



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

בפני כבוד השופט אבישי רובס

מבקש

אסף עמבר
ע"י ב"כ עו"ד זהר ניסים

נגד

משיב

משרד האוצר - אגף מס הכנסה ומס רכוש - פקיד שומה
חיפה
ע"י פרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. המבקש הגיש תובענה בהמרצת פתיחה, במסגרתה עתר ליתן פסק דין הצהרתי, לפיו הסכם השומה שנחתם בין הצדדים ביום 21.4.2016 הינו בתוקף ומחייב את הצדדים לכל דבר ועניין.

2. כפי שעולה מכתב התובענה, אשר נתמך בתצהירו של המבקש, הרי שביום 4.5.2015 הוגש כנגד המבקש כתב אישום בבית המשפט המחוזי בחיפה, במסגרת תיק 15-05-3597, בין היתר, בגין אי דווח על הכנסות במהלך השנים 2007 - 2014 (אישום מס' 5). נטען, כי עוד טרם הדיון הראשון בתיק, יצא המבקש לחו"ל על מנת לבצע חיקור דין, בכל הנוגע למימוש לו באישום מס' 5, לאחר שהופקדו על ידיו ערובות מתאימות. בהמשך, הוגשו על ידי המבקש דו"חות למס הכנסה לשנים הרלבנטיות.

ביום 2.5.2016 התקיים דיון נוסף בעניינו של המבקש בבית המשפט המחוזי, במהלכו הבהיר ב"כ המבקש כי מתנהל מו"מ למול רשות המיסים, במהלכו הוצגו בפני נציגי הרשות כל המסמכים שנאספו על ידי המבקש בעת נסיעותיו לחו"ל. במהלך הישיבה הסכים ב"כ המדינה לדחייה אחרונה למשך חודש וחצי, על מנת שהמבקש ימצא את ההליכים למול רשות המיסים.

במהלך הדיון שהתקיים בבית המשפט המחוזי ביום 16.6.2016, עדכן ב"כ המבקש את בית המשפט, כי הושג הסכם בעניין אישום מס' 5 וכי היקף המס על פי ההסכם מגיע כדי סך של 86,000 ₪, מתוכו שילם המבקש זה מכבר סך של 26,000 ₪, באמצעות הלוואה שנטל מבני משפחתו. במקביל, ציין ב"כ המבקש כי על מנת לשלם את יתרת התשלום, הוגשה בקשה לשחרור הערובות שהופקדו בתיק המקביל, הקבוע לדיון ליום 20.6.2016. דיון זה נדחה לבקשת ב"כ המדינה ליום 23.6.2016.



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

המבקש טען, כי כנראה שבמהלך אותם ימים התעוררו אצל המשיב "שדים ממרצם", שכן בחלוף חודשיים ממועד חתימת ההסכם ולאחר ששולם כבר סך של 26,000 ₪, ביום 21.6.2016, התייצב במשרדו של ב"כ המבקש מר ששון ליאתים, רכז בכיר אצל המשיב, ומסר לו הודעה על ביטול הסכם השומה, לפיה המשיב ביטל את הסכם השומה בהתאם לזכותו על פי ההסכם, לפיו "לפקיד השומה הזכות לבטל ההסכם תוך 90 יום מיום חתימת הנישום או ב"כ".

ב"כ המבקש השיב במכתב מפורט למשיב, בו הדגיש כי ההודעה על ביטול ההסכם נעדרת כל טעם ונימוק ומדובר בהפרה משוועת של חובת ההגינות ותום הלב המוגברת החלות על המשיב כרשות ציבורית. נטען, כי המשיב השיב למכתב זה במכתבו מיום 28.6.2016, בו הוסיף כי "השומה כפי שנקבעה בהסכם אינה תואמת את המציאות". בעקבות זאת, נמשכה הבקשה לשחרור כספי הערובה והמשיב מצידו, הודיע לבית המשפט המחוזי, כי הסכם השומה בוטל.

המבקש טען בתובענה, כי הסכם השומה הינו חוזה לכל דבר ועניין ודיני החוזים חלים עליו. הוא טען, כי ההסכם נחתם, בגמירות דעת, זמן רב לאחר שכל המסמכים הרלבנטיים הונחו על שולחנו של פקיד השומה ולאחר שהנ"ל בחן את כל ממצאי החקירה בעניינו של המבקש. עוד נטען, כי חזרתו של המשיב מההסכם נעשתה לאחר כחדשיים ממועד החתימה על ההסכם, והיא לא נבעה מטעות או שגגה שנפלה בידי המשיב. עוד נטען, כי המבקש הסתמך על ההסכם ושינה את מצבו לרעה, עת נטל הלוואה לצורך קידום ההסכם והצגת רצינות לגביו. המבקש בסס טיעוניו, בעיקרם, על פסק הדין שניתן בע"א 7726/10 מדינת ישראל נגד איתמר מחלב - רו"ח ועו"ד (16.10.2012), שם נדונה סמכות רשויות המס לבטל שומה מכח סעיף 147 לחוק מס הכנסה. לשיטתו, אין נפקא מינה, באם עסקינן בסמכות של פקיד השומה לבטל הסכם שומה או בסמכות לעיון ושינוי שומה בהתאם להוראות סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, כפי שהיה בעניין מחלב, לאור הפסיקה הנהוגה לעניין אחידות וקוהרנטיות בחוקי המס.

המבקש טען, כי המשיב, שחלות עליו חובות הגינות ותום לב מחמירות, נהג בחוסר תום לב ובדרך שאינה מקובלת, בניגוד להוראות סעיף 39 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג - 1973 ולדוקטרינת תום הלב שבדין הישראלי ופגע פגיעה גסה שלא כדין בעיקרון סופיות השומה והדין.

המבקש עתר, אפוא, לקבוע, כי הסכם הפרשה שנחתם בי הצדדים ביום 21.4.2016 תקף.

3. במסגרת תשובתו לעתירה, טען המשיב כי המבקש לא דיווח על הכנסותיו בין השנים 2005 עד 2014, לא פתח תיק במס הכנסה, לא ניהל ספרים ולא הגיש דו"חות מס הכנסה. לפיכך, הוגש



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

כנגדו כתב אישום בגין השמטת הכנסות בכוונה להתחמק ממס בשנים 2007 - 2014, כמו גם בגין עבירות מרמה אחרות, כגון זיוף תלושי שכר.

בעקבות סיום החקירה הפלילית, הגיע חומר החקירה אל פקיד שומה חיפה, לצורך טיפול אזורי בשומות המבקש. ביום 27.4.2015 פתח המשיב למבקש תיק במס הכנסה ודרש ממנו להגיש דו"חות לשנים 2005 - 2014. המערער לא עשה כן ולכן, הוצאו לו שומות בהיעדר דו"ח לאותן שנים, במסגרתן חוייב בהכנסה של 150,000 ₪ לשנה, בהתבסס על סך כל השמטת ההכנסה בה הואשם המבקש (1,500,000 ₪).

ביום 28.2.2016 הגיש המבקש דו"חות למס הכנסה לשנים 2005 - 2014, בהם הצהיר בחלק מהשנים על הכנסה ממשכורת במסעדת מזון מהיר בתאילנד, בסכומים גבוהים. לטענתו, שילם מס גבוה על הכנסות אלה בתאילנד, באופן שאינו חייב עוד במס בישראל. נטען, כי הגשת הדו"חות כמוהן כהשגה על השומות. עם הגשת השומות, בקש המבקש להגיע לידי פשרה עם המשיב ובמהלך המו"מ, נחתם הסכם הפשרה נשוא התובענה. הסכם זה נחתם בין ב"כ המבקש לבין מפקח מס הכנסה מר וג'יה חמוד ובאישור רכז החוליה בפקיד השומה, מר ששון ליאתים והוא כלל סעיף המאפשר לפקיד השומה לבטל את ההסכם בתוך 90 ימים.

המשיב אישר, כי ביום 21.6.2016 הודיע פקיד השומה למבקש, באמצעות ב"כ, על ביטול הסכם הפשרה. נטען, כי לאחר ביטול ההסכם ניסה המשיב לזמן את המבקש לדיון בשלב ההשגה בתיק, אך המבקש סרב להגיע לדיונים.

המשיב טען, כי פקיד השומה עשה שימוש כדין, באופן סביר ובתום לב, בסמכות הביטול שהוקנתה לו בהסכם. המשיב אישר, כי התנאי המפורש לפיו לפקיד השומה זכות לבטל את ההסכם תוך 90 ימים מופיע ברב ההסכמים שנחתמים עם עובדי משרד השומה, בהם פקיד השומה או סגנו אינם מעורבים באופן ישיר, אולם אין בכך כדי להטיל דופי בתנאי הנ"ל המהווה חלק מההסכם. נטען, כי סעיף זה נועד, בין היתר, לאפשר לפקיד השומה לבקר את הסכמי הפשרה ובמידת הצורך, לבטלם. נטען, כי פקיד השומה וסגנו עוסקים, בין היתר, בניהול ופיקוח משרד השומה, לרבות פיקוח על הסכמי השומה אשר נחתמים עם נישומים. הם אינם יכולים להיות מעורבים באופן ישיר בכל הסכם ולכן, ניתנת להם האפשרות, במסגרת ההסכמות החוזיות נשוא ההסכם, לבטל את ההסכם, אם ראו צורך בכך, תוך זמן סביר שנקבע מראש, בין 90 ימים. נטען, כי מדובר בסעיף סביר והכרחי לניהול תקין של המערכת, שאחרת יאלצו פקיד השומה או סגנו לאשר מראש כל הסכם שיחתם, מספר ההסכמים יקטן באופן משמעותי והדבר עלול לגרום נזקים הן לרשויות המס והן לנישומים.



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

המשיב הדגיש, כי המבקש וב"כ היו ערים לקיומו של התנאי בהסכם, לא התנו עליו ונתנו את הסכמתם המפורשת לקיומו.

המשיב טען, כי פקיד השומה הפעיל את הסמכות שהוקנתה לו בתום לב ובאופן סביר, תוך שקילת השיקולים הראויים. אמנם, פקיד השומה עושה שימוש בסמכות הביטול המוקנית לו בהסכם הפשרה לעיתים רחוקות בלבד, אולם נסיבות המקרה הצדיקו את התערבותו ואת ביטול ההסכם. נטען, כי המבקש הואשם בהעלמת הכנסות בסכום כולל של 1,500,000 ₪, כמו גם בזיוף תלושי שכר וכי ההסכם שנחתם עימו אינו סביר בעליל, ובניגוד להנחיות פנימיות של המשיב בכל הנוגע להוצאת שומה בעקבות חקירה פלילית והליך פלילי המתנהל בבית המשפט. המשיב הדגיש, כי ההסכם לוקה במספר פרמטרים. ראשית, במסגרת ההסכם אושרו דו"חות של המבקש, הכוללים הכנסות מניהול מסעדת מזון מהיר בתאילנד, בסכומים גבוהים שאינם מתקבלים על הדעת, נוכח השכר הממוצע בתאילנד, שאינו עולה על עשירית מהשכר שהוצהר על ידי המבקש. שנית, תלושי השכר שהוצגו, כמו גם האישורים בדבר תשלום המס הזר בתאילנד, אינם נחזים כמסמכים אוטנטיים מהימנים, מה עוד שהמבקש הואשם בכתב האישום בזיוף תלושי שכר. בנוסף, סכומי העלמת המס נשוא כתב האישום, כמו גם השומות שהוצאו על ידי המשיב, אינם תואמים את תוספת ההכנסה במסגרת הסכם הפשרה, בסך של 200,000 ₪. המשיב הוסיף, כי בהתאם להנחיה פנימית - הוראת ביצוע 9/11 - יחסי הגומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי בתיקי מס הכנסה, בכל מקרה בו מוצאת לנישום שומה הנמוכה ממצאי חקירות מס הכנסה, יש לעשות כן בתיאום עם היחידה החוקרת, היחידה התובעת והרפרנט המשפטי, קל וחומר במצב בו עסקינן בהסכם פשרה (סעיף 3.4.9 להוראת הביצוע). הסכם הפשרה נחתם בניגוד להנחיה האמורה, שכן המפקח שחתם על ההסכם, לא תאם זאת עם אף גורם מהיחידה החוקרת או התובעת ואף לא עם פקיד השומה או סגנו. המשיב טען, כי עם היודע הסכם הפשרה הבלתי סביר ולאחר בירור נסיבות החתימה עם הרכז והיוועצות עם היחידה החוקרת, הגיע פקיד השומה למסקנה כי בנסיבות שתוארו, אין מנוס אלא לבטל את ההסכם. נטען, כי טובת הציבור חייבה התערבות פקיד השומה וביטול ההסכם וכי ההחלטה התקבלה באופן מקצועי, משיקולים ענייניים ובתום לב.

המשיב טען, כי במקרה דנן, לא נפתחה שומה לפי סעיף 147 לפקודה על ידי מנהל מס הכנסה, אלא פקיד השומה הפעיל את סמכותו החוזית לביטול ההסכם בתוך 90 ימים. נטען, אפוא, כי ההלכות שנקבעו בכל הנוגע לסעיף 147 לפקודה, אינן חלות על המקרה. המשיב הוסיף, כי במסגרת פסק הדין בע"א 3604/13 אייזנגר נגד פ"ש צפת, התיר בית המשפט העליון לפקיד השומה לפתוח ולתקן הסכם פשרה שנחתם עם נישום וקבע, כי קיים תנאי מכללא בכלל הסכם שנחתם עם פקיד השומה, לפיו לפקיד השומה סמכות ביטול של ההסכם לפי סעיף 147





בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 21512-07-16 עמבר נ' מדינת ישראל

לפקודה. נטען, כי לאור קביעה זו, קל וחומר שניתן לעשות שימוש בסמכות ביטול הקבועה באופן מפורש בהסכם.

המשיב בקש לקבוע, כי פקיד השומה הפעיל את זכות הביטול שהוקנתה לו במסגרת ההסכם באופן סביר ובתום לב ועתר לדחות את התובענה. כתב התשובה מטעם המשיב נתמך בתצהירים של מר יוסף בהלול - פקיד שומה חיפה ומר רולנד עם-שלם - סגן פקיד שומה חיפה.

4. במסגרת דיון ההוכחות נחקרו המצהירים על תצהיריהם. הצדדים סיכמו את טענותיה בכתב.

דיון והכרעה

5. השאלה העומדת להכרעה במסגרת התובענה דנן, הינה האם פעל המשיב באופן סביר ובתום לב, שעה שבטל את הסכם הפשרה שנחתם בין הצדדים ביום 21.4.2016. אדגיש, כי נוכח חוסר הבהירות בנוגע להילך טיעוניו של המבקש בתובענה - האם הוא מבסס עתירתו על טענות מהמישור המנהלי או שמא העתירה מבוססת על המישור החוזי, הבהיר ב"כ המבקש כבר במהלך הישיבה המקדמית, כי הבסיס לטיעוניו הוא חוזי בלבד וכי טענת המבקש הינה, כי המשיב פעל בחוסר תום לב בעת ביטול ההסכם.

טרם הכרעה בשאלה הנ"ל, אעמוד בקצרה על השתלשלות העניינים לאשורה, כפי שהוכחה בפני.

6. ביום 4.5.2015 הוגש כנגד המבקש כתב אישום בבית המשפט המחוזי בחיפה, במסגרת תיק 3597-05-15, אשר כלל אישומים בגין עבירות של קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות, ניסיון לשיבוש הליכי משפט, עבירה לפי חוק איסור הלבנת הון, תשי"ס - 2000, ניסיון לקבלת דבר במרמה, זיוף תלושי שכר ודפי תנועות בחשבון בנק ושימוש במסמך מזויף בכוונה לקבל דבר. האישום החמישי בכתב האישום, הרלבנטי לענייננו, נוגע לעבירה בגין אי דווח בגין הכנסות במהלך השנים 2007 - 2014.

בהתאם להחלטות שניתנו בעניינו במסגרת תיק מ"ת 3616-05-15, שוחרר המבקש בתנאים מגבילים שכללו, בין היתר, הפקדת ערבון בסך של 55,000 ₪ ועיכוב יציאתו המן הארץ.

עוד טרם הדיון הראשון בתיק העיקרי, יצא המבקש לחו"ל על מנת לבצע חיקור דין, בכל הנוגע למיוחס לו באישום מס' 5, לאחר שהופקדו על ידיו ערובות מתאימות נוספות, בהתאם להחלטה שניתנה על ידי בית המשפט המחוזי בתיק מ"ת 3616-05-15, ביום 16.9.2015.



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 21512-07-16 עמבר נ' מדינת ישראל

בין לבין, בעקבות סיום החקירה הפלילית, הגיע חומר החקירה אל פקיד שומה חיפה, לצורך טיפול אזרחי בשומות המבקש. ביום 27.4.2015 פתח המשיב למבקש תיק במס הכנסה וביום 6.5.2015, יומיים לאחר הגשת כתב האישום, נשלחה למבקש דרישה להגיש דו"חות לשנים 2005 - 2014 (נספח ה' לתובענה). המערער לא עשה כן ולכן, ביום 18.10.2015, בהיעדר דו"ח לאותן שנים, הוצאו לו שומות לפי מיטב השפיטה, במסגרתן חוייב בהכנסה של 150,000 ₪ לשנה, בהתבסס על סך כל השמטת ההכנסה בה הואשם המבקש (1,500,000 ₪).

ביום 28.2.2016 הגיש המבקש דו"חות מס הכנסה לשנים 2005 - 2014, במסגרתם הצהיר בחלק מהשנים על הכנסה ממשכורת בסכומים גבוהים בתאילנד. הוא טען במסגרת הדו"חות, כי שלם מס גבוה על הכנסות אלה בתאילנד ולכן, הוא אינו חייב עוד במס בישראל.

המשיב טען, ואני מקבל את טענתו בעניין זה, כי הגשת הדו"חות בשלב זה, לאחר הוצאת שומות לפי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח, מהווה השגה על השומות (ראה הסברו של העד מר עם-שלם, בעמ' 11, שורות 17 - 36 לפרוטוקול).

7. בשלב בזה, החל להתנהל בין הצדדים מו"מ, שהוביל לחתימת הסכם הפשרה נשוא התובענה, מיום 21.4.2016. אין חולק, כי הסכם זה נחתם בין ב"כ המבקש לבין מפקח מס הכנסה - מר וג'יה חמוד (אשר ניהל את המו"מ), ובאישור רכז החוליה בפקיד השומה - מר ששון ליאתים.

ההסכם, שכותרתו "הסכם בעניין שומת מס הכנסה", קבע כי תתווסף הכנסה לא מדווחת של 100,000 ₪ לכל אחת מהשנים 2013 ו- 2014 (סה"כ תוספת הכנסה של 200,000 ₪ למוצהר) וכי שומות המס לשנים 2005 - 2012 מתקבלות כמוצהר על ידי המבקש.

במרכז המסמך, ברובריקה נפרדת, נרשם כי "מובהר בזה כי הסכם זה לא כולל קנסות, ריבית והפרשי הצמדה שהוטלו כחוק וכי ההסכם יכנס לתוקף החל מיום חתימת הנישום או בא כוחו. לפקיד השומה הזכות לבטל ההסכם תוך 90 ימים מיום חתימת הנישום או בא כוחו".

ברובריקה שכותרתה "הצהרת הנישום ו/או בא כוחו" נרשם כי "ידוע לי כי בנוסף להוראות הפקודה חלות על הסכם זה הוראות חוק החוזים התשל"ג - 1973 וחוק השליחות התשכ"ה - 1965". תחת הצהרה זו מופיעה חתימת ב"כ המבקש (הנישום).

8. ביום 2.5.2016 התקיים דיון נוסף בעניינו של המבקש בבית המשפט המחוזי, במהלכו בקש ב"כ המבקש לדחות את הדיון לתזכורת נוספת. הוא טען כי "נפגשתי עם פקיד שומה חיפה, הצגתי את כל המסמכים שנאספו על ידי הנאשם במסגרת נסיעותיו לחו"ל, כשיצא לאסוף את כל המסמכים המתעדים את הכנסותיו. אנו נמצאים בישורת האחרונה ואני מאמין שבחודש



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

הקרוב נשלים את הנושא המיסויי ואף נשלם את המס העולה מהסכם השומה שיעלה מכח הדו"חות שהוגשו. אני חושב שלאחר מהלך זה יהיה קל לצדדים לדבר ביניהם ביחס לאישום 5 וגם ביחס לשאר האישומים" (נספח ז' לתובענה).

ודוק, למרות שההסכם בין המבקש, באמצעות ב"כ, לבין נציג פקיד השומה, נחתם כעשרה ימים לפני כן, הדבר לא בא לידי ביטוי בדבריו של ב"כ המבקש במהלך הדיון שהתקיים ביום 2.5.2016 ורק נאמר, כי הצדדים נמצאים בישורת האחרונה בנושא המיסויי וכי המבקש אף ישלם את המס מהסכם השומה "שיעלה" (בעתיד - א.ר.). מכח הדו"חות שהוגשו. מדברים אלו ניתן היה להבין, כי באותו שלב עדיין מתנהל מו"מ וכי טרם נחתם הסכם. ברור מהפרוטוקול, כי באותו שלב עו"ד אדלר, ב"כ המדינה (המאשימה) כלל לא היה מודע לכך שנחתם הסכם. לכן גם השיב כי יסכים לדחייה אחרונה למשך חודש וחצי, על מנת שחבריו ימצו את ההליכים מול רשות המיסים.

9. במהלך הדיון שהתקיים בבית המשפט המחוזי ביום 16.6.2016, עדכן ב"כ המבקש את בית המשפט, לראשונה, כי הושג הסכם בעניין אישום מס' 5 וכי היקף המס על פי ההסכם מגיע כדי סך של 86,000 ₪, מתוכו שילם המבקש זה מכבר סך של 26,000 ₪, באמצעות הלוואה שנטל מבני משפחתו. במקביל, ציין ב"כ המבקש כי על מנת לשלם את יתרת התשלום, הוגשה בקשה לשחרור הערובות שהופקדו בתיק המקביל (מ"ת 15-05-3616), הקבוע לדיון ליום 20.6.2016. לא נטען, וממילא גם לא הוכח בפני, כי עו"ד אדלר, ב"כ המדינה בתיק הפלילי, היה מודע קודם לכן להסכם השומה שנחתם עוד ביום 21.4.2016, שעה שבדיון שהתקיים ביום 2.5.2016, בו נכח, נמסר כי הצדדים נמצאים בישורת האחרונה בנושא המיסויי.

10. אין חולק, כי בהתאם להסכם, שילם המבקש ע"ח חוב המס סך של 26,000 ₪ והגיש בקשה לשחרור הכספים שהופקדו על ידיו במסגרת תיק מ"ת 15-05-3618. הבקשה נקבעה לדיון ליום 20.6.2016, בשעה 08:45.

ביום 19.6.2016 הגיש ב"כ המדינה בקשה מוסכמת לדחות את הדיון הקבוע למחרת, לשעה 15:00. מאחר ונבצר מבית המשפט לקיים דיון בשעה זו, נדחה הדיון ליום 23.6.2016, בהתאם להסכמת הצדדים.

אין חולק, כי ביום 21.6.2016 התייצב במשרדו של ב"כ המבקש מר ששון ליאתים, רכז בכיר של פקיד שומה חיפה, ומסר לו הודעה על ביטול הסכם השומה, לפיה פקיד השומה ביטל את ההסכם מיום 21.4.2016, בתוקף סמכותו ובהתאם לאמור בהסכם, לפיו "לפקיד השומה הזכות לבטל ההסכם תוך 90 יום מיום חתימת הנישום או בא כוחו".



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 21512-07-16 עמבר נ' מדינת ישראל

עוד באותו יום, השיב ב"כ המבקש במכתב למשיב, בו הדגיש כי ההודעה על ביטול ההסכם נעדרת כל טעם ונימוק ומדובר בהפרה משוועת של חובת ההגינות ותום הלב המוגברת החלות על המשיב כרשות ציבורית. הוא טען, כי כוונת פקיד השומה היא סיכול הבקשה לשחרור הכספים שנועדה להגשמת הסכם הפשרה. המשיב השיב למכתב זו במכתבו מיום 28.6.2016, בו הוסיף כי "השומה כפי שנקבעה בהסכם אינה תואמת את המציאות". בעקבות זאת, נמשכה הבקשה לשחרור כספי הערובה והמשיב מצידו, הודיע לבית המשפט המחוזי, כי הסכם השומה בוטל.

11. טרם הכרעה במחלוקת לגופה, ראוי להבהיר, את הבסיס החוקי לכריתת ההסכם בית הצדדים.

ביום 27.4.2015 נפתח למבקש תיק במס הכנסה. בסמוך לאחר מכן, ביום 6.5.2015 נשלחה למבקש הודעה על פתיחת התיק, במסגרתה הוא נדרש, בין היתר, להגיש דו"חות שנתיים, החל משנת 2005. המבקש לא פעל בהתאם לדרישת פקיד השומה ולכן, פעל פקיד השומה בהתאם לסמכותו לפי סעיף 145(ב) לפקודה, והוציא ביום 18.10.2015 שומות לפי מיטב השפיטה, במסגרתן חוייב בהכנסה נוספת של 150,000 ₪ לשנה, בהתבסס על סך כל השמטת ההכנסה בה הואשם המבקש (1,500,000 ₪).

בהתאם להוראות 150(ב) לפקודה, הדרך להשיג על שומות שהוצאו לפי מיטב השפיטה, בהעדר דו"חות, הינה באמצעות הגשת דו"חות בפועל. ואכן, ביום 28.2.2016 הגיש המבקש דו"חות מס הכנסה לשנים 2005 - 2014, במסגרתם הצהיר בחלק מהשנים על הכנסה ממשכורת בסכומים גבוהים בתאילנד. כאמור, הגשת הדו"חות בשלב זה, לאחר הוצאת שומות לפי מיטב השפיטה בהיעדר דו"ח, מהווה השגה על השומות (ראה הסברו של העד מר עס-שלם, בעמ' 11, שורות 17 - 36 לפרוטוקול).

בשלב זה, עומדות בפני פקיד השומה מספר דרכי פעולה, שאחת מהן, היא להגיע להסכם עם הנישום בנוגע לשומה, בהתאם להוראות סעיף 152(א) לפקודה. שומה בהסכם הינה, למעשה, הסכם פשרה בין פקיד השומה לבין הנישום, שנועד לסיים את הסכסוך נשוא הליך ההשגה. אמנם, הנישום לא יכול להגיש ערעור על שומה שבהסכם, אולם אין בכך כדי למנוע ממנו מלתקוף את ההסכם בעילות הלקוחות מחוק החוזים (חלק כללי).

12. הסכם השומה עליו חתמו הצדדים, חוסה, אפוא, תחת הוראות חוק החוזים, התשל"ג - 1973 וחלות על הצדדים חובות שונות מכח החוק. על הרשות הציבורית, כצד להסכם, מוטלות חובות מוגברות של הגינות ותום לב. חובות ההגינות של הרשות הציבורית נובעות מהנאמנות של הרשות לציבור ובפעולותיה, עליה לנקוט ביושר, ענייניות, שוויון וסבירות (ראה דברי כבוד



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

השופט דנצינגר בסעיף 35 לפסק דינו בע"א 7726/10 מדינת ישראל נגד איתמר מחלב - רו"ח ועו"ד (16.10.2012) (להלן "פס"ד מחלב"), וכן, עע"ם 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נגד מועצה אזורית חוף אשקלון (2011.8.201121)). אלא, שאין מדובר בהסכם רגיל הנשלט על ידי דיני החוזים הכלליים בלבד. הסכם השומה לא כפוף רק לעקרונות הכלליים של המשפט הציבורי ודיני החוזים הכלליים, אלא גם לסמכויות המוקנות לפקיד השומה מכח פקודת מס הכנסה (כגון סעיף 147 לפקודה). בהתאם, נקבע בע"א 3604/13 מנהל רשות המיסים נגד יגאל צבי אייזינגר (10.5.2015) (להלן "פס"ד אייזינגר"), כי יש לראות הסכם שנכרת בין פקיד השומה לנישום ככולל תנאי מכללא לעניין סמכות המנהל לפי סעיף 147 לפתוח את השומה בהסכם ולשנותה בהתקיים עילה ראויה לכך (סעיף 40 לפסק הדין). בדומה, בהסכם השומה בענייננו, נקבע תנאי מפורש, לפיו נתונה לפקיד השומה זכות לבטל את ההסכם בתוך 90 ימים.

13. אע"פ, כי הגם במקרה שלפני, אין עסקינן בשאלת סמכותו של פקיד השומה לשינוי ועיון בשומה, בהתאם להוראות סעיף 147 לפקודת מס הכנסה (המבקש אינו חולק על כך, כמפורט בסעיף 60 לתובענה), יש להוראה זו השלכות לעניין היקף הסמכות ולעניין הנסיבות העשויות להצדיק עיון מחדש וחזרה מהסכם (ראה ע"מ (מחוזי-ת"א) 31259-12-11 ק.ד.ש שירותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נגד מדינת ישראל פקיד השומה גוש דן (28.10.2015)) וניתן להקיש מהפסיקה שהוצאה מכח סעיף 147 לפקודה גם לענייננו, ולו רק מטעמים של אחידות וקוהרנטיות בחוקי המס.

סעיף 47 לפקודה מסמיך את המנהל - ביוזמתו או לפי בקשת נישום - לעיין מחדש ולשנות שומה שנעשתה לנישום, תוך תקופה מסויימת. מדובר במקרה פרטי, סטטוטורי, של העיקרון הכללי של אי סופיות החלטה מנהלית. מדובר בהוראה ייחודית, שלה תכלית נוספת בדמות פיקוח ובקרה של מנהל רשות המיסים על המערך הפקידותי - מקצועי הכפוף לו, לשם הבטחת תקינות מנהלית, מניעת תקלות וטעויות, אחידות בהפעלת הסמכויות על פי הפקודה וגביית מס אמת (ראה ע"א 3604/13, לעיל, פסקה 30 לפסק הדין).

פסיקתו של בית המשפט העליון בקשר לסעיף 147 לפקודה נעה במשך השנים מגישה מרחיבה לגישה מסויגת ועד לגישה מצמצמת. ניתן לומר, כי בתקופה האחרונה שולטת בכיפה גישה מרחיבה יותר, שבאה לידי ביטוי בפסק הדין בעניין אייזינגר (ראה ע"א 20435-01-11 מנחם אורן נגד פקיד שומה כפר סבא (2015)). למרות שהמבקש הדגיש בטיעונו את ההכרעה שניתנה במסגרת פסק הדין בעניין מחלב, ובפרט את פסק דינו של כבוד השופט דנצינגר באותה פרשה (שהינה דעת מיעוט, לפחות בחלקה), ההלכה המחייבת בעניין היקף הסמכות לפתוח שומה בכלל, ושומה בהסכם בפרט, באה לידי ביטוי בפסק הדין בעניין אייזינגר, אשר הציג גישה רחבה יותר לסמכות פקיד השומה.



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 21512-07-16 עמבר נ' מדינת ישראל

הפסיקה, ובפרט פסק הדין בעניין אייזינגר, קבעה מספר עקרונות, לפיהם יש לבחון את הסמכות הנתונה בידי מנהל הרשות לפי סעיף 47 לפקודה (ראה בעניין זה הסקירה שניתנה בע"מ 62697-12-13 שילוח נגד פקיד שומה תל אביב (18.10.2017)). נקבע, כי הכלל הוא שעל החלטות מנהליות לא חל עיקרון סופיות הדיון ולכן, רשות מנהלית רשאית לעיין מחדש בהחלטותיה ולשנותן בעילות שונות, לרבות הטעייה, טעות שבעובדה, טעות שבדין, מידע חדש, סתירה עם הדין או המדיניות ושינוי נסיבות. מדובר בסמכות רחבה, שאינה מוגבלת לעילות ספציפיות, או לסוג טעות כזה או אחר. שיקול הדעת המופעל בעת שינוי החלטה מנהלית חייב להיות סביר ומידתי ולאזן בי האינטרסים הציבוריים לבין אינטרס הוודאות ואינטרס ההסתמכות של הפרט, וזאת על רקע המקרה הספציפי, לפי נסיבותיו. כך, שיקול הדעת המופעל בשקילת שינוי החלטה הנוגעת לכלל הציבור שונה משיקול הדעת שמופעל בשקילת שינוי החלטה המתייחסת לפרט מסויים, אז המרחב לשינוי החלטה מצומצם יותר. כאמור, מדובר במסגרת ייחודית לבחינת אפשרות שינוי החלטה מנהלית קודמת, לצורך פיקוח, בקרה, מניעת טעויות וגביית מס אמת. הוראות סעיף 147 חלות גם על שומה שנערכה בהסכם בין נישום לפקיד השומה, שכן גם שומה בהסכם טוענה פיקוח לשם הבטחת מנהל תקין, אחידות, שוויון בפני החוק וגביית מס אמת. ככל שעסקינן בשומה בהסכם, אינטרס ההסתמכות של הנישום מוגבר ולכן, נדרשת "הצדקה מיוחדת" כדי לפתוח שומה בהסכם. לפיכך, הדבר יעשה במקרים חריגים. מדובר ברף גבוה, אולם גבוה פחות מהרף שבקש כבוד השופט דנצינגר להציב, לפיו מדובר במקרים חריגים שבחריגים ונדירים ביותר.

14. ההסכם בין הצדדים הקנה לפקיד השומה את הזכות לבטל את ההסכם תוך 90 ימים מיום חתימת הנישום או בא כוחו. אין חולק, כי ב"כ המבקש, אשר ניהל את המו"מ בשם המבקש, היה ער היטב לתנאי זה בהסכם ומכל מקום, לא נטען ולא הוכח האחרת.

פקיד השומה וסגנו הבהירו בתצהיריהם, כי סעיף זה מופיע ברב ההסכמים שנחתמים עם אנשי משרד פקיד השומה, במקרים בהם פקיד השומה או סגנו אינם מעורבים באופן ישיר בהליכי המו"מ בין הצדדים. הם הבהירו, כי מטרת הסעיף לאפשר לפקיד השומה לבקר את הסכמי הפשרה ובמידת הצורך, אף לבטלם. פקיד השומה הבהיר בעדותו, כי הוא וסגנו אמורים לפקח שהתיק יטופל במסגרת התרופות המנויות בחוק ובמישור המהותי - הפיקוח נועד לוודא כי נעשו כל השלבים בהתאם לכללים בפן המקצועי. פקיד השומה או סגנו אמורים ליתן אישור לתיק מסוג זה לאורך כל הדרך וכי היוועצות עימם אמורה להיות בכל שלב הדיונים (עמ' 14, שורות 33 - 36 לפרוטוקול).

פקיד השומה וסגנו הדגישו בתצהיריהם, כי אינם יכולים להיות מעורבים באופן אישי בכל הסכם והסכם שנחתם במשרדי פקיד השומה ולכן, ניתנת לפקיד השומה אפשרות, במסגרת



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

ההסכמות החוזיות נשוא הסכם השומה, לבטל את ההסכם, אם הוא רואה צורך בכך, בתוך זמן סביר בן 90 ימים, שנקבע בהסכם.

המשיב טען, ואני מקבל את טענתו בעניין זה, כי הסעיף המאפשר ביטול ההסכם בתוך 90 ימים, מהווה תניה סבירה, והוא הכרחי לניהול תקין של המערכת, שאחרת ייאלצו פקיד השומה או סגנו לאשר מראש כל הסכם והסכם שייחתם על ידי מי מאנשיהם, דבר שיפחית מטבע הדברים את היקף ההסכמים ועלול לגרום לנזקים הן לרשויות המס והן לנישומים עצמם. המבקש וב"כ לא בקשו בזמן אמת לשנות את התנאי או להוסיף עליו דבר. המבקש אף לא העלה טענה כלשהי כנגד תניה זו בהסכם.

סעיף זכות הביטול מקנה לפקיד השומה זכות הדומה בעיקרה לסמכות הסטטוטורית שהוקנתה לו בסעיף 147 לפקודה ומטרות שתי ההוראות זהות, למעשה - פיקוח ובקרה של מנהל רשות המיסים על המערך הפקידותי - מקצועי הכפוף לו, לשם הבטחת תקינות מנהלית, מניעת תקלות וטעויות (בין אם מדובר בטעות בהבנת המסד העובדתי והמסקנה המתבקשת ממנו ובין אם מדובר בטעות משפטית), אחידות בהפעלת הסמכויות על פי הפקודה וגביית מס אמת. אלא, שבניגוד למנגנון הקבוע בסעיף 147, המאפשר פתיחת השומה כעבור גם כעבור תקופה ארוכה בת מספר שנים, מוגבל פקיד השומה בזכותו לבטל את ההסכם השומה, למשך 90 ימים בלבד, והגבלה זו הינה לטובת הנישום. מנגד, ההסכם הופך, למעשה, לסופי רק בחלוף 90 ימים.

15. מר עס-שלם, סגן פקיד השומה, הבהיר כי במקרה הנדון, עם קבלת חומר החקירה הוא הפנה את הטיפול למר ליאתים ששון, רכז חוליה בפקיד השומה חיפה, ובקש ממנו לעדכן אותו בדבר הטיפול בתיק. מר עס-שלם הבהיר בתצהירו, כמו גם בחקירתו הנגדית הבהיר, כי לא היה מודע להסכם הפשרה שנחתם בין ב"כ המבקש לבין המפקח, מר וג'יה חמוד, באישור רכז החוליה. פקיד השומה הבהיר אף הוא, כי לא היה מודע למהלך הדברים שהוביל לחתימת ההסכם. גרסתם בעניין זה לא נסתרה במאומה.

סגן פקיד השומה טען, כי רק ביום 19.6.2016 פנה אליו החוקר - מר ערן באוברג, אשר ניהל את החקירה הפלילית נגד המבקש ובקש לקבל פרטים אודות ההסכם הפשרה שנחתם בין המבקש לבין פקיד השומה חיפה. הסכם זה, כך התברר, סותר את כתב האישום שהוגש כנגד המבקש והוא נחתם ללא אישור של מחלקת חקירות מס הכנסה והפרקליטות.

כאן המקום להזכיר, כי על פי הראיות שהונחו בפני, רק במהלך הדיון שהתקיים בבית המשפט המחוזי ביום 16.6.2016, עדכן ב"כ המבקש לראשונה את בית המשפט, כי הושג הסכם בעניין אישום מס' 5. לא נטען, וממילא גם לא הוכח בפני, כי עו"ד אדלר, ב"כ המדינה בתיק הפלילי,



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

היה מודע קודם לכן להסכם השומה שנחתם עוד ביום 21.4.2016, ולפרטיו, שעה שבדיון שהתקיים ביום 2.5.2016, בו נכת, נמסר כי הצדדים נמצאים בישורת האחרונה בנושא המיסוי. נמצא, כי רק במועד זה או בסמוך אליו נודע לב"כ למדינה בתיק הפלילי, כי נחתם הסכם שומה. תמיהתו של המבקש בדבר עיתוי ההודעה על ביטול ההסכם אינה במקומה, אפוא. מיד משנודע לפרקליטות ולמחלקת החקירות על דבר הסכם השומה, נערכה פניה לסגן פקיד השומה בעניין.

עם פנייתו של מר באוברג לסגן פקיד השומה, נודע לאחרון לראשונה על דבר הסכם השומה. מר באוברג הבהיר לסגן פקיד השומה את מהות ההאשמות נגד המבקש והראיות בתיקו. בנוסף, נפגש סגן פקיד השומה עם מר ליאתים ששון, רכז החוליה, לצורך בירור נסיבות החתימה על הסכם הפרשה. לאחר מכן, ערך גם פקיד השומה בעצמו בירור עם מר ליאתים ששון.

16. לאחר הבירור, החליט פקיד השומה לעשות שימוש זכותו על פי הסכם השומה, ולבטל את ההסכם. פקיד השומה וסגנו הבהירו, כי ההחלטה לבטל את הסכם השומה נבעה ממספר סיבות.

ראשית, במסגרת הסכם הפרשה, אושרו דו"חות המבקש הכוללים דיווח על הכנסות מניהול מסעדת מזון מהיר בתאילנד. המבקש דיווח על הכנסות גבוהות בסך של 500,000 ₪ לשנה. סכומים אלה אינם מתקבלים על הדעת, שכן השכר הממוצע במדינה כמו תאילנד, כך נטען, אינו מתקרב לעשירית מהשכר שהוצהר על ידי המבקש. במהלך עדותו בבית המשפט, נשאל המבקש בגין מה קבל משכורות מחברת צייקו בורגר. הוא השיב, כי "לא מדובר בהמבורגר ... אני נתתי שירותים לתיירים שמגיעים מהללויה תורס, חברה בע"מ בתאילנד שנקראת 'צייקו בורגר'". מנשאל אילו שירותים נתן והיכן, השיב כי מדובר בשירותים שנתן בחו"ל (עמ' 7, שורות 1 - 19 לפרוטוקול). ניכר כי המבקש מתחמק מליתן הסבר מניח את הדעת לגובה שכרו המוצהר, כפי שבא לידי ביטוי בתלושי השכר שהציג. יתירה מזאת, המבקש לא נתן הסבר מניח את הדעת לשאלה כיצד זה הצהיר על הכנסות על פי תלושי השכר בשנת 2011, בסך של 500,000 ₪, שעה שבאותה שנה שהה 329 ימים בישראל. אבהיר, כי יתכן שבמהלך ההליך הפלילי, תינתנה תשובות מתאימות, אולם נכון למועד בו בוקר הסכם השומה, יש בתהיות שעלו כדי להצביע על טעות של מר וג'יה חמוד (אשר ניהל את המו"מ) בהערכת הנתונים שבפניו.

שנית, פקיד השומה וסגנו טענו, כי תלושי השכר שהוצגו על ידי המבקש, כמו גם האישורים בדבר תשלום מס בתאילנד אינם נחזים כמסמכים אוטנטיים מהימנים. לכך מתווספת





בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 16-07-21512 עמבר נ' מדינת ישראל

העובדה, שבמסגרת כתב האישום הואשם המבקש בזיוף תלושי שכר (אדגיש, כי מדובר בתלושי שכר אחרים).

שלישית, כתב האישום ייחס למבקש העלמת הכנסות בסך של למעלה מ - 1,500,000 ₪, בעוד שתוספת ההכנסה על פי הסכם הפשרה הסתכמה בסך של 200,000 ₪ בלבד. קיים, אפוא, פער עצום בין האמור בכתב האישום לבין תוכן הסכם הפשרה.

רביעית, פקיד השומה וסגנו הדגישו, כי בהתאם להנחיה פנימית של המשיב, הוראת ביצוע 9/11 - יחסי הגומלין בין הטיפול הפלילי לטיפול האזרחי בתיקי מס הכנסה, בכל מקרה בו מוצאת לנישום שומה הנמוכה ממצאי חקירות מס הכנסה, יש לעשות כן בתיאום עם היחידה החוקרת, היחידה התובעת והרפרנט המשפטי, קל וחומר במצב בו עסקינן בהסכם הפשרה - סעיף 3.4.9 להוראת הביצוע (אבהיר, כי למרות שתשובת המשיב להמרצת הפתיחה הפנתה להוראות הנוהל הפנימי, כנספח א', בפועל הוא לא צורף כנספח לתובענה. עם זאת, הוראות הנוהל נמסרו לידי ב"כ המבקש במהלך הדיון המקדמי, המבקש לא חלק על קיומו של הנוהל או על תוכנו וב"כ אף חקר עליו את פקיד השומה. לפיכך, אין מקום לטרוניותיו בעניין זה בסיכומיו). הסכם הפשרה נחתם בניגוד להנחיה האמורה, שכן המפקח שחתם על ההסכם לא תאם זאת עם אף גורם מהיחידה החוקרת או היחידה התובעת ואף לא עם פקיד השומה או סגנו, למרות שעם הפניית התיק לטיפולו, הוא התבקש לעדכןם באופן הטיפול בתיק.

אבהיר בנקודה זו, כי בניגוד לטענת המבקש, בנסיבות העניין אין באי הבאתם לעדות של מפקח מס הכנסה - מר וגיה חמוד (אשר ניהל את המו"מ) ורכז החוליה בפקיד השומה - מר ששון ליאתים, כדי לפעול לרעת המשיב. אין ספק, כי בזמן אמת סברו המפקח ורכז החוליה כי יש מקום לחתום על ההסכם. אלא, שפקיד השומה וסגנו הם הגורם המנהלי המקצועי האמון על פיקוח פעולות אנשי משרד פקיד השומה, לרבות המפקח ורכז החוליה. אין חשיבות לשאלה מה חשבו המפקח והרכז בעת החתימה על ההסכם, שהרי סמכות הפיקוח וההחלטה לפיה הם לא פעלו באופן סביר וכי ההסכם אינו סביר ויש לבטלו הינה של פקיד השומה.

17. כל אחד מהנימוקים המפורטים לעיל וכל שכן צירופם, יש בו כדי להצדיק את ביטול הסכם השומה שנחתם עם המבקש. מקובלת עלי עמדת המשיב, לפיה במקרה דנן הוא היה רשאי לשוב ולבחון את ההסכמות אליהן הגיע המפקח וגיה עם ב"כ המבקש, וכי לנוכח בחינה זו, הוא היה רשאי, ויש לומר - אף חייב, לבטל את ההסכם.

ההסכם עם המשיב נחתם למרות תהיות ממשיות בקשר להצהרותיו של המבקש בדבר גובה השתכרותו, כמו גם מקורות הכנסותיו. תהיות אלו מתגברות, נוכח העובדה שהמבקש הואשם גם בזיוף תלושי שכר. קיימת סתירה חזיתית בין הסכם השומה לבין תוכן כתב האישום ופער



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 21512-07-16 עמבר נ' מדינת ישראל

ההכנסות בגין אמור המבקש לשלם מס עצום. בית המשפט העליון קבע בעניין זה בע"מ 3081/10 (לעיל), כי יש ליתן משקל גם לסכום המס השנוי במחלוקת. ככל שמדובר בסכום גבוה יותר, כך גדלה מידת הפגיעה באינטרס הציבורי - הפסד כספי הציבור ופגיעה בעיקרון המחייב גביית מס אמת באופן שוויוני מכל הנישומים - ויש להעדיפו על פני עיקרון כיבוד ההסכמים. יתירה מזאת, הוכח כי הסכם השומה נחתם בניגוד להנחיות פנימיות של המשיב, שעה שהמפקח שחתם על ההסכם לא תאם זאת עם הגורמים הרלבנטיים. צירוף הנתונים המתוארים לעיל עונה על דרישת "הצדקה מיוחדת" לצורך פתיחת הסכם שומה. מהראיות שהונחו בפני עולה, כי בניגוד מוחלט לטענותיו של המבקש, החלטתו של פקיד השומה בנסיבות העניין, היתה סבירה ומידתית, היא נעשתה לאחר בירור מתאים, מתוך שיקול דעת ובתום לב. עצם העובדה שמלוא חומר החקירה היה מונח בפני מר וג'יה בעת שחתם על הסכם השומה, אין בה כדי להעלות או להוריד. סמכותו של פקיד השומה לבטל הסכם שומה מכח סעיף 147 לפקודה וכל שכן, מכח זכותו על פי תניה מפורשת בהסכם, קמה גם כאשר מי שחתם על ההסכם מטעם המשיב ידע את כל העובדות בעת עריכת השומה, אך טעה מבחינה משפטית, או שלא מילא את חובתו מסיבה כלשהי (ראה ע"מ (מחוזי-ת"א) 31259-12-11, לעיל, סעיף 7 לפסק הדין). לפיכך, אין חשיבות לעובדה שמאז קבלת תיק החקירה בעניינו של המבקש במשרד פקיד השומה ועד לביטול ההסכם לא התגלו עובדות חדשות ולא הועברו ממצאים נוספים.

18. בניגוד לטענת המבקש, לא מדובר בביטול הסכם מחמת טעות בכדאיות העסקה. אחת ממטרות הסמכויות שהוקנו לפקיד השומה בפקודה, לרבות הסמכות שהוקנתה לו מכח סעיף 147 לפקודה, כמו גם הסעיף בהסכם השומה המזכה אותו בביטולו של הסכם תוך זמן מוגבל, הינה גביית מס אמת. מדובר במטרה שנועדה לטובת הציבור ולא במטרה "כלכלית" גרידא. אני מקבל את טענת המשיב לפיה, יישומה של מטרה ציבורית זו הינה בגביית מס, אולם אין בכך כדי להפוך את גביית המס להליך המושפע משיקולי כדאיות העסקה. אם נלך לשיטתו של המבקש, הרי שהמשיב לעולם לא יוכל לבטל הסכם שומה, שכן לפעולה זו מתלווה באופן טבעי השלכה כלכלית בגביית מס. במצב דברים זה, ניתן יהיה לומר כי ביטול הסכם שומה הוא לעולם מתוך שיקול של כדאיות העסקה. ולא היא.

19. כאמור, שיקול הדעת המופעל בעת שינוי החלטה מנהלית, כמו ביטול הסכם שומה, צריך לאזן בין האינטרסים הציבוריים בדמות גביית מס אמת ושוויון לבין אינטרס הוודאות ואינטרס ההסתמכות של הפרט, כל מקרה לפי נסיבותיו. אעמוד בקצרה על עניין זה, למרות שהמבקש לא העלה טענות מפורשות בעניין זה בסיכומיו.

הסכם השומה נשוא התובענה כולל תניה מפורשת לפיה, "לפקיד השומה הזכות לבטל ההסכם תוך 90 ימים מיום חתימת הנישום או בא כוחו". מדובר בתניה מפורשת, שאינה



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 21512-07-16 עמבר נ' מדינת ישראל

משתמעת לשתי פנים, מה עוד שהמבקש היה מיוצג בעת המו"מ בין הצדדים והיה זה בא כוחו אשר חתם בשמו על ההסכם. המבקש ובא כוחו לא בקשו להוסיף דבר בנוגע לתניה זו בהסכם, הם קבלו אותה כמות שהיא והם מוחזקים כמי שהסכימו לה.

זכות מוסכמת זו של פקיד השומה, לבטל את ההסכם בתוך 90 ימים, "מרככת" במידה רבה את אינטרס ההסתמכות של המבקש ולא ארחיק לכת, אם אקבע, כי היא מאיינת אותה לחלוטין. משמעות התניה, הלכה למעשה, כי ההסכם בין הצדדים אינו סופי, טרם חלפו 90 ימים מאז חתימתו ואין בידי המבקש לטעון אחרת. ממילא, אין לקבל טענה מצידו, לפיה שינה את מצבו לרעה במהלך התקופה מאז החתימה על ההסכם ועד לביטולו, כחדשים לאחר מכן, באופן שמאין את האפשרות לבטל את ההסכם. פעולת ההסתמכות האקטיבית היחידה, בדמות נטילת הלוואה על סך של 26,000 ₪ מאחת מבני משפחתו, אין בה די כדי לבסס את טענת ההסתמכות ושינוי מצב לרעה, המצדיקים אכיפה של ההסכם. עיון בהסכם ההלוואה מיום 23.5.2016 (נספח ט' לתובענה) מעלה, כי מדובר בהלוואה ללא ריבית וללא הצמדה, למשך 36 חודשים וכי המבקש רשאי להקדים תשלומים ולהעביר כספים לחשבון המלווה, מעבר לתשלום החדשי, בהתאם לשיקול דעתו. ביטול הסכם השומה, יגרור אחריו מטבעו השבת הכספים ששולמו על חשבון חוב המס ולחילופין, הם יזקפו על חשבון חוב המס שיקבע בהמשך. כך או כך, המבקש לא שינה מצבו לרעה באופן המצדיק אכיפה של ההסכם. בנסיבות העניין, האינטרס הציבורי גובר באופן ברור על אינטרס ההסתמכות של המבקש.

ראוי להבהיר, כי עצם ביטולו של הסכם השומה, אינו בבחינת סוף פסוק בנוגע לבחינת עניינו של המבקש. משמעות הדבר היא, כי פקיד השומה ידון בהשגת המבקש לגופה, מכוח הדו"חות שהגיש ויוציא למערער שומה ולחילופין, יוכלו הצדדים להגיע להסכם אחר. ככל שהצדדים לא יגיעו לידי הסכם אחר, מוסמך פקיד השומה לקבוע בצו אם לקיים את השומה (משמע, דחיית ההשגה) או לשנותה - בין אם על דרך ההפחתה ובין אם על דרך ההגדלה (סעיף 152(ב) לפקודה). על צו שהוציא פקיד השומה בהליך השגה, זכאי הנישום להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי.

20. בשולי הדברים, המבקש העלה בתצהירו טענה לפיה, המשיב לא נימק את החלטתו לבטל את ההסכם במכתבו מיום 21.6.2016 וכי במכתבו מיום 28.6.2016 טרח להוסיף רק כי "השומה כפי שנקבעה בהסכם אינה תואמת את המציאות". המבקש לא ביסס את טיעונו לעניין אכיפת הסכם השומה בהעדר הנמקה מצידו של המבקש וממילא, הוא זנח כל טיעון במישור זה בסיכומיו.

למעלה מן הצורך אעיר, כי אכן, באופן כללי, חלה על המשיב, כרשות מנהלית, חובת הנמקה בעת מתן החלטה, הגם שניתן לתהות האם בנסיבות העניין חלה עליו החובה, שעה שמדובר



בית משפט השלום בחיפה

ה"פ 21512-07-16 עמבר נ' מדינת ישראל

בתניה חוזית מפורשת בהסכם. ההודעה הראשונה שנשלחה לב"כ המבקש בדבר ביטול ההסכם הינה תמציתית ואינה מפרשת את הטעם לביטול ההסכם. במכתבו של פקיד השומה מיום 28.6.2016 הבהיר פקיד השומה, כי על פי ההסכם קיימת לו זכות לבטל את ההסכם וכי ב"כ המבקש הביע מראש הסכמתו לכך, עת חתם על ההסכם. עוד הוסיף פקיד השומה, כי מבדיקה שנערכה בתיקו של המבקש, ולאור הממצאים והמצגים שהובאו על ידיו במהלך הביקורת בתיק, התברר, בין היתר, כי השומה שנקבעה בהסכם אינה תואמת את המציאות. אמנם, מדובר בהנמקה תמציתית, אולם ניתן לומר שהיא מגלמת היטב, לפחות חלק מהנימוקים שבבסיס החלטתו של פקיד השומה. אין לומר כי מדובר בהודעה לא מנומקת ומכל מקום, המבקש לא טען וממילא לא הוכיח, כי נגרם לו נזק כלשהו כתוצאה מהעדר ההנמקה או לחילופין, מההנמקה התמציתית, כאמור.

21. סיכומו של דבר, החלטת המשיב לבטל את ההסכם נעשתה בסמכות, מכח הוראות הסכם השומה עליו חתמו הצדדים, משיקולים ענייניים וסבירים. מדובר בהחלטה סבירה ומידתית, אשר נעשתה לאחר בירור מתאים, מתוך שיקול דעת ובתום לב והיא עומדת בכל המבחנים שהציבה הפסיקה. כאמור, בנסיבות העניין, רשאי היה פקיד השומה לשוב ולבחון את ההסכמות אליהן הגיע המפקח וגיה עם ב"כ המבקש, וכי לנוכח בחינה זו, הוא היה רשאי, ויש לומר - אף חייב, לבטל את ההסכם.

22. לאור האמור לעיל, אני דוחה את התובענה.

המבקש ישלם למשיב את הוצאות המשפט בסך של 8,500 ₪. הסכום הנ"ל ישולם בתוך 30 ימים מהיום, שאחרת יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק, מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

המזכירות תמציא העתקים מפסק הדין לצדדים.

ניתן היום, כ"ב ניסן תשע"ח, 07 אפריל 2018, בהעדר הצדדים.

אבישי רובס, שופט

