



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופטת אורית וינשטיין

סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מיכאל כשכאש

המבקשת:
(המערערת)

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה חיפה
2. ממונה אזורי מע"מ חיפה
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

החלטה

1. המבקשת, סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ (להלן – **המבקשת**), הגישה ביום 14.1.2024 בקשה למתן סעד זמני, במסגרתה עתרה לבית המשפט כי יורה למשיבים, פקיד שומה חיפה (להלן – **המשיב 1**) וממונה אזורי מע"מ חיפה (להלן – **המשיב 2** וביחד – **המשיבים**) **'להימנע מלהוסיף ולמנוע מהמבקשת אישור מניכוי מס במקור מכל תקבולי ה" (להלן – הבקשה לסעד הזמני).**
2. ברקע הבקשה לסעד הזמני, פנייה שנערכה על ידי המבקשת ביום 9.10.2023 למשיב 1 להארכת תוקפו של אישור ניכוי המס במקור של המבקשת, אשר עמד באותה העת על שיעור של 5% מכל תקבוליה, ואשר תוקפו פקע ביום 30.9.2023. במענה לפנייה זו השיבו המשיבים כי קיימים למבקשת ליקויים במס הכנסה ובמע"מ - הגשת דו"ח לשנת 2022 שאיננו מבוקר בנושא ספקים, אשר סומן "כדוח סתמי"; קיום קביעה ואי הגשת דו"ח תקופתי מפורט למע"מ לחודש 06/2023.
3. המבקשת טענה כי נמנעה ממנה האפשרות להגיש את הדו"ח התקופתי לחודש 06/2023 באמצעות מערכת הדיווח המפורט בשל חסימה במערכת שלא אפשרה את הגשתו. נטען כי בפועל, לא ניתן היה לקלוט את החשבוניות שהוציא קבלן משנה עמו עבדה המבקשת, בשם טקטקטיקס (להלן – **טקטקטיקס**), מאחר ולעמדת המשיב 2 אותו קבלן משנה, טקטקטיקס, לא היה רשום כעוסק במועד הרלבנטי. המבקשת טענה כי מטעם זה הגישה את הדו"ח האמור למע"מ באופן ידני וכי ביום 30.8.2023 הגישה בשל דרישת המשיב 1 את הדו"ח כספי לשנת המס 2022 (להלן – **דו"ח 2022**).



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

4. ביום 9.10.2023 חידש המשיב 1 למבקשת את אישור ניכוי המס במקור והעמידו על שיעור של 5% עד ליום 30.11.2023.
5. ביום 30.11.2023 פקע האישור וביום 18.12.2023 התקבלה החלטה על ידי המשיב 1 שלא לחדש את אישור ניכוי המס במקור למבקשת שעמד, כאמור, על 5% ולהעמידו על שיעור של 20% הקבוע בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד עבודות בניה והובלה) התשל"ד – 1973 (להלן – **תקנות מ"ה ניכוי**).
6. טענת המבקשת בבקשה לסעד הזמני היא כי בבטלם את אישור ניכוי המס במקור פעלו המשיבים במשותף בניגוד להוראות הדין, סדרי מנהל תקינים ובניגוד לחובת ההגינות שבהם הם חייבים כרשות שלטונית.
7. הבקשה לסעד הזמני נסמכת על הוראות תקנות 95(ג), 97(א) ו-109(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן – **תקנות סד"א**).
8. המשיבים הגישו את תגובתם לבקשה לסעד הזמני ביום 20.2.2024 וטענו כי ההחלטה מבוססת על ליקויים אשר צוינו ונומקו ולאחר שניתנו למבקשת הזדמנויות לתיקון מחדליה.
9. ביום 14.2.2024 התקיים דיון בבקשה לסעד הזמני במעמד הצדדים ובאי כוחם. המצהירים מטעם הצדדים נחקרו במסגרת הדיון האמור ובסופו ביקשו ב"כ הצדדים לסכם טענותיהם בכתב ובהתאם ניתן צו לסיכומים קצרים בעניין הבקשה לסעד הזמני.
- יצוין, כי במקביל ביקשה המבקשת שהות על מנת לבוא בדברים עם המשיבים במטרה לנסות ולהגיע להבנות בעניין אישור ניכוי המס במקור, כמו גם בעניין המחלוקת הקיימת בין הצדדים בגין שומת התשומות שהוצאה למבקשת והמצויה אף היא בערעור בפני בית משפט זה.
- בסופו של דבר, מאחר וההידברות בין הצדדים לא הניבה כל הסדר – יש להידרש כעת לבקשה לסעד הזמני.
10. להשלמת התמונה יצוין, כי הבקשה דנן לסעד הזמני הינה בקשה שניה במספר שהוגשה על ידי המבקשת במסגרת ההליך דנן. בבקשה קודמת שהוגשה על ידי המבקשת ביום 18.6.2023 (להלן – **הבקשה הראשונה**), ביקשה המבקשת כי יושב לה הפטור מניכוי מס במקור על כל תקבוליה, בנימוק כי מדובר במקרה חריג אשר הצדיק, לדעת המבקשת, מתן סעד של צו עשה זמני.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

11. המבקשת טענה גם בבקשה הראשונה כי המשיבים פעלו במשותף בניגוד להוראות הדין, לסדרי מנהל תקינים ולחובת ההגינות בהם הם חייבים כרשות שלטונית בכך ששללו ממנה את הפטור מניכוי מס במקור ובכך שקבעו שיעור של 5% לניכוי מס במקור. המבקשת נסמכה על הטיעון לפיו לאור מאזן הרווח וההפסד (בלתי מבוקר) שלה לשנת המס 2022 צפוי לה הפסד הן בשנת 2022 והן ברבעון הראשון של שנת 2023, כך שלא צפוי לה חיוב במס ועל כן אין הצדקה לשיעור הניכוי במקור שנקבע על ידי המשיבים.
12. בתגובת המשיבים לבקשה הראשונה נטען, כי לפי המידע הקיים ברשותם עולה חשש של ממש כי המבקשת עוסקת בהפצה וקיצוז של חשבונות פיקטיביות, ומטעם זה התקבלה ההחלטה לבטל את הפטור מניכוי מס במקור ולהעמידו על שיעור מופחת של 5% חלף שיעור מס של 20% הקבוע בתקנה 2(א) לתקנות מ"ה ניכוי החל על המבקשת. בנוסף, טענו המשיבים כי למבקשת אין זכות בדין ולא קיימת כל חובה בדין ליתן למבקשת פטור מניכוי מס במקור, וכי ביטול הפטור נועד למנוע פגיעה בקופת המדינה עד שהמבקשת תמציא לידי המשיבים מסמכים ונתונים שיש בהם כדי להעיד על פעילות עסקית לגיטימית של המבקשת.
13. ביום 31.7.2023 ניתנה על ידי ההחלטה בבקשה הראשונה, לפיה נדחתה בקשת המבקשת למתן צו עשה זמני, מן הטעמים שפורטו בהרחבה באותה החלטה.
- מכאן לבקשה הנוכחית לסעד הזמני.
- תמצית טענות המבקשת:**
14. הסעד המבוקש בבקשה לסעד הזמני דנן אינו זהה לסעד העיקרי העומד בבסיס הערעור, שכן בעוד שהסעד העיקרי הוא מתן פטור מניכוי מס במקור, הסעד המבוקש בבקשה זו הוא השבת האישור על ניכוי מס במקור שהיה קיים עד ליום 30.11.2023, שעמד על 5%.
15. אף כי מדובר בבקשה למתן צו עשה זמני, אשר משנה את המצב הקיים ושלא בנקל יינתן, יש מקום לתיתו בשל נסיבות חריגות שבהן מתן הסעד המבוקש חיוני ואם לא יינתן – ייגרם למבקשת נזק משמעותי ובלתי הפיך.
16. ההחלטה להעמיד את שיעור ניכוי המס במקור על השיעור המקסימלי של 20% אינה סבירה ואינה מידתית, ניתנה בחוסר תום לב ומטרתה היחידה היא לסכל את פעילות המבקשת, תוך עשיית שימוש בכלי של ניכוי מס במקור, באופן החורג מתכליתו.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

17. ההחלטה יצרה למבקשת בעיה תזרימית, בעיית נזילות ובעיה תדמיתית. ההחלטה ניתנה תוך העדפת האמצעי שפגיעתו במבקשת היא הרבה ביותר ומבלי שניתנה למבקשת האפשרות להשמיע טענותיה בהליכים הדיוניים המקובלים שנקבעו לשם כך בחוק.
18. באשר לליקויים אשר על בסיסם התקבלה החלטת המשיבים:
- 5 לעניין הגשת דו"ח 06/2023 - ההחלטה לבטל את רישומו של הקבלן טקטטיקס כעוסק באופן רטרואקטיבי היא זו שמנעה מהמבקשת מהגשת דו"ח מפורט.
- 7 לעניין תיק החקר - התיק נפתח בחשד לביצוע עבירה של ניכוי מס תשומות בניגוד לדין לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ, להבדיל מהפצת חשבוניות פיקטיביות. אין בידי המשיבים ראיות לכך שהמבקשת עוסקת בהפצה של חשבוניות פיקטיביות, לכן אין תחולה לסעיף 18 להוראת ביצוע מס הכנסה מס' 1/2023.
- 11 לעניין אי הגשת דו"ח מבוקר לשנת המס 2022 - הסיבה בגינה הוגש דו"ח 2022 עם חוות דעת שלילית צוינה בחוות דעת המבקר (נספח 9 לתשובה בעמוד 123). חוות הדעת השלילית של רואת החשבון של המבקשת אינה עולה כדי הימנעות.
19. המשיב 1 לא יישם את הוראת ביצוע 4/2018 (להלן – ה"ב 4/2018"), עת לא קלט את הדו"ח שהגישה המבקשת לשנת המס 2022. בהתאם לה"ב 4/2018 כאשר מוגש דו"ח הכולל חוות דעת שלילית, שומה על רכוז החוליה לאשר את קליטת הדו"ח ואם הדבר עלול להשפיע על ההכנסה החייבת במס, על התיק להיכנס באופן מידי לטיפול שומתי.
20. מאזן הנוחות נוטה באופן מובהק לטובת המבקשת וסיכוייה להצליח בערעור טובים.
21. השאלה העיקרית שצריכה להתברר במסגרת הדיון בבקשה לסעד הזמני היא האם ההחלטה לקבוע את ניכוי המס במקור על השיעור המקסימלי של 20% תואמת לחבות המהותית במס. לעמדת המבקשת מדובר בטעות בקביעת שיעורי מס מופרכים שאינם תואמים את המציאות הכלכלית והפיסקאלית של המבקשת.
22. המשיבים לא התייחסו לתשובות ולמסמכים שהמציאה המבקשת ואף טענו בכל שלבי הדיון בתיק שבכותרת כי המבקשת נמנעה מהמצאת מסמכים שנדרשו ממנה וממתן תשובות לשאלות שנשאלו. המבקשת ניסתה לעשות כל שיכולתה כדי לעמוד בהוראות הדין אך המשיבים התעלמו מפעולות המבקשת.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מנהל המבקשת ובעל מניותיה, מר סרגיי סטולרמן (להלן – **מר סטולרמן**) השיב בצורה עניינית
- 2 על כל השאלות שהופנו אליו, והבהיר כי הסיבה לכך שקבלני המשנה הוחלפו לעיתים תכופות,
- 3 היא פעולות הסיכול שביצעה רשות המיסים כנגד אותם קבלני משנה, שמנעו את המשך
- 4 ההתקשרות של המבקשת עם אותם ספקים שרישומם בוטל. עוד טענה המבקשת כי ככל
- 5 ועולות שאלות שומתיות הנוגעות לנכונות ההוצאות שהוציאה המבקשת לקבלני המשנה, אין
- 6 חולק כי שאלות אלה אמורות להתברר במשרד השומה בהליך שומתי.
- 7 המשיבים לא הוכיחו שינוי נסיבות אשר מצדיק סטייה מהחלטתם הקודמת (מיום 5.6.2023)
- 8 להעמיד את ניכוי המס במקור על שיעור של 5%.
- 9 ביום 5.5.2024 ייכנס לתוקפו פרויקט "חשבוניות ישראל" שמטרתו למנוע תופעה של שימוש
- 10 בחשבוניות פיקטיביות על ידי חסימת האפשרות של עוסקים לנכות מס תשומות מחשבוניות
- 11 שלא קיבלו מספר הקצאה. על כן, אין עוד היגיון להותיר את ההחלטה שלא לתת למבקשת
- 12 אישור על ניכוי מס במקור.
- 13 **תמצית טענות המשיבים:**
- 14 הסעד המבוקש על ידי המבקשת בבקשה לסעד הזמני דנן זהה לסעד שהתבקש בבקשה
- 15 הראשונה.
- 16 ביום 18.12.2023 ניתנה החלטתו של פקיד שומה חיפה אשר דחתה את בקשתה של המבקשת
- 17 להשיב על כנו את אישור ניכוי המס במקור ולהעמיד את ניכוי המס במקור של המבקשת על
- 18 שיעור של 20%, וזאת (כפי שנומק בהחלטה) בשל קיום ליקויים למבקשת הן במס הכנסה והן
- 19 במע"מ.
- 20 במישור מס הכנסה - המשיב 1 הודיע למבקשת כי אינו רואה בדו"ח 2022 כדו"ח כדין לפי
- 21 הוראות סעיף 131 לפקודה. המבקשת הגישה את דו"ח 2022 עם חוות דעת שלילית של רואת
- 22 החשבון שלה, תוך ציון קיומה של מגבלה לאי ביצוע של התאמת ספקים לכלל ספקיה.
- 23 מבחינה מהותית חוות הדעת של רואת החשבון המבקרת על מגבלה מהותית כאמור עולה כדי
- 24 חוות דעת עם "הימנעות" ולא "חוות דעת שלילית".
- 25 במישור מע"מ - למבקשת 4 ליקויים – קיום תיק חקר, חוב בהרשאה, קיום קביעה ואי הגשת
- 26 דו"ח מפורט לחודש 06/2023. המשיבים אישרו כי לאחר מתן ההחלטה, החוב בהרשאה
- 27 הוקפא לאור הגשת ערעור מס שני במספר במסגרת ע"מ 23-09-12511 ומסיבה זו החוב אינו
- 28 מוגדר כ"חוב בהרשאה".



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 גם קביעת המס בוטלה לאחר מתן ההחלטה. כך שלמבקשת יש כעת שני ליקויים במע"מ, תיק
- 2 חקר ואי הגשת דו"ח מפורט.
- 3 עדותם של גב' לינה טל, רכזת חולית חברות בפקיד שומה חיפה (להלן – **גב' טל** או **נציגת**
- 4 **המשיב 1**), ועדותו של מר אורי ליאתים, ראש תחום מודיעין בחקירות מע"מ חיפה (להלן –
- 5 **מר ליאתים** או **נציג המשיב 2**), מנמקת ותומכת בסיבות בגין ניתנה ההחלטה על שלילת
- 6 הפטור מניכוי מס במקור ושלילת הניכוי בשיעור של 5% והעמדתו על שיעור הניכוי הקבוע
- 7 בתקנות. על פי הדין, ולאור החשד הקיים לעניין פעילותה הפיקטיבית של המבקשת, די
- 8 בקיומו של תיק חקר במע"מ על מנת לשלול את הפטור מניכוי מס במקור והעמדתו על שיעור
- 9 הניכוי הקבוע בתקנות, לא כל שכן שעה שבנסיבות הקונקרטיות של המבקשת גם לא הוגש
- 10 על ידה דו"ח מפורט למע"מ לחודש יוני 2023.
- 11 30. המבקשת נמנעה מלצרף תצהיר של רואת החשבון של המבקשת, גב' אילנה אילוז, ומחדלה
- 12 זה פועל לחובתה שכן עדותה של רו"ח אילוז היא עדות חיונית ונדרשת.
- 13 32. ההחלטה להעמיד למבקשת את שיעור הניכוי במקור על השיעור הקבוע בתקנות ולא להעניק
- 14 לה פטור מניכוי מס במקור או שיעור מופחת - היא החלטה שלא להעניק הטבה שאין כל חובה
- 15 בדין לתת. ההחלטה התקבלה בשל דיווחי המבקשת והתנהלותה, המעצימים את החשדות
- 16 לפעילות פיקטיבית.
- 17 הליך קביעת שיעור מס במקור הוא הליך טרום שומתי הנתון לביקורת בעילות לפי הדין
- 18 המנהלי ובהתאם לכך העילות להתערבות בהחלטה מצומצמות.
- 19 33. דין הוא כי התערבות ערכאת הערעור בהחלטות לסעדים זמניים אמורה להישמר למקרים
- 20 חריגים, ואין זה המקרה בעניינה של המבקשת. טיעונים לפיהם ניכוי מס במקור יוביל
- 21 לקריסתה מבחינה כלכלית של המבקשת, אין בהם להטות את הכף לטובתה בהינתן החקירה
- 22 שנפתחה נגדה.
- 23 34. עסקינן בבקשה למתן צו עשה זמני, אשר יש בו לשנות את המצב הקיים, על כן שומה על בית
- 24 המשפט לנהוג במשנה זהירות ולהימנע ממתן הצו אלא במקרים חריגים בלבד, ולא זה
- 25 המקרה בעניינינו.
- 26 35. השאלה המרכזית העומדת בפני בית המשפט היא האם מתן הסעד הזמני הוא חיוני עד שיהיה
- 27 בכך כדי להצדיק את התערבותו של בית המשפט לשם שינוי מצב קיים טרם ההכרעה בערעור.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לשם מתן סעד חריג דוגמת הסעד המבוקש על ידי המבקשת, על בית המשפט להשתכנע
 - 2 בקיומה של עילה ובגרימת נזק בל יתוקן שאינו ניתן לפיצוי. במקרה הנדון – המבקשת לא
 - 3 הוכיחה קיומן של עילות להתערבות כבר עתה בהחלטת המשיבים והיעתרות לבקשה לסעד
 - 4 הזמני תגרום נזק לקופת המדינה שיהיה קשה לתקנו.
36. יש להתחשב בסיכויי ההצלחה של המבקשת בערעור ובמאזן הנוחות כשני תנאים מצטברים.
- 6 על פניו, סיכוייה של המבקשת להצליח בערעור דנן הינם קלושים.
- 7 למשיב 1 עומדת חזקת תקינות המעשה המנהלי, אשר המבקשת לא הביאה ראיות כדי לסתור
- 8 אותה או להתמודד עם הנתונים אשר עמדו בבסיס החלטתו של המשיב 1. אין לקבל את
- 9 טענות המבקשת כי מאזן הנוחות נוטה לטובתה, ובאשר לטיעוניה לגבי נזקים כלכליים - לא
- 10 צורפו מסמכים שיש בהם כדי להעיד ולתמוך בטענה ששיעור ניכוי המס הקבוע בתקנות יגרום
- 11 למבקשת בעיה תזרימית, וממילא אין המדובר בנזקים שאינם ברי פיצוי ככל שאלה יגרמו
- 12 בכלל.
- 13 **דיון והכרעה:**
- 14 37. התשתית המשפטית הרלבנטית לענייננו פורטה על ידי בהרחבה בהחלטה שניתנה ביום
- 15 31.7.2023 ביחס לבקשה הראשונה, ואיני מוצאת כי יש מקום לחזור עליה בשנית, והצדדים
- 16 מופנים להוראות החוק והפסיקה שפורטו שם.
- 17 38. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים כפי שהובאו במסגרת הבקשה לסעד הזמני, בתגובת
- 18 המשיבים לבקשה לסעד הזמני, בדיון שהתקיים ביום 14.2.2024 ובמסגרת סיכומי הצדדים,
- 19 אני מוצאת כי אין מקום להיעתר לבקשה לסעד הזמני ודינה להידחות.
- 20 39. כפי שכבר הבהרתי וקבעתי בהחלטתי בבקשה הקודמת, למבקשת אין זכות מוקנית בדיון
- 21 לקבלת פטור מניכוי מס במקור. בהתאם לסעיף 164 לפקודה הכלל הוא ניכוי מס במקור
- 22 והיוצא מן הכלל הוא הקטנת שיעור ניכוי המס במקור, בהתאם לשיקול דעתו של פקיד
- 23 השומה, אם מצא כי עלול להתהוות עודף מס ככל שינוכה מס במקור בהתאם לשיעור הקבוע
- 24 בתקנות מ"ה ניכוי.
- 25 כלל נוסף, הידוע מימים ימימה ונקוט בדיני המס הוא כי הטוען לזכות לפטור או להטבת מס
- 26 – עליו נטל השכנוע במישור הראייתי.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

40. כמו בבקשה הראשונה, כך גם בבקשה דנן עותרת המבקשת לסעד שהוא צו עשה זמני. לא
מצאתי כי עניינה של המבקשת נופל בגדרם של אותם מקרים חריגים ויוצאי דופן המצדיקים
מתן סעד שכזה.
41. המבקשת ניסתה לטעון כי הסעד המבוקש בבקשה לסעד הזמני דנן אינו זהה לסעד הסופי
המבוקש על ידה בערעור – שהוא סעד של מתן פטור מניכוי מס במקור. המבקשת טוענת כעת
כי הסעד שהיא מבקשת הוא הותרת שיעור ניכוי של 5% כפי שנקבע קודם לכן ע"י המשיב 1.
אלא שעיון בבקשה לסעד הזמני מעלה, כי המבקשת עתרה לסעד של מתן אישור ניכוי מס
במקור מכל תקבוליה – ראו סעיף 1 לבקשה לסעד הזמני. כך שלמעשה, הבקשה דנן זהה
לבקשה הקודמת וגם בבקשה הנוכחית עותרת המבקשת לסעד בדמות צו עשה זמני שהוא
זהה לסעד הסופי המבוקש בערעור.
- די בכל אלה כדי לדחות את הבקשה לסעד הזמני.
42. למעלה מן הצורך אוסיף כי בהחלטה הקודמת הובהר כי פקיד השומה מצא ליקויים ניכרים
בתיק הניכויים של המבקשת והתקבל בידו מידע המבסס חשד של ממש לניכוי מס תשומות
מחשבוניות פיקטיביות, לשם הקטנת הכנסותיה החייבות במס הכנסה ולצורך הפחתת
תשלום מס העסקאות, ומטעם זה החליט פקיד השומה בחודש מאי 2023 לבטל את הפטור
מניכוי מס במקור ולהעמיד את שיעור הניכוי על 5%.
- המשיבים הבהירו בתגובתם לבקשה הקודמת כי ככל שהמבקשת תגיש דו"ח כספי מבוקר
לשנת 2022 וככל שיומצאו למנהל מע"מ מסמכים שנדרשו על ידו – רשימת ספקים ולקוחות
שעמם עבדה ועובדת המבקשת, שמות העובדים ומספרי הזהות שלהם, המועסקים על ידי
המבקשת באמצעות קבלני משנה/ספקים ושמות האתרים בהם בוצעו העבודות עבור
המבקשת ועבור אילו לקוחות של המבקשת וכן תיעוד שוטף מחודש מאי 2023 ויסתבר
למשיבים כי פעילות המבקשת היא לגיטימית – לא תהיה מניעה מהחזרת הפטור מניכוי המס
במקור למבקשת.
43. אלא שהמבקשת לא הציגה מסמכים ולא מסרה פרטים בכדי להפיג את החשדות של פקיד
השומה לניכוי מס תשומות מחשבוניות פיקטיביות והללו נותרו על כנם ואף נמצאו ליקויים
ניכרים נוספים ומטעם זה ניתנה ההחלטה להעמיד את שיעור ניכוי המס במקור על השיעור
הקבוע בתקנות – דהיינו על 20%.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לא מצאתי כי נפל פגם בהחלטה להעמיד את שיעור ניכוי המס בעניינה של המבקשת על
2 השיעור הקבוע בתקנות – קרי על שיעור של 20% לאור מצב הדברים מאז מתן ההחלטה
3 הקודמת.
- 4 44. המבקשת למעשה חוזרת במסגרת הבקשה דן על הטיעונים שהועלו על ידה בבקשה הקודמת.
5 סבורני, כי המבקשת, לא זו בלבד שלא הביאה בפני המשיבים מסמכים וראיות מספקות כדי
6 להפיג את החשדות כי פעילותה אינה בלתי לגיטימית, אלא שלמעשה המסמכים והראיות
7 שהועמדו בפני המשיבים – הגבירו את החשדות כלפי המבקשת, והליקויים שנמצאו בפעילות
8 המבקשת כפי שהוצגו בפניי על ידי המשיבים – אינם מאפשרים להיעתר לבקשה לסעד הזמני.
- 9 45. מר סטולרמן העיד הן במסגרת הבקשה הראשונה והן במסגרת הבקשה הנוכחית, ובדומה
10 להתרשמותי מעדותו במסגרת הבקשה הראשונה גם בבקשה הנוכחית התרשמותי מעדותו
11 של מר סטולרמן לא היתה חיובית. מר סטולרמן נשאל בחקירתו הנגדית על תצהירו התומך
12 בבקשה לסעד הזמני שאלות באשר לקבלנים עמם עבדה המבקשת – והתשובות שניתנו על
13 ידו היו רחוקות מלהניח את הדעת.
- 14 על פי הנטען, המבקשת מבצעת עסקאות בסכומים של מיליונים רבים של שקלים מדי חודש,
15 ועם זאת מנהלה ובעל מניותיה אינו מסוגל לתת תשובות לשאלות בסיסיות ביותר באשר
16 למהות הפעילות המבוצעת על ידה וזהות הקבלנים עמם התקשרה – ראו למשל עדותו
17 בעמודים 42-43 לפרוטוקול הדיון מיום 14.2.24.
- 18 מר סטולרמן השיב תשובות מוקשות ביותר לשאלות שנשאל בחקירה הנגדית כמו גם לשאלות
19 בית המשפט, באשר למשך זמן ההתקשרות הקצר ביותר (חודש עד חדשיים) של המבקשת עם
20 קבלני משנה שונים, כאשר אחד אחרי השני הללו אינם משלימים את העבודה או "נעלמים"
21 – ראו עדותו של מר סטולרמן בעמוד 49 לפרוטוקול.
- 22 46. בנוסף, גם בחקירה הנוספת שנחקר מר סטולרמן על ידי מחלקת חקירות מע"מ, ביום 22.8.23
23 חקירה שהתבצעה לאחר מתן ההחלטה בבקשה הקודמת בחשד לעבירות על סעיף 117 לחוק
24 מע"מ – שמר מר סטולרמן על זכות השתיקה ולא נתן פרטים באשר לקיזוז מס התשומות
25 בגין החשבוניות שנטען כי הן פיקטיביות – ראו עדותו בעמוד 40 שורות 12-17.
- 26 47. המבקשת טענה באשר לליקויים שבגינם החליט המשיב 1 להעמיד את ניכוי המס על השיעור
27 הקבוע בתקנות.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אינני סבורה כי טיעוני המבקשת בנושא הליקויים שנפלו אצלה מעידים על פגם בשיקול דעתו
- 2 של המשיב 1 באופן שיוביל לתוצאה של קבלת הבקשה לסעד הזמני.
- 3 באשר לליקוי הנוגע לדו"ח 2022 – לדו"ח זה צורפה חוות הדעת של רו"ח אילוז – היא רואת
- 4 החשבון של המבקשת - אשר בה צוינה הגבלה בביקורת, ולפיה קיימת הגבלה בביצוע ביקורת
- 5 על הוצאה של עבודות חוץ וקבלני משנה בעשרות מיליוני ₪, וזאת על אף שהמשיב 1 ביקש
- 6 מפורשות כי רו"ח של המבקשת תבצע את אותה התאמת ספקים ולקוחות בכדי להניח את
- 7 דעתו של המשיב 1 בדבר אמיתות הנתונים שהמבקשת מציגה ומדווחת ביחס לפעילותה –
- 8 ראו המבוקש בפרוטוקול הדיון מיום 27.6.23 (נספח 6 לתגובת המשיבים) שהתקיים בין גב' טל ורו"ח אילוז, וכן ראו המבוקש בדיון מיום 23.7.23 (בתמליל נספח 7 לתגובת המשיבים)
- 9 בין גב' טל לבין רו"ח אילוז ועו"ד כשכאש, וכן ראו המייל מיום 23.7.23 נספח 8 לתגובת המשיבים.
- 10
- 11
- 12 48. המבקשת טוענת כי יש לראות באותה חוות דעת של רו"ח אילוז כחוות דעת "שליטת" ועל כן
- 13 יש לפעול בהתאם לה"ב 04/2018 ועל רכז החוליה לאשר את קליטת הדו"ח, ובמידה והעילה
- 14 לחוה"ד השליטת יש בה כדי להשפיע על קביעת ההכנסה החייבת של המבקשת אזי יש
- 15 להעביר את התיק באופן מידי לטיפול שומתי.
- 16 אין בידי לקבל טיעון זה.
- 17 50. עיון בדו"ח 2022, בחלק העוסק ב"דוח רואה החשבון המבקר" (נספח 9 לתגובת המשיבים,
- 18 עמוד 123 לנספחים) מעלה כי רו"ח אילוז התייחסה למגבלה משמעותית ביותר בביצוע
- 19 הביקורת, כדלקמן (ההדגשות אינן במקור):
- 20 "החברה משתמשת בקבלני משנה ובאספקת עובדים דרך חברות יעודיות לעבודות
- 21 בניה ושיפוצים, נקיון הובלות, סבלות ופיקוח. עבודה מול קבלני משנה זוהי פעילות
- 22 ניכרת בחברה. עקב אי השגת ראיות הדרושות לביצוע התאמות בהתאם לכללי
- 23 החשבוונאות המקובלים, לא היתה אפשרות לבצע התאמות מול קבלני המשנה
- 24 ולהגיע למסקנה על מהימנות של ההוצאות בעבור קבלני משנה כמפורט לעיל. בוצעו
- 25 העברות לקבלני משנה, מחשבון בנק של החברה, הומצאו הסכמי עבודה ואישורים
- 26 על ניכוי מס במקור ואישור על ניהול ספרים של קבלני המשנה בעת ההתקשרות
- 27 עמם, אך לא ניתן היה להשיג את הקבלנים, כדי לקבל כרטיס התאמה כמקובל.
- 28 מאחר והשפעת חוסר התאמה הנדרשת, בין כרטיסות הספקים מול החברה, הדוחות
- 29 הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים,
- 30 מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 2022
- 31 נוכחית ו- 2021 ואת תוצאות פעולותיה, והשינויים בהונה העצמי ותזרימי
- 32 המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים."



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

51. הנה כי כן, רואת החשבון המבקרת של המבקשת מציינת מפורשות כי **עיקר עיסוקה של המבקשת הוא באמצעות קבלני משנה** וכי היא לא יכולה היתה לבצע ביקורת להוצאות אלו ולהגיע למסקנה אודות מהימנות ההוצאות האמורות ביחס לקבלני המשנה. עוד קבעה רו"ח אילוז כי העדר ביצוע ההתאמה בין ההוצאות הנטענות לקבלני המשנה לבין כרטסות הקבלנים, **אותם לא ניתן היה כלל להשיג** – משמעו כי הדוחות הכספיים אינם משקפים את מצבה הכספי של המבקשת באופן נאות על פי כללי חשבונאות מקובלים ומכל הבחינות המהותיות בשנים 2021-2022.
52. ה"ב 4/2018 אשר פורסמה ביום 8.1.2018 אכן קובעת כי המשמעות של חוות דעת שלילית היא כי:
"הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות את מצבה הכספי של החברה ותוצאות פעולותיה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, וזאת מהעילה הספציפית שפורטה בפסקת הביניים".
- לעומת חוות דעת שלילית, "הימנעות" משמעה כי "רואה החשבון המבקר אינו מחווה דעה בשל הגבלה בעבודת רואה החשבון המבקר".
53. במקרה שלפנינו, לכאורה ועל פני הדברים, על אף המלל בו השתמשה רואת החשבון המבקרת, גב' אילוז, באופן מהותי מדובר באי חיווי דיעה בשל הגבלה ביכולתה של רו"ח אילוז לבצע את עבודת הביקורת, בהינתן העובדה כי עיקר עיסוקה של המבקשת הוא באמצעות קבלני משנה.
- על כן, קביעת המשיב 1 כי מבחינה מהותית למעשה מדובר בחוות דעת עם "הימנעות" וכי דו"ח 2022 אותו ביקשה המבקשת להגיש הינו דו"ח סתמי – איננה קביעה שניתן להתערב בה בשלב הדיוני הנוכחי של הבקשה לסעד זמני בדמות צו עשה זמני.
54. לא למותר אף לציין, כי המבקשת נמנעה מלצרף תצהיר של רו"ח אילוז לבקשה לסעד הזמני. סבורני, כי תצהיר של רו"ח אילוז היה יותר מנדרש בנסיבות העניין, ומחדלה של המבקשת לצרף תצהיר של עדה כה רלבנטית – פועל על פי הדין לחובתה.
55. באשר לליקויי השני - קיומו של תיק חקר: המבקשת סבורה כי מאחר ותיק החקר נגדה נפתח באוגוסט 2023 בשל חשד לעבירות לפי סעיף 117(ב)(5) לחוק מע"מ, בשל ניכוי מס תשומות בלי מסמך כאמור בסעיף 38 לחוק מע"מ, במטרה להתחמק או להשתמט מתשלום מס, כלומר עניינו בקיזוז תשומות שלא כדין ולא בהפצת חשבונות מס שלא כדין – אזי ליקוי זה אינו רלבנטי לעניין ההחלטה על העמדת שיעור ניכוי המס על השיעור הקבוע בתקנות מ"ה ניכוי.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אין בידי לקבל גם טענה זו של המבקשת.
- 2 מחומר הראיות שעמד בפני המשיבים ושהוצג בפני בית המשפט, נראה כי אין להתעלם
3 מעדותו של מר ליאתים לפיה רוב הספקים המופיעים בדו"חות למע"מ שהמבקשת הגישה
4 הינם, על פי הנראה, פיקטיביים ותיקי העוסק שלהם נסגרו בשל כך. ראו עדות מר ליאתים
5 בעמוד 67 לפרוטוקול שורות 5-21 ובעמוד 68 שורות 5-14.
- 6 56. באשר לליקוי השלישי, לעניין אי הגשת דו"ח מפורט לחודש יוני 2023 - המבקשת טוענת כי
7 נמנע ממנה טכנית להגיש את הדו"ח מאחר שרישומי של הספק טקטקטיקס כעוסק – בוטל.
8 ועוד טוענת היא כי לא הייתה אמורה לנכות מס במקור בגין התשלום שהתקבל מאותו ספק.
- 9 סבורני, כי גם טענה זו היא מוקשית, שכן המשיב 2 מסר מידע על אודות טקטקטיקס למשרד
10 מנהל מע"מ הרלבנטי המטפל בתיקו של הספק טקטקטיקס, וזה האחרון מצא לנכון לפי
11 סמכותו ושיקול דעתו לבטל את רישומי כעוסק רטרואקטיבית החל מחודש אפריל 2023.
- 12 המבקשת אינה זכאית לחלוק על קביעה זו של מנהל מע"מ השרון, רק חברת טקטקטיקס
13 רשאית לחלוק על קביעה זו – ולא הובאה בפניי ראיה כי הוגש ערעור על החלטה זו של מנהל
14 מע"מ השרון. המשמעות של ביטול הרישום כעוסק של הספק טקטקטיקס, משליכה, מניה
15 וביה, על הדו"ח של המבקשת לחודש יוני 2023. במצב דברים זה, היה על המבקשת לנכות מס
16 במקור בשיעור של 20% מהתקבול שהתקבל על פי הנטען מהספק טקטקטיקס.
- 17 58. בנסיבות האמורות, עמדת המשיבים לפיה קיימים ליקויים משמעותיים בהתנהלותה של
18 המבקשת, הן במישור מס הכנסה והן במישור מע"מ, המצדיקים את העמדת שיעור ניכוי
19 המס במקור על השיעור הקבוע תקנות מ"ה ניכוי, של 20% - אינה נראית עמדה בלתי סבירה
20 או בלתי מידתית בנסיבות העניין שבפניי, ועל כן איני סבורה כי ניתן להתערב בה בשלב זה.
- 21 המשיבים הציגו בפני בית המשפט במסגרת תגובתם ובדיון בבקשה לסעד הזמני תשתית
22 ראייתית לכאורית, שלטעמי הינה מספקת לצורך השלב הדיוני הנוכחי.
- 23 לעומת זאת, המבקשת אשר רובץ עליה נטל ההוכחה, לא הציגה ראיות שיש בהם כדי להרים
24 את הנטל.
- 25 59. כזכור, עסקינן בבקשה לסעד זמני מסוג צו עשה. לעת הזו, ועל בסיס הנתונים והחומר שהוצג
26 בפניי בבקשה ובדיון בבקשה לסעד הזמני – לא ניתן לקבוע כי נפגעו זכויותיה של המבקשת
27 באופן המצדיק היעדרות לסעד של צו עשה זמני.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לתגובת המשיבים צורפו מסמכים המעידים על דיונים שקדמו להחלטה ובהם דרישה של
 - 2 המשיב 1 להצגת ראיות ואסמכתאות באשר לפעילות המבקשת וההוצאות הקשורות בקבלני
 - 3 המשנה. על כן אינני סבורה כי נשללה מהמבקשת האפשרות להשמיע טענותיה בפני המשיבים
 - 4 טרם שניתנה ההחלטה.
60. נוכח העובדה כי הבקשה לסעד הזמני היא בקשה למתן צו עשה זמני המבקש לשנות את המצב הקיים, ונוכח ההלכה הפסוקה המחייבת נקיטת משנה זהירות טרם מתן צו עשה זמני (ראו: רע"א 5843/05 איגוד ערים לאיכות הסביבה דרום יהודה נ' שרון דן השקעות בע"מ (13.12.05) – עמדתי היא כי לא ניתן להיעתר בנסיבות הקונקרטיות של המבקשת לבקשה למתן סעד חריג זה.
61. יתר על כן, המבקשת לא הביאה ראיות ממשיות לנזק בלתי הפיך שייגרם לה אם לא יינתן לה סעד של צו עשה זמני, או לכל הפחות נזק שאינו בר תיקון על ידי פיצוי כספי. מלבד אמירות לאקוניות בדבר היווצרות בעיה תזרימית אצל המבקשת ובדבר בעיה תדמיתית אל מול לקוחותיה – לא הובאה כל ראיה קונקרטית לאישוש טיעון זה.
62. טיעונים ממין זה – אין בהם כדי להרים את נטל הראיה הנדרש עת מבוקש סעד של צו עשה זמני, וכאשר מדובר בסעד שהינו זהה לסעד הסופי המבוקש במסגרת הערעור שהגישה המבקשת. ראו לעניין זה החלטת כבוד השופטת חיות (כתוארה אז) בעניין אפ-גרדאבל:
- 17 "כפי שציינה המשיבה בבקשתה למחיקה על הסף, בפני המבקשת עומדת גם
- 18 האפשרות להגיש דו"חות לשנת 2012 ולעתור לקבלת החזרי מס ככל שהיא זכאית
- 19 להם. טענות המבקשת לפיהן ניכוי המס במקור יובילו לקריסתה מבחינה כלכלית
- 20 אינן מבוססות דיין ומכל מקום אין בהן כדי להטות את הכף לטובתה בהינתן
- 21 החקירה שנפתחה נגדה ובשים לב לכך שגם ההנחיה עליה נסמכה המבקשת
- 22 בטענותיה (הוראת ביצוע 2/2009 אשר ניתנה ביום 9.3.2009), קובעת בסעיף 3.2 כי
- 23 נישום אשר יש תיק חקר פתוח נגדו במס הכנסה אינו זכאי לאישורים שאותם
- 24 קיבלה המבקשת. טעם נוסף לחיזוק אותה מסקנה עצמה הוא הזהות המתקיימת
- 25 על פני הדברים בין הסעד הזמני לו עתרה המבקשת ובין הסעד המבוקש בהליך
- 26 העיקרי שבו נקטה (ראו והשוו ע"מ 8810/10 חברת פרטנר תקשורת בע"מ נ'
- 27 מועצה אזורית תמר, פסקה 8 (17.3.2011) והאסמכתאות הנזכרות שם). "
63. באשר לתנאי בדבר סיכויי ההצלחה בהליך העקרי, היינו – בערעור שהוגש על ידי המבקשת - בשלב זה ומבלי לקבוע מסמרות, לא שוכנעתי כי כפות המאזניים בערעור נוטות דווקא לטובת המבקשת. מאחר והמבקשת לא הוסיפה ראיות לביסוס עמדתה כי פעילותה היא לגיטימית ולמעשה הראיות שהתווספו – דוגמת אותו דו"ח לשנת 2022 וחוו"ד ר"ח אילוז שצורפה לו – רק גרעו מטיעונה של המבקשת, אזי נראה כי סיכויי ההצלחה של המבקשת בערעור אינם גבוהים.



בית משפט המחוזי חיפה

ע"מ 23-06-42173 סטולרמן הובלות ולוגיסטיקה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

64. אשר על כן, ולאור כל האמור לעיל – **הבקשה לסעד הזמני נדחית**. לא מצאתי כי החלטת פקיד השומה היא קיצונית או מרחיקת לכת עד כדי התערבות בהחלטה מנהלית, לפיכך אין מקום להתערב כבר בשלב זה בהחלטת פקיד השומה להעמיד את שיעור ניכוי המס במקור על השיעור הקבוע בתקנות מ"ה ניכוי, קרי על 20%.

אוסף בשולי הדברים כי לא מצאתי בכל יתר טענות המבקשת כדי לשנות מהחלטתי לפיה דין הבקשה לסעד הזמני – להידחות.

65. המבקשת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד המשיב בקשר עם הבקשה לסעד הזמני בסך של 10,000 ש"ח, אשר ישולם בתוך 30 יום ממועד המצאת החלטה זו לידי המבקשת, שאם לא כן יישא הסכום ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

10 **ישיבת קדם משפט בנוכחות בעלי הדין ובאי כוחם תתקיים ביום 8.9.2024 בשעה 13:00.**

11

12 **המזכירות תשלח מידית החלטה זו לבאי כוח הצדדים.**

13

14 ניתנה היום, כ"ב ניסן תשפ"ד, 30 אפריל 2024, בהעדר הצדדים.

15

16

אורית וינשטיין, שופטת

17

18