



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

יבגני ריבקין

מבקש:

ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

פקיד שומה פתח תקווה

משיב:

ע"י ב"כ עו"ד ניצן זגרינסקי
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

1 לפניי תובענה למתן סעד המצהיר על בטלות הסכם שומות לשנים 2007-2011, שנחתם בין
2 המבקש למשיב ביום 17.1.2019. ביטול הסכם השומות מתבקש בעיקר מן הטעם שב"כ החדש
3 של המבקש מעלה טענה אודות האופן בו יש לפרש את סעיף 147(א)(2) לפקודת מס הכנסה
4 [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), ואשר לדבריו, אם טענתו תתקבל, התוצאה תהא שהסכם
5 השומות נחתם במועד בו עברה תקופת ההתיישנות המהותית הקבועה בסעיף.
6
7

רקע עובדתי

- 8
9 1. "המבקש" - מר יבגני ריבקין, הוא עוסק מורשה בתחום מיזוג האוויר, אשר תיק העוסק שלו
10 מתנהל במשרדי מס ערך מוסף פתח תקווה ותיק השומה שלו מתנהל במשרדי "המשיב" - פקיד
11 שומה פתח תקווה.
12 2. בשנת 2011, התקיימה ביקורת וחקירה של מע"מ פתח תקווה כנגד המבקש, בגין חשד לזיוף
13 חשבוניות מס בניגוד לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"). ממצאי החקירה
14 העלו כי בין השנים 2007-2011 (להלן: "השנים הרלוונטיות") נהג המבקש לזייף העתקי
15 חשבוניות מס, כך שאלה לא תאמו את חשבוניות המקור, ובדרך זו ובדרכים נוספות - לא דיווח
16 על כלל עסקאותיו (דו"ח סיכום ביקורת - נספח ב' לתצהיר המבקש).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

3. בעקבות החקירה וממצאיה, ביום 11.8.2011 הוטל על המבקש קנס ונערכה לו שומה לפי מיטב השפיטה (הוגש וסומן ת/1), בה נקבע מס הערך המוסף המגיע מממנו בגין העסקאות שלא דווחו על ידו בשנים הרלוונטיות. המבקש חויב בתשלום מע"מ בסך 463,937 ₪.
4. לצד ההליך האזרחי שנקט מנהל מע"מ פתח תקווה כלפי המבקש ואשר תואר לעיל, נבחנה אף האפשרות לנקוט כנגדו אף בהליכים פלילים בגין החשד כי מעשיו שתוארו לעיל מהווים עבירות על חוק מע"מ.
5. בתאריך 13.7.2017 הגיש המבקש, באמצעות עו"ד ארליך אשר ייצג אותו באותה עת, בקשה להשתת כופר, במקום ההליך הפלילי שהיה צפוי לו (להלן: "בקשת הכופר") (נספח 1 לתצהיר המשיב). בבקשת הכופר ציין ב"כ המבקש, כי המבקש הודה בביצוע העבירות שיוחסו לו כבר בראשית החקירה, הביע חרטה על מעשיו ופעל להסרת כל המחדלים בתיק.
6. בהחלטה מיום 19.7.2017 קיבלה ועדת כופר מכס ומע"מ את בקשת הכופר של המבקש והעמידה את הכופר על סך של 78,000 ₪ (נספח 2 לתצהיר המשיב). בנוסף, המליצה הוועדה להעביר את התיק לבדיקת המשיב, כדי לבחון את החבויות במס ההכנסה בגין העסקאות שלא דווחו.
7. ביום 7.9.2017 חתם המבקש על התחייבות לשאת בתשלום הכופר (נספח 3 לתצהיר המשיב) ומסר שיקים דחויים על חשבון התשלום. בהסכמת הצדדים שולם הכופר ב-8 תשלומים, כאשר האחרון שבהם נפרע ביום 22.3.2018. אוסיף ואציין כי התשלום האחרון לא שולם באמצעות השיק שמראש הופקד, אלא המבקש ביקש וקיבל שיק זה בחזרה ובמקומו העביר את יתרת התשלום שנדרש.
8. ביום 15.11.2017 החליט המשיב לפתוח את שומות מס ההכנסה של המבקש לשנות המס הרלוונטיות ולתקן, וזאת בהתבסס על הסמכות המסורה לו על פי סעיף 147(א)(2) לפקודה (נספח 5 לתצהיר המשיב).
- דיון בנושא פתיחת השומה התקיים ביום 4.6.2018, בנוכחות המבקש (נספח 6 לתצהיר המשיב). לדיון זה הגיע המבקש כשהוא אינו מיוצג. כפי עולה מפרוטוקול הדיון, נציג המשיב המליץ למבקש לשכור את שירותיו של מייצג, עו"ד או רו"ח.
- המבקש אכן עשה כאמור, ושכר את שירותיהם של עורכי הדין א' אפטקמן וק' רזניק.
9. ביום 2.9.2018 החליט המשיב, בעקבות ממצאי חקירת מע"מ, הודאתו של המבקש כי זייף חשבוניות והכופר ששילם, לפסול את ספרי החשבוניות שניהל המבקש בשנים הרלוונטיות (נספח ד' לתצהיר המבקש). הודעה על כך נמסרה למבקש ביום 3.10.2018.
10. ביום 11.11.2018 המבקש פנה אל המשיב באמצעות עורך דינו דאז, עו"ד א' אפטקמן, בבקשה לעיון חוזר בהחלטה לפסול את ספריו (נספח ה' לתצהיר המבקש). הטענה שעמדה בבסיס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

הבקשה הייתה כי השומות התיישנו, וזאת בשים לב למועדים הקבועים בסעיף 145 לפקודה. בו
ביום דחה המשיב את הבקשה (נספח ו' לתצהיר המבקש), בנימוק כי ניתן לתקן את השומות
מכוח סעיף 147(א)(2) לפקודה.
11. בין הצדדים הייתה חליפת דברים, למבקש הוצגה טיוטת הסכם שומה ונקבע דיון במשרדי
המשיב ליום 13.1.2019, אליו לא הגיעו המבקש וב"כ (עמ' 12 לפרוטוקול ש' 29-35 ועמ' 13
ש' 34-35; ראו גם נספח 9 לתשובת המשיב בשולי העמ' הראשון).
12. בעקבות האמור ותוך דחיית האפשרות לקיים דיון שומה נוסף שהוצעה לו, חתם המבקש ביום
17.1.2019 על הסכם שומות מס הכנסה לשנות המס 2007-2011 (להלן: "הסכם השומות"; נספח
א לתצהיר המבקש).
הסכם השומות מחייב את המבקש במס בשיעור התואם את ממצאי החקירה הפלילית ושומת
המע"מ שהוצאה לו.
13. על הסכם השומות חתומה בנוסף למבקש, גם ב"כ באותה העת, עו"ד ק' רזניק. חוב מס הכנסה
הנובע מהסכם השומות, נכון ליום 25.3.2019, עמד על סך 1,505,495 ₪.
14. בתאריך 2.4.2019 שלח עו"ד א' אפטקמן מכתב בשם המבקש אל המשיב (נספח ז' לתצהיר
המבקש), במסגרתו ביקש את ביטול של חיובים שונים הנובעים מהסכם השומות, וזאת בטענה
כי לא יהיה ביכולתו של המבקש לשאת בתשלומים אלה. לא הוצגה תשובה בכתב מאת המשיב,
אולם אין מחלוקת כי המשיב לא נעתר לבקשה זו.
15. המשיב החל לנקוט בהליכים לגביית חוב המס הנובע מהסכמי השומות. בתאריך 15.1.2020
פנה ב"כ הנוכחי של המבקש אל המשיב, בבקשה לביטול השומות ולביטול הסכם השומות,
וזאת מהטעמים שיפורטו בהמשך. המשיב דחה טענות אלה במכתב מיום 30.1.2020, ומשכך
הוגשה ביום 23.4.2020 התובענה שלפניי – במסגרתה מתבקש בית המשפט להורות על ביטול
הסכם השומות.

עיקרי טענות הצדדים

תמצית טענות המבקש

16. טענתו המרכזית של המבקש היא טענת התיישנות השומות, שבגינן נחתם הסכם השומות:
על פי סעיף 147(א)(2) לפקודה, לאור הטלת הכופר על המבקש, עמדה לרשות המשיב
האפשרות לתקן את שומות המבקש לשנים הרלוונטיות – "תוך תקופה המסתיימת בתום שנה מיום
ההרשעה או מיום תשלום הכופר" (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 לטענת המבקש, יש לראות את המועד בו הגיע להסדר חוב ומסר שיקים דחויים לשם תשלום
- 2 הכופר – ביום 7.9.2017 - כיום בו שילם את הכופר. ממועד זה, יש למנות את תקופת ההתיישנות
- 3 בת השנה, הקבועה בסעיף 147(א)(2) לפקודה, ולפיכך תקופה זו הסתיימה בספטמבר 2018.
- 4 בהתאם לאמור, פתיחת השומות על ידי המשיב ותיקונן במסגרת הסכם השומות מיום
- 5 17.1.2019, נעשתה לאחר חלוף תקופת ההתיישנות, ובמועד בו פקעה כבר סמכותו של המשיב
- 6 לערוך שומה חדשה.
- 7 17. המבקש טוען כי בעת שמסר את השיקים הדחויים לידי הממונה במשרדי מע"מ, בוצע תשלום
- 8 הכופר. הסדר החוב שלפיו שולם הכופר בתשלומים, הוא עניין גבייתי-טכני, שאינו רלוונטי
- 9 לעניין התיישנות השומות ואין בו כדי להאריך את תקופת ההתיישנות. מטעם זה, לשיטת
- 10 המבקש, נקט המחוקק בלשון "יום תשלום הכופר", להבדיל מנוסח חלופי בו יכול היה המחוקק
- 11 לנקוט, כגון - "יום תום תשלום הכופר בפועל".
- 12 18. המבקש ביקש לשלם את הכופר בהסדר תשלומים, עקב קיומו של כורח כלכלי. פרשנות לפיה
- 13 "יום תשלום הכופר" הוא יום סיומו של הסדר התשלומים ותשלום בפועל של כל הכופר,
- 14 מאריכה באופן מלאכותי את תקופת ההתיישנות, מערבת שיקולי גבייה בשיקולי מהות של
- 15 התיישנות, ויוצרת אפליה פסולה בין מי שידו משגת לשלם את הכופר במזומן לבין מי שאין ידו
- 16 משגת והוא נושא בתשלום לשיעורין.
- 17 19. המשיב טעה בפרשנות סעיף 147(א)(2) לפקודה והטעה את המבקש לחשוב כי מרוץ
- 18 ההתיישנות לפי סעיף זה מתחיל ביום סיום תשלום הכופר, ולא כך היא. מדובר בפרשנות
- 19 מרחיבה אשר אין לה הצדקה, בעוד על פי הפסיקה מחויבת פרשנות מצמצמת לסעיף זה.
- 20 20. אין בחתימת המבקש על הסכם השומות כדי לרפא את פגם ההתיישנות. מדובר בהתיישנות
- 21 מהותית הגוברת על כל הסכמה בין הצדדים. הסכמת המבקש לא ניתנה אלא עקב מצג מטעה
- 22 מצד המשיב בדבר הפרשנות הנכונה של הדין ומתוך הבנה שגויה של הדין, לאחר שהוטעה על
- 23 ידי המשיב לחשוב שלא חלה התיישנות בעניינו.
- 24 21. בנוסף, המבקש טען כי המשיב הציג לפניו מצג שווא שעל בסיסו ניאות לחתום על הסכם
- 25 השומות, לפיו לאחר החתימה על הסכם השומות יופחת סכום החוב באופן משמעותי, וניתן
- 26 יהיה להגיע להסכמות והקלות ביחס לגביית החוב.
- 27 22. עוד טען המבקש כי המשיב לא הזהיר אותו מפני ההשלכות החמורות שעלולות להיגרם עקב
- 28 פריסת הכופר לתשלומים. לשיטת המבקש, בנסיבות בהן פריסת הכופר לתשלומים מאריכה את
- 29 תקופת התיישנות השומות, חלה על המשיב, כרשות מנהלית, חובה להתריע בפני הנישום מפני
- 30 נזק שעלול להיגרם לו כתוצאה מכך. אילו המבקש היה יודע מראש על התוצאות הקשות של
- 31 פריסת הכופר לתשלומים, היה פועל לשלמו מיד במזומן. לטענת המבקש, התנהלותו הפסולה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

של המשיב, בכך שלא התריע בפני המבקש על תוצאות פריסת הכופר לתשלומים, מביאה
לבטלות הסכם השומות.
23. בסיכומי העלה המבקש טענה נוספת, לפיה לא ניתנה לו הזדמנות סבירה לטעון את טענותיו
כנגד הגדלת השומות במסגרת הסכמי השומות, לא נמסרו לו המסמכים הרלוונטיים שעליהם
הסתמך המשיב בהחלטתו להגדיל את השומות, ובכך נשללה ממנו היכולת להגן על עצמו באופן
אפקטיבי.

תמצית טענות המשיב

24. המשיב סבור כי אין למבקש כל עילה להביא לביטול ההסכם, וכי גם אם הייתה עילה שכזו הרי
שהפרשנות שמציע המבקש לסעיף 147(א)(2) לפקודה אינה נכונה.
25. המבקש חתם על הסכם השומות כשהיה מיוצג בידי שני עורכי דין. טענתו כי לא הבין את
משמעות הסכם השומות, חרף היותו מיוצג על ידי עורכי דין, עומדת בסתירה לעקרונות היסוד
של דיני החוזים, לפיהם משחתמו הצדדים על הסכם, חזקה כי הבינו על מה הם חותמים וכי
הסכימו לכל האמור בו.
26. לא זו בלבד שהמבקש היה מיוצג בעת החתימה על הסכם השומות, אלא שטענת ההתיישנות
נטענה בכתב והתבררה בין הצדדים עובר לחתימה על ההסכם. המבקש חתם על הסכם השומות
מרצון, בעת שהיה מודע לטענת ההתיישנות ולאחר שקיבל את עמדת המשיב ביחס אליה.
לפיכך, יש לדחות את טענתו כאילו חתם על הסכם השומות בליט ברירה ולאור המצג השגוי
שהוצג לפניו. אם תקבל טענה זו של המבקש, יוכל כל אדם להתנער מהסכם עליו חתם, בטענה
כי טעה בהערכת משקלם של טיעוניו או בבקשה לחדדם או אף לשונותם.
27. הסכם השומות הוא הסכם פשוט, ולשונו ברורה. ההסכם מבטא את תוספת ההכנסה ביחס לכל
אחת משנות המס הרלוונטיות. לשון החוזה היא כלי הקיבול של אומד דעת הצדדים, התוחם את
גבולות הפרשנות ואינו מאפשר לייחס לחוזה פרשנות שאינה מתיישבת עם לשונו.
28. בטרם דיון בטענת ההתיישנות, אשר עליה מבוססת התובענה, על המבקש לעבור משוכה
ראשונה בדמות ההצדקה לביטול הסכם השומות מכוח דיני החוזים, ואולם התובענה אינה מגלה
עילה חוזית לביטול ההסכם.
29. יתירה מזו, אף דינה של טענת ההתיישנות להידחות לגופה. סעיף 147 לפקודה מסמיק את
המנהל לעיין ולתקן שומות לשנות מס קודמות. המועד הקובע לענייננו, בהתאם לסעיף
147(א)(2) הוא שנה מ- "יום תשלום הכופר". החלטת ועדת הכופר התקבלה בחודש יולי 2017,
אולם המועד בו השלים המבקש את תשלום הכופר הוא 22.3.2018. לפיכך, בהתאם ללשון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

הפקודה, המועד האחרון לפעול לתיקון השומה, בחלוף שנה מיום תשלום הכופר, הינו
22.3.2019. המשיב פעל בתוך מסגרת זמנים זו, ולכן דין טענת ההתיישנות להידחות.
30. הפרשנות שמציע המבקש למונח "יום תשלום הכופר", מביאה בחשבון גם תשלום חלקי של
הכופר, והיא מנוגדת ללשון החוק ולהגייון שבבסיסו. הרעיון שמאחורי תשלום הכופר הוא
המרת העבירה בתשלום כופר כסף. רק לאחר תשלום מלוא הסכום מכופרת העבירה והנישום
חסין מפני הליך פלילי בשל העבירה שבגינה שולם הכופר.
31. לבסוף טוען המשיב כי המבקש פעל בחוסר יושר וחוסר תום לב, ומשכך אין להעניק לו סעד
הצהרתי שמקורו בדיני היושר. המבקש ביצע מעשים פליליים כנגד קופת המדינה, הודה
במעשים אלה, חתם על הסכם השומות בעודו מיוצג בידי עו"ד ולאחר שנדחתה טענתו
להתיישנות, ופנה לבית המשפט לצורך ביטול ההסכם רק לאחר שלא עמד בו.
32. זאת ועוד, הסכם השומות נחתם ביום 17.1.2019 ואילו התובענה כאן הוגשה בחלוף למעלה
משנה מיום חתימת ההסכם, בחודש אפריל 2020 - בשיהוי ניכר. המבקש לא סיפק הסבר לשיהוי
ניכר זה, ולא שכנע מדוע נדרשת התערבות שיפוטית בנסיבות אלה.
33. המשיב סבור כי טענותיו של המבקש כאילו הופעל עליו לחץ לחתום על הסכם השומות,
משוללות בסיס. כמו כן טענת המבקש כאילו לא הועמד לרשותו חומר נדרש להבהרת השומות,
אינה נכונה, בין השאר מן הטעם כי השומות מבוססות באופן מלא על הודאתו של המבקש
בהעלמת העסקאות, ומן הטעם כי המבקש ויתר על עריכת דיוני שומה – בכך שלא הגיע לדיון
שומה שנקבע ובכך שחתם על הסכם השומות במקום להגיע למועד חלופי לדיון שומה שהוצע
לו.

דיון והכרעה

המחלוקת שבין הצדדים כרוכה בשתי שאלות נפרדות:

- א. האפשרות לביטול הסכם השומות, בהתאם לדיני החוזים.
 - ב. טענת ההתיישנות - פרשנות סעיף 147(א)(2) לפקודה.
- אדון להלן בשאלות אלה כסדרן, תוך שאתייחס אף ליחס ביניהן.

א. ביטול הסכם השומות – המישור החוזי

34. עניינה של התובענה הוא בשאלת ביטולו של הסכם השומות מיום 17.1.2019. הסכם השומות
נועד לסיים את המחלוקת בין הצדדים באשר להכנסותיו של המבקש בשנות המס הרלוונטיות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 ככל הסכם, גם על הסכם השומות חלות הוראות חוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973
2 (להלן: "חוק החוזים"), לרבות אלה שעניינן פגמים ברצון המתקשר.
3 35. המבקש ריכז את עיקר טיעונו בשאלת התיישנות השומות נושא ההסכם, והפרשנות שיש לתת
4 למונח "יום תשלום הכופר" המופיע בסעיף 147(א)(2) בפקודה. ואולם עוד טרם נפנה לשאלה
5 פרשנית זו, על המבקש לצלוח משוכה משמעותית המתמקדת במישור החוזי, והיא שאלת קיומה
6 או העדרה של עילה לביטול ההסכם.
7 36. טענתו החוזית של המבקש כנגד ההסכם היא כי המשיב טעה בפרשנות הדין ואף הטעה אותו
8 לחשוב, בעת החתימה על הסכם השומות, כי לא חלה בעניינו התיישנות, בעוד שבפועל השומות
9 נושא ההסכם התיישנו. הטעות וההטעיה לה טוען המבקש, הן טעויות בהבנת פירושו הנכון של
10 החוק.
11

טעות בחוק – המסגרת הנורמטיבית:

12
13
14 37. סעיף 14 לחוק החוזים, אשר כותרתו "טעות", קובע כדלקמן:
15 (א) מי שהתקשר בחוזה עקב טעות וניתן להניח שלולא הטעות לא היה מתקשר בחוזה
16 והצד השני ידע או היה עליו לדעת על כך, רשאי לבטל את החוזה.
17 (ב) מי שהתקשר בחוזה עקב טעות וניתן להניח שלולא הטעות לא היה מתקשר בחוזה
18 והצד השני לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך, רשאי בית המשפט, על פי בקשת
19 הצד שטעה, לבטל את החוזה, אם ראה שמן הצדק לעשות זאת; עשה כן, רשאי
20 בית המשפט לחייב את הצד שטעה בפיצויים בעד הנזק שנגרם לצד השני עקב
21 כריתת החוזה.
22 (ג) טעות אינה עילה לביטול החוזה לפי סעיף זה, אם ניתן לקיים את החוזה בתיקון
23 הטעות והצד השני הודיע, לפני שבטל החוזה, שהוא מוכן לעשות כן.
24 (ד) "טעות", לענין סעיף זה וסעיף 15 - בין בעובדה ובין בחוק, להוציא טעות שאינה
25 אלא בכדאיות העסקה.
26 סעיף 14(ד) בחוק החוזים קובע כי 'טעות' עשויה להיות בין בעובדה ובין בחוק, ובכך הכליל
27 המחוקק גם טעות בחוק בגדר טעות העשויה להוות עילה לביטול חוזה.
28 38. "טעות בחוק" עלולה להתרחש במספר אופנים. היא מתרחשת כאשר מסיק המתקשר מסקנה
29 משפטית מוטעית מן העובדות. טעות בחוק כוללת טעות בדין, והיא יכולה להתייחס גם לפירוש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 החוק או לדרכי יישומו, או אף לפרשנות החוק בהלכה שיפוטית [גבריאלה שלו ואפי צמח דיני
- 2 חוזים 331 (מהדורה רביעית, 2019) (להלן: "שלו וצמח – דיני חוזים")].
- 3 39. אולם, בעוד שמבחינה עיונית הושווה מעמדה של "טעות בחוק" לזה של "טעות בעובדה",
- 4 מבחינה מעשית ובכל הנוגע ליישומו של הדין, קיימת הבחנה בין השניים. "הבחנה זו משתקפת
- 5 בעיקר בשאלה האם נטל על עצמו הצד הנוגע בדבר את הסיכון ביחס לנתון הרלוונטי. נטילת סיכון כזו
- 6 תשלול אפשרות של טענת טעות הן בתחום דיני עשיית עושר והן בתחום דיני החוזים" [דניאל פרידמן
- 7 ונילי כהן חוזים (כרך ב) 742 (1992)].
- 8 40. לצד מבחן הסיכון כאמור, בע"א 2444/90 ארואסטי נ' קאשי, פ"ד מח(2) 513 (1994) (להלן:
- 9 "עניין ארואסטי") קבע בית המשפט העליון כי למען שמירה על עקרון הוודאות יש לתת פירוש
- 10 מצמצם למושג הטעות בחוק, ולהגביל את תחולתה רק למצבים בהם "החוק שהמתקשר טעה בו,
- 11 חייב להיות ברור וודאי, כמוהו בעובדה" (שם, עמ' 524). עוד נקבע בפסק הדין, כי:
- 12 "פרשנות מאוחרת יותר של "החוק", ששינתה את משמעותו מכפי שחשב המתקשר בשעתו,
- 13 אינה יכולה להיחשב טעות "בחוק". ברור שהסכם פשרה על סמך הנחה בדבר המצב המשפטי
- 14 הקיים אינו ניתן לביטול רק מחמת שפרשנות מאוחרת הפריכה את ההנחה." (ההדגשה, כאן
- 15 ולהלן, אינה במקור))
- 16 [ראו גם: שלו וצמח – דיני חוזים, עמ' 336; רע"א 8925-04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזובן
- 17 המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל (27.2.2006) (להלן: "עניין סולל בונה"), פסקה 29 לחוות דעתו של
- 18 כבוד הנשיא השופט א' ברק ופסקה 36 לחוות דעתו של כבוד המשנה לנשיא השופט מ' חשין
- 19 – המצטטים בהסכמה מפסק הדין בעניין ארואסטי].
- 20 41. במאמר מוסגר יצוין כי בעניין ארואסטי איבחן בית המשפט העליון את המקרה שלפניו
- 21 מהמקרה שנדון בבג"ץ 221/86 כנפי נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד מא(1) 469 (1987) (להלן:
- 22 "עניין כנפי"). בעניין כנפי קיבל בית המשפט טענת טעות של עותר אשר הושתתה על התפתחות
- 23 מאוחרת של הדין. באותו עניין נדונה עתירתו של "נכה עבודה", כמשמעותו בחוק הביטוח
- 24 הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968, כנגד המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל"). העותר
- 25 שם ביקש בעבר לקבל מענק מהוון במקום קיצבה, בהתאם לסעיף 70(א) בחוק הביטוח הלאומי,
- 26 בעת ששיעור נכותו מעבודה עמד על 36%. בקשתו נענתה בחיוב והמענק שולם לו תוך חישוב
- 27 הקיצבה בגין נכותו עד הגיעו לגיל 65. לימים, חלה החמרה במצבו הבריאותי ודרגת נכותו
- 28 הצמיחה הועמדה על 91%. בעקבות ההחמרה במצבו, פנה העותר למל"ל בבקשה לקבל גמלה
- 29 או מענק בגין דרגות נכותו החדשות. פנייה זו נעשתה בהסתמך על נוהג שהיה מקובל במשך 28
- 30 שנים, ולפיו נכה שהוחמרה דרגת נכותו זכאי היה לקבל קצבה נוספת, בסך ההפרש שבין
- 31 התגמולים שהיוונו לבין אלה המגיעים לו על פי דרגת הנכות החדשה. המל"ל סרב לבקשת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 העותר בנימוק כי בינתיים יצאה פסיקה חדשה של בית הדין הארצי לעבודה, אשר פירשה את
- 2 סעיף 70(א) לחוק הביטוח הלאומי, וקבעה כי עם היוון הקיצבה לצמיתות, חלפה הזכאות
- 3 לקצבת נכות נוספת, ולא יכולה להתעורר מחדש זכות הבחירה בין היוון לקבלת קצבה.
- 4 בפרשת כנפי קיבל בג"צ את טענת העותר לטעות בשל שינוי המצב המשפטי, וביטל את הסכם
- 5 ההיוון, תוך שהוא קובע כי החלטה המפרשת הוראת חוק היא מעצם טיבה וטבעה דקלרטיבית.
- 6 פעילותה אינה מכאן ולהבא בלבד, אלא היא בגדר הצהרה על פירושו הנכון של דבר החקיקה
- 7 מאז ומעולם, וניתן לראות במי שהסתמך על הפירוש השגוי כמי שטעה טעות בחוק. בכך
- 8 לכאורה קיבל בג"צ את טענת העותר כי התפתחות מאוחרת של המצב המשפטי עשויה להיחשב
- 9 כטעות בחוק, באופן אשר סותר את עקרונות הסופיות והוודאות. אולם כאמור לעיל, בעניין
- 10 ארואסטי הוגבלו תחומיה של הלכת כנפי והיא צומצמה רק למקרים בהם הקשר בין הצדדים הוא
- 11 "קשר מתמשך והולך", כמו זה שבין מבוטח לבין המל"ל – שעה שמדובר על תשלומי קצבה אשר
- 12 נהוג היה בעבר לשלמה במקרים מסוג זה אף לאחר ההיוון. בקשר מתמשך כזה, הצופה אף פני
- 13 עתיד, שני הצדדים ערים לכך שהיחסים ביניהם נמשכים לאורך זמן, שבמהלכו ייתכנו שינויים
- 14 בחוק ובפרשנותו, והם "סברו מחמת הנחה מוטעית כי ניתן יהיה לשנות את המצב בעתיד" (עניין
- 15 ארואסטי, 526). במקרה כזה אין פגיעה בוודאות ובציפיות הצדדים, שכן אומד דעתם היה כי
- 16 יתאימו את היחס ביניהם להתפתחויות העתידיות, גם בדיעבד.
- 17 42. על פי פסק הדין בעניין ארואסטי, הלכת כנפי אינה חלה כאשר מדובר בחוזה שעם ביצועו בא
- 18 הקץ לקשר המשפטי בין הצדדים, בכל הנוגע לסוגיה אותה מסדיר החוזה. במקרה כזה קיימת
- 19 חשיבות לעקרונות הסופיות והוודאות, ואין לאפשר את ביטול החוזה בדיעבד, רק מחמת
- 20 שבחלוף זמן הצהיר בית המשפט על פירוש שונה של הדין, מזה שחשבו הצדדים לחוזה בשעת
- 21 עשייתו כנכון [עניין ארואסטי, 526; שלו וצמח – דיני חוזים, עמ' 336].
- 22 43. ודוק, אין באמור כדי לשלול את נקודת המוצא העקרונית לפיה הלכה שיפוטית פועלת הן
- 23 פרוספקטיבית והן רטרוספקטיבית, כפי שנקבע בהלכת כנפי (וראו בסוגיה זו, עניין סולל בונה).
- 24 אלא שפרשנות מאוחרת לחוק, אשר אינה תואמת את הנחת הצדדים בעת כריתת ההסכם,
- 25 ובנסיבות בהן עם ביצועו של החוזה מסתיים הקשר בין הצדדים (בכל הנוגע לשאלה בה טיפל
- 26 ההסכם), אינה עולה כדי פגם תודעתי הנכלל בהגדרת "טעות בחוק".
- 27
- 28 יישום המסגרת הנורמטיבית לענייננו:
- 29 44. הסכם השומות הוא הסכם אשר קבע את הכנסותיו של המבקש בשנות המס 2007-2011. במובן
- 30 זה, הגם שיחסי המבקש והמשיב, שהוא הרשות האמונה על גביית מיסי המדינה, הם מעצם
- 31 טיבם יחסים מתמשכים, הרי שההסכם נושא התביעה הוא הסכם "נקודתי" המתייחס לשנות מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 ספציפיות ומסיים את המחלוקת לגביהן. ההסכם אינו מבטא מערכת יחסים מתמשכת בין
- 2 הצדדים, ואין שום אינדיקציה לומר כי בעת חתימתו הייתה לצדדים ציפייה כי יוכלו לשנותו
- 3 בעתיד (ובכך שונים הדברים מהמקרה שנדון בעניין כנפי, שם דובר בתשלום בגין קצבה, אשר
- 4 היה נהוג באותה העת להתאימה בעתיד לרמת נכותו המשתנה של הזכאי).
- 5 45. הרקע לחתימת ההסכם חשוב אף הוא לענייננו. יש לזכור כי מדובר בהסכם אשר נחתם לאחר
- 6 שהמבקש הודה בביצוע עבירות מס חמורות - זיוף חשבוניות מס במשך שנים - ולאחר שחתם
- 7 על הסדר כופר חלף ההליך הפלילי שהיה צפוי לו בגין עבירות אלה.
- 8 המבקש זומן לדיון במשרדי המשיב, לצורך פתיחת השומה לשנים הרלוונטיות. על פי פרוטוקול
- 9 הדיון מיום 4.6.2018, באותו מועד צוין בפני המבקש כי בהתאם לסעיף 147 בפקודה, בעקבות
- 10 תשלום כופר למע"מ בשל עבירה פלילית או שהוטל עליו כופר, מסורה למשיב הסמכות לפתוח
- 11 את השומה האזרחית במס הכנסה (נספח 6 לתצהיר המשיב). המבקש השיב כי למיטב ידיעתו
- 12 "אפשר לפתוח שומה רק 3 שנים או 7 שנים". במענה לאמור, הסביר נציג המשיב למבקש כי
- 13 אין מדובר בהתיישנות רגילה וכי ביחס למי שהורשע או שהוטל עליו כופר "ניתן לפתוח שומה
- 14 אזרחית שנה מיום תשלום הכופר או ההרשעה" (שם). המבקש הופנה באופן ספציפי לאמור בסעיף
- 15 147 בפקודה, וכן הומלץ לו להיוועץ בעו"ד ו/או ברו"ח.
- 16 46. המבקש שכר את שירותיהם של עורכי הדין א' אפטקמן וק' רוזניק, ובמכתב ששלח למשיב עו"ד
- 17 אפטקמן ביום 11.11.2018 – ואשר כותרתו: "בקשה לעיון חוזר – ביטול פסילת ספרים בשל
- 18 התיישנות", הועלתה שוב באופן ברור טענת ההתיישנות (נספח ה לתצהיר המבקש). מענה
- 19 בכתב לבקשה זו ניתן על ידי המשיב עוד באותו היום, ובמסגרתו נדחתה ע"י המשיב טענת
- 20 ההתיישנות, תוך שהמבקש הופנה לסעיף 147(א)(2) לפקודה שעליו הסתמך המשיב בפתיחת
- 21 השומות (נספח ו לתצהיר המבקש). רק לאחר שנדחתה בקשתו של המבקש לעיון חוזר כאמור,
- 22 נחתם הסכם השומות נושא דיונו.
- 23 47. אכן, כפי שציין ב"כ המבקש, עיון במכתב ששלח עו"ד אפטקמן מלמד כי טענת ההתיישנות
- 24 שנזכרה במכתב זה התייחסה לסעיף 145 לפקודה (טענה ממנה חזר המבקש ולא שב עליה
- 25 בתביעה שהגיש ובדיון שנערך לפניי, וזאת ביודעו כי היא משוללת בסיס – שכן אין חולק כי
- 26 עם הטלת הכופר חל בעניינינו סעיף 147 לפקודה). במכתבו הנ"ל של עו"ד אפטקמן, לא נזכרת
- 27 טענת ההתיישנות הנוגעת לפרשנות סעיף 147(א)(2) לפקודה ואשר אותה מעלה על נס ב"כ
- 28 הנוכחי של המבקש.
- 29 בהקשר זה, אציין שני דברים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 ראשית, באי כוחו של המבקש באותה העת העלו את טענת ההתיישנות כפי שמצאו לנכון,
- 2 והעובדה שלא פירטו בכתב את טענת ההתיישנות החדשה שמעלה ב"כ הנוכחי של המבקש,
- 3 אינה מקימה זכות לבטל את הסכם השומות.
- 4 שנית וכפי שיפורט מיד, מעדותו של המבקש עלה באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי הוא
- 5 ובאי כוחו הכירו, לפני החתימה על הסכם השומות, גם את טענת ההתיישנות החדשה המועלת
- 6 כיום, ולמרות זאת בחרו לחתום על הסכם השומות.
- 7 48. המבקש נשאל בחקירתו הנגדית על המחלוקת בנושא התיישנות השומות והשיב שעורכת הדין
- 8 אשר ייצגה אותו בשעתו, עו"ד קרן רוזניק, הסבירה לו, עובר לחתימת ההסכם, כי לא עברה שנה
- 9 ממועד תשלום הכופר וכי החישוב נעשה ממועד התשלום האחרון (עמ' 7 ש' 28 - עמ' 8 ש' 11
- 10 בפרוטוקול). לדברי המבקש:
- 11 "היא אמרה לי שכאילו לא עברה שנה אחרי תשלום הכופר. אחרי שנה אני שילמתי כופר
- 12 ופנו אלי אחרי שעברה שנה וחצי או יותר. והיא אמרה שהם עושים חישוב זמן אחרי
- 13 התשלום האחרון" (עמ' 8 לפרוטוקול ש' 5-7).
- 14 בחקירה החוזרת, כשהתבקש להבהיר את דבריו, שב וענה המבקש כי עו"ד רוזניק (שייצגה אותו
- 15 עובר לחתימה על ההסכם – א.ג.) היא זו שהסבירה לו לראשונה על קיומו של ויכוח פרשני אל
- 16 מול המשיב בעניין מועד תשלום הכופר. אציין כי השאלה שלהלן, נשאלה ע"י ב"כ המבקש,
- 17 לאחר שדחיתי התנגדות לכך מצד ב"כ המשיב, וזאת על מנת לתת לב"כ המבקש הזדמנות נוספת
- 18 להבהיר את הדברים (לאור טענת ב"כ המבקש כי טענה זו הועלתה לראשונה על-ידיו ולא הייתה
- 19 מוכרת לבאי כוחו הקודמים של המבקש):
- 20 ש. מתי נודע לך לראשונה שיש בכלל ויכוח פרשני בעניין הזה של מה זה תשלום
- 21 כופר, בין מועד של מתן השיקים או לבין המועד שהם נפרעו?
- 22 ת. זה אמרה לי עו"ד רוזניק. מתי בדיוק אמרה לי, אני לא זוכר בדיוק, אני חושב שלפני
- 23 שחתמנו על ההסכם. אני לא בטוח. (עמ' 9 לפרוטוקול ש' 29-32)
- 24 אזכיר כי עו"ד רוזניק חתומה אף היא, לצד המבקש, על הסכם השומות.
- 25 49. מהאמור עולה, כי סוגיית ההתיישנות והמחלוקת לגבייה לא נעלמה מעיני הצדדים, אלה הייתה
- 26 מונחת על שולחן המו"מ עובר לחתימת הסכם השומות. על אף האמור, חתם המבקש על הסכם
- 27 השומות, ובכך קיבל את עמדת המשיב באשר לאי-התיישנות של השומות.
- 28 לא מיותר לשוב ולציין כי הסכמה זו ניתנה בעת שהמבקש היה מיוצג בידי שני עורכי דין, וכי
- 29 חזקה כי שיקלל את טענותיו, סיכויי וסיכוניו, בעניין זה. במבחן הסיכון, ניתן לומר כי המבקש
- 30 נטל על עצמו את הסיכון ביחס לפרשנות הנכונה לעניין התיישנות השומות. נטילת הסיכון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 שוללת פגם תודעתי של המבקש בהתקשרות עם המשיב ואין בנסיבות אלה משום טעות או
- 2 הטעיה המצדיקים את ביטול הסכם השומות.
- 3 50. זאת ועוד, כפי שנקבע בעניין ארואסטי, על מנת שטעות בחוק תוכר ככזו שיכולה להביא לביטול
- 4 הסכמה, החוק שהמתקשר טעה בו חייב להיות "ברור וודאי, כמוהו כעובדה". בענייננו וכפי
- 5 שיובהר עוד בהמשך, אין מדובר בטעות מובהקת, כי אם בסוגיה פרשנית אשר יש לה, לכל
- 6 היות, צדדים לכאן ולכאן. לאור זאת ואף מבלי להכריע בסוגיה הפרשנית, עצם העובדה
- 7 שמדובר בשאלה פרשנית אשר יכולה להיות מוכרעת בדרכים שונות – כאשר עמדת המבקש
- 8 רחוקה מלהיות הפירוש הברור והודאי של הסעיף, שוללת את אפשרות המבקש להסתמך על
- 9 עילת ה"טעות בחוק". משכך, הסכם השומות אשר נחתם בשעתו בהסתמך על הנחתהצדדים לו,
- 10 אודות המצב המשפטי הקיים, אינו ניתן לביטול רק בשל פרשנות משפטית מאוחרת שמציע
- 11 המבקש, בדיעבד, ובחלוף למעלה משנה לאחר חתימת הסכם השומות.
- 12 המקרה כאן שונה אפוא ממקרים שנדונו בפסיקה, בהם נחתמו הסכמי שומה אשר אין חולק כי
- 13 הם עמדו במועד חתימתם בניגוד ברור להלכה הפסוקה [ראו לדוגמה הפרשיות שנדונו בע"א
- 14 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב-רו"ח ועו"ד (16.10.12) ובע"א 2604/13 מנהל רשות המסים
- 15 נ' יגאל צבי איזינגר (10.5.2015)].
- 16 51. הסכמי שומה הם כלי חשוב לסיום מחלוקות בין רשות המסים לבין נישומים. בהעדר נסיבות
- 17 מיוחדות, אין לאפשר בנקל ביטולם של הסכמים אלה. אין זה סביר כי נישום יוכל לחתום על
- 18 הסכם שומה, תוך שהוא מיוצג ומודע לעניינים השנויים במחלוקת, וכעבור שנה – בהעדר טעות
- 19 מובהקת ובהעדר נסיבות מיוחדות – יוכל לבחור להעלות טענות משפטיות אשר על השמעתם
- 20 ייתר בעצם החתימה על ההסכם.
- 21 52. לאור האמור, אני דוחה את טענת המבקש לקיומה של טעות או הטעיה מצד המשיב בחתימה
- 22 על הסכם השומות. משכך, לא מצאתי כי יש בידו עילה לביטול הסכם השומות מטעמים אלה.
- 23
- 24 טענת המבקש כי הופעל עליו לחץ לחתום על ההסכם:
- 25 53. המבקש טען כי נציגי המשיב הפעילו עליו לחץ כבד לחתום על ההסכם, והבהירו לו כי אם לא
- 26 יחתום יחלו נגדו בהליכי גבייה. המבקש אמר בעדותו כי דברים אלה נאמרו בעל פה ובהתכתבות
- 27 מייל שנעשתה עם באת כוחו דאז, עוה"ד רזניק (עמ' 6 בפרוטוקול).
- 28 המבקש לא צרף תצהיר של עוה"ד רזניק ולא ביקש לזמנה לעדות. בנסיבות אלה ונוכח אופי
- 29 טענותיו, הימנעותו מלזמן לעדות את עוה"ד שייצגה אותו אותה עת מול המשיב, פועלת
- 30 לחובתו, והמשמעות הראייתית הנובעת ממנה היא החזקה כי היה בעדותה כדי לפגוע בגרסתו
- 31 ולכן לא הובאה למסור עדות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

54. מעדותו של מר יוסי מנשה, נציג המשיב, עולה כי הסכם השומות נמסר למבקש בתחילת ינואר
ונקבע לדיון ביום 13.1.2019. הערה בכתב יד על מועד הדיון נרשמה ע"ג הסכם השומות (נספח
א לתצהיר המבקש). המבקש לא הופיע לדיון שנקבע, ולמחרת החלה התכתבות מייל בין מר
מנשה לעו"ד רוניק (נספח 9 לתצהיר המשיב; עמ' 12 ש' 32 - עמ' 13 ש' 2 בפרוטוקול). באותה
תכתובת כתב מר מנשה לעו"ד רוניק ביחס להסכם את הדברים הבאים:
**"נא לשלוח בהקדם האפשרי. במידה ולא ישלח עד למועד הדיון שנקבע ליום ראשון יש
להגיע לדיון".**
הדרישה להגיע לדיון במקרה בו לא נחתם ההסכם, היא דרישה לגיטימית לחלוטין. למבקש
הפתרונים מדוע העדיף לחתום על ההסכם ולא להגיע לדיון שומה אליו הוזמן, וחזקה כי ידע
מדוע בחר כאמור (אין זה מתפקידו של בית המשפט להעלות השערות בעניין זה אולם אזכיר כי
המבקש הודה בהעלמת הכנסות בהיקף ניכר ועל פני שנים, ובהחלט ייתכן כי בחירתו שלא לקיים
דיוני שומה, בעת שהיה מיוצג, הייתה בחירה מודעת ומושכלת).
55. מר מנשה שלל בעדותו הפעלת לחץ על המשיב לשם חתימה על ההסכם או איומים כלשהם
(עמ' 14 ש' 1-3 בפרוטוקול). לשאלה שהופנתה אליו בהקשר זה ענה: **"למה שאאיים? מה, אני
בריון? גם מההתכתבות במיילים אתה יכול לראות שהיא ניסתה למצוא אותי ואני לא מיהרתי לחזור אליה"**
(עמ' 14 ש' 4-6 בפרוטוקול).
56. אכן, במייל ששלחה עו"ד רוניק למשיב, נכתב כי היא מבקשת שלא ינקטו הליכי גבייה כנגד
המבקש עד לחתימה על ההסכם. לא לגמרי ברור מדוע הייתה צריכה עו"ד רוניק לבקש כאמור,
שכן על פי דין, עד לשלב הוצאת השומה והפיכתה לסופית, כלל לא ניתן לנקוט בהליכי גבייה.
המבקש רוצה להיבנות ממשפט קצר זה שכתבה עו"ד רוניק במייל ששלחה למר מנשה, ולהסיק
ממנו כי הופעל עליו לחץ פסול לחתום על ההסכם.
אני סבור כי מדובר בהיסק מרחיק לכת, וכי לצורך ביסוסו חובה היה על המבקש לזמן לעדות
את עו"ד רוניק כדי שתשפוך אור על הדברים. בקשה להימנע מהליכי גבייה, היא מסוג
המשפטים שלעיתים עורכי דין שוזרים במכתביהם לרשות המסים, ואין די בקיומו של משפט
קצר כאמור כדי להוכיח הפעלת לחץ פסול.
57. כעולה מהתכתובת בין הצדדים, ב"כ המבקש היא שיזמה את הפנייה למשיב וחפצה בחתימה
על ההסכם. בקשתה להימנע מנקיטת הליכים כנגד המבקש עד לחתימה על ההסכם, אין בה די
כדי ללמד כי הופעל על המבקש לחץ פסול כלשהו. כל שנאמר מצד המשיב היה כי במידה ולא
יחתם ההסכם יש להגיע לדיון השומה שנקבע. תכתובת המייל בין הצדדים תומכת בגרסתו של
המשיב לפיה לא הופעל על המבקש לחץ לחתום על ההסכם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

58. במאמר מוסגר יצוין, כי סביר שאילו לא היו הצדדים מגיעים להסכמות ביחס לשומות, היו ננקטים הליכי שומה כנגד המבקש – כפי שכתב המשיב כי יעשה. העובדה כי היה בכוחו של המשיב לנקוט הליכים משפטיים הקבועים בפקודה, אינה עולה כדי לחץ פסול, כפיה או עושק שיש בהם להביא לביטולו של ההסכם. כך או כך, בענייננו, לא התרשמתי כי הופעל לחץ כזה על המבקש, ואני דוחה את הטענה.

6

7

טענה בדבר מצג שווא:

59. המבקש טוען כי הסכם השומות קבע סכומים שמלכתחילה ברור היה כי לא יוכל לעמוד בהם, ללא הפחתה דרסטית של הסכום ופריסת החוב לתשלומים. לטענתו, ניתנה לו הבטחה כי לאחר החתימה על הסכם השומות המשיב יסכים להפחתת החוב, ועל יסוד מצג זה הסכים לחתום על הסכם השומות.

60. לתמיכה בטענתו הציג המבקש מכתב ששלח למשיב, ב"כ דאז, עו"ד אפטקמן, לאחר החתימה על הסכם השומות, ובו בקשה להפחתת החוב ופריסתו לתשלומים (נספח ז' לתצהיר המבקש). לטענת המבקש, מכתב זה מלמד על ציפייה שהייתה למבקש להפחתת חובו לאחר החתימה על הסכם השומות.

פניית המבקש להפחתת החוב כאמור נעשתה ביום 2.4.2019, כשלושה חודשים לאחר חתימת הסכם השומות. מתוכנו של המכתב לא ניתן ללמוד על סיכום כלשהו בין המבקש למשיב על הפחתת החוב, ההיפך הוא הנכון. ראשית, אם היה סיכום כאמור, היה מקום לצפות כי הוא יוזכר במכתב. אי הזכרת סיכום כאמור, בפרק זמן סמוך יחסית למועד החתימה על הסכם השומות, מדברת בעד עצמה. שנית, הפנייה, לאחר חתימת הסכם השומות, בבקשה "לשקול" (סעיף 6 בנספח ז' כאמור) הקלות שונות בגביית החוב, מלמדת כי לא היה סיכום מראש על הקלות שכאלה. המכתב ששלח ב"כ המבקש, אינו מהווה אפוא ראיה למצג שווא כלשהו שהוצג למבקש. עוד אוסיף כי המבקש נמנע מלהזמין את עו"ד אפטקמן למסור עדות, דבר הפועל לרעתו.

61. פרט למכתב האמור המבקש לא הציג ראיה כלשהי להוכחת טענתו בדבר מצג השווא. בעדותו לעניין זה אמר המבקש כי עורכת הדין שלו, עו"ד רזניק, הסבירה לו שבשלב ראשון עליו לחתום על הסכם השומות ולאחר מכן ניתן יהיה להפחית את הסכומים (עמ' 5 ש' 2-11 בפרוטוקול). כפי שכבר צוין, המבקש לא צרף תצהיר של עו"ד רזניק ולא ביקש לזמנה לעדות. כאמור, הימנעותו מעשות כן, פועלת לחובתו.

29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

62. כאשר נשאל המבקש בעדותו, האם גורם כלשהו אצל המשיב ציין בכתב כי יקל עליו את סכומי החיוב, השיב: "אני לא כל כך זוכר את זה. אני חושב שלא" (עמ' 5 ש' 14-16 בפרוטוקול).
- בהעדר ראיות המבססות את טענותיו ובשים לב לאי הבאת עדים רלוונטיים – להם לטענתו הוצגו הבטחות השווא, אין בידי לקבל את טענות המבקש כי ניתנה לו הבטחה להפחתת סכומי החיוב לאחר החתימה על ההסכם.
63. למעלה מן הצורך אוסיף כי טענת המבקש כשלעצמה, לוקה בחוסר סבירות קיצוני, דבר המקשה לתת בה אמון. מטרתו של הסכם שומות היא להביא את המחלוקת שבין הצדדים לכדי סיום, תוך שבאופן ברור נקבעו בו ההכנסות שיתווספו למבקש. אין זה סביר כי הצדדים סיכמו ביניהם כי לאחר החתימה על ההסכם ישובו לדון באותם עניינים עצמם שהוסדרו באופן ברור בהסכם. לאור כל האמור, אני דוחה את הטענה.
- טענת המבקש לאי מתן הזדמנות סבירה לטעון את טענותיו מול המשיב:
64. בסיכומיו, טען המבקש לראשונה, כי לא ניתנה לו הזדמנות סבירה לטעון את טענותיו כנגד הגדלת השומות במסגרת הסכם השומה, וכי לא נמסרו לו המסמכים הרלוונטיים שעליהם הסתמך המשיב בהחלטתו להגדיל את השומות – ובכך נשללה ממנו היכולת להגן על עצמו באופן אפקטיבי. מדובר בהרחבת חזית, לה בצדק התנגד המשיב, וטעם זה בלבד יש בו כדי לדחותה. עם זאת אציין כי גם לגופו של עניין, לא מצאתי כי יש ממש בטענה זו.
65. החלטת המשיב לפתוח את השומות התקבלה על בסיס ממצאי החקירה שנערכה במע"מ והעבירות שבהן הודה המבקש. ביום 4.6.2018 נערך דיון בהשתתפות המבקש, במסגרתו טען המבקש להתיישנות השומה. טענתו נדחתה והוצע לו להיוועץ בעו"ד (נספח 6 לתצהיר המשיב).
- המבקש אכן נעזר בייעוץ משפטי ופניותיו לאחר מכן נעשו באמצעות באי כוחו. המבקש פנה אל המשיב בבקשה לעיון חוזר, באמצעות באי כוחו, ונענה לגופו של עניין (נספחים ה-ו לתצהיר המבקש). המבקש הוזמן להגיע לדיון בהסכם השומות שנקבע ליום 13.1.2019 (נספח 9 לתצהיר המשיב). לפי עדות מר יוסי מנשה, נציג המשיב, המבקש לא הגיע לדיון (עמ' 12 ש' 30-36; עמ' 13 ש' 34-35 בפרוטוקול). ביום 17.1.2019 שלחה ב"כ המבקש את הסכם השומות חתום בידי המבקש (נספח 9 לתצהיר המשיב), ובכך למעשה ויתרה על האפשרות להגיע לדיון נוסף שנקבע ושהוצע לה למועד סמוך בתחילת השבוע שלאחר מכן (כפי שעולה מתכתובת המייל בין הצדדים).
66. בנסיבות אלה – בהן המשיב היה מיוצג בידי עו"ד, העלה טענות שונות אשר קיבלו התייחסות לגופו של עניין מהמשיב, נקבע מועד לדיון בהסכם השומות, אשר המבקש לא התייצב אליו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

והמבקש ובאי כוחו בחרו לחתום על הסכם השומות ולא להגיע לדיון שומה נוסף שהוצע על ידי המשיב – אין לקבל מפיו טענה כי לא ניתנה לו הזדמנות סבירה לטעון את טענותיו ולברר את כל שהיה לטעמו דורש בירור. לאור האמור, אף דין טענתו זו של המבקש להידחות.

67. בסופו של פרק זה אני מוצא לציין כי בחנתי את ביטול הסכם השומות מבעד לעילות שמקורן בדיני החוזים. אכן, לצד דיני החוזים החולשים על ההסכם שבין הצדדים, הטלת מס משקפת אף מערכת יחסים בין הריבון לאזרח, ויש בכך כדי להטיל על המשיב חובות מתחום המשפט המנהלי. אלא שגם כאשר בחנתי את התנהלות המשיב מבעד למשקפיים אלה, לא מצאתי כי נפל בהם פגם ממשי המצדיק את ביטול ההסכם.

68. המבקש העלה אף את הטענה כי היה על הגורם שחתם עמו על הסדר הכופר, להודיע לו כי מועד ההתיישנות מתארך עד למועד השלמת תשלומי הכופר. גם אם אכן טוב היה אילו היה נעשה כן, הרי שחזקה על מייצגיו של המבקש, בעת החתימה על הסדר הכופר ולאחר מכן, כי הביאו את הדברים לידיעתו. זאת ועוד, הפגם עליו מצביע כאן המבקש – אף אם הייתי מקבלו, נוגע להסדר הכופר ולא להסכם השומות, עליו בחר המבקש לחתום – והוא שעומד במוקד תובענה זו. אין אפוא די בטענה זו כדי להצדיק את ביטול הסכם השומות.

סיכום ביניים:

69. בהעדר עילה חוזית לביטול ההסכם – ובשים לב למכלול הנסיבות שתוארו לעיל, אני מוצא כי יש להיעתר לבקשה ולהורות על ביטול הסכם השומות. לכאורה, די באמור עד כה בכדי להוביל לתוצאה של דחיית התובענה.

70. המבקש טען כי סעיף 147 לפקודה עוסק בהתיישנות מהותית, ולכן לטענתו, אין בהסכם כדי להכשיר שומה שיצאה לאחר חלוף תקופת ההתיישנות. בהקשר לטענה זו, אעיר כדלקמן:

א. אופיו ומהותו של סעיף 147 והסעיפים הדומים לו בחוקי המס, כקובע התיישנות מהותית או לא, אינו נקי מספקות [על כך, ראו הדעות השונות שהובעו בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח' (21.02.2021)].

ב. כדבר שבשגרה, נחתמים הסכמים גם בעניינים הנוגעים להתיישנות מהותית. אני סבור כי בעניינים אלה, ניתן ללא הצדקה של ממש לבטל הסכמים אליהם הגיעו הצדדים (ודאי בשים לב למכלול הנסיבות שתוארו לעיל).

71. על אף האמור ולמען הזהירות, אפנה בפרק הבא לבחון אף את טענות המבקש בכל הנוגע לפרשנות סעיף 147(א)(2) לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1

2

ב. התיישנות השומות – פרשנות סעיף 147(א)(2) לפקודה

3

72. אקדים אחרית לראשית ואומר כי על אף שהתלבטתי בעניין ולמרות שיש טעמים אשר עשויים

לתמוך בפרשנות שמציע המבקש - ובראשם הנטייה לטובת פרשנות מצמצמת לסעיף 147

לפקודה והעובדה שלכאורה יש בידי המנהל את כל הנתונים להם הוא זקוק בכדי לתקן את

השומות כבר במועד הטלת הכופר (ולכן די בקביעת שנה ממועד זה לתיקון השומות), הגעתי

למסקנה כי יש להעדיף את הפירוש לו טוען המשיב – וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.

73. סעיף 147(א)(2) לפקודה (להלן: "הסעיף"), בחלקו הרלוונטי לענייננו, קובע את פרק הזמן שבו

רשאי המשיב לפתוח שומה. על פי הסעיף, אם הוטל על נישום כופר כסף, רשאי המנהל לפתוח

שומה בפרק זמן של שנה מיום תשלום הכופר. להלן נוסח הסעיף בחלקו הרלוונטי לנו:

"הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים ... או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או לפי סעיף

121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה המסתיימת בתום

שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי הענין, או עד תום התקופה הקבועה בפסקה

(1), לפי המאוחר".

74. מחלוקת הצדדים נוגעת כאמור לפרשנות המונח "יום תשלום הכופר". בענייננו, תשלום הכופר

על ידי המבקש, נעשה בדרך של מסירת מספר שיקים שמועד פירעונם עתידי. בנסיבות אלה

מתעוררת השאלה – מהו "יום תשלום הכופר"?

האם יש להתייחס ליום מסירת השיקים למשיב כאל "יום תשלום הכופר" - כפי שגורס המבקש,

או שיש לראות את יום פירעון השיק האחרון כמועד שבו שולם הכופר, כטענת המשיב.

75. כדי לבחון את הדברים, אפנה לעמוד על לשון החוק ועל תכליתו ותוך כך אבהיר מדוע אין בידי

לקבל את הפרשנות שמציע המבקש. עיון בלשונו של הסעיף מלמד כי הסעיף מקביל שני

מועדים: "יום ההרשעה" ל- "יום תשלום הכופר", וכי בכל הנוגע לכופר, הסעיף מבחין בין שני

מועדים: המועד בו "הוטל עליו כופר כסף" ו- "יום תשלום הכופר".

76. כאמור, הסעיף מתייחס לשני מקרים בהם מוסמך המשיב לתקן את השומות: המקרה האחד –

בו הורשע הנישום, והמקרה השני – בו הוטל על הנישום כופר כסף.

במקרה של הרשעה, כפי שנקבע ברע"א 8251/10 פלוני נ' פקיד שומה תל אביב (7.12.2011)

(להלן: "עניין פלוני"), השנה נמנית מיום הכרעת הדין במסגרתה הורשע הנישום.

77. בעוד שבמקרה של הרשעה, פרק הזמן שעומד לרשות המנהל מתחיל ומסתיים מתוך התייחסות

לאותה נקודת זמן - מיום ההרשעה, הרי שבכל הנוגע לכופר – קבע הסעיף שני מועדים שונים:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 " ... הוטל עליו כופר כסף ... , רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך תקופה
2 המסתיימת בתום שנה ... מיום תשלום הכופר ... ".
3 אם הוטל על נישום, לבקשתו, כופר כסף, האפשרות לתיקון השומה – כפי שקבע המחוקק -
4 מתחילה ביום הטלת הכופר, אך אינה מסתיימת בתום שנה מיום שהוטל הכופר, אלא בתום שנה
5 מיום תשלום הכופר. בדרך זו, באופן מודע ומכוון (שהרי בחר להשתמש בצינוי זמן שונים),
6 בחר המחוקק לקבוע את פרק הזמן העומד לרשות המנהל במקרה של תשלום כופר, למועד
7 מאוחר יותר המסתיים שנה מיום תשלום הכופר (ולא במועד מוקדם יותר – שנה מיום הטלת
8 הכופר).
9 כדי לנסות ולהסביר מדוע ככל הנראה קבע המחוקק כאמור, אפנה לעמוד על הניצב בבסיס
10 הסעיף.
11 78. סעיף 147(א)(2) לפקודה מוצא כמוצדק לאפשר לפקיד השומה לתקן שומות מס בשני מקרים,
12 בהם ברור כי הנישום ביצע עבירות פליליות: במקרה של הרשעה ובמקרה בו במקום הרשעה
13 יושם לגבי הנישום (לבקשתו) הסדר של כופר כסף.
14 הסעיף בו עסקינן תוקן במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 114), התשנ"ז-
15 1997, ס"ח 1630 עמ' 188, מיום 9.7.1997 (להלן: "תיקון 114"). עד לתיקון 114 קבע הסעיף
16 כך:
17 "עשה הנישום אחד הדברים המפורטים בסעיף 217, רשאי הנציב לפעול כאמור בפסקה
18 (1) תוך תקופה המסתיימת ... ".
19 עיון בלשון הסעיף קודם לתיקונו מלמד כי בעבר, די היה כי המנהל היה סבור שבוצעו עבירות
20 על חוקי המס – מבלי שהדבר נקבע על-ידי גורם אחר – כדי להצדיק את פתיחת השומות ותיקונן
21 [על כך, ראו: עמ"ה 124/89, רוטברד ושות' בע"מ נ' פקיד שומה פ"ת ונציב מס הכנסה (19.6.1991)].
22 במסגרת תיקון 114, באופן מודע ומכוון – כתוצאה מדיונים בין לשכת עורכי הדין לבין נציבות
23 מס הכנסה, תוקן הסעיף כך שאפשרות פתיחת השומה בה עוסק הסעיף, מתאפשרת רק במקרים
24 בהם הורשע הנישום או הוטל עליו כופר. שינוי זה נועד לכך שפתיחת השומה, מעבר למועדי
25 הטיפול הרגילים, תתאפשר רק במקרה בו גורם אחר – זולת המשיב – קבע כי בוצעו עבירות
26 על חוקי המס, עבירות מהסוג המצוין בסעיף [על כך, ראו: אברהם אלתר, "תיקון 114 לפקודת מס
27 הכנסה", מיסים יב/1 (פברואר 1998) עמ' א-1, פסקאות 6.2 – 6.3].
28 כאשר נישום הורשע, הקביעה כי בוצעו העבירות נעשית כמובן על ידי בית המשפט. מנגד,
29 במקרה בו מוטל כופר, עסקינן בהסדר אשר נועד להחליף, במקרים המתאימים, את ההליך
30 הפלילי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

79. הסדרי כופר כסף מעוגנים במספר סעיפים בחוקי המס השונים. בהקשר שלנו, סעיף 147(א)(2) לפקודה, מפנה לסעיף 221 לפקודה ולסעיף 121 לחוק מע"מ. סעיפים אלה דומים בנוסחם, וכך לדוגמה קובע סעיף 121(א) לחוק מע"מ (הוא הסעיף מכוחו הוטל הכופר על המבקש):

"עבר אדם עבירה לפי חוק זה או התקנות לפיו או נחשד בה, רשאי המנהל, בהסכמת אותו אדם, לקחת מידו כופר כסף בסכום שלא יעלה על ... , ומשעשה כן יופסק כל הליך משפטי לענין העבירה; אולם אם הוגש כתב אישום אין לקחת כופר כסף אלא בהסכמת היועץ המשפטי לממשלה או מי שהוא הסמיך לכך."

ההוראות בדבר תשלום כופר כסף נועדו להוות תחליף, במקרים המתאימים, להליך הפלילי. מבלי להיכנס לסוגיות שאינן נדרשות כאן, אציין כי ככלל, גלומה בהוראה זו הטבה משמעותית עבור אותו אדם, שכן עסקינן בנסיבות בהן ניתן היה לכאורה להעמידו לדין פלילי ובמקום זה מוטל עליו כופר כסף בלבד.

מתי ייחשב הסדר הכופר כמושלם, במובן זה שלא ניתן יהיה לנקוט כנגד אותו אדם בהליך פלילי? – התשובה לכך ברורה – עם תשלום הכופר. התשלום, הוא המכפר על ביצוע העבירה, והוא מהווה את התחליף להליך הפלילי ולענישה הצפויה בסופו. כך לדוגמה כתב בהקשר זה ד"ר ח' גבאי, במאמרו - "כופר כסף - המצוי אל מול הרצוי" מיסים טז/5 א-93, א-94 (2002):

"על מהותו של הכופר בימינו נחלקו המלומדים[4], כאשר בבסיס המחלוקת עומדת השאלה, האם הכופר מהווה אמצעי לענישה פלילית. אני בדעתם של אלה המצדדים בכך שהכופר הוא תשלום עונשי הבא למחות ולכסות על העבירה שנעברה, מעת תשלום הכופר - הרי שהעבירה כופרה. במילים אחרות, מרגע שסכום הכופר שולם, הרי שמשלם הכופר או עושה העבירה משתחרר מכל אחריות פלילית למעשה העבירה."

ומתי הוא המועד בו כופרה העבירה, באופן כזה שלא ניתן לנקוט בגינה בהליך פלילי? – התשובה הברורה היא כי מועד זה חל רק כאשר הכופר משולם בפועל. הפקדת שיקים לתשלום עתידי, אין בה די כדי לכפר על העבירה. אם לדוגמה יתברר כי תשלומים עתידיים לא כובדו, לא יכול להיות ספק כי הסדר הכופר לא התגבש. רק תשלום בפועל, יכול להיחשב ככפרה. הסדר הכופר, התלוי (לא רק, אך גם) בבקשתו של הנישום וברצונו, מתגבש באופן סופי רק עם תשלום הכופר בפועל. כך, אם לא שולם מלוא הכופר, רשאית ככלל רשות המסים לנקוט בהליכים פליליים נגד החשוד בביצוע העבירה. בהעדר הרשעה הנקבעת על ידי בית המשפט, המקבילה למועד זה – בה ניתן האישור הסופי כי העבירה אכן בוצעה – הוא במועד השלמת ההליך – עם תשלום מלוא הכופר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

80. במסגרת הדיונים בוועדת הכספים אודות תיקון 114 לפקודה, הבהירה היועצת המשפטית של ועדת הכספים, עו"ד אנה שניידר, את המטרה של התיקון המוצע, במסגרתו תהא הקבלה בין מועד ההרשעה למועד הכפרה על העבירה באמצעות תשלום הכופר. וכך נאמר על-ידה (פרוטוקול מס' 130 משיבת ועדת הכספים יום שלישי. כי באייר התשנ"ז (27 במאי 1997):

אבל עדיין משאיר את המילים "עשה הנישום אחד הדברים" לא אומר הורשע או לא אומר הוטל עליו כופר, אלא נותן סמכות לנציב כבר במקרה שאדם עשה מעשה ועדיין יכול להיות שזה בכלל לא נכון, אולי הוא לא עשה את המעשה הזה. רציתי פשוט להפנות למצב בחוק מס ערך מוסף, שם נאמר שהשומה תהיה תוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח ואם הורשע החייב במס או כופרה עבירתו בשל מסירת ידיעות כוזבות וכו', תוך עשר שנים. זאת אומרת שנותנים את הסמכות להאריך את המועד להוצאת שומה רק לאחר הרשעה או לאחר כופר, ואין בכלל אפשרות לפתוח שומה. סעיף 147 כשלעצמו הוא כבר דרסטי, לכן אני תושבת שצריך "... (כך במקור – א.ג.).

ואכן סעיף 79(ב) לחוק מע"מ, הסעיף המקביל (אף כי לא זהה) לסעיף 147(א)(2) לפקודה, קובע:

"לא תתוקן קביעה או שומה כאמור בסעיף קטן (א) אם חלפו שבע שנים מהגשת הדו"ח אלא אם הורשע החייב במס או עבירתו כופרה בשל מעשה שיש בו כוונה להתחמק מתשלום המס המגיע לתקופת הדו"ח האמור".

מתכונת זו – המשווה בין מועד ההרשעה למועד בו כופרה העבירה, לצורך קביעת המועד ממנו מתחיל מניין השנה העומדת לרשות המנהל לתיקון השומה – היא שאומצה כאמור גם בסעיף 147(א)(2) לפקודה – המשווה בין ההרשעה לבין מועד תשלום הכופר – האירוע המכפר בעד העבירה.

ושוב, כל עוד לא שולם הכופר במלואו, אין שינוי במצבו של הנישום וההליך הפלילי נגדו עודנו תלוי. במובן זה, מקביל יום תשלום מלוא הכופר ליום ההרשעה מבחינת סופיות ההליך.

81. אם היה ממש בטענות המבקש ויום הפקדת השיקים הוא הנחשב ליום "תשלום הכופר", אין הצדקה של ממש מדוע לא קבע המחוקק הוראה פשוטה יותר, לפיה פרק הזמן שעומד לרשות המשיב הוא שנה מיום הטלת הכופר. המחוקק באופן מכוון בחר לקבוע תאריך מאוחר יותר – שנה מיום תשלום הכופר (ולא מיום הטלת הכופר, מועד אשר ניתן היה למצוא הצדקות לקביעתו).

בשים לב לכך שרק התשלום בפועל הוא המכפר, אני מוצא ממש בפרשנות שמציע המשיב ולפיה השנה נמנית מיום סיום פירעון התשלומים. עד מועד זה, המשיב אינו יכול לדעת כי הפרשייה שלפניו באה לכדי סיום וכי לא יידרש לנקוט כנגד הנישום בהליכים פליליים, ומשכך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

רק ממועד זה (תשלום בפועל של הכופר) יש בידי המשיב את תמונת הדברים הסופית על-פיה
עליו להוציא את השומה האזרחית.

82. אוסיף ואזכיר כי הסדר הכופר הוא הסדר המקל עם האדם עליו הוא מושת, וכי כאמור עד למועד
ביצוע התשלומים בפועל – אין לקבוע כי הסדר זה אכן הושלם. בנסיבות אלה, יש אינטרס ברור
לכך שפרק זמן זה, בו מחד – לא ננקט הליך פלילי כנגד אותו אדם, אך מנגד – כלל לא ברור כי
ההסדר אכן יתגבש ויושלם (שכן ייתכן שבפועל הכופר לא ישולם) – יקוצר ולא יתמשך ייתר
על המידה. דרך יעילה לקדם את האינטרס של הנישום להשלים את תשלום הכופר במהרה, היא
לקבוע כי פרק הזמן שלרשות המשיב מסתיים שנה לאחר תום מועד זה. ייתכן כי אף טעם זה
עמד לנגד עיני המחוקק שעה שקבע את ההסדר שלפנינו.

אכן, הפרשנות שמציע המשיב מאריכה את פרק הזמן העומד לרשותו מכוח סעיף 147(א)(2)
לפקודה, אולם יש לזכור כי הארכה זו נתונה לבחירת הנישום ולהעדפותיו. רצה הנישום, ישלם
את הכופר סמוך להטלתו (כפי שצריך דרך כלל להיות) – ואז יחל מרוץ הזמנים סמוך למועד
זה, העדיף הנישום לקבל פריסה של תשלום הכופר – יחל המרוץ עם סיום ההסדר וגיבושו
הסופי – במועד השלמת התשלומים.

83. על אופיו המותנה של תשלום בשיקים דחויים, עמד כבוד השופט (כתוארו דאז) א' ברק בע"א
44/81 חיים אהרן ולירו נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פ"ד לז(1) 732, 737:

"משהסכימו הצדדים, כי התשלום ייעשה באמצעות מסמך סחיר (כגון שיק), ההנחה היא, כי
קבלתו של המסמך הסחיר מהווה תשלום מותנה (ראו סעיף 48 לחוק החוזים (חלק כללי),
תשל"ג-1973). משמעותו של תשלום מותנה היא זו: אם המסמך הסחיר יכובד ככתבו
וכלשונו, יפקע החיוב; אם המסמך הסחיר יחולל, תעמוד לנושה הן זכותו על-פי המסמך
הסחיר והן זכותו על-פי החיוב המקורי... עם זאת, רשאים הצדדים להסכים ביניהם, כי הוצאת
השטר וקבלתו אינן תשלום מותנה אלא תשלום מוחלט... משהסכימו הצדדים לתשלום בשיק
ולא במזומן, ההנחה היא, כי הסכימו לתשלום מותנה ולא לתשלום מוחלט, אך רשאים
הצדדים להסכים במפורש - ובנסיבות נדירות ניתן להסיק זאת גם מהסכם מכללא - כי תחת
תשלום במזומנים יבוא תשלום בשיק, וכי בעצם קבלת השיק - ובלא קשר לפרעונו - נפרע
החיוב המקורי.

ראינו, כי במצב הדברים הרגיל, הסכמתם של הצדדים לקבל מסמך סחיר (כגון שיק) תחת
מזומנים, משמעותה תשלום מותנה. ראינו גם, כי אם המסמך הסחיר מחולל, קמה ועומדת
לנושה הזכות הן על-פי המסמך הסחיר והן על-פי החיוב המקורי. אך מה הדין, אם המסמך
הסחיר מכובד ככתבו וכלשונו? פשיטא, שהמסמך הסחיר (או החיוב על פיו) פוקע, ועמו
מתבטל החיוב המקורי. אך מתי רואים את התשלום כמבוצע? האם מועד התשלום הוא מועד
הוצאת המסמך הסחיר או קבלתו, או שמא מועד התשלום הוא המועד שבו המסמך הסחיר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

נפרע או עשוי היה להיפרע? לשון אחרת: האם פרעונו של השטר פועל ממועד זה ואילך, או שמא מייחסים את הפרעון למועד הוצאת השטר? בעניין זה קיימת אי-בהירות ניכרת בספרות ובפסיקה... לדעתי, אין לקבוע בעניין זה כללים נוקשים. כשם שאין לומר, כי תמיד הפירעון של המסמך הסחיר פועל מיום הפירעון ואילך בלבד, כך אין לומר, כי תמיד הפירעון של המסמך הסחיר (ובעיקר השיק) פועל למפרע ליום ההוצאה. לדעתי, הכול תלוי בפירושה של הנורמה המשפטית החלה על העניין. אם נורמה זו היא נורמה חקוקה, כגון חוקי מסים או פשיטת רגל, יש לפרש את לשון החיקוק על-פי מטרת החקיקה. אם נורמה זו היא נורמה חוזית, יש לפרש את לשון החוזה על-פי אומד דעתם של הצדדים. אכן, במסגרת הנורמה החוזית יהא זה לעתים קרובות סביר להניח, כי אם הנושה מוכן היה לקבל שיק כפירעון מותנה של חיוב, והשיק נפרע במהירות ראויה ככתבו וכלשונו, כי אז רואים את החיוב כמושלם מיום הוצאת השיק וקבלתו על-ידי הנושה, ולא מיום הפירעון... אך ייתכנו נסיבות, בהן יש להגיע למסקנה שונה, שכן אין להניח כי זו הייתה כוונת הצדדים, כפי שהיא עולה מלשון החוזה.

בהקשר שלנו, כאשר עסקינן בפרשנות חוקי מסים, ויותר מכך - לאור מבנהו של הליך "כופר כסף" ומהותו ובשים לב ללשון הסעיף, אני סבור כי יש לראות את יום התשלום כיום הפירעון ולא כיום הפקדת השיקים הדחויים.

84. המשיב הזכיר ובצדק, כי המבקש שילם את כופר הכסף באמצעות שיקים דחויים שמועד פירעון האחרון בהם היה ליום 2.4.2018. ביום 22.3.2018, עובר למועד פירעון השיק האחרון, הגיע המבקש למשרדי המשיב וביקש לקבל שובר לתשלום האחרון של הכופר, תמורת השבת השיק לידי (נספח 4 לתצהיר המשיב). המבקש התייחס לכך בעדותו ואמר:

"אני נתתי שיקים ומה שאני זוכר שהתשלום האחרון נתתי שיק לפני. לקחתי שיק שהפקדתי קודם לכן, קיבלתי אותו חזרה ונתתי אחר כך שיק מזומן חדש... כשהיה לי כסף רציתי לסגור את זה יותר מוקדם. בגלל שנתתי שיקים לכל חודש ורציתי את השיק הזה" (עמ' 7 ש' 4-15 בפרוטוקול).

מהאמור עולה, כי אף אם בוחנים את אומד דעתו של המבקש, המבקש עצמו לא התייחס למסירת השיקים למשיב כאל תשלום מוחלט, וסבר כי ניתן לשוב אל המשיב ולהחליף את השיק שמסר באמצעי תשלום אחר - כפי שאירע בפועל. נסיבות אלה, תומכות בפרשנות שמציע המשיב, לפיה יש לראות את יום הפירעון בפועל כיום התשלום וכמועד הקובע לבחינת הוראותיו של סעיף 147(א)(2) לפקודה.

85. המבקש היפנה לכך שלצורך חובת ניכוי המס במקור, הרי שחובה זו נוצרת כבר בעת תשלום בשיקים דחויים. מדובר בהסדרים בעלי אופי שונה ולכן אין לדעתי מקום להשוואה ביניהם. לחובת ניכוי המס במקור יש תכליות מיוחדות, ואלה מצדיקות השתת החובה כבר במועד מסירת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28170-04-20 ריבקין נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 השיקים הדחויים. יש היגיון בקביעת החובה לנכות מס במקור, במועד בו נפרד המשלם
2 מאמצעי התשלום, גם אם עסקינן בתשלום עתידי. תכלית זו אינה רלוונטית לעניינו.
3 עוד הפנה המבקש לפסיקה בעניין ארנונה, שם נקבע כי מועד אירוע המס לצורך השתת ארנונה
4 ולצורך קביעת מועד ההתיישנות, אינו תלוי במועד התשלום אלא במועד התהוות אירוע המס.
5 אין בפסיקה זו כדי ללמד לעניינינו, בו קבע המחוקק במפורש כי פרק הזמן שעומד לרשות
6 המשיב נמנה מיום תשלום הכופר.

7

8

סוף דבר:

9 86. דין התובענה שהגיש המבקש להידחות, הן מן הטעם כי לא מצאתי שהתקיימו במקרה כאן
10 ההצדקות הנדרשות כדיני החוזים להורות על ביטול הסכם השומות, והן מן הטעם כי גם לגופו
11 של עניין – אין בידי לקבל את הפרשנות שהציע המבקש.
12 87. לאור האמור – התובענה נדחת.
13 88. המבקש יישא בשכרו של המשיב בסך של 25,000 ₪, אשר ישולמו למשיב תוך 30 ימים ואם
14 לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

15

16

17

18

19

20

ניתן היום, כ"ב אייר תשפ"א, 04 מאי 2021, בהעדר הצדדים.

21

22


אבי גורמן, שופט