



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט יואב פרידמן

תובעים וולף מיגדל ת.ז. 43592583

נגד

נתבעים פקיד שומה חיפה

פסק דין

- 1
- 2
- 3 1. תובענה בהמרצת פתיחה לסעד הצהרתי שיקבע שהמבקש אינו חב למשיב (פקיד השומה)
- 4 חוב מס בגין שלוש שנות המס 1985 עד 1987, בפרט לא סכום קרן של 50,705 ₪ אשר צמח (לפי
- 5 הנטען) לסך מקורב של 690,000 ₪ נכון למועד הגשת המרצת הפתיחה (29/06/2008). לחלופין
- 6 מתבקש להצהיר, כי המשיב, פקיד השומה, מנוע מלנקוט בהליכי גבייה של אותו חוב; ולחילופי
- 7 חילופין שאותו חוב מס מוכחש התיישן או חל שיהוי כזה בגבייתו שממילא אין לגבותו.
- 8
- 9 2. בתמצית, יאמר כי לזו התובענה הינו טענה (מוכחשת) להבטחה מנהלית של המשיב שניתנה
- 10 בתחילת שנות התשעים.
- 11
- 12 אין חולק שהמבקש חויב במס באותן שומות שהוצאו לו לשנות המס '85 ועד '87, בגין רווח נטען
- 13 שעשה מהלוואה שנתן לפלוני בשם אריה שטריקברגר (להלן "הלווה").
- 14
- 15 המבקש לא התכחש לעצם העובדה שנתן ההלוואה, אך טוען וטען שאפילו סכום קרן אותה
- 16 ההלוואה לא הושב לו במלואו, לא כל שכן הריבית; ומשכך ממילא לא צמחה לו כל הכנסה (אין
- 17 רווח) בגין אותה הלוואה. באין רווח, אין הכנסה חייבת וממילא אין חוב מס.
- 18 המבקש הגיש תביעה בבית משפט השלום בחיפה כנגד אותו לווה ושני ערבים, וזו נידונה בפני סגן
- 19 הנשיא רנד (כתארו אז) בת.א. 582/91 (אותה תביעה החלה דרכה כתביעה לביצוע שטר שהגיש
- 20 המבקש ביחס ללווה ושני הערבים, והוגשה בה התנגדות).
- 21
- 22 **תוכן ההבטחה המנהלית הנטענת (והשנויה במחלוקת)** של המשיב כלל הקפאת הגבייה בגין
- 23 השומות שהוצאו לאותם שנים, עד לקבלת פסק הדין באותה תביעה שהגיש המבקש כנגד הלווה
- 24 והערבים להלוואה, כאשר שני הצדדים התחייבו לנהוג לפי תוצאות פסה"ד שיתקבל.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

אם יעלה מפסח"ד כטענת המבקש, שלא היו לו כלל הכנסות מריבית על אותה הלוואה שנתן, הרי
שאותן שומות מס לשנים '85 עד '87 תפתחנה מחדש, כך שלא תובא בחשבון ההכנסה שהובאה
במקור בחשבון באותן שומות בגין אותה הלוואה, ובגינה חויב המבקש במס. המבקש מצדו הסכים
שאם מפסק הדין ינבע שאכן צמחה לו הכנסה מאותה הלוואה, כלומר הוחזר לו סכום הקרן וגם
ריבית, הרי שיצהיר על כך ויחויב במס על ההכנסה.

3. אציין כבר כעת, כי ראיתי לקבל גרסתו העובדתית של המבקש, ואת תביעה לגופה. אולם יש לציין
כי לו הייתי שועה לעמדת המשיב לפיה לא הוכח שניתנה ההבטחה המנהלית – לא היתה התוצאה
משתנה; שכן דוקא אז היה דין התובענה להתקבל בעטיה של טענת ההתיישנות שהעלה המבקש.

אקדים כעת הדיון בשאלת ההתיישנות דווקא.

א. אם נקבל גרסת המבקש ביחס להבטחה המנהלית ותוכנה, איני סבור כי יש ממש בטענת
ההתיישנות. ב"כ המבקש בסעי' 21 לסיכומיו הפנה לעת"מ (חי') 3061/06 **רכבת ישראל נ' עיריית**
חדרה להמחשת טיעונו בדבר תחולת דין ההתיישנות האזרחי בהליכי גביה מנהלית לפי פקודת
המסים (גביה). ראוי היה להפנות גם לתוצאה בערעור (ענ"מ 8380/07).

מכל מקום נראה שלגוף הענין חל אכן מוסד ההתיישנות האזרחי בהליכי גביה מנהליים של חובות
מס, לרבות מס הכנסה. בענין זה אפנה לרע"א 187/05 **נעמה נסייר נ' עיריית נצרת עלית**, שם נקבע
אכן כי דין ההתיישנות האזרחי יחול ברגיל גם בענין הליכי גביה מנהלית של חובות מס, שהפך
האזרחי בהם הנו הדומיננטי, גם אם הליך הגביה הוא מנהלי. הענין שנדון שם נגע בנסיבותיו לגביה
מנהלית של חוב ארנונה; אך גם אם אניח שלא נקבעו מסמרות באופן סופי בשאלת ההשקה שבין דין
השיהוי המנהלי לבין דין ההתיישנות האזרחי, עולה שההנמקה המחילה דין ההתיישנות אכן כיוונה
יהבה לחובות מס ככלל, ולא רק לארנונה (ענין בסעי' 33, 34, 36, 40, 42) לפסק דינה של השופטת
ברלינר. וכן סעי' 29 לפסק דינה של השופטת פרוקציה שם, שאזכרה גם את פקודת מס הכנסה
כמכילה הסדרי התיישנות ספציפיים; תוך ציון שהסדרים ספציפיים כאלה מצביעים על שיוכם
הענייני של חוקי המס לדין ההתיישנות האזרחי. עוד הוכרע שם כי ניתן להעלות את טענת
ההתיישנות שבמהותה הנה טענת מגן – אף בהליך משפטי היוזם על ידי החייב. בענייננו, בכובעו
כפקיד השומה פועל המשיב אמנם כרשות מנהלית ומפעיל אמצעי הגביה המנהלי מכוח פקודת
המסים (גביה); אך חוב המס הנטען במהותו, כמו גם חוב ארנונה שעמד לדיון בפרשת נסייר, הנו
בעל מאפיין אזרחי דומיננטי, והשימוש בכלי של פקודת המסים (גביה) אינו צריכה לשנות מכך
(כאשר להבדיל, יכול ואותו חוב מס יהא גם מושא לטענות של העלמת מס בגינו יועמד נישום לדין
פלילי – כפי שאירע אף כאן). לאור הלכת **נסייר**, כאשר אף המשיב לא התיימר לטעון שדין
ההתיישנות האזרחי לא חל (אלא רק שבנסיבות לא ראוי לאפשר לתובע להיבנות ממנו), הרי לענייננו
ניתן וצריך לקבל שדין ההתיישנות האזרחי חל אף בהליך גביה מנהלי של חוב מס הכנסה.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- 1
- 2 פסק הדין של כב' השופט רנד ניתן ב- 16/06/1999, ועד אז אין חולק שהליכי הגביה הוקפאו (סעי' 21
- 3 לתשובת המשיב – ועוד על כך בהמשך). למעשה אף לאחר מכן לא חודשו אותם הליכים, אלא רק
- 4 בשנת 2004 (סעי' 35 לתשובת המשיב), היינו 17 שנה מאז הוצאו השומות. המשיב שבידו הראיות
- 5 בענין זה, לא הציג פעולות גביה שעשויות להפסיק מרוץ ההתיישנות.
- 6
- 7 אלא מאי?: טענת המבקש עצמו הינה להסכם בין הצדדים מכוחו ניתנה לו הבטחה מנהלית שתוכנה
- 8 עיכוב הגבייה והמתנה לתוצאות הבירור של התביעה, כאשר הצדדים מתחייבים אהדי לפעול ביחס
- 9 לחוב המס שבאותן שומות, בהתאמה לקביעות פסק הדין שיינתן. קשה להלום שאם זו העמדה
- 10 שתקבל, יכול המבקש לטעון להתיישנות. כך, משעה שתוכן ההסכמה ההדדית לה טוען הוא
- 11 עצמו וממנה הוא מבקש להיבנות (ההסכמה מכוחה ניתנה ההבטחה המנהלית) הייתה שהצדדים
- 12 ימתינו לתוצאות פסק הדין בהליך בפני השופט רנד ויפעלו ע"פ אותו פסק דין: אם יעלה ממנו
- 13 שההלוואה הניבה הכנסה כי אז ישלם המבקש את חוב המס על ההכנסה שניתן ללמוד שצמחה. ואם
- 14 יעלה שאין כל רווח, שכן המבקש לא זכה אפילו להשבת הקרן בשלמותה, הרי שיבוטל חוב המס. אם
- 15 זו ההסכמה לה טוען המבקש, הרי שככל שמתקבלת טענתו, לא יכול הוא מחד להתלות באותה
- 16 הסכמה ששירתה עניינו שלו, ומאידך לטעון להתיישנות. מכללא מגולמת באותה הסכמה נטענת גם
- 17 הסכמה הדדית שמרוץ ההתיישנות לא יחל עד שיינתן פסק הדין, וזאת בבחינת למצער. במצב דברים
- 18 זה, המבקש מושקע ומנוע מטעמי תום לב לטעון כעת להתיישנות, וזאת חרף העובדה שהצדדים לא
- 19 פעלו כפי סעי' 19 לחוק ההתיישנות (ראה להלן). יש אז לבחון לגוף הענין מה ניתן ללמוד לגופו של ענין
- 20 מפסה"ד של השופט רנד בשאלה אם הפיק המבקש רווח מאותה הלוואה; ואלו מרוץ ההתיישנות
- 21 מתחיל לכל המוקדם עת שניתן פסק הדין ב- 16/06/99, שמא מן המועד בו הפך חלוט. ממועד זה ועד
- 22 לתחילת הליכי הגבייה ב 2004 חלפו פחות מ-7 שנים כך שאין התיישנות.
- 23
- 24 כל זאת - כאמור **בהנחה** שמתקבלת גרסתו העובדתית של התובע ביחס להבטחה המנהלית שניתנה
- 25 לו. במצב דברים זה רשאי אמנם המשיב לטעון שאף על פי אותה הבטחה דין התביעה להידחות
- 26 לגופה שכן פסק הדין של השופט רנד אינו תומך בהילוכו של המבקש, והמבקש מצדו רשאי להמחיש
- 27 שלגוף הענין פסק הדין תומך בטענתו להיעדר הכנסה בגין ההלוואה. אך לטענת ההתיישנות מכל
- 28 מקום - אין לשעות.
- 29
- 30 **ג. מאידך, אם נפנה לעמדת המשיב דווקא, שאין סמכות לפתוח השומות, וממילא לא הוכחה**
- 31 **הבטחה מנהלית לפעול על פי תוצאות פסה"ד שיתקבל אף במישור חיוב המס, ולתקן השומות**
- 32 **(סעי' 14 לסיכומי המשיב): נחזה שאז דווקא יש להיזקק לטענת ההתיישנות ואף לקבלה.**
- 33



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 שני הצדדים מודים בסיכומיהם כי הנחית היועמ"ש 7.1002 שניתנה בינתיים (ועניינה מניעת שיהוי
2 בהפעלת הליכי גביה באמצעות פקודת המסים (גביה)) אינה חלה על עניינו, באין לה תחולה
3 רטרואקטיבית. לפיכך לא אדרש לה. לא אדרש במישרין גם לנושא השיהוי המנהלי ונפקותו (למעט
4 "הקרנה" שלו על עניינים ראייתיים) לאור מסקנתי כאן בשאלת ההתיישנות, המייתרת דיון בענין
5 אחרון זה.
6
7 אלא שממילא אם לשיטת המשיב נשעה, החוב הוא בר גביה בלי תלות בתוצאות פסק הדין בת"א
8 (חי') 582/91 : שכן לשיטתו ניתנה הסכמה לעיכוב הליכי הגביה, אך לא הבטחה מנהלית שהמשיב
9 רואה עצמו מחויב בתוצאות פסה"ד, מבחינת "הקרנתו" על השאלה האם צמחה הכנסה חייבת במס
10 כתוצאה מן החלואה, ובאיזה שיעור. אם עמדה זו של המשיב היא שמתקבלת, אין לראות בזמן
11 שחלף עד שניתן אותו פסק דין כזמן שאינו בא במנין תקופת ההתיישנות, והמרוץ לא עוכב. אם
12 תתקבל עמדתו העובדתית של המשיב עצמו, הרי שאין לקבל, על פי דין ההתיישנות, שהמבקש מנוע
13 או מושקע מלטעון התיישנות או שהסכים במפורש או מכללא לעכב מרוץ ההתיישנות עד לקבלת
14 פסק דין. שכן לשיטת המשיב עצמו, תוצאת פסק הדין של השופט רנד לא משפיעה ממילא על חוב
15 המס שבשומות או היקפו, שכן השומות חלוטות מחד, ומאידך ובכל מקרה לא הוכחה לשיטתו
16 הבטחה מנהלית לפותחן על פי תוצאות פסה"ד, היינו לנהוג על פי אותן תוצאות. אם זה המצב, מדוע
17 שיושק המבקש מלטעון להתיישנות או שייחשב כמי שהסכים מכללא לעיכוב המרוץ לפרק זמן לא
18 ידוע בו יינתן פסק הדין, כאשר בינתיים צומח החוב עם ריביות עתירות שעל חוב מס, ומאידך
19 לתוצאת פסק הדין לא אמורה להיות שום השפעה על השומות? במצב דברים זה ההליך המשפטי
20 בתביעת המבקש כנגד הלווה והעריבים לחלואה אינו כלל בבחינת "אירוע" בעל נפקות של השעיית
21 מרוץ ההתיישנות, עד שיינתן פסה"ד באותו הליך. לא מכוח הסכמה לה מתכחש המשיב עצמו, ולא
22 מכוח מניעות או השתק שאין סיבה שיחולו אז על המבקש.
23
24 הטוען טענת התיישנות – עליו הנטל להמחיש. ואולם משהומחש שתקופת ההתיישנות חלפה – עובר
25 הנטל לצד השני להמחיש על שום מה אין התיישנות, בין מכוח כלל השעיה ובין מטעם אחר עליו הוא
26 נסמך. להמחשה ראה למשל סעי' 14 לפסה"ד שבע"א 2206/08 יחזקאל סיגמן נ' חברת דובק בע"מ.
27 לא הוצג או הומחש על ידי המשיב כלל השעיה כזו או טעם משפטי תקף שיש בכוחו לעכב או
28 להפסיק המרוץ. השומות בצו נעשו חלוטות באין ערעור לכל המאוחר ב' 89 או 90' והמשיב טוען
29 שהליכי גביה אקטיביים החלו רק ב' 2004 ולא המחיש הליכי גביה קודמים שיעצרו המרוץ. גם אם
30 נתייחס להודעת העיקול אליה הפנה המבקש עצמו בסעי' 20 להמרצת הפתיחה, מדובר על עיקול בסך
31 623954 ₪ (כולל קנסות וריבית צבורים מיום השומות ועד שהוטל העיקול) שהוטל בנובמבר 2001.
32 כלומר חלפו יותר מ' 10 שנים בהם לא עוכב או פסק המרוץ, מיום בו נעשו השומות חלוטות. חלף
33 אפוא מנין 7 השנים הקבוע בסעי' 15(1) לחוק ההתיישנות, והחוב התיישן.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

שוב – הכל בחלופה בה לא הומחשה ההבטחה המנהלית הנטענת אלא רק הסכמה חד צדדית לעכב (משום מה) הליכי הגביה, כשיטת המשיב. לשלימות התמונה, הודעה נוספת של התראה לפני פריצה ועיקול קיבל המבקש בינואר 2007, והמרצת הפתיחה (לצד בקשה לצו מניעה זמני למניעת הליכי גביה שנענתה) הוגשה ב 29.6.08.

לא למותר לציין, כי צד החפץ להאריך תקופת ההתיישנות חייב לעמוד בהנחיות סעיף 19 לחוק ההתיישנות, ולדאוג להסכם חתום ובכתב ע"י יריבו. כך אם אין סעי' השעיה עליו יכול הוא להיסמך (המשיב שעליו כאמור הנטל בענין אחרון זה, לא טען לתחולת סעי' השעיה שבדין המעכב מירוך ההתיישנות). וזו לשון סעי' 19: **"רשאים בעלי הדין להסכים, בחוזה נפרד בכתב, על תקופת התיישנות ארוכה מן הקבועה בחוק זה, ובתביעה שענינה אינו מקרקעין – גם על תקופת התיישנות קצרה מן הקבועה בחוק זה, ובלבד שלא תקצר מששה חדשים."**

להסרת ספק הנחיות סעי' 19 חלות גם על המדינה (וראה סעי' 28 לחוק ההתיישנות). דרישת סעיף 19 הנ"ל אינה פרוביזיבית, ואינה קובעת חזקה ראייתית גרידא שניתן לסתור, אלא מדובר בדרישת כתב מהותית, המחמירה אף ביחס לדרישת הכתב הקבועה בסעיף 8 לחוק המקרקעין (שכן לגבי סעיף 8 יש פסיקה "מרככת", המאפשרת השלמת פרטים; ובמקרה קיצון - חריג של "זעקת ההגינות" קיימא לן הילכת **קלמר נ' גיא**, אף כי יש שחלקו על ישימותה (ע"א 986/93 פ"ד (1) 185); לא כך לגבי סעיף 19 לחוק ההתיישנות, שם הדרישה הינה להסכם כתוב וחתום – נקודה). ראה ע"א 113/69 **חתמי לווידס באמצעות סקוריטס נ' רמי לב** פ"ד כג(2) 230; ע"א 571/79 **דירות מקסים בע"מ נ' דינה גירבי** פ"ד לז(1) 589 (סעי' 11 ד ו ה' לפסק דינו של השופט בד).

כאמור אינני סבור שסעיף 19 עומד למשיב למכשול אם מתקבלת גרסת המבקש להבטחה מנהלית, שכן אז למצער מנוע ומושתק המבקש מטעמי תום לב מלטעון להתיישנות, ויש אז לבחון האם פסק הדין של השופט רנד פועל אכן לטובת מי מן הצדדים לגופו של עניין. כלומר, האם מקביעותיו ניתן לחלץ שהמבקש אכן לא עשה רווח בגין החלואה; אותה החלואה בגינה חויב במס בגין הכנסות מריבית שנלקחו בחשבון בשומות שנות המס 85'-87'.

לא כך אם נדחית גרסתו של המבקש בדבר הסיכום עם המשיב, וההבטחה המנהלית שמכוחו, שאז יש ליתן נפקות לסעי' 19, ומשאין הסכם בכתב על הארכת ההתיישנות – אין להאריך תקופתה. יאמר עוד שבעוד שסעיף 19 מחמיר מבחינת הדרישה שהוא קובע, הרי שלעניין יישומה קל מאוד לעמוד באותה דרישה, ואותו הסכם כתוב המאריך תקופת התיישנות שבדין יכול שיכיל רק שורה קצרה וברורה ממנה מובן שהצדדים התנו על תקופת ההתיישנות על דרך הארכתה, ולאיה פרק זמן. בין הצדדים לא נערך הסכם בכתב המתנה על תקופה ההתיישנות לתקופה נקובה בתאריך או עד למתן פסק הדין.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 לכן דווקא לעמדת המשיב לפיה השומות סופיות וחוב המס בר גביה בלי קשר לתוצאת פסק הדין
2 באין הבטחה מנהלית - אין לראות בתקופה עד שניתן פסק הדין כתקופה לגביה עוכב מרוץ
3 ההתיישנות; כך גם אם הסכים המשיב לעכב הליכי הגביה עד למתן פסק הדין (מטעם שלא בואר
4 ולא ניתן לו הסבר הגיוני), ובפועל עוד שנים אחר כך.
5
6 4. עד כאן להתיישנות. אלא שלטעמי, אכן הוכחה אותה הבטחה מנהלית לה טוען המבקש ואין אף
7 לא הומחש כל הצדק לאפשר למשיב להשתחרר ממנה. המשיב בסיכומיו אף לא טען בענייניו שחל
8 חריג מכוחו יש לאפשר לרשות להשתחרר מהבטחה שלטונית מחייבת שנתנה, ככל שתקבל עמדת
9 המבקש באשר לנתינתה.
10
11 הילוכו של המשיב הינו כאמור שמפסק דינו של השופט רנד אין ללמוד את שמבוקש בתובענה; שלא
12 ניתנה למבקש הבטחה מנהלית לתיקון השומות או ביטולן, אלא בסך הכול להקפיא את גביית החוב
13 עד ל-31/12/1991; ואין חולק שאכן הליכי הגבייה הוקפאו למשך תקופה ארוכה עד 2004, שכן
14 המשיב הלך לקראת המבקש, ואין לזקוף הדבר לחובתו.
15
16 אציין, כי טיעון זה של המשיב, שכביכול "הלך לקראת המבקש", הינו תמורה לגופו, בהינתן עמדתו
17 שלא הוכח מתן ההבטחה המנהלית. אם זו עמדת המשיב, לא ברור במה בדיוק הלכו לקראת
18 המבקש: לא במבחן התוצאה שבדיעבד, אלא עוד במקור כשלא ידועה היתה תוצאת פסה"ד.
19 הנה, אם לשיטת המשיב נשעה, הוסכם להקפיא את הגביה; ככל הנראה כדי להמתין לתוצאת
20 פסה"ד (אני מציין "ככל הנראה", שכן המשיב לא העיד מטעמו את בעלי התפקידים שנכחו בפגישה
21 הנטענת עם המבקש); ואז, אם מן הקביעות באותו פסק דין יילמד שיש למבקש רווח, הרי שישלם
22 הוא את חוב המס בגין השומות כפי שצמח; ואם יילמד כשיטת המבקש שדווקא לא עשה כל רווח
23 מאותה הלוואה, גם אז יהא עליו לשלם את אותו חוב מס עצמו, שעם הריביות צמח לפי הנתון
24 לסכום אסטרונומי של 700,000 ₪ (כמעט) במועד הגשת התובענה; כך שגם בעניין ההסכמה
25 להקפאת הליכי הגבייה אין כל "הליכה לקראת המבקש" כאשר אותה הקפאה רק צפוי שתניב בכל
26 מקרה אותו חוב, ואף חוב שיתפח עד מהרה בשיעור ניכר. למעשה, אין למשיב שום הסבר הגיוני
27 לאותה הסכמה נטענת על ידו שהושגה בפגישה מול המבקש, כאשר המבקש מצידו יכול רק להפסיד
28 מאותה הסכמה אם נפרש אותה כפי הילוכו של המשיב, וגם למשיב מצדו אין שום סיבה הגיונית
29 לעכב הליכי גביה משך שנים אם זו עמדתו, או להמתין לתוצאות פסק הדין. שני הצדדים הרי אינם
30 מתכחשים לכך שהושג סיכום כלשהו שמכוחו הוסכם לעכב הליכי הגביה עד 31/12/91 (יש על
31 העיכוב הנ"ל מזכר חתום - ראה להלן). המשיב משער (ללא כל תימוכין עובדתיים) כי תוכן ההסכמה
32 הייתה בסך הכול להמתין לפסק הדין ולעכב הגבייה עד 31/12/1991 מתוך הנחה שעד אז יינתן פסק
33 הדין (סעיף 12-13 לסיכומי המשיב). אך בכל מקרה, אחר כך, היות והשומות סופיות, יש לשיטת
34 המשיב לשלם חוב המס ע"פ אותן שומות.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 אם כן מדוע להמתין ולעכב הליכי הגביה ושהחוב עוד ילך ויתפח בשיעורים ניכרים מהלך השנים?
2 אם לא ניתנה ההבטחה המנהלית לפתוח השומות בהתאם לתוצאות פסה"ד, איזה מין הגיון יש
3 בעמדת המשיב הטוען להסכמה לעיכוב הליכי גביה גרידא, מבחינת מי מן הצדדים לאותה הסכמה?
4 ברור שאף המבקש מצדו, שאף יוצג בזמנו ע"י רואה חשבון, לא היה מציע מין הצעה שכזו שהינה
5 הסכמה חד צדדית לתשלום עתידי של סכום מנופח, בלי תלות בכלל בתוצאות פסק הדין שיינתן,
6 ובלי התחייבות של המשיב לנהוג בהתאמה לתוצאות אותו פסק דין.

7
8 5. היות והמשיב אינו טוען להצדק חוקי להשתחרר מהבטחה מנהלית ככל שניתנה (בהתקיים
9 יתר תנאים), ואף לגוף העניין אין למצוא הצדק כזה (ראה להלן), הרי התוצאה היא שדין התביעה
10 להתקבל. אלא שכאמור לו קיבלתי הילוכו העובדתי של המשיב, היה דין טענת ההתיישנות להתקבל.
11 לכן ממילא לא הייתה התוצאה משתנה.

12
13 6. שמא היה ראוי שהמשיב, אם אין בדעתו להעיד העדים הרלוונטיים ששם נזכר עוד בסעיף
14 14 להמרצת הפתיחה (ראה להלן), יסכים לקבלת התובענה; ולו לפני משורת הדין, אם לא לגוף
15 העניין. בפרט, כאשר עמדתו של המשיב ביחס לאי הוכחת ההבטחה המנהלית אינה מתיישבת
16 כאמור באופן הגיוני עם הנתונים הקיימים, וכאשר להמרצת הפתיחה צורך תצהיר של עד, מר יעקב
17 שפיר, שבאותה תקופה היה אחראי ניהול הספרים וחוקר מס הכנסה במשיב עצמו, והשתתף
18 בפגישה בה נטען שהושג הסיכום וניתנה ההבטחה השלטונית. תצהירו תומך בפירוש בגרסת
19 המבקש, וחקירתו הנגדית הותירה רושם שמדובר בגרסה מהימנה.

20
21 7. ולאחר ההקדמה והדיון בשאלת ההתיישנות, לגופו של ענין (בתיאור כרונולוגי בו ישולב אף
22 הדיון):

23
24 א. כרקע כללי- אין חולק כי בשנת 1994 עבר תיקו של המבקש מפקיד שומה חיפה לפקיד שומה
25 חדרה, ובשנת 2004 הוחזר לטיפול פקיד שומה חיפה.

26
27
28 ב. ב-21/01/89 הוצאה למבקש שומה ע"פ סעיף 145(א)(2) (ב) לפקודת מס הכנסה (להלן:
29 "הפקודה") לגבי שנת מס 85', וביום 28/02/90 הוצאה לו שומה **בצו לפי סעיף 152(ב)** לפקודת מס
30 הכנסה לאותה שנת מס, היינו 1985.

31
32 ג. ב-25/06/89 הוצאה למבקש שומה בצו **ע"פ סעיף 152(ב)** לגבי שנות המס 1986-1987.

33
34 למען הנוחיות להלן לשונם של הסעיפים הרלבנטיים מפקודת מס הכנסה (כנוסחם העדכני).



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- 1
2 סעי' 145 (א) (2) קובע:
- 3 "פקיד השומה רשאי, תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, ובאישור המנהל –
4 בתוך ארבע שנים מתום שנת המס כאמור, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:
- 5 ...
- 6 (ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים
7 המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח
8 אינו נכון; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום;
- 9
- 10 סעי' 152 קובע:
- 11 "(א) מקום שהנישום המשיג על השומה שנערכה לו בא לידי הסכם עם פקיד השומה על הסכום
12 שעליו הוא צריך להיות נישום, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לנישום הודעה על המס שעליו לשלם.
13 (ב) לא הושג הסכם, יקבע פקיד השומה את המס בצו שבכתב, ורשאי הוא לקיים בו את
14 השומה, להגדילה או להפחיתה."
- 15
- 16 סעי' 153(א) קובע:
- 17 "מי שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה על פי סעיף 152(ב), רשאי לערער לפני בית
18 המשפט המחוזי, שבאזור שיפוטו פעל פקיד השומה."
- 19
- 20 סעי' 147 קובע:
- 21
- 22 "(א) (1) המנהל רשאי, ביזמתו הוא או לבקשת הנישום, תוך התקופה המסתיימת בתום
23 שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום
24 שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה
25 זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא
26 לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו;
- 27 (2) הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או
28 (3) עד (8), 117(ב) או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף
29 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום
30 שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי
31 המאוחר;
- 32 (3) מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף
33 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8),
34 216ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- (ב) צו לפי סעיף קטן (א) יינתן על ידי המנהל או על ידי מי שהוסמך לכך על ידי, ושומה שנעשתה בעקבות צו שניתן כאמור, דינה לענין ערעור כדין הצו.
- (ג) לא יינתן צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו.
- (ד) צו לפי סעיף קטן (א) המגדיל את השומה, דינו לענין ערעור, כדין צו לפי סעיף 152(ב).
- (ה) צו לפי סעיף קטן (א) המקטין את השומה, שניתן לפני תום המועד להגשת ערעור, לא תהיה לנישום עוד זכות לערער על אותה שומה, אלא רשאי הוא לערער על הצו כאילו היה צו לפי סעיף 152(ב).
- (ו) ניתן צו לפי סעיף קטן (א) לאחר שהוגש ערעור על השומה אך בטרם נסתיימו ההליכים בערעור, ידונו בו כאילו היה ערעור על הצו."
- ד. אין חולק כי המבקש הגיש השגה ע"פ סעיף 150 לפקודת מס הכנסה על השומה שהוצאה לו לגבי שנת המס 1985; אך לא הגיש ערעור לביהמ"ש המחוזי ע"פ סעיף 153 לפקודה על השומות שהוצאו לו בצו לשנות מס 1986-1987. המשיב מדגיש שבחלוף המועד להגשת ערעור לביהמ"ש המחוזי על שומה בצו המוצאת לפי סעיף 152(ב) לפקודה, הופכת השומה לסופית. עם זאת, אין חולק כי שמורה למנהל הסמכות ביוזמתו או לבקשת נישום לתקן שומה בצו, כלומר לפתוח אותה, וזאת בהתקיים הנסיבות והמועדים הקבועים בסעיף 147 לפקודה. עוד על כך - בהמשך.
- ה. השומות לשנים '85-'87 הסתכמו בקרן חוב של 50,700 ₪, במצטבר, ונקבעה בהם הכנסה בסכום שעלה בהרבה על המוצהר. בפרט יוחסו למבקש הכנסות מריבית כתוצאה מהלוואה שנתן למר שטריקברגר (להלן: "הלווה"). על נתונים אלה לא בא חולק.
- ו. אין חולק גם שכתוצאה מכך שיוחסו למבקש הכנסות מריבית שנטען שהעלים, הוגש נגדו כתב אישום. לתצהיר מר פהמי חמד, מנהל תחום בפקיד שומה חיפה, צורף אותו כתב האישום שהוגש לביהמ"ש המחוזי ביום 02/05/88. כתב האישום כלל 8 אישומים, בהם גם אישומים של העלמת הכנסות מריבית בגין הלוואות שונות שנתן המבקש. אחת מאותן הלוואות היא זו נשוא המחלוקת בתיק זה.
- הצדדים הגיעו להסדר טיעון על פיו הורשע המבקש ב-09/11/08, והוטל עליו קנס בסך 100,000 ₪ ומאסר שירות בעבודות שירות (נספח ב' לתצהיר מר פהמי הינו הודעה למשיב המיידעת על דבר ההרשעה ע"פ הודעת המבקש והעונש שהוטל). המבקש טוען כי הסדר הטיעון עמו כלל הבטחה על ידי ב"כ המאשימה, עו"ד וגנר ז"ל, כי הודאתו בעובדות כתב האישום לא תשמש כנגדו בהליכים אזרחיים.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הטענה לגופה יכול שתעלה בקנה אחד עם ההבטחה המנהלית הנטענת וההסכמות לעיכוב הליכי
2 הגביה. מכל מקום ככל שנכונה טענה זו שהסדר הטיעון כלל התחייבות לאי עשיית שימוש בהודאת
3 המבקש מחוץ להליך הפלילי, המשמעות בין היתר הנה שאין נפקות לסעיף 42א לפקודת הראיות.
4
5 אלא שאיש מן הצדדים לא הצליח לאתר את פרוטוקול הדיון בהליך הפלילי ע"מ לעמוד על הדרך בה
6 הוצג ההסדר לביהמ"ש. המשיב טוען אפוא, כי מדובר בטענה שלא הוכחה. גם אם לא נשמר
7 הפרוטוקול בידי הצדדים בחלוף שנים רבות, נשאלת השאלה האם בנסיבות בהן עיכב המשיב מטעם
8 שלא בואר (לשיטתו) הליכי הגביה עד לשנת 2004, אין לזקוף לחובתו לכל הפחות נזק ראיתי בעניין
9 זה, כטענה השלובה בטענת שיהוי; כלומר שיהוי בעטיו הורע מצב המבקש בפן הראיתי, כמי שנמנע
10 ממנו מלהוכיח טענה שנטל הוכחתה עליו (אז הנה הסכמה לאי עשיית שימוש בהודאה שניתנה בהליך
11 הפלילי). אני נוטה לתן תשובה חיובית בענין זה, אולם אין צורך לקבוע מסמרות: שכן גם אם אניח
12 לטובת המשיב שלא ניתנה התחייבות למבקש על פיה לא תשמש הודאתו בהליך הפלילי לצורך
13 הליכים אזרחיים, הרי יסוד התובענה שבפני באירועים שאירעו בשלב מאוחר יותר, ועיקרם פגישת
14 נטענת עם גורמי המשיב בה ניתנה ההבטחה המנהלית ע"י המוסמכים לתתה. ככל שיש ממש
15 בגרסת המבקש, וראיתי כאמור לקבלה מטעמים שיבוארו, הרי ברור גם מן הלו"ז שיפורט, שאותה
16 הבטחה מנהלית באה לאחר שלב ההרשעה מ-1988, וכשזו כבר היתה ידועה. לכן גם אם לא כלל
17 הסדר הטיעון התחייבות כנטען, אין הדבר משנה התוצאה.
18
19 ח. אין חולק, כי ב-28/01/90 הגיע המבקש לפגישה שנקבעה עמו במשרדי המשיב כשהוא מלווה
20 ברואה החשבון שלו, מר רוזנטל. הפגישה נקבעה לשם דיון בטענותיו, ואחת הסוגיות שעמדו
21 במרכז היא אותן הכנסות מריבית שיוחסו למבקש בהלוואה נשוא תיק זה (ראה סעיפים 10 ו-13
22 לתצהיר מר פהמי, ותרשומת הדיון בכתב יד מאותה פגישה שנערכה ע"י המפקח שטיפל באותה
23 תקופה בתיקו בפקיד השומה חיפה, מר אלברט בן דיין. התרשומת צורפה כנספח ג' לתצהיר פהמי).
24 אותה תרשומת מפורטת בכתב יד מאזכרת בין היתר את טענת המבקש כי לא קיבל מן הלווה לא את
25 הריבית ולא את הקרן, וכיום עומד נושא שטר ההלוואה בפני ביהמ"ש. כאשר סכום התביעה כנגד
26 החייב והערבים הרשומים בשטר הם על סך 181,234 ₪. להלן ציטוט מאותה תרשומת "כמו כן,
27 ר"ח רוזנטל והנישום מר מגדל זאב, מצהירים כי כאשר ימומש התביעה בגין השטר ויקבל כספים
28 מהחוב, באותה השנה יצהיר על הכנסות מריבית. אי לכך ובהתאם לזאת אני מציע לפתוח את
29 הצווים לשנים הנ"ל ולחייב הנישום בהכנסות כפי שהוא מסכים, השמטת הכנסות מעמלות, וכן
30 הכנסות מתפ"ס שהוא לא מכחיש. ולהחתימו על הצהרה שבמידה ויהיה פס"ד ויקבל את הכספים
31 או חלק מהם יצהיר על הכנסות מריבית בשנה הרלוונטית".
32
33



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ההחלטה שהתקבלה אצל גורמי המשיב בתכופ לאחר מכן, היתה אחרת: בתחתית העמוד צוינה ע"י
2 מר בן דיין הערה מסומנת בכוכבית שעפ"י התאריך הנקוב בה, הוספה 3 ימים אח"כ, ב-31/01/90,
3 וזה נוסחה: "בירור עם חיה לויטסון בנוכחות פקיד שומה מר טננהוס ובנוכחות סגן פקיד שומה
4 גב' אדלינה ובנוכחות רכזית המדגם גב' גיל אור אסתר הוחלט לא לפתוח את הצוים".
5
6 מר פהמי מציין כי לאור הזמן שחלף אין לדעת האם הגיש המבקש בקשה רשמית לפתיחת שומות
7 עפ"י סעיף 147 לפקודה. אלא שאין חולק כאמור שלא ערער לביהמ"ש המחוזי על אותן שומות בצו
8 או על אי פתיחתן. כאמור לשיטת המשיב, בהיעדר ערעור על השומות ובכללן החיוב במס הנובע
9 מריבית שיוחסו לו, הפכו השומות לשומות חלוטות שאין אחריהן דבר, ומר פהמי אף מציין כי גם
10 אם היה מקום להיענות מהותית לבקשת המבקש (ולשיטתו אין מקום), הרי לאור הזמן שחלף ברור
11 שאין דרך חוקית לתקן את השומות. מתוך ראייה פנימית של דיני המס גרידא יכול וכך פני הדברים
12 (אם כי השאלה אינה מה הסמכות לפתוח השומות כיום אלא האם היה על המשיב לפתוח השומות
13 עת שניתן פסה"ד של השופט רנד, ונראה כי בענין זה הדין עם המבקש והסמכות היתה נתונה – ראה
14 בהמשך). ואולם לא כך פני הדברים כאשר מצרפים בנוסף את מוסד ההבטחה המנהלית שניתנה ע"י
15 בעל הסמכות לתתה, וכאשר המבקש מצדו הסתמך על אותה הבטחה (שאף נתמכה במצג המשיב
16 כתוצאה מאי הפעלת הליכי הגביה כל אותן שנים כאשר החוב נשוא השומות הולך ותופח).
17
18 ט. אף רשויות המס ככל רשות מנהלית אינן פטורות מעולו של הדין המנהלי ושל מוסד ההבטחה
19 המנהלית, אם כי מראש מונחים באותו מוסד כמה תנאים מצטברים והם:
20
21 (א) שמדובר בהבטחה מפורשת וחד משמעית
22 (ב) שנותן ההבטחה היה בעל סמכות חוקית לתתה
23 (ג) שהייתה לו כוונה להקנות לה תוקף משפטי מחייב, וכך הבין הדברים מקבל ההבטחה
24 (ד) כי הוא בעל יכולת למלא אחריה.
25
26 אם לא מתקיים אחד מהתנאים, הרי שכל רשות מנהלית אף המשיב פטור מעולה של ההבטחה.
27
28 וכן יכולה הרשות לנסות ולהמחיש שאף אם התקיימו כל ארבעת התנאים במצטבר עדיין מדובר
29 במקרה בו יש צדוק חוקי לאפשר לה להשתחרר מן ההבטחה המנהלית או לשנותה (כאן מדובר על
30 צידוק להשתחררות שבדיעבד, להבדיל מסמכות חוקית במקור לתן ההבטחה, שהנה כאמור אחד
31 מהתנאים המקדמיים שנזכרו לשם השתכללותה כהבטחה מחייבת).
32



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 ראה למשל: ע"א 5806/08 מיכאל חלפון נ' מינהל מקרקעי ישראל; ע"א 9073/07 מדינת ישראל נ'
2 אפרופים שיכון ויזום (סעי' 31 לפסק דינה של השופטת חיות); בג"צ 135/75 סאי טקס נ' שר
3 המסחר והתעשייה פ"ד (1) 673.
4

5 כאמור, במקרה זה אני פטור מלבחון האם מתקיים חריג המצדיק שחרור הרשות בדיעבד מהבטחה
6 מנהלית מחייבת מכל יתר הבחינות. שכן המשיב עצמו לא טען אף לא ניסה להמחיש קיום חריג כזה,
7 אלא הסתפק בכך שלא הוכח שניתנה בכלל הבטחה מנהלית. וממילא כאמור אני סבור שאם אכן
8 ניתנה והתקיימו יתר התנאים המצטברים שזכרו - לא מדובר במקרה בו יש צידוק לאפשר למשיב
9 להשתחרר מאותה הבטחה מנהלית: לפירוט ראה האמור בהמשך בסעי' י"ג. למותר לציין כי על מנת
10 שיקום אותו חריג אין די בכך שמדובר בכספי ציבור. אחרת - כמעט בכל מקרה לא ינתן תוקף
11 להבטחה המנהלית. אינטרס הציבור חזקה שנשמר ממילא אם מתקיימים ארבעת התנאים שנמנו
12 במצטבר, ויש שיקול נוסף שמכוחו נולד בכלל המוסד של הבטחה מנהלית, והוא שיקול ההגינות
13 המוגבר שחל על הרשות המנהלית ביחסיה מול האזרח, ומכוחו יש להקפיד שרשות לא תשחרר על
14 נקלה מהבטחות מחייבות שנתנה.
15

16 י. מכל מקום אותה פגישה מ-28/01/90 והחלטה לא לפתוח הצווים מ-31/01/90 ברור שלא
17 היו בבחינת סוף פסוק, וברור שהתקיימו מגעים נוספים בין הצדדים. שכן ב-16/07/91, כלומר שנה
18 וחצי אחרי שהתקבלה אותה החלטה במשיב שלא לפתוח את השומות שבצו, ערכה הגב' אדלינה
19 בנדל (אז- סגנית פקיד השומה) מזכר, על פיו הוחלט להקפיא את גביית חובו של המבקש עד ליום
20 31/12/91. המזכר צורף כמוצג ת/2 ונוסחו: "לפי הסיכום עם גב' חיה ויטלסון מנציבות מס הכנסה
21 יש להקפיא את הליכי הגביה בתיק זה עד להוצאת שומות חדשות וזאת לאחר קבלת נתונים
22 חדשים (גביית חובות מלקוחות. מתנהל בתיק זה דיון משפטי בשלב מתקדם). ההקפאה תהא
23 בתוקף עד 31/12/91".
24

25 הצדדים חלוקים על מה הוליד לאותו מזכר (ת/2- שאין חולק שנערך ע"י גב' בנדל בחתימתה) ומה יש
26 ללמוד ממנו. המשיב טוען שמדובר בסך הכול על הסכמה להקפאת הגביה כאמור במזכר, לחמישה
27 וחצי חודשים, כנראה מתוך הנחה שעד אז יסתיים הדיון המשפטי, ולא על ביטול או פתיחת שומות.
28 כאשר לא היה צפי שההכרעה בתיק תינתן רק ב-99'. אלא שצפי או לא צפי, אין חולק כי המשיב
29 המתין בפועל עם הליכי הגביה לא רק עד שניתן פסק הדין ב-99' אלא עד 2004. ברור שאותו מזכר
30 לא נולד מאליו בלא דין ודברים נוסף; שכן ההחלטה המתועדת האחרונה הינה מ-31/01/90 והינה
31 שלא לפתוח את הצווים (לא לפתוח את השומות). מדוע אם כן להמתין לתוצאות פסק הדין
32 ולהקפיא בינתיים הליכי הגביה ולו עד 12/91 בלבד (ובפועל - עד 2001 או 2004, - ראה להלן)?
33



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 המבקש מצדו מציין שלאותו מזכר קדמה פגישה בינו לבין בעלי תפקידים במשיב, שאת מועדה
2 המדויק אין הוא יכול לשחזר; אך המשתתפים בפגישה עמו מטעם המשיב היו הגב' אדלינה בנדל,
3 היועצת המשפטית מטעם נציבות מס הכנסה עו"ד חיה ויטלסון, מר יעקוב שפירו שהיה אז
4 אחראי ניהול ספרים, ומר אלברט בן דיין. במהלך החקירה הנגדית של מר שפירו עמתה אותו ב"כ
5 המשיב עם העובדה שבתרשומת המפורטת של אלברט בן דיין, נזכרת כאמור פגישה שנערכה בין מר
6 בן דיין, פקיד השומה טננהוס, סגן פקיד שומה אדלינה בנדל ורכות המדגם אסתר גיל אור. כאשר
7 נרשם שם שנערך בירור עם עו"ד חיה ויטלסון בנוכחות כל הנ"ל, היינו שהאחרונה כנראה (לפי אופן
8 הרישום) לא נכחה בפגישה אלא הבירור היה טלפוני; וגם מר שפירו עצמו לא נזכר כמי שנכח
9 בפגישה. אלא שכאמור אין למשיב שום הסבר הגיוני לכך שתוצאת אותה פגישה שנזכרה בתרשומת,
10 כללה בירור עם גב' ויטלסון והתקיימה ב-31/01/90, הייתה שהוחלט לא לפתוח את הצווים; היינו
11 להתייחס אל השומות בצו (שאין חולק שלא ערערו עליהן) כאל שומות סופיות. ואילו שנה וחצי אחר
12 כך מצינת גב' בנדל שלפי סיכום עם עו"ד חיה ויטלסון הוחלט על הקפאת הליכי הגבייה, כאמור
13 באותו מזכר ת/2. הדברים אינם עולים בקנה אחד, שכן אין סיבה להקפא הליכי גבייה אלא אם
14 ממתניים לתוצאות פסק הדין אצל כב' השופט רנד; גם מר פהמי בחקירתו אישר שאפשר להניח
15 שזה ההליך המשפטי שנזכר ב-ת/2 (עמ' 13 שורה 21). התמיהה כאמור הנה שאין סיבה להמתין
16 לתוצאות פסק הדין אם לא הייתה הסכמה הדדית למצער, להכיל את קביעותיו, עד כמה שניתן יהא
17 לגזור מהם הכרעה בשאלה האם צמחה למבקש הכנסה מריבית בגין אותה הלוואה בשנות מס 85'-
18 '87, ואם כן באיזה שיעור. גם המשיב אינו חולק שאכן עיכוב הגביה נותר בתוקפו עד '99 (סעי' 21
19 לכתב התשובה), היינו השנה בה ניתן פסק הדין, והרבה לאחר 12/91 (תום תקופת ההקפאה הנזכר
20 ב-ת/2). בפועל כאמור – הוקפאו הליכי הגביה אף שנים אחרי שניתן פסה"ד.

22 ברור אפוא שבין הפגישה מ-31/01/90 שבאה לאחר מפגשים עם המבקש, עם או בלי רואה החשבון
23 מטעמו, ובין אותו מזכר מ-16/07/91 הוחלפו עוד דברים בין הצדדים; ואין לשלול גרסת המבקש,
24 שלא נסתרה, שהתקיימה פגישה בה השתתפו הוא עצמו, מר שפירו, פקידת השומה בנדל, אלברט בן
25 דיין המפקח שטיפל בתיק, וגב' ויטלסון היועצת המשפטית מטעם נציבות מס הכנסה. אין חולק
26 (ראה גם סעי' 17 לתצהיר מר פהמי) שהאחרונה הייתה הרפרנטית המוסמכת לענין פתיחת שומות לפי
27 סעי' 147 לפקודת מס הכנסה. וכי באותה פגישה הגיעו הצדדים לאותו סיכום מחייב כפי טענתו של
28 המבקש. אכן, הכף נוטה לכך שאותה פגישה לא התקיימה עד סוף ינואר '90 שכן באותו מועד
29 התקבלה כאמור החלטה שלא לפתוח השומות. ואולם המבקש עצמו לא יכול היה להתחייב מזכרונו
30 לתאריך מדויק של הפגישה, ומר שפירו אף הוא ציין בחקירתו כי מועד הפגישה היה בשנים "90-91"
31 בערך. בסביבות שנות התשעים ומשהו" (עמ' 7 שורה 26). אין תמה בכך שלא יכלו להתחייב לתאריך
32 מדויק בחלוף השנים, כאשר כל אותם שנים לא נזקק אף המבקש "לעגן בזכרונו" מועד הפגישה
33 לאור עיכוב הגביה.

34



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 ברור כאמור לגופו שבין הצדדים אכן הוסיפו להתקיים מגעים מאז ינואר '90. העובדה שאכן הנוהג
2 במשיב היה לרשום תרשומות על פגישות בהן מחליטים החלטות (העד שפירו אישר זאת בעמ' 8
3 שורה 4) אינה יכולה להכריע הכף במקרה זה לרעת המבקש, משעה שאין הסבר הגיוני לפער שבין
4 מוצג ת/2 לבין אותה תרשומת שנה וחצי קודם בכתב ידו של מר אלברט בן דין, ולעיכוב הליכי
5 הגביה שנים לאחר 12/91. הכף נוטה לכך כי אכן מזכר ת/2 לא נולד מאליו, מבלי שהתקיימו מגעים
6 נוספים בין הצדדים. לכן השאלה היא האם אכן התקיימה אותה פגישה בה ניתנה ההבטחה
7 המנהלית. תשובתי לכך הינה שהמבקש אכן עמד בהוכחת אותה פגישה וההבטחה המנהלית שניתנה
8 בה, גם אם לא נרשמה או לא נשמרה התרשומת בגינה. אין מדובר כאמור רק בגרסתו שלו כבעל דין
9 מעוניין ממרחק של שנים, אלא גם בגרסתו של מר שפירו שהשתתף באותה פגישה מטעם המשיב
10 עצמו, והאחרון ציין שהיו הרבה פגישות. בתצהירו העיד כאמור מר שפירו, כי באותה פגישה הוחלט
11 שהטיפול השומתי יוקפא עד לבירור המשפטי בתביעת המבקש כנגד הלווה; ואם יתברר כטענת
12 המבקש שלא צמחו לו הכנסות מריבית בגין הלוואה זו, הוא לא יחויב בגינה במס בהתאם. נשאלת
13 השאלה הכיצד יכול היה מר שפירו להתחייב מזיכרונו לגבי תוכן הפגישה והמשתתפים בה, שהרי
14 מאז התקיימה, לפי הנטען בשלב כלשהו לפני 16/07/91 (תאריך המזכר ת/2), ועד שניתן התצהיר,
15 חלפו בין 16 ל-17 שנה; ולכאורה מדובר בתיק של נישום אחד מני רבים. אכן, הדבר אינו מובן מאליו
16 אף לדידי, ואולם אין זה המקרה היחיד בו מתנהלים תיקים ממרחק זמן כזה ועדים מכל צד
17 מתיימרים להעיד על עובדות (ניתן להביא למשל כדוגמה תיקי רשלנות רפואית לגבי קטינים
18 והתביעה בגינם תוגש עד גיל 25, ואין זו הדוגמה היחידה). יש להידרש לנתוני המקרה על מנת לבדוק
19 האם ניתן לקבל הסבר אודות זיכרון של מי שהדברים אינם נוגעים לו אישית ממרחק זמן כזה.
20 ונכונים הדברים הן ביחס מר שפירו והן בבעלי התפקיד האחרים שנטען שהשתתפו באותה פגישה,
21 ולא הובאו ע"י המשיב לעדות לשם שלילת גרסתו (כדי לבדוק הנפקות לאי העדתם).
22
23 מר שפירו ידע לספק בחקירתו הסבר לכך שהפגישה ותוכנה נחרטו בזיכרונו. ראשית, מבחינתו
24 מדובר היה במקרה נדיר (ואכן נחזה שלא בכל יום מגיעים גורמי המשיב לסיכום מעין זה לו נטען
25 כאן); שנית, מיד לאחר הפגישה ארע מקרה שציין בעמ' 7 למטה, שאינו נוגע לפגישה ולמבקש, אך
26 בעקבותיו החל להתפתח סכסוך קשה בין העד לבין גב' אדלינה בנדל (רושמת מזכר ת/2, ואז – סגנית
27 פקיד השומה). סמיכות האירועים תרמה אף היא לכך שאותה פגישה עם המבקש נשמרה בזיכרונו
28 של העד.
29
30 העד אף אישר בחקירתו כי אותו סכסוך התפתח והוא הועמד לדין בביה"ד המשמעתי, ובסופו של
31 יום פרש פרישה מוקדמת ב-1998. עם זאת, הצלבת תאריך הלידה של העד, כפי שנמסר, עם שנת
32 הפרישה הנטענת, מעלה שהעד פרש דוקא בגיל 65 לערך, היינו בקירוב לגיל הפרישה המקובל במשק,
33 נכון לאותה עת, וזאת לאחר כ-35 שנות עבודה לערך אצל המשיב.
34



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 הסכסוך הטעון והדיון בבית הדין המשמעתי יכולים תיאורטית לפעול בשני כיוונים מנוגדים: מחד
2 יכולים הם ליתן מניע לעד להעיד לטובתו של הנישום ולרעת עמדתו של המשיב, מתוך שיקולים
3 זרים. אלא שהתרשמתי מן העד שלא כך פני הדברים, וכי עדותו לא היתה מוטה אלא מהימנה. מה
4 גם שלגוף הענין מאז '98 עת פרש העד, ועד שניתן תצהירו חלפו 10 שנים; למרות שתיאורטית הכל
5 יתכן, אף אין זה סביר שהעד יטה עדותו בענין שאף אין לו השלכה על הגורמים שעם מי מהם היה
6 מסוכסך בעבר הרחוק; כאשר נשמע שבעלי הסמכות (גב' ויטלסון וגב' בנדל) כבר פרשו ממילא;
7 וכאשר כל נפקות הדיון נוגעת לאינטרס ממוני של המבקש, עמו לא הוכח ולא נטען שיש לעד קשרי
8 רעות. הכפ נוטה דווקא לכיוון השני: שהעד, שפרש לפני שנים ב-1998, בין בגיל פרישה ובין מעט
9 קודם, חש עצמו חופשי ומשוחרר 16 – 17 שנה אח"כ לומר את האמת כפשוטה על הפגישה שבה נכח
10 ומה סוכם בה; פגישה אותה זכר כאמור, הן לאור הסמיכות בין הפגישה ובין עימות אישי שבא
11 בתכוף לאחריה, והן לאור הסיכום החריג יחסית שהושג בה.
12
13 גרסתם של מר שפירו ושל המבקש יכולה כאמור לבאר הפער שבין מוצג ת/2 לבין סיכום הדברים
14 שנה וחצי קודם ואת הנכונות להמתין ולעכב הליכי גבייה: במקור עד 12/91 מתוך צפי שעד אז יינתן
15 פסק הדין; בפועל - הרבה לאחר מכן, משפסק הדין ניתן הרבה אחר כך ב-99, ועוד שנים לאחר
16 שניתן. למשיב לעומת זאת, אין שום הסבר הגיוני שיכול לבאר את הן ת/2 והן את עיכוב הליכי
17 הגבייה מתוך נכונות להמתין לפסק הדין מהלך שנים. בנתונים אלה למצער, וכאשר לכל הדעות
18 מדובר בסיכום נטען חריג, שאינו מעשה של יום ביומו, היה על המשיב להעיד מטעמו את העדים
19 שציין מר שפירו בתצהירו כמי שהשתתפו בפגישה: גב' ויטלסון, גב' בנדל והמפקח בן דיין.
20
21 מחקירת מר פהמי בעמ' 12 עולה שלמצער המפקח בן דיין וגב' בנדל ניתנים היו לעדות, ואף לגבי גב'
22 ויטלסון כמו גם לגביהם, לא נטען ע"י המשיב שיש מניעה כלשהי להעידם. חרף חלופי הזמן, אין זה
23 מקרה ממן המקרים בו ניתן להניח לטובת המשיב שהעדים כולם לא היו מסוגלים לשלול גרסתם של
24 מר שפירו והמבקש, אם אכן אותה פגישה והסיכום הנטען בה לא היו ולא נבראו. יכול אכן ומי מן
25 העדים היה משיב שבחלופי הזמן אין הוא יכול להתחייב לתוכן פגישות שהתקיימו עם המבקש, ואף
26 לא לזכור המשתתפים בפגישה פלונית. אך יכול וגם היה נטען שפגישה כזו עם סיכום חריג שכזה לא
27 הייתה ולא נבראה. מדובר בשתי תרחישים אפשריים שונים. הפועל היוצא הינו שגרסת מר שפירו,
28 שלא הושתרה עוד בתצהירו שהוגש יחד עם התובענה, לא זו בלבד שלא נסתרה, אלא חוזקה במהלך
29 חקירתו הנגדית; ומאידך מטעם המשיב באה הימנעות מהעדת עדים רלוונטיים וזמינים. להימנעות
30 כזו יש לייחס המשמעות הראייתית הנגזרת, לחובתו של המשיב. ראה למשל ע"א 498/81 זמיר
31 קבלנות כללית בע"מ נ' שא"ז חברה לשרותים בע"מ; ע"א 635/76 טייבר ואח' נ. טייבר ואח' פ"ד
32 ל"א 743, 737; סעי' 25-27 לפסק דינו של השופט גובראן בעא 8569/08 חזיימה נמר תיתי נ' עזבון
33 המנוחה תמאם דיאב תיתי. אכן, על המבקש נטל השכנוע ועליו להמחיש מתן ההבטחה המנהלית
34 ותוכנה ואף שיכול הוא להיבנות ממנה.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 ואולם נטל הראיה המכונה לפעמים הנטל המשני, יכול ויעבור מצד אל צד במשפט האזרחי, והמבקש
2 לא הסתפק בעדות בהבל פה של עצמו כבעל דין מעוניין, אלא בעדותו של מי שהיה בעל תפקיד
3 במשיב עצמו במועדים הרלוונטיים. וצד שאינו מציג ראיה זמינה ורלוונטית או עדות זמינה
4 ורלוונטית שברשותו, בפרט כאשר הנטל המשני עבר אליו (ולעיתים רק מעצם העובדה שניתן היה
5 הגיונית לצפות שיציג אותה עדות רלוונטית שאמורה לתמוך בעמדתו ולשלול גרסת הצד השני), עשוי
6 שייזקף הדבר לחובתו באין הסבר מתאים, שאכן כאן לא ניתן. לדידי, הוכיח אפוא המבקש אותה
7 הבטחה מנהלית, בפרט בשים לב לפרכות ההגיוניות בעמדת המשיב, שלא ניתן להם מענה ושצוינו
8 כבר לעיל. במקום להעיד את המשתתפים שצוין שהשתתפו בפגישה, בחר המשיב להעיד את מר
9 פהמי, שאין חולק שלא טיפל בתיקו של המבקש בשנים הרלוונטיות ואף לא היה אז רכו חוליה;
10 ומשמש כיום, ולא במועדים הרלבנטיים, רכו בכיר ומי שאחראי על החוליה העוסקת בתיקו של
11 המבקש.
12
13 עם זאת אציין, כי אף לו זימן המשיב העדים שהשתתפו לפי הנטען ע"י המבקש ומר שפירו באותה
14 פגישה, וכל שהיו אותם עדים יכולים לומר, הינו שאין הם יכולים בחלוף השנים לשלול או לאשר
15 מזיכרונם גרסת המבקש, הרי גם אז היה מוטל הנטל על המשיב לספק הסבר הגיוני לאותו פער
16 שבין ההחלטה מ-01/90 שלא לפתוח השומות, לבין הנכונות שבפועל להמתין לתוצאות פסק הדין
17 שנים רבות לאחר שהפכו השומות חלוטות לשיטת המשיב (אם לשיטתו לא היה אותו פס"ד אמור
18 להעלות או להוריד) וכל אותה עת לעכב הליכי הגביה, שחודשו רק ב-2004 לשיטת המשיב עצמו.
19
20 די בכל האמור, אולם גרסת המבקש מוצאת לה חיזוק עקיף נוסף בכך שמר פהמי אישר בחקירתו כי
21 גם לפני שנת 2004 באו פניות במהלך השנים של המבקש אל פקיד השומה לאור תוצאות פסק הדין;
22 ובשום מקום לא הוצגה תשובה בכתב של מי מן המשיב או בעלי התפקידים בו, לפיה השומות
23 חלוטות, אין לפתוח אותן לגופן, מעולם לא ניתנה הבטחה שהצדדים יפעלו לפי קביעות פסק הדין או
24 כיוצא בזה. ניתן היה לצפות לתשובה בכתב של מי מגורמי המשיב לטענותיו של המבקש לאורך
25 השנים. גם אם עבר התיק לפקיד שומה חדירה עד שהושב לפקיד שומה חיפה ב-2004. הגיונית,
26 המשיב היה אמור לקיים בירור מינימלי לאור טענותיו של המבקש, שלא נולדו רק לעת הגשת
27 התובענה, ולתן תשובה. ולו תשובה שמבירור עם בעלי התפקיד הנטען שהשתתפו בפגישה עלה
28 ששווא טענות המבקש, ולכן לא ניתן להיעתר לבקשתו. כאמור המשיב לא הציג שום תשובה בכתב,
29 בוודאי לא תשובה לפיה אין רלוונטיות לפסק הדין וקביעותיו או שלא ניתנה הבטחה לה טוען
30 המבקש. העד פהמי העיד בעמ' 17 שלמיטב זכרונו נתקל בפסק הדין של השופט רנד, שכן אותו פסק
31 דין נזכר באחד ממכתבי התשובה למבקש של פקיד שומה חדירה; פקיד השומה הפנה המבקש באותו
32 מכתב, לענין ההכנסות מריבית, שדווקא נקבע בפסק הדין שחלק מן התשלומים ששלם הלווה ע"י
33 החלואה יש לזקוף לזכות הריבית. והעד פהמי נתקל כאמור לדבריו באותו מכתב תשובה של פקיד
34 שומה חדירה.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 אותו מכתב לא הוגש, אלא שמכל מקום תשובה מעין זו, ככל שניתנה, דווקא מתייחסת לגופה
2 לקביעות פסק הדין בבחינת "לא ניתן ללמוד מפסק הדין לגופו את שחפץ אתה". תשובה כזו אמנם
3 לא ניתן לקבוע אפריורי (משעה שלא הוגש המכתב), שיש בה משום הודאה בנכונות לפעול לפי
4 קביעות פסק הדין; אולם בוודאי שאין היא שוללת, לכל הפחות, את התזה העובדתית של המבקש,
5 שהצדדים נטלו על עצמם לפעול כפי קביעות פסק הדין.
6
7 יצוין אפוא כעת במה שקשור לקביעות פסק הדין לגופו: לא ניתן לקבל בסבירות עמדת המשיב,
8 ככל שניתנה עמדה כזו בשלב מן השלבים, שלא ניתן לגזור ממנו שלמבקש לא צמח רווח מן
9 ההלוואה. מקביעות פסק הדין עולה שמבחינת סכומי ההלוואה ומה ששלם הלווה, אפילו סכום קרן
10 ההלוואה שנקבע ע"י השופט רנד לא הושב למבקש. משכך, גם אם ראה לנכון ביהמ"ש (כחוראה
11 שתקל על החישוב) לזקוף חלק מן התשלומים שנפרעו קודם על חשבון הריבית, הרי שרווח לצורכי
12 מס בוודאי אין כאן (ראה להלן פסקה יב').
13
14 י"א. ב-29/06/89 הגיש המבקש בקשה לביצוע שטר בלשכת ההוצל"פ כנגד הלווה ושני ערבים.
15 הוגשה התנגדות וההליך עבר לבימ"ש השלום בחיפה ונידון כאמור בפני סגן הנשיא רנד בת"א
16 582/91. כעולה מפסק הדין הסכום שמולא בשטר הוא 1.2 מיליון שקל ישן והשטר הוצא ב-16/11/83
17 כאשר זמן הפירעון שנקוב בו הוא 01/01/89. צוין בפסק הדין שכיום אין עוד מחלוקת שרישום
18 תאריך עשיית השטר בנובמבר '83 היה שגוי, ונבע מטעות; התאריך בו קיבל המבקש את השטר היה
19 נובמבר '85. הנתבעים טענו לפירעון ההלוואה ולפיכך לדחיית התביעה השטרית. מטעם הצדדים
20 העידו המבקש ועד מטעמו, מטעם הנתבעים העידו הלווה ואחד הערבים שנתבעו.
21
22 י"ב. **בפסק הדין מיום 16/06/99** ציין אמנם כב' השופט רנד כי המבקש והעד מטעמו נהגו כמי
23 שמגלים טפח ומכסים טפחיים. בנוסף, דחה גרסת המבקש לגבי סכום ההלוואה. ואולם נקבע לעניין
24 סכום ההלוואה (כהילוכו של הלווה עצמו) כי המבקש הלווה לו סכום של \$30,000 בלבד; ולא
25 \$45,000 כהילוכו של המבקש שבפני באותה תביעה. ההנמקה לקביעה זו באה בעמודים 4-6 לפסק
26 הדין. בעמ' 7 סוכמה כך הקביעה העובדתית: **"סיכומו של דבר לא שוכנעתי מגרסתו של התובע,
27 לפיה הלווה לאריה סכום של \$45,000. מאידך גיסא, הרי אני קובע וזאת בהסתמך על עדותו של
28 אריה, שחזקה בעדותו של עמית ובמסמכים, כי סכום ההלוואה היה \$30,000 בלבד, כאשר סכום
29 זה שולם לאריה בשלושה תשלומים ובתאריכים שפרטיהם מובאים בסעיף 7א-ג לתצהירו נ/4".**
30 בעמ' 7 של פסק הדין עבר ביהמ"ש לבחינת השאלה מה סוכם בין הצדדים ביחס לתשלום הריבית.
31 המבקש טען שתנאי ההלוואה היו 3% ריבית חודשית צמודה לשער הדולר וקרן ההלוואה הייתה
32 צמודה אף היא לדולר. הריבית לטעמו הייתה אמורה להשתלם מדי רבע שנה, ולא סוכם על מועד
33 פירעון ההלוואה. הלווה מצדו טען שלא היה אמור כלל לשלם למבקש שבפני ריבית וכך היה נהוג
34 בין הצדדים. טענה זו של הלווה נדחתה ע"י ביהמ"ש כבלתי אמינה ותמוהה.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- 1 עוד נקבע כי אמנם ההלוואה נשאה ריבית מוסכמת ואולם לא נמצאו ראיות מהימנות באשר
2 לשיעורה המוסכם. בהיעדר ראיות מהימנות לגבי השיעור המוסכם של הריבית העמיד אותה
3 ביהמ"ש על ריבית שנתית של 11% לשנה, כמקובל אותה עת לגבי הלוואות דולריות (נעמ' 8 של פסק
4 הדין).
5
6 בעמ' 9 של פסק הדין דן ביהמ"ש בשאלה מה הם הסכומים שפרע הלווה למבקש על חשבון
7 ההלוואה. בסעיף 7 נקבע שהוא שלם למבקש בגין ההלוואה שנטל ממנו סכום כולל של 78,300 ₪,
8 במועדים שונים בשנים 86-88: בשנת 86 שלם הלווה למבקש 13,300 ₪, בשנת 87 40,000 ₪,
9 ובשנת 88 25,000 ₪. הפועל היוצא לענייננו הינו שאכן אף סכום קרן ההלוואה שנקבע בפסה"ד
10 לא הושב למבקש, לא עד מועד פסה"ד מ' 99, ובוודאי לא עד סוף שנת המס של 1987, כאשר החוב
11 נשוא השומות הינו לשנות מס 85-87.
12
13 בסעיף 9 לפסק הדין שב ביהמ"ש וקבע שחישוב יתרת חוב ההלוואה כולל ריבית התבסס על סכום
14 הלוואה של \$30,000 שניתנה מאת המבקש ללווה ב-02/12/85 (בתאריך אחרון זה יש לראות משום
15 הנחייה לעניין חישוב החוב של הלווה והערבים, כאשר נקב בתאריך ביניים מבין שלושה תאריכים
16 בהם ניתנו שלושת הסכומים שבמצטבר עלו כדי \$30,000). ביהמ"ש קבע כאמור כי לסכום ההלוואה
17 תתווסף ריבית מצטברת שנתית בשיעור 11% לשנה שחישובה מיום מתן ההלוואה בתאריך הנ"ל.
18 בסעיף 9 נקבע כי הסכומים בשקלים ששולמו כבר ע"י הלווה למבקש יתורגמו לדולרים לפי השער
19 היציג שהיה ידוע בכל אחד מהתאריכים בהם שולמו הסכומים, והסכומים יזקפו תחילה על חשבון
20 חוב הריבית.
21
22 סעיף 9 של פסק הדין (כאמור בו עצמו) מכיל למעשה את הנחיות חישוב החוב, כדי להקל על
23 מלאכתם של הצדדים או על מומחה שימונה על ידם לערוך את החישוב. אולם ברור שאין בקביעה
24 אחרונה זו, שסכומים שכן שילם הלווה על חשבון החוב יזקפו תחילה על חשבון הריבית, כדי להקים
25 המסקנה המופרכת שקם למבקש רווח כתוצאה מהלוואה. ברור מקביעות פסק הדין שלעיל
26 שאכן אפילו סכום קרן ההלוואה לא הושב במלואו עד מועד פסק הדין. משכך בפירוש ניתן ללמוד
27 מאותו פסק הדין לענייננו כי אכן במועד בו הוצאו למבקש השומות ולמעשה אף שנים אחר כך,
28 לפחות עד המועד בו ניתן פסק הדין, לא הפיק המבקש כל רווח מאותה הלוואה שנתן למשיב. משעה
29 שהסכים המשיב לפעול עפ"י קביעות פסק הדין, עליו לכבד הסכמתו באין טעם לסתור (שאכן לא
30 נמצא ולא הומחש כאמור – ראה להלן בסעי' הבא).
31
32 י"ג. יש לומר כי גם אם הסיכום שקבעתי שהמבקש הוכיח תוכנו הינו סיכום חריג, הרי אין לומר כי
33 חטא הוא בחוסר סבירות זועקת או כי קיים צידוק חוקי או טעם לאפשר למשיב להשתחרר ממנו
34 הגובר על חובת הרשות לקיים התחייבותיה.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- 1 כך אפילו לו מדובר היה בחוזה רשות, להבדיל מהבטחה מנהלית. כאמור המשיב לא טען להלכת
2 ההשתחררות ביחס לחוזה רשות או שיש צידוק חוקי להשתחרר מהבטחה מנהלית. בין המבקש
3 ללווה הייתה מחלוקת הן ביחס לגובה ההלוואה, הן ביחס לתנאיה, והן ביחס לאיזה שיעור ממנה
4 ומתי פרע הלווה. במחלוקת זו ממילא קיימו בעלי העניין הליך אזרחי שנועד ליתן מענה לאותן
5 פלוגתאות. ממילא היה צפוי שכל צד "יילחם" בהליך האזרחי האדברסרי כדי להמחיש עמדתו. כך
6 דרך משל יכול היה פקיד השומה להניח הנחה שבהיגיון שהלווה יילחם על עמדתו כדי לנסות
7 ולהמחיש שפרע סכום ההלוואה, וכך ממילא אם תתקבל עמדת הלווה, יוכל המשיב למסות את
8 המבקש בגין ההכנסות מריבית, כפי שניתן יהא לחלץ מאותו פסק דין (לא למותר לציין למשל, שכל
9 שהיה נקבע כעמדת הלווה שסכום קרן ההלוואה קטן יותר, הרי היה גדל מאידך הסיכוי התיאורטי
10 שסך התשלומים שייקבע שהושב "חצה" סכום הקרן ויש לזקפו כהכנסות ברות מיסוי מריבית (גם
11 אם בסכומים קטנים יותר). כלומר המבחן אינו מבחן החוכמה בדיעבד כשידועות קביעות פסה"ד.
12
- 13 לכן לא נמצא ניזוק עניינו של הציבור בגבית מס אמת, משעה שבאו המבקש והמשיב לכלל הסיכום
14 הנטען שחייב את שניהם במבחן התוצאה - תוצאת פסק הדין. וכאשר אותה תוצאה הייתה צריכה
15 לעבור את כור המצרף של ראיות מטעם בעלי העניין, וקביעות שיפוטיות ביחס לפלוגתאות האמורות,
16 שמהן גם הייתה אמורה לנבוע התשובה לשאלה האם יש הכנסה מחויבת במס ולאילו שיעורים
17 לאותן שנות מס, בגין אותה הלוואה. לכן גם אם הסיכום אינו סיכום שגרתי, אין לומר שאין בו
18 הגיון לגופו, ובודאי שאין לאפשר לרשות להשתחרר ממנו בדיעבד אם מוכחים יתר תנאי מוסד
19 ההבטחה המנהלית. תוצאה מעין זו אינה הוגנת, בפרט משעה שהצד השני לו ניתנה ההבטחה
20 הסתמך עליה בפועל ולא שלם חוב מס שבשומה מתוך הנחה (שהתאמתה) לפי תוכח צדקתו בהליך
21 האזרחי שניהל, ומתוך הנחה שיכול הוא לסמוך על מצגי הרשות בדבר פתיחת השומות במקרה
22 הצורך, אם אכן תתקבל עמדת המבקש באותו פס"ד. וכאשר שונה מצבו לרעה ואף באופן ניכר, לאור
23 "צמיחת" החוב.
24
- 25 8. השתחררות מהבטחה מנהלית שאינה מוצדקת - לחוד, והשאלה האם מתקיימים יתר התנאים
26 לשם קימום הבטחה מנהלית תקיפה - לחוד. התקיימו התנאים שעניינם הבטחה מפורשת שהובנה
27 ככזו, וכי הייתה לנותן ההבטחה כוונה להקנות לה תוקף משפטי מחייב: זו הרי גרסת המבקש לגבי
28 תוכן ההסכמה שהושגה באותה פגישה, שהתקבלה על ידי, ועל פיה אף נהגו הצדדים בפועל עד 2004.
29
- 30 ביחס לתנאי הנוסף, שנותן ההבטחה יהא בעל הסמכות החוקית לתתה הרי הודה גם מר פהמי
31 בחקירתו, כי הגב' חיה ויטלסון שאף מולה הושג הסיכום כאחת המשתתפות בפגישה, הייתה אכן
32 בעלת הסמכות החוקית להורות על פתיחת השומות לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה (נעמ' 12
33 למטה, וראה גם הגדרת "מנהל" ככולל גם סגנו, בסעי' 1 לפקודת מס הכנסה).
34



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

9. אלא שיש בין הצדדים מחלוקת בשאלה האם עת שניתן פסק הדין ביוני '99, עוד ניתן היה מבחינה חוקית להורות על פתיחת השומות. כלומר יש מחלוקת על התנאי הנוסף שהמשיב הנו בעל היכולת למלא אחר ההבטחה שנתן, שכן אין חולק שהדרך היחידה לשנות השומות בצו (שלא הוגש בגינם ערעור) הנה פתיחתן (סעי' 17 לסיכומי המבקש). וזו המחלוקת: באין ראייה לסתור, סביר שנקבעה השומה לשנת מס '85 בשנת '86; שומת '86 בהתאמה נקבעה בשנת '87; ושומת '88 בשנת '89. חלפו אפוא בין 10-13 שנה בהתאמה מעת שהוצאו השומות ועד שניתן פסק הדין ב-16/06/99. לגרסת מר פהמי בחקירתו, לא ניתן היה כבר באותה עת לפתוח את השומות, שכן חלפו המועדים הקבועים לעשיית שימוש בסמכות זו: מועדים שנקבעו בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה. ב"כ המבקש חולק ומפנה בסיכומיו לכך שבמועדים הרלוונטיים עפ"י נוסח הפקודה אז, טרם חלף המועד לפתיחת השומות לאותן שנות מס עת שניתן פסק הדין. לשיטת ב"כ המבקש מדובר בתקופה בת 10 שנים לאור הרשעת המבקש בעבירה לפי סעי' 220 לפקודת מס הכנסה, ותקופה זו מצטברת ונוספת על תקופה בת 6 שנים מתום שנת המס הרלבנטית בה הוגש הדו"ח. היות ואת הדו"ח הרלבנטי לשנת 85 הגיש המבקש לכל המוקדם בשנת '86 (וכך בהתאמה לשנות מס '86 ו'87) הרי שסמכות הנציב (במקרה זה גב' ויטלסון כסגניתו) לפתוח השומות כולן **השתרעה לפחות עד ליום 31.12.02** (סעי' 18 לסיכומי המבקש). בודאי שהיתה בתוקף נכון ליוני '99 עת ניתן פסה"ד.
- במחלוקת אחרונה נחזה שהדין עם המבקש. שכן אין עסקין במועדים הקבועים כיום, הקוצבים פרקי הזמן לעשיית השימוש בסמכות פתיחת השומות שבסעי' 147. מדובר באותם מועדים כפי שהיו בתוקף עובר לתיקון 114 לפקודת מס הכנסה, וקצבו תקופות ארוכות בהרבה לעשיית שימוש בסמכות האמורה. כך עולה אף מעמדת נציבות מס הכנסה עצמה, כהשתקפותה בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק). ראה כרך 2, חלק ט 22.1 (עדכון יולי 2000): באותו עמוד נסקר המצב שלפני תיקון 114 מ' 1997 (לענין מועדי הפעלת הסמכות): במקרה בו פותח הצו שומה שהוצאה בשלב שני יש להוציא הצו לפי סעי' 147 בתוך שנה וששה חודשים ממועד הגשת השגה או תוך 6 שנים מתוך שנת המס בה הוגש הדו"ח לפי המאוחר. ובמקרה בו נפתחת שומה שהוצאה בשלב ראשון יש להוציא הצו בתוך 5 שנים מתום שנת המס בה הוגש הדו"ח. אם הוצאה שומה בהיעדר דו"ח לפי סעי' 145(ב) יש להוציא הצו לפי סעי' 147 תוך 6 שנים מיום שנעשתה אותה שומה. מועדים אלו נגזרו מסעי' 147(א)(1).
- אלא שבסעי' 147(א)(2) כנוסחו בטרם תיקון 114, נקבעו תקופות ארוכות יותר להפעלת הסמכות. הנוסח שעובר לתיקון קבע: **"עשה הנישום אחד הדברים המפורטים בסעי' 217 רשאי הנציב לפעול כאמור בפסקה (1) תוך תקופה המסתיימת בתום חמש שנים לאחר התקופות שנקבעו כאמור, ואם עשה הנישום אחד הדברים המפורטים בסעי' 220 כתום עשר שנים"** (כלומר: עוד חמש שנים ביחס למועדים בסעי' 147(א)(1) במקרה של עשית מעשה מאלו שבסעי' 217, ועוד 10 שנים ביחס למועדים האמורים אם נעשה מעשה מאלו שבסעי' 220 – י.פ.).



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

1 בתיקון 114 לבד מקיצור התקופה נקבע גם תנאי שנפתחו נ' הנישום הליכי חקירה פלייליים או
2 שהורשע. תנאי זה לא היה קיים במצב שעובר לתיקון שם נקבעה תקופה מוארכת בת 10 שנים רק
3 כתלות בכך שיוכח שהנישום שעשה המעשים המהווים עבירה לפי סעי' 220. אך מכל מקום - אין
4 חולק בעניינו שהמבקש הורשע באותו כתב אישום שהוגש נגדו בעבירה על סעי' 220. יש לספור
5 במצטבר אפוא עוד 10 שנים נוספות להפעלת הסמכות. והחשוב הוא כהילוכו של המבקש.
6
7 לגבי המועד בו נכנס תיקון 114 מ 1997 לתוקף: במקרה של צו הפותח שומה שנערכה בשלב שני לפי
8 סעי' 152(ב), יחולו הוראות התיקון (שקיצר התקופות) לגבי השגות שהוגשו לאחר 17.7.97 בלא
9 רלבנטיות לשנת המס בה הוגש הדו"ח; וביחס לסעי' 147(א)(2) שתוקן בתיקון בהקשר למועדי הפעלת
10 הסמכות ביחס לנישום שהורשע בפלייליים - הוראות הסעי' המתוקן יחולו לגבי דו"חות שיש להגישם
11 לשנת מס 96 ואילך בלבד: ראה החבק, חלק ט' 22.3. כלומר התיקון אינו חל על עניינו ואינו מקצר
12 התקופות.
13
14 אציין כי הזהירות והצמצום עליה עמדה ההלכה לענין סמכות הנציב לפתוח שומות לפי סעי' 147 -
15 נעשתה בראיה של אינטרס הנישום דווקא, המסתמך על סופיות השומה בהתאם לקביעת
16 הרשות המנהלית נעין: רע"א 8251/10 פלוני נ' פקיד שומה ת"א; ע"א 976/06 דן מרום נ' נציבות
17 מס הכנסה פ"ש באר שבע). ועם זאת יצוין, כי כאמור בסעי' 147 הסמכות לפתיחת השומות נתונה
18 לא רק ביוזמת נציב מס הכנסה, אלא אף לבקשת הנישום.
19
20 אם כן, בעקבות פסה"ד מ' 99, היה על המשיב לכבד ההבטחה המנהלית, לפתוח השומות לשנות
21 המס 85 עד 87, ולבטל חוב המס באותן שומות, בעטיה של ההלוואה. אין חולק כי רואה החשבון
22 של המבקש הודיע למשיב על פסה"ד עוד בספטמבר 99. ממילא מנוע המשיב כעת מלגבות חוב המס
23 שהושת בגין ההלוואה באותן שומות. אציין כי לא מן הנמנע שזו היתה התוצאה המתבקשת אף אם
24 במועד בו ניתן פסה"ד ביוני 99 כבר היתה חולפת התקופה לפתיחת השומות. שכן אז מדובר היה
25 מחד בהתפתחות לא צפויה מבחינת שני הצדדים (מבחינת המועד בו ינתן פסה"ד), עת ניתנה למבקש
26 ההבטחה המנהלית בתחילת שנות התשעים; ומאידך לא בהתפתחות ששינתה דבר שעמד ביסוד
27 הרציונלים בעטיים ניתנה ההבטחה מעיקרא; אף לא בהתפתחות שפגעה באינטרס הציבורי
28 שבאכיפת הבטחות מנהליות וכיבוד התחייבויות רשות שאינן בניגוד לדין. יכול שטעמים שבהגנות
29 המחייבים הרשות, היו מצדיקים קביעה שבמקרה שכזה, אם עת שניתן פסה"ד והודע למשיב חלק
30 המועד לפתיחת השומות הסופיות (שאפשרי אכן רק מכוח סעי' 147), עדיין מנועה הרשות מלפעול
31 לגביית חוב המס האמור, לאור תוכן ההבטחה וקביעות פסה"ד.
32
33 10. לסיכום הוכחה ההבטחה המנהלית, אף ההצדקה לאכיפתה. ואלמלא כן - התיישן חוב המס
34 לאותן שלוש שנות מס 1985-1987.



בית משפט השלום בחיפה

ת"א 11227-06-08 מיגדל נ' פקיד שומה חיפה

- 1
- 2 11. ניתן אפוא פסק דין המצהיר כלפי המשיב שהמבקש לא חב לו כל חוב מס בגין שלוש שנות מס
- 3 85 עד 87 (כולל). וכי עליו להימנע מגביית חוב המס על פי השומות לשנות המס האמורות.
- 4
- 5 12. המשיב ישא בהוצאות משפט לטובת המבקש, בגין שכ"ט עו"ד, בסך כולל של 25,000 ₪, בתוך
- 6 30 יום. שקלתי לפסוק את מלוא הסכום הנגזר מגובה החוב הנטען (בקירוב כאמור 700,000 ₪ נכון
- 7 למועד הגשת התובענה) על פי התעריף המינימלי המומלץ של לשכת עורכי הדין. כך, בזיקה לאמור
- 8 בתקנה 512 לתקנות סדר הדין האזרחי, ובשים לב שנקבע בתעריף המינימאלי אותו מנגנון שכ"ט
- 9 כמו לגבי תביעה כספית. מאידך, ובסופו של יום שקללתי על דרך ההפחתה גם הדרך שבה ניהלה
- 10 ב"כ המשיב את הדיון, באופן אדיב וענייני.
- 11
- 12 המזכירות תשלח לצדדים.
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17 ניתן היום, י"ג שבט תשע"ג, 24 ינואר 2013, בהעדר הצדדים.
- 18

יאב פרידמן, שופט

- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25