



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712-12 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער:

גד שרלין
ע"י ב"כ עו"ד אלעד פרסקי

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1
ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

4

פסק דין

5

6

7

לפניי ערעור על שומת מס הכנסה שהוציא המשיב למערער לשנת המס 2008, כמו גם על קנס גרעון שהוטל עליו. במוקד הערעור – תוספת הכנסה לשנת 2008 בגין ביטול הפרשות לשנים 2002-3.

8

9

1. למערער, שנעשה נכה בשיעור 100% בעקבות פציעתו במלחמת ששת הימים, הקצה מנהל מקרקעי ישראל זכות חכירה במקרקעין במעלה אדומים לשם הקמת תחנת דלק. המערער התקשר עם חברת פז חברת נפט בע"מ (להלן: "חברת פז") בהסכם לרכישת דלקים (להלן: "ההסכם"). עפ"י ההסכם התחייב המערער לרכוש דלקים מחברת פז בלבד במחיר שפז תקבע, ולמכור את הדלק לצרכנים במחיר שחברת פז תכתיב.

15

2. בשנת 1977 פרץ סכסוך בין המערער לבין חברת פז, לנוכח הנחות שנתן המערער לצרכנים (כדי להתחרות עם תחנות דלק המופעלות על-ידיה, שנתנו הנחות בסבסוד חברת פז עצמה) וכפועל יוצא מהסכסוך, הודיע המערער ביום 1.10.97 לחברת פז כי יפחית במחיר המשולם לה, ובהמשך להודעה זו שילם לה המערער בגדר רכישת הדלקים מחיר מופחת. עפ"י תיאורו, המחיר ששילם משקף הטלת ההנחות שנתן ללקוחותיו על חברת פז, והגדלת עמלתו. הסכום שלא שולם לחברת פז עפ"י ההסכם יכונה להלן - "הפרש המחיר" (וביסודו ההפרש בין המחיר עפ"י ההסכם לבין המחיר ששולם בפועל ע"י המערער לחברת פז). בשל אי-תשלום הפרש המחיר, הוגשה ע"י פז באותה שנה תביעה לצו מניעה (ת.א. 1642/97) האוסר על המערער לפעול בניגוד להסכם, וכן לצו עשה להפעלת התחנה בהתאם להסכם. בהמשך לכך, בשנת 1999 הגישה חברת פז תביעה כספית על סך 3,820,779 ₪ (ת.א. 1595/99) כסכום המבטא את הפרש המחיר שלא שולם לה ע"י המערער.

25

26



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712-12 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1
2 3. ביום 30.12.01 פסק בית המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופט ד"ר א' בן זימרה) בתיק
3 האמור (ת.א. 1642/97) (להלן: "**פסק הדין**") כי, ההסכם בין הצדדים הינו חוזה אחיד שההסדרים בו
4 מקפחים, ועל-כן המערער אינו כבול לחברת פז ולתעריפיה הגבוהים. כמו-כן, בית המשפט קיבל
5 בפסק-הדין את תביעת חברת פז באופן חלקי וקבע, כי לתקופה שבין השנים 1997 ועד מועד מתן פסק
6 הדין יחויב המערער לשלם לחברת פז את המחיר שנקבע בהסכם, ואילו ממועד מתן פסק הדין המערער
7 יהא משוחרר ורשאי לרכוש דלקים במחירי שוק חופשי, אך עליו ליתן זכות סירוב ראשונה לחברת פז
8 לאספקת הדלקים במחיר שיוצע על ידו. שני הצדדים הגישו ערעור לבית המשפט העליון.
9
10 4. בערעור לבית המשפט העליון חברת פז ביקשה, בין-השאר, לבטל את הקביעה בדבר שחרור
11 המערער מהכבילה. המערער טען שיש לבטל את ההחלטה להשבת התשלום לפז בגין הפרש המחיר בין
12 השנים 1997 עד סוף שנת 2001, בטענה שקביעת בית המשפט המחוזי לפיה ההסכם הוא חוזה אחיד
13 בעל תנאים מקפחים מחייבת את ביטולו, ממועד הודעתו של המערער לפז על החלטתו לשלם מחיר
14 מופחת (1.10.97). עם מתן פסק-הדין, הגישה חברת פז בקשה לעיכוב ביצוע פסק-הדין של בית המשפט
15 המחוזי עד להכרעה בערעור שהיא עתידה להגיש לבית המשפט העליון. הבקשה נדחתה.
16
17 5. לאחר מתן פסק-הדין ובעקבות זכייתה החלקית של חברת פז, נהג רואה החשבון פרידמן
18 שנתן שירות למערער אותה עת ליצור הפרשה בספרים, לשיטתו, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
19 ההפרשה שנרשמה הותאמה להפרש המחיר, דהיינו, להפרש בין המחיר עפ"י ההסכם לבין מחיר
20 הרכישה בפועל של המערער (המחיר הקמעונאי המקובל). עפ"י תיאור המערער, הפרש המחיר שימש
21 בחלקו למימון הנחות לצורך מכירת הדלק לצרכנים במחירים מקובלים, והיתרה הגדילה את עמלתו.
22 יש לציין, כי רואה החשבון נקט אמצעי זהירות כזה כבר מ-1997, כאשר הוגשה התביעה לסעד
23 הצהרתי על ידי חברת פז. הפרשה זו שימשה כמקור לתשלום החיוב הכספי שנקבע בפסק-הדין.
24
25 6. ביום 27.8.08 הושג בין המערער לחברת פז הסכם הפשרה (להלן: "**הסכם הפשרה**") שהביא
26 לביטול פסק-דין. בהסכם פשרה זה נקבע, כי הצדדים חוזרים בהם מהערעורים בלא שתהיינה למי
27 מהם תביעות או טענות אחד כלפי השני לגבי התקופה שעד ליום החתימה על הסכם הפשרה; פסק
28 הדין של כבוד השופט בן זמרה יבוטל, והמסמך המסדיר את יחסי הצדדים חוזר להיות ההסכם
29 המקורי על פי פרשנותו המקובלת. מן הצד האחר, הוסכם שחברת פז תשלם למערער בעבור מה
30 שלדבריו הוא ויתור על זכותה של התחנה להמשיך לפעול כתחנה משוחררת ו/או הוויתור על "יומה
31 בבית המשפט העליון", תמורה השווה לסכומים שנדרשו על ידי פז על-פי ההסכם המקורי בתוספת
32 הוצאות שכר טרחת עורך-דין בסכום של 800,000 ₪. נקבע בהסכם הפשרה גם תנאי מתלה, לפיו
33 ההסכם ייכנס לתוקפו רק לאחר שינתן תוקף של פסק-דין לביטול פסק-הדין של כבוד השופט בן
34 זמרה. עפ"י הסכם הפשרה, הכבילה שתחול על התחנה היא כבילה ל-20 שנה. עפ"י עמדת המערער,



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 28712-12-15 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 בהסכם הפרשה הוא ויתר על זכותו לתחנה חופשית ו/או על זכותו להשמיע טענותיו בבית המשפט
2 העליון בתמורה לווייתורה של חברת פז על תביעתה להפרש הסכומים המגיעים לה עפ"י ההסכם.
3
- 4 7. יש לציין, כי אף לאחר הסכם הפרשה דרש המערער בדוחות לשנים 2007 ו-2008 ניכוי
5 המבוסס על הפרש המחיר (בניכוי של השתתפות חברת פז בהנחה ללקוחות). ושוב, ההפרשה חושבה
6 לפי הפרש המחיר שבין התעריף עפ"י ההסכם לבין תעריף נמוך יותר שאותו שילם המערער בפועל
7 בעבור רכישות הדלקים, זאת על-אף שעיקר מוצרי הנפט לא נרכשו בתקופה זו מחברת פז, כפי שצוין
8 לעיל.
- 9
- 10 8. חרף הרכישה המצומצמת מחברת פז בשנים 2004-2006, דרש המערער בדוחותיו למס הכנסה
11 ניכוי של הפרשה שחושבה עפ"י הפרש המחיר (שבין התעריף ע"י ההסכם לבין תעריף נמוך יותר
12 ששילם המערער בפועל). ההפרשה הצטברה בספרי המערער עד לשנת 2008, והגיעה לסכום של
13 24,045,091 ₪. בדוחות לשנים 2007 ו-2008 ניכה המערער מהפער האמור מרכיב של השתתפות חברת
14 פז בהנחה ללקוחות, לדבריו מאחר שבעת הגשת הדוחות כבר היה ידוע דבר ההסכם הפרשה שנחתם.
15
- 16 9. אין מחלוקת, כי המערער לא הותיר בעסק את כלל כספי ההפרשה המצטברת. מתום שנת
17 2002 עד לתום שנת 2007 משך המערער מהעסק סכום של 11.5 מיליון ₪, מעבר לרווחים השוטפים.
18
- 19 10. בדו"ח לשנת 2008, דיווח המערער על הכנסה מביטול ההפרשה המצטברת באופן הבא –
20 א. סך 7,756,382 ₪ מתוך ההפרשה נרשם כהכנסה פירותית, שכנגדה נדרשו גם הוצאות
21 בגין הסכסוך המשפטי.
- 22 ב. לגבי יתר ההפרשה – 16,288,709 ₪, צוין בדוח ההתאמה למס כי מדובר ברווח הון
23 שאין לשלם מס בגינו, בשל שומות על פי מיטב שפיטה שהוצאו לשנים הקודמות.
24 במהלך הדיונים לפני פקיד השומה נטען, כי הנכס בגינו נוצר רווח הון הוא –
25 הזכויות שקמו למערער מפסק-הדין שניתן מול חברת פז (ע"י כבוד השופט בן זמרה)
26 שהויתור עליהן מהווה מכירת נכס שהניב רווח הון.
- 27
- 28 11. המשיב קבע בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א - 1961 (להלן:
29 "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה") את הכנסות המערער לשנות המס 2004-2008. לפי עמדת המשיב,
30 אין להתיר למערער הפרשה שנוכחה מהכנסתו בשנים הנ"ל מהטעם שאינה עומדת בכללי התרת
31 הפרשות וכן נטען שעל ביטול ההפרשה היה על המערער לדווח כהכנסה מעסק ולא כרווח הון. על
32 קביעות אלה הוגש ערעור לבית משפט זה (ע"מ 51427-05-10).
- 33



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

12. בית המשפט המחוזי (מפי כב' השופטת מרים מזרחי) דחה ביום 19.8.13 את הערעור, למעט ביחס לצו לשנת 2004 שנגע להכנסות בשנים 2002-3. להלן עיקרי הקביעות בפסק הדין הנוגעות לענייננו. ראשית, קיבל בית המשפט את עמדת בא-כוח המשיב, לפיה לא ניתן לראות את ההפרשה כהוצאה עפ"י ס' 17 לפקודה ככל שנדרשה גם בדוחות לשנים 2007 ו-2008, שנחתמו לאחר שהיה ברור כי עמד בין הצדדים הסכם פשרה והמערער לא יידרש לשלם את הפרש המחירים. המערער, לא זו בלבד שלא ביטל במועד זה את הפרשות העבר, אלא המשיך לבצע הפרשות לשנים 2007 ו-2008 ולדרוש לראותן כהוצאה (אמנם בניכוי מסוים). נקבע כי כבר במועד החתימה על הסכם הפשרה (אוגוסט 2008), דהיינו, אף קודם להליך השומתי, התברר כי אין כל סיכוי שפסק-הדין של כבוד השופט בן זמרה יבוטל, ולעניין חיובי העבר לא יהיו למי מהצדדים טענות אחד כנגד משנהו. די בכך, עפ"י הלכת ע"א 600/79 תל רונן נ. פקיד השומה, כדי לבסס את דחיית כלל טענות הערעור בנושא ההפרשה. שנית, בית המשפט לא השתכנע כי התקיים תנאי הוודאות הקרובה לתשלום החוב התלוי למן פסק-הדין. תנאי ההסתברות הגבוהה לתשלום נקבע כאחד משלושת התנאים המרכזיים לעניין זה בפסיקת בית המשפט העליון.

13. נקבע בפסק הדין כי בהערכת מידת הוודאות במקרה הנדון, לא ניתן להתעלם מכך שבעת שבוצעה ההפרשה עמד פסק-הדין של בית משפט מחוזי שבחן את הנושא וקבע כי המחיר ההסכמי אינו תקף יותר ביחסי הצדדים. בית המשפט קבע כי לא מתקבל על הדעת לקבוע כי יש סיכוי רב יותר שפסק-הדין שניתן בבית המשפט המחוזי "יתהפך" בעקבות הערעור לבית המשפט העליון מאשר יוותר על כנו, קל-וחומר שאין זה סביר לקבוע כי קיימת וודאות קרובה שהוא "יתהפך". קביעה כזו, כך נקבע, מנוגדת למדיניות משפטית ראויה.

14. בית המשפט הוסיף, כי מקובלת עליו גם טענת ב"כ המשיב לפיה בסופו של דבר את מידת הוודאות או ההסתברות לתשלום החוב התלוי, יש לבחון לפי מצב העניינים המאוחר – דהיינו "שאם בשעת ההכרעה נודעו לנו העובדות עלינו להעדיף על השערות ונבואות" (כבוד השופט ויתקון, בע"א 600/79 תל רונן הנ"ל).

15. בית המשפט ציין כי מסקנתו לעניין ההלכה, המקבלת את עמדת המשיב, למעשה מייתרת את הדיון בשאלה האם ההפרשה הייתה סבירה במועד ביצועה, מאחר שכבר לאחר הסכם הפשרה הובהר כי לא יהא על המערער לשלם תשלומים כלשהם בגין חובות העבר, ומועד זה קדם להגשת הדוחות. נקבע כי די במסקנה זו כדי לדחות את הערעור לעניין ההפרשה. בית המשפט הוסיף כי גם אם את סבירות ההפרשה יש לבחון לפי תנאי מועד ביצועה, כטענת המערער, לא עמדה ההפרשה בהסתברות התשלום הנדרשת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

16. בית המשפט התייחס בפסק דינו גם לנושא מיסוי ביטול ההפרשה. המערער השווה את הביטול לויתור על נכס, כאשר בהסכם הפשרה שהביא לביטול נעשה ויתור על זכויות. בית המשפט קבע כי אין הוא רואה צורך להעמיק בסוגיית הויתור על הזכויות מאחר שלמעשה ההכרעה דלעיל בשאלת ההכרה בהפרשה מייתרת את הדיון בטענות המערער לעניין זה. נקבע כי אם אין להכיר בהפרשה, ממילא אין המערער "מחזיק" בה בהקשר של הויתור הנטען. אי-ההכרה היא בעלת אופי רטרואקטיבי, דהיינו מביאה לביטול מזמן אמת. העובדה שהמערער וויתר על טענה שיכול היה להעלות מול חברת פז, אין בה כדי לשנות את אופי ההפרשה שהצטברה – כאשר הייתה זו מן היסוד הכנסה פירותית, אי-ההכרה בה מלכתחילה משיב אותה בהכרח לתכונתה הקודמת. נקבע כי כשם שבעת ביצוע ההפרשה היא סווגה כהוצאה כנגד הכנסה פירותית, כך נכון לראותה גם בעת ביטול ההפרשה.
17. בית המשפט קיבל בפסק דינו טענה מקדמית שהדיון בה נדחה לסוף פסק הדין, הנוגעת להתיישנות השומה. לפי טענה זו, המשיב הוסיף הכנסות לשנות המס 2002-2003 שהינן שנים סגורות. עפ"י סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, פקיד השומה רשאי תוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח, לבחון ולקבוע שומתו. ההפרשה נרשמה בשנים 2002-2003, ודווחה בדוחות המס של המערער באותן השנים, ועל-כן נטען כי את טענות המשיב כנגד ההפרשה באותם שנים היה עליו להעלות תוך שלוש שנים מתום שנת המס בה הוגש הדוח הכולל הפרשה.
- עפ"י הנטען, ביטול יתרת ההפרשה ליום 1.1.04 פתח את השנים הסגורות, ובפתיחה זו מנע המשיב מהמערער את האפשרות לממש את "הפטור מס לנכה" המגיע לו לפי סעיף 9(5) לפקודה. צוין כי עפ"י האמור בסיכומי באי-כוח המערער – "למשיב אין כל עילה (ואכן לא הצביע על עילה) למסות את ההפרשה שנעשתה בשנים קודמות דווקא בשנת 2004, למעט המטרה של עקיפת הוראות ההתיישנות". צוין כי לטענת המערער, ביטול ההפרשה בשנים הסגורות פוגע בעיקרון הסופיות והודאות של נישומים מול רשויות המס. נטען, כי די בכך כדי להביא לביטול הצו לשנת 2004, ובוודאי כאשר שיקול ההתיישנות מצטרף ליתר השיקולים שהועלו ע"י המערער.
18. מטעם המשיב נטען כי הוא לא ייחס יתרת הכנסה לשנת 2002 ולשנת 2003, אלא קבע אך ורק כי יש לבטל את ההכרה בהפרשה בשנת 2004, ומשכך לא מדובר כאן בהתיישנות. בהקשר זה, הפנה ב"כ המשיב גם לעמ"ה 1098/99, 1099/99 אורינט קולור ייצור והפקה בע"מ ואח' נ. פקיד שומה תל אביב-יפו (13.3.03) (להלן: "עניין אורינט קולור"), פסק-דין שבו לדבריו ננקטה עמדה דומה. בסיכומי התגובה של המערער נכתב, כי המשיב סתר דבריו אלו באמרו בסעיף 110 לסיכומיו – "לפיכך בשומה בצו לשנת המס 2004 יש להוסיף להכנסות המערער סכום של 5,320,990 ₪ לפי ס' 1(2) ו/או ס' 10(2) לפקודה...".
- בית המשפט קיבל בפסק דינו את טענת ההתיישנות. נקבע כי אי-הכרה ביתרת הפרשה נכון ליום 1.1.04 משליכה על סכומי הכנסה משנים קודמות. אומנם הפעולה (אי-הכרה בהפרשה) נעשתה לגבי שנת 2004, אבל גישה זו מתחכמת ומתעלמת מכך שבפועל הדבר מביא להוספת הכנסה המיוחסת



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 לשנים הסגורות. נקבע כי בנסיבות אלו יש לתקן את הצו לשנת 2004 בשל התיישנות, בכל הנוגע
2 להכנסות שנים קודמות.

3
4 19. פסק הדין ניתן, כאמור, ביום 19.8.13. לאחר מתן פסק הדין עתר המערער בבקשה למתן
5 הוראות בנוגע ליישום פסק הדין לשנת המס 2008. על פי הנתען בבקשה, בשומה לשנת 2008, שהוצאה
6 לאחר פסק הדין, כלל המשיב הפרשות לשנים 2002-3 כתוספת הכנסה, חרף קבלת הטענה המקדמית
7 בדבר התיישנות השומה לשנות המס 2002-2003 שהינן שנים סגורות. מטעם המשיב נטען כי דין
8 הבקשה להידחות על הסף, מאחר שבית המשפט כבר קם מכיסאו ואין בידו להידרש לפסק דינו.
9 המערער טען כי בהתחשב בכך שפסק הדין ניתן כנגד המדינה, מוקנית הזכות לבעל דין לפנות לבית
10 המשפט, כדי שיבהיר על דרך הצהרה את פסק דינו ובכך יתאפשר יישומו. בית המשפט קבע בהחלטתו
11 כי לאור טענת המשיב כי הדרך לבירור המחלוקת היא בערעור, פתוחה הדרך למערער לבסס את
12 פירושו בדרך של הגשת ערעור לבית המשפט העליון. לאור דברים אלה, נדחתה בקשת המערער.

13
14 20. ביום 16.11.15 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בערעור המערער (ע"א 1799/14). בפסק
15 הדין נקבע כך:

16
17 "קביעת ההכנסה ב-2008 נעשתה בעקבות פסק הדין קמא, ועל כן לא נתבררה המחלוקת
18 בפניו של בית המשפט המחוזי; הוא הפנה את הצדדים להליך ערעור. ואולם, כשלעצמנו
19 איננו רואים כנכון לדון בכך כערכאה ראשונה. כך גם לגבי קנסות הגירעון ל-2008. באופן
20 גנרי אמור היה הנושא להתברר בהמרצת פתיחה (בהיעדר הליך הוצאה לפועל נגד
21 המדינה); ואולם, הצדדים הביעו נכונותם כי הנושא יתברר בגדרי ערעור מס, ועל כן
22 מוחזר הוא לבית המשפט המחוזי (במותב חדש, נוכח פרישת השופטת מזרחי) לדיון
23 בשאלה זו, תוך שבית המשפט יקבע סדרי הדיון".

24
25 הערעור בנקודה זו התקבל ונקבע כי בעניין הכנסת 2008 וקנס הגירעון, לשנה זו בלבד, יוחזר העניין
26 לבית משפט זה. מכאן הערעור שלפניי.

טענות המערער

27
28
29
30
31 21. המערער טען כי מלכתחילה נהג המשיב בדרך שאינה הוגנת כלפיו עת בחר לסווג את ביטול
32 ההפרשה כהכנסה פירותית בשנת 2008 ובמקביל פסל באופן רטרואקטיבי את ההפרשות בשנות המס
33 המקוריות ובכך עקף המשיב את בעיית ההתיישנות באמצעות בניית קונסטרוקציה מיוחדת לשנים
34 הסגורות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 22. המערער טען כי אין מחלוקת כי פסק הדין של השופטת מזרחי קבע כי לא היה מקום
2 מלכתחילה לבצע את ההפרשות. ביטול ההפרשות בהתאם לפסק הדין היה בעל אופי רטרואקטיבי.
3 המערער טען כי המשיב פעל בהתאם לקביעה זו וחייב אותו בתשלומי המס בשנות המס המקוריות
4 ולא בשנת 2008, אולם בכל הנוגע לשנים הסגורות, מיסה המשיב את ההפרשות בשנת 2008 ללא כל
5 הצדקה ובניגוד לנקבע בפסק הדין.
6
- 7 23. ביחס לטענה של המשיב לפיה הודה המערער בקיומה של הכנסה בשנת 2008 בעקבות ביטול
8 ההפרשה, טוען המערער כי ההכרעה של בית המשפט לא קיבלה את טענתו זו ועל כן יש להיצמד לפסק
9 הדין ולתוצאות הנובעות ממנו.
10
- 11 24. ביחס לקנס הגירעון טען המערער כי ככל שתתקבל טענתו ביחס לשנים הסגורות יהפוך הדין
12 בנושא קנס הגרעון ללא רלוונטי, שכן ללא השנים הסגורות המס המתחייב לשיטת המשיב הינו
13 1,253,714 ₪ ואילו המס המוצהר לשיטת המערער הינו 1,013,833 ₪ כך שהגרעון נמוך מ- 50% מהמס
14 המתחייב.
15
- 16 25. המערער טען כי גם אם הוא שגה בסיווג ההכנסה המוצהרת לשנת 2008, קנס גרעון אינו מוטל
17 על סיווג שגוי של הכנסה מוצהרת ככל שהצהרה לא הביאה לגרעון בהיקף המס המדווח.
18
- 19 26. נטען כי עמדת המשיב, לפיה ההכנסה שסווגה כהונית בדו"ח 2008 הינה בבחינת הכנסה שלא
20 דווחה, הינה טענה חדשה המהווה שינוי חזית שמנע מהמערער להביא ראיות לסתור אותה. המערער
21 הוסיף וטען כי סעיף 191 לפקודת מס הכנסה מטיל את קנס הגירעון על אי דיווח ולא על אי תשלום.
22
- 23 27. המערער טען כי ביחס לטענת המשיב בנוגע לאי הגשת הדו"ח הייעודי על רווח הון הרי
24 שבהינתן הדיווח בדו"ח 2008 והתשלום כאמור, מדובר לכל היותר באיחור בתשלום או איחור בהגשת
25 הדו"ח, ועל כן לא מטילים קנס גירעון.
26
- 27 28. המערער טען עוד כי המשיב הציג את האפשרות של מיסוי השנים הסגורות בשנת 2008
28 כחלופה השלישית בלבד, ולפיכך, לא ניתן לומר שהנישום התרשל מקום שפקיד השומה עצמו סבור
29 כי ישנן דרכים אחרות לניתוח המקרה.
30
- 31 29. עוד טען המערער כי הוא פעל בהתאם לייעוץ מקצועי שקיבל לכן הוא לא התרשל ואין מקום
32 להטיל עליו קנס גרעון.
33

34

טענות המשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 30. המשיב טען כי אמנם על פי פסק הדין מיום 19.8.13 ביטול ההפרשה בגין השנים 2002 ו-2003
2 לא יכול להתבצע בשנת 2004, אולם אין בכך כדי למנוע את ביטול ההפרשה בשנת 2008 כנגד רישום
3 הכנסה.
4 לטענת המשיב, על אף שברור כי בית משפט זה אינו יושב כערכאת ערעור על פסק הדין של השופטת
5 מזרחי, עמדת המשיב היא כי טעה בית המשפט כאשר קבע כי לא ניתן לבטל הפרשה שמקורה בשנים
6 2002 ו-2003 בשנת 2004. המשיב הוסיף כי פסיקה זו עומדת בניגוד לפסיקה מוקדמת יותר והוא
7 מפנה לעניין **אורינט קולור**.
8
9 31. המשיב טען כי המערער עצמו דווח בשנת 2008 על הכנסות שנבעו מביטול ההפרשה
10 המצטברת, שכללה את ההפרשות שבוצעו בשנים 2002 ו-2003. המשיב הוסיף כי המחלוקת בין
11 הצדדים נסבה רק לגבי סיווג אופייה ועיתוי רישומה של אותה הפרשה, אולם המערער, טען המשיב,
12 מעולם לא טען כי ההפרשות של 2002 ו-2003 לא יוכרו כהכנסה בשנת 2008, כך שלא הייתה מחלוקת
13 על כך שההפרשה המצטברת, לרבות ההפרשה לקניות שבוצעה בשנים 2002-2003 בוטלה בשנת 2008
14 כנגד רישום הכנסות. המשיב הוסיף כי טענת המערער לפיה השנים 2002 ו-2003 התיישנו ומשכך לא
15 ניתן לבטל את ההפרשה שנעשתה בשנים אלו בשנת 2008 הינה טענה חדשה שלא הוזכרה בהליך
16 ההשגה או בהליכים לפני בבית המשפט עד לקבלת פסק הדין.
17
18 32. לטענת המשיב, אין המערער יכול לטעון במסגרת הערעור כי לא ניתן לכלול כהכנסה חייבת
19 בשנת 2008 הפרשות שבוצעו בשנים 2002 ו-2003, שכן טענה זו סותרת עובדתית את דיווחיו של
20 המערער עצמו לפיהן יש לראות בביטול ההפרשה כהכנסה שחלקה הוני וחלקה פירותי בשנת 2008.
21
22 33. המשיב טען כי טענת המערער לפיה התיישנות שנות המס 2002 ו-2003 משמעה שבעתיד לא
23 ניתן יהיה לרשום הכנסה כנגד ביטול ההפרשה אינה נכונה חשבונאית. לטענת המשיב, הפרשה
24 חשבונאית היא התחייבות אשר עיתוי פירעונה או סכומה אינו וודאי. ההפרשה נרשמת במאזן כנגד
25 רישום הוצאה והיא מהווה התחייבות תלויה אשר סילוקה חזוי לגרום לתזרים שלילי. המשיב טען כי
26 ההפרשה החשבונאית נבחנת מחדש ומותאמת בסוף כל תקופת דיווח, כדי שתשקף את האומדן הטוב
27 ביותר לסוף התקופה. ההפרשה החשבונאית תבוטל בעת קרות אירוע המבהיר את הספקות ביחס
28 לאותה התחייבות. המשיב טען, כי טענת המערער, לפיה יש לבטל את ההפרשה בגין השנים 2002 ו-
29 2003 שלא דרך רישום הכנסה, אינה אפשרית מבחינה חשבונאית, והמערער אף לא הביא חוות דעת
30 של רואה חשבון שתתמוך בטענתו כי ישנה דרך חשבונאית לבטל את ההפרשה מבלי לרשום הכנסה,
31 כך שהאופן שבו מבקש המערער ליישם את פסק הדין אינו אפשרי לפי כללי החשבונאות.
32
33 34. ביחס לקנס הגירעון טען המשיב כי בסעיף 46 לפסק דינה קבעה השופטת מזרחי כי יוטל על
34 המערער קנס גירעון. לטענת המשיב, עמדת הפסיקה היא כי הנטל להוכיח כי המערער לא התרשל
35 בהגשת דוחותיו מוטלת על המערער. נטען כי המערער ביצע את ההפרשה בגין פער המחירים כאשר



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 בית המשפט קבע כי לא הייתה הצדקה לביצוע ההפרשה; וביצוע ההפרשה בשנת 2008 היה רשלני
2 במיוחד שכן במועד הגשת הדו"ח היה הסכם הפרשה עם חברת פז והמערער ידע כי הוא לא יחויב
3 בהעברת סכומי ההפרש לחברת פז.

4
5 35. המשיב טען כי טענת המערער, לפיה לא הוטל קנס גירעון בשנת 2008, אינה נכונה. לטענת
6 המשיב, בשומה הראשית משבוטלו ההפרשות בכל שנה שבה הן הופרשו, לא נוצר גירעון בשנת 2008,
7 אולם בעקבות פסק הדין של השופטת מזרחי, שפסל מיסוי הפרשות שבוצעו בשנות מס שהתיישנו,
8 ובעקבות יישום פסק הדין, ההפרשות שנוצרו בשנים 2002 ו-2003 סווגו כהכנסה בשנת 2008 ולכן
9 נוצר גירעון גם בשנת 2008.

10
11 36. המשיב התייחס לטענת המערער, לפיה לא הייתה רשלנות באופן הדיווח על רווחי ההון לצורך
12 מס הכנסה בדו"ח 2008 וטען כי טענה זו שגויה. לטענת המשיב, רווח ההון, בהתאם לטענת המערער
13 עצמו, נוצר במעמד החתימה על הסכם הפרשה באוגוסט 2008, אולם אף אילו צדק המערער, היה עליו
14 לדווח על רווח ההון 30 יום לאחר שהוא נוצר ולשלם מקדמות בגין המס שחל וזאת בהתאם לסעיף
15 91(ד)(1) לפקודה. בפועל, המערער דיווח על רווח ההון רק בדו"ח לשנת 2008 שהוגש על ידו בספטמבר
16 2009, היינו, שנה לאחר המועד הקבוע בחוק, ואף זאת ללא דיווח בטופס הייעודי ומבלי שציין מהו
17 ה"נכס" הנמכר; המס בגין רכיב רווח ההון (סיווג שכאמור לעיל לא התקבל על ידי בית המשפט) שולם
18 על ידי המערער רק ביום 13.5.2013.

דיון והכרעה

19
20
21
22 37. בית המשפט העליון החזיר את הדיון לערכאה זו בכל הנוגע לקביעת ההכנסה ב-2008, אשר
23 נעשתה בעקבות פסק הדין מיום 19.8.13. הוא הדין ביחס לקנס הגירעון לשנת 2008. נחלק, אפוא, את
24 הדיון לשני חלקים. תחילה נדון בשומה לשנת 2008 ולאחר מכן, נדון בהחלטה להטיל על המערער קנס
25 גירעון.

שומת 2008:

26
27
28
29 38. לטענת המערער, היה על המשיב לבחור באחת משתי אפשרויות: סיווג ביטול ההפרשות
30 כהכנסה פירונית בשנת 2008 או ביטול רטרואקטיבי של ההפרשות בכל אחת משנות המס
31 הרלבנטיות. נטען כי בצו השומה המקורי, בידל המשיב בין השנים הפתוחות לבין השנים הסגורות.
32 ביחס לשנים הפתוחות (מ-2004) הוא ביטל רטרואקטיבית את ההפרשות שביצע המערער בכ"א מן
33 השנים. ביחס לשנים הסגורות (2002-2003), המשיב קבע כי מדובר בהכנסה שנוצרה בשנים הפתוחות.
34 בכך, ניסה המשיב, לטענת המערער, "לעקוף" את ההתיישנות ביחס לשנים 2002-3.



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

1
2 39. בפסק הדין מיום 19.8.13 נקבע כי אף אם תתקבל עמדת המערער, לפיה יש לבחון את סבירות
3 ההפרשה לפי תנאי מועד ביצועה, לא עמדה ההפרשה בהסתברות התשלום הנדרשת. משום כך, הדרך
4 הנכונה לטיפול בהפרשות היה שלא להתיר את ההוצאה בכול אחת משנות המס בה נדרשה הוצאה זו,
5 קרי תיקון דיווחי המערער לשנים הרלבנטיות וביטול הוצאה זו שאינה מותרת. העיד על כך המצהיר
6 מטעם המשיב, מר יוגב שמעון (עמ' 19 לפרוטוקול, ש' 31-28):

7
8 "ש. אותה מחילת חוב שאתה מדבר עליה ביחס לשנים הסגורות, נכונה גם לגבי השנים
9 הפתוחות.

10 ת. כאיש חוק, אני פועל לפי חוק ומטפל בכל אחת מהסוגיות בדרך שאני מבין ועל פי
11 חוק. הדרך הנכונה לטפל בהוצאה השוטפת היא לא להתיר את ההוצאה. הדרך הנכונה
12 המשפטית לטפל בפער המחירים בשנים 2004 ואילך, היא לא להתיר את ההוצאה וכך
13 נהגנו".

14
15 40. שנות המס 2002-2003 היו שנים "סגורות" ועל כן לא ניתן היה לבטל את ההוצאה שנדרשה,
16 כפי שנעשה ביחס לשנים מ-2004 ואילך (ראו עדות שמעון מטעם המשיב, בחקירתו הנגדית בעמ' 19
17 לפרוטוקול, ש' 25-27). משעה שנישום מגיש דו"ח שומה עצמית, לפקיד השומה היו נתונות בזמנים
18 הרלבנטיים לערעור, 3 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח להכריע בשומה העצמית. ניתן לדחות
19 את השומה העצמית ולהכין שומה לפי מיטב השפיטה. היה ופקיד השומה לא פעל כך בטרם חלוף
20 המועד, השומה העצמית זוכה למעין "אישור אוטומטי" (ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1986 בע"מ
21 נ' פקיד שומה חולון (13.10.15) פסקה 21; רע"א 429/12 דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה (6.1.13)
22 פסקה 2).

23
24 41. ביחס להפרשות אלה שנעשו בשנים 2002-3 נקט המשיב בדרך אחרת, הקשורה בטיפול
25 החשבונאי של המערער בהפרשות כולן, החל משנת 2002 (רישום הכנסה בגין ההפרשות בשנת 2008).
26 ביום 27.8.08 הושג בין המערער לבין פז הסכם פשרה, ממנו עולה כי המערער לא יידרש לשלם לחברת
27 פז את הפרשי המחיר על פי תביעת פז. כתוצאה מכך, בדו"ח לשנת 2008 דיווח המערער על הכנסה
28 מביטול הפרשה מצטברת כדלקמן:

29
30 א. סך של כ- 7.7 מיליון ₪ מתוך ההפרשה נרשם כהכנסה פירותית.

31 ב. סך של כ- 16.2 מיליון ₪ צוין כרווח הון.

32 אין מחלוקת בין הצדדים כי סכומים אלה כללו את ההפרשות בגין שנות המס 2002-2003.

33 המחלוקת בין הצדדים הייתה האם מדובר בהכנסה פירותית או הונית.

34



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

42. ביטול ההפרשה לקניות מוצרי הדלק מהשנים 3-2002 כנגד רישום ההכנסה בשנת 2008 הייתה מחויבת על פי כללי החשבונאות. על פי כללים אלה, הפרשה חשבונאית תבוטל, בין היתר, בעת קרות אירוע המבהיר את הספקות ביחס להתחייבות תלויה. אם לא צפוי עוד תשלום לסילוק ההתחייבות, ההפרשה החשבונאית תבוטל כנגד רישום הכנסה. כך נהג המערער, כאשר ביטל את כל ההפרשה המצטברת, לרבות זו שבוצעה בשנים 3-2002, כנגד רישום הכנסה בשנת 2008. עמד על המצהיר מטעם המשיב בחקירתו הנגדית בעמ' 23-24 לפרוטוקול:

"ת. המערער ביטל את כל ההפרשה שנרשמה בספרה [כך במקור] בגין השנים 2002-2008 בדו"ח לשנת 2008, הוא ביטל. ביטול ההפרשה הביא מחד לביטול סעיף ההתחייבות במאזן והביא להגדלת הכנסות המערער באותו סכום".

המשיב חייב את המערער במס ביחס לשנת 2008, בגין רישום ההכנסה, שמקורה בביטול ההפרשות שבוצעו בשנים 3-2002. המשיב נקט בשלוש חלופות שונות (ראה עדותו של העד שמעון בעמ' 19 לפרוטוקול, ש' 12-13) שהרלבנטית לענייננו היא קביעת הכנסה פירותית לשנת 2008, כתוצאה מביטול ההפרשות כנגד רישום ההכנסה לשנת 2008.

43. לטענת המערער, הבידול שביקש המערער לעשות בין השנים הפתוחות (בהן פסל את ההפרשות) לבין השנים הסגורות (3-2002), בהן לא נפסלה ההפרשה, אשר הפכה להכנסה בשנת 2008, הוא פגום ואינו עולה בקנה אחד עם פסק הדין מיום 19.8.13. לאחר שבחנתי את טענת המערער, לאור הסברי המשיב, לא מצאתי לקבלה. כזכור, בפסק הדין של בית משפט זה בערעור הקודם נקבע כי המערער לא ביסס בראיותיו וודאות קרובה לתשלום כנדרש במועד ההפרשה, לצורך ההכרה בהוצאה. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המשיב, לפיה לא היה מקום לניכוי ההפרשה כהוצאה מלכתחילה. על רקע קביעות אלה ולנוכח רישום ההפרשה כהכנסה בשנת 2008, איני רואה מניעה למסות את ההכנסה לשנת 2008. אין במסקנה זו סתירה לקביעת פסק הדין, על פיה אי ההכרה ביתרת הפרשה ליום 1.1.04 משליכה על סכומי ההכנסה משנים קודמות (3-2002). ייחוס ההכנסה לשנת 2008 אינו מביא להוספת ההכנסה המיוחסת לשנים הסגורות, אלא מביא לידי ביטוי מיסוי את הפעולה החשבונאית בה נקט המערער, של הכללת סכומי ההפרשה שבמחלוקת בהכנסתו לשנת 2008.

44. נניח לשם הדין כי המערער היה משלם אגב מחאה לפז בשנים הרלבנטיות את סכומי ההפרש שבמחלוקת, תוך הגשת תביעה לבית משפט להשבת הסכומים. ונניח עוד כי התביעה הייתה מתבררת בשתי ערכאות עד להשגת הסכם פשרה בשנת 2008, על פיו, הייתה פז משיבה למערער את סכומי ההפרש. האם גם בסיטואציה זו היה מקום לקבלת טענה מפי המערער כי מדובר בסכומים שמקורם בשנים 3-2002 שהם שנים "סגורות" ואין להוסיף את סכומי החוזר בגין אותן שנים להכנסתו בשנת 2008. לדעתי אין למערער להלין אלא על עצמו, כאשר בחר לבצע הפרשה, לגביה נקבע בפסק הדין כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 לא היה לה מקום על פי הכללים הנהוגים לעניין זה. העולה מן המקובץ הוא שאין מקום לקבל את
2 הערעור ככול שהוא מתייחס לשומה לשנת 2008.

קנס הגירעון:

3
4
5
6 45. המערער חויב בקנס גירעון ביחס לשנת 2008, עליו הוא מערער. נטען על ידי המערער כי
7 בהודעה המפרשת את נימוקי השומה הוסבר על ידי המשיב כי בבסיס ההחלטה לחייב את המערער
8 בקנס גירעון עומד רישום חלק ניכר מההפרשה שבוטלה כרווח הון החייב בשיעור מס נמוך ולכן, בגין
9 הכנסות אלה יש להטיל את הקנס. לטענת המערער, קנס גירעון אינו מוטל בגין סיווג שגוי של הכנסה
10 מוצהרת, ככול שלא הביא לגרעון בהיקף המס המדווח. בנוסף, טען המערער כי עובדתית, לא הוטל
11 קנס גירעון לשנת 2008 לפני מתן פסק הדין, כאשר המשיב התייחס להטלת מס "ברמה הערכית"
12 (פרוטוקול מיום 22.9.16, עמ' 1, ש' 22-23).

13
14 46. בסיכומי המשיב נומקה ההחלטה לחייב את המערער בקנס גרעון במספר נימוקים: ראשית,
15 עקב ביצוע הפרשה בגין פער המחירים, בעוד שבית המשפט קבע כי לא היה צידוק לבצעה; שנית, עקב
16 כך שבמועד הגשת הדוח לשנת 2008 כבר נחתם הסכם הפשרה עם חברת פז והמערער ידע כי לא יידרש
17 לשאת בהפרש המחירים; שלישית, עקב רישום שני שלישים מההפרשה המצטברת כהכנסה הונית,
18 החייבת בשיעור מס נמוך; ורביעית, עקב אי תשלום מס כלשהו בגין רכיב זה במועד הגשת הדו"ח
19 לשנת 2008.

20
21 47. לאחר בחינת טענות הצדדים הגעתי למסקנה כי יש לקבל את הערעור בגין רכיב הקנס. להלן
22 טעמי למסקנה זו. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה לשנת המס 2008 נומקה עמדת המשיב ביחס
23 לקנס בנימוק אחד ויחיד, והוא העומד לבחינה והכרעה. לא היה מקום להרחבת החזית מצד המשיב
24 במסגרת הסיכומים, ולהוספת טעמים חדשים ונוספים להטלת הקנס. על פי ההודעה המפרשת, הסיבה
25 לחיוב בקנס נעוצה בכך שחלק מההפרשה שבוטלה נרשם כרווח הון החייב בשיעור מס נמוך (סעיף 45
26 להודעה המפרשת). כתוצאה מהסכם הפשרה עם חברת פז, ביטל המערער את ההפרשה לקניות כנגד
27 רישום הכנסה בשנת 2008. המערער דווח, אפוא, על כל סכום ההפרשה שבוטלה כהכנסה. העובדה כי
28 המערער סבר שנוצר לו רווח הון כתוצאה מן ההסכם עם חברת פז, והקביעה השיפוטית שדחתה סברה
29 זו, אינה מצדיקה לדעתי את הטלת קנס הגירעון. מדובר במחלוקת מקצועית בין הנישום לבין המשיב,
30 אשר נימק את חיובו של המערער בשלושה נימוקים חלופיים. המשיב עצמו הציג את האפשרות למיסוי
31 סכומי ההפרשה (שמקורם בשנים הסגורות) בשנת 2008 כחלופה שלישית בלבד והדבר מעיד כי גם לפי
32 עמדתו של המשיב, קיימות אפשרויות אחרות לניתוח הסיטואציה שנוצרה עם חתימת הסכם הפשרה.
33 המסקנה העולה מן האמור לעיל היא שהמערער פעל בהתאם ליעוץ מקצועי שקיבל, דיווח על ההכנסה
34 בדו"ח השנתי שהגיש, ואף שהתברר בדיעבד כי טעה בסיווג ההכנסה של אותם סכומים אותם סיווג
35 כרווח הון, אין לומר כי התרשל באופן המצדיק לחייבו בקנס גירעון.



בית המשפט המחוזי בירושלים

21 ינואר 2019

ע"מ 15-12-28712-1 שרלין נ' פקיד שומה ירושלים 1

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18

סוף דבר

48. לאור כל האמור לעיל, נדחה הערעור באופן חלקי, ככול שמדובר בשומה לשנת 2008 ומתקבל הערעור באופן חלקי, בכל הנוגע לקנס הגירעון, המבוטל בזה. לאור התוצאה כאמור, יישא המערער בהוצאות ושכ"ט עו"ד לטובת המשיב בסכום כולל של 10,000 ₪.

המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ט"ו שבט תשע"ט, 21 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט