



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

כהן ירון פיננסים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מאיר כהן

המערערת:

נגד

מנהל המכס והמע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ריצ'ארד סאלח
פרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)

המשיב:

פסק דין

המחלוקת

1. ערעור על החלטת מנהל המכס והמע"מ בהשגה על שומה לפי מיטב השפיטה בה חוייבה המערערת בתשלום מס תשומות שניכתה בגין הוצאות משפטיות.
 2. נימוקי ההחלטה בהשגה היו כדלקמן:
 - א. לא הובאו ראיות התומכות בטענה, כי ניתן לנכות מס תשומות בגין הליך פלילי, זאת בניגוד לפסיקה קיימת (ע"ש 1018/03 צנעני בן ציון נ' מע"מ רחובות) האוסרת זאת.
 - ב. אשר לסכום שהותר לניכוי [שעניינו הוצאות משנת מס 2004], ההחלטה ניתנה במסגרת וועדה שעסקה בהארכת מועדים עפ"י סעיף 116 לחוק [מע"מ], אך לאור העובדה שהסכום הוכר ואושר בעבר – סכום זה הופחת מן השומה.
 - ג. הדרישה לניכוי הוצאות טלפון נדחית מאחר ולא הובאו הסברים ונימוקים לבקשה.
- על הטענות בעניין ניכוי הוצאות הטלפון, שנדחו בנימוק השלישי בהחלטה על ההשגה לא חזרה המערערת בערעור שלפניי, לפיכך השומה בעניין הוצאות אלו תשאר בעינה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

3. המערערת הינה חברה שעיסוקה המרכזי הינו מתן שירותי מטבע. כרוח החיה מאחורי פעילות המערערת שימש בעל השליטה במערערת ומנהלה, מר אהרון אייל (ירון) כהן (להלן: "מנהל המערערת").

4. בשנת 2003 התנהלה חקירה משולבת כנגד המערערת ומנהלה שעסקה בחשדות בתחום הלבנת הון, בתחום המס ועבירות נוספות. בעקבות חקירה זו הוגש בשנת 2004 כתב אישום כנגד המערערת ומנהלה, ביחד עם נאשמים נוספים, ביניהם אביו של מנהל המערערת, גיסו וחברה נוספת שבבעלותו – אשר יוצגו כולם באמצעות עורך דין נבחר תל צור. נאשם נוסף, ששימש מנהל סניף הבנק באמצעותו ביצעה המערערת חלק מהפעולות בגין הוגש כתב האישום, יוצג על ידי עורך דין אחר. בכתב האישום, עסקו האישומים, בהם הואשמו המערערת ומנהלה **במשותף**, בעבירות המוסדרות בחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000. בצד אלו כלל כתב האישום אישומים כנגד מנהל המערערת לבדו, בעבירות של איומים, התחזות לאחר וניסיון לקבל דבר במרמה. בהסדר טיעון עליו חתם מנהל המערערת עם רשויות התביעה, ובעקבות הודאותיו, הורשעו המערערת ומנהלה בשורה של עבירות. עבירות אחרות אשר הופיעו בכתב האישום המקורי, עובר להסדר הטיעון, הוסרו במסגרת כתב האישום המתוקן. אישום מרכזי כנגד מנהל המערערת, שהוסר מכתב האישום עוד לפני הסדר הטיעון, היה בגין עבירה לפי סעיפים 3(א) ו-4 לחוק איסור הלבנת הון שעניינם "עשיית פעולות ברכוש אסור".

5. המחלוקת בעניינינו נתונה, בעיקרה, לשאלת ניכוי מס התשומות בגין הוצאות משפטיות שהוציאה המערערת. הצדדים חלוקים גם בשאלת סיווג השירות המשפטי בגינו הוצאו הוצאות אלו. המערערת טוענת כי הייעוץ המשפטי ניתן לה במעורב בכמה סוגיות שונות: בקשר לעבירות מס בהן נחשדה ונחקרה; בהקשר אזרחי – לצורך הסדרת הסכמי מס עם הרשויות; ולצורך ייצוג המערערת ומנהלה בהליכים הפליליים שתוארו לעיל. המשיב מצידו דוחה טענות אלו, טוען כי הן מהוות הרחבת חזית וכי הן לא הוכחו או נתמכו בראיות.

6. ככל שמדובר בניכוי ההוצאות המשפטיות, שאין מחלוקת על הוצאתן, בקשר להליכים הפליליים, המערערת טוענת כי יש לאפשר לה לנכות תשומות בגינן, שכן



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

הוצאו **לצרכי עסקה**. המשיב טוען כי ניכוי זה אינו אפשרי, ראשית, מאחר ועיקר ההוצאות הוצאו לצורך הגנה על האינטרסים של מנהל המערכת ולפיכך מהוות הוצאה פרטית של המנהל ואינן ניתנות לניכוי כתשומות על ידי המערכת, ושנית, לאור הפגיעה הצפויה בתקנת הציבור שתגרם כתוצאה ממותן "**הטבה**" למי שהורשע בפלילים בגין הוצאות משפט שהוציא לשם התגוננותו בהליכים הפליליים.

7. נוסף על טענות אלו, המערכת טוענת כי יש לקבל את ערעורה על הסף, לאור השתק (או מניעות) שעומדת למשיב לטעון כנגד זכות ניכוי התשומות, מניעות שמקורה בהחלטה שקיבל המשיב בשנת 2006 ביחס להוצאות שהוצאו בשנת 2004 – שם, לכאורה, אישר את עמדת המערכת כי זכותה לנכות תשומות בגין הוצאותיה על הייעוץ משפטי שצרכה, בהתאם לקבלות שהגישו.

דיון והכרעה

8. אומר כבר כעת כי דין טענת הסף שהעלתה המערכת, בדבר ההשתק (או המניעות), להדחות. מאחר ודיון בטענה זו עלול להסיט את מרכז הכובד מהשאלה המרכזית בה עוסק פסק דין זה, אדון בה בסוף דבריי.

ניכוי ההוצאות בגין ייעוץ וייצוג משפטי

9. אני סבורה כי לצורך התשובה לשאלה אם להתיר למערכת לנכות את מס התשומות בגין הייעוץ המשפטי שקיבלה, יש קודם כל להבחין בין סוגי ההוצאות השונות – עבור מי הוצאו (האם הוצאו עבור המערכת או עבור אחרים) ולאיזה צורך (האם עבור הפעילות העסקית של המערכת או לצורך אחר). לאחר הפרדת ההוצאות השונות אלה מאלה יש, לשיטתי, לאפשר ניכוי של הוצאות אשר עומדות במבחן שיצויין להלן. הניכוי יהיה של החלק היחסי הראוי, בהתאם **להוראות סעיף 18 לתקנות מס ערך מוסף**, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ).

10. אציין בפתח הדברים, במאמר מוסגר, כי בעוד משטר מס ערך מוסף מכיר ללא סייגים באפשרות לפצל הוצאות בהתאם לצורך, משטר מס ההכנסה הקשה באופן מסורתי על פרקטיקה זו, זאת לאור פרשנות מילולית של הביטוי "הוצאות **שיצאו כולן** בייצור הכנסתו" (סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה)) (ראו: ע"א 580/65, א' בן-עזר ובניו בע"מ נ' פש"מ"ג (מיסים)).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

פרשנות מאוחרת איפשרה פיצול הוצאות מעורבות לצורך ניכויין, כשהפרדה מתאפשרת, תוך הטלת הנטל הראייתי על הנישום להוכיח עמידה במבחן הראוי (ראו למשל: ע"א 35/67, **חיים שתדלן נ' פקיד שומה ת"א 4**, פ"ד כא(1) 455 (1967)). עם זאת, לאחרונה ניתן לזהות נכונות הולכת וגוברת בפסיקה לאפשר חלוקת הוצאות מעורבות במשטר מס הכנסה (וראו דברים שכתבתי לאחרונה בעמ"ה 9056/05 **בית חולים עזרת נשים הרצוג נ' פקיד שומה ירושלים 1**, עמ' 5 (מיסים) וכן ראו: ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי**, עמ' 23 (נבו)).

11. בטרם אדון בשאלת ניכוי הוצאות הייצוג בהליך הפלילי, אציין כי מקובלת עלי טענת המשיב, לפיה המערערת לא הציגה ראיות התומכות בטענתה כי חלק מהוצאותיה בגין ייעוץ משפטי בשנים 2005-2007 נעשו בהקשר של עבירות מס או של התדיינות אזרחית עם רשויות המס, זאת כאשר נטל ההוכחה, בהליך שלפני, מוטל עליה (ראו: רע"א 1436/90 **גיוור ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פ"ד מו(5) 101**).

במה הדברים אמורים: המשיב מכיר בזכותה של המערערת לנכות הוצאות שהוציאה לצורך ייצוג בהליכים אזרחיים או במהלך חקירות הקשורות לעבירות מס ושולל, מנגד, הכרה במס תשומות שהוצא לצורך הגנה בהליך פלילי. לפיכך ישנה חשיבות רבה להוכחת העובדה שהמערערת הוציאה הוצאות לצרכים אלו, אם הדבר אכן כך. במהלך התדיינות שנערכה בשנת 2006 בין המערערת למשיבה, ביחס לשנת המס 2004, הציגה המערערת בפני המשיב מכתב (מצורף כנספח ומסומן ו' לתצהיר עדות ראשית מטעם המערערת) המסביר מדוע המערערת השיגה על שומתה באיחור. במסגרת מכתב זה מציגת המערערת כי חלק מההוצאות המשפטיות שהוציאה הוצאו לצורך ליווי בהליכי חקירה בהקשר של עבירות מס ולצורך ליווי בהסדרת שומות אזרחיות. מכתב זה, בהיותו מסמך שנכתב בזמן אמת, מהווה ראייה לעובדה שלגבי שנת 2004 אכן הוציאה המערערת חלק מההוצאות המשפט לצרכים שנטענו. מכתב זה עוסק במפורש רק בשנת המס 2004 אך אינו מעיד דבר של שנות המס 2005-2007. לאור זאת, המשיב טען כי לגבי השנים 2005-2007, המערערת לא הוכיחה שהוצאותיה הוצאו, בין השאר, גם לצרכים שלגביהם אין מחלוקת כי מותרים בניכוי (ליווי בהסדרת מס ובחקירות על עבירות מס) ולפיכך ערך את שומתה על יסוד התפיסה שכל הוצאותיה הוצאו עבור ייצוג בהליכים פליליים. הנטל מוטל, כאמור, על כתפי המערערת להוכיח את טענותיה, ככל שהן סותרות את עמדת פקיד



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

השומה, בעת השגה על קביעותיו או בעת ערעור לבית משפט זה. להערכת, המערערת לא עמדה בנטל זה, אף שעל פני הדברים, המאמץ שנדרש מהמערערת להוכחת טענותיה אינו רב. כל שנדרש מהמערערת היה לפצל את החשבוניות שקיבלה מעורכי דינה בהתאם לשירות המשפטי שקיבלה, או, למצער, להמציא תצהיר מטעם עורכי דינה המפרט אילו תשלומי שכר טרחה שולמו בגין כל שירות משפטי. מאחר שהמערערת נמנעה להציג ראיות מסוג זה במסגרת השגתה או בפני, הרי שלא עמדה בנטל המוטל עליה ויש לקבל את עמדת המשיב. אם כך, אצא מההנחה שכלל ההוצאות שהוציאה המערערת (על פי החשבוניות שהציגה) הוצאו לצורך הגנה בהליכים פליליים.

12. על מנת לקבוע אילו הוצאות יש לאפשר למערערת לנכות כמס תשומות אבצע סינון בשלושה שלבים, בכל שלב יסוננו רק ההוצאות שצלחו את השלבים הקודמים. ראשית, אבחן אילו הוצאות ניתן לייחס למערערת. לצד הוצאות שהוציאה המערערת עבור ייצוג עצמה בהליכים, אבחן אילו מההוצאות שהוציאה המערערת עבור מתן שירותים משפטיים למנהלה ניתן לייחס לה (**שלב ראשון**). מתוך ההוצאות שצלחו את השלב הראשון אבחן אילו הוצאו "לצורך עסקה" של המערערת, קרי, הוצאו לשם "קידום מפעלה של המערערת" או הוצאו "במהלך העסקים הרגיל" שלה (**שלב שני**). רק בשלב השלישי אבחן אילו מההוצאות, שצלחו את שני השלבים הראשונים, ניתנות לניכוי לאור העיקרון של תקנת הציבור (**שלב שלישי**).

שלב ראשון: ייחוס ההוצאות למערערת

13. השירותים המשפטיים עליהם שילמה המערערת בקשר להליך הפלילי היו למעשה עבודה, עבור מנהלה ועבור שלושה נאשמים נוספים. ביחס לשלושת הנאשמים הנוספים, אין ספק כי אין לאפשר את ניכוי עלויות הייצוג שהוצאו עבורם. יחד עם זאת, ברי כי לא ניתן להפריד באופן מדויק בין הוצאות הייצוג של הנאשמים השונים – לפחות ככל שמדובר באישומים בהם הואשמו המערערת או מנהלה ביחד עם אחד הנאשמים האחרים.

14. אשר ליכולתה של המערערת לנכות מס תשומות בגין השיעור היחסי שניתן לייחס לייצוג מנהלה, דעתי כי ניתן לעשות כן ללא קושי כאשר הפעולות בגין מואשם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

המנהל נעשו במהלך עסקי החברה. מבחן עזר יעיל, אף כי לא הכרחי, לבחינת תנאי זה הוא האם כתב האישום הוגש כנגד המערערת במקביל למנהלה ביחס לאישום מסוים. אציין, כי גם בהקשר זה איני רואה מניעה לפצל את הייצוג ולחלקו, בהתאם לאישומים השונים, לחלקים ראויים ושאינם ראויים לניכוי, ככל שניתן מעשית לבצע הפרדה כזו.

15. בעמ"ה 40/95 **ורד מיחזור ו.מ. בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (נבו)** (להלן: **עניין ורד מיחזור**) ציין השופט ד. בייך שני מצבים שבהם ניתן לייחס לחברה הוצאות משפטיות שהוצאו לצורך ייצוג אורגן של החברה:

- א. **"כאשר העבירות בהן הואשם [הנאשם] נבעו מפעילותו בשמירת נכסי החברה או לטובת האינטרסים שלה..."**
- ב. **"...כשלמעוררת אינטרס ברור בתוצאות המשפט."**

בעוד המבחן הראשון, על פניו, מוביל לתוצאות נכונות, אין בידי להסכים למבחן השני שציין השופט בייך. המבחן השני מייצר מסננת גסה מידי, אשר אינה בוררת נכונה את המקרים הראויים לניכוי. כך למשל, כאשר יש לחברה אינטרס מובהק בבריאותו של בעל המניות היחיד בה, שהוא גם מנהלה והרוח החיה מאחוריה – אין פירוש הדבר כי הוצאות הטיפול הרפואי שקיבל, אם מומנו על ידי החברה, ראוי שיתרו לניכוי כמס תשומות.

16. בענייננו, הואשמו המערערת ומנהלה, בכתב האישום המשולב המקורי, בשני אישומים משותפים (אישומים 1 ו-7) ומנהל המערערת הואשם באישום נוסף שבו, על פי הנטען, פעל בכובעו כמנהל המערערת (אישום 10). לצד אישומים אלו הואשם מנהל המערערת בארבעה אישומים נוספים, לבדו או עם נאשמים אחרים (אישומים 3, 6, 8 ו-9).

17. ביחס לאישומים בהם הואשמו המערערת ומנהלה במשותף, נראה לי כי מתקיים המבחן הראשון שהתווה השופט בייך בעניין **ורד מיחזור**, וניתן לייחס למערערת גם את ההוצאות בגין ייצוג מנהל המערערת. כאמור, עצם העובדה שהאישומים הוגשו במשותף מהווה אינדיקציה משמעותית להתקיימות המבחן. אשר לאישום הנוסף בו הואשם מנהל המערערת בקשר למערערת – עבירת ההתחזות לאחר (אישום 10),



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

עולה מכתב האישום כי פעולות המערער באותו עניין נעשו לטובת האינטרסים של המערערות במהלך עסקיה, שנאמר בכתב האישום: "לשאלת הפקיד, ענה נאשם 1 כי הוא מתקשר בשם לקוחו 'כהן ירון פיננסים'". גם לגבי אישום זה נראה לי כי מתקיים המבחן הראשון וניתן לייחס ההוצאה למערערות. בניגוד לאילו, את הוצאות הייצוג בגין יתר האישומים לא ניתן לייחס למערערות.

18. יחד עם זאת, גם כאשר ניתן לייחס לחברה הוצאות משפטיות בגין עבירות של אורגן שלה, עדיין ייתכן כי יש לראות את ההוצאות כמערערות ולאפשר ניכוי רק של חלק מהן – כך בכל מקרה בהתאם לנסיבותיו, ובהתאם למארג האינטרסים עליו הגן ההליך הפלילי (וראו לענין זה בע"ש 1018/03 **צנעני בן ציון נ' מע"מ רחובות**, עמ' 11 (נבו) (להלן: **עניין צנעני**)).

שלב שני: הוצאות משפטיות לצורך עסקה של המערערות

19. לפי הגדרת המונח "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **החוק**), שירותים הניתנים לעוסק יחשבו למס תשומות באם ניתנו "לצורכי עסקו או לשימוש בעסקו". סעיף 41 לחוק קובע כי אין לנכות מס תשומות "אלא אם הן בשימוש בעסקה החייבת במס". חשוב לציין כי הפסיקה בעבר נתנה פירוש רחב למילים "הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" כך שהן כוללות כל הוצאה לשם "קידום המפעל של העוסק" (ראו: אהרון נמדר, "**מס ערך מוסף**", עמ' 839). מאחר והוצאות הייצוג המשפטי נבעו מפעילות שבגינה הוגשו האישומים (במובן שמתקיים קשר סיבתי בין הפעילות הבלתי חוקית להוצאות המשפטיות), מקובל לבחון אם הפעילות שהוגדרה כבלתי חוקית נעשתה לשם קידום המפעל של העוסק או שנעשתה במהלך העסקים הרגיל של החברה (לעניין השימוש במבחן "מהלך העסקים הרגיל" בהקשר זה ראו: ע"ש 2/10 **עו"ד סאמי שיבלי נ' אגף מס ערך מוסף**, פסקה 11 (נבו)). במצבים אלה יש לראות בהוצאות כהוצאות לצרכי העסק.

20. אבחן אילו מהפעולות שבאישומים השונים עומדות במבחנים שתוארו לעיל:

אישום 1: העבירה בה עוסק אישום זה הינה מתן שירותי מטבע בהיעדר רישום במרשם נותני שירותי מטבע ובהיעדר דיווח הולם. ברי כי פעולות אילו, שביצעו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

המערערת ומנהלה, נעשו במהלך העסקים הרגיל של החברה שיקר פעילותה מתן שירותי מטבע.

אישום 7 : נראה כי אין לראות את הפעולות ב"חשבון דה-קובננט", המתוארות בכתב האישום, ככאלו שנעשו במהלך העסקים הרגיל, או ככאלו שנעשו לשם קידום עסקי המערערת, שכן הפעולות נעשו למטרות אחרות, ביניהן השבת חוב של פיליפיין למנהל המערערת.

אישום 10 : בעוד שפעולות ההתחזות לאחר לא נעשו במהלך העסקים הרגיל, כן ניתן לראותן ככאלו שנעשו לשם קידום המפעל של העוסק – התחזות מנהל המערערת לפקיד בנק נועדה לאפשר לו להשיג מידע לשם קידום עסקי המערערת.

שלב שלישי: תקנת הציבור

21. המשיב טוען, כאמור, כי אין להתיר ניכוי מס תשומות בגין ההוצאות המשפטיות שהוצאו במסגרת ההליך הפלילי, ולו מטעמים שבתקנת הציבור. בהמשך לטענה זו, מאמץ המשיב את האבחנה שהוזכרה בעניין **צנעני** (לעיל), לפיה יש לאפשר ניכוי כאשר ההליך הפלילי הסתיים בזיכוי ולהימנע מכך אם הנישום הורשע בסופו של ההליך. המערערת מצידה, מפנה לפסיקת השופט ביין (עמ"ה 40/95 **ורד מיחזור נ' פקיד השומה** (לעיל)) שם הועבר קו הגבול בין הוצאות המותרות בניכוי לכאלו שאינן מותרות בניכוי על בסיס אופי וחומרת העבירות שבגינן הוצאו ההוצאות המשפטיות – וביתר דיוק, על בסיס האבחנה בין עבירות מסוג "*mala prohibita*" ("רע כי נאסר") לעבירות "*mala in se*" ("רע כשלעצמו").

22. מאחר ושומת אמת של נישום מחושבת על סמך הכנסותיו בניכוי הוצאותיו (או בהקשר של משטר מס ערך מוסף: "[הטלת] מס על מכירות ושירותים הניתנים על ידי הפירמה, אך [התרת ניכוי] המס ששילמה הפירמה – מס תשומות – על רכישותיה ושירותים שקיבלה" (אהרון נמדר, "**מס ערך מוסף**", עמ' 37)), ברי כי השאלה האמיתית בבסיס פסק דין זה הינה שאלת האיזון הראוי שבין העיקרון הבסיסי בדיני המסים, "שומת אמת", לבין ערכים אחרים של החברה – הבאים לידי ביטוי במושג הכללי "תקנת הציבור".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

23. מאחר והשיקולים לעניין מידת השפעתה של תקנת הציבור על ניכוי הוצאות משפט בהליך פלילי אינם שונים במשטר מס ערך מוסף ובמשטר מס הכנסה, אנתח את הסוגיה תוך הסתמכות על פסיקה שנפסקה בשני ההקשרים.

24. בעניין **ורד מחזור** (לעיל) סקר השופט ד' בין את השיקולים בעד ונגד איסור ניכוי הוצאות ייצוג במשפט פלילי, והציגם באופן ברור ביותר, כדלקמן:

בעד:

א. "התרת ההוצאות יש בה משום הקטנת הסיכון בפניו עומד מי שביצע עבירה."

ב. "התרת ההוצאות המשפטיות לניכוי מקום שהנאשם הורשע ונמצא אחראי בפלילים, כמוהן כמתן לגיטימציה לפעילות פלילית."

נגד:

ג. "זכותו של כל אדם להגנה במשפט פלילי מוכרת ומעוגנת היטב בדין הישראלי גם אם הוא אשם בעבירה."

ד. "אין להשתמש באי התרת הניכוי כאמצעי הרתעה, באשר מטרת ההרתעה מושגת על ידי הענישה ואין צורך בהרתעה נוספת בדרך הגדלת חיובו של הנישום במס ע"י אי ההכרה בהוצאה ויש כאן לכאורה "ענישה כפולה" של הנאשם-הנישום."

25. בחינת המשפט המשווה בארה"ב ביחס לשאלת ניכוי הוצאות משפט פלילי מלמדת על הלכה ותיקה לפיה יש לאפשר ניכוי זה. מקור הלכה זו בפסק דין *Commissioner of Internal Revenue v. Tellier* 383 U.S. 687 (1966) (להלן: הלכת *Tellier*) שבו נקבע כי מניעת ניכוי הוצאות משיקולים של תקנת הציבור צריכה להיעשות רק כאשר המחוקק קבע זאת במפורש או, במקרים נדירים, כאשר הפעולה בגינה נדרש ניכוי ההוצאות גורמת לפגיעה חמורה ומיידית במדיניות מוגדרת של המדינה האוסרת את הפעולה. מאידך נקבע כי הגנה משפטית בהליך פלילי, בהיותה זכות חוקתית של האזרח, אינה פוגעת כלל במדיניות הציבורית (תקנת הציבור) ולכן יש לאפשר לנכות ההוצאות בגינה, ללא קשר לתוצאות ההליך הפלילי. נימוק מרכזי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

בקביעתו של בית המשפט היה כי אין זה מתפקידם של דיני המס להעניש. לסקירה מקיפה של המשפט המשווה בארה"ב ובאנגליה ראו: ליאור נוימן ואופיר קפלן "ניכוי הוצאות משפט להגנה במשפט פלילי" (מיסים).

26. הסוגיה של הגבלת ניכוי מס תשומות (או הוצאות במשטר מס הכנסה), והשפעתם של שיקולי תקנת הציבור בפרט, טרם הוסדרה בחקיקה, וייתכן שיש להצר על כך. השופט י' אלון התייחס לכך כבר בע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (נבו) באמרו:

"השאלה העקרונית... בדבר ההתייחסות הכוללת הנדרשת לסוגיית התרת ניכויין של הוצאות הנטענות להיות בלתי חוקיות, אשר הוצאו על ידי נישום ישראלי בחו"ל... ייתכן כי חלקים נכבדים [ממנה] עניין הם להסדר חקיקתי."

אמנם באותו עניין התייחס השופט אלון להוצאות בלתי חוקיות של נישום ישראלי בחו"ל, אולם נראה כי דבריו מתאימים ביחס לסוגיה של הוצאות בלתי חוקיות באופן כללי.

במשטר מס הכנסה, שאיננו משטר המס בו עוסק פסק דין זה על פי עובדות המקרה, קיימת הסדרה בסעיף 32 לפקודה של ניכויים שאין להתירם. עם זאת, נקבע בפסיקה כי רשימת הניכויים, המנויים בסעיף 32 לפקודה, אינה מהווה הסדר שלילי וניתן להגביל ניכויים משיקולים שלא נקבעו במפורש בפקודה (עניין **הז הקריות**). כאמור בפסקה לעיל שעסקה בבחינת המשפט המשווה בארצות הברית, שם, לצד גישה כללית האוסרת ניכוי הוצאות במקרים נדירים, קיימת גם הסדרה של ניכויים האסורים לניכוי משיקולים שבתקנת הציבור (כך למשל, איסור ניכוי הוצאות בגין קנסות, ראו: Internal Revenue Code (26 U.S.C § 162(f)) או איסור ניכוי הוצאות פעילות לוביסטית שמטרתה השפעה על חקיקה, שם, § 62(e)).

27. בישראל לא נפסקה עד היום הלכה מחייבת בשאלת ניכוי הוצאות משפטיות על ידי בית המשפט העליון. עם זאת, יש לציין כי השיקול של תקנת הציבור, בהקשר של ניכוי הוצאות, הוכר בפסיקת בית המשפט העליון כשיקול רלוונטי (ראו: ד"נ 22/61 קופת מילווה "העולה", אגודה הדדית בע"מ ואוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה הדדית בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים פ"ד יז 533 (1963) (להלן: ד"נ



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

קופת מלווה העולה; ע"א 438/90 פקיד שומה נ' **הד הקריות בע"מ**, פ"ד נא(ז) 668 (להלן: **עניין הד הקריות**)).

הסוגיה נדונה מספר פעמים בפני בתי המשפט המחוזיים (בהקשר של ניכוי תשומות במסגרת משטר מס ערך מוסף, כמו גם בהקשר של ניכוי הוצאות במסגרת משטר מס הכנסה). הסוגיה זכתה גם למספר התייחסויות עקיפות בפסיקת בית המשפט העליון ולהתייחסות מפורשת בעניין **הידרולה** – אלא שהתייחסות אחרונה זו מקורה באמרת אגב של השופט רובינשטיין ולפיכך לא ביססה הלכה. ה"אגביות" של התייחסות זו הינה כפולה. ראשית, מאחר ושופטי הרוב (השופטים א. חיות וי. אלון) ביכרו, בחוות דעתם, להשאיר את השאלה העקרונית בצריך עיון ולפסוק על סמך "ממצאי עובדה קונקרטיים" שנקבעו על ידי בית המשפט שמתחת, אשר קבע כי המערערת לא הצליחה להוכיח, באמצעות ראיות מספקות, כי אכן הוציאה את ההוצאות שביקשה לנכות. ושנית, מאחר ופסק הדין עסק בהוצאות שאי חוקיות דבקה בהן עצמן (שוחד) ולפיכך העיסוק בהוצאות משפט נעשה אגב אורחא.

28. מפאת חשיבות הסוגיה אסקור בהרחבה את הפסיקה שעסקה בה.

מרבית פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים, אשר דנו בנושא, והיו מוכנים להכיר באיסור ניכוי של הוצאות ייצוג במשפט פלילי בשל שיקולי תקנת הציבור, עשו זאת מבלי שהדבר עמד בבסיס ההכרעה ולפיכך יש לראות בדיון שערכו בסוגיה משום "אוביטר דיקטום". בתוך אלו ניתן למנות את פסקי הדין הבאים: עמ"ה 40/95 **ורד מיחזור נ' פקיד השומה**; ע"ש 2/10 עו"ד **סאמי שיבלי נ' אגף מס ערך מוסף** (נבו); עמ"ה 13/82 **יצחק פרומקין נ' פקיד השומה חיפה פ"מ תשמ"ג(1) 410**; ע"ש 1230/02 **קמחי שמואל נ' מס קניה ומע"מ ת"א** (מיסים).

פסק דין מחוזי אחר השאיר עניין זה בצריך עיון (עמ"ה 98/84 **אליעזר פרנקל נ' פקיד שומה ת"א 1 פ"מ תשמ"ה(3) 332** (מיסים)) ומספר פסקי דין הכריעו על סמך הקביעה כי אין לאפשר ניכוי הוצאות משפטיות בגין ייצוג משפטי שכשל (קרי, כשהנישום-נאשם הורשע בדין), ביניהם: ע"ש 1018/03 **צנעני בן ציון נ' מע"מ רחובות** (מיסים); עמ"ה 1143/01 **מיכאל מילר נ' פ"ש ת"א 3** (נבו).

פסקי הדין אלו לא הבחינו, במסגרת הדיון באיסור ניכוי הוצאות נוכח תקנת הציבור, בין הוצאות ייצוג בהליך הפלילי, הוצאות עונשיות והוצאות שאי חוקיות דבקה בהן עצמן. בעמ"ה 1143/01 **מילר נ' פ"ש ת"א צוין כי העמדה שלא ניתן**



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

לאפשר ניכוי הוצאות משפטיות בגין ייצוג משפטי שכשל "מתיישבת עם ההלכות בעניין ע"א 438/90 פקיד שומה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(ז) 668...", אלא שעיון לעומקו של פסה"ד בעניין הד הקריות מלמד שלא כך הדבר. נדמה כי השופט א' גולדברג, כמו גם הנשיא (כתוארו אז) א' ברק דווקא ביססו את דבריהם על אבחנה בין הוצאות עונשיות להוצאות נלוות שמקורן בפעולות הבלתי חוקיות. אביא את דבריהם כלשונם:

השופט גולדברג:

"הערך החברתי המוגן על-ידי עבירות המס הוא זכותן של רשויות המס בכסף המס, כשאמיתות השומה מהווה ערובה מפני גריעה בלתי מוצדקת מקופת הציבור. ואילו מנגד, האיסור לנכות תשלום בעל אופי אזרחי-תרופתי ודאי שהוא פוגע באמיתות השומה. מכאן, שאם נאסור את ניכוי של הוצאות אזרחיות, שהן תוצר לוואי לעבירה על חוקי המס, נמצאנו פוגעים באמיתות השומה באמצעים הבאים להגן על אמיתותה. ספק הוא אם ההגנה על העיקרון של שומת אמת סובלת במקרה כזה שימוש באמצעים המעוותים שומה זו, במיוחד כשלצד התשלום האזרחי-תרופתי קיימות סנקציות הרתעתיות (קנסות אזרחיים וקנס מינהלי) המספקות את הצורך ההרתעתי."

(ההדגשה איננה במקור)

הנשיא (כתוארו אז) ברק:

"תשלומי ההצמדה והריבית אינם בעלי אופי עונשי. תפקידם לשמור על הערך הריאלי של החוב. העובדה שחיובי ההצמדה והריבית נבעו מהפרה של הוראות הפקודה אינה הופכת אותם, בשל כך בלבד, להוצאה בלתי חוקית שאינה מותרת בניכוי."

אציין כי מקרה זה עסק אמנם בהוצאות מימון שמקורם במעשים בלתי חוקיים, ולא בהוצאות משפטיות, אולם סבורני כי הדברים יפים גם לענייננו.

29. פסק הדין של השופט רובינשטיין בעניין הידרולה (לעיל) עמד על מספר אבחנות תיאורטיות בין סוגים שונים של הוצאות הקשורות בפעילות בלתי חוקית, שלגביהן מתבקש ניכוי, וחילקן לשלוש קבוצות: א. הוצאות שהן עצמן הוצאו בעבירה; ב.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

תשלומים חוקיים שהולדתם בפעילות בלתי חוקית; ג. "הוצאות פסולות" – הוצאות הסותרות את תקנת הציבור, אף שהן עצמן אינן נוגדות הוראת חוק. השופט רובינשטיין קבע, לגבי הוצאות מהסוג הראשון, כי התשובה לפיה יש לאסור את ניכוי ההוצאות, הינה ברורה. לגבי הוצאות מהסוג השני והשלישי ציין השופט כי "נטייתו דומה" וכי "נטל השכנוע שעל הנישום המבקש הכרה הוא כבד מאוד". במסגרת הקטגוריה השנייה שמנה השופט רובינשטיין, "תשלומים חוקיים שהולדתם בפעילות בלתי חוקית", כרך השופט יחדיו, למעשה, הוצאות עונשיות לצד הוצאות משפט. דעתי היא כי קו הגבול המחלק בין הוצאות שיש לאסור ניכויין לבין אלו שיש להתיר ניכויין צריך היה לעבור בתוך הקטגוריה השנייה שיצר השופט רובינשטיין ולחלק בין שני סוגי ההוצאות, כך שהוצאות עונשיות יאסרו לניכוי והוצאות משפט יותרו.

30. אחד הנימוקים המרכזיים להצדקת איסור ניכוי הוצאות עונשיות הינו שהדבר יביא לסיכול מטרות הענישה המקוריות. בספרה **"הכנסות והוצאות בלתי חוקיות בדיני מיסים"** תיארה ד"ר נ' אורצקי נימוק זה:

"התרת הקנס בניכוי נוגדת את שיקולי 'טובת הציבור' במישור הרתעת העברייני: אם יותר הקנס בניכוי, יופחת ויוקטן העונש שהתכוון המחוקק להטיל על העברייני שהפר את החוק, ותסוכל מטרת החוק הפלילי שאסר את ביצוע העבירה, תוך נטילת העוקץ מן העונש שהוטל..."

נימוק זה הוא נימוק מתאים בהקשר של הוצאות עונשיות, אך אינו עומד ככל שעסקין בהוצאות המשפט.

31. בע"א 507-508/59 **אוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה הדדית בע"מ (וקופת מילווה "העולה", אגודה הדדית בע"מ) נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד טו 2213 (1961)**, כמו גם בדיון הנוסף שנערך באותו עניין, אומצה, למעשה, ההלכה האמריקאית בעניין *Commissioner v. Heininger*, 320 U.S. 467 (1943) (שעמדה בבסיס הלכת *Tellier*) שקבעה: "...tax deduction consequences might not frustrate sharply defined national or state policies proscribing particular types of conduct...", או בלשון השופט ברנזון בד"נ **מילווה העולה**: -



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

"[הוצאה ה]עשויה לסכל מדיניות הנובעת מחוק המדינה או מפעולה לגיטימית של הממשלה בענין בעל חשיבות ציבורית".

עיקר הדיון באותה פרשה נסב סביב השאלה האם יש לראות בריבית, שחוייב לשלם מוסד בנקאי אשר חרג מהוראות בנק ישראל ביחס להחזרת נכסים נזילים, משום תשלום תרופתי או תשלום בעל אופי עונשי או התרתעי. השופט ויתקון, בדעת מיעוט, סבר כי התשלום בעל אופי תרופתי ולפיכך אין קושי בניכוי, מהיבט תקנת הציבור. שופטי הרוב סברו, מנגד, כי התשלום בעל אופי עונשי, או למצער בעל אופי התרתעי – כזה שניכוי יסכל את מטרת חוק בנק ישראל, התשי"ד-1954.

32. נמצאנו למדים, כי ההלכה המחייבת, עד כמה שהותוותה על ידי בית המשפט העליון בפרשת **הד הקריות** ובד"נ **קופת מילווה העולה**, אכן הבחינה בין הוצאות בעלות אופי עונשי, או למצער כאלו שניכוי יסכל מטרה התרתעית של חוק, לבין הוצאות שאינן כאלו.

לגבי דידי, יש לסווג הוצאות ייצוג בהליך פלילי כהוצאות שאינן מסכלות מדיניות בעלת חשיבות ציבורית, זאת משום שאין דין קנס כדין הוצאות משפטיות המשולמות במהלך ההליך שבו נבחנת אשמת הנישום-נאשם ונקבעות הסנקציות שיוטלו עליו.

יתרה מזאת, ייצוג הנאשם-הנישום מקדם מדיניות בעלת חשיבות ציבורית בדבר היות נאשמים מיוצגים בהליכים פליליים. מדיניות אשר באה לידי ביטוי, בין השאר, בחוק הסנגוריה הציבורית, התשנ"ו-1995. הזכות לייצוג בהליך פלילי הועלתה במשך השנים למעמד רם, ויש הרואים בה גם זכות חוקתית. לענין זה יפים דברי השופט א' רובינשטיין בע"פ **7335/05 הסנגוריה הציבורית מחוז נצרת נ' מדינת ישראל** (נבו): "זכות הייצוג הוכרה בפסיקה כזכות יסוד..."

וכן דברי השופטת (כתוארה אז) ד' בייניש בע"פ **5121/98 טור' רפאל יששכרוב נ' התובע הצבאי** (נבו):

"...נראה כי בפסיקתנו מסתמנת הגישה לפיה זכות ההיוועצות בעורך-דין היא זכות חוקתית. ...אף אם נאמר כי זכות ההיוועצות של עצור בעורך-דין אינה בעלת מעמד חוקתי על חוקי... ...הרי על חשיבותה ומרכזיותה בשיטתנו המשפטית אין חולק. זאת ועוד; אף אם זכות ההיוועצות אינה נכללת בגדר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

**המעגל הפנימי הצר של הזכות החוקתית לכבוד האדם וחירותו,
הרי ניתן לקבוע כי בהשראתם של חוקי היסוד התחזק מעמדה
של הזכות האמורה והחובה להתחשב בה.**

33. שיקול נוסף שהעלה השופט רובינשטיין בעניין **הידרולה** הוא החשש "שלא יהא חוטא נשכר". שיקול זה אינו תקף ככל שמדובר בהוצאות הייצוג בהליך הפלילי. זאת להבדיל מהמצב ביחס להוצאות שהן עצמן בלתי חוקיות, או אף ביחס להוצאות עונשיות. בעקבות התרת הניכוי, הנישום-נאשם אינו נהנה מפירות הפרת החוק, שכן הייצוג המשפטי בהליך הפלילי, תפקידו רק להגביר את חשיפת האמת ולאזן בין כוחה של המדינה לכוחו של הנאשם ואינו מקנה כל הטבה לנאשם באופן אוטומטי – בסופו של הליך, בית המשפט הוא המכריע בשאלת האשמה והסנקציה שבצידה. באם הורשע הנאשם בתום ההליך, הרי שישא בכל הסנקציות שהוטלו עליו, כפי המגיע לו.

34. לאור כל האמור לעיל, באיזון בין העיקרון הבסיסי בדיני המסים של "שומת אמת" לבין שיקולי תקנת הציבור, בהקשר של ניכוי הוצאות משפט בהליך פלילי, מצאתי כי כוחו של הראשון לגבור, זאת מאחר שפסיקת בית המשפט העליון אינה מובילה למסקנה אחרת, וההכרה בהוצאות הייצוג עולה בקנה אחד עם מעמדה הרם של זכות הייצוג.

35. משהראיתי כי הוצאות ייצוג בהליך הפלילי אינן מתנגשות עם תקנת הציבור, אני רואה לנכון לדחות את ההצעות שהוצעו בספרות (ראו בספרה של נ' אורצקי שהוזכר לעיל) ובפסיקה (לעיל: עניין **פרומקין**; עניין **ורד-מחזור**; עניין **מיכאל מילר**; עניין **צנעני**) לבצע סיווגים פנימיים, על סמך תוצאת ההליך (הרשעה – זיכוי), סוג העבירה ("רע כי נאסר" – "רע כשלעצמו") או היסוד הנפשי (מחשבה פלילית – רשלנות או קפידה), על מנת לקבוע באילו מקרים יש להתיר או לאסור ניכוי הוצאות משפט בהליך פלילי.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

מן הכלל אל הפרט:

36. סינון העבירות שניתן לייחסן למערערת ושנעשו "לצורך עסקה" של המערערת, הותיר שתי עבירות (אישומים 1 ו-10 בכתב האישום). לאור קביעתי כי אין בתקנת הציבור כדי להגביל את יכולת הניכוי של הוצאות אלו, הרי שיש להתיר ניכוי החלק היחסי של ההוצאות הניתן לניכוי מתוך כלל הוצאות המשפט אותן ביקשה המערערת לנכות. זאת יש לעשות בהתאם לקביעותי לעיל ועל פי הוראות סעיף 18(ב) לתקנות מע"מ, החולמות גם מצב זה.

37. סעיף 18(ב) לתקנות מע"מ קובע:

"היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים ינהגו לפי הכללים כדלהלן –

(1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;
(2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממש התשומות;

(3) לא קבע המנהל את החלק היחסי ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממש התשומות."

נראה כי סעיף קטן 3 הוא המתאים לענייננו. אמנם התקנה כלשונה עוסקת בחלק היחסי מההוצאות שניתן לייחס לעסק, אולם נראה כי העיקרון שבתקנה יכול להסדיר באופן כללי את אופן ניכוי הוצאות כאשר ניתן לנכות רק חלק מההוצאות מסיבות שונות.

בענייננו לא קבע המנהל את החלק היחסי מההוצאות המשפט שהוציאה המערערת הניתנות לניכוי. מהאמור לעיל עולה, אף אם באופן סכימטי, כי מרבית ההוצאות לא ניתנות לייחוס למערערת (הוצאות ייצוג של הנאשמים האחרים, והוצאות ייצוג מנהל המערערת שלא ניתן לייחס למערערת לאור אופי האישומים), ומאחר שקבעתי כי רק חלק מהעבירות שניתן לייחס למערערת אכן נעשו "במסגרת עסקה", הרי שעיקר השימוש בשירותים המשפטיים לא ניתן לניכוי. לפיכך, **המערערת זכאית לנכות רבע ממש התשומות בגין ההוצאות המשפטיות.**



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

טענות ההשתק / מניעות

38. אין בידי לקבל את טענת ההשתק (או המניעות) לה טוענת המערערת. מקובל עלי כי הגישה שהציג המשיב בהחלטתו בשנת 2006 ביחס לשנת 2004 אינה מחייבת אותו, בהכרח, ביחס לשנות מס אחרות. לאור ההפניה של המערערת לע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (נבו) (להלן: עניין ש.י. סימון) נראה כי המסגרת התיאורטית בגדרה טוענת המערערת הינה הדוקטרינה של ההשתק השיפוטי.

39. טרם הובהר בפסיקה אם מסגרת תיאורטית זו מתאימה לענייננו, שכן היא עוסקת, ברגיל, בבעל דין הטוען טענות הפוכות בשני הליכים משפטיים. לעניין זה יפים דברי השופטת י. וילנר בת"א 1072/04 פרחון זייד נ' הדר חברה לביטוח בע"מ גבעתיים (נבו) (להלן: עניין פארחון זייד):

"יישומה של דוקטרינת ההשתק השיפוטי ככזו, נעשה עד כה בפסיקה של בית המשפט העליון, במקרים בהם העלה בעל דין גרסאות או טענות סותרות בשני הליכים משפטיים. למיטב ידיעתי, טרם נדונה בפסיקה, באופן ישיר, יישומה של הדוקטרינה כהשתק שיפוטי דווקא, במקרים בהם דובר בשני הליכים שאחד מהם אינו הליך שיפוטי, כמו במקרה שלפנינו".
(ההדגשה במקור)

בעניין פארחון זייד נקבע כי אין מניעה לעשות שימוש בדוקטרינה של ההשתק השיפוטי גם כאשר אחד ההליכים אינו שיפוטי (וראו גם: תא"ק 8842-01-09 המוסד לביטוח לאומי נ' איילון חברה לביטוח בע"מ (תקדין) שם הוחל הכלל של השתק שיפוטי על המוסד לביטוח לאומי שהעלה בתביעת שיבוב טענה הפוכה לקביעה שקבעה ועדה רפואית מטעמו. נקבע כי כלל זה יוחל במיוחד כאשר ההליך הראשון מתקיים בפני טריבונאל "מעין שיפוטי"). יש לציין עם זאת, כי בעניין ש.י. סימון, אליו הפנתה המערערת, היה מדובר בשני הליכים משפטיים.

מאחר שבענייננו ניתן לדחות את טענת ההשתק לגופה, אין אני רואה מקום להכריע בשאלה שהוצגה לעיל בהקשר זה. אתייחס אפוא לגוף טענת ההשתק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

40. בראשית בחינת תחולת טענת ההשתק בענייננו חשוב להדגיש כי הדוקטרינה של ההשתק השיפוטי נובעת למעשה מהחובה הכללית לנהוג בתום לב ומהאיסור לעשות שימוש לרעה בהליכי בית המשפט (ראו: ע"א S/interlego 13/89 נ' **lines bros.** S.a-exin פ"ד מח(4) 133, פסקה 9 לדברי השופטת דורנר).

ברע"א 4224/04 **בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ** פ"ד נט(6) 625 (2005) עמד השופט גרוניס על תכלית הכלל:

"התכלית שמאחורי ההשתק השיפוטי היא למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולה לרעה של בתי המשפט"
(סעיף 9 לפסק הדין).

חשוב לציין כי תכלית זו שונה מתכלית הדוקטרינה של **"מעשה בית דין"** שעניינה שמירה על עקרונות סופיות הדין והודאות המשפטית (ראה: **נינה זלצמן "מעשה בית דין בהליך אזרחי"**) – לפיכך יש להבחין בין שני כלים דינוניים אלו ולא לערבב ביניהם.

כנגזר מתכליתו, תכונותיו של ההשתק השיפוטי הן: תחולתו אינה מוגבלת למצבים שבהם אותם צדדים מתדיינים בהליך הראשון ובהליך המאוחר; אין דרישה שהצד האחר הסתמך על הטענה הראשונה או שינה את מצבו לרעה. לפיכך, השאלה – "האם הסתמכה המערערת על קביעת המשיב?" איננה רלוונטית.

41. מהפסיקה עולה כי היסוד המרכזי שצריך צד לדיון להוכיח על מנת להשתיק את יריבו הוא כי הצד השני טען בהליך משפטי קודם טענה סותרת לזו שהוא מתיימר לטעון בהליך הנוכחי (ישנה דרישה נוספת, שעניינה הצלחה בהליך הקודם, שעל נחיצותה הושמעו הרהורים בפסיקה, ראו: רע"א 4224/04 **בית ששון נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ** (נבו)). ברי כי ככל שניתן להוכיח שינוי נסיבות, בין המועד שבו נטענה הטענה הראשונה למועד שבו נטענה הטענה הסותרת לכאורה, יש בכך כדי לאיין את הסתירה, שהרי בהיעדר נסיבות דומות לא ניתן לטעון כי הטענות השונות מוציאות זו את זו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

42. בענייננו, המשיב טוען כי חל שינוי עובדתי ומשפטי בין מועד מתן ההחלטה בשנת 2006 (לגבי שנת המס 2004) לבין מועד הוצאות השומה בשנת 2009 (לגבי שנות המס 2007-2005). שינוי זה עניינו בראיות בהן תמכה המערערת בעובדות במסגרת שני ההליכים השונים, כאשר לגבי שנת המס 2004 הוכיחה המערערת כי הוציאה הוצאות לא רק על מנת להתגונן מפני האישומים הפליליים בהם הואשמה, אלא גם על מנת להתגונן מפני חשדות בעבירות מס וכן לצורך ייצוג לפני רשויות המס לצורך הסדרי מס, ואילו לגבי שנות המס 2007-2005 לא הובאו ראיות לטענות דומות.

להבנת, ניתן לזהות שינוי מה בנסיבות בין המועדים השונים, בכך שהמערערת הוכיחה באמצעות ראיות, רק לגבי שנת 2004, את מהות ההוצאות, ובהן הוצאות לשם ייצוג אזרחי, אך לא עשתה כן ביחס לשנים 2007-2005 (בהציגה חשבוניות שלא הפרידו בין סוגי השירותים שקיבלה). האמת ניתנת להיאמר, כי גם לגבי שנת 2004 לא היה מקום לאפשר ניכוי מלא של הוצאות המערערת לאור העובדה שלא כל ההוצאות עמדו בדרישה שהמשיב מעלה כיום. לפיכך, נראה כי שינוי זה, כשהוא לבדו, אינו מספיק כדי להוציא עניין זה מתחולתו של כלל ההשתק השיפוטי (ככל שחל בהקשר של החלטה מנהלית והחלטה שיפוטית – ר' לעיל), אלא שבחינה של הנסיבות הקונקרטיות, לאור תכליתו של הכלל, מחזקת את המסקנה כי אין זה המקום הנכון להחילו.

תכלית הכלל הדיוני בדבר ההשתק השיפוטי הינה, כאמור, שמירה על חובת תום הלב של הצדדים ומניעת שימוש לרעה בהליכי בית המשפט. בחינת התנהגות הצדדים בענייננו אינה מלמדת על ניסיון של המשיב לנהוג בחוסר תום לב. המשיב, אשר סבר כי ביחס לשנת המס 2004 ראוי לאפשר למערערת לנכות את תשומותיה בגין הוצאות ייעוץ משפטי, סבור כעת כי, לאור הנסיבות והראיות שהוצגו לו ביחס לשנות המס 2007-2005, אין לאפשר לה זאת. אכן, התנהלות המשיב, אשר לא הציג עמדה עקבית ביחס לשומת שנת המס 2004 בהזדמנויות השונות (ראו השוני בין נימוקי ההחלטה בהשגה, בכתב התשובה, ובסיכומי המשיב), אינה חפה מביקורת. עם זאת, התרשמתי כי כל שביקש המשיב היה לחתור למס אמת וכי פעולותיו, ובכללן החלטותיו השונות בשנים 2006 ו-2009, נעשו בתום לב וללא כוונה להשתמש לרעה בהליכי בית המשפט.

לאור האמור, דין טענת הסף להידחות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

ע"ש 1012-10

43. לסיכום, מאחר שלא ניתן לייחס למערערת את כל ההוצאות המשפטיות, ואף מתוך ההוצאות שניתן לייחס לה, לא כל ההוצאות הוצאו לצורך עסקה של המערערת, לא ניתן לנכות כמס תשומות, את ההוצאות במלואן. הקושי אינו נובע מהיבט תקנת הציבור אלא מהסיבות שפורטו לעיל. עם זאת, יש ביד המערערת בנסיבות המקרה להסתייע בכלל הקבוע בתקנה 18(ב) לתקנות מע"מ (ניכוי רבע ממס התשומות).

דין הערעור, אם כן, להתקבל בחלקו. המשיב יאפשר למערערת לנכות מס תשומות בגין רבע מההוצאות המשפטיות שהוציאה בשנים 2005-2007.

אין צו להוצאות.

ניתן היום, כ"א טבת תשע"ב, 16 ינואר 2012, בהעדר הצדדים.
המזכירות תשלח העתק פסק הדין לצדדים.

מרים מזרחי, שופטת