



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שירותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

בעניין: ק.ד.ש. שירותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד ד"ר משה דרוקר ואריאל דיאמנט

המעוררת

נ ג ד

מדינת ישראל – פקיד השומה גוש דן

ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן) מפרקליטות מחוז תל-אביב

המשיבה

פסק דין

בפסק דין זה נחשפת ההתנהלות "מאחורי הקלעים" של פקיד השומה בכריתת הסכמי שומה, ומתחדדת החשיבות שבשקיפות.

מונחים לפני ערעורים שהגישה ק.ד.ש. שירותי דת וקהילה חינוך וכשרות בע"מ, בעקבות שומות בצו אשר הוצאו לה על ידי פקיד השומה, לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961. השומות בצו מתייחסות לשנות המס 2005-2008 ובגדרן לא הותרו למעוררת בניכוי "הוצאות כלליות" ו"הוצאות תמיכות", המסתכמות בסך של כ-35% מכלל הכנסותיה, וזאת מהטעם שהן אינן מבוססות על חשבוניות, מסמכים, או על כל תיעוד אחר, והן אינן עומדות בהוראות הפקודה. יש לציין, כי דוחות המעוררת לשנות המס 2000-2004 – שגם בגדרם דרשה המעוררת בניכוי הוצאות המסתכמות בסך של כ-35% מכלל הכנסותיה – התקבלו כלשונם, השומות לשנים אלו הפכו לסופיות והן אינן חלק מהערעורים שלפני.

המעוררת הינה חברה שבמסגרתה פועל "ועד השחיטה" של העדה החרדית בירושלים, אשר עוסקת במתן שירותי שחיטה והשגחת כשרות ובמסגרת זו מעניקה הכשר של "בד"צ העדה החרדית" למוצרי בשר ועוף שבפיקוחה ובהשגחתה. בערעורים המונחים לפני טוענת המעוררת, כי במסגרת השומות בצו נשוא ענייננו חזר בו פקיד השומה הנוכחי, שלא כדין, מהסכם שנחתם ביום 30.7.00 בין המעוררת לבין פקיד השומה דאז, מר שוקי ויטה, אשר בגדרו התיר לה האחרון לנכות הוצאות שאינן מגובות באסמכתאות, וזאת בסכום של עד ל-35% מכלל הכנסותיה. על פי הטענה, הרקע להסכמה האמורה נעוץ בעובדה שעד לשנת 2000 פעל ועד השחיטה של המעוררת במסגרת של עמותה, אשר לא דיווחה על הכנסותיה ועל עובדיה, כאשר לקראת שנת 2000 החל מהלך שנועד לאגד את פעילותו של ועד השחיטה, על עובדיו, במסגרת של חברה, אשר תנהל ספרים ותיק ניכויים ותדווח לרשויות המס ולביטוח לאומי, כדין. נטען, כי רק בעקבות ההסכמה האמורה ניאותו ראשי העדה החרדית לאגד את פעילות ועד השחיטה במסגרת של חברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שירותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

המשיבה אינה חולקת על כך שנחתם בין הצדדים הסכם, וזאת לאחר שנוהל משא ומתן בין פקיד השומה דאז ונציגיו לבין נציגי המערערת, אלא שלשיטתה המדובר בהסכם שאך נועד להסדיר את תשלום המקדמות לשנת המס 2000. לחילופין, טוענת המשיבה, כי ההסכם האמור כלל לא נכנס לתוקף בהיותו הסכם בלתי חוקי ומעת שהופר על ידי המערערת, וכי מכל מקום, ההסכם איננו תקף עוד מכוח הלכת ההשתחררות.

כפי שיובהר להלן, על אף שאין חולק כי ההסכם האמור אכן נחתם על ידי פקיד השומה דאז ובמעורבות בכירי משרדו, לא טרחה המשיבה לזמן למתן עדות מטעמה ולו עד אחד אשר היה מעורב בחתימת ההסכם. בנוסף, על אף שפקיד השומה דאז, מר שוקי ויטה, זומן למשרדי פקיד השומה עובר להוצאת הצווים, ונשאל לגבי נסיבות כריתת ההסכם, פרוטוקול מאותו דיון או תשאול (להלן: התשאול), לא הוגש כראיה בתיק זה. לאור האמור, ומנימוקים נוספים שיפורטו להלן, באתי לכלל מסקנה, כי יש לקבל את הערעורים שלפני ולהורות על ביטול השומות בצו נשוא ענייננו.

1. רקע הדברים

א. רקע כללי

המערערת, ק.ד.ש. שירותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ, הינה חברה שבמסגרתה פועל "ועד השחיטה של העדה החרדית בירושלים", אשר עוסקת במתן שירותי שחיטה והשגחת כשרות. במסגרת זו, מעניקה המערערת הכשר של "בד"צ העדה החרדית" למוצרי בשר ועוף שבפיקוחה ובהשגחתה, אשר נחשב לאמין ולנפוץ ביותר בישראל והינו מקובל על ידי רובו ככולו של הציבור החרדי בישראל. בגין שירותים אלו והענקת ההכשר, מקבלת המערערת תשלומים מלקוחותיה.

המערערת נוסדה בחודש יוני 2000 והיא החלה את פעילותה בסמוך לאחר מועד זה. הלקוח העיקרי של המערערת היא חברת מ.ב גלאט עוף למהדרין בע"מ, שמוצריה משווקים בכל רחבי הארץ. כ-95% מהכנסות המערערת בשנות המס שבערעור מקורן בשירותים שאותם סיפקה לחברה זו.

על פי הטענה, על אף שהמערערת הינה חברה פרטית, בבעלותו וניהולו הבלעדיים של הרב שמעון וייס, (המצהיר מטעם המערער בגדרי הליך זה), המערערת אינה עסק פרטי של אדם זה או אחר, והיא אינה פועלת למטרות רווח למען בעל מניותיה, כי אם לטובת ציבור העדה החרדית.

ב. דיווחי המערערת והשומות בצו

בין השנים 2001-2005 דיווחה המערערת על הכנסותיה לשנות המס 2000-2004, דוחותיה התקבלו כלשונם והשומות לשנים אלו הפכו לסופיות והן אינן חלק מערעור זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

במסגרת דוחות המערערת לשנות המס 2000-2004 – כמו גם במסגרת דוחות המערערת לשנות המס 2005-2008, נשוא הערעור שלפני – דרשה המערערת ניכוי הוצאות המהוות כ-35% לערך מכלל הכנסותיה. בחוות דעת רואה חשבון על הדוחות הכספיים לשנות המס 2000-2004, נרשמה הערה שלפיה רישום ההוצאות נעשה בהתאם להסכם עם שלטונות מס הכנסה. הערה זו, אשר נרשמה גם בחוות דעת רואה חשבון על הדוחות הכספיים לשנות המס שבערעור, מתייחסת להסכם שכותרתו: "הסכם לתשלום מקדמות", אשר נחתם ביום 30.7.00 בין המערערת לבין פקיד השומה גוש דן דאז, מר שוקי ויטה (להלן: ההסכם או ההסכם מיום 30.7.00).

כפי שיובהר להלן בהרחבה, בין הצדדים קיימת מחלוקת באשר למהותו ולתוקפו של ההסכם זה; בעוד שהמערערת טוענת, כי ההסכם הינו שריר וקיים וכי היא הייתה ראשית לנכות את ההוצאות מכוחו גם בשנות המס שבערעור, טוענת המשיבה, כי ההסכם כלל לא היה בתוקף בשנות המס שבערעור וכי ממילא, המערערת כלל לא הייתה רשאית לנכות את ההוצאות האמורות מכוחו.

כאמור, גם במסגרת דוחות המערערת לשנות המס 2005-2008, הן שנות המס שבערעור, דרשה המערערת בניכוי הוצאות המהוות כ-35% לערך מכלל הכנסותיה;

בשנות המס 2005-2006 דרשה המערערת בניכוי הוצאות בסך 3,661,370 ₪ ובסך 3,934,337 ₪, בהתאמה, המהוות כ-35% לערך מכלל הכנסותיה. הוצאות אלה סווגו בדוחות המערערת לשנות המס 2005-2006 כ"הוצאות כלליות", לפי הפירוט הבא:

	2005	2006	
הוצאות תמיכה לרבנים	₪ 3,320,545	₪ 3,470,425	
הוצאות החזקת עירובין	₪ 157,225	₪ 248,212	
הוצאות החזקת מקוואות	₪ 183,600	₪ 215,700	
סה"כ	<u>₪ 3,661,370</u>	<u>₪ 3,934,337</u>	

בשנות המס 2007-2008 דרשה המערערת בניכוי הוצאות בסך 3,333,309 ₪ ובסך 5,147,214 ₪, בהתאמה, המהוות כ-35% לערך מכלל הכנסותיה. הוצאות אלה סווגו בדוחות המערערת לשנות המס 2007-2008 כ"הוצאות תמיכות", לפי הפירוט הבא:

	2007	2008	
הוצאות תמיכה לרבנים	₪ 2,999,440	₪ 4,798,174	



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1	הוצאות החזקת עירובין	₪ 203,605	₪ 170,350
2	הוצאות החזקת מקוואות	₪ 145,435	₪ 163,519
3	סה"כ	<u>₪ 5,147,214</u>	<u>₪ 3,333,309</u>

4
5 כאמור, גם בחוות דעת רואה חשבון על הדוחות הכספיים לשנות המס שבערעור, נרשמה הערה
6 שלפיה רישום ההוצאות נעשה בהתאם להסכם עם שלטונות מס הכנסה. כפי שכבר ציינתי, הערה זו
7 מתייחסת להסכם אשר נחתם ביום 30.7.00 בין המערערת לבין פקיד השומה גוש דן דאז, מר **שוקי**
8 **ויטה**.

9
10 פקיד השומה הנוכחי – **מחליפו של מר ויטה בתפקיד** – לא התיר למערערת ניכוי הוצאות כאמור,
11 וזאת מהטעם שהן אינן עומדות בתנאי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961
12 (להלן: **הפקודה**).

13
14 **יש לציין, כי בגדרי החלטתו פקיד השומה כלל לא התייחס להסכם מיום 30.7.00 ותחת זאת,**
15 **כאמור, תלה יהבו בהוראות סעיף 17 לפקודה ;**

16
17 פקיד השומה טען, כי המערערת כלל לא הציגה סימוכין להוצאות האמורות בדמות חשבוניות,
18 מסמכים, או כל תיעוד אחר ומכאן שלא הוכיחה כי ההוצאות האמורות הוצאו על ידה בפועל.
19 בנוסף, כך טוען פקיד השומה, אף אם המערערת תוכיח כי היא אכן עמדה בהוצאות אלה, הרי שלא
20 הוכח כי הוצאות אלו הוצאו כולן לצורך ייצור הכנסתה, כהוראת סעיף 17 לפקודה. כן לא הוכח,
21 לטענתו, כי אין המדובר בהוצאות אסורות בניכוי, בהתאם להוראות סעיפים 32(1) ו-32(2) לפקודה.
22 פקיד השומה טען עוד, כי גם במידה ויקבע כי המערערת עמדה בהוראות סעיף 17 לפקודה וכי
23 ההוצאות האמורות הוצאו במלואן בייצור הכנסה, הרי שחלה עליהן חובת ניכוי מס במקור לפי
24 סעיף 164 לפקודה והתקנות מכוחו. נטען, כי מאחר שלא נוכח מס במקור מתשלומים אלו ואף לא
25 הוגש דו"ח בגין תשלומים אלה, כמתחייב בתקנות מכוח סעיף 166 לפקודה, הרי שהוצאות אלה אינן
26 מותרות בניכוי מכוח סעיף 32א לפקודה.

27 **השגות המערערת נדחו ולמערערת הוצאו שומות בצו. מכאן הערעורים שלפני.**

2. ההליך המשפטי והטענות שהועלו בגדרו

28
29 א. נימוקי השומה ונימוקי הערעור

30
31 כאמור, בגדרי החלטתו נשוא השומות בצו, פקיד השומה כלל לא התייחס להסכם מיום 30.7.00
32 ותחת זאת תלה יהבו בהוראות סעיף 17 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

גם בגדרי נימוקי השומה טען פקיד השומה, בהרחבה, באשר לאי עמידת המערערת בהוראות סעיף 17 לפקודה, כאשר רק בשולי נימוקיו אזכר פקיד השומה את ההסכם מיום 30.7.00, וזאת: **"למעלה מן הצורך, וככל שתעלה טענה בפי המערערת כי הינה בעלת הזכות לניכוי הוצאות מכוח ההסכם"** (ראו סעיף 5 בפרק הטענות בנימוקי השומה). זאת, הגם שמדובר בטענה המרכזית שהועלתה על ידי המערערת עוד בדיוני השומה, ועל אף שהערה בעניין זה מצויה בדוחות הכספיים של המערערת לשנים הרלבנטיות.

פקיד השומה טען, בהקשר זה, כי ההסכם מיום 30.7.00 מתייחס במפורש לשנת המס 2000 בלבד וכי גם ביחס לשנת המס 2000 מתייחס ההסכם להסדרת המקדמות בלבד ואין בו כל קביעה ביחס לשומות המס הסופיות למערערת לשנה זו, ומקל וחומר שאין למצוא בו התייחסות לשנות מס מאוחרות יותר. על פי הטענה, בגדרי ההסכם מיום 30.7.00 הסכים פקיד השומה דאז להקל עם המערערת, וזאת בשנת הקמת החברה ולצורך תקופת התארגנות בלבד, בכל הנוגע לראיות הנדרשות לביסוס ההוצאות בשלב המקדמות. נטען, כי אין להסיק מכך שפקיד השומה הסכים להתיר בניכוי, באופן עתידי, הוצאות שספק אם הוצאו כלל, וגם אם הוצאו, ספק האם הן מהוות הוצאות בייצור הכנסה שוטפת, כהוראת סעיף 17 לפקודה. פקיד השומה טען עוד, כי ממילא המערערת לא קיימה את הוראות ההסכם לעניין ביצוע הניכוי במקור ולא ניכתה במקור בהתאם להוראות הפקודה, כפי שנדרשה במסגרת ההסכם, ומכאן שאין לקבל את ניסיון המערערת להיתלות בהסכם אשר פקע, כאשר המערערת עצמה לא פעלה בהתאם להוראותיו.

יש להדגיש, כי בנימוקי השומה לא העלה פקיד השומה כל טענה, כי המדובר בהסכם בלתי חוקי. טענה כאמור הועלתה על ידי המדינה רק בסיכומיה.

בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור התמקדה המערערת, מנגד, בהסכם שנחתם בין הצדדים, תוך שטענה, כי פקיד השומה הנוכחי מנסה להיתלות בהוראות סעיף 17 לפקודה, כאשר קודמו בתפקיד התיר את ניכוי ההוצאות ואישר במסגרת ההסכם, כי הן יצאו כולן בייצור ההכנסה.

המערערת טענה, בהקשר זה, כי בגדרי ההסכם אשר נחתם בינה לבין פקיד השומה דאז, התיר לה האחרון לנכות הוצאות שאינן מגובות באסמכתאות בסכום של עד ל-35% מכלל הכנסותיה. על פי הטענה, הרקע להסכמה האמורה נעוץ בעובדה שעד לשנת 2000 פעל ועד השחיטה של המערערת במסגרת של עמותה, אשר העניקה שירותי סעד ודת ואשר הכנסותיה היו פטורות מתשלום מס. נטען, כי לקראת שנת 2000 החל מהלך – שאותו הוביל פרופ' יעקב נאמן, שהיה ממיצגי המערערת באותה עת – אשר נועד להעביר את פעילות ועד השחיטה למסגרת של חברה. זאת, על מנת להכניס את ועד השחיטה, על עובדיו, למעגל החברות אשר מנהלות ספרים ותיק ניכויים ומדווחות לרשויות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 המס ולביטוח לאומי, כדין. על פי הטענה, ההסכם משקף את העובדה, שכחלק בלתי נפרד מפעילותו
2 הייחודית וההלכתית של ועד השחיטה, נדרש הוא לשאת בהוצאות תמיכה שונות, שהינן חלק
3 אינטגרלי ממערך הכשרות של העדה החרדית ומהענקת שירותי השגה ושחיטה ומהכללים שלפיהם
4 יש לפעול לשם הענקת ההכשר. נטען, כי רק בעקבות ההסכמה האמורה, שלפיה יותרו למערערת
5 בניכוי הוצאות שאינן מגובות באסמכתאות בסכום של עד ל-35% מכלל הכנסותיה, הסכימו ראשי
6 העדה החרדית להעביר את פעילות ועד השחיטה למסגרת של חברה. על פי הטענה, עד לשנת 2009
7 נהג פקיד השומה על פי האמור בהסכם, כאשר בשנה זו חזר בו מההסכמות באופן חד צדדי
8 ורטוראקטיבי, ביחס לשנות המס 2005-2008. זאת, הגם שמדובר בהסכם תקף המהווה, לכל
9 הפחות, הבטחה מינהלית, להכיר בהוצאות כמפורט בהסכם, לשם חישוב המס בשומות עתידיות.

10
11 המערערת טענה עוד, במענה לטענת פקיד השומה שלפיה ההוצאות אינן עומדות בהוראות הפקודה,
12 כי בענייננו יש לבחון את ההוצאות על רקע הייחודיות של העדה החרדית ועל רקע העובדה שפעילותו
13 של ועד השחיטה לא מסתכמת רק במתן שירותי שחיטה פיזיים, וכי אין המדובר בחברה עסקית
14 "רגילה". על פי הטענה, פקיד השומה מבקש להתעלם מכך ש"המוצר" של המערערת הינו ההכשר,
15 "מוצר" דתי-הלכתי שניתן על פי כללי דת, וכי הענקת ההכשר למוצרי הבשר ושמירת יכולתה של
16 המערערת להמשיך ולהעניק את שירותיה ואת ההכשר הינה תוצאה של פעולות רבות המבוצעות על
17 ידי המערערת, לרבות באמצעות ועד השחיטה, בצורה קפדנית ביותר, בהתאם להלכות רבות
18 ומדוקדקות ולכללי העדה החרדית, אשר מטעמה ניתן ההכשר. נטען, בהקשר זה, כי כחלק בלתי
19 נפרד מפעילותו הייחודית וההלכתית של ועד השחיטה, נדרש הוא לשאת בהוצאות תמיכה שונות,
20 שהינן חלק אינטגרלי ממערך הכשרות של העדה החרדית ומהענקת שירותי השגה ושחיטה
21 ומהכללים שלפיהם יש לפעול לשם הענקת ההכשר. הוצאות אלה, כך נטען, נועדו להחזקת מקוואות,
22 החזקת עירובין וכתשלומים לרבנים בשכונות השייכות לעדה החרדית במאה שערים, ל"כלי קודש"
23 המהווים חלק ממערך הכשרות, לבית דין צדק של גדולי הפוסקים, וכיו"ב. נטען, כי ללא נשיאה
24 בהוצאות הללו, ועד השחיטה יחטא לכללי הדת והעדה החרדית, שהינה בעלת כללי התנהגות
25 נוקשים ביותר, והוא לא יוכל להמשיך ולהעניק את שירותי ההשגחה ואת ההכשר של "בד"צ העדה
26 החרדית". נטען, כי לאור האמור אך ברור הוא, כי אין בהוצאות האמורות שיפור כלשהו של כוח
27 המכירה, כי אם שמירה עליו בלבד.

ב. תצהירי הצדדים והטענות בסיכומים

28
29 גם בשלב הבאת הראיות דבקה המשיבה בעמדתה, לפיה יש לבחון את ההוצאות שבמחלוקת
30 בהתאם להוראות סעיף 17 לפקודה וכי אין כל מקום להידרש להוראות ההסכם. המשיבה טענה, כי
31 משנמצא שההוצאות במהותן אינן מותרות בניכוי בהתאם להוראות הפקודה, הרי שאין כל מקום
32 להידרש לשאלת מהות ההסכם ולתוקפו, מה גם שבחינת לשון ההסכם ונסיבות כריתתו מלמדת, כי
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

המדובר בהסכם מקדמות לשנת המס 2000 בלבד. את עמדתה זו ביקשה המשיבה לבסס באמצעות תצהירו של המפקח מר **אילן מויאל**, אשר אין חולק כי אך ערך את הצווים לשנות המס 2007-2008 וכלל לא היה מעורב בהליכי חתימת ההסכם (הצווים לשנות המס 2005-2006 נערכו על ידי המפקחת רויטל רז). המשיבה לא הגישה כל תצהיר של מי מבין המעורבים מטעמה בחתימת ההסכם, אשר כפי שיובהר להלן נמנים על בכירי משרד פקיד השומה דאז. זאת, על אף שלפחות אחד מהם, מר שוקי ויטה, זומן בהקשר זה למשרדי פקיד השומה, כדי לברר עמו את נסיבות כריתת ההסכם.

וכך, גרסתה של המשיבה ביחס למהות ההסכם – אשר, כאמור, לשיטתה כלל לא נדרשה בנסיבות העניין – נשמעה מפי מי שאך ערך את הצווים נשוא ענייננו וכלל לא היה מעורב בהליכי חתימת ההסכם. יש לציין, כי לצד זאת אוזכרה בשולי תצהירו של מר מויאל פגישה שנערכה בין נציג המשיבה לבין מר **שוקי ויטה**, לאחר הוצאת הצווים לשנות המס 2005-2006 ובטרם הוצאת הצווים לשנות המס 2007-2008, בזו הלשון (סעיף 29 לתצהירו של המפקח, מר **אילן מויאל**):

"לאחר הוצאת הצווים לשנות המס 2005-2006 וטרם הוצאת הצווים לשנות המס 2007-2008, התקיימה פגישה בין נציג המשיב לבין מר שוקי ויטה אשר היה שותף בעריכת ההסכם עם המערערת מתוקף תפקידו כפקיד השומה. אני השתתפתי בפגישה זו. במסגרת הפגישה, אישר מר ויטה כי ההסכם הינו הסכם מקדמות לשנת 2000 בלבד, ההסכם הינו צופה פני עתיד, ההסכם נולד מפניית נציגי המערערת אל רשויות המס במטרה "להכניס" את פעילות המערערת לרשת המס. כל מצג לעניין קיום פעילות קודמת במסגרת עמותה או אחר לא הוצג בפניו."

כפי שיובהר להלן, חקירתו הנגדית של המפקח מויאל העלתה, כי המדובר בתשואל של ממש שנערך למר ויטה, אשר ממצאיו תועדו בפרוטוקול. חרף זאת, לא הוגש הפרוטוקול האמור כראיה במסגרת הליך זה.

המערערת, מנגד, תמכה את גרסתה בתצהירו של הרב **שמואל וייס**, חבר הנהלת העדה החרדית בירושלים ובעל המניות והדירקטור היחיד במערערת, אשר חתם מטעמה על ההסכם, וכן בתצהירו של רואה החשבון מר **חיים הייזלר**, ממשרד אהרונוביץ, הייזלר ושות', שהינו משרד רואי החשבון אשר ליווה את המערערת במועדים הרלבנטיים לענייננו, לרבות במועד חתימת ההסכם, ואשר ביקר את דוחותיה הכספיים (יצוין, כי שותפו למשרד של מר הייזלר, רואה החשבון מר **איתן אהרונוביץ ז"ל**, אשר על פי הטענה נכח, אף הוא, במעמד חתימת ההסכם, נפטר בחודש ינואר 2009).

בסיכומיה, העלתה המשיבה – לראשונה – טענות כנגד תוקף ההסכם, כאשר לטענתה המדובר בהסכם שאינו תקף, הן מהטעם שהוא איננו חוקי והן מהטעם שהוא הופר על ידי המערערת. המשיבה טענה עוד, כי גם אם המדובר בהסכם תקף המהווה, לכל הפחות, הבטחה מינהלית, להכיר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

בהוצאות כמפורט בהסכם, הרי שהבטחה זו ניתנת לביטול ואין אפשרות ליישם אותה בהתאם
לכללי מינהל תקין.

יצוין, כי בגדרי ההליך לא הועלתה כל טענה הנסמכת על הוראות סעיף 147 לפקודה, אשר מסמך
את מנהל רשות המיסים לעיין מחדש ולשנות שומה שנעשתה לנישום – גם כזו שנעשתה במסגרת
הסכם – בתוך תקופה מוגבלת שנקבעה בסעיף.

3. המסגרת הנורמטיבית והשאלות שבמחלוקת

זכותו של נישום לנכות הוצאות מהכנסתו קבועה בסעיף 17 לפקודה, אשר קובע את הכלל הבסיסי
בדיני ניכוי הוצאות בזו הלשון:

**"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על
פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך
בלבד..."**

מלשון סעיף 17 לפקודה עולה, כי קיימות שתי דרישות מרכזיות לשם התרת ניכוי הוצאה; האחת,
כי ההוצאה יצאה לצורך ייצור הכנסה ולשם כך בלבד. השנייה, כי מדובר בהוצאה פירותית ולא
בהוצאה הונית. בבסיס התרת ניכוי ההוצאות עומד עיקרון ההקבלה שעניינו הקבלת ההכנסה
להוצאות שהוצאו לצורך ייצורה (ראו ע"א 3515/97 **פקיד שומה באר שבע נ' בית מרקחת אילן
בע"מ**, פ"ד נו(5) 311, 315-316 (2002); ע"א 1124/03 **גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה
ת"א 1**, פ"ד נט(5) 313, 320 (2005), להלן: **עניין גני עופר**)).

בדומה לתכליתו של מס ההכנסה עצמו, גם תכליתו המרכזית של סעיף 17 לפקודה היא לחייב את
הנישום בשומת אמת. זאת, באמצעות מיסוי הכנסתו האמיתית של הנישום, שהיא ההכנסה בניכוי
ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה. אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהוציא בייצור הכנסתו שקול
הדבר להטלת "מס ביתר", שכן הכנסתו הנלקחת בחשבון לצורך קביעת החיוב במס גבוהה מהכנסתו
האמיתית (ראו ע"א 1527/97 **אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א-1**, פ"ד נג(1)
699, 717 (1999); ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי**, פסקה 17 (2009); ע"א 10691/06
שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסקה 18 (2011)).

הכלל הוא, כי על הטוען לקיומה של הוצאה הנטל להוכיחה מפני שהוא "המוציא מחברו" במצב זה
(ראו ע"א 4125/90 **ענבר נ' פקיד השומה, גוש דן**, פ"ד מח(2) 383, 392 (1994); ע"א 2082/92 **שחם נ'
פקיד שומה תל אביב 2** (1994); עניין **גני עופר**, עמ' 323-324; ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פקיד
שומה ת"א 1**, פסקה כ"ד (2008)). מכאן, שעל הטוען לקיומן של הוצאות מותרות בניכוי להוכיח
קיומן של הוצאות כאמור שהוצאו לצורך ייצור ההכנסה, לרבות את שיעורן, ולהניח את התשתית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל (פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

העובדתית הנדרשת באמצעות הצגת מסמכים ותיעוד רלבנטי, שרק מהם ניתן ללמוד על ביצועה של ההוצאה ועל היקפה (ראו והשוו לע"א 468/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נח(5) 326, 334 (2004)).

בענייננו, המערערת אינה חולקת על טענת המשיבה, שלפיה ההוצאות שאותן ביקשה לנכות מהכנסותיה לא גובו באסמכתאות כנדרש, אלא שלטענתה, בגדרי ההסכם אשר נחתם בינה לבין פקיד השומה דאז, מר ויטה, התיר לה האחרון לנכות הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתה אשר אינן מגובות באסמכתאות וזאת בסכום של עד ל-35% מכלל הכנסותיה. המשיבה, מצדה, טוענת, כי ההסכם האמור נועד להסדיר אך את נושא המקדמות, וזאת ביחס לשנת המס 2000 בלבד, וכי מכל מקום, המדובר בהסכם שאיננו תקף, הן מהטעם שהוא איננו חוקי, הן מהטעם שהוא הופר על ידי המערערת, הן מהטעם שהמשיבה הייתה רשאית להשתחרר ממנו.

הנה כי כן, מדובר בענייננו בהוצאות שעל פי הטענה הוסכם לגביהן כי הן הוצאות שיצאו בייצור ההכנסה וכי הן יותרו בניכוי הגם שהן אינן נתמכות באסמכתאות. במילים אחרות, לא ניתן לבחון את ההוצאות על פי סעיף 17 לפקודה במנותק מההסכם.

מכאן, שבניגוד לעמדת המשיבה, יש להכריע, תחילה, בשאלת מהות ההסכם. ככל שימצא כי המדובר בהסכם שאכן הקים למערערת זכות לניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35% מהכנסותיה ללא הצגת אסמכתאות, כי אז תיבחן השאלה האם ההסכם האמור היה תקף בשנות המס שבערעור והאם פקיד השומה היה רשאי לחזור בו מההסכם הן בכלל, הן בפרט בשנות המס שבערעור. ככל שאמצא, כי ההסכם אינו חל בשנות המס שבערעור, או כי פקיד השומה היה רשאי לחזור בו מההסכם בשנות המס שבערעור, כי אז תבחן השאלה האם ההוצאות שהמערערת דרשה בניכוי בשנות המס שבערעור עומדות בדרישות סעיף 17 לפקודה.

מהות ההסכם תבחן להלן לנוכח לשון ההסכם ונסיבות כריתתו.

4. מהות ההסכם

א. לשון ההסכם

כאמור, ההסכם נשוא עניינו, הנושא כותרת "הסכם לתשלום מקדמות", נחתם ביום 30.7.00 בין המערערת לבין פקיד השומה דאז, מר שוקי ויטה. בהסכם, אשר נוסח על ידי פקיד השומה דאז ואשר משתרע על פני כעמוד ומחצה, הסכימו הצדדים כך (ההסכם צורף כנספח א' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

"הואיל: ובכוונת החברה להעניק שירותי כשרות, שחיטה וכו' (להלן "שירותי דת")
באמצעות עובדיה;
והואיל: ובהתאם להצהרת החברה מתן שירותי הדת כרוכים בהוצאות שונות (להלן:
"הוצאות שונות"), בנוסף להוצאות השכר;
והואיל: והחברה מנהלת את פנקסי החשבונות בהתאם להוראות סעיף 130(א)(1)
לפקודה;
והואיל: והחברה תדווח ותנכה מס במקור ותעביר לפקיד השומה את הניכויים במקור
בהתאם להוראות הפקודה;
והואיל: ובהתאם להצהרת החברה סכום של עד 35% מכלל הכנסותיה מוצא להוצאות
השונות בייצור ההכנסות משירותי דת;
והואיל: וההוצאות השונות אינן מתועדות במסמכים נאותים;
והואיל: והצדדים מעוניינים להסדיר את סכום החיוב במקדמה ע"ח המס שתתחייב
בו החברה לשנת המס 2000;

לפיכך הוסכם כדלקמן:

1. המבוא להסכם זה מהווה חלק בלתי נפרד ממנו.
2. הכנסתה החייבת של החברה לעניין החיוב במס במקדמות תהיה ההכנסה בניכוי
הוצאות השכר וההוצאות השונות.
3. ההכנסה החייבת כאמור בסעיף 2 לעיל, תחויב במקדמה בשיעור של 36% ממנה.
4. סכום המס שתתחייב בו החברה ייקבע עפ"י הדוחות שתגיש החברה לפקיד
השומה ובאופן קוהרנטי לעקרונות הסכם זה.
5. כל שינוי בפעילות או בהתקשרויות החברה מאלה שהוצגו בפני פקיד השומה
ידווחו לפקיד השומה תוך 15 יום. היה השינוי מהותי לדעת פקיד השומה, יהא
רשאי פקיד השומה לבטל או לשנות את ההסכם בהתאם.
6. בגין הכנסותיה האחרות, לרבות רווחי הון של החברה, לא יחולו הוראות סעיף 2
לעיל וידווחו לפקיד השומה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה.
8. (צ.ל: סעיף 7 – כך במקור – מ' א' ג') אין בהסכם זה כדי לגרוע מכל חובה של
החברה לפי פקודת מס הכנסה וחוקי מס אחרים רלוונטיים ליישום הוראות הדין
לעניין דיווח, הגשת דוחות, תשלום מקדמות (לרבות תשלום מקדמות בגין
הוצאות עודפות), ניכוי מס במקור או כל הוראה אחרת לפי העניין, אלא אם נקבע
כך בהסכם במפורש."

על מהות ההסכם מבקשת המשיבה ללמוד בעיקר מכותרת ההסכם. אולם לטעמי, הגם שההסכם
הוכתר על ידי פקיד השומה דאז כ"הסכם לתשלום מקדמות", הרי שתוכן ההסכם מצביע על כך
שתכליתו הראשונית הייתה להסדיר את נושא "ההוצאות השונות", אשר אינן מתועדות במסמכים
נאותים, כאשר נושא המקדמות היה רק חלק מכך;

ודוק. כבר מהמבוא להסכם עולה, כי הרקע לחתימת ההסכם הוא כוונתה העתידית של המערערת
להעניק שירותי דת שונים, היינו המדובר בהסכם שנועד להסדיר את פעילותה של המערערת מכאן
ואילך. במבוא להסכם הודגש, כי במסגרת השירותים שהמערערת מספקת, בהם שירותי כשרות
ושחיטה, נושאת המערערת בהוצאות שונות **הכרוכות בהליך ייצור הכנסתה**, וזאת בסכום של עד ל-
35% מכלל הכנסותיה, וכי ההוצאות האמורות אינן מתועדות במסמכים נאותים. היינו, פקיד
השומה הכיר בכך, כי ההוצאות הנוספות הן הוצאות שאותן מוציאה המערערת בהליך ייצור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

הכנסתה והוא היה נכון להכיר בהוצאות אלה, הגם שהן אינן נתמכות באסמכתאות, כנדרש, וזאת ככל ששיעורן לא יעלה על 35% מכלל הכנסות המערערת. על רקע דברים אלה, הוסכם בסעיף 2 להסכם, כי **"הכנסתה החייבת של החברה לעניין החיוב במס במקדמות תהיה ההכנסה בניכוי הוצאות השכר וההוצאות השונות"**, כאשר בסעיף 4 להסכם נקבעו עקרונות חישוב המס הסופי – ולא רק מקדמות כאמור בסעיף 2 להסכם – בו תתחייב המערערת על פי הדוחות שיוגשו על ידה: **"סכום המס שתתחייב בו החברה ייקבע עפ"י הדוחות שתגיש החברה לפקיד השומה ובאופן קוהרנטי לעקרונות הסכם זה"**. בסעיף 6 להסכם הובהר, כי אותם עקרונות לפיהם ההוצאות המוסכמות תוכרנה בחישוב המס לא יחולו לעניין חישוב המס בגין הכנסותיה האחרות של המערערת, לרבות רווחי הון.

הנה כי כן, על אף כותרתו, תכליתו המרכזית של ההסכם הייתה להסדיר את נושא ה"הוצאות השונות", כהגדרתן בהסכם. העובדה ששיעור המקדמות שנקבע בסעיף 3 להסכם תואם את שיעור המס הסופי החל על המערערת, אך מחזקת מסקנה זו.

אשר לתחולתו של ההסכם, סבורני כי לשון ההסכם אכן תומכת במסקנה, כי הוא לא הוגבל לשנת המס 2000 בלבד, כנטען על ידי המשיבה;

מלשון סעיף 4 להסכם עולה, כי מדובר בהסכם הקובע עקרונות לחישוב המס הסופי, כאשר ההתייחסות היא לעתיד לבוא: שימוש במילה "דוחות" בלשון רבים ולא יחיד. גם לשון סעיף 5 להסכם – שבגדרו נקבע כי רק אם יהיה שינוי מהותי בפעילות המערערת או בהתקשרויותיה ביחס לאלו שהוצגו לפקיד השומה, כי אז יהא פקיד השומה רשאי לבטל או לשנות את ההסכם – תומכת במסקנה, כי המדובר הוא בהסכם לטווח הארוך; אם אכן היה מדובר בהסכם לתשלום מקדמות שתוקפו לשנת 2000 בלבד, כנטען, הרי שאין כל טעם בסעיף זה, שכן ההסכם נועד, כביכול, להסדיר את תשלום המקדמות לחודשים ספורים בלבד בשנת 2000, כך שנושא שינוי הנסיבות היה חסר משמעות בעליל.

עולה, אם כן, כי ההסכם, כפשוטו וכלשונו, אכן הקים למערערת זכות לניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35% מהכנסותיה וזאת ללא הצגת אסמכתאות, תוך שפקיד השומה הכיר בכך שההוצאות האמורות הן הוצאות שהוציאה המערערת בייצור הכנסתה. עוד עולה, כי ההסכם לא הוגבל לשנת המס 2000 בלבד.

ב. נסיבות חיצוניות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל (פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

כפי שיובהר להלן, גם נסיבות חתימת ההסכם מתיישבות עם המסקנה, כי המדובר בהסכם שבגדרו הוקנתה למערערת זכות לניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35% מהכנסותיה, וזאת ללא הצגת אסמכתאות, וכי אין המדובר בהסכם שהוגבל לשנת המס 2000 בלבד;

המערערת היא חברה הפועלת בסביבה ייחודית – היא העדה החרדית – אשר החלה את פעילותה בסמוך למועד חתימת ההסכם, כשעד מועד זה פעל ועד השחיטה במסגרת משפטית ככל הנראה של עמותה, שבגדרה לא דיווח על הכנסותיו ועל הוצאותיו. נסיבות אלה תומכת בגרסת המערערת שלפיה ההסכם נחתם כחלק ממהלך שנועד להעביר את פעילות ועד השחיטה למסגרת של חברה, וכפי שהצהיר הרב שמעון וייס, בעל המניות והדירקטור היחיד במערערת, אשר חתם מטעמה על ההסכם (סעיפים 7.4-7.7 לתצהירו):

"כחלק עיקרי מהעברת פעילות ועד השחיטה למסגרת של חברה וכתנאי לה, הואיל ועל החברה – המערערת לשאת בין השאר בהוצאות כחלק אינטגרלי מהליך ייצור הכנסתה והואיל ואין באפשרות המערערת למסור את פרטי כל מקבלי ההוצאות כתוצאה מכלליה וגישתה של העדה החרדית, היה צורך להסדיר את נושא ההוצאות ולהבטיח כי למערערת תותרנה בניכוי ההוצאות שאינן מגובות במסמכים שאחרת המערערת לא תוכל לעמוד בתשלום המס ולמעשה תקרוס, או לחילופין אם לא תשלם את ההוצאות תישלל ממנה היכולת להעניק את ההכשר ולא תהיינה לה הכנסות.

האמור באנשים וגופים מקבלי ההוצאות אשר רובם ככולם אינם רוצים קשר כלשהו עם "הרשות הציונית", אינם מוכנים לחשיפת פרטיהם והאנשים בקרב מקבלי ההוצאות, ברוב המקרים, אינם מגיעים לסף המס. ברצוני להדגיש, כי הקושי לפרט את כל מקבלי ההוצאות היה לנגד עיני כל העוסקים במלאכה, לרבות המשיב, החל מהשלבים הראשוניים ביותר לקראת המעבר לפעול במסגרת חברה.

יודגש, כי השגת הסכמת המשיב להתיר את ההוצאות בחישוב המס הסופי, היוותה את הבסיס למעבר לפעול במסגרת חברה, שבלעדיו אין. ההסכמה בנוגע להכרה בהוצאות היתה בעלת חשיבות עליונה, הן על מנת למסות את המערערת בשומת אמת והן על מנת לאפשר למערערת לפעול מבחינה תזרימית בהתחשב בהוצאותיה, שכן לא ניתן לשנות את העובדה כי על המערערת לשאת בהוצאות בכל מקרה ולא ניתן לשנות את העובדה שאין ביכולתה למסור את פרטי כל המקבלים, בהתאם לאמור לעיל.

היבט חשוב נוסף הוא העובדה כי במסגרת הפעילות הקודמת של ועד השחיטה, קרי – במסגרת עמותה שפעלה בתחום הדת והסעד, לא היה צורך בפירוט כלשהו של הגורמים מקבלי ההוצאות והכנסות העמותה היו פטורות על פי הדין. במעבר לפעילות במסגרת של חברה ועד השחיטה שינה את מצבו לרעה מבחינה תזרימית ומיסוית והוחמרו דרישות הדיווח, והדבר נעשה בעקבות הסכמת והבטחת המשיב, הן בעל פה והן בכתב, כי הוצאות החברה העתידיות שלא מגובות במסמכים תוכרנה כהוצאות באופן מלא, במגבלת 35% מן ההכנסות."

והוסיף והבהיר בחקירתו הנגדית לפני (פרוטוקול מיום 23.12.03, עמ' 23 ש' 14-21):

"ש. לפני שמערערת הוקמה הפעילות הייתה במסגרת עמותה. ת. לא ידוע לי איך הייתה בדיוק מוגדרת, היה ידוע לי בשנת 2000 אז קם חרדי בשם אליעזר פישר שמוכר בחוגים החרדים שלחץ על חברי העדה החרדית להקים מסגרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל (פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 שתהא מוכרת מבחינת חוקי המס, מע"מ ושאר הדברים שצריך שתהא מוכרת, הוא
2 עבד קשה מאד, לא היה פשוט כל כך להכניס את חברי העדה החרדית שהם חוג
3 בדלני, שלא רוצה לקבל תמיכה מהמדינה, שפתאום יתחיל לתת למדינה, הוא עבד
4 קשה וניסה לשכנע, אני אחד ששוכנעתי שהגיע הזמן שאנשי העדה החרדית יכנסו
5 למסגרת החוקית בענייני מס ואזרחות, כמובן שלא נקבל את הפסקים ההלכתיים
6 שנוגעים להלכה, אך נקבל את החוקים הכלליים."

7
8 ובהמשך חקירתו הנגדית (שם, עמ' 24 ש' 10-18):

9 "ש. מר אליעזר פישר מיהו.
10 ת. עסקן עצמאי שמכיר הרבה אנשים מהעדה החרדית והוא אוהב להופיע במקומות
11 שונים ולעזור לאנשים, לפתור סכסוכים, עסקן ידוע.
12 ש. איזה סכסוך או בעיה רצה לעזור לכם.
13 ת. לנו הוא רצה לעזור בנושא זה להכניס אותנו בתור חברה שמעסיקה אנשים בצורה
14 נורמלית, מסודרת, משלמת מיסים וכל מה שצריך להיות מעוגנים, ביטוח לאומי
15 ופנסיה אנו מפרישים כחוק.
16 ש. ממה השתכנעת.
17 ת. אנו חיים במדינה ואי אפשר לחיות במחתרת. מה שהיה לפני 2000 זה היה מעין
18 מחתרת. יש לי מכתב של הרב פישר שמציין מה הוא פעל (נספח א' לתצהיר)".

19
20 גרסת הרב וייס אכן נתמכת במכתב שצורף כנספח א' לתצהירו, אשר נשלח ביום 31.5.00 לפקיד
21 השומה דאז, מר שוקי ויטה, ולסגן פקיד השומה דאז, מר עילאי פיטרמן, על ידי מר אליעזר פישר.
22 במכתב האמור מתוארת פגישה אשר נערכה יום קודם לכן עם פקיד השומה דאז ועם סגנו,
23 שבמהלכה שטח מר פישר בפני פקיד השומה את נכונותו של ועד השחיטה להתאגד במסגרת של
24 חברה, כאשר במסגרת מהלך זה יותרו לחברה החדשה בניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35%
25 מהכנסותיה, וזאת ללא הצגת אסמכתאות, בשל אופייה של העדה החרדית. מהמכתב עולה, כי
26 במהלך הפגישה האמורה אכן הושגה הסכמה עקרונית, שלפיה המערערת תוכל לנכות סך של כ-35%
27 מהכנסותיה כהוצאות ללא הצגת אסמכתאות. יש לציין, כי במכתב האמור אין כל התייחסות לנושא
28 המקדמות. עוד יש לציין, כי מכתב בנוסח מעט שונה צורף כנספח א' לתצהירו של רואה החשבון של
29 המערערת, מר חיים הייזלר. בחקירתו הנגדית עומת מר הייזלר עם הבדלי הנוסח והשיב, כך
30 (פרוטוקול מיום 23.12.13, עמ' 11 ש' 30-3):

31 "ש. נספח א' לתצהירך – עמ' 1 – מכתב של מר אהרונוביץ ז"ל מיום 4.6.00, זה
32 המכתב לפקיד שומה ומצורף לו מכתב של מר אליעזר פישר.
33 ת. כן זה המכתב שנשלח.
34 ש. בזמן אמת היית חלק מהוצאת התכתובת הזו.
35 ת. אני יודע שהשותף שלי שלח את המכתב. ראיתי את המכתב של אליעזר פישר
36 בזמן אמת. אני לא זוכר אם ראיתי לפני שהוא נשלח לפקיד שומה.
37 ש. לטענתך זה המכתב שבו מועלות ההסכמות שהושגו עם פקיד השומה.
38 ת. כן.
39 ש. על בסיס המכתב הזה נחתם ההסכם.
40 ת. המכתב שלו אומר אנא אשר לי בצורה מפורשת שעל פי ההסכמה שנחתמה בפקיד
41 שומה לבין החברה, החברה יכולה להתחיל לפעול שאם לא כן היא לא תתחיל לפעול.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל (פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

ש. במכתב של אליעזר פישר מיום 31.5.00 שצורף למכתב של שותפך ואתה טוען שמעוגנות ההסכמות הסופיות, בעמ' השני של פישר, יש התייחסות לנוסח של בקשה לקבלת אישור מוקדם בעוד שאם נעבור לנספח א' לתצהירו של הרב וייס (מדובר גם במכתב של אליעזר פישר לפקיד השומה מיום 31.5.00) אבל הנוסח מבחינת מהות הבקשה הוא שונה. בנספח א' בתצהירך הבקשה היא לקבל אישור מוקדם, בנספח א' לתצהיר מר שמעון וייס מבקשים אישור לפטור על 35% מההכנסות.

ת. אני חושב שזה רק מינוח, הכוונה היא 35% מההכנסות של החברה היא תוכל להפנות לצרכים של הקהילה של העדה החרדית. הניסוח כפי שהוא ניסח במכתב הזה או במכתב הזה לא יודע, אני יודע את המהות שהחברה תוכל לנכות 35% מההוצאות ללא מסמכים. זו המהות.

ש. אתה היית חלק מתיקון הניסוח.

ת. לא. רק עכשיו אני רואה את שתי הוריאציות.

ש. הבדל נוסף בין הנוסחים נוגעת לזהות מקבלי התשלומים. באחד לגופי צדקה מסוימים ובשני באופן כללי.

ת. נראה לי מהותית אותה מהות עצמה. הניסוח כך או אחרת לא משנה את המהות.

ש. אלה לא הסכמות סופיות בין הצדדים למכתב.

ת. זה מכתב של פישר לפקיד השומה, מה הוא העביר בפועל אם את הנוסח הזה או הנוסח השני לא יודע. אבל אני כן יודע מה סוכם בסופו של עניין.

(ההדגשה שלי – מ' א' ג').

ואכן, לא מצאתי כי הבדלי הנוסח הינם מהותיים לענייננו; משתי גרסאותיו של המכתב עולה, כי במהלך הפגישה האמורה שהתקיימה בין הצדדים הושגה הסכמה עקרונית, שלפיה יותרו למערערת בניכוי הוצאות בסך של כ-35% מהכנסותיה ללא הצגת אסמכתאות. ההבדל בין הגרסאות נעוץ בזהות של מקבלי הסכומים שיוכרו כהוצאות: במכתב הראשון המדובר ב'**אותם המשמשים בתשמישי קודש**' ואילו במכתב השני המדובר ב'**מטרות צדקה וחסד, לימוד תורה, החזקת מקוואות, שיעורים לבני הנוער וכיו"ב**'. ואולם, בין כך ובין כך, המדובר הוא, בשני המקרים ב'**יצרכים של הקהילה של העדה החרדית**', כפי שהגדיר זאת מר הייזלר.

על אף שהמכתב מיום 31.5.00 לא הוגש באמצעות עורכו, מר אליעזר פישר, אשר על פי הטענה שימש בשעתו כיועץ של ועד השחיטה וכאיש הקשר של המערערת למול פקיד השומה, המשיבה לא חלקה על עצם קיומו של מכתב זה ועל קיומה של הפגישה המתוארת בו (ראו, בהקשר זה, את חקירתו של רואה החשבון מר חיים הייזלר, פרוטוקול מיום 23.12.13, עמ' 11 ש' 3 עד עמ' 12 ש' 2; חקירתו של המפקח מויאל, פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 32 ש' 16-18).

יש להדגיש, כי המערערת ביקשה בשעתו לזמן את מר פישר למתן עדות מטעמה לאחר שהאחרון סרב ליתן תצהיר, אולם בהמשך חזרה בה מבקשה זו, בהמלצת כב' השופט ג' גינת, אשר דן בשעתו בערעורים (ראו פרוטוקול מיום 3.12.12, עמ' 3-4; הודעת המערערת מיום 26.12.12).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 כאמור, המכתב מיום 31.5.00 מחזק את גרסת המערער, שלפיה ההסכם מיום 30.7.00 נחתם
2 כחלק ממהלך שנועד לאגד את פעילותו של ועד השחיטה, על עובדיו, במסגרת של חברה, אשר
3 תנהל ספרים ותיק ניכויים ותדווח לרשויות המס ולביטוח לאומי, כדן. ואם אלו, אכן, היו
4 הנסיבות שהובילו לחתימת ההסכם, הרי שמתקבל יותר על הדעת, כי המדובר בהסכם שבגדרו
5 אכן הוקנתה למערער זכות לניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35% מהכנסותיה, וזאת ללא הצגת
6 אסמכתאות, וכי אין המדובר בהסכם מקדמות שהוגבל לשנת המס 2000 בלבד, שאם לא כן, כלל
7 לא ברור מה היה האינטרס של המערער בחתימת ההסכם. יש לזכור, בהקשר זה, כי עד לשנת
8 2000 פעל ועד השחיטה של המערער במסגרת עמותה כלשהי, שבגדרה לא דיווח על הכנסותיו
9 ועל עובדיו.

10
11 גרסת המערער מוצאת תימוכין נוספים בעובדה שעל פניו אין כל היגיון בהתרת "ההוצאות
12 השונות" בניכוי לצורך חישוב המקדמות אך לא לצורך חישוב המס הסופי שבו תחויב המערער,
13 וממילא אין כל היגיון בעריכת הסכם אשר אך נועד להסדיר תשלום מקדמות בגין חודשי פעילות
14 ספורים של חברה, שזה עתה הוקמה (כזכור, החברה החלה את פעילותה בחודש יוני 2000
15 וההסכם נחתם כבר ביום 30.7.00). בוודאי ובוודאי שאין כל הגיון במעורבות צמרת רשות המיסים
16 – פקיד השומה דאז, סגנו ורכזת חוליית חברות – בחתימת ההסכם כאמור. מכאן, שלא נושא
17 המקדמות הוא שעמד על הפרק.

18
19 יש לציין, בהקשר זה, כי בהתאם להוראות סעיף 134 לפקודה, כפי נוסחו במועד חתימת ההסכם,
20 המערער הייתה רשאית לדווח על תחילת פעילותה בחלוף 90 ימים ממועד היווסדה, היינו עד לסוף
21 חודש אוקטובר 2000, ויש להניח כי היא כלל לא הייתה מקבלת דרישה לתשלום מקדמות לשנת
22 2000, מה גם שהמערער הייתה רשאית להקטין מקדמות באמצעות טופס סטנדרטי (ראו סעיף
23 15.1 לתצהירו של רואה החשבון של המערער, מר חיים הייזלר, שלא נסתר). היינו, לא היה כל
24 היגיון בקביעת הסדר מקדמות בנסיבות העניין. המפקח מויאל עומת עם הדברים והשיב, כך
25 (פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 38 ש' 29 עד עמ' 39 ש' 1):

26 "ש. אתה אמנם מפקח ולא עוסק במקדמות נכון שמקדמות יכול לקבוע רו"ח ללא
27 צורך בפנייה לפקיד שומה.
28 ת. נכון להיום כן, לשנת 2000 לא יודע, רק מידע כללי.
29 ש. אתה גם לא יודע מה הייתה הפרוצדורה לעסק חדש שנפתח בשנת 2000.
30 ת. זה לא היה בתחום העיסוק שלי.
31 ש. מפנה לנספח ג' של רו"ח מטעמנו – כבר בשנת 1998 רו"ח היה יכול להגיש.
32 ת. בשנת 98 הייתי עדיין חייל."
33

34 גם התנהלות הצדדים לאחר חתימת ההסכם מצביעה על כך, כי אכן לא היה מדובר בהסכם
35 מקדמות שתחולתו הוגבלה לשנת המס 2000 בלבד;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

ודוק. בדוחות המערערת לשנות המס 2000-2004 – אשר הוגשו כשומות עצמיות שהתקבלו כלשונן והפכו לסופיות – צוינו מפורשות סכומי ההוצאות אשר אינן מגובות במסמכים בשורה נפרדת וכן נרשמה בחוות דעת רואה החשבון הערה שלפיה הוצאות אלה הינן בהתאם להסכם (הדוחות לשנים 2000-2004 צורפו כנספחים ג'1-5' לתצהירו של הרב וייס), וכפי שהעיד רו"ח הייזלר (פרוטוקול מיום 23.12.13, עמ' 18 ש' 29-27):

"אם ההוצאה מוכרת לצורכי מס היא לא תהיה מתואמת. למרות כן גם בדוח המבקרים הוספנו פיסקה מיוחדת להוצאה של תמיכות ורשמנו בפירוש שהסכום הזה הוא לפי הסכם מס הכנסה. גם בדוח ההתאמה ציינו זאת מפורשות בחוות הדעת שלנו.."

הגם שלא ניתן להסתמך על דוחות אשר לא עברו הליך שומתי, הרי שמדובר בענייננו בנסיבה נוספת, המצביעה על האופן שבו תפסו הצדדים את ההסכם והתנהלו לאורו. כאמור, דיווח זה נמשך גם בשנות המס שבערעור.

נסיבה נוספת הפועלת לחובתה של המשיבה בנסיבות ענייננו היא העובדה שבהתאם לגרסת הרב וייס, בשנת 2001 פנתה הגב' יעל מירון, רכזת החברות דאז, אל המערערת, בבקשה להעביר לידה את רשימת העובדים במערערת. לגרסת הרב וייס, רשימה זו הועברה לידי המשיבה מבלי שהועלתה כל טענה ביחס לתוקף ההסכם, כפי שמתבקש היה אם אכן דובר בהסכם מקדמות לשנת 2000 בלבד (ראו סעיף 11.5 לתצהירו של הרב וייס). כפי שיובהר להלן, מאחר שהמשיבה לא טרחה לזמן לעדות מטעמה את הגב' מירון (המשמשת כיום כפקידת שומה חולון), יש לקבל את דברי הרב וייס לעניין זה.

ג. אי העדתם של עדים רלבנטיים לביסוס גרסת המשיבה והימנעות מהצגת ראיות
כפי שיובהר להלן, מעבר ללשון ההסכם ולנסיבות חתימת ההסכם התומכות בגרסת המערערת, הרי שהימנעות המשיבה מלזמן למתן עדות מטעמה עדים אשר היו מעורבים בחתימת ההסכם ואשר היו יכולים להעיד על מהותו של ההסכם, תומכת, אף היא, בגרסת המערערת.

וכך, בעוד שגרסת המערערת נתמכת בעדותם של שני עדים אשר היו מעורבים בפעילות המערערת במועד חתימת ההסכם – הם הרב שמעון וייס, שכאמור גם חתם מטעם המערערת על ההסכם, ורואה החשבון חיים הייזלר, אשר משרדו ליווה את המערערת במועדים הרלבנטיים לענייננו, לרבות במועד חתימת ההסכם – הרי שהמשיבה נמנעה מלהעיד את הגורמים אשר נכחו במעמד החתימה על ההסכם ואשר לקחו חלק בניסוחו ובחתימתו. מדובר בגורמים בכירים ברשות המיסים, בהם מר שוקי ויטה, פקיד השומה גוש דן דאז, אשר גם חתם על ההסכם מטעם המשיבה; מר עילאי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 **פיטרמן**, סגן פקיד השומה דאז, אשר נכח בפגישה שתוארה במכתבו של מר פישר, שנערכה קודם
2 לחתימת ההסכם; והגב' **יעל מירון**, רכזת חוליית חברות דאז **המכהנת כיום כפקידת שומה חולון**,
3 אשר לגרסת הרב וייס ביקשה לקבל מהמערערת בשעתו את רשימת עובדיה, מבלי שהעלתה כל טענה
4 באשר לתוקף ההסכם. תחת זאת, כאמור, הסתפקה המשיבה בהעדתו של המפקח, מר **אילן מויאל**,
5 שלא היה מעורב כלל במגעים לחתימת ההסכם ואך ערך את הצווים לשנות המס 2007-2008 (כזכור,
6 הצווים לשנות המס 2005-2006 נערכו על ידי המפקחת רויטל רז).

7
8 כאמור, במהלך חקירתו הנגדית של המפקח מויאל הסתבר, כי בידי המשיבה פרוטוקול מהפגישה
9 שנערכה עם מר **שוקי ויטה** ביום 6.6.11, בסמוך לאחר הוצאת הצווים לשנות המס 2005-2006,
10 הנזכרת בסעיף 29 לתצהירו, וכי המדובר בתשואול של ממש. חרף זאת, פרוטוקול זה לא הוצג בפני
11 בית המשפט.

12
13 להימנעות מהצגת ראיות והבאת עדים קיים משקל ראייתי בלתי מבוטל, ולעניין זה יפים הדברים
14 שנקבעו על ידי כב' השופט ס' ג'ובראן בע"א 9656/05 **שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ**,
15 בפסקה 26 לפסק הדין (2008):

16 **"לעיתים, הדרך שבה מנהל בעל דין את עניינו בבית המשפט הינה בעלת**
17 **משמעות ראייתית, באופן דומה לראיה נסיבתית, וניתן להעניק משמעות**
18 **ראייתית לאי הגשת ראיה. התנהגות כגון דא, בהעדר הסבר אמין וסביר -**
19 **פועלת לחובתו של הנוקט בה, שכן היא מקימה למעשה חזקה שבעובדה,**
20 **הנעוצה בהיגיון ובניסיון חיים, לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בכך שלו**
21 **הובאה אותה ראיה, היא הייתה פועלת לחובת הנמנע ותומכת בגרסת היריב.**
22 **בדרך זו ניתן למעשה משקל ראייתי לראיה שלא הובאה."**
23

24 כמו כן, באופן דומה נקבע בע"א 548/78 **שרון נ' לוי**, פ"ד לה (1) 736, 760 (1980):

25 **"...כלל הנקוט בידי בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו,**
26 **שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה**
27 **רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו**
28 **הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים**
29 **אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית**
30 **המשפט להסיק מאי-הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי**
31 **שנמנע מהצגתה."**
32

33 (ראו גם ע"א 2275/90 **לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' רוזנברג**, פ"ד מז (2) 605, 615
34 (1993); ע"א 8385/09 **המועצה המקומית סאג'ור נ' סונול ישראל בע"מ** (2011); ע"א 8382/06 **כורש**
35 **בוטח נ' דוד כהן** (2012)).
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל (פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

בענייננו, לא הוצג כל הסבר סביר, שיבהיר על שום נמנעה המשיבה מלזמן את העדים הרלבנטיים, אשר יכולים היו להעיד על מהות ההסכם, ובמיוחד את מר ויטה. המפקח מויאל נחקר בעניין זה, מבלי שהציג כל הסבר משכנע לכך (פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 31 ש' 21 עד עמ' 32 ש' 7):

"ש. אתה נפגשת עם אדון שוקי ויטה.
ת. נכון, בסמוך להוצאת הצווים נפגשתי בפקיד שומה גוש דן, בנוכחות פקיד השומה היום רועי מקוב בכדי לקבל פרטים לעניין ההסכם ולברר את הטענות שהעלו המערערים. באותה פגישה הצגתי למר שוקי ויטה את ההסכם שנחתם ושוקי ציין בפנינו בצורה הכי ברורה שההסכם הוא הסכם מקדמות לשנת 2000 בלבד ואינו הסכם שומה ואינו צופה פני עתיד, בצורה הכי ברורה.
לשאלת בית המשפט: למה לא הזמנתם אותו לעדות.
ת. לא אני מזמין לעדות, אני ערכתי את השומה מבחינתי. מבחינתי רציתי לוודא שאלו הם כוונות הצדדים ולכן בקשתי שיחה עם שוקי ושנאמר לי שאלו הכוונות הצווים יצאו ואני עומד מאחוריהם.
ש. בתצהיר אתה אומר שאתה היית עם נציג המשרד הכוונה למקוב.
ת. גם. גם סגנית פקיד שומה מיכל טולדנו, וגם רכזת ששמה רויטל רז.
ש. למה כתבת נציג המשיב ולא נציגי המשיב.
ת. לא יודע, אולי טעות כתיב, לצורך העניין אני נכחתי שם, זה עדות שלי ולכן כתבתי בתצהיר.
ש. למה לא ציינת מהתחלה את שמות המשתתפים.
ת. מאחר וזה היה דיון פנימי, לא חקירה אלא שיחה שבקשתי מאת פקיד השומה לזמן אותו בתור חבר, בתור קולגה לשעבר לעבודה. לא הכרתי אותו לפני כן ופניתי לפקיד השומה כדי לזמן אותו לפגישה חברית על מנת לברר את כוונת הצדדים, זה לא היה חלק מחקירה או משהו בסגנון.
ש. זו פגישה חברית עם שוקי ויטה.
ת. פגישה עם קולגה לעבודה לשעבר.
ש. האם שאלו אותו אם יהיה מוכן לבוא להעיד.
ת. לא שזכור לי".
(ההדגשות לעיל ולהלן שלי – מ' א' ג').

ובהמשך, לאחר שהסתבר כי בידי המשיבה פרוטוקול מהדיון או התשאול שנערך למר ויטה, אשר חלקים מתוכו צוטטו לפני בית המשפט על ידי המפקח מויאל (שם, עמ' 34, ש' 42 עד עמ' 35 ש' 8):

"ש. לפני שהעדת נשבעת להגיד את האמת, אמרת שהייתה שיחת חולין וזה לא הייתה חקירה, פה הייתה ממש חקירה.
ת. אני לא הזמנתי בתור המפקח שמטפל בתיק לא הזמנתי את שוקי ויטה לדיון, לא שלחתי לו הזמנה מטעם רשות המיסים אלא פניתי לפקיד שומה בתור קולגה שמכיר אותו באופן אישי ויזמן אותו כדי לשוחח על התיק, לא משהו במסגרת חקירה או דיון שהתנהל בתיק, אלא התרשמות כללית לפני שאנחנו הולכים לבית המשפט. אני הייתי נוכח בשיחה ובין היתר דיברו על תיקים אחרים ושיחות חולין.
ש. על כמה תיקים דיברו.
ת. על עוד תיק אחד.
ש. האם לדעתך שמזמינים פקיד שומה לשעבר לשיחה על תיקים זו שיחת חולין.
ת. לגבי התיק השני זה לא היה לדון בעניין התיק, לגבי התיק הספציפי הזה זה לא משהו שהזמנתי במסגרת הליך שומתי, לא שלחתי דרישה מחייבת לשוקי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

ויטה להגיע, אלא שוב זה היה באמצעות פקיד השומה רק כדי להבין בתור אחד
שחתם על ההסכם מה הייתה הכוונה שלו.

הנה כי כן, המשיבה סברה, בזמן אמת, כי מן הראוי לברר מה הייתה כוונת הצדדים להסכם וזאת על מנת לעמוד על מהות ההסכם – וכזאת עשתה באמצעות הזמנתו של שוקי ויטה, שחתם מטעמה על ההסכם, לדיון, שיחה או תשאול. על כן, אין לקבל את עמדתה במסגרת הליך זה לפיה אין כל מקום לדון בשאלת מהות ותוקף ההסכם. כאמור, שאלת מהות ההסכם ותוקפו היא העומדת בלב לבו של ההליך. העובדה שהמשיבה לא טרחה לזמן לעדות מטעמה עדים אשר יכולים היו להעיד על כוונת הצדדים במועד חתימת ההסכם – ובמיוחד את מר ויטה – ואף לא הביאה פרוטוקול מהדיון שזו הייתה מטרתו, פועלת, אם כן, לחובתה.

הדברים מקבלים משנה תוקף בענייננו, שעה שבגדרי תצהירו של הרב וייס מיוחסות למר ויטה אמירות שונות העומדות בלב לבה של המחלוקת, אשר נוגעות לכוונת הצדדים במועד חתימת ההסכם ולהסתמכותה של המערערת על ההסכם. כך, למשל, הצהיר הרב וייס בסעיפים 10.1-10.3 לתצהירו:

"אני כאשר חתמתי על ההסכם בשם המערערת, התכוונתי בצורה ברורה כי הסכם זה יחול לאורך שנות פעילותה של המערערת והעיקרון החשוב ביותר היה ההכרה בהוצאות המוסכמות. זה היה לב ליבו של ההסכם מבחינתי ומבחינת העדה החרדית, וכך גם הבנתי את הכתוב בהסכם, לאור כל המפורט לעיל וזו הכוונה שייחסתי לכתוב בהסכם בעת החתימה עליו. אוסיף ואציין, כי לא רק דעתי הייתה כזו, אלא נאמר לי מפורשות על ידי פקיד השומה דאז מר שוקי ויטה אשר חתם על ההסכם, כי המטרה והכוונה היו שההסכם יחול לאורך שנות פעילותה של המערערת. יודגש, כי אם המצב לא היה כזה, לא הייתי חותם על ההסכם וועד השחיטה לא היה מתחיל את פעילותו במסגרת חברה שכן היינו ממשיכים לפעול במסגרת עמותה כפי שפעלנו עד אותה עת.

במעמד חתימת ההסכם נכחו פקיד השומה דאז, מר שוקי ויטה, מר עילאי פיטרמן, סגן פקיד השומה וגב' יעל מירון – רכזת חולית חברות, מטעם המשיב ומר אליעזר פישר ואנוכי, מטעם המערערת. כל הפורום הנכבד אשר נכח במעמד חתימת ההסכם יחד עם פרופ' יעקב נאמן, עו"ד אשר לא נכח במעמד החתימה, נתן את דעתו לעניין ההכרה בהוצאות המוסכמות, ללא הצגת מסמכים, כתנאי חשוב לשם קביעת שומת אמת למערערת ועל מנת לאפשר לה לפעול תזרימית, גם בעתיד ובמשך שנים רבות, ללא כל סייג או תנאי.

יצוין, כי לנוכח כותרת ההסכם, שהינה "הסכם לתשלום מקדמות", שאלתי את מר שוקי ויטה מדוע נכתבה כותרת זו, שכן האמור בהסכם שבעיקרו מסדיר את ההכרה בהוצאות המוסכמות. תשובתו של מר שוקי ויטה הייתה שככה ההסכם כונה, וצוין כי הלכה למעשה ההסכם מסדיר את ההוצאות המוסכמות בהן עומדת המערערת והוא יימשך אם לא יהיה שינוי בפעילות החברה.."

והוסיף והבהיר בחקירתו הנגדית לפני (פרוטוקול מיום 23.12.13, עמ' 28 ש' 12-20):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

"ת. כשנפגשתי עם שוקי ויטה נתן לי את המסמך הזה (ההסכם – מ' א' ג')
שאלתי אותו שתי שאלות, שאלה א' למה קוראים לזה מקדמות ולא מיסים,
למה צריך לקבוע מקדמה לפני שהחברה הוקמה, ולקחתי עורך דין שהיה שר
אוצר לשעבר, לקבוע פגישה עם פקיד שומה ראשי. אמר לי שהוא ניסח בצורה
זו הכוונה היא על מיסים ולא על מקדמות אך ניסחנו זאת ככה. לא יודע למה.
השאלה השנייה הייתה למה זה כתוב שזה מתייחס רק לשנת 2000, הוא ענה לי
כך זה מקובל במס הכנסה, אתה תגיש בסוף שנת 2000 מאזן בוחן, וכך זה
ימשיך לרוץ כל זמן שהמאזנים שלך יהיו בסדר, זה ימשיך כל הזמן.
ש. השארת את המצב ככה ולא ביקשת שזה ייכתב.
ת. עובדה שזה 7, 8 שנים זה רץ ואף אחד לא ערער. אנחנו נמצאים בבית
המשפט כי מי שחתם על הסכם זה פרש ואלה שיושבים במקומו מפחדים, ולכן
אנו כאן."

כאמור, חרף אמירות נוקבות אלה, מר ויטה לא זומן למתן עדות וגם פרוטוקול התשאל שנערך לו,
לא הוצג. גם יתר בכירי משרדו של מר ויטה, בהם מר עליאי פיטרמן והגב' יעל מירון, אשר היו
מעורבים בחתימת ההסכם, לא זומנו למתן עדות, וכך גם המפקחת רויטל רז, אשר ערכה את
הצווים לשנות המס 2005-2006 ונכחה, אף היא, באותה פגישה שנערכה עם מר ויטה, וזאת מבלי
שניתן הסבר סביר לכך. על רקע זה מפליאה במיוחד טענת המשיבה בסעיף 39 לסיכומיה, כי
המערערת היא אשר נמנעה מלזמן עדים רלבנטיים, אשר היו מעורבים בחתימת ההסכם, ובכללם
מר ויטה.

ד. התשאל שנערך למר ויטה

כאמור לעיל, אי הצגת פרוטוקול התשאל שנערך למר ויטה פועלת לחובת המשיבה, וזאת במיוחד
משהסתבר כי אין המדובר ב"דיון פנימי" או ב"פגישה חברית" גרידא, כנטען על ידי המפקח
מויאל בתצהירו ובראשית חקירתו לפני. כפי שיובהר להלן, מעבר למשמעות הראייתית כאמור,
הרי שחקירת המפקח מויאל העלתה, כי על פניו התשאל שנערך למר ויטה תומך בנקודות
מהותיות בגרסת המערערת;

כך, למשל, באשר למהות ההסכם, העיד המפקח מויאל, כי מר ויטה הבהיר לו "שכל הכוונה הייתה
להכניס את העדה החרדית לרשת המס. זה כל מהות ההסכם וכל הפגישה שהיתה בזמנו עם העדה
החרדית" (פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 32 ש' 17-18), וכפי שציטט מפרוטוקול התשאל שנערך
למר ויטה (שם, עמ' 34 ש' 29-20):

"היה רעיון לקחת את השוחטים ובמקום שיעבדו בשחור להפוך אותם
ללגיטימיים, לא היה יתרון של מס, אלא להכניס אותם לרשת המס ולהפוך
אותם ללגיטימיים.. הרעיון היה בכלל להכניס את העדה החרדית שלא
מדווחים. זה היה תחילתו של דרך ופה את רואה רשימה שהתנאי הוא להביא
רשימת עובדים. מיכל שואלת: הרעיון היה של חברה בלי רווח? שוקי עונה: אין
להם בעיה להכניס לרשימה של עובדים ולחסל את הרווח, אין פה הסכם לגבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

את המס אלא רק לרשום הכנסות ולהוציא משכורות לשוחטים. ההסכם מדבר
בעד עצמו.

(ההדגשות לעיל ולהלן שלי – מ' א' ג').

תשובותיו של מר ויטה תומכות בגרסת המערערת, שלפיה ההסכם מיום 30.7.00 נחתם כחלק
ממהלך שנועד לאגד את פעילותו של ועד השחיטה במסגרת של חברה. כפי שכבר ציינתי, בהינתן
שאלו היו נסיבות חתימת ההסכם, הרי שאין זה סביר כלל ועיקר, כי המדובר בהסכם מקדמות
גרידא, שכן שאם אכן כך הוא, הרי שכלל לא ברור מה היה האינטרס של המערערת בחתימת
ההסכם.

המפקח מויאל נחקר בעניין זה על ידי בית המשפט (פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 32 ש' 22-34):

"ש. אם זו הייתה התשובה של מר שוקי ויטה שזה נועד להכניס את העדה
החרדית לרשת המס, אז מתעוררת אצלי השאלה, שלא התעוררה אצלכם, מה
יצא לעדה החרדית מזה, אם יש להם הסכם מקדמות לשנה, למה שיסכימו,
צריך להיות הגיון כלכלי.

ת. לא שאלתי את זה. לא הייתי נוכח באותם דיונים שהתנהלו מול העדה
החרדית בעת חתימת ההסכם. כמו שאני כפוף לפקודת מס הכנסה גם שוקי
בזמנו כפקיד שומה היה כפוף להוראות ולא יכול להעניק 35% או פטור שנוגד
את הוראות השומה.

ש. זה לא מה ששאלתי, על זה יש ויכוח מה הוא יכול או לא יכול, על מה
חותמים הסכם, מאחר ושוקי ויטה לא הוזמן לעדות, האם הוא לא נשאל באותה
פגישה והם טוענים את זה, זאת אומרת יש לכם את הטענות שלכם בשביל זה
קראתם לו אז אתה לא שואל אם זה נכון מה שהם אומרים, לא נכון מה
שאומרים, זה נשמע משונה.

ת. שוקי טען שההסכם הוא הסכם מקדמות מאחר והחברה החלה לפעול בשנת
2000 על מנת להסדיר את נושא המקדמות. על מנת להקל על החברה נקבע הליך
מקדמות מאחר והחלה לפעול במהלך שנת 2000."

אולם, כאמור, הטענה כי המדובר בהסכם שאך נועד להסדיר את עניין תשלום המקדמות לשנת 2000
אינה עולה בקנה אחד על לשון ההסכם והיא גם אינה מתיישבת עם נסיבות חתימת ההסכם, כפי
שאלו תוארו, לדברי המפקח מויאל, על ידי מר ויטה בעצמו.

יש לציין, כי גם בכל הנוגע לתוקפו של ההסכם, העלה התשואול שנערך למר ויטה, כי ההסכם לא
הוגבל לשנת המס 2000 בלבד, כנטען על ידי המשיבה, באופן התומך בגרסת המערערת, וכפי שציטט
המפקח מויאל מפרוטוקול התשואול שנערך למר ויטה (שם, עמ' 33 ש' 30-34):

"מיכל סגנית פקיד השומה שואלת: מה היה ההסכם מבחינתך? האם הוא
מחייב אותך לתמיד? שוקי עונה: מה זה הסכם לעתיד? אין הסכם לעתיד. לא
קיים כזה הסכם. אף הסכם שלי הוא לא לעתיד, אבל יש עקרונות, בשנה
מסוימת שיש גלישה לשנים הבאות אך אף הסכם לא עשיתי לשנים הבאות. רק
שומה היא מקבעת קדימה ולא אחורה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

נוסח זה דומה לנוסח עליו העיד הרב וייס, כשתיאר את התשובות שנתן לו מר ויטה, כאשר הרב שאל אותו מדוע ההסכם מזכיר את שנת 2000 בלבד (סעיף 10.3 לתצהיר וכן חקירתו בעמ' 28 לפרוטוקול, ש' 12-20).

לבסוף יש לציין, כי מהתשאל שנערך למר ויטה אף עולה, כי גם סגנית פקיד השומה, הגב' מיכל טולדנו, אשר ערכה את התשאל, החזיקה בדעה, כי על פניו הטענה שמדובר בהסכם מקדמות לשנת המס 2000 אינה עולה בקנה אחד עם הוראות סעיף 5 להסכם, המאפשר לפקיד השומה לבטל או לשנות את ההסכם אם יחול שינוי מהותי בפעילות המערערת או בהתקשרויותיה (שם, עמ' 34 ש' 13-16):

"מיכל שואלת: אם קבעת רק מקדמות אז מה זה משנה השינוי בפעילות? שוקי עונה: אני לא ידעתי מה יהיה. התחלנו בצעד בונה אמון הגדרתי שההכנסות האחרות ואין הגדרה להכנסות אחרות או רווח הון."

כפי שכבר ציינתי, אם אכן המדובר בהסכם לתשלום מקדמות שתוקפו לשנת 2000 בלבד, כנטען, הרי שאין כל טעם בסעיף 5 להסכם, שכן ההסכם נועד, כביכול, להסדיר את תשלום המקדמות לחודשים ספורים בלבד בשנת 2000, כך שנושא שינוי הנסיבות היה חסר משמעות בעליל.

נראה, אם כן, כי לא בכדי נמנעה המשיבה מלזמן את מר ויטה לעדות מטעמה ולא בכדי נמנעה היא מלהגיש את פרוטוקול התשאל כראיה, וזאת תוך הצגת התשאל כ"דיון פנימי", ו"פגישה חברית" גרידא.

ה. העדר ראיות לתשלום מקדמות בשנת המס 2000
כפי שיובהר להלן, מחדלה של המשיבה להציג ראיות לביסוס גרסתה, שלפיה תכליתו של ההסכם הייתה להסדיר את תשלום המקדמות לשנת 2000 בלבד, אינו מתמצה רק בהימנעותה מלזמן עדים רלבנטיים ובהימנעותה מלהציג את פרוטוקול התשאל שנערך למר ויטה, כי אם גם בהימנעותה מלבדוק, באופן בסיסי ביותר, האמנם שולמו על ידי המערערת מקדמות בשנת המס 2000. מובן, כי בדיקה כאמור הינה מתבקשת לנוכח הגרסה שהציגה המשיבה באשר למהות ההסכם.

המפקח מויאל נחקר בעניין זה, כך (פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 35 ש' 19 עד עמ' 36 ש' 9):

**"ש. אתה יודעה כמה מקדמות שילמו בשנת 2000 החברה.
ת. לא, מאחר ומפקח מס לא מטפל במקדמות.
ש. כיוון שהיה הסכם מקדמות, לא עניין אותך גם לבדוק.
ת. אני טיפלתי בשומה בשנת 2007 ו-2008, הסכם מקדמות לשנת 2000 לא רלבנטי.
לשאלת ביהמ"ש: טוענים נגד שלטונות המס שזה לא היה הסכם מקדמות, טוען שוקי ויטה שמענו שזה כן היה הסכם מקדמות, אז לא מעניין אתכם לברר בפועל אם שולמו מקדמות?"**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 ת. מימיי כמפקח לא בדקתי אם שולמו מקדמות או לא.
2 ש. יש שאלה של פרשנות הסכם הם אומרים זה מקדמות ואתם אומרים שזה לא
3 מקדמות. אז לא עניין אותך לבדוק אם שולמו מקדמות או לא?
4 ת. הטענה הראשונית שלי הייתה לפני שאנחנו נכנסים להסכם, שההוצאה אינה
5 בייצור הכנסה.
6 ש. האם עניין אותך או לא עניין אותך, האם נראה לך רלבנטי לפרשנות שאם זה
7 מקדמות או לא מקדמות, אם בפועל שולמו מקדמות?
8 ת. לא בדקתי זאת מהסיבה הפשוטה כי מבחינתי אין צורך להגיע להסכם כיוון שלא
9 עומדים בסעיף 17 רישא שההוצאות אינן בייצור הכנסה.
10 ש. אבל את שוקי ויטה כן טרחתם לשאול בשיחה על מהות ההסכם וסגנית פקיד
11 שומה שואלת אותו ואומרת לו שהם טוענים שזה לא מקדמות, כלומר, אתם ברשויות
12 המס כן חשוב לכם לדעת מה הפרשנות של ההסכם ואתה אפילו מבקש לזמן את
13 שוקי ויטה אז לא מעניין אותך בפועל שולמו או לא שולמו מקדמות.
14 ת. לא בדקתי את זה. אני מניח שכמו כל חברה גם חברה הזו שילמה מקדמות.
15 ש. היום בדיעבד עכשיו בבית המשפט נראה לך שזה רלבנטי שאם החברה שילמה
16 מקדמות בשנת 2000 לפי ההסכם.
17 ת. לא, כי מבחינתי אין צורך להיכנס להסכם, אם אני נכנס להסכם הוא קובע
18 שההוצאות צריכות להיות כרוכות בייצור הכנסה, כיוון שההוצאות לא כרוכות אין
19 משמעות להסכם.
20 המשך חקירה: כלומר בהנחה שההסכם הוא לא הסכם מקדמות אלא ההסכם הוא
21 עתידי אז אתה מוציא אותה שומה.
22 ת. בהנחה שאני מתעלם מהמקדמות, ולעובדה שההסכם מתייחס רק לשנת 2000 אנו
23 עדיין צריכים לעמוד בהסכם שאומר שההוצאה צריכה להיות כרוכה בהוצאות
24 השומה."
25

26 לטעמי, עדות זו של המפקח מויאל אך ממחישה, כי בגדרי הליך זה עשתה המשיבה כל אשר לאל
27 ידה על מנת שלא להתמודד עם מהות ההסכם נשוא ענייננו, וזאת גם במחיר של העלאת טענות אשר
28 אינן מתיישבות עם השכל הישר.
29

ו. ההסכמים שהציגה המערערת

31 בתצהירו, ביקש המפקח מויאל לבסס את גרסת המשיבה ביחס למהות ההסכם בעיקר על כותרת
32 ההסכם, תוך ציטוט חלקים בלבד מהמבוא להסכם וחלק מסעיף 8 להסכם (ראו סעיף 25(א)
33 לתצהירו). כפי שצינתי לעיל, הגם שההסכם הוכתר על ידי מר ויטה כ"הסכם לתשלום מקדמות",
34 הרי שתוכן ההסכם מצביע על כך שתכליתו הראשונית הייתה להסדיר את נושא ההוצאות אשר אינן
35 מגובות באסמכתאות, כאשר נושא המקדמות היווה רק חלק מכך.
36 כאמור, במסגרת תצהירו, הצהיר הרב וייס, כי כותרת ההסכם אכן הטרידה אותו, כאשר לדבריו מר
37 ויטה הפיס את דעתו בעניין זה (ראו סעיף 10.3 לתצהירו. כן ראו את חקירתו הנגדית, פרוטוקול
38 מיום 23.12.13, עמ' 28 ש' 12-20). מעבר לכך, הרי שבמסגרת הליך זה הציגה המערערת שלושה
39 הסכמים אשר נחתמו בשנות המס הרלבנטיות לערעורים שלפני בין משרד ב"כ המערערת לבין פקיד
40 השומה גוש דן דאז (ההסכמים סומנו מ/מ-1/3). עיון באותם הסכמים מעלה, כי הגם שאותם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

הסכמים נשאו כותרת מסוימת, הרי שתוכנם העיד על מהות שונה, וזאת בדומה להסכם נשוא
עניינו.

כך, למשל, עיון בהסכם משנת 2003 (מ/1), שכותרתו "הסכם גבייה", מעלה, כי ההסכם, במהותו,
עוסק באופן קביעת חבות המס הסופית שתחול על הנישום החל משנת 2002 ואילך ולא באופן גביית
המס. גם שני ההסכמים הנוספים, משנת 2004 (מ/2 ו-מ/3), שאף הם נושאים כותרת "הסכם גבייה",
עוסקים, במהותם, בקביעת חבות המס שתחול על הנישומים שהם צד לאותם הסכמים. יש לציין, כי
בדומה להסכם נשוא עניינו, גם ההסכמים שהוצגו לפני הינם הסכמים הצופים פני עתיד, שבגדרם
נקבעו העקרונות ואופן חישוב המס של נישומים במשרדי פקיד השומה גוש דן. מובן, כי גם הסכמים
אלו תומכים בגרסת המערער. יש לציין, בהקשר זה, כי בעת הגשת ההסכמים האמורים כראיה,
קבעתי כי ב"כ המשיבה תהא רשאית לקבל מב"כ המערער את שמות הנישומים שהם צד
להסכמים האמורים, כדי לבחון את תיקיהם (ראו פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 37 ש' 19-20).
אולם, ב"כ המשיבה לא פנתה לב"כ המערער בנושא זה. גם התנהלות זו מדברת בעד עצמה.

ז. פעילות ועד השחיטה במסגרת של עמותה

המערער, העלתה המשיבה בסיכומיה השערה, שלפיה התגלו אי סדרים בפעילותו של ועד השחיטה,
אשר פעל בשעתו במסגרת של עמותה, וכי בעקבות אי סדרים אלו הוסכם בין הצדדים, כי פעילות
ועד השחיטה תועבר למסגרת של חברה חדשה שתוקם, תוך שנחתם בין הצדדים הסכם מקדמות
לשנת 2000 (ראו סעיף 59 לסיכומי המשיבה). זאת, בניסיון להתמודד עם חוסר ההיגיון הכלכלי
הטמון בעריכת הסכם מקדמות 0 בנסיבות כבעניינו, ושעה שכל האינדיקציות תומכות במסקנה, כי
ההסכם מיום 30.7.00 אכן הקים למערער זכות לניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35% מהכנסותיה
וזאת ללא הצגת אסמכתאות. לטענת המשיבה, השערה זו מתיישבת היטב עם העובדה שעדי
המערער נתקפו שכחה עת התבקשו הם למסור מידע באשר לזהות העמותה, אשר במסגרתה פעל
ועד השחיטה עובר להתאגדותו במסגרת של חברה.

לא אחד, כי "השכחה" שתקפה את עדי המערער עת התבקשו הם למסור מידע באשר לזהות
העמותה שבמסגרתה פעל ועד השחיטה עובר להתאגדותו במסגרת של חברה עוררה בי אי נוחות
מסוימת (ראו, בהקשר זה, את חקירתו הנגדית של רואה החשבון חיים הייזלר, פרוטוקול מיום
23.12.13, עמ' 8 ש' 13-14; עמ' 8 ש' 26 עד עמ' 10 ש' 12; עמ' 12 ש' 16-3; עמ' 19 ש' 22 עד עמ' 21 ש'
8; חקירתו הנגדית של הרב וייס, שם, עמ' 23 ש' 14 עד עמ' 24 ש' 7; עמ' 24 ש' 31 עד עמ' 25 ש' 4).
אולם, שעה שמדובר בהשערה בלבד שהועלתה על ידי המשיבה מבלי שהיא נתמכת בראיות כלשהן –
הגם שכל המידע בעניין זה אמור להיות בידי המשיבה – ושעה שמר ויטה, בעצמו, אישר בפגישת
התשאול שנערכה לו, כי מטרת ההסכם הייתה "להכניס את העדה החרדית לרשת המס" וכי "אין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

פה הסכם לגבות את המס אלא רק לרשום הכנסות ולהוציא משכורות לשוחטים", הרי שאין בהשערה זו שהעלתה המשיבה בסיכומיה כדי להוות משקל נגד ללשון ההסכם ולנסיבות חתימתו. לאור כל האמור, אין לי אלא לקבוע, כי בגדרי ההסכם נשוא ענייננו ביקשו הצדדים להסדיר את נושא ניכוי הוצאות אשר אינן נתמכות באסמכתאות, וכי ההסכם לא הוגבל לשנת המס 2000 בלבד.

5. סיכום ביניים

הן לשון ההסכם, הן הנסיבות החיצוניות להסכם, הן ההיגיון הכלכלי הטמון בו, תומכים במסקנה, כי ההסכם שנחתם בין הצדדים, ביום 30.7.00, אכן הקים למערערת זכות לניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35% מהכנסותיה וזאת ללא הצגת אסמכתאות. שעה שזו היא מסקנתי, הרי שיש להידרש לשאלה האם הסכם זה היה תקף בשנות המס שבערעור והאם פקיד השומה היה רשאי לחזור בו מההסכם, הן בכלל, הן בפרט בשנות המס שבערעור.

כאמור, המשיבה טוענת, כי ההסכם כלל לא נכנס לתוקף בהיותו הסכם בלתי חוקי ומעת שהופר על ידי המערערת, וכי מכל מקום, וגם אם המדובר בהסכם תקף, הרי שהיא הייתה רשאית להשתחרר מההסכם בנסיבות העניין.

בטרם אתייחס להלן לטענות המשיבה לגופן אזכיר, כי למעט הטענה להפרת ההסכם בידי המערערת לא העלתה המשיבה כל טענה ביחס לתוקף ההסכם בזמן אמת וכי יתר הטענות ביחס לתוקף ההסכם הועלו על ידי המשיבה רק בדיעבד, רק בסיכומיה. דרך זו אינה ראויה, שכן בחינת החלטות ופעולות המשיבה צריך שתהא בהתייחס להחלטות ולפעולות שהתקבלו על ידי המשיבה בזמן אמת. למעשה, משנדחו טענות המשיבה בעניין מהות ההסכם, כאמור לעיל, ומשלא מצאתי ממש בטענה להפרת ההסכם בידי המערערת, כפי שיובהר להלן, היה מקום לקבל את הערעור אף מבלי לדון בטענות הנוספות שהעלתה המשיבה בסיכומיה. למרות זאת, ולמען שלמות התמונה אדון גם בטענות אלו.

6. תוקף ההסכם

א. חוקיות ההסכם

המשיבה טוענת, כי גם אם ההסכם אשר נחתם בין הצדדים ביום 30.7.00 אכן הקים למערערת זכות לניכוי הוצאות בשיעור של עד ל-35% מהכנסותיה וזאת ללא הצגת אסמכתאות כלשהן, הרי שמדובר בהסכם בלתי חוקי, ומשכך אין לו כל תוקף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל (פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

בטרם אתייחס להלן לטענת המשיבה לגופה אבהיר, כי לטעמי לא ניתן לטעון ברצינות לאי חוקיות ההסכם ובה בעת להימנע מלזמן למתן עדות איזה מבין הגורמים הרלבנטיים אשר היו מעורבים בחתימת ההסכם ובראשם מר ויטה. עוד אבהיר, כי את חוקיות ההסכם בענייננו יש לבחון על רקע הנסיבות שהובילו לחתימת ההסכם, כפי שאלה תוארו על ידי עדי המערערת. כאמור, מאחר שהמשיבה לא טרחה לזמן למתן עדות איזה מבין הגורמים הרלבנטיים אשר היו מעורבים בחתימת ההסכם, הרי שיש לקבל את גרסת המערערת באשר לנסיבות שהובילו לחתימת ההסכם, מה גם שהתשאול שנערך למר ויטה תומך בגרסה שהציגה המערערת.

את טענתה שלפיה המדובר בהסכם בלתי חוקי מבקשת המשיבה לתמוך בהוראות סעיף 245(א) לפקודה, הקובע כך:

"לא יותרו ניכויים או קיזוזים, ולא יינתנו פטורים, הנחות ממס או הקלות אחרות, אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק".

על פי הטענה, בגדרי ההסכם נשוא ענייננו ניתנו למערערת הקלות מס שאין להן כל עיגון חוקי ומשכך המדובר בהסכם בלתי חוקי.

על האיסור לתת הקלות מס ללא הסמכה מפורשת בחוק, ועל ההצדקות לתפיסה זו, נפסק זה מכבר:

"כשם שלא ניתן להטיל תשלומי חובה אלא בחוק או על פיו, כך לא ניתן לשנות את שיעורי תשלומי החובה אלא בחוק או על פיו. בכלל זה, לא ניתן לתת הנחות, פטורים, והקלות למיניהם בתשלומי החובה אלא אם יש יסוד לכך בחוק או בחיקוק מכוחו... הסמכה לפטור מתשלום חובה או להקל בו – כמו הסמכות לחייב בתשלום – חייבת להיות ברורה ומפורשת: 'כשם שלהטלת מס נתבע מן החוק כי ידבר אלינו בלשון צחה וברורה, כן יהא בפטור או בהקלה ממס' (בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 82 (1999)... הטעם לכלל זה נעוץ בעקרון השוויון, ובחשש כי הקלה עם האחד תביא עימה הכבדה על האחר, ואף פגיעה בקניינו."

(ראו ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, מר צבי גוב-ארי, פסקה 65 (2011). עוד ראו: ע"מ 5666/09 עיריית פתח תקוה נ' ישיר איי.די.איי חברה לביטוח בע"מ (2011); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2014)).

אולם בענייננו, פקיד השומה לא התחייב להתיר למערערת בניכוי הוצאות שהחוק איננו מאפשר להכיר בהן, נהפוך הוא; למעשה, ההסכם אשר נחתם בין הצדדים יוצא מתוך נקודת הנחה ש"ההוצאות הנוספות", כהגדרתן בהסכם, הן הוצאות שהוצאו בייצור הכנסתה של המערערת. עוד יוצא ההסכם מתוך נקודת הנחה, כי לא ניתן להמציא אסמכתאות לביסוס ההוצאות האמורות. על רקע האמור, נקבע שיעור מסוים של הוצאות שיותרו למערערת בניכוי על אף שהן אינן נתמכות באסמכתאות. למעשה, פקיד השומה קיבל את עמדת המערערת, כי בגדרי פעילותה היא נושאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

בהוצאות לגורמים שונים בעדה החרדית כחלק אינטגרלי ובלתי נפרד מהליך ייצור הכנסתה, כאשר
אין למערער את האפשרות להציג אסמכתאות לביסוסן, וכי ללא ההכרה בהוצאות אלו לא יוכל
ועד השחיטה לפעול במסגרת של חברה. כפי שתיאר את הדברים הרב וייס בחקירתו הנגדית
(פרוטוקול מיום 23.12.13, עמ' 26 ש' 11-13):

".. זה חוגים שאנו חייבים לתמוך בהם אחרת לא נוכל להתקיים בתור קהילה,
ההכשר עצמו הוא לא חי בזכות עצמו אלא הוא חלק מהקהילה, הקהילה
מחזיקה את ההכשר ואנו מחזיקים את הקהילה."

כאמור, פקיד השומה הנוכחי איננו רואה עין בעין עם קודמו בתפקיד. לשיטתו, אין המדובר
בהוצאות שהוצאו בייצור הכנסתה של המערער, כי אם בהוצאות פרטיות או הוניות, שהינן
אסורות בניכוי בהתאם להוראות סעיפים 32(1) ו-32(2) לפקודה, וכפי שהבהיר המפקח מויאל
בחקירתו לפני (פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 38 ש' 26-6):

"ש. העיד כאן הרב וייס ונכחת בעדותו והוא אמר העדה החרדית והחברה
מבחינת אפשרות הקיום שלה חד הם, אם אנחנו לא נתמוך בעדה החרדית לא
נוכל לשאת את המותג ששמו הכשר העדה החרדית. שמעת את זה?
ת. שמעתי.

ש. כלומר מה שאמר אדון וייס מבחינת ייצור ההכנסה הוא שמבלי שאני אתמוך
ואשלם את הסכומים שאשלם למעשה יורידו לי את הזכות לתת את ההכשר.
האם זו לא הוצאה בייצור הכנסה.

ת. לא. במהלך ההליך השומתי בחנתי את הפעילות העסקית של המערער, של
הלכתי ללקוח העיקרי שמהווה 95% מההכנסות של המערער, ביקרתי אצלו
במאה שערים כדי להתרשם ולהבין מה הפעילות, מה עושה המערער ואילו
הוצאות יש לה בשל כך, הפעילות של המערער היא שחיטה של בשר ועופות
על כל הכרוך בכך, בדיקה, שחיטה, וכל היתר ומתן חותמת של הכשר בד"ץ.
ההוצאות שהמערער דרשה מעבר להוצאות השכר שהוכרו כמובן, הן הוצאות
שיותר באופן של גמילות חסדים, אין קשר לפעילות עסקית.

ש. הטענה שחלק מהכשר הבד"ץ נובע מזה שעושים גמילות חסדים שזה חלק
מההכשר.

ת. אני לא מקבל את זה שזה הוצאה בייצור הכנסה, הצרכנים של החותם בד"ץ
הוא לא רק קהילה סגורה במאה שערים, הלקוח העיקרי משווק לכל רשתות
השיווק בכל הארץ וצרכנים של בד"ץ העדה החרדית הם מכל רחבי הארץ. מי
שקונה את בד"ץ יודע היטב זה הכשר גבוה.

ש. מה שהרב וייס העיד כאן שחלק מהתנאים למתן הכשר זה גם גמילות
חסדים של הקהילה או של החברה.

ת. אין קשר בין שירותי השחיטה לבין גמילות חסדים. צרכנים של ההכשר הזה
אינם מודעים כלל לגמילות החסדים ואין להם עמדה בעניין."

אולם, מהתשאול שנערך למר ויטה עולה, כי עיקר הביקורת של המשיבה בענייננו מופנית לעובדה
שההסכם נוסח באופן הצופה פני עתיד. הדבר עולה גם מנימוקי השומה שהגישה המשיבה, שבגדרם
נטען, בין היתר, כי ההסכם מתייחס במפורש לשנת המס 2000 בלבד; כי אין הוא צופה פני עתיד; וכי
אין להסיק מההסכם כי פקיד השומה ביקש להתיר בניכוי, באופן עתידי, הוצאות שספק אם הוצאו
בפועל, וגם אם כן, ספק האם הן מהוות הוצאות בייצור הכנסה שוטפת, כהוראת סעיף 17 לפקודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

למעשה, עולה מהתשאל ומנימוקי השומה, כי עמדת הגורמים המקצועיים אצל המשיבה הינה, כי המדובר בטעות בשיקול הדעת של פקיד השומה דאז, אשר הביאה לכך שלמערערת הותרו בניכוי הוצאות בסכומים של מיליוני שקלים בכל שנה, שאותן הייתה רשאית המערערת לנכות מהכנסותיה ללא ביקורת וללא הצגת אסמכתאות כלשהן, וזאת לא רק בשנה הראשונה להיווסדה. הדברים עולים מפורשות מסעיף 47 לסיכומי המשיבה, שם נטען, כך:

"לטעמו של המשיב אין אפשרות לקבוע בהסכם עתידי, בלתי מוגבל, את שיעור ההוצאות או שיעור המס שיחול כלפי עתיד וזאת בהסכם המשלב את כל הנסיבות כפרשנות המערערת: גם הסכם שצופה פני עתיד ללא מגבלת זמן, גם הסכם שקובע שיעור מס שיחול כלפי עתיד או שיעור הוצאה שתותר כלפי עתיד וזאת מבלי לדעת מהי ההוצאה, סיווגה וללא תלות בפעילות החברה שכן ההסכם ניתן עם הקמתה..."

כפי שיובהר להלן, טעות בשיקול דעת עשויה, אמנם, להוות עילה להשתחררות מההסכם, אולם אין בטעם זה, כשלעצמו, כדי להצביע על אי חוקיות ההסכם נשוא ענייננו. אמנם, ההסכם נשוא ענייננו הינו הסכם חריג, המאפשר למערערת לנכות מהכנסותיה הוצאות בסכומים של מיליוני שקלים בכל שנה, ללא הצגת אסמכתאות. מטבע הדברים, הסכם כזה מעורר – לכל הפחות – סימני שאלה. אולם, לצד זאת יש לזכור את הנסיבות המיוחדות שהובילו לחתימת ההסכם, אשר יכולות להבהיר, במידה מסוימת, את הרציונל הטמון בעריכת ההסכם. יש לזכור גם, כי המשיבה לא טרחה לזמן למתן עדות ולו עד אחד אשר היה מעורב בחתימת ההסכם. כאמור, לא ניתן לטעון ברצינות לאי חוקיות ההסכם ובה בעת להימנע מלהעיד איזה מבין העדים הרלבנטיים אשר היו יכולים לבסס טענה כאמור. מעבר לכך, הרי שבמצב דברים זה אין לי אלא לקבל את גרסת המערערת באשר לנסיבות שהובילו לחתימת ההסכם, הנתמכות גם בתשאל שנערך למר ויטה, שיש בהן, כאמור, כדי להבהיר את הרציונל הטמון בעריכת ההסכם.

מכאן, שנקודת המוצא בענייננו הינה כי אין המדובר בהסכם בלתי חוקי שיש להורות על בטלותו או על בטלותו היחסית.

אשוב ואזכיר בשולי הדברים – ולא מפאת אי חשיבותם – כי טענה זו, בדבר אי חוקיות ההסכם, הועלתה על ידי המשיבה רק בסיכומיה. עוד אזכיר, כי בגדרי ההליך לא הועלתה כל טענה הנסמכת על הוראות סעיף 147 לפקודה.

ב. הפרת ההסכם

המשיבה טוענת, כי ההסכם נשוא ענייננו פקע, שעה שהמערערת לא קיימה את הוראותיו לעניין ביצוע הניכוי במקור כאמור ב"והואיל" הרביעי בהסכם, וזאת ביחס ל"הוצאות הנוספות". גם בטענה זו אין ממש;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1
2 כאמור לעיל, ההסכם נשוא עניינינו נחתם כחלק ממהלך אשר נועד להעביר את פעילות ועד השחיטה
3 למסגרת של חברה. במסגרת זו, קיבל פקיד השומה את עמדת המערערת, לפיה בגדרי פעילותה היא
4 נדרשת לשאת בהוצאות לגורמים שונים בעדה החרדית וכי הוצאות אלו אינן יכולות להיות מגובות
5 באסמכתאות. על כן, הותרו למערערת בניכוי ההוצאות הנוספות, הגם שאלו אינן מגובות
6 באסמכתאות, וזאת תוך שבסעיף 8 להסכם נקבע, כך:

7 "אין בהסכם זה כדי לגרוע מכל חובה של החברה לפי פקודת מס הכנסה וחוקי
8 מס אחרים רלוונטיים ליישום הוראות הדין לעניין דיווח, הגשת דוחות, תשלום
9 מקדמות (לרבות תשלום מקדמות בגין הוצאות עודפות), ניכוי מס במקור או כל
10 הוראה אחרת לפי העניין, אלא אם נקבע כך בהסכם במפורש. (ההדגשה שלי –
11 מ' א' ג')."
12

13 כאמור, ביחס להוצאות הנוספות נקבע הסדר ספציפי בהסכם ומשכך אין לראות במערערת כמי
14 שהפרה את ההסכם, מה גם שבזמן אמת המשיבה לא ראתה בהתנהלות זו של המערערת עילה
15 לביטול ההסכם ולא הודיעה למערערת על ביטול ההסכם.

16
17 המסקנה הינה, אפוא, כי המדובר בעניינו בהסכם תקף, המחייב את המשיבה, וזאת בכפוף לכללי
18 ההשתחררות מכבליו, כפי שנקבעו בפסיקה. על כך להלן.

7. השתחררות מההסכם

א. המסגרת הנורמטיבית – הלכת ההשתחררות

22 כידוע, הסכם שבצדו האחד עומדת רשות ציבורית ובצדו השני עומד אדם או תאגיד פרטי ושעניינו
23 בפשרה בדבר הפעלת סמכות שלטונית הוא הסכם רשות, שהינו "יצור כלאיים", הכולל מאפיינים
24 ציבוריים ופרטיים גם יחד, לכן חלות עליו שתי מערכות דינים: דיני החוזים והמשפט הציבורי (ראו
25 ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב- ר"ח ועו"ד, פסקה 29 לפסק דינו של כב' השופט י'
26 דנציגר (2012, להלן: עניין מחלב); ע"מ 3081/10 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה אזורית
27 חוף אשקלון, פסקה י"ט (2011, להלן: עניין תשתיות נפט)).

28
29 בין שתי מערכות הדינים הללו מתקיים מתח ולעיתים אף התנגשות של ממש; מחד, דיני החוזים
30 שמים דגש על עיקרון חופש החוזים בין הצדדים. חופש החוזים פירושו החופש להתקשר בהסכם,
31 אך בד בבד בצדו השני של אותו "מטבע" פירושו כי ההתקשרות בהסכם מחייבת את הצדדים, ואף
32 צד אינו רשאי "להתנער" מהחובה כלאחר יד מבלי שהדבר ייחשב כהפרה, על כל המשתמע מכך.
33 דהיינו, כאשר בוחנים את ההסכם אך ורק בפריזמה חוזית אין כל חשיבות לכך שאחד הצדדים
34 להסכם הינו רשות ציבורית, וכל עוד מדובר בהסכם שנכרת כדין, זהות הצדדים אינה רלוונטית
35 לדיון המשפטי החוזי. מאידך, המשפט הציבורי – ובראשו המשפט המינהלי – שם דגש על סוגיות של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

סמכות ושיקולים ציבוריים. הרשות הציבורית הינה נאמן של הציבור ולכן היא מחויבת לפעול בגדרי סמכויותיה, תוך שמירה על עקרונות של סבירות, שוויון והגינות. כך באופן כללי בפעולותיה של הרשות הציבורית, כך בבואה לירות חוזים עם הפרט (ראו דפנה ברק-ארז "השתחררות מחוזה של רשות מנהלית: מקרה מבחן לדואליות הנורמטיבית" המשפט י"א 111 (2005), להלן: **ברק-ארז**); עניין **מחלב**, פסקה 29 לפסק דינו של כב' השופט י' דנציגר).

מכאן, שלצד ההכרה בחובתה הרשות לקיים התחייבויות שנטלה על עצמה מול הפרט, על הרשות הציבורית לשקול שיקולים ואינטרסים ציבוריים, שעשויים בנסיבות מסוימות להתנגש עם דיני החוזים ולהטות את הכף לטובת השתחררות מהסכם שכרתה עם האזרח, תוך פגיעה בעיקרון חופש החוזים. ככלל, כשרשות מבקשת להשתחרר מהסכם, מדובר בהסכם שתחולתו אינה רק צופה פני עבר אלא גם צופה פני עתיד. עם הזמן נסיבות משתנות, והסכם כזה עשוי להתברר כהסכם הכובל את הרשות הציבורית ומנוגד לצרכי הציבור ולאינטרסים ציבוריים שונים. לפיכך נקבע, כי כשקיימת התנגשות בין דיני החוזים לבין המשפט הציבורי, ניתנת לרשות הציבורית – במקרים חריגים ובהתקיים תנאים מסוימים כגון צרכי ציבור חיוניים ושינוי נסיבות מהותי – אפשרות להשתחרר מהסכם שדיני החוזים בפני עצמם אינם מאפשרים לה להשתחרר ממנו (ראו **ברק-ארז**, עמ' 121-130; ע"א 2064/02 **תשלובת ח. אלוני בע"מ נ' עיריית נשר**, פ"ד נט(1) 111, 118-121 (2004); ע"מ 8183/03 **חברת החשמל לישראל בע"מ נ' מועצה אזורית הגולן**, פסקאות 11-21 לפסק דינה של כב' השופטת א' פרוקצ'יה (2010); עניין **מחלב**, פסקה 30 לפסק דינו של כב' השופט י' דנציגר).

עמדה על כך גבריאלה שלו, **חוזים ומכרזים של הרשות הציבורית**, 67 (תש"ס-2000) בפרק הדן בהשתחררות מחוזה רשות:

"בכל עת שבה מתקשר הממשל בחוזה נוצר עימות בין כוחו המחייב של החוזה ובין סמכויותו הריבוניות של השלטון. הלכת ההשתחררות, המתירה למדינה להשתחרר מחוזה כאשר דורשים זאת צרכי ציבור חיוניים, היא תוצר המתח והעימות הנוצרים בין שיקולים שונים ואינטרסים נוגדים בתחום חוזי הרשות. מחד גיסא, ברור כי ממשל מודרני אינו יכול לנהל את פעילויותיו באורח יעיל, חסכוני ואמין בלא התקשרות בחוזים ובלא כיבודם של חוזים שבהם הוא מתקשר. מאידך גיסא, יש לאפשר לממשל ריבוני לנהל מדיניות גמישה ומתואמת לשינויי העתים והצרכים, ובלבד שהמודד העליון לפעולתו הוא טובת הכלל. שיקולים נוגדים אלה מגיעים לידי עימות חזיתי במקרים שבהם השלטון, מטעמים המעוגנים בטובת הציבור, שואף להשתחרר מחוזה, במקרים אלה ניצבים זה כנגד זה צרכי השלטון התובעים התרת החוזה, וטובת הפרט המתקשר הדורשת את קיום החוזה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 ההלכה שלפיה זכאית הרשות להשתחרר מחוזה כל אימת שצרכיה החיוניים
2 מחייבים את ביטולו, מהווה פתרון לעימות העלול להיווצר בין צורכי השלטון ובין
3 עניינו של הפרט המתקשר. הלכה זו מהווה במשפטנו את עיקרו של הדין המיוחד
4 החל על חוזה הרשות.
5 (הדגשה שלי – מ' א' ג').

6
7 אותה "הלכת השתחררות", הינה ביטוי אחד מיני רבים לעקרון אי-הסופיות של החלטות שלטוניות,
8 אשר בבסיסו עומדים שני עקרונות יסוד של המשפט הציבורי: האיסור על רשות שלטונית לחרוג
9 מסמכויותיה (עקרון האולטרה-וירס) וחובתה הבסיסית של הרשות להפעיל את סמכויותיה לטובת
10 האינטרס הציבורי וטובת הכלל, כפי שהם מעת לעת (ראו ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל
11 צבי אייזינגר (ניתן ביום 10.5.15, להלן: עניין אייזינגר)).

12
13 הדעות חלוקות בשאלה איזה אינטרס יגבר, האם תמיד האינטרס הציבורי כפי שסבורה פרופ' שלו,
14 או שמא תוך איזון בין איסור כבילת שיקול הדעת המינהלי לבין עקרון הוודאות המשפטית, כפי
15 שסבורה דפנה ברק-ארז (לניתוח שאלה זו ראו: אמנון רובינשטיין וערן דויד, "המדינה היא לא עסק
16 פרטי" בתוך: ספר דניאל, עיונים בהגותו של פרופ' דניאל פרידמן, 862,855 (בעריכת נילי כהן ועופר
17 גרוסקופף, תשס"ח-2008, להלן: רובינשטיין ודויד)).

18
19 הלכת ההשתחררות עצמה עברה תמורות בפסיקה, כפי שמציינים רובינשטיין ודויד (בעמ' 862):

20 "בכל הנוגע להלכת ההשתחררות, גם בפסיקה חלו תמורות רבות בנקודת ממשק
21 זו בין דיני החוזה למשפט המנהלי: אם בתחילת הדרך תמך בית המשפט בגישת
22 ההעדפה המוחלטת של כללי המשפט המנהלי, הרי שעם הזמן התרככה גישה זו
23 בפסיקה, וכיום מנסה בית המשפט למצוא את נקודת האיזון בין מערכות הדינים
24 השונות. המושג שלאורו מתבצעת ההכרעה הוא "צורכי ציבור חיוניים". משמע,
25 השאלה שיש לשאול על מנת לאפשר לרשות ציבורית להשתחרר מחוזה היא אם
26 כתוצאה מהמשך קיום החוזה נפגעים צורכי ציבור חיוניים".

27
28 בצד "פריבילגיה" זו שניתנת לרשות הציבורית, להשתחרר מהסכם שדיני החוזה בפני עצמם אינם
29 מאפשרים לה להשתחרר ממנו, מטיל המשפט הציבורי על הרשות כצד להסכם חובות מוגברות של
30 הגינות ויושר, הנובעות באופן ישיר ממעמדה של הרשות הציבורית כנאמן הציבור. בבואה של
31 הרשות הציבורית לאזן בין השיקולים השונים עליה גם לקחת בחשבון את אינטרס ההסתמכות של
32 האזרחים על פעולותיה ואת ערך האמינות וההגינות של הרשות הציבורית בעיני האזרחים (ראו עניין
33 תשתיות נפט, פסקאות י"ח-כ"ה לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין; עניין מחלב, פסקה 35
34 לפסק דינו של כב' השופט דנציגר; עניין אייזינגר, פסקה 51 לפסק דינו של כב' השופט מ' מזוז).

35
36 על משמעות הלכות אלו במקרה שלפניי, אעמוד בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 11-12-31259; ע"מ 11-04-27402 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

כפי שיובהר להלן, הסכמים והסכמות בין נישום לבין פקיד השומה כפופים לא רק לעקרונות הכלליים של המשפט הציבורי, המשתקפים גם בהלכת ההשתחררות, אלא גם לסמכות ההתערבות הסטטוטורית שנקבעה על ידי המחוקק בסעיף 147 לפקודה.

ב. סמכות מנהל רשות המיסים על פי סעיף 147 לפקודה

במשפט המינהלי קיים עיקרון כללי של אי-סופיות ההחלטה מינהלית, שהבסיס הרעיוני לו עומד גם בבסיס הלכת ההשתחררות כפי שתואר לעיל. לצד עיקרון כללי זה, קיימת בפקודת מס הכנסה הוראה פרטנית הנותנת ביטוי לעקרון זה במסגרת דיני המס, המצויה בסעיף 147 לפקודה. סעיף זה מסמך את מנהל רשות המיסים – ביוזמתו או לפי בקשת נישום – לעיין מחדש ולשנות שומה שנעשתה לנישום, בתוך תקופה מוגבלת שנקבעה בסעיף. וזו לשון הסעיף, בחלקים הרלבנטיים לעניינו:

"147. סמכות המנהל לעיין ולתקן

(א) (1) המנהל רשאי ביוזמתו הוא או לבקשת הנישום תוך התקופה המסתיימת כתום שנה לאחר התקופות שנקבעו בסעיפים 145(א) או 152(ג) לפי המאוחר, או תוך שש שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), לפי הענין, לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד השומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו, ליתן בענין זה כל צו שייראה לו; ...".

להוראת סעיף 147 שני רבדים: ראשית, וכאמור לעיל, היא מקרה פרטי, סטטוטורי, של העיקרון הכללי של אי-סופיות החלטה מינהלית, ושנית, היא הוראה ייחודית אשר לה תכלית נוספת על התכליות הרגילות של עקרון אי-הסופיות: יצירת מנגנון פיקוח ובקרה של מנהל רשות המיסים על המערך הפקידותי-מקצועי הכפוף לו, לשם הבטחת תקינות מינהלית, מניעת תקלות וטעויות, אחידות בהפעלת הסמכויות שלפי הפקודה וגביית מס אמת. במובן זה יש לראות בשומה שנעשתה לנישום, בחלופות השונות הקבועות בפקודה, כשומה לא סופית, הכפופה – במגבלות הזמן שנקבעו בסעיף – לסמכות מנהל רשות המיסים לפתוח את השומה, בהתקיים עילה ראויה לכך (ראו עניין אייזינגר, פסקאות 30 ו-31 לפסק דינו של כב' השופט מ' מזוז).

הסמכות לפי סעיף 147 הינה רחבה והיא אינה מוגבלת לעילות ספציפיות, או לסוג טעות כזה או אחר (ראו ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה, פ"ד יט(1) 245, 248 (1965), להלן: עניין בן ציון); ע"א 669/66 מטעי רסקו נ' פקיד השומה, פ"ד כא(1) 141, 144 (1967), להלן: עניין רסקו); ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מה(3) 365, 370 (1991); ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה (2008), להלן: עניין מרום); ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (2009), להלן: עניין שחאדה)). יחד עם זאת, נקבע בפסיקה, כי את הסמכות לפי סעיף 147 לפקודה יש לפרש בצמצום ולהתירה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות, וזאת בשים לב לכך שלנישום קיים אינטרס הסתמכות על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

השומה מעת שנהפכה לסופית ורק אינטרסים ציבוריים עשויים להצדיק בנסיבות חריגות פגיעה בהסתמכות זו. עוד נקבע, כי האיזון בין השיקולים והאינטרסים השונים הינו אותו איזון שנקבע בנוגע לשינוי החלטה מנהלית, היינו איזון בין האינטרסים הציבוריים לבין האינטרסים והציפיות הלגיטימיות שצמחו לפרט על יסוד ההחלטה הקודמת (ראו עניין **שחאדה**, בפסקה 17 לפסק דינה של כב' השופטת ע' ארבל; עניין **מרום**, בפסקה 39 לפסק דינו של כב' השופט ס' גובראן; עניין **מחלב**, פסקה 21 לפסק דינו של כב' השופט י' דנציגר; עניין **אייזינגר**, בפסקה 35 לפסק דינו של כב' השופט מ' מזוז).

הסמכות לפי סעיף 147 חלה גם מקום שהשומה שנעשתה לנישום היא תוצר של הסכמה או הסכם בין הנישום לבין פקיד השומה. עם זאת, כאשר השומה נערכה בהסכם עם פקיד שומה, אינטרס ההסתמכות של הנישום הוא בעל משקל רב יותר מאשר במקרה של שומה עצמית או שומה לפי מיטב שפיטה. לכן נדרשת "הצדקה מיוחדת" כדי לפתוח שומה שבהסכם, וממילא המקרים שבהם יעשה שימוש בסמכות לגבי שומה בהסכם יהיו חריגים (ראו עניין **בן ציון**; עניין **רסקו**; עניין **מחלב**; עניין **אייזינגר**).

יש לציין, כי הגם שבעניין **מחלב** נקבע, פה אחד, כי סמכותו של מנהל רשות המיסים לפי סעיף 147 לפקודה תפורש בצמצום ותופעל במקרים חריגים, התעוררה מחלוקת בין שופטי הרוב (כב' השופט א' רובינשטיין וכב' השופט ע' פוגלמן) לבין שופט המיעוט (כב' השופט י' דנציגר), באשר למשקל שיש לתת לקיומו של הסכם לעניין הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 על ידי מנהל רשות המיסים; בעוד שכב' השופט דנציגר הגביל עד מאוד את סמכות המנהל במקרה זה, תוך החלת דיני ביטול חוזה או השתחררות מחוזה, סברו שופטי הרוב כי גישת כב' השופט י' דנציגר מצמצמת מדי, אף שגם לשיטתם יש לנקוט גישה מצמצמת בהפעלת סעיף 147 כאשר מדובר בשומה בהסכם ויש להגביל את הפעלתו רק במקרים חריגים.

ובלשונו של כב' השופט ע' פוגלמן:

"מסכים אני עם חבריי כי את סמכותו של נציב מס ההכנסה הקבועה בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה... לעיין מחדש בשומה שבהסכם, יש לפרש בצמצום ולאפשר הפעלתה רק במקרים חריגים. עם זאת, אני סבור כי גישתו של חברי השופט י' דנציגר מצמצמת יתר על המידה את גבולות התפרשותה של הסמכות. סמכות הנציב לפי סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בשומות נועדה לפקח על פעילותם של פקידי השומה השונים ולבקרה, במטרה להביא לגביית מס אמת ולשמור על השוויון בפני החוק. שיקולים אלה יפים גם כאשר מדובר בשומה מוסכמת. במקרה אחרון זה, להסתמכות הנישומים על שומה שבהסכם – להבדיל משומה עצמית או שומה לפי מיטב השפיטה – יש ליתן משקל רב יותר..."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

ראוי לציין, כי כב' השופט ע' פוגלמן הסתייג מגישתו של כב' השופט י' דנציגר גם באשר להחלת דיני החוזים הכלליים לעניין ביטול חוזה ו"הלכת ההשתחררות" מחוזה מינהלי על נסיבות כגון אלה:

"במקרה שלפנינו קיימת הוראת חוק פוזיטיבית המאפשרת לגורם בכיר ברשות המסים לבקר את פעולת פקיד השומה ולפתוח מחדש שומה. ברי כי פקיד השומה החותם על הסכם עם נישום, אינו יכול לשלול את סמכותו של הממונה עליו - נציב מס הכנסה - להפעיל את סמכות הביקורת המסורה לו על-פי דין לעיין מחדש בשומה המוסכמת. סמכות ביקורת סטטוטורית זו ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים, והוא כפוף לה. בנסיבות אלה, איני נדרש ל'הלכת ההשתחררות'".

הסתייגויות זו של כב' השופט ע' פוגלמן אומצה גם על ידי כב' השופט מ' מזוז בעניין **אייזינגר** בציינו, כי אין לראות בהסכמה או בהסכם פשרה שבין פקיד השומה לבין הנישום, באשר לחבותו במס של האחרון, הסכם רגיל הנשלט על ידי דיני החוזים הכלליים (ראו פסקה 40 לפסק דינו).

יש לציין, כי הן בעניין **מחלב**, הן בעניין **אייזינגר** הגיע בית המשפט העליון למסקנה, כי מנהל רשות המיסים הפעיל כדין את סמכותו על פי סעיף 147 לפקודה, אם כי בעניין **מחלב** נפסק, כי פתיחת השומה תהא חלקית בלבד, על מחצית הסכום השנוי במחלוקת, וזאת בהתחשב בתרומת טעותה של הרשות לנסיבות שנוצרו. בעניין **מחלב** דובר היה בהסכמי שומה שבוטלו מחמת שנפלה בהם טעות משפטית, בהיותם מנוגדים להלכה שנפסקה בבית המשפט העליון עובר לחתימתם; בעניין **אייזינגר**, דובר היה בהסכם שומה שבוטל מאחר שהיה מנוגד הן להוראות הפקודה (לעניין שיעור המס החל במקרה הנדון), הן להחלטת מיסוי ספציפית שניתנה על ידי הנהלת הרשות בעניינו של הנישום, הן להנחיית היועץ המשפטי לרשות המסים, הן למדיניות רשות המסים ומאחר שהנישום היה מודע לכך שההסכם מנוגד להחלטת המיסוי הספציפית שניתנה בעניינו, כך שנשללה טענת ההסתמכות מצדו.

הנה כי כן, גם אם בעת עריכת השומה, קיבל פקיד השומה עמדה מסוימת של הנישום – כמו, למשל, במקרה נשוא עניינו, את עמדת המערערת ביחס לסוגיית ההוצאות הנוספות, כהגדרתן בהסכם – די בכך שהנציב חולק על עמדה זו, על מנת שניתן יהיה לפתוח את השומה במקרה המתאים. כאמור, הסמכות האמורה קמה גם כאשר פקיד השומה ידע את כל העובדות בעת עריכת השומה, אך טעה מבחינה משפטית, או שלא מילא את חובתו מסיבה כלשהי.

הנה כי כן, בהוראת סעיף 147 לפקודה יש כדי ללמד על כוונת המחוקק ביחס למרכז הכובד של איזון האינטרסים הקונקרטי; סופיות השומה ואינטרס ההסתמכות של הנישום, מצד אחד, והאינטרס הציבורי בגביית מס אמת, שוויון הנישומים בפני החוק וכללי המינהל התקין, מצד שני (ראו עניין **אייזינגר**, פסקה 6 לפסק דינו של כב' השופט נ' סולברג).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

הגם שהוראת סעיף 147 לפקודה אינה חלה על ענייננו באופן ישיר, הרי שלא ניתן להתעלם מהעובדה שיש להוראה זו השלכות לעניין היקף הסמכות ולעניין הנסיבות העשויות להצדיק עיון מחדש וחזרה מהסכם, וכדברי כב' השופט מ' מזוז בעניין אייזינגר (שם, בפסקה 40 לפסק דינו):

"בטרמינולוגיה חוזית ניתן לומר, כי יש לראות הסכם שנכרת בין פקיד השומה לנישום ככולל תנאי מכללא לענין סמכות המנהל לפי סעיף 147, לפתוח את השומה שבהסכם ולשנותה בהתקיים עילה ראויה לכך".

כאמור, סמכות זו, אשר ניצבת ברקע ההסכם שנכרת בין הצדדים, "מרככת" במידה רבה את אינטרס ההסתמכות של הנישום, אשר הגיע להסכמות עם פקיד השומה.

ג. מן הכלל אל הפרט – האמנם המשיבה הייתה רשאית להשתחרר מההסכם נשוא ענייננו כפי שיובהר להלן, מקובלת עלי עמדת המשיבה, כי במקרה דנן היא הייתה רשאית לשוב ולבחון את ההסכמות שאליהן הגיע פקיד השומה דאז למול המערערת, וכי לנוכח בחינה זו היא הייתה רשאית – ואף חייבת – להשתחרר מההסכם.

כאמור לעיל, רשות המבקשת להשתחרר מהסכם כזה צריכה להפעיל שיקול דעתה בסבירות ובהגיונות ולשקול מול הכלל המחייב כיבוד חוזים את חובתה השלטונית, במקרה זה חובתה לגבות מס אמת.

בעניין תשתיות נפט קבע בית המשפט העליון, כי קביעת נקודת האיזון בין השיקולים הנוגדים מושפעת מחשיבות השיקולים ומידת הפגיעה בהם. כך, יש להבחין בין הסכם שהוא פשרה בין גישות שונות לבין הסכמה שהיא מנוגדת לדין, או הסכמה הנובעת מטעות עובדתית או משפטית, לבין הסכמה שנועדה לחסוך בעלויות הבירור ולהביא להכרעה מוקדמת יותר של הסכסוך. עוד עולה מעניין תשתיות נפט, כי אחד השיקולים להשתחררות הרשות מהסכם כזה נעוץ בהשקפה, כי אין זה ראוי שרשות ציבורית תתחייב בהסכם המגביל אותה, בעיקר בעניין פיסקאלי, ללא הגבלה בזמן. באותו עניין ציטט בית המשפט מדבריו של כב' השופט א' גולדברג בבג"ץ 5705/90 דשנים וחומרים כימיים נ' עירית קרית אתא, היפים גם לענייננו (עניין תשתיות נפט, פסקה כ"ח לפסק דינו של כב' השופט א' רובינשטיין):

"כפי שכבר נאמר בע"א 14/73 (שדה נחמיה (חוליות) נ' עירית תל-אביב-יפו, פ"ד כז(2) 578, 581 "הלכה פסוקה היא שבעניין פיסקלי אין לטעון 'מעשה-בית-דין' לגבי שנת מס אחרת", ואין המשיבה מנועה מלבחון כל שנה את העובדות בשטח כהווייתן ולחייב את העותרת בהתאם. בכגון דא, אין הצדקה להנציח טעות, ואין זכות קנויה לעותרת כי הסדר של פשרה שהמשיבה פעלה על פיו בעבר, או הנחות ספציפיות שקיבלה העותרת בעבר, יחייבו את המשיבה לעולמי עד, אף שאינם משקפים את המציאות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1
2 בית המשפט העליון קבע עוד, בעניין **תשתיות נפט**, כי יש ליתן משקל גם לסכום המס השנוי
3 במחלוקת. ככל שמדובר בסכום גבוה יותר, כך גדלה מידת הפגיעה באינטרס הציבורי – הפסד כספי
4 הציבור ופגיעה בעיקרון המחייב גביית מס אמת באופן שוויוני מכל הנישומים – ויש להעדיפו על פני
5 עיקרון כיבוד ההסכמים (עניין **תשתיות נפט**, פסקה ל"א לפסק דינו של כב' השופט א' רובינשטיין.
6 ראו גם ענין **מחלב**, פסקה 37 לפסק דינו של כב' השופט י' דנציגר; עניין **אייזינגר**, פסקה 51 לפסק
7 דינו של כב' השופט מ' מזוז).

8
9 בענייננו, יש להביא בחשבון, כי המדובר בהוצאות בסכומים של מיליוני שקלים בכל שנה, שאותן
10 הייתה רשאית המערערת לנכות מהכנסותיה ללא כל ביקורת וללא הצגת אסמכתאות כלשהן, וכי
11 כזאת נעשה במשך שמונה שנים. המדובר בסכומים נכבדים ובתקופה לא קצרה ובנסיבות אלה
12 הייתה רשאית הרשות – ואף חייבת – לשקול האם יש להמשיך ביישום ההסכם, וזאת במיוחד
13 מקום שלעמדתה הותרו למערערת בניכוי הוצאות שלא עמדו בתנאי הפקודה וספק אם הוצאו כלל.
14 אין, אפוא, לתמוה על שום ביקשה המשיבה לבחון שוב את התנהלותה שלה בעניין המערערת, ואין
15 כל פסול בהחלטתה להשתחרר מחיוביה על פי ההסכם.

16
17 עוד יש להביא בחשבון, כי המדובר בהסכם אשר נחתם בין הצדדים בראשית דרכה של המערערת
18 כחברה, כך שסביר להניח שאף המערערת, בעצמה, הבינה, כי אין המדובר בהסכם לזמן בלתי מוגבל
19 וכי עם התבססותה היא תידרש להציג אסמכתאות להוצאות שנדרשו בניכוי. ואכן, לאורך השנים
20 שחלפו ממועד חתימת ההסכם שיעור ההוצאות שהמערערת ביקשה לנכות מהכנסותיה ללא הצגת
21 אסמכתאות ירד משמעותית וכיום הוא עומד על 12% בלבד, באופן המלמד על כך שאף המערערת,
22 עצמה, הניחה כי אין המדובר בהסכם לפרק זמן בלתי מוגבל (ראו סעיף 11.7 לתצהירו של הרב וייס;
23 סעיף 14 לתצהירו של רואה החשבון חיים הייזלר). יש להביא בחשבון, בהקשר זה, כי גם ההסכם
24 עצמו שמר לפקיד השומה את הזכות להביא לשינוי או לביטול ההסכם מקום שבו יחול שינוי מהותי
25 בפעילות או בהתקשרויות המערערת, וגם בכך יש ללמד כי הצדדים לא הניחו כי ההסכם יימשך
26 לעולמי עד (ראו והשוו לעניין **תשתיות נפט**, פסקה ל"ג לפסק דינו של כב' השופט א' רובינשטיין).

27
28 מן האמור עולה, כי המשיבה הייתה רשאית להשתחרר מחיוביה על פי ההסכם ודומה כי אף
29 המערערת אינה חולקת על כך (ראו סעיף 1 לסיכומי התשובה מטעמה). השאלה הינה האם
30 המשיבה פעלה כראוי בהחלטה, כפי שנתקבלה בשנת 2009, שלא לכבד את ההסכם למפרע, ביחס
31 לשנות המס 2005-2008. כפי שיובהר להלן, לטעמי יש להשיב על שאלה זו בשלילה.

ד. רטרואקטיביות השומה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרתי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 כאמור לעיל, החלטת המשיבה להשתחרר מההסכם ולהורות על תיקון השומה, כפופה, ככל
2 החלטה מנהלית אחרת, להיותה מונעת משיקולים סבירים, ענייניים ותמי לב. בקביעת העמדה
3 בשאלה מהי הדרך הסבירה להשתחררות מההסכם, יש לבחון את האינטרסים הציבוריים אשר
4 בגינם מבקשת הרשות לשנות את החלטתה הקודמת, למול שיקולי הגינות והסתמכות של הצד
5 שכנגד על קיום ההסכם, בפרט כשאין אינדיקציה לכך שהיה דופי בהתנהלותו.

6
7 בענייננו, אין לחדד, כי המערערת בוודאי הבינה, כי ניכוי הוצאות ללא אסמכתאות הוא עניין חריג
8 שלא ימשך לעולמי עד. אולם, לצד זאת יש לזכור את הנסיבות החריגות שהובילו לחתימת ההסכם,
9 כאשר רק בעקבות ההסכם התאגד ועד השחיטה במסגרת של חברה. עוד יש להביא בחשבון, כי
10 המדובר בהסכם אשר נחתם באופן אישי על ידי פקיד השומה דאז ובמעורבות צמרת משרדו, כך
11 שמידת הסתמכותה של המערערת הייתה רבה וכי המערערת כלכלה את צעדיה בהתבסס על האמור
12 בהסכם, הן בעצם הקמתה, הן בפעילותה השוטפת. על אף אי הבהירות באשר למסגרת המשפטית
13 שבגדרה פעלה המערערת עובר להתאגדותה כחברה לא מצאתי כי נפל דופי בהתנהלות המערערת,
14 עובר לחתימת ההסכם או לאחריו; אין בענייננו כל אינדיקציה לכך שהמערערת הסתירה מהמשיבה
15 עובדות או מנעה מהמשיבה מידע חיוני וגם כעת לא ברור כי עמדת המשיבה מבוססת על עובדות
16 שונות מאלה אשר היו בידיעתה בעת שהתקשרה בהסכם עם המערערת (ראו והשוו לעניין מחלב;
17 עניין אייזינגר). ההשערה שהעלתה המשיבה בסיכומיה, שלפיה התגלו אי סדרים בפעילות ועד
18 השחיטה, אשר הם אלו שהביאו לכינונו במסגרת של חברה, אינה מעלה ואינה מורידה, מקום שגם
19 המשיבה אינה חולקת על כך שהחלטתה להשתחרר מההסכם באה על רקע בחינה ושקילה מחודשת
20 של הסוגיה ולא על רקע מידע חדש או שינוי נסיבות.

21
22 אני סבורה, כי הרשות צריכה ליטול אחריות על טעות בשיקול דעת של פקיד השומה שלא נגרמה
23 עקב מידע חסר או שגוי מצד הנישום. על כן, כאשר מבקשת הרשות להשתחרר מההסכם בנסיבות
24 כבענייננו, עקב כך שהיא מבקשת לבחון שוב את עמדתה ולא כתוצאה משינוי חיצוני מהותי, או
25 מנסיבות הקשורות לחוסר תום לב של מי שהתקשר עמה בהסכם, עליה ליתן הודעה מתאימה לצד
26 שכנגד, זמן סביר קודם לכן. בהתאם לכך, היה על המשיבה להודיע למערערת על כוונתה להשתחרר
27 מההסכם ולכל הפחות להביע את רצונה זה באמצעות הודעת שומה לשנת המס שבמהלכה התקבלה
28 ההחלטה להשתחרר מההסכם. בענייננו, כאמור, לא נהגה המשיבה כך, ובשלהי שנת 2009 הוציאה
29 למערערת את השומות בצו, לשנות המס 2005-2008 (כאמור, השומות העצמיות לשנים 2000-2004
30 כבר התיישנו במועד זה). המפקח מויאל נחקר בעניין זה, כך (פרוטוקול מיום 25.12.13, עמ' 41 ש'
31 : (11-16)

32 ש"ש. נכון שאת כל השומות נשוא הערעור הוצאתם אחרי שהדוחות הוגשו
33 והחברה נהגה על פי ההסכם? לא הייתה איזה שהיא התראה מצדכם לגבי
34 הנושא של ההסכם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 ת. בוודאי רק לאחר הגשת הדוחות אז אני מטפל בדוח.
2 ש. מעיון בתוך התיק לא הייתה מעולם שום פנייה לחברה בקשר להסכם הזה
3 עד הוצאת השומות.
4 ת. עד כמה שזכור לי, אני קיבלתי את נימוקי השומה בשלב א', לא זכור לי
5 שהייתה פנייה לחברה מלבד נימוקי השומה לשנים 2005-2006.
6

7 למעשה, בעת הוצאת הצווים המשיבה התעלמה לחלוטין מקיומו של ההסכם והצווים הוצאו ללא
8 כל הסבר או הודעה, כי היא חוזרת בה מההסכם. ממילא, לא נערך בענייננו כל איזון בין האינטרסים
9 הציבוריים אשר בגינם ביקשה המשיבה להשתחרר מההסכם, לבין אינטרס ההסתמכות של
10 המערערות. כאמור, גם בגדרי הליך זה ביקשה המשיבה "לדלג" על השאלה המהותית ביותר
11 שהתעוררה, הנוגעת לבחינת מהות ההסכם ולתוקפו. וכך, רק בגדרי הסיכומים הועלתה, בדיעבד,
12 הטענה, כי המשיבה הייתה רשאית להשתחרר מההסכם. כאמור, דרך התנהלות זו הינה בלתי ראויה
13 ומכל מקום, איזון האינטרסים בנסיבות ענייננו צריך היה להוביל למסקנה, כי אין להורות על ביטול
14 ההסכם למפרע.
15

16 אשר על כן, ועל אף שהמשיבה אכן הייתה רשאית להשתחרר מההסכם בנסיבות ענייננו, הרי
17 שלטעמי היא לא הייתה רשאית לעשות כן ביחס לשנות המס שבערעור. מכאן, שיש לקבל את
18 הערעור ולהורות, כי השומות בצו לשנות המס 2005-2008 בטלות.
19

20 לפני סיום, אין לי אלא להביע את מורת רוחי מאופן התנהלות המשיבה בגדרי הליך זה ובכלל זה
21 הימנעותה מלזמן עדים רלבנטיים והסתרת פרוטוקול התשאול שנערך למר ויטה, כמו גם
22 הימנעותה מלבדוק, באופן בסיסי ביותר, האמנם שולמו על ידי המערערות מקדמות בשנת המס
23 2000. התנהלות זו של המשיבה, כמו גם התנהלותה של המשיבה בשלב הוצאת השומות בצו,
24 נועדה למנוע – בכל מחיר – כל דיון ענייני בסוגיית מהות ותוקף ההסכם, אף שזו הסוגיה המרכזית
25 שהתעוררה בגדרי הליך זה.
26

27 ועוד לפני סיום, בשולי הדברים ולמעלה מן הצורך, אציין כי על אף הוראת סעיף 147, המאפשרת
28 למנהל רשות המיסים לבחון שומות, לרבות שומות מוסכמות, הרי כל עוד יוותרו ההסכמים
29 נסתרים מעיני הציבור, לא יהיה מי שיתריע על הסכמים בלתי סבירים, או אף, כפי שטוענת
30 המדינה היום, בלתי חוקיים. הליך זה מעורר את הצורך לשקול חשיפה מסוימת (ולו בהעדר
31 שמות) של הסכמים עם רשות המסים (ולו הסכמים בסכומים משמעותיים).
32
33

8. סוף דבר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2015

ע"מ 31259-12-11; ע"מ 27402-04-11 ק.ד.ש. שרותי דת קהילה חינוך וכשרות בע"מ נ' מדינת ישראל
(פקיד שומה גוש דן)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון גונן

1 ההסכם אשר נחתם בין הצדדים ביום 30.7.00 אכן הקים למערערת זכות לניכוי הוצאות בשיעור
2 של עד ל-35% מהכנסותיה וזאת ללא הצגת אסמכתאות. המדובר בהסכם תקף, אשר פקיד השומה
3 אמנם היה רשאי להשתחרר ממנו, אולם זאת שלא למפרע.

4
5 אשר על כן, הערעור מתקבל.

6
7 השומות בצו לשנות המס 2005-2008, בטלות.

8
9 המשיבה תישא בהוצאות המערערת בסך 25,000 ₪ בגין הליך זה. הסכום הנ"ל יישא הפרשי
10 הצמדה וריבית מיום מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

11
12 ניתן והודע לצדדים היום, ט"ו חשוון תשע"ו, 28 אוקטובר 2015.

13


14 ד"ר מיכל אגמון-גונן, שופטת
15
16
17