



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

2 פברואר 2023

לפני כב' השופט ה' קירש

המבקש

פקיד שומה חולון

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

נגד

המשיבים

1. פורין פאואר עובדים זרים בע"מ

2. ס.ש יעדים בע"מ

3. אלכסנדר שינדר

ע"י ב"כ עוה"ד קובי גולדמן, אורי גולדמן ומיכאל
כשכאש

החלטה (מותרת לפרסום)

1. זו החלטה נוספת ב"בקשה משלימה מטעם המבקש לפי סעיף 194(ג) בפקודת מס הכנסה" שהגיש פקיד שומה חולון (החלטה ראשונה, בנושא עיכוב יציאה מן הארץ, ניתן על ידי ביום 19.12.2022). בהחלטה זו יידון חלק הבקשה העוסק בעיקול סכומים אשר לטענת חברת פורין פאואר עובדים זרים בע"מ, מגיעים לה כהחזרי מס חברות, הכל כמפורט להלן.

2. יוזכר כי ביום 8.11.2020 הגישה פורין פאואר ערעור על שומות ניכויים שנערכו לה לשנות המס 2016 עד 2018 (ע"מ 20-11-18816; להלן – "ערעור המס"). במוקד המחלוקת בערעור המס עומדים נושא היטל עובדים זרים ונושא נקודות זיכוי לעובדים זרים. ביום 12.6.2022 הוגש ערעור דומה לגבי שנת המס 2019 (ע"מ 22-06-23250; "הערעור הנוסף"). קרן סכום המס השנוי במחלוקת בערעור המס ובערעור הנוסף (יחד) מגיעה לכדי 38.7 מיליון ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

3. ביום 19.9.2021, כלומר לאחר הגשת ערעור המס ולפני הגשת הערעור הנוסף, הוגשה בקשה מטעם פקיד השומה לפי סעיף 194(ג)2 לפקודת מס הכנסה (ע"מ 21-09-29940; "הבקשה המקורית"). בבקשה המקורית התבקשה שורה ארוכה של סעדים זמניים כנגד פורין פאואר ובעלי השליטה בה, לרבות עיקולים על חשבונות הבנק של פורין פאואר.
4. צו ארעי חלקי בנוגע לבקשה המקורית ניתן על ידי כבוד השופט אלטוביה ביום 19.9.2021. צווים נוספים ניתנו במסגרת החלטתי מיום 3.3.2022. כידוע, סעיף 194 לפקודה ("גביית מס במקרים מיוחדים") עשוי לחול כאשר יש "סיבה לחשוש" כי המס לא ייגבה.
5. אין חולק כי פורין פאואר הפסיקה את פעילותה העסקית בחודש מאי 2022 או בסמוך לו, היא "נקלעה למצב כלכלי קשה", ואין בחשבונות הבנק שלה סכומים ממשיים, אם בכלל.
6. לגבי החודשים פברואר, מרץ ואפריל 2022, דיווחה פורין פאואר לרשות המסים כי באותה תקופה היא ניכתה במקור כ- 1.123 מיליון ש"ח מתשלומים ששולמו לעובדים ולספקים, אולם סכום הניכויים האמור לא הועבר לידי פקיד השומה ("חוב הניכויים"). בעקבות אי העברת הניכויים, החל הליך חקירה (הרי אי העברת מס שנוכה במקור מהווה לכאורה עבירה לפי סעיף 219 לפקודת מס הכנסה).
- על פי ההסבר, ביום 4.7.2022 סוכם בין מייצגיה של פורין פאואר, ובין פקיד שומה חקירות, כי אם ישולם חוב הניכויים האמור עד ליום 20.7.2022 "יבוטלו ההליכים הפליליים" (סעיף 13 לתשובת פורין פאואר לבקשה הנדונה; ליתר דיוק, בהודעת דואר אלקטרוני מיום 4.7.2022 שנשלחה על ידי נציגת פקיד שומה חקירות נאמר כי "באם יוסדר החוב", אזי תבוטל הזמנתו של מר שינדר, בעליה של פורין פאואר, לחקירה).
7. על רקע חוב הניכויים הנ"ל, פנה ב"כ פורין פאואר לפקיד שומה חולון ביום 17.7.2022 בבקשה לביצוע החזר מס חברות לשנת המס 2020 וזאת בדרך של קיזוז ההחזר המגיע מחוב הניכויים.
8. יוסבר בתמצית: ביום 14.4.2022 (דהיינו, לפני שהתעורר נושא החקירות בקשר לחוב הניכויים) הגישה פורין פאואר דו"ח שנתי לשנת המס 2020. הדו"ח מורכב משניים: (א) דו"ח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

כספי שנחתם ביום 9.3.2021 ובוקר על ידי רו"ח נידאל ג'דאי; (ב) דו"ח התאמה לצרכי מס הכנסה שנערך רק ביום 30.3.2022 וזאת על ידי משרד רואי החשבון שטיינמץ עמינח ושות'.

בדו"ח הכספי, "רווח ההפעלה לפני מסים על ההכנסה" לשנת 2020 הוא 19.72 מיליון ש"ח (בקירוב). רווח זה מהווה את נקודת המוצא של דו"ח ההתאמה (אשר הוכן כאמור כעבור למעלה משנה).

בדו"ח ההתאמה (בלבד), תחת הכותרת "הפחתות מיוחדות" מופיעה שורה "היטל עובדים זרים" בסכום שלילי של 10.55 מיליון ש"ח (בקירוב). "הפחתה מיוחדת" זו (יחד עם סעיפים נוספים שאינם מהותיים) הביאה את **ההכנסה החייבת** בדו"ח ההתאמה לצרכי מס לכדי 9.39 מיליון ש"ח (בקירוב), וזאת במקום הרווח החשבונאי על סך 19.72 מיליון ש"ח. דהיינו, במסגרת דו"ח ההתאמה, תבעה פורין פאואר את היטל העובדים הזרים כהוצאה מותרת בניכוי בחישוב הכנסתה החייבת הנתונה למס חברות לשנת המס 2020.

במהלך הדיון בבקשה הנוכחית הובהר כי היטל העובדים הזרים המוזכר בדו"ח ההתאמה הנ"ל הוא אכן ההיטל (או חלק ממנו) **לשנת המס 2020** (ראו פרוטוקול הדיון, עמוד 139, שורה 12; עמוד 145, שורה 16).

9. על סמך הרשום בדו"ח ההתאמה הנ"ל, ביום 14.4.2022 פורין פאואר ביקשה החזר מס חברות.

10. ביום 23.4.2022 פקיד השומה הפיק "שומה 00" לשנת המס 2020, כלומר הודעה מכוח סעיף 145(א)(1) לפקודת מס הכנסה, ולפיה יתרת המס להחזר היא 1.258 מיליון ש"ח (בקירוב) ("סכום החזר"¹). עוד נאמר בהודעה כי החזר יבוצע באמצעות חשבון הבנק של פורין פאואר "תוך 54 יום".

11. כמוסבר, לימים פורין פאואר ביקשה כי סכום החזר הנ"ל ישמש, בדרך הקיזוז, לכיסוי חוב הניכויים שהיא צברה לחודשים פברואר עד אפריל 2022, ועל ידי כך תימנע נקיטת הליך פלילי נגדה ונגד מנהלה בגין אי העברת הניכויים.

¹ סכום החזר המעודכן ליום הגשת הבקשה הנדונה היה 1.285 מיליון ש"ח (בקירוב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

12. כאן יוער כי לא הייתה בידי פקיד השומה סמכות לקזז ביוזמתו את החזר המס המבוקש כנגד המס השנוי במחלוקת בערעור המס ובערעור הנוסף, כי הרי לפי סעיף 2(א) לחוק קיזוז מיסים, התש"ם-1980, ניתן לקזז החזר מס "כנגד כל חוב מס ובלבד שאין עוד זכות להשגה, לערר או לערעור על סכום החוב".

13. פקיד השומה לא השיב לידי פורין פאואר את סכום החזר תוך 90 ימים ממועד הגשת הדו"ח לשנת 2020.

בהקשר זה נביא את הוראות סעיף 159א לפקודת מס הכנסה:

"(א) ...

(ב) שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים - אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש החזר.

(ב1) היה אדם חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 או לפי סעיף 135, קודם למועד החזר יתרת המס לפי סעיף קטן (ב) (להלן - מועד החזר המס), ולא הגישו עד למועד החזר המס, רשאי המנהל לעכב את החזר לתקופה שלא תעלה על 90 ימים מיום שיוגשו הדו"חות האמורים.

(ג) ...

(ד) הוחזרו לנישום סכומים על פי סעיף זה והתברר שלא הגיעו לו, יראו אותם, למעט הפרשי הצמדה וריבית, כחוב מס המגיע מהנישום מתום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח שעל פיו הוחזרו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

14. כאמור, ביום 17.7.2022, בחלוף 94 ימים מיום הגשת הדו"ח, פנה בא כוח פורין פאואר אל פקיד השומה בעניין ההחזר.

או אז התחילה מסכת תכתובות בין הצדדים, אשר הובאה בפרוטרוט בפני בית המשפט, בנושא הדרישה לביצוע החזר המס לאלתר וקיצוץ המבוקש כנגד חוב הניכויים.

לטעמי פרטי ההתכתבות אינם מעלים או מורידים לענייננו, כמוסבר בהמשך.

15. יש להוסיף ולספר כי ביום 20.6.2022 הגישה פורין פאואר דו"ח לשנת המס 2021. באופן מתמיה, סכום ההפרשה להיטל עובדים זרים שנתבעה **לגבי שנת 2020** מופיע – במדויק – כחלק מדו"ח הרווח וההפסד **לשנת 2021** (תחת "עלות ההכנסות", כמפורט בביאור 10 לדו"ח הכספי) ואותו סכום בדיוק הוסף (נוטרל, למעשה) בדו"ח ההתאמה לצרכי מס הכנסה לשנת 2021, כך שההכנסה החייבת לשנת 2021 עמדה על 8.72 מיליון ש"ח (בקירוב) **במקום הפסד** לפי דו"ח הרווח וההפסד על סך 1.93 מיליון ש"ח (בקירוב). כלומר, נכון ליום 20.6.2022, לא נתבעה על ידי החברה הוצאה חדשה בגין היטל עובדים זרים לגבי שנת 2021.

והנה במהלך הדיון בבקשה הנוכחית שהתקיים ביום 8.9.2022, נודע כי שלושה ימים קודם לכן, ביום 5.9.2022, הגישה פורין פאואר "דו"ח מתוקן" לשנת 2021 ובו נדרשה הוצאה בגין היטל עובדים זרים על סך 3.197 מיליון ש"ח (בקירוב) **לשנת 2021**.

16. ביום 31.8.2022, 138 ימים לאחר הגשת הדו"ח לשנת המס 2020 ו- 72 ימים לאחר הגשת הדו"ח המקורי לשנת המס 2021, פקיד השומה הוציא שומות מס חברות לפי מיטב השפיטה, מכוח סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה, לשנות המס 2017, 2018, 2019, 2020 ו- 2021.

למען הסדר הטוב, יוזכר כי ערעור המס והערעור הנוסף, שנוגעים לשנות המס 2016 עד 2019, עוסקים **בשומות ניכויים** בקשר להעסקת עובדים זרים (ובעיקר בחיוב בגין היטל עובדים זרים), ולא בשומות במס חברות.

17. חרף העובדה שהשומה לפי מיטב השפיטה לשנת 2020 נערכה רק ביום 31.8.2022, סירב פקיד השומה לבצע את החזר המס המבוקש לאותה שנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

תחת זאת, ביום 25.7.2022, 12 ימים לאחר תום תקופת 90 הימים הקבועה בסעיף 159א לפקודה, הגיש פקיד השומה את הבקשה הנוכחית. בין השאר מתבקש בית המשפט:

- (1) "למען הזהירות... להורות על עיקול סך של 1,285,368 ש"ח (נכון לתאריך 14.7.22), אשר המשיבה [פורין פאואר] טוענת כי היא זכאית לקבלו כהחזר מס ביחס לשנת המס 2020;
- (2) כמו כן, מתבקש בית המשפט הנכבד להורות על עיקול סך של 1,581,226 ש"ח (נכון לתאריך 14.7.22)², אשר המשיבה 1 טוענת כי היא זכאית לקבלו כהחזר מס ביחס לשנת המס 2021;
- (3) צו לעיקול כל החזר מס שינבע למשיבים 1-3...

נוכח ההתנהלות המתוארת ועל מנת למנוע 'פטנטים' חשבונאיים דומים מצד מי מהמשיבים 1-3 יתבקש בית המשפט הנכבד ליתן צו לעיקול כל החזר מס שמי מהמשיבים זכאי לו או יטען כי הוא זכאי לו בעתיד, כך שכל החזרי המס ייוותרו מעוקלים אצל המבקש, וזאת עד להכרעה סופית במחלוקת העיקרית ביחס לשנות המס 2016-2019, במסגרת ערעורי המס."

(מתוך עמודים 1 ו-6 לבקשה).

18. יוער כי במסגרת אותה בקשה, בית המשפט התבקש להוציא צו עיכוב יציאה מן הארץ כנגד מנהל פורין פאואר ובעל השליטה בה, מר אלכסנדר שינדר.

19. ביום 25.7.2022, נתן כבוד השופט אלטוביה צווים כבקשת פקיד השומה וזאת במעמד צד אחד ועד לקיום דיון בבקשה לפניי.

20. דיון בבקשה התקיים כאמור ביום 8.9.2022 והצדדים ביקשו לסכם את טיעוניהם בכתב לאחר מכן (כך שמונחים לפניי הבקשה עצמה, תשובת פורין פאואר וסיכומים מקיפים מטעם כל אחד מן הצדדים).

² סכום זה מבוסס על הדו"ח המקורי לשנת 2021, כפי שהוגש ביוני 2022 - ראו פירוט בסעיף 20 לבקשה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

21. ביום 19.12.2011 ניתנה החלטה על ידי בעניין עיכוב היציאה מן הארץ, וכעת אני נדרש לבקשת העיקול.

22. פקיד השומה מנה שורה ארוכה של נימוקים אשר בגללם, אין לבצע את החזרי המס ויש לעקל את הסכומים לפי סעיף 194 לפקודה.

ודוק: הבקשה הנדונה מיום 25.7.2022 היא למעשה המשך והרחבה של הבקשה המקורית לפי סעיף 194 לפקודה מיום 19.9.2021, דהיינו בקשה המתייחסת לשומות הניכויים לשנים 2016 עד 2019, מושא ערעור המס והערעור הנוסף.

הבקשה מיום 25.7.2022 כונתה "בקשה משלימה" והיא הוגשה לפני שכלל הוצאו שומות מס החברות ביום 31.8.2022 לשנים 2017 עד 2021 (ראו סעיף 16 לעיל; כמו כן, ראו סעיף 84 לסיכומי פקיד השומה, לפיו מבוקש צו עיקול "... כד שכל החזרי המס ייוותרו אצל המבקש, וזאת עד להכרעה סופית במחלוקת העיקרית ביחס לשנות המס 2016-2019, במסגרת ערעורי המס...").

23. דהיינו, לפנינו מצב בו (א) הפעלת הוראותיו של סעיף 194 נעשית בקשר לשומות שאינן נוגעות לשנת המס (או לסוג המס) מושא החזר המס המבוקש; ו- (ב) ראשית הפעלתו של סעיף 194 אירעה עוד לפני שנוצרה הזכות הלכאורית להחזר מס (כזכור, פקיד השומה החל לפעול במסגרת סעיף 194 בקשר לשומות הניכויים לשנים 2016-2019 בחודש ספטמבר 2021, ואילו דו"ח המס של פורין פאואר לשנת 2020 הוגש ביום 14.4.2022).

24. בקליפת האגוז, אלה טיעוניו של פקיד השומה להצדקת אי ביצוע החזר המס בנסיבות העניין:

(א) ההפרשה להוצאות היטל עובדים זרים מופיעה רק בדו"ח ההתאמה לצרכי מס ולא בדו"חות הכספיים ועל כן אין להתחשב בה;

(ב) ממילא על פי התקינה החשבונאית אין מקום להפרשה בדו"חות הכספיים כי בנסיבותיה של פורין פאואר אין "מחוייבות בהווה" ואף לא צפוי שימוש עתידי במשאביה לשם תשלום ההיטל;

(ג) ההפרשה לא עומדת בתנאים שנקבעו בדיני המס להכרה בהפרשה, בהעדר הסתברות גבוהה כי ההוצאה תשולם בפועל בעתיד הקרוב;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

(ד) ניכוי הוצאה בגין היטל עובדים זרים מותר רק בשנת המס בה **שולם ההיטל** ;
(ה) גם כאשר חל סעיף 159א לפקודה **אין הכרח** ליישמו באופן דווקני ואין בחלוף הזמן לפי הסעיף האמור "סוף פסוק";
(ו) בנסיבות המקרה, דרישת החזר המס לוקה **בחוסר תום לב** קיצוני ;
(ז) ממילא תקום חובה **להשיב** כל החזר מס שיבוצע, וזאת מכוח סעיף 159א(ד) ;
(ח) במקרה זה כל החזר מס צריך לשמש **כערובה** לתשלום המס בגין השנים 2016-2019, וזאת לפי סעיף 194(א)(1) לפקודה ולפי דרישת הערובה שהוציא פקיד השומה ;
(ט) גם אם נפל פגם באי ביצוע החזר המס תוך 90 ימים, חל כאן עקרון **הבטלות היחסית** ובנסיבות המקרה יש להורות על עיקול הסכום.

25. לדעתי לפורין פאואר כן קמה זכות לקבל החזר מס לשנת 2020 מכוח סעיף 159א לפקודה, אם כי לאור מסקנתי להלן בנושא השימוש המותר בסעיף 194 אין צורך למצות את הדיון בנושא סעיף 159א, והזכות להחזר המס כפופה לכוחו של פקיד השומה לפעול על פי סעיף 194 (באישור בית המשפט).

26. כידוע, סעיף 159א יוצר זכות להחזר מס **זמני**, המבוסס על דיווחיו של הנישום. הסעיף מורה בלשון פשוטה וברורה כי "**תוחזר לו** [לנישום] **היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח**"³. הסעיף עצמו איננו מזכיר שיקול דעת המוקנה לפקיד השומה בעניין, ואין בו רשימת חריגים, פרט לאמור בסעיף קטן (ב) סיפא ובסעיף קטן (ב1).

כפי שהודגש בפסיקת בתי המשפט, הוראת סעיף 159א מגשימה את העיקרון הכללי לפיו אין חובה לשלם את המסים המוטלים על פי הפקודה כל עוד החיוב שנוי במחלוקת. עקרון זה מושתת על זכות היסוד לקניין. ביצוע החזר של מס ששולם ביתר (כאמור בכותרת סעיף 159א), על פי הרשום בדו"ח הנישום, משווה את מצבו של נישום זה לנישום אחר אשר לכתחילה לא שילם ביתר ואיננו נדרש לשלם על פי שומה שנערכה לו כל עוד המס שנוי במחלוקת בינו ובין רשות המסים.

היבט נוסף שמוזכר בהקשר זה הוא מתן אמון בדיווחו של הנישום, כנקודת מוצא, כאשר ממילא ההחזר הוא בר ביטול למפרע בהתאם להוראות סעיף 159א(ד), הקובע כי "**הוחזרו**

³ או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

לנישום סכומים על פי סעיף זה והתברר שלא הגיע לו, יראו אותם... כחוב מס המגיע מהנישום...".

27. האפשרות שלא לבצע את החזר המס תוך 90 ימים מעוגנת באופן מפורט בסעיף 160א לפקודה:

"(א) על אף הוראות סעיפים 159א או 160, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס ששולם יתר על הסכום שבו חייב הנישום על פי הדוח או השומה, כאמור באותם סעיפים, עד גובה מחצית מהסכום המגיע לנישום כאמור או עד גובה הסכום השנוי במחלוקת, לפי הנמוך מביניהם, אם הורה פקיד השומה לבדוק את הדוח.

(ב) עיכוב החזר המס כאמור בסעיף קטן (א), יחול עד 90 ימים ממועד קבלת הדוח; ואולם אם קבע פקיד השומה את השומה לפי מיטב שפיטתו כאמור בפרק הראשון בחלק ט', לפני שחלפו 90 ימים כאמור, רשאי הוא לעכב את החזר עד גובה מחצית מסכום המס שקבע בשומה כאמור, למשך 90 ימים נוספים, ואם הוגשה השגה לפי סעיף 150 – למשך תקופה נוספת שלא תעלה על 180 ימים נוספים מהיום שבו הוגשה ההשגה.

(ג) ניתנה החלטה בהשגה, לפי סעיף 152 בתוך 180 ימים ממועד שהוגשה, רשאי פקיד השומה לעכב את החזר המס עד גובה סכום המס שנקבע בשומה כאמור, עד המועד שבו ניתן לגבות את חוב המס על פי השומה שקבע, לפי פקודת המסים (גביה), אלא אם כן קבע אחרת בית משפט שלפניו הוגש ערעור לפי סעיפים 154 או 158."

הנה נקבעו כללים מדויקים ל"עיכוב החזר מס בהליך שומה" (זו כותרת סעיף 160א), ולא הוקנה לפקיד השומה סמכות עיכוב רחבה או גמישה יותר. יתרה מזו, סמכות העיכוב מוגבלת הן אשר לגובה הסכום המעוכב – עד מחצית החזר המגיע לכאורה – והן בזמן, כמפורט בסעיפים קטנים (ב) ו- (ג) לסעיף 160א.

יש אפוא בקיומו של ההסדר הספציפי המצוי בסעיף 160א כדי לחזק את המסקנה כי בהעדר עילת עיכוב מפורשת המבוססת על הוראות סעיף 160א, אזי סעיף 159א עצמו מורה באופן קטגורי על ביצוע החזר תוך 90 ימים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

ככל שלפקיד השומה הסתייגויות אשר לנכונות הדו"ח או ביסוסו בספרי הנישום, רשאי הוא לפעול במסגרת פרק זמן מוגדר "לבדוק את הדו"ח" (סעיף 160א(א)) וכן "לקבוע" את השומה לפי מיטב שפיטתו... לפני שחלפו 90 ימים כאמור" (סעיף 160א(ב)).

28. להבנתי המגמה השלטת בפסיקה היא לראות בתקופת 90 הימים הקבועה בסעיף 159א(ב) כפרק זמן בלתי גמיש, שמחייב את פקיד השומה לבצע החזר אלא אם הוא פעל באופן המפורט בסעיף 160א (או כאשר חל סעיף 159א(ב1) שעניינו בנישום שלא הגיש דו"חות מס נוספים שהיה עליו להגיש).

בעניין זה ראו, בין היתר, עמ"ה 1171/05 ברקת נ' פקיד שומה רמלה, ניתן ביום 20.11.2006 על ידי כבוד השופט אלטוביה ("לשון הוראת החזר שבסעיף [159א] אינה מותירה מקום לשיקול דעת"); ה"פ 95/07 עצי גופר בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 4.9.2007 על ידי כבוד השופט וסרקרוג ("... ככל שהדבר נוגע לפרשנות מניין תקופת הזמן הקצוב לבדיקת הדו"ח, לרבות התנאים האחרים המפורטים בהוראה האמורה... יש לדעתי מקום ליתן פירוש דווקני. החלטה של המשיב, כי לא מתקיימים התנאים המזכים בהחזר, לפי סעיף 159א לפקודה צריכה להתקבל באותה תקופת זמן קצוב, ותחילת הבדיקה, אינה יכולה להתחיל, לאחר אותה תקופה. ... האפשרות לעכב את הבדיקה מעבר לתקופה הקבועה כדי לפסול ספרים, או כמו בענייננו – להתחיל את הבדיקה רק לאחר חלוף המועד של 90 הימים – מרוקנת את הסעיף מתוכן"; שם, בסעיפים 10 ו-11); ה"פ 47337-12-12 קבוצת מרחב-אמפל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, ניתן ביום 28.5.2011 על ידי כבוד השופט סטולר ("יש מקום ליתן פירוש דווקני למועדים הנקובים בסעיף 159א"; שם, בסעיף 21).

אפשר להפנות בהקשר זה גם לה"פ 1023/91 יורם אינגביר ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 3 ואח', פסק דין שניתן ביום 16.7.1992 – דהיינו, לפני הוספתו של סעיף 160א לפקודה – על ידי כבוד השופט א. גורן (כתוארו אז).

אפילו בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק) אנו מוצאים בפתיחת הדיון בסעיף 159א, אמירה לפיה "ככלל, לא יעוכבו יתרות זכות ללא סיבה מוצדקת" (עמוד ט-36).

למעשה רק בהחלטתו של כבוד השופט גרוניס (כתוארו אז) בהמשכו של עניין ברקת הנ"ל (רע"א 1298/07, החלטה מיום 1.7.2007) מיושמת אפשרות שלא להחזיר מס ביתר (מבלי להסתייע בהוראות סעיף 194), אף על פי שפקיד השומה ערך שומות לאחר חלוף 90 הימים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

הדבר נעשה שם על סמך היקש מדיני ערובה להוצאות משפט ומדיני סעדים זמניים. לנוכח המסקנה אליה הגעתי בנושא סעיף 194, אין צורך להרחיב את הדיון במשמעות החלטתו של כבוד השופט גרוניס והשלכותיה.

29. במקרה הנדון, אין חולק כי פקיד השומה לא פעל בתוך התקופה הקבועה בסעיף 159א, והשומה לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2020 נערכה על ידיו רק בחלוף 138 ימים מיום הגשת הדו"ח על ידי פורין פאואר.

לטעמי עובדות אלו מקימות זכות לקבלת החזר מס ובמצב דברים זה מושתק פקיד השומה – שלא בחן או שלל את הדו"ח תוך 90 ימים – מלתקוף במסגרת הבקשה הנוכחית את נכונות דרישת ההחזר לגופה.

30. על כן, לדעתי בסופו של דבר אין מקום להידרש לטיעוני המפורטים של פקיד השומה המוזכרים בסעיף 24(א) עד (ד) לעיל. כל הנימוקים האלה נוגעים לנכונות הדיווח כפי שהוגש על ידי פורין פאואר, ובייחוד לאפשרות לרשום הוצאה בדו"ח ההתאמה לצורכי מס שלא נרשמה בדו"ח הרווח וההפסד (וזאת כאשר השוני ביניהם איננו נעוץ בהוראה מיוחדת בחוקי המס, כגון פחת מואץ), וכן לאפשרות לתבוע הוצאה בגין היטל עובדים זרים שלא על בסיס מזומן. אף אם צודק פקיד השומה בעמדותיו בסוגיות אלו, חלקן או כולן, אין בכך כדי להצדיק בדיעבד את העיכוב בביצוע ההחזר, כאשר לא הייתה מניעה לבחון את הסוגיות במהלך תקופת 90 הימים.

31. אלא מאי? הפסיקה מוסיפה ומכירה באפשרות כי פקיד השומה יפעל בהתאם לסעיף 194 – אם נסיבות המקרה מצדיקות זאת – גם כאשר חלה לכאורה חובת השבת מס ששולם ביתר לפי סעיף 159א. כתוצאה מכך ההחזר לא יבוצע וכספי ההחזר יעוקלו בידי רשות המסים עצמה. בהיבט זה ראו עניין ברקת (מחוזי) ("זכותו" של הנישום) שבדין לקבל לידי את שנוכה ממנו במקור כל עוד לא תקבע חבותו באופן חלוט, ובכפוף לבקשת המשיב לעקל את המס שנוכה במקור לשם הבטחת תשלום חוב המס"; עניין עצי גופר, בסעיף 19 לפסק הדין; עניין קבוצת מרחב-אמפל, בסעיפים 29 ו-40 לפסק הדין; וכן ה"פ 12-01-61045 א.ע. משכן בניה ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 2, ניתן ביום 20.1.2013 על ידי כבוד השופט ר' יעקובי.

יצוין כי הן בעניין עצי גופר והן בעניין א.ע. משכן, כמו במקרה הנוכחי, הנישום ביקש לקבל את החזר המס על מנת להעבירו לרשות המסים עצמה לשם פרעון חובות מס אחרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

32. עיקול החזר מס לטובת הבטחת תשלום מסים אחרים המגיעים לאוצר המדינה איננו אמור להיות שונה מעיקול החזר מס לבקשת נושה צד שלישי שהוא בעל חובו של הנישום שביקש את ההחזר.

ממילא על מנת שבית המשפט יורה על "עיקול רכוש" של נישום בהתאם לסעיף 194, חייב בית המשפט להיווכח יש "סיבה לחשוש כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת" (סעיף 194(א) רישא).

בהינתן קיום חשש לאי גביית המס, המצדיק לכאורה שימוש בסעיף 194, אין סיבה להבדיל בין עיקול חשבון הבנק של הנישום, או כל רכוש אחר בר עיקול, ובין עיקול זכות לקבלת החזר מרשות המסים.

33. דומה כי אין מענה ישיר ומפורש בפסיקה לשאלה האם השימוש בסעיף 194 כעילה לאי ביצוע החזר מס, המגיע לכאורה לפי סעיף 159א לפקודה, חייב להיעשות בתוך תקופת 90 הימים הקבועה בסעיף 159א, או שמא הוא יכול להיעשות אף בחלוף התקופה האמורה.

על פני הדברים אין כל תנאי בנוסח סעיף 194 המונע את הפעלת הסעיף גם כאשר זכות הנישום לקבלת החזר המס כבר התגבשה בהתאם לסעיף 159א(ב). מכל מקום נדרש פקיד השומה להראות חשש מבוסס לאי גביית המס שבגיניו מתבקש השימוש בסעיף 194. ומאחר שהוראות סעיף 194 בהכרח משליכות על זכות הנישום לקניינו ומהוות סטייה מהעקרון שאין חובה לשלם מס ששנוי במחלוקת, בתי המשפט ממילא אמורים להישמר מפני שימוש מופרז ובלתי מידתי באמצעי זה.

אולם מנגד, יש לכאורה קושי כאשר עצם האפשרות להטיל עיקול מכוח סעיף 194 על כספי ההחזר קיימת רק בשל אי ביצוע ההחזר במועד על ידי רשות המסים עצמה. מתן הכשר למצב כגון זה עלול לעודד את רשות המסים להתמהמה בביצוע החזרים כנדרש על פי סעיף 159א, בתואנה שהיא עוד עשויה להפעיל את הוראות סעיף 194 – וזאת אגב עקיפה בלתי תקינה של הוראות סעיף 160 הנ"ל, הקובעות מסגרת נוקשה לעריכת שומה שתצדיק, באופן זמני וחלקי, את עיכוב החזר המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

34. והנה בעניין **ברקת** ובעניין **א.ע. משכן** השימוש בסעיף 194 אכן נעשה **לאחר** חלוף תקופת תשעים הימים לביצוע החזר המס (ואף משתמע מדברי בית המשפט בעניין **קבוצת מרחב-אמפל** כי הוא לא ראה בכך כל פסול). אפשרות הפעלת סעיף 194 בנסיבות אלה לא נשללה.

35. שקלתי את הדברים והגעתי למסקנה כי לפחות במקרה דנן אין הצדקה למנוע את השימוש בסעיף 194 בגלל אי ביצוע החזר מס החברות לשנת 2020 אף לאחר יום 13.7.2022.

למסקנה זו שלושה נימוקים:

(א) אמנם הבקשה הנוכחית להטלת עיקולים לפי סעיף 194 הוגשה ביום 25.7.2022, אולם היא מהווה כאמור המשך או השלמה לבקשה המקורית שהוגשה עוד ביום 19.9.2021, כעשרה חודשים קודם לכן. הבקשה דנן הוגשה כחלק מהליך ע"מ 21-09-29940 הקשור לשומות הניכויים לשנים 2016-2019 (יחד עם ע"מ 20-11-18816 וע"מ 22-06-23250).

במובן זה, ההליך לפי סעיף 194 בכללותו **קדם** לעניין החזר מס החברות לשנת 2020 והחל זמן רב לפני סיום תקופת החזר הנמנית לפי סעיף 159א(ב) לפקודה.

(ב) בהמשך לאמור, דומה כי יש להבחין בין מקרה זה – בו השימוש בסעיף 194 מתייחס לחיוב אחר במס ולשנות מס אחרות – ובין מצב בו פקיד שומה, שלא פעל בתוך התקופה המותרת לפי סעיף 160א, מפעיל את סעיף 194 בקשר לגבייתו של אותו מס שהוא מושא ההחזר המגיע לכאורה לפי סעיף 159א. אינני נדרש להכריע כאן מה דינו של מקרה אחרון זה (ואפשר לטעון כי גם לגביו אין מניעה חוקית לעשיית שימוש בהוראות סעיף 194, אפילו אם חלפו 90 הימים). אולם נראה כי המקרה הנוכחי **קל יותר** והוא איננו מעורר באותה מידה קושי של עקיפה אפשרית של סעיף 159א.

(ג) כאמור, בתוך סעיף 194 עצמו אין סייג מפורש שימנע את הפעלתו גם לשם עיקול החזר מס שעוכב בידי רשות המסים יתר על המידה. הקושי עליו הצבענו, ככל שהוא קיים, הוא במישור דיני היושר והמשפט המינהלי (קרי, האם נכון לתת לרשות המסים ליהנות ממצב עובדתי שנוצר כתוצאה ממחדלה). כאמור, תשובה אחת במקרה הקונקרטי היא שהשימוש בסעיף 194 כאן קדם לבקשה להחזר מס ולכן הקושי האמור ממילא איננו מתקיים. אולם תשובה נוספת נעוצה בהתנהגות פורין פאואר: כזכור, חשיבות החזר המס לפורין פאואר, לפי טענתה, היא לאפשר את קיזוזו כנגד חוב הניכויים לחודשים פברואר עד אפריל 2022. בתקופה זו ניכתה פורין פאואר סכומי מס מתשלומים שונים לעובדים ולספקים, אך לא העבירה את סכומי הניכויים – שלא היו שייכים לה – לידי רשות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 21-09-29940 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

המסים. מעשה זה, אשר ללא ספק נוגד את החוק, עומד בבסיס העניין הנדון כולו. בנסיבות אלה, האיזון המתבקש לשם עשיית צדק הוא שלא להביט באופן מחמיר מדי על מעשיו של פקיד השומה, שהגיש את בקשתו המשלימה לפי סעיף 194 כ- 12 ימים לאחר חלוף תקופת התשעים ימים.

36. אשר לעצם השימוש בסעיף 194 לגבי שומות הניכויים לשנים 2016-2019, הרי הדבר נדון בהרחבה בהחלטה מיום 3.3.2022 ובהחלטות נוספות לאחר מכן (ראו, בין היתר, סעיפים 31 עד 34 להחלטה מיום 3.3.2022 וסעיפים 22 עד 24 להחלטה מיום 19.12.2022). וכזכור, במאי 2022 הפסיקה פורין פאואר את פעילותה העסקית והחשש לאי גביית המס אך גבר.

37. אמנם פורין פאואר איננה מבקשת לקבל את החזר המס לשנת 2020 לידיה, אלא לקזזו כנגד חוב הניכויים משנת 2022, ובמובן זה אין חשש כי כספי החזר, אם החזר יבוצע, יורחקו מהישג ידה של רשות המסים.

אולם בנסיבות העניין, ולנוכח היקף חבות המס האפשרית לשנים 2016-2019 (ראו סעיף 2 לעיל), עדיפה בעיניי בקשתו של פקיד השומה לשמר את כספי החזר לשם גבייה (חלקית) של חיוב המס הנטען - נושא שכבר נמצא בדיון בפני ערכאה זו - על פני רצונה של פורין פאואר להועיד את כספי החזר דווקא לכיסוי חוב הניכויים החדש יותר, שהחברה יצרה במו ידה אגב ביצוע עבירה לכאורה.

38. לאור התוצאה אליה הגעתי, אין צורך להביע דעה - לכאן או לכאן - לגבי טיעוניו של פקיד השומה המוזכרים בסעיף 24(ו) עד (ט) לעיל.

39. לפיכך, אני מורה על הטלת עיקול לפי סעיף 194 לפקודת מס הכנסה על מלוא סכומי החזר לשנות המס 2020 ו- 2021⁴ שביקשה פורין פאואר, וזאת בהמשך ובנוסף לסעדים שניתנו בהחלטה מיום 3.3.2022. עיקול זה יישאר בתוקף עד למתן החלטה שיפוטית אחרת.

40. עם זאת, אינני נעתר בשלב זה לסעד הנוסף שביקש פקיד השומה לפיו יינתן צו "לעיקול כל החזר מס עתידי שינבע למשיבים 1-3". מדובר ב"ביצה שטרם נולדה" ולנוכח אופיו מרחיק הלכת של סעיף 194 יש להתאים את השימוש בו לנסיבות קונקרטיות ולא להפעילו באופן גורף

⁴ לגבי שנת 2021, הכוונה היא לסכום החזר המבוקש לפי הדו"ח המתוקן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2023

ע"מ 29940-09-21 מדינת ישראל נ' פורין פאואר עובדים זרים בע"מ ואח'

לגבי התרחשות עתידית שפרטיה אינם ידועים היום. הרי בניגוד לבקשה להטלת עיקול אצל מחזיק צד שלישי לגבי נכסים שעשויים להגיע לידי בעתיד, רשות המסים עצמה תהיה מודעת לכל בקשה עתידית לביצוע החזר מס ותוכל לפעול אז לפי מיטב הבנתה.

41. לנוכח ההוראות השונות שניתנו בהחלטתי מיום 19.12.2022 ובהחלטה זו, אינני פוסק הוצאות משפט לצד זה או אחר.

42. מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי ב"כ הצדדים.

ניתנה היום, י"א שבט תשפ"ג, 2 פברואר 2023, בהעדר הצדדים.

ה' קירש, שופט

הרי קירש, שופט