בית המשפט המחוזי בירושלים

12 אפריל 2022

ע"מ 26743-04-21 לי-עוז שמש ומגן שמירה ואבטחה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1

מספר בקשה:10

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המבקשת: **לי-עוז שמש ומגן שמירה ואבטחה בע"מ**
ע"י ב"כ עו"ד יצחק אסקין

נגד

המשיב: **פקיד שומה ירושלים 1**
ע"י ב"כ עו"ד דימה גזאלה
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

<u>החלטה</u>

1. המבקשת עתרה לקבלת סעד זמני, במסגרתו התבקש בית המשפט ליתן צו המורה למשיב להעניק למבקשת אישור ניהול ספרים ואישור על ניכוי מס במקור בשיעור מופחת של 5%-3%, וזאת עד להכרעה בערעור.

2. המשיב מבקש לדחות את הבקשה והעלה מספר טענות, כדלקמן: ראשית, נטען כי המבקשת עותרת לצו עשה בכסות של צו ביניים, אשר מטרתו שינוי המצב הקיים, שבו מחויבת המבקשת בניכוי מס במקור בשיעור של 30%. שנית, נטען כי בכסות של סעד זמני, עותרת המבקשת לקבלת הסעד העיקרי בהליך, קרי, ביטול החלטת המשיב, אשר סירב להיעתר לבקשת המבקשת למתן אישור מופחת לניכוי מס במקור. שלישית, נטען כי פקיד השומה הפעיל את סמכותו ואת שיקול דעתו ואין מקום להתערב בהחלטתו בנסיבות העניין. רביעית, נטען כי המבקשת לא הציגה את הנזק שעלול להיגרם לה, ככול שלא יינתן הסעד הזמני, ולכן מאזן הנוחות נוטה לטובת המשיב, אשר יוותר ללא אפשרויות גביה של המס שיגיע מן המבקשת.

3. להלן יפורטו הוראות החקיקה הרלבנטית.
סעיפים 164 ו-165 **לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), קובעים את **<u>חובת ניכוי במקור</u>, וזוהי לשון הסעיפים:**

"חובת ניכוי במקור

164. כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה לרבות חלק ממענק שנתקבל עקב פרישה או מוות, שאינו פטור על פי סעיף 9(7א), של השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א, של סכום המתקבל עקב היוון קיצבה שאינו פטור על פי סעיפים 9א או 9ב, או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 18(ב) ומהווים הכנסה בידי מקבלם או של הכנסה לפי סעיף 2(5), או של סכומים ותשלומים שחל עליהם סעיף 3(ה7), או של

הכנסה חייבת שהעבירה קרן להשקעות במקרקעין כהגדרתה בסעיף 2א64 לבעלי מניותיה, או של תמורה כמשמעותה בסעיף 88, או של ריבית או דיבידנד או של כל הכנסה אחרת ששר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, קבע לכך בצו, <u>ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו</u>; ואולם רשאי שר האוצר לקבוע לעניין השתכרות או רווח כאמור בסעיף 2א כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, אף שלא בשעת התשלום ושלא מן הסכום המשתלם; הוראת זו חלה גם על המדינה.

קיזוז הניכוי

165. (א) הניכוי האמור יקוזז כנגד המס שיוטל על הכנסתו החייבת של מקבל ההכנסה בשנת המס שבה נעשה הניכוי או בשנת המס שלאחריה לפי ברירת פקיד השומה בשעת השומה או לפניה.

(ב) קיזוז על פי סעיף קטן (א) כנגד המס שחייב בו בעל שליטה כמשמעותו בסעיף 32(9), ייעשה רק אחרי שהסכום שנוכה שולם לפקיד השומה, זולת אם יש לבעל השליטה שליטה פחותה מ-50% והוא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא ידע כי הסכום שנוכה לא שולם לפקיד השומה או שנקט בכל האמצעים הסבירים להבטחת התשלום."

להלן הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), תשל"ז-1977;

"ניכוי מס

2. (א) משלם המשלם למקבל תשלומים בעד שירותים או נכסים, למעט תשלומים כאמור בעד נכס או שירות ששווים אינו עולה על הסכום הקבוע בסעיף 2(ב) לחוק עסקאות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות ותשלום חובות מס), תשל"ו-1976 <u>ינכה מתשלומים אלה מס בשיעור של 20%.</u>

(ב) על אף האמור בתקנת משנה (א) אם לא הוכיח המקבל להנחת דעתו של פקיד השומה, כי ניהל לגבי הכנסתו פנקסים קבילים, וכי הגיש את כל הדו"חות שחויב בהגשתם בהתאם להוראות הפקודה ואין בידו אישור בכתב במפקיד השומה כי ניהל פנקסים קבילים והגיש את כל הדו"חות האמורים, <u>ינוכה מס בשיעור של 30%.</u>

(ג) היה התשלום האמור בתקנת משנה (א) כולו או חלקו בשווה כסף יקבע המשלם לצורך הניכוי את סכום התשלום כפי שעלה לו. <u>פקיד השומה רשאי להגדיל או להקטין את הסכום האמור בתקנת משנה זו, והמשלם ינכה את המס לפי קביעת פקיד השומה.</u>"

4. הפקודה והתקנות מכוחה, יוצרות חובת ניכוי מס במקור בשיעורים ובנסיבות הקבועים בהם. אל מול חובה זו קיימת הסמכות לפקיד השומה להקטין את שיעור הניכוי הקבוע ואף לאפסו אם שוכנע כי יוותר עודף מס.

5. ניכוי במקור נועד לשם אכיפה יעילה, ובין מטרותיו הבטחת גביית המס ותשלומו בסמוך למועד התקבול, תוך הטלת חבות על המשלם להעביר את סכום המס, עד לקביעת שומת ההכנסות במסגרת הדו"ח השנתי.

6. בהתאם לנהלי המשיב, כאשר עסקינן בנישום שיש לגביו ליקויים (כמשמעות המונח בסעיף 8.20 להוראת הביצוע), פקיד השומה רשאי לשלול באופן יזום את אישור הניכוי במקור. ראו סעיף 8.20 ל"**הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 2/2011 – רשות המסים, אישורי ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת המס 2021**".

7. למבקשת ניתן אישור מאולץ לניכוי במקור בשיעור מופחת החל משנת 2015 שהוארך מעת לעת, עד לתאריך 28.9.2020. יצוין כי השיעור המופחת שניתן למבקשת עמד על 3% לפרקים ועל 7% לפרקים, כאשר אישור זה התחדש מדי מספר חודשים, עד לתאריך 28.9.2020.

8. מדוע מסרב המשיב כעת לבקשת המבקשת ליתן לה אישור מאולץ לניכוי מס במקור בשיעור מופחת? המשיב פירט בתגובתו לבקשה את הנסיבות שהובילו להחלטתו:

ביום 1.8.2016 נפתחה נגד המבקשת חקירה פלילית, הן במס הכנסה והן במע"מ, בעקבותיה הוגש נגדה בשנת 2020 כתב אישום בת"פ 15261-04-20 (להלן: "כתב האישום").

כתב האישום מתייחס לשנים 2015-2016 ובו מיוחס למבקשת שימוש בחשבוניות מזויפות ופיקטיביות, שאפשרו לה לקזז את הוצאות השכר כהוצאה לצרכי מס בסכום כולל של כ-4.4 מיליון ₪. ממצאי החקירה היוו בסיס לשומה אזרחית (בשלב א') שיצאה למבקשת. בנוסף, נטען כי בשנות המס 2017-2018 דרשה המבקשת הוצאות על פי חשבוניות של חברה בשם "דעיס בניה ופיתוח" שלמשיב ספקות ביחס לאמיתות החשבוניות. כמו כן, נטען שהמבקשת לא הגישה את הדו"ח השנתי לשנת 2019, למרות ארכה להגשתו עד ליום 31.1.21. לאור הליקויים שפורטו, החליט המשיב כי אישור ניכוי המס במקור בשיעור מופחת יינתן למבקשת רק לאחר המצאת ערבות שתניח את דעתו, "כדי להבטיח את תשלום המס". הואיל ואישור ניהול ספרים מתחדש יחד עם אישור על ניכוי מס במקור, לא התחדש אישור זה גם כן.

9. המשיב ציין בתגובתו כי לפנים משורת הדין, הוא מוכן להעמיד את שיעור ניכוי המס במקור על 12% וזאת עד להכרעה בערעור.

10. לדידי, הקושי בעמדת המשיב נעוץ בכך שלא ניתן כל הסבר מדוע ניתן למבקשת אישור מאולץ בשיעור מופחת של 3%-7% החל משנת 2015 ועד ליום 28.9.20, ועתה מוכן המשיב להעמיד

את שיעור הניכוי על 12% ולא פחות. הנימוק העיקרי לסירוב נעוץ בעובדה שהוגש כתב אישום, אולם החקירה הפלילית התנהלה בזמן שהמשיב העניק אישור מאולץ למרות החשדות שנחקרו. כאמור לעיל, הניכוי במקור נועד להבטיח גביית מס בסמוך למועדי קבלת התקבולים תוך גביית המס בדרך זו עד לקביעת שומת ההכנסות במסגרת הדו"ח השנתי. כלומר, נדרשת הלימה בין גובה המס המשוער לבין גובה הניכוי במקור. המשיב לא פירט מדוע בשנים 2015 עד 2020 די היה בניכוי מס במקור בשיעור מקסימלי של 7% ואילו עתה לא ניתן להסתפק בשיעור נמוך מ-12%. הבסיס לחיזוי ההכנסות הצפויות והרווח השנתי מבוסס על הדו"חות השנתיים האחרונים. המבקשת הגישה דו"ח שנתי לשנת 2018 וטרם הגישה את הדו"ח לשנים 2019 ו-2020. בשנת 2021 ירד המחזור המדווח למע"מ בצורה דרסטית וקיימים דיווחים רק עד לחודש מאי 2021, קרי, המבקשת הפסיקה בפועל את פעילותה העסקית בחודש יוני 2021. בנסיבות אלה, לא ברור כיצד נקבע השיעור של 12% הנזכר בתגובת המשיב. אשר לדרישתו לקבלת ערבות לתשלום המס, עולה החשש כי אין מדובר בערבות לתשלום המס השוטף לשנת 2022, אלא ערבות שתשמש לגביית חובות מס בגין שנים קודמות ולא לשם כך נקבע המנגנון של ניכוי המס במקור. יש חשש כי ניכוי מס בגובה של 12% ימנע מן המבקשת את הפעילות העסקית או שיגרום למצב שיצטברו אצל המשיב עודפי מסים ביחס לשנת 2022, אשר ישמשו לגביית חובות מס קודמים לשנים עברו. היה על המשיב לפרט את הכנסות המערערת ורווחיה על פי הדו"ח השנתי האחרון שהוגש על ידה לשנת 2018 ולהסביר מדוע אין די בניכוי מס במקור בשיעור של 7% כדי להבטיח את גביית המיסים לשנת 2022. ללא פירוט זה, אין בידי בית המשפט אפשרות לבחון את שיעור הניכוי הסביר והמידתי ואין אפשרות לדעת האם ניכוי במקור בגובה של 12% הוא מופרז ובלתי סביר.

11. סעיף 194 לפקודת מס הכנסה ("גביית מס במקרים מיוחדים") מתייחס למצב שבו "הייתה לפקיד השומה סיבה לחשוש, כי המס על הכנסה פלונית לא ייגבה משום שיש בדעתו של אדם פלוני לצאת מישראל, או מחמת סיבה אחרת". במסגרת סמכותו, רשאי פקיד השומה לדרוש ערובה לתשלום המס ואף לפנות לבית המשפט למתן צו עיכוב יציאה מן הארץ וצווי עיקול על רכושו של הנישום. המשיב לא עשה שימוש בסמכותו שבסעיף זה, אלא התנה את מתן האישור על ניכוי מס מופחת במקור במתן ערובה והסכים לשיעור מופחת של 12% בלבד. כאמור, המשיב לא הצביע על כך ולא פירט מדוע שיעור ניכוי במקור של 12% יבטיח את גביית המס בגין הפעילות העסקית בשנת 2022, בעוד ששיעור של 7%, שהוא השיעור הגבוה ביותר בשנים 2015-2020, אין בו די כדי להבטיח את גביית המס.

12. בבקשה לסעד זמני, הדגש הוא על מאזן הנוחות. בהקשר זה יצוין כי קביעת שיעור ניכוי מס במקור גבוה מדי, פוגעת בנישום, ועלולה להותיר אותו בהפסדים שוטפים במהלך פעילותו ומכאן הנזק הברור שייגרם, אם לא יינתן הסעד הזמני. בידי המשיב סמכויות נרחבות לגביית המסים ונראה כי מאזן הנוחות נוטה לטובת המבקשת. אשר להתערבות בשיקול דעתו של המשיב, יצוין כי המשיב חייב לפעול בסבירות ובמידתיות. במילים אחרות, אם ניתן להסתפק

בניכוי מופחת של 7% כדי להבטיח את גביית המס לשנת 2022, יש להסתפק בשיעור זה ואין לפגוע בזכות הנישום במידה העולה על הנדרש.

13. בקבלת סעד זמני המבקשת לא מקבלת את הסעד העיקרי בערעור, שכן מדובר בסעד זמני בלבד וניתן להנפיק למבקשת אישור המוגבל בזמן, כך שהמשיב יוכל לחזור ולבחון את מצב הדברים כעבור מספר חודשים, לאור היקף פעילותה העסקית של המבקשת. ראו לעניין זה את פסק הדין בבר"מ 8471/21 **חברת חוצה ישראל בע"מ נ' עיריית קריית אתא** (2.1.22) פסקה 6.

14. העולה מן המקובץ הוא שיש מקום להיעתר לבקשה באופן חלקי. על המשיב ליתן למבקשת אישור על ניכוי במקור בשיעור של 7% החל מיום 26.4.22, שיהיה בתוקף למשך שלושה חודשים (עד ליום 26.7.22). בתקופת שלושת החודשים יבחן המשיב את דיווחיה השוטפים של המבקשת למע"מ, בדבר היקף מחזור המכירות, בהשוואה לשנים קודמות, על מנת להעריך האם ניתן להסתפק בשיעור ניכוי במקור של 7%. בתום שלושת חודשי פעילות יוכל המשיב לגבש את דעתו ביחס להארכת תוקפו של האישור על ניכוי המס במקור, באותו שיעור (7%) או בשיעור אחר, לפי שיקול דעתו.

15. **<u>סוף דבר</u>**: הבקשה למתן סעד זמני מתקבלת באופן חלקי, כאמור לעיל בפסקה 14. על המשיב להנפיק למבקשת אישור על ניכוי מס במקור בגובה 7% לתקופה של 3 חודשים, החל מיום 26.4.22. לפני תום שלושת החודשים יגבש המשיב את דעתו ביחס להארכת תוקפו של האישור, כאמור לעיל.

בנסיבות העניין ולאור הליקויים שפורטו על ידי המשיב, אין צו להוצאות.

<u>המזכירות תמציא את ההחלטה לידי באי כוח הצדדים.</u>

ניתן לפרסם החלטה זו.

ניתנה היום, י"א ניסן תשפ"ב, 12 אפריל 2022, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט