



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

בפני כב' השופטת הבכירה ש' וסרקרוג

המעוררת ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ, ח"פ 512321431

נגד

המשיב מע"מ עכו

בשם המעוררת: עו"ד פטריק אלגז

בשם המשיב: עו"ד יהודה גלייטמן – ס' בכיר א' בפמ"ח (אזרחי)

1  
2  
3  
4

### פסק דין

#### ההליך:

1. הערעור הוא על שתי החלטות של המשיב, בהן קבע כי יש לחייב את המעוררת:
 

בכפל מס על פי הוראת סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק) - בגין הוצאת חשבוניות מס שלא כדין (עמ' 2 לנספח 1 לסיכומי המעוררת); החלטה הנושאת אותו תאריך והמורה על פסילת פנקסי המעוררת לשנות המס 2006 ו-2007 (להלן: שנות המס שבערעור), לפי סעיף 77(ב) לחוק, בגין ניכוי תשומות על חשבוניות שהוצאו שלא כדין והטלת קנס על המעוררת בשיעור של 1% מסך עסקאותיה, מכוח הוראת סעיף 95 לחוק מע"מ - בגין אי ניהול ספרים כדין (עמ' 2 לנספח 2 לסיכומי המעוררת).

בעקבות ההחלטות הנ"ל הנושאות תאריך 24/11/10, הוצאו הודעות הנושאות תאריך 30/11/10 בדבר הטלת כפל המס (נספח 1 לסיכומי המעוררת) על סכום של 441,764 ₪, וקנס בסכום של 52,089 ₪ (נספח 2 לסיכומי המעוררת).
  2. לעניין מועד הגשת הערעור, אשר הוגש ב-3/6/12 והומצא לפרקליטות במחוז חיפה ביום 5/6/12, הוגשה בקשת הארכה על ידי המעוררת, המשיב הסכים למתן ארכה, והכול תוך שמירה על טענות הצדדים לגוף המחלוקת, בכלל נושאי המחלוקת.
  3. המעוררת העלתה טענה מקדמית לעניין קיומה של התיישנות לאור מועד מסירת ההחלטות לידה. לעמדתה, יש לראות את ההליכים שקדמו להוצאת ההחלטות כהשגה שהוגשה, לרבות החלת תקופת התיישנות של שנה, לפי סעי' 82(ד) לחוק, הקובע כי במקרה כזה יש לראות את ההשגה כנתקבלה.
- לאור מהות הטענה וההשלכות שיכולות להיות, אם הטענה תתקבל, פוצל הדיון. מכאן, שהערעור מתמקד בטענת החלת התיישנות, לפי סעיף 82(ד) לחוק, על ההחלטות נשוא הערעור.

1 מתוך 25

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/1334-06-12.pdf>



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

### הרקע:

4. המערערת - ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ (להלן: המערערת או טט טכנו חשמל) נוסדה ב-1996 ועיסוקה בשירותי מוסך, תיקוני רכבים ושירותים נוספים הקשורים לתיקון כלי רכב.

5. בביקורת שערך המשיב בתקופה המתחילה ב-1/6/06 והמסתיימת בינואר 2007, התברר לו לטענתו, כי המערערת דרשה במהלך שנים אלה ניכוי תשומות ביתר ובסכומים ניכרים, ונמצא כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.

ב-6/12/09 נשלחה לעו"ד אלגז כב"כ המערערת הודעה מנומקת, שם נדרשה המערערת להשיב על הטענות שהועלו כלפיה בגין ניכוי מס תשומות שלא כדין, או להגיע לשימוע. בסופו של דבר התקיים שימוע שכלל מספר דיונים, ונתקבלה ההחלטה של המשיב, שאין מקום לשנות את ממצאיו ו/או את מסקנותיו.

משלא קיבל המשיב את הסברי המערערת בשימוע שנערך בתאריך 5/7/10, ומאחר שלטענתו לא הצליחה המערערת לסתור את ממצאיו, חייב המשיב את המערערת כאומר, בכפל מס בסכום של 441,764 ₪, פסל את ספרי החשבוניות של המערערת לשנות המס שבערעור על סמך אותם ממצאים, בקובעו כי מדובר בספרים בלתי קבילים שנוהלו בסטייה מהותית. כמו כן, חויבה המערערת, כאמור, בקנס על אי ניהול ספרים בסך של 52,089 ₪.

נימוקי ההחלטות ניתנו ב-24/11/10 (להלן: נימוקי ההחלטות). הודעות על דרישה לכפל מס, פסילת ספרים וקנס נושאות תאריך 30/11/10 (להלן: ההודעות או ההודעה מיום 30/11/10). נימוקי ההחלטות לרבות ההודעות יכוננו יחדיו: ההחלטות.

6. הודעות אלה, על פי גרסת המשיב, נשלחו ב-2/12/10 בדואר רשום שמספרו RR334251394, לכתובת שנרשמה כמען של המערערת: ת"ד 359 מגדל העמק. על פי אישור דבר הדואר ההודעות נתקבלו למשלוח בתאריך 5/12/10, והוחזרו לשולח, קרי; למשיב, בתאריך 8/12/10 (ראה גם סעיף 21 לסיכומי המערערת, וכן עמ' 30 לפר' שור' 12). לטענת המשיב, אין אצלו אסמכתה בנוגע להחזרת הדואר אליו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

7. לגוף המחלוקת מפנה המשיב לתרשומות הנושאות תאריך 24/11/10 מהן עולה, כי התנהלו דיונים ומגעים בין הצדדים במהלכם הסכימה המערערת שתחויב בשומות תשומות על חלק מהסכום ועל חלק תחויב בכפל מס, כאשר המערערת התנתה הסכמתה להסדר בהמרת הליך פלילי בכופר.
- מאחר שהצדדים לא הגיעו להסדר, התקבלו "ההחלטות" הנ"ל ונשלחו הודעות למערערת, כפי שפורט בסעיף 5 לעיל, כאשר האחרונה כופרת בקבלת ההחלטות ו/או בביצוע המצאה של אותן הודעות, שהוצאו על חיוב בתשלומים בעקבות ההחלטות שניתנו.
8. כאמור, לטענת המערערת, היא לא ידעה על ההחלטות, לא קיבלה עותק מן ההודעות וממילא לא ידעה על החוב המצטבר אצל המשיב בעקבות אותן החלטות. הדבר נודע לה לאחר שהובא הדבר לידיעתה במסגרת דיונים שהיו בתיקים אחרים, שלפחות בחלק מהם הייתה גם המערערת בעל-דין.
9. כדי להבהיר מתי וכיצד נתקבלו "ההחלטות" וההודעות מיום 30/11/10 בידי המערערת, יש להזכיר נתונים שעלו במהלך הדיונים גם בתיקים האחרים, שהיו בבירור אצל המשיב באותה עת:
- במהלך **שנת 2009** ניהלה המערערת ערעורים בפני בית משפט זה, יחד עם חברות אחרות קשורות (ע"מ 7854-11-08 ואח' וע"ש 905/06 ואח') בגין שומות שהוציא המשיב למערערת ולחברות האחרות בנוגע לשנות המס 2004-2001.
  - במהלך **חודש יולי 2009**, במסגרת אותם דיונים, ביקש מר רוזנפלד, מבקר מטעם המשיב, ומי שטיפל גם באותם תיקים אחרים של המערערת, לזמן את ג'ד שוביץ, רואה החשבון של המערערת, וכן את בא-כוחה (להלן יכונה השניים: **המייצגים**) לדיון ליום 9/8/09.
- המערערת מדגישה, כי יוזם הדיון היה מר רוזנפלד ולא באמצעות פנייה למערערת.
- במועד הנ"ל (9/8/09) התקיים דיון. במהלך אותו דיון מסר מר רוזנפלד, לטענת המשיב, שורה של חשבוניות מס שבגינן נוכו תשומות במהלך שנות המס שבערעור, וכאשר המשיב טוען כי מדובר בחשבוניות פיקטיביות.
- משלא יכלו המייצגים להשיב לטענות הנ"ל, קיבלו לידיהם עותק של החשבוניות וכן נייר עבודה שערך מר רוזנפלד ביום 3/6/08.
- בחודש **ספטמבר 2009** נשלחה הזמנה בשלושה עותקים למייצגים (שניים: רואה החשבון ולעורך הדין) ולמערערת, לשימוע ליום 22/10/09, כאשר הכוונה היא להטיל כפל מס ולפסול את הפנקסים. מועד זה נדחה ובסופו של דבר היה אמור השימוע להתקיים ב- 6/12/09, ואולם עובר לאותו מועד הודיע עו"ד אלגז כמייצג המערערת, כי לא ניתן לקיים



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

את השימוע מאחר שהמערערת נכנסה להליכי פירוק, וכי הוא יוכל לשוב ולייצגה אם יתבקש על ידי המערערת ובתנאי שצו הפירוק יבוטל (נספח 6 לסיכומי המערערת).

- ב- 9/3/2010 לא הייתה עוד רלוונטיות לנושא הפירוק. החל מחודש מאי ואילך נקבעו מועדים נוספים. ב- 5/7/2010 נערך שימוע ואז הציגה המערערת טיעוניה, בנושא כפל מס ופסילת הספרים.

- ב- 11/8/2010 ערכו אנשי המשיב ביקור במקום הפעלת העסק - בטירת הכרמל ובשדרות ההסתדרות.

- ב- 12/9/2010 ובמועדים נוספים (ראה סעיף 15 ואילך בסיכומי המערערת) נערכו מפגשים ודיונים נוספים.

- רק ב- 13/5/2012 נפגש עו"ד אלגז כבא כוחם של הנישומים, בתיק האחר עם מר שמועני, מנהל המשיב, כדי לנסות ולהגיע לעמק השווה, במטרה לנסות ולהסדיר התשלומים שהושתו על המערערת ועל האחרים על פי פסק הדין שניתן בע"מ 7854-11-08 ואח'. באותו מועד הודע, לטענת המערערת לראשונה לבא כוחו, קיומו של חוב המערערת בשל שומת כפל המס והקנס. כל זאת מבלי שנשמרה זכות הערעור של המערערת, בהעדר ידיעה על ההחלטה לפסול פנקסיה.

במועד הנ"ל (13/5/12) או בסמוך לאותו מועד נמסרו לעו"ד אלגז עבור המערערת, לראשונה, הודעות המשיב בדבר ההחלטות נשוא הערעור.

10. לעדכון נתונים לגוף המחלוקת בשאלה אם אכן יש בסיס לטענת המשיב שמדובר בחשבונות פיקטיביים, ובהמשך לפירוט שהובא בסעיף 7 של פסה"ד, נתקבלה ביום 13/11/14 הודעה מטעם המשיב לפיה המערערת וכן הבעלים של המערערת כחברה, בשנות המס שבערעור (2007-2006) הודו בעבירות של ניכוי מס תשומות מבלי שהיה לגביהן מסמך, במסגרת הליך פלילי (ת"פ 45785-11-11), שהתנהל בבית משפט השלום בחיפה. לעניין זה הפנה המשיב גם לפרוטוקול בית משפט השלום, מיום 10/3/14.

עוד הודיע המשיב כי ערעורים שהוגשו בתיקים אחרים בהם הייתה המערערת מעורבת יחד עם חברות אחרות (ע"א 4198/12 וע"א 4761/13 שהם ערעורים גם על ע"מ 7854-11-08), נדחו בפסק דין שניתן על ידי בית המשפט העליון ביום 3/11/14, לאחר שהמערערת קיבלה את המלצת כבוד בית משפט העליון וחזרה בה מן הערעורים.

11. לעמדת המשיב, בהתייחס להודעה מיום 13/11/14, יש לקבוע כי אכן היה ניכוי מס תשומות שלא כדין, ויש לאשר את ההחלטות שניתנו על ידו. המשיב מפנה לכך שמדובר באותם ניכויי מס תשומות, מבלי שהיה לגביהם מסמך, ובאותן שנות מס שבגינן הוצאה ההחלטה בדבר



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

כפל המס על ידי המשיב. מה עוד שפסק הדין הפלילי ניתן על סמך הודאה של המערערת ושל מנהליה באותה עת. לכן, לאור הנסיבות שפורטו עד כה, יש לטענת המשיב לדחות את בקשת המערערת למחוק את החלטת המשיב בדבר כפל המס, על הסף, גם מטעם זה.

12. בתגובה להודעת המשיב, הודיע ב"כ המערערת ביום 16/11/14, כי אכן ביום 13/11/14 הודתה המערערת והורשעה על סמך הודאתה בעבירות של ניכוי מס תשומות שלא כדין בבית משפט השלום, בחיפה. ואולם, המחלוקת בפני בית משפט זה במסגרת ההליך האזרחי נוגעת לשאלת ההתיישנות בהתייחס למועד המצאת החלטות על כפל מס, פסילת ספרים וקנס שהוציא המשיב. לעמדתה, מאחר שאלה לא נמסרו לידה במועדים הקבועים בחוק, אין להרשעה האמורה נפקות במקרה זה.

כמו כן טענה המערערת כי דחיית הערעורים בבית משפט העליון במחלוקות אחרות, אף היא אינה רלוונטית לתיק דנן בנושא העיקרי - התיישנות במועד המצאת החלטות הליכים של מעין השגה.

עוד מציינת המערערת, שהסתמכות בהליך אזרחי על פסק דין מרשיע שניתן בהליך פלילי, לפי סעיף 42(א) לפקודת הראיות, בכל מקרה אינו יכול לשמש אלא ראיה לכאורה.

13. כפי שהובהר בהחלטה שניתנה ביום 19/11/14, תהא התייחסות לאמור, ככל שיידרש, במסגרת פסק הדין.

### טענות בעלי הדין:

14. לטענת המערערת, מאחר שהשימוע האחרון הרלוונטי בין הצדדים בנוגע לכפל מס, פסילת ספרים וקנס, היה ב-5/7/10, הרי שהיה על המשיב לבצע המצאה של החלטות לרבות ההודעות, עד ליום 5/7/11. מאחר שהוכח שההודעות נושאות תאריך 30/11/10 שנשלחו בדואר רשום, לאחר משלוח ב-2/12/10, הוחזרו למשיב-השולח, ונתקבלו אצל המערערת, על פי טענתה, באפריל 2012 (ראה סעיף 11 לתגובת המשיב לטענה המקדמית), או ב-13/5/12 (ראה סעיף 18 לסיכומי המערערת) - מעבר לתקופת שנה - הרי שיש לראות אותן החלטות כבטלות.

מסקנה זו מתבקשת לעמדת המערערת, מאחר שיש לראות בדיונים שהיו לקראת הוצאת ההחלטות מעין השגה על דרך ההשוואה לזכות הנישום להגיש השגה עם הוצאת שומה. מה עוד שלעמדתה, תנאי סף לחיוב בכפל מס הוא הוצאת שומה, והמשיב נמנע מלפעול כך במקרה דנן. התנהלות כזו נגועה בחוסר תום לב.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

עוד טוענת המערערת, כי אין לראות במועד בו הוגש הערעור ובמועד הבקשה להאריך המועד להגשתו שיהיו משמעותי או אי העלאת טענת ההתיישנות במועד, מאחר שהטענה הועלתה בהזדמנות הראשונה של נסיבות התיק דן, ביום 25/10/12, בדיון המקדמי הענייני הראשון (על דיון קודם שהיה ב- 27/9/12, לא ידע ב"כ המערערת). לעניין שיהיו, הרי אינו משמעותי, ובכל מקרה ניתנה הסכמת המשיב להאריך המועד להגשת הערעור.

15. המשיב ביקש לדחות טענות המערערת. המשיב מסכים כי מועד השימוע הקובע היה ב- 5/7/10. ולכן, גם לדעת המשיב תחולת מועד מניין תקופת ההתיישנות - ככל שזו קיימת, ולדעתו אין תקופת ההתיישנות קבועה על החלטות של כפל מס וקנס - היא מהמועד הנ"ל. מאחר שהחלטות נתקבלו ושוגרו עוד ב- 2/12/10, הרי שאלה הומצאו במועד ואין תחולה לתקופת ההתיישנות.

המשיב מדגיש כי ההחלטות ניתנו ב- 24/11/10 והודעות הוצאו ב- 30/11/10. אלה נחתמו ב- 2/12/10 שאז נשלחו למערערת מסניף הדואר בעכו, בדואר רשום לכתובת שנמסרה על ידי המערערת במע"מ. עוד הוכח כי דבר הדואר התקבל במגדל העמק, לטענת המשיב, ב- 7/12/10. דבר הדואר הוחזר לפי טענת הדואר, בו ביום או ביום 8/12/10, למרות האמור לא אותרו אלה אצל המשיב ולא נמצא כי דבר הדואר הוחזר לו, לכן ההנחה של המשיב הייתה וצריכה להיות כי המערערת קיבלה את ההחלטות. משלא שולם והוסדר החוב נקטו הליכי גבייה ב- 2011 אשר לא צלחו, וזאת לאחר שהתברר כי המערערת חדלה מפעילות עסקית בסוף שנת 2009 או בתחילת שנת 2010.

ההתראות לגבי הליכי הגבייה נשלחו אף הן לכתובת המערערת שמסרה במע"מ (ת"ד 359 מגדל העמק) ורק במאי 2012 במהלך דיון בתיקים האחרים נודע למע"מ לראשונה כי המערערת לא קיבלה את ההחלטות הנ"ל.

לכן לדעת המשיב, לא נפל כל פגם בדרך התנהלותו. וחזקת קבלת ההחלטות על ידי הנמען צריכה לעמוד. עוד טען המשיב כי על בית המשפט לאשר ההחלטות שניתנו לאור ההמצאה שנעשתה, ובמיוחד כאשר על פי פסק הדין המרשיע, אכן היה שימוש בחשבונות פיקטיביות. לאור נתון עובדתי זה שהיה לממצא מחייב, עותר המשיב גם לאישור החלטות בנושא כפל המס, פסילת הספרים ובקנס שהטיל.

16. המשיב טוען עוד, כי רק ביום 5/6/12 נתקבלה בפרקליטות הודעת הערעור נשוא תיק זה, מבלי שצורפה בקשה להאריך המועד להגשתו, ובמסגרתו לא הועלתה כטענה מקדמית או אחרת טענת ההתיישנות, אלא התייחסות לגוף הערעור עצמו. כאשר מנגד, טען המשיב כי יש





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

למחוק את הערעור על הסף לאור מועד הגשתו. מכאן, שדין טענת ההתיישנות, שהועלתה שלא בהזדמנות הראשונה, להידחות על הסף, גם מטעם זה.

המשיב מדגיש עוד, כי רק ב-25/11/12, בחלוף כ-5 חודשים לאחר הגשת הודעת הערעור, הוגשה בקשה לקבלת הערעור בשל טענת ההתיישנות, ואז הועלתה לראשונה טענה כי על המשיב היה למסור ההחלטות לידי המערערת עד ליום 5/7/11. לכן, בנסיבות אלה, לאור המועד בו הועלתה טענת ההתיישנות לראשונה, יש לראות את המערערת כמנועה או כמושתקת מלטעון אותה. לכן לעמדתו, יש לדחות הטענה ולדחות את הערעור.

המשיב מבהיר עוד כי במקרה דנן לא חייב היה להוציא שומה, וכי לא מדובר בשומה אלא בכפל מס ובהחלטה על פסילת ספרים, ולכן לא חלות הוראות סעיף 82 לחוק מע"מ. לחלופין, יש לקבוע כי ההחלטות הומצאו כדין, שאם לא כן, עלול להיווצר מצב שבו אם יסרב העוסק לקבל דבר הדואר הרשום, לא ייחשב הדבר כהמצאה.

17. יתר על כן, לעמדת המשיב, גם אם יקבע בית המשפט כי לא נתקבלו ההחלטות אצל המערערת במועד, אין בכך כדי לאיין את החלטות המשיב או מי מהן, מאחר שהייתה המצאה כדין, ויש לבחון מה השפעתה או השלכתו של הפגם במקרה דנן. לשון אחר, המשיב טוען כי יש להחיל את כלל הבטלות היחסית ולהסיק שאין בפגם הנטען משום הפרה מהותית, המצדיקה במקרה כגון זה, בטלות.

### דיון ומסקנות

#### טענות מקדמיות:

18. המשיב טען, כטענה מקדמית, כי טענת ההתיישנות שהועלתה על ידי המערערת דינה להידחות על הסף, וזאת מאחר שהבקשה עצמה לא נתמכה בתצהיר ולעניין זה מבקש המשיב להפנות לפסק דין שניתן בבר"ע (ת"א-יפו 1534/04 יוניברסל מוטורס ישראל בע"מ נ' אילן צרפתי וכן ת"א (מרכז) 13790-11-08 בועז יונה נ' מגדל קרנות נאמנות בע"מ). כמו כן טען המשיב כי יש לדחות את טענת ההתיישנות, מאחר שזו לא נטענה בהזדמנות הראשונה. לכן, בהסתמך על סעיף 3 לחוק ההתיישנות, אין להיזקק לטענה.

המשיב טוען עוד כי המערערת מושתקת או מנועה מלטעון לקבלת הערעור על הסף, וזאת מאחר שהועלתה הטענה לאחר מספר רב של חודשים יחסית. עוד טוען המשיב כי אין



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

להתעלם מהעובדה שהמערערת טוענת שטענת ההתיישנות שהועלתה על ידה איננה טענת התיישנות קלאסית וזו הועלתה בדיון המקדמי שהתקיים ב-25/10/12, באופן מהוסס.

19. לעניין מועד העלאת הטענה על ידי המערערת, יש לקבוע כי הטענה הועלתה בהזדמנות הראשונה. בנוגע לטענה בדבר אופן העלאתה, אתיחס בגוף פסק הדין.

כפי שהבהירה המערערת בטיעוניה (ראה גם כתב התשובה), הטענה הועלתה במסגרת הדיון המקדמי הראשון שהתנהל בתיק ביום 25/10/12. אומנם התיק נקבע לדיון קודם ל-27/9/12, ואולם כמפורט בפרוטוקול בית המשפט, ב"כ המערערת לא ידע על הזימון (ראה עמ' 4, ש' 10 לפר'). בישיבה ביום 25/10/12 (עמ' 6 ש' 12), שהיא למעשה הישיבה המקדמית העניינית הראשונה, הועלתה טענת התיישנות. לכן, יש לקבל טענת המערערת שהטענה הועלתה בהזדמנות הראשונה.

זאת ועוד, למרות שטענת ההתיישנות לא הועלתה במפורש בהודעת הערעור, הרי שבסעיף 2 לאותה הודעה נרשם מפורשות כי מסירת החלטות לראשונה למערערת נעשתה בדרך של מסירה לידי ב"כ המערערת וזאת רק ביום 13/5/12 במשרדו של הממונה האזורי מר גבי שמעוני.

לכן יש לדון במחלוקות הנוספות שהועלו בנוגע לתחולת תקופת ההתיישנות.

20. בהחלטה שניתנה על ידי בית המשפט ביום 7/1/13, הוצע כי תידון תחילה טענת ההתיישנות ולאחר שמיעת טענות הצדדים בישיבה מיום 6/2/13 הורה בית המשפט על שמיעת הוכחות בנושא ההתיישנות וטיעון משפטי בנושא (ראה החלטה מיום 6/2/13, עמ' 14). התוצאה היא שהוחלט על פיצול דיון באופן שהמחלוקת מתמקדת בשאלת תחולת תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 82(ד) לחוק, בתיק דנן.

21. בהתייחס למשא ומתן שהתנהל בין הצדדים, לפיו הייתה הסכמה כלשהי מצד המערערת לשלם חלק מן החיוב בכפל המס, אין בהסכמה זו כדי לבסס את המסקנה אליה מבקש המשיב להגיע. מה עוד שהמשא ומתן לא הבשיל לכדי הסדר. ועוד, כפי שיובהר, המחלוקת לגוף הערעור אם אכן מדובר בחשבונות פיקטיביות, אינה רלוונטית לטענת ההתיישנות שהועלתה.

בהתייחס לפסק הדין הפלילי המרשיע, ממנו ניתן ללמוד כי אכן החשבונות שעמדו בבסיס ניכוי התשלומים היו פיקטיביות, יכול שיהיה רלוונטי, בנוגע לבחינת החלת דוקטרינת הבטלות היחסית, תוך שימת לב כי מדובר בהחלטה על כפל מס, ועל קנס, שהם מעבר





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

לתשלום המס המתחייב. ואולם אין בקיומו של פסק הדין המרשיע כדי למנוע הצורך לדון בטענת ההתיישנות, כפי שהועלתה.  
לפיכך, יש לדון במחלוקת ככל שהן נוגעות לטענת ההתיישנות.

### הגדרת המחלוקת והערות נלוות:

22. אין למעשה מחלוקת בין הצדדים שהחלטות המשיב צריכות להיות גלויות וידועות לנישום, ולכן חלה חובה על פקיד השומה לשגרן לנישום באופן שתיווצר חזקה כי החלטות אלה אכן הומצאו לו. המחלוקת לעניין זה היא, אם ומתי בוצעה המצאה כאמור של החלטות נשוא הערעור, ואם בדרך ההמצאה שנעשתה יכולה הייתה לקום חזקה בדבר המצאה כדי לנישום.

היה ותתקבל הטענה כי המסירה לא הייתה כמתחייב, אזי תעמוד להכרעה מחלוקת נוספת המתמקדת בשאלה, אם במקרה כגון זה - החלטות לעניין כפל מס, פסילת ספרים והטלת קנס - צריכות להינתן במסגרת זמן נתון של שנה – כאשר מועד מניין התקופה, יחל ממועד הדיון קודם להוצאת ההחלטה, הגם שבמקרה דנן לא הוצאה שומה ולא היה הליך פורמאלי להגשת השגה. לשון אחר, האם הוראת סעיף 82(ד) לחוק מע"מ יש להחילה בהתאמה, במקרה כגון זה.

יושם לב ויודגש, כבר בשלב זה, כי טענת ההתיישנות איננה מתייחסת למועד בו הוצאה הדרישה לכפל המס (30/11/10). לעניין זה ניתן להניח שמוסכם על הצדדים שאין מגבלת זמן בסעיף 50 להטלת הקנס, ולכן תחול תקופת ההתיישנות לפי חוק ההתיישנות לאחר 7 שנים מיום הוצאת החשבונית הפיקטיבית או מיום בו נודע למנהל על מעשה המרמה, לפי המאוחר מבין השניים (ראה א' נמדר מס ערך מוסף מהדורה חמישית, תשע"ג-2013, סעיף 2010, וה"ש 187 (להלן: נמדר/מע"מ)).

טענת ההתיישנות מתייחסת למועד שגור ההחלטה בעקבות הליך השגה או מעין השגה, קרי; כאשר המועד למניין ההתיישנות הוא מועד הדיון (5/7/10), אשר ייחשב בהתאמה כמועד בו הוגשה ההשגה.

היה ויגיע בית המשפט למסקנה שאכן חלה תקופת ההתיישנות ונפל פגם בהליך ההמצאה, אזי עומדת מחלוקת נוספת שיש להכריע בה והיא, נפקות ההשלכה של הפגם שנוצר, אם די בו כדי להביא לבטלות ההחלטות. קרי; תחולתה של דוקטרינת הבטלות היחסית.

23. יש להקדים ולומר, כי בנסיבות העניין הוכח שההחלטות ששוגרו הושבו לשולח, קרי; למשיב. במקרה כזה לא יכולה להיווצר חזקה של המצאה, ולכן המצאת ההחלטות לידי



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

המערערת הייתה רק ב-13/5/12. קרי; מעבר לתקופת התיישנות של שנה, שהיא התקופה המגדירה את סמכותו של פקיד השומה ליתן החלטה בהשגה שהוגשה, על שומה לפי סעיף 82(ד) לחוק.

לעניין תקופת ההתיישנות החלה בעניין מתן החלטה על כפל מס, לרבות מתן החלטה על חיוב בקנס, הרי שיש לראות בהליכי הדיון המתנהלים לקראת הוצאת ההחלטה, כהליך של השגה, ויש להחיל את אותה תקופת התיישנות, בהתאמה, קרי; שנה מתחילת הדיונים על כוונת המשיב להוציא החלטה כאמור.

לעניין מהות הליכי הדיונים לקראת הוצאת החלטה כאמור, הרי שמדובר בפסילת ספרים לפי סעיף 77ב(א) או (ב) לחוק מע"מ, כאשר ההחלטה על קנס באה בעקבות פסילת הספרים. יש לראות את ההליך המתקיים עד למתן ההחלטה, כ"השגה" הוא הדין בנוגע להחלטה על כפל מס, לפי סעיף 50(א) לחוק. הגם שיש הרואים בהוצאת דרישה לכפל מס, כדרישה מינהלית בעקבות מעשה אסור שעשה העוסק, ולא שומה (ראה החלטה בע"מ 1675/99 ל.ש.ל. יבואנים בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד, מסים יד(3), ה-184, סעיף 2 פסקה שלישית (להלן: **החלטת לששל**)), מבחינה מהותית מתנהל הליך דומה להליך ההשגה, ודחיית עמדת הנישום, מקנה לו זכות ערעור לבית המשפט. בענייננו, אין גם להתעלם מטענת המשיב כי הוצאת דרישת כפל מס באה במקום הוצאת שומה. קרי; החלטה על כפל מס מכילה בתוכה החלטה שהיא במהותה "הוצאת שומה".

מכאן שיש לראות את הדיונים המתנהלים בין המשיב לבין המערערת, ממועד מתן ההודעה בדבר כוונה להוציא החלטה בנושאים (מועד הדיון בענייננו) ועד להוצאת ההחלטה, דיון שיש לראותו מבחינת ההליכים שבו, כהשגה. תקופת ההתיישנות תחול אפוא בהתאמה. ולכן, אי שגור מיידי של ההחלטות מחדש לאחר שדבר הדואר הוחזר למשיב, ו/או אי המצאתם במסירה רק ב-13/5/12, היא מעבר לתקופת ההתיישנות. ועוד, חלה חובה על רשות המס כרשות מינהלית לוודא כי שגור ההחלטה לחייב בוצע באופן המאפשר תחולת החזקה בדבר קבלת ההחלטה אצל הראשון. **אין רשות המס יכולה להסתפק בשיגור טכני של ההחלטות, ללא מעקב נוסף המודא מסירת הודעה לנמען על קיומו של דבר הדואר.**

ועוד, יושם לב, שבתיק דנן בשל דיונים בתיקים אחרים של המערערת, לא הייתה מניעה לבצע **מסירה ביד** למייצגי המערערת, בסמוך לאחר שדבר הדואר הוחזר למשיב. מה עוד שלדיונים בתיק עצמו זומנו גם המייצגים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

בנסיבות העניין ומאחר שמדובר בהחלטות מעין עונשיות, הגם שבמהותן מדובר בסנקציות אזרחיות, ההקפדה הנדרשת מהמשיב בנוגע לתקופת ההתיישנות - במיוחד כאשר תחילת מניין התקופה הוא ממועד הדיון בהשגה - צריכה להישמר בקפדנות, והתוצאה המתחייבת היא, כמפורט בסעיף 82(ד) לחוק, ביטול.

אין בתוצאה זו כדי למנוע לכאורה את גביית המס על-פי שומה שתוצא, אם טרם הוצאה, בכפוף לבדיקת תקופת ההתיישנות, במיוחד לאור פסק הדין בהליך הפלילי, ובהתאמה לסעיפים הרלוונטיים (77(ב), 79(ב)).

אין גם לקבל הטענה של המשיב שהפעלת סמכותו לפי סעיף 50(א1) מייתרת הוצאת שומה, הגם שיש לקבל הטענה כי אין לגבות מכלל החייבים על פי אותו סעיף, מעל כפל המס. אפרט מסקנותיי.

### נפקות ההמצאה :

24. נקודת המוצא היא שההחלטות של רשות המס כרשות מינהלית צריכות להינתן תוך פרק זמן מוגדר, וכי זה צריך שיהא גלוי וידוע לנישום (ראה גם סעיף 6 לחוק לתיקון סדרי המינהל (החלטות והנמקות), התשי"ט-1958). התכלית בתחומת מועד למתן החלטה היא, בין היתר, כדי לצמצם חוסר וודאות שהנישום שרוי בו, שעה שטרם ניתנה החלטה בעניינו. (ראה ע"א 5954/04 + 1857/05 פקיד שומה ירושלים נ' משה סמי ואח' [22/04/07], להלן: פס"ד סמי משה).

עוד נקבע בפס"ד סמי משה, שפרק הזמן שבו מקבל פקיד השומה את החלטתו, צריך שיהא גלוי וידוע לנישום. כל עוד השומה מצויה במגירה של פקיד השומה, לא ניתן לומר כי הסתיים השימוש של פקיד השומה בסמכותו, על אף שלא חלה חובת פרסום על צוים אלה. מכאן שהשימוש בסמכות של פקיד השומה - ובהשוואה לענייננו, מנהל מע"מ - יסתיים עם העברת ההודעה לנישום הרלוונטי.

ובנוסף אחר, אין לראות בסמכות פקיד השומה כאילו השתמש בה, אם לא הועברה על כך, בדרך כלשהי, הודעה לנישום.

25. בנוגע לאופן העברת המידע לנישום, קובע סעיף 80 לחוק שכותרתו: "המצאת הודעה": "הודעה על קביעת מס, על שומה או על תיקונה תומצא לחייב במס, ביד או בדואר רשום".

תקנה 26 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ) שכותרתה "המצאת מסמכים" קובעת:



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

- (א) המסמכים המפורטים להלן יומצאו ביד או בדואר רשום: דרישה, הודעה, החלטה, השגה, התראה או קביעה לפי הסעיפים 50, 60, 72, 74, 77א, 82, 95, 108א, 109א(4), 111ב(ו), 112א(ו), 113ב, 113 או 138 לחוק, הכל לפי העניין.
- (ב) מסמך אחר לעניין החוק יומצא ביד או יישלח בדואר.
- (ג) הוצא מסמך ביד לעובדו של הנמען יקבל אישור בכתב על המסירה.

יש להבהיר כבר בשלב זה שההוראות הנ"ל ישימו גם בענייננו. קרי; החלטה בדבר חיוב בכפל מס, כמו גם החלטה על קנס, כדין הודעה על קביעת מס או על תיקונה, וגם אותם יש להמציא ביד או בדואר רשום. ועוד, כעולה מס"ק (ג) יש לדאוג למסמך המאשר ביצוע מסירה.

אין חולק כי בתיק דנן מסירת ההחלטות לא נעשתה ביד, על אף שבאותה עת טיפל המשיב בתיקים אחרים של המערערת, ולצורך כך היה בקשר עם מייצגי המערערת (רו"ח ובא כוחה) ואותם אף הזמין לדיונים שקדמו להוצאת ההחלטות נשוא הערעור. למרות האמור, לא מצא המשיב לנכון למסור עותק מאותן החלטות עובר למועד הוצאתן, והמסירה ביד לבא כוח המערערת נעשתה רק ביום 13/5/12, במסגרת דיון בתיק אחר של המערערת.

26. בענייננו נשלחו ההודעות בדבר ההחלטות בדואר רשום לתא דואר 359 מגדל העמק, בטענה כי זו הכתובת שרשומה הייתה אצל המשיב, מבלי שהמשיב חזר ובדק ולו בדיקה ראשונית, אם אכן נמסרה הודעה בדבר קיומו של דבר הדואר, למערערת או אם הודע לה על קיומן.

סעיף 141(ב) שכותרתו "המצאת מסמכים" קובע:

"נשלח מסמך בדואר רואים אותו כאילו הומצא לנמען ביום החמישי לאחר שנשלח אף אם סירב הנמען לקבלו".

מקריאת הסעיף על פי לשונו הברורה עולה, כי השולח יכול לבוא ולטעון כי מסמך שנשלח בדואר רשום ייחשב כנתקבל אצל הנמען, ואולם זאת בתנאי שיש בידי ולו ראשית ראייה שאכן הודעה בדבר קיומו של דבר הדואר נמסרה על ידי הדואר לאותו נמען, קרי; הייתה המצאה לנמען, ולמרות זאת, סירב האחרון לקבלה. הדרישות האמורות באות לידי ביטוי גם בתקנה 26א לתקנות מס ערך מוסף, שכותרתה זהה. ונראה שכל דרכי ההמצאה דורשים **דבר מה נוסף**, המהווה ראייה לכאורה, לפחות לגבי מסירת הודעה לנמען על קיומו של דבר הדואר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

27. בשאלה אם הוראות אלה יוצרות חזקה חלוטה הניתנת לסתירה, ניתן להפנות לת"פ (שלום) 3531/95 (מדינת ישראל נ' יקבי השלושה מיסים 4/ (אוגוסט 1996) ה-49, להלן: **פס"ד יקבי השלושה**). שם נקבע - תוך ערנות לשתי גישות שונות של בתי המשפט, בנוגע לחזקת ההמצאה - כי מדובר בחזקה הניתנת לסתירה. הייתה גם הפניה לסעיף 238 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 ובפסק הדין אימצה השופטת את שנקבע בעמ"ה 193/91 (פיינגריש נ' פקיד שומה כפר סבא (להלן: **פס"ד פיינגריש**)), שם קבע השופט פלפל כי אין סעיף 238 יוצר חזקה חלוטה, מאחר שמדובר במצב עובדתי, ולכן יש לאפשר לאחר להוכיח אחרת. השופטת גם הדגישה, שהחזקה שנוצרה הופכת לחלוטה רק אם הוכח ש"הנמען סירב לקבלה". משהוכח כי לא היה סירוב מאחר שלא הגיע לידי המקבל, ממילא לא יכולה להיווצר חזקה.

למרות שפסק הדין התייחס לנושאים פליליים, נראה כי אותו כלל צריך גם לחול בתחום האזרחי.

נזכיר עוד שבפס"ד פיינגריש הבהיר השופט פלפל תוך שהיה ער לפסק הדין שניתן על ידי השופט אור בבית המשפט המחוזי בנצרת (עמ"ה (נצ') 74/82 (עאידה נסיידי נ' פקיד שומה נצרת, פד"א יב, 237)), כי הוא למד כי מדובר בחזקה שאינה חלוטה, במובן זה שיש להוכיח שהנמען סירב לקבל את דבר הדואר.

28. בענייננו, השאלה היא, אם בנסיבות המצאת המסמכים כפי שנעשתה, אכן קמה חזקה לטובת המשיב לפיה נמסרו ההחלטות למעוררת כבר בדצמבר 2010. יש להשיב בשלילה לשאלה האמורה, ולקבוע כי במקרה דנן לא נוצרה חזקה חלוטה בהסתמך על סעיף 141(ב) לחוק, מאחר שהוכח שדבר הדואר לא הגיע למעוררת. בפועל התברר, כי למרות שהמעוררת הודיעה לבית הדואר בהודעה בכתב, כי גם לטט טכנו חשמל יש לבצע המצאה של דברי הדואר באותה תיבת דואר, הוחזר הדואר למע"מ, מבלי שהיה אף ניסיון לבצע מסירה למעוררת, וזאת מאחר שבדואר סברו – **ובטעות - שטט טכנו חשמל** אינה נכללת בתפוצה הנ"ל. ממילא לא ניתן לטעון כי המעוררת כנמען סירבה לקבל את הדואר. לעומת זאת הוכח במידה הנדרשת כי דבר הדואר שהכיל את ההחלטות נשוא הערעור, הוחזר למשיב, הגם שלא נמצאה אצלו תרשומת על החזרתו.

29. בעקבות פניית מע"מ לברר מה עלה בגורל ההחלטות שנשלחו בדואר רשום, הייתה פניה של הגב' יהודית שיטרית בוסקילה, מנהלת המדור של פניות הציבור ברשות הדואר (להלן: **גב'**



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

**שיטרת) אל מנהל בית הדואר בעכו, שם יצרה הגב' שיטרת קשר עם מנהל הדוורים במועד הרלוונטי, מוטי (עמ' 88 שו' 25-28).**

על פי עדותה של הגב' יהודית שיטרת מיום 2/7/12, התקבל הדואר הרשום בסניף הדואר של מגדל העמק ב-7/12/10, ולמחרת היום ב-8/12/10 הוחזר דבר הדואר לשולח מהסיבה "לא ידוע" או "עזב".

לענין זה יש להפנות לנספח 11 מידע לגבי דבר הדואר IL 334251394 RR, ושם נכתב:

**"דבר הדואר האמור התקבל למשלוח בתאריך 5/12/2010**

**באמצעות יחידת הדואר המרכזית אשר בעכו. דבר הדואר**

**האמור נמסר חזרה לשולח בתאריך 08/12/2010 באמצעות**

**יחידת הדואר עכו אשר בעכו".**

(ההדגשה אינה במקור – ש' ו').

30. שני נתונים עובדתיים עולים מן העדות האמורה: לאור מועד קבלת הדואר והחזרתו, בסבירות הגבוהה, ההנחה היא, שדבר הדואר הרלוונטי לא הועבר לנמען-המערערת ואף לא נמסרה לה הודעה על קיומו, שאם לא כן היה מקום לעכב את החזרתו. נתון עובדתי נוסף חשוב לעניינו הוא, שישנה עדות בלתי תלויה של מנהלת המדור ברשות הדואר על החזרת דבר הדואר למשיב. המשיב אומנם נותר בטענתו שאין לו נתונים על החזרת הדואר, ואולם בנושא זה יש להעדיף עדותה של הגב' שיטרת.

הנתונים הנזכרים מבוססים גם על התשתית הראייתית הנוספת שהובאה בפניי.

31. בנוגע לשאלה אם דבר הדואר הוחזר אכן למשיב, יש להפנות לעדותה של הגב' שיטרת (עמ' 25 שו' 6). הובהר כי דבר הדואר הוחזר לבית הדואר ממנו נשלח, והאחרון מחזיר את המכתב, לאחר מיון כמובן, לכתובת השולח. העדה הוסיפה עוד והבהירה, כי עם קבלת הדואר חזרה אצל השולח מקבל הדואר חתימה כאשר מדובר בדואר רשום. במקרה זה לא הייתה בידי הדואר אסמכתא פרטנית יותר, מאחר שהדואר לא נוהג לשמור את המסמכים מעבר לשנה וכמה חודשים, אלא אם כן מדובר בתיק סבוך הדורש מעקב וטיפול מעבר לאמור (עמ' 26 שו' 14-20).

לשאלת בית המשפט אם קורה גם שהדואר נשאר בבית הדואר ולא מוחזר לשולח, התשובה הייתה שככלל, אין מצב כזה, יש אחוז מסוים מתוך כלל הדואר שמקבל מע"מ שהולך לאיבוד מסיבות לא ברורות, ואולם גם אז ניתן לאתרו במחלקת אבירות, שם נשמרים הדברים כשנה וחצי נוספים.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

מכאן שאם המשיב ביקש אכן להוכיח שדבר הדואר לא הוחזר לו, היה יכול לבקש לבדוק אם זה נותר אצל רשות הדואר.

**בנסיבות אלה, יש לחזור ולקבוע כי דבר הדואר שלא נמסר למעוררת, הוחזר למשיב.**

32. בנוגע לממצא כי רשות הדואר לא העבירה את דבר הדואר למעוררת ואף לא מסרה הודעה על קיומו, נחזור לעדות של הגב' שיטריט שהודתה שסימון המכתב בכתובת "לא ידוע" או "עזב", וציון "מוחזר לשולח", הוחזר דואר לשולח (עמ' 24 ש' 31 ו-32). החזרת הדואר לשולח שהוא המשיב, נעשתה מיידית על סמך **הנחה מוטעית** שלט טכנו חשמל אין תיבת דואר בסניף הדואר בעכו. על-פי תשובה של מנהל בית הדואר באותה עת (דוד), לשם פתח הגב' שיטריט כדי לערוך בירור בעקבות פניית מע"מ אל הדואר כדי לוודא מה עלה בגורל ההחלטות שנשלחו, ניתנה תשובה כי ת"ד 359 לא שייכת לטכנו חשמל וזאת כבר מזמן (עמ' 77 בסוף העמוד).

33. משמיעת הראיות בתיק בנושא זה הסתבר, כי בבית הדואר בעכו נמצאה הודעה, שהדואר סבר **בטעות** שמדובר בחב' טכנוסט, ולפי אותה הודעה הייתה אמורה להתבצע על ידי הדואר הפניית דבר דואר מת"ד 359 מגדל העמק לת"ד 164 בטירת הכרמל, גם בנוגע לדואר שאמורה הייתה לקבל **המעוררת – טט טכנו חשמל**. העדה העידה תחילה ואמרה שלא נמצאה ולא נמסרה הודעה מקבילה לגבי טכנו חשמל שהיא המעוררת (עמ' 82 לפרו'), ואולם אמירה זו הייתה מבוססת על טעות של הדואר. בסופו של דבר, לאחר שהמעוררת, באמצעות גב' בר-לב חזרה והדגישה כי גם חב' טט טכנו חשמל נכללה בהודעה על הפניית דבר הדואר, נעשה עיון חוזר במסמכים על ידי עובדי הדואר, ואז הודו העדים מטעם הדואר כי ההודעה בדבר העברת תא דואר הייתה גם של טכנו חשמל שהיא המעוררת (עמ' 85, בראש העמוד) **והעדה למעשה הודתה בטעותה** (ש' 13 עמ' 85).

מר פרס אשר שימש כמנהל דואר במגדל העמק (עמ' 92 לפרו') והוא שימש בתפקיד זה עד שנת 2002, העיד תחילה אף הוא בבית המשפט – תוך דחיית טענת המעוררת כי לטט טכנו חשמל היה בעבר תא דואר, ובסופו של דבר הודה אף הוא (עמ' 95 לפרו') כי הייתה טעות במידע שהועבר לגב' שיטריט (ש' 25 בעמ' 95 ראה גם עמ' 97 ש' 26-31).

התברר בסופו של דבר כי הייתה טעות של בית הדואר בעכו אשר סבור כי מכתב ההפניה של תא הדואר מס' 359 למס' 164 בטירת הכרמל אינו כולל את טכנו חשמל.

לדברי העד: **"כפי שאמרתי לפני כן ואני לא חוזר על הדברים שלי, אמרתי כנראה מדובר פה בטעות אנוש שאתה מפנה, כמו שאמרתי בהתחלה ההפניות**



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

מבוצעות כאשר המפנה לא מתייחס אך ורק למספר תיבות הדואר אלא גם לשם המפנה.

במקרה הזה כנראה שפה הייתה טעות אנוש ואותו פקיד או פקידה שביצע את ההפניה לא קראו את השם של המפנה ולקחו את התיבה ושמו מדבקה". (עמ' 95 שו' 17-19).

34. במהלך הדיון הושמעו גם עדויות מטעם מנהלת המערכת, הגב' ברכה בר-לב. מתוך עדות זו לא ברור איזו תיבת דואר הייתה תיבת הדואר הפעילה, ואולם אין בעדות זו כדי לשנות מן המסקנה שהחלטות כלל לא נמסרו על ידי בית הדואר למערכת. כפי שהובהר, בית הדואר סבר שת"ד 359 מגדל העמק כלל איננה התיבה של המערכת, והנחה זו שהייתה בבסיס התנהלותו, הייתה מוטעית ונבעה מאי קריאה מדויקת של ההפניות שהיו אליה בקשר לנושא זה.

המסקנה לענייננו, שדבר הדואר הרלוונטי – החלטות – לא נמסר לנמען, ואף לא נמסרה הודעה על קיומו של דבר הדואר למערכת. ועוד, דבר הדואר הוחזר למשיב.

35. המשיב מצדו נמנע מלבצע המצאה ביד. יש לשים לב שחובת המצאה על החלטות בדבר קביעת חובה לתשלום מס, ובענייננו כפל מס וקנס, הנוגעות לסנקציות אזרחיות חמורות, מחייבת הקפדה על אופן המצאה המלווה בבדיקת נתונים אשר יאפשרו תחולתה של חזקה בדבר המצאת אותן החלטות, ואין המשיב יכול לסיים תפקידו בדרך של משלוח טכני של החלטותיו, מבלי שאלה ילוו בבדיקה נוספת.

כפי שהובהר במקרה דנן, עמדה בפני המשיב אפשרות מעשית פשוטה לחזור ולברר אם ההחלטות האמורות אכן נתקבלו אצל המערכת, והוא בחר שלא לעשות כן. ועוד, לאורך כל התקופה התנהלו תיקים נוספים גם של המערכת. המשיב היה יכול בקלות לבצע מסירה של החלטות בדרך של מסירת עותק למייצגים.

אין גם להתעלם מן העובדה שמר מאזן, מי שטיפל בתיקים מטעם המשיב שלח זימונים למערכת, למייצג וגם לעורך הדין – לשלושה אנשים שונים – גם במהלך הדיונים בתיק זה קודם לקבלת החלטות (עמ' 168), ואולם משנתקבלו ההחלטות נשלחו אלה בדואר רשום בלבד ורק למערכת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

36. במהלך חקירת עדי המשיב, שאל ב"כ המערער עו"ד אלגז, הכיצד במהלך בדיקה של התיקים מצא המשיב לנכון לשלוח הודעות ולהיות בקשר טלפוני עם המייצגים, ודווקא כאשר התקבלו ההחלטות בנושא כפל מס וקנס, נמנע המשיב מלשלוח הודעה בדואר, גם למייצגים. לא ניתנה תשובה מספקת.

המשיב הסתפק באמירה שהחלטות נשלחו בדואר רשום לכתובת הרשומה של המערער במע"מ (עמ' 128 שו' 2-8).

37. המשיב ביקש להפנות להודעות נוספות שנשלחו למערער במסגרת הליכי גבייה והצביע על התראות שנשלחו (מוצג 19). ההתראות נשלחו לת"ד 359 מגדל העמק. ההתראה הראשונה ביום 27/1/11 (התראה נשלחת לפי סעיף 4 לפקודת המיסים (גביה)) והתראה נוספת ב- 13/2/11. גם לגבי התראות אלה לא יכול היה העד מטעם המשיב, מר בן צבי, לאשר כי אלה אכן התקבלו (עמ' 162 שו' 1-9) או כי בוצעה מסירה בדבר קיומן. מבחינתו, ברגע שהוציאו את ההודעות לתיבת הדואר 359 במגדל העמק, הרי שלדעתו, על פי פקודת המיסים (גביה), ההתראות לא רק נשלחו אלא גם נתקבלו, הגם שבכל מהלך השנים לא נעשתה כל פעולת גביה (עמ' 164).

בנושא זה ראוי להפנות לסעיף 12א לפקודת המיסים (גביה) שכותרתו:

**"המצאת מסמכים"**, המתנה אף הוא יצירת חזקה של המצאה, בתנאי שבוצעה

**"מסירה למי שנועדו, או הונחו במקום המגורים או במקום עסקו הרגיל או נשלחו**

**לשם בדואר על שמו, ובלבד שצו עיקול צד שלישי שהוא בנק, וכן הודעה על**

**מכירת מיטלטלין יישלחו בדואר רשום"**.

גם סעיף זה יש לפרש באופן שאין המשיב יכול להסתפק במשלוח טכני של דבר הדואר, מבלי לוודא שאכן הייתה מסירה למי שנועד או לפחות הודעה למי שנועד על קיומו של דבר הדואר.

קריאה דווקנית של לשון הסעיף מורה כי על המשיב למסור דבר הדואר לידי החייב, או לוודא הנחתו במקום מגוריו כאשר הכוונה היא בתוך בית מגוריו (שאם לא כן ניתן היה לדבר על "הדבקה" (ראה ה רוסטוביץ, ארנונה עירונית, שער שני (מהדורה חמישית, תשס"ח-2007) עמ' 1087, להלן: רוסטוביץ/ארנונה), או הנחה במקום עסקו הרגיל. כאן מדובר על המצאה שהיא הנחה בתוך מקום העסק הרגיל או שליחה בדואר רגיל. ואולם, גם אז יש לבדוק המען הרשום המעודכן במרשם התושבים או אצל רשם החברות, כל עוד לא ניתנה הודעה של החייב במסעל שינוי במעונו.

ואולם, אם הוחזר המסמך על ידי הדואר בגלל שינוי המען, לא תיחשב המצאה כזו כמחייבת ועל הרשות השולחת לחזור ולאתר את הכתובת הנכונה ולדאוג לביצוע מסירה כדין (ראה רוסטוביץ/ארנונה, שם 1087-1088).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

לעניין זה רצוי להפנות עוד לסעיף 33 לפקודת הפרשנות, המבהיר כי המצאת תיחשב כמסירה, אם מולאו כל התנאים המפורטים שם, כל עוד לא הוכח היפוכו של דבר. כלומר, בעיקרון חזקת ההמצאה איננה חלוטה. ולכן, כאשר נדרש מילוי תנאי מוקדם כדי ליצור החזקה, לא יכולה זו להיות לחלוטה אם כן התמלא התנאי.

בעניין התיק דנן, יש לקבוע, כי אין במשלוח ההתראות הנ"ל, תוך התעלמות מהעובדה שגם לגבי ההחלטות עצמן לא היה אישור מסירה, כדי לקדם את המשיב.

עבודתו של המשיב בסמכות אינה יכולה להסתיים במשלוח טכני של ההודעות אלא יש להוסיף ולבדוק נתון נוסף והוא, אישור מסירה של דברי הדואר, בין אישור בכתב ובין אישור טלפוני עם רישום נלווה בנוגע לאותו אישור טלפוני.

לשם השוואה ניתן להפנות לתקנה 497א(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, שעניינה בהמצאת כתבי בית דין לעו"ד, באמצעות פקסימיליה. שם הובהר היטב כי נדרש וידוא טלפוני בדבר קבלת הפקס (ראה גם רע"א 6858/06 מדינת ישראל נ' עטא אחמד אלקאדר אבו שקיר [31/12/06] (להלן: פס"ד אבו שקיר)) החל מסעי' ד של פסק הדין שניתן על ידי כבוד השופט א' רובנישטיין.

בפסק הדין הפנה בית המשפט העליון להחלטה קודמת שניתנה על ידי כב' השופט בועז אוקון כרשם (כתוארו אז), וערער עליה נדחה).

בפס"ד אבו שקיר הבהיר בית המשפט שעל אף שבתי המשפט אינם נוהגים, כדבר שבשגרה, לוודא את הגעתם של הפקסים הנשלחים, בטענה כי "הציבור, קרי; בית המשפט, אינו יכול לעמוד בדרישה זו – בדומה לאופן משלוח השומות על ידי המשיב – הבהיר שם בית המשפט, שלמרות הטענה יש לקיים את לשון התקנה, ובכל מקרה בהעדר המצאה כדין יש להוכיח לפחות "ידיעה" של הנמען, שיכול שתשמש תחליף במקרים מסוימים לכללי ההמצאה. בענייננו, לא הייתה "המצאה" ולא הוכחה "ידיעה".

בנסיבות העניין, כאשר המשיב הסתפק במשלוח ההחלטות בדואר רשום מבלי שהוסיף ובדק: קיומו של אישור על המצאת דבר הדואר לנישום, או לפחות קיום אישור בדבר מסירת הודעה על קיומו של דבר הדואר, ובמקביל, מסירה ביד, שהייתה אפשרות נוחה להמצאת ההחלטות, בנסיבותיו של התיק, והמשיך והוציא הודעות בדואר רשום, בניסיון כביכול לאכוף ביצוע תשלומים, מבלי שניתן היה לבצע בפועל, הרי שהמסקנה היא, שהמשיב לא פעל כנדרש ולא נוצרה חזקה בדבר קבלת הדואר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

לפיכך, יש לקבוע כי ההחלטות בדבר כפל המס, פסילת הספרים וקנס, נתקבלו לראשונה אצל המערער בדרך של מסירה ביד לבא כוח המערער, ביום 13/5/2012.

### דין הליך קבלת ההחלטות, כדון השגה:

39. נדון בתחילה במהות ההחלטה על הטלת קנס.

החלטה בדבר הטלת קנס לפי סעיף 95(א) לחוק, המקנה סמכות למנהל להטיל קנס של 1% - תוך שימוש במלה "רשאי" - נעשתה בעקבות פסילת ספריה של המערער לפי סעיף 77 לחוק שכותרתו: "הוצאה של חשבונית מס שלא כדון וניכוי מס תשומות שלא כדון" ולפיו:

"עוסק שניכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדון, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס אלא אם כן הוכיח בעת הבאת טענותיו לפי סעיף 62 להנחת דעתו של המנהל, כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדון".

בס"ק (ג) של סעיף 77 נקבע כי:

"על החלטת המינהל לפי סעיפים קטנים (א) או (ב) ניתן לערער לפי סעיף 83 כאילו הייתה החלטה בהשגה, בתוך 60 ימים מיום שנמסרה ההודעה עלה החלטה".

להשלמת הוראות החוק הרלוונטיות הנזכרות לעיל, נפנה לצורך הליך "השגה" לסעיף 82(א), הקובע:

"החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך 30 יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה..." (ההדגשות אינן במקור – ש' ר').

ואילו סעיף 82(ג) מחייב במתן החלטה בהשגה ובהמצאה לחייב במס, בתקופת זמן מוגדרת כוללת של שנה. וזו לשון ההוראה:

"(ג) הודעה על הסכמת המינהל או על החלטתו בהשגה, ועל נימוקיה, תומצא לחייב במס".

ובהעדר החלטה ו/או העדר המצאה בתוך שנה (סעיף 82(ד)), יראו את ההשגה כאילו נתקבלה.

"(ד) לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה".

בנוגע להליך ערעור יש להפנות לסעיף 83 לחוק שכותרתו "ערעור" נקבע בס"ק (א):



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

**"הרואה עצמו מקופח בהחלטת המינהל בהשגה רשאי לערער עליה בפני בית המשפט המחוזי".** (ההדגשה איננה במקור – ש' ו').

40. הפועל היוצא מעיון בסעיפים שהובאו עד כה הוא, שאותו הליך שהתנהל לצורך פסילת ספרים ושיכול להקנות סמכות להטיל קנס, בנוסף לחיוב במס עצמו, ניתן לראות בו **הליך שווה ערך להשגה**, כמצוין בסעיף 77ב(ג) לחוק. ואכן אז ההחלטה שנתקבלה, כמפורט בסעיף 77ב(ג) לחוק, כדין החלטה בהשגה, החלטה המקנה גם זכות ערעור.

יש לציין עוד שמבחינת מהות ההחלטה בדבר פסילת ספרים, דינה כדין הוצאת שומה, שהיא החלטה קונסטיטוטטיבית (ראה ע"מ (חי') 6669-10-09 **ראסם ספיה נ' פקיד שומה עכו** [24/11/14], סעי' 27 וההפניה שם לע"א 975/97 **המועצה המקומית עילבון נ' מקורות, חברת מים בע"מ**, פ"ד נד(2) 433, 450-א(ב)).

41. הנדבך הנוסף הוא סמכות להטיל קנס על אי ניהול ספרים כדין. הסמכות לעשות כן מבוססת על אותו הליך – **שהוא במהותו השגה**, כאמור. בפועל מדובר בהחלטה מקבילה על בסיס אותם נתונים, ולכן גם לצורך זה יש לראותה, כהחלטה על השגה.

המסקנה הנוספת המתבקשת, שגם החלטה על הטלת קנס, אשר במהותה היא קביעת מס וקנס היא החלטה שנתקבלה בהליך שווה ערך להשגה, על כל המשתמע מכך, לרבות החלטת תקופת ההתיישנות לעניין מועד מתן ההחלטה ושיגורה.

42. בהתייחס למהות **ההחלטה בדבר כפל מס**, הרי החלטה זו על פניה דינה כדין החלטה בשומה **וב-בתוספת של קנס**.

סעיף 50(א1) שעניינו **"כפל מס בגין הוצאת חשבונית מס שלא כדין"** קובע: **"עוסק שניכח מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל עליו כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין"**.

(ההדגשה אינה במקור – ש' ו').

בס"ק (ב) של אותו סעיף נקבע:

**"הדרישה לשלם כפל מס לפי סעיפים קטנים (א) או (א1) ניתן לערער לפני בית המשפט המחוזי; הגשת הערעור תעכב את תשלום כפל המס, אלא אם הורה בית המשפט אחרת"**.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

מלשון הסעיף עולה שעומדת זכות ערעור לנישום על החלטה כזו, בדומה לזכות העומדת לנישום בגין הוצאת שומה. ועוד, עצם הגשת ערעור, בדומה לערעור המוגש על שומה כאשר המחלוקת היא למלוא סכום המס (ראה לצורך השוואה סעיף 85 לחוק), מקנה זכות עיכוב ביצוע תשלום.

43. לעניין גדר הסמכות האמורה ומהותה, יש לשים לב לשני נושאים:  
(א) ההחלטה על שיעור כפל המס היא רשות ולא חובה, לעניין זה יש להפנות למלה "רשאי".  
(ב) החלטה על כפל מס, באה בעקבות החלטה על שומה.

לעניין הנושא הראשון, יש להדגיש כי המלה "רשאי" מצביעה על שיקול דעת שיש למנהל להחליט אם לחייב בכפל מס ואם לאו, וזאת בהבדל מן ההוראה המחייבת המורה חיוב בסעיף 50(א) של החוק לגבי אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס ולמרות זאת הוא הוציא חשבונית מס או הוציא מסמך הנחזה כחשבונית מס, כי אז הנוסח הוא **"יהיה חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה"**.

ומכאן החובה לקיים דיון אשר יאפשר לממש את זכות הטיעון של הנישום, הן קודם להטלת כפל המס והן קודם להטלת קנס בגין פסילת ספרים, לפי סעיף 95 לחוק. לעניין זה יש להפנות לסעיף 62 לחוק, שכתורתו **"מתן הזדמנות להשמיע טענות"**.

סעיף 62 שכתורתו **"מתן הזדמנות להשמיע טענות"** קובע שיש ליתן הזדמנות לנישום להביא טענותיו בפני המנהל בטרם החליט לקבל החלטותיו בהקשר לסעיפים מסוימים (בנוגע לזכות טיעון קודם להחלטה בדבר פסילת ספרים ראה גם אהרון נמדר מס ערד מוסף, חלק שני (מהדורה חמישית, תשע"ג-2013) 2017). וזה לשון סעיף 62 (הוספו השלמות בהתייחס לתוכן ההוראות שהוזכרו):

**"ביקש המנהל לפעול לפי סעיפים 52(ג) או (ד) (סמכות המנהל שלא לרשום עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי אם יש לו יסוד סביר לחשוד שהוא יעסוק בפעולות בלתי חוקיות וס"ק (ד) מדבר על סמכותו של המנהל לדרוש ערובות) 54 (רישום ארעי של עוסק), 58 (רישום מסוג שונה), 59 (רישום עוסק מורשה כעוסק פטור), 61 (שינוי ברישום או ביטול), 77ב(א) או (ב) (הוצאת חשבונית מס שלא כדין וניכוי מס תשומות שלא כדין) או 106ב(א) (גביית מס בנסיבות מיוחדות), שלא על פי בקשת הנוגע בדבר יתן לו הזדמנות להביא בפניו טענותיו"**.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

44. ועוד מבחינת מהות ההחלטה, יש לקבוע כי כדי להחליט על כפל מס, יש להחליט תחילה מהו שיעור המס המתחייב. החלטה כזו במהותה היא הוצאת שומה, ויש לנהוג על פי הכללים הנהוגים לגבי שומה.

הטלת כפל המס היא אף חמורה מהחלטה על הוצאת שומה בלבד, ומקל וחומר שיש להידרש בחומרת יתר לכל המגבלות הדיוניות החלות בנוגע לשומה.

45. במקרה דנן יש אף להוסיף ולהחמיר עם המשיב. על פי העדות של העדים מטעם המשיב (ראה למשל עדותו של מר וייס בעמ' 138 שו' 25 ואילך), כאשר ישנה החלטה על כפל מס לפי סעיף 50, נמנע המשיב מלהוציא שומה נפרדת.

כמו כן, יש להפנות לתשובות שניתנו לשאלות שהוצגו לעד מטעם המשיב על ידי ב"כ המיערערת, עוד אלגז (נעמ' 130-140 לפרו').

**"... אנחנו לא מוציאים גם שומה וגם כפל מס. כי אנחנו מחליטים על פי סעיף 50, אז על פי סעיף 50 אנחנו לא מוציאים שומה. אנחנו על פי היעוד שלנו אי אפשר לחייב בגין אותה שומה מעל פעמיים. המקסימום זה לחייב פעמיים אז אנחנו עושים כפל מס" (נעמ' 138 ש' 31-33).**

עולה בברור במקרה כזה כי החלטה על כפל מס דינה כדין שומה שהוצאה בצו, אחרי הליך של השגה. אלא שבמקרה כזה הליך ההשגה הוא אוטומטי ללא צורך בהגשת בקשה לקיומו.

התשובות שצוטטו לעיל מדגישות יתר על המידה שיש לראות בהחלטה על כפל המס כהחלטה של שומה שהוצאה – החלטה על שומה היא הכרחית אפוא ומהווה בסיס גם להחלטה על כפל המס. גם תוכנם של הדיונים שהתנהלו לקראת קבלת אותה החלטה, תומכים במסקנה כי מדובר בהליך שהוא במהותו השגה, על כל המשתמע מכך.

46. אעיר בשולי הדברים כי אין הכרח להימנע מהוצאת שומה נפרדת לצד החלטה על כפל המס. נראה כי בפועל כך נוהג המשיב כאשר לא מדובר באותו נישום. טענת המשיב כי קיימת הגבלה על שיעור החבות (לא לחייב מעבר לכפל המס) אינה מונעת הוצאת שומה נפרדת, ויש מקום לשקול לנהוג כך בכל מקרה כדי למנוע פגיעה אפשרית בהליך ההשגה והערעור, לרבות זכות הטיעון.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

מכל מקום, הודעה על כפל מס – מבלי שקדם לכך הליך על הוצאת שומה - איננה יכולה להיחשב להודעה מינהלית בלבד, מבלי שקדמה לה החלטה מהותית על עצם החיוב בשיעור מס כפול.

47. המסקנה המתבקשת, הן לאור סעיפי החוק הרלוונטיים שהובאו לעיל, והן תוך בחינת מהות הליך קבלת ההחלטות בדבר כפל מס וקנס, כי יש לראות את ההליך המתנהל לקראת קבלת החלטות, כהליך של השגה, לרבות מועד קבלת ההחלטה ואופן המצאתה לנישום. לאור הפגמים שהיו במקרה דנן, נותרת השאלה, מה נפקותם.

### בטלות יחסית :

48. המשיב טען בהסתמכו על תורת הבטלות היחסית, כי גם אם נפל פגם כזה או אחר בהתנהלותו בנוגע למסירת ההודעות, הרי שניתן לרפא פגם זה, מבלי לבטל את החלטות כפל המס והקנס.

יתר על כן, לעמדת המשיב, גם אם יקבע בית המשפט כי לא נתקבלו ההחלטות אצל המערערות במועד המתחייב, אין בכך כדי לאיין את החלטות המשיב או מי מהן, מאחר שהייתה המצאה כדין, ויש לבחון מה השפעתה או השלכתה של הפגם במקרה דנן. לשון אחר, המשיב טוען כי יש להחיל את כלל הבטלות היחסית ולהסיק שלא כל הפרה מהותית כמו במקרה כגון זה, גוררת בהכרח בטלות, במיוחד כאשר לגבי כפל מס וכפל קנס אין תחולה לסעיף 82(ד) לחוק כאמור, והן לאור הנתונים העובדתיים שיש בהם להצביע כי אכן מדובר בחשבוניות פיקטיביות. המשיב מציין עוד, שהמערערות לרבות נציגיה, היו מודעים לאפשרות כי תתקבל החלטה על כפל מס וכן על קנס.

49. המערערות מנגד טענה, כי יש להורות על ביטול ההחלטות לאור הפגם המהותי של אי המצאת ההחלטות, הן בהעדר מעקב על המצאת דבר הדואר למערערות, והן בשל העובדה שהמשיב נמנע מלהמציא עותק מן ההחלטות למייצגים ולבא כוח המערערות, כאשר לצורך השימוע עצמו הוזמנו אלה לדיונים.

עוד טענה המערערות, כי על אף שהמשיב הוא רשות מינהלית, לא ברור אם נכון וראוי להחיל את תורת הבטלות היחסית על מקרה כגון זה, כאשר המועדים לעריכת השומה עומדים במרכז מערכת היחסים אשר בין הנישום ובין פקיד השומה מנהל מע"מ, ובהיות סוגית המועדים בענייני שומות, סוגיה מהותית. מה עוד שלדעת המערערות, קבלת עמדת המשיב לפיה אין לבטל את ההחלטות שלא נמסרו למערערות, תרוקן מתוכן את סעיף 82(ד) לחוק – שיש להחילו במקרה דנן - הקובע כי אם לא יחליט המנהל בתוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

50. נראה כי גם במחלוקת זו יש לקבל את עמדת המערער. כלל הפסלות היחסית תפס את מקומה של הדוקטרינה לפיה הפרה מהותית בהליך המינהלי צריך שתגרור ביטול החלטה. השאלה אם הפגם בהליך הוא בגדר הפרה מהותית הגוררת אחריה ביטול ההחלטה מוכרעת בכל מקרה ומקרה על יסוד שני שיקולים עיקריים: האחד, האם ההפרה עשויה הייתה להשפיע על ההחלטה, לשון אחר, האם ההחלטה עשויה להיות שונה, לולא ההפרה. בדיקה נוספת היא, מה תהיה הפגיעה בטובת הצדדים מזה וטובת הציבור מזה, אם ההחלטה המינהלית תבוטל בשל ההפרה (ראה יצחק זמיר סמכות המינהלית (תשנ"ו-1996), כך ב' 832-830 וכן בג"ץ 161/80 מלון סנטרופז בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד (4) 709).
- 1 הנחת היסוד העומדת בבסיס הגישה האמורה היא, שביטול אוטומאטי של ההליך המינהלי, יותר משיהווה הביטול עונש על הרשות, יהיה בו משום פגיעה בציבור.
- 2 עוד אין להתעלם ממקרים בהם נפקות התוצאה לקיומו של הפגם, מוסדרת בסעיף של החוק
- 3 (כדוגמת סעיף 82(ד) לחוק מע"מ).
- 4
51. במקרה דנן, הובהר כי יש מקום להחיל את הוראת סעיף 82(ד) לחוק מע"מ, כחל גם במקרה זה, בהיות מהות ההחלטות שנתקבלו, החלטות הנוגעות לנושאי מחלוקת מהותיים: נקבע כי החלטה לפי סעיף 50 לחוק אמורה לכלול כאמור החלטה בדבר הוצאת שומה, והחלטה על הטלת קנס היא תוספת המחמירה עם הנישום, וניתנת במקביל או יחד עם החלטה על שומה. כשם שהתוצאה של החלטת הוראת סעיף 82(ד) על שומה שהוצאה ולא שוגרה במועד לנישום, באופן המאפשר קיומה של חזקה חלוטה, מביא לבטלות השומה שהוצאה, תוצאה דומה צריך שתחול עם הפעלת הסמכות לפי סעיף 50 של החוק.
- 15
52. לחלופין, יש לחזור ולהזכיר כי רשות המס פועלת כרשות מינהלית, וככזו, חלות עליה גם עקרונות הדין המינהלי (עמ"ה (ת"א-יפו) 1155/04 שירצקי (איזי) יחזקאל נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו) וכאשר הוראות החוק "שותקים" בנוגע לתקופת ההתיישנות, אין מניעה להידרש לכללי המשפט המינהלי לשם קביעת "המועד הסביר" למשלוח הצווים לנישום. המצאת החלטות למעלה משנה לאחר קבלתן, היא מעבר לסביר, ומצדיקה ביטולן.
- 20 נוסף לכך שבמקרה דנן, היה שיגור טכני של ההחלטות, מצד אחד, ללא בדיקה אם אכן דבר הדואר שנשלח בדואר רשום הגיע לידיעת הנישום הרלוונטי, ומצד שני, הימנעות מלהעביר עותק של ההחלטות למייצגי המערער או לבא-כוחה, בעת שאלה נמצאים אצל המשיב בשל דיון בתיקים אחרים. כל אלה מצביעים על ליקוי ממשי באופן התנהלותו של המשיב, המובילים למסקנה זהה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-06-1334 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו

1  
2 אם נוסף על כך שעל פי מהות ההחלטות יש לראות את הליך הבירור עצמו כהשגה, ובמקרה  
3 כזה קיימת הוראת חוק ברורה המצביעה על ביטולו של ההליך (סעיף 82(ד) של החוק), הרי  
4 שיש להחיל ההוראה האמורה על המקרה דנן, ולקבל את הערעור.  
5  
6 מבחינת תוצאת המס, עקרונית, אין בהליך זה כדי למנוע כאמור את גביית המס המתחייב,  
7 כפוף כמובן לתקופת ההתיישנות.  
8

### התוצאה:

53. אשר על כן, אני מורה על קבלת הערעור.  
ההחלטות בדבר כפל מס על פי הוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ, בגין הוצאת חשבוניות מס  
שלא כדין; החלטה המורה על פסילת פנקסי המעוררת לשנות המס 2006 ו-2007, לפי סעיף  
77(ב) לחוק בגין ניכוי תשומות על חשבוניות שהוצאו שלא כדין והטלת קנס על המעוררת  
בשיעור של 1% מסך עסקאותיה, מכוח הוראת סעיף 95 לחוק מע"מ - בגין אי ניהול ספרים  
כדין, בטלות, בשל אי המצאה כדין בתוך שנה ממועד הדיונים.

אין בתוצאה זו כדי למנוע לכאורה את גביית המס על-פי שומה שתוצא, אם טרם הוצאה,  
בכפוף לבדיקת תקופת ההתיישנות, במיוחד לאור פסק הדין בהליך הפלילי, ובהתאמה  
לסעיפים הרלוונטיים (77(ב), 79(ב)).

המשיב ישלם הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד למעוררת בסכום כולל של 10,000 ₪, בתוך 30  
ימים מהיום.

### המזכירות תמציא עותק פסק הדין לב"כ הצדדים.

9  
10  
11 ניתן היום, ט"ו כסלו תשע"ה, 07 דצמבר 2014, בהעדר הצדדים.  
12

שולמית וסרקרוג, סגנית נשיא

13  
14  
15  
16