



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

עיריית אשקלון
ע"י ב"כ עו"ד יניב שקל ועו"ד עמיחי מאושר

המערערת

נגד

מנהל מכס ומע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אמנון שילה

המשיב

פסק דין

1

1. זהו גלגול השני של התיק שבכותרת בפני בית המשפט הנכבד כאשר ההכרעה לה נדרש בית המשפט כעת נוגעת לסוגיית השומה, וזאת לאחר שהחלטה בדבר סיווג פעילותה של המערערת במכירת 52 מגרשים כפעילות עסקית הפכה חלוטה וסופית.

בגלגול הראשון ערערה המערערת (להלן: "העירייה") על החלטת המשיב, לפיה יש לסווג את פעילותה של העירייה במכירת 52 מגרשים, בין השנים 1999-2003 כפעילות עסקית, ועל כן ישונה סיווגה של העירייה ממלכ"ר לעוסק, ביחס לפעילות זו.

ערעור המערערת על החלטה זו התקבל על ידי בית משפט זה, בפסק דין מיום 26.11.09.

ערעור המשיב לבית המשפט העליון התקבל, ביום 27.9.12, נע"א 1919/10 מנהל המכס והמע"מ נ' עיריית אשקלון). בקשת המערערת לקיום דיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון, נדחתה על ידי כב' הנשיא גרוניס בדנ"א 9349/12 עיריית אשקלון נ' מנהל המכס והמע"מ (פורסם בנבו 7.8.14).

לאחר שסוגיית סיווג המערערת לעניין פעילותה במכירת המגרשים הפכה סופית ונקבע, כי היתה זו פעילות עסקית לכל דבר ועניין העלתה המערערת טענות שלושה הנוגעות לשומה שהוצאה לה על ידי המשיב, טענות אותן דחה המשיב – ולא נותר אלא להכריע גם בשאלות אלו.

16

העובדות הרלוונטיות והשתלשלות ההליכים בערעור שבכותרת

2. בשנת 1999 החלה המערערת במכירת מגרשים בעיר אשקלון. המערערת דיווחה למשיב על חמש העסקאות הראשונות שביצעה, כעסקאות אקראי במקרקעין, ב"טופס דיווח עסקת אקראי", בגין כל תקבול שקיבלה על חשבון התמורה, והעבירה את המע"מ שגבתה לרשויות מע"מ.

20



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 יצוין, כי העסקה הראשונה שדווחה על ידה לא נכללה בשומה ואילו העסקה החמישית נעשתה בין
- 2 המערערות לבין חב' גלרוס, עסקה שהיתה מחויבת ממילא על פי דין. לכן, התמקדו הצדדים – גם
- 3 בערעור בפני בית המשפט העליון – בשלוש עסקאות מכר שביצעה המערערות לאנשים פרטיים,
- 4 שדווחו על ידה כעסקאות אקראי.
- 5 3. בין השנים 1999-2003 מכרה המערערות 53 מגרשים במקרקעין. מכר המגרשים נעשה באמצעות
- 6 פרסום מכרזים פומביים. למסמכי המכרז צורפה הערכת שמאי מקרקעין בנוגע לשווי המגרש.
- 7 המגרשים נמכרו במחירי השוק, לכל המרבה במחיר.
- 8 4. המערערות פנתה אל המשיב בבקשה להשיב את מס העסקאות ששולם בעת הדיווח על עסקאות
- 9 האקראי. לאחר שהמשיב בחן את בקשת המערערות להחזיר המע"מ בגין שלוש המכירות
- 10 הראשונות, החליט המנהל, ביום 9.5.02, להפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף,
- 11 תשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), ולשנות את סיווג המערערות בגין פעילותה במכר המגרשים,
- 12 ממלכ"ר לעוסק.
- 13 כפי שהודיע המשיב למערערות, "שינוי הסיווג יחול מתחילת הפעילות ממכירת המקרקעין".
- 14 בהתאם לכך דחה המשיב בקשת המערערות להשבת המס ששולם.
- 15 עוד הובהר למערערות במכתב זה, כי אם היא חולקת על החלטת מנהל מע"מ, היא רשאית להעביר
- 16 למנהל את טענותיה תוך 30 יום (הודעת המשיב למערערות מיום 9.5.02 צורפה כנספח א' להודעת
- 17 הערעור שבכותרת).
- 18 5. ביום 1.10.02 הגישה המערערות לבית המשפט המחוזי בבאר שבע הודעת ערעור על החלטת מנהל
- 19 מע"מ מיום 9.5.02 (ע"ש 1562/02).
- 20 משהתברר כי המערערות לא ניצלה את זכותה להשגה בפני המנהל, הוסכם על ידי הצדדים כי
- 21 הערעור יימחק וכי למערערות תישמר הזכות להגיש השגה, כמו גם ערעור לפי סעיף 64 לחוק, היה
- 22 ותידחה השגתה.
- 23 6. המערערות הגישה למשיב השגה, בהתאם למוסכם. השגתה נדחתה ביום 24.3.03.
- 24 ביום 29.4.03 הגישה המערערות ערעור על החלטת המנהל לשינוי סיווג, בהתאם להוראת סעיף
- 25 64(א) לחוק.
- 26 כפי שצוין לעיל, ערעור המערערות התקבל על ידי בית משפט זה, בפסק דין מיום 26.11.09, ואולם,
- 27 ערעור שהוגש על ידי המשיב לבית המשפט העליון (ע"א 1919/10) התקבל, בפסק דין מיום
- 28 27.9.2012, והחלטת המשיב בדבר סיווג העסקאות אומצה ועומדת בעינה.
- 29 7. נוכח סופיות הקביעה בסוגיית סיווג העסקאות, הוציא המשיב, ביום 28.1.04, למערערות שומת
- 30 עסקאות, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 77 לחוק, במסגרתה חויבה המערערות במס עסקאות בגין
- 31 עסקאות מכירת המגרשים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 יודגש, כי כבר ביום 17.12.03, עוד בטרם הוציא המשיב את שומת העסקאות, פנתה המערערת אל
- 2 המשיב, באמצעות הפרקליטות, וטענה לתחולתו של סעיף 64(ג) לחוק, המונע, לשיטת המערערת,
- 3 את הוצאת השומות. (ראה מכתבה של ב"כ המערערת מיום 17.12.03 - מסומן **נספח ד'** לסיכומי
- 4 המשיב)
- 5 בתגובה לכך, השיב המשיב, במכתב מיום 8.1.04, כי אין כל מניעה להוצאת שומת העסקאות, וכי
- 6 בפן המעשי לא תהא להחלטת שינוי הסיווג כל משמעות היה ולא יוצאו, תוך התקופה הקבועה
- 7 בחוק, שומות העסקאות; וכי כל פרשנות אחרת מסכלת את התכלית המעשית העומדת ביסוד
- 8 ההחלטה בדבר שינוי הסיווג.
- 9 (ראה תשובת ב"כ המשיב למערערת מיום 8.1.04 - מסומנת **נספח ה'** לסיכומי המשיב)
- 10 8. ביום 25.8.04 ניתנה החלטה הדוחה את השגת המערערת על חיובה בשומת מס עסקאות. בהחלטה
- 11 נכתב, בין היתר, כך: **"ידוע לנו כי הוגש על ידי העירייה ערעור בעניין החלטת הנהלת המכס**
- 12 **ומע"מ לשנות את סיווג עיריית אשקלון וטרם ניתן פסק דין. בעניין מכירת המגרשים נשוא**
- 13 **שומה זו, הרינו להודיעכם כי לא יופעלו הליכי גביה בקשר לשומה עד למתן פסק דין בערעור**
- 14 **שהוגש על החלטה לשינוי סיווג"**.
- 15 (ראה החלטת המשיב בהשגה מיום 25.8.04 מצורפת כנספח ו' לסיכומי המשיב)
- 16 9. על רקע האמור, פנתה המערערת אל המשיב בבקשה להסדר דיוני, שהמשיב נאות להסכים לו,
- 17 לפיו הערעור בשאלת השומות שהוצאו למערערת יצטרף כשאלה משנית לערעור התלוי ועומד
- 18 בסוגיית הסיווג, וידון רק אם יעלה הצורך בכך, לאחר שתינתן החלטה בעניין הסיווג. לפיכך,
- 19 הגישה המערערת לבית המשפט ערעור נוסף בשאלת החבות במס בגין מכירת המגרשים, בצירוף
- 20 לבקשה מוסכמת להסדר הדיוני כאמור בסעיף זה. הסדר דיוני זה קיבל תוקף של החלטת בית
- 21 משפט ביום 14.9.04 וסוגיה זו מהווה חלק בלתי נפרד מהליך הערעור הראשיתי שהוגש בסוגיית
- 22 סיווג העסקאות.
- 23 10. בעקבות הכרעת בית המשפט העליון בשאלת הסיווג (27.09.12) התעוררה במלוא עוצמתה שאלת
- 24 השומה, וביום 10.3.13 הגישה המערערת **השגה על שומת העסקאות שהוצאה לה ביחס לחיוב**
- 25 **המע"מ ביחס למגרש 59** (ראה נספח ד' להודעה המפרטת את נימוקי הערעור).
- 26 תחילה טענה המערערת, בהשגה זו, כי לנוכח הוראת סעיף 31(4) לחוק (מתן פטור ממס לעסקה
- 27 שבעת רכישתה לא ניתן היה לנכות את המס בגינה), לא היה מקום לחיובה במע"מ כלל ועיקר,
- 28 טענה זו נזנחה כליל בערעור הנדון על ידי המערערת.
- 29
- 30
- 31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1
- 2 במסגרת ההשגה טענה המערערת טענות שונות באשר לגובה החיוב במס עסקאות: תחילה טענה
- 3 כי, מאחר שחלקן של העסקאות דווחו זה מכבר כעסקאות אקראי ושולם בגין המע"מ, אין מקום
- 4 לחייב אותה בשנית (כך 5 עסקאות כמפורט בסעיפים 2.1 – 2.5 להשגה). בנוסף, טענה המערערת,
- 5 כי יש להתיר לה קיזוז מס תשומות בגין מכירת המגרשים, והצגה חשבוניות מס שהוצאו לה בגין
- 6 תשומות אלה.
- 7 יש לציין, כי המערערת לא טענה דבר באשר לסמכותו של המשיב להוצאת השומות מלכתחילה,
- 8 אף לא באשר לבקשתה לחיוב מופחת של הפרשי הריבית וההצמדה.
11. החלטה בהשגה ניתנה ביום 9.9.13. במסגרת החלטה זו, התקבלו חלקן של טענות המערערת,
- 12 לרבות הפחתת סכומי מס בשל דיווח המערערת על עסקאות אקראי שנכללו בשומה המקורית,
- 13 וכן התאפשר למערערת לקזז מס תשומות כנגד חשבוניות מס שהוצאו לה כדין, בגין עיסוקה במכר
- 14 המקרקעין.
- 15 (ההחלטה בהשגה מיום 9.9.13 צורפה כנספח ט' לסיכומי המשיב)
- 16 כעולה מהנספח להחלטה בהשגה, המפרט את העסקאות שחויבו במס העסקאות, נמצא כי המשיב
- 17 פיצל בין עסקאות בשנת 2002 עד ליום 15.6.2002, ועסקאות שנערכו מיום 15.6.2002 ואילך.
- 18 הפיצול בעסקאות נעוץ בשינוי שיעור המע"מ ביום 15.6.2002, מ-17% ל-18%, המחייב תחשיב
- 19 אחר לעניין שיעור המע"מ באשר לעסקאות שנערכו עד לתאריך 15.6.2002 ולאחריו (וראה צו מס
- 20 ערך מוסף) (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (תיקון – הוראת שעה), התשס"ב 2002, ק"ת
- 21 6137, 6.5.2002.
- 22 12. לאחר שמוצה הליך ההשגה ניתנה הוראה – ביום 2.10.13 – לבקשת הצדדים, על חידוש ההליכים
- 23 בערעור הנדון לצורך דיון בערעור המערערת בסוגית שומת העסקאות.
- 24
- 25
- 26
- 27
- 28
- 29
- 30

טענות המערערת

13. לשיטת המערערת, שומת העסקאות בטלות מעיקרא משהוצאה בניגוד להוראת סעיף 64(ג) לחוק,
- 14 המורה על עיכוב ביצועה של החלטת המנהל, ובלא שהמשיב נטל את רשותו של בית המשפט
- 15 להוציאן.
- 16 לחילופין, טוענת המערערת כנגד החיוב במס בגין עסקאות שנערכו עד ליום 9.5.2002, מאחר
- 17 ובהתאם להוראת סעיף 63 לחוק אין להחיל החלטה על שינוי סיווג באופן רטרואקטיבי, אלא רק
- 18 החל מהמועד בו חלפו שלושים יום לאחר החודש שבו ניתנה החלטה לפי סעיף 64 לחוק, או במועד
- 19 מאוחר יותר שקבע המנהל.
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25
- 26
- 27
- 28
- 29
- 30



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

1 בעניין זה חזרה וטענה המערערת, כי בניגוד לעמדת המשיב, הכרעת בית המשפט העליון בסוגיית
2 הסיווג לא דנה בשאלת התחולה הרטרואקטיבית ויש לדחות את טענת המשיב ולפיה לגבי סוגיה
3 זו קיים השתק.
4 לחלופי חילופין טענה המערערת, כי אם תתקבל עמדת המשיב והשומה לא תבוטל במלואה, אזי
5 לא קמה לה חובה בהפרשי הצמדה וריבית עובר למועד ההודעה על שינוי הסיווג, שעד למועד זה
6 לא נדרשה להגיש דו"ח תקופתי, וכי בנסיבות המיוחדות של מקרה זה אין להשית עליה ריבית
7 והפרשי הצמדה בגין התקופה עובר למתן פסק הדין של בית המשפט העליון.
8

עמדת המשיב

10 14. לעמדת המשיב, הוצאת שומות עסקאות לפי הוראת סעיף 77 לחוק אינה מעוכבת בשל הוראת סעיף
11 64(ג) לחוק כלל ועיקר, וכי דווקא קביעה לפיה לא ניתן להוציא שומה עלולה לגרום לכך שעד
12 להכרעה בשאלת שינוי הסיווג יעברו חמש שנים ממועד העסקאות ותחול עליהן התיישנות. נמצא,
13 כי שאלת שינוי הסיווג תיוותר תיאורטית, וכי לכך בוודאי לא כיוון המחוקק.
14 עוד טען המשיב, כי גם טענתה של המערערת, לפיה המשיב לא נטל רשות מבית המשפט להוציא את
15 השומות, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין זה, שכן, מלכתחילה לא לכך כוונה הוראת סעיף 64(ג),
16 ולו היתה מוגשת בקשה כאמור, אין ספק, כי בית המשפט הנכבד היה מתיר זאת.
17 ממילא, כך טען, כי הוצאת השומה לא נועדה אלא לאפשר למשיב לעמוד במגבלת ההתיישנות
18 הקבועה בדין (5 שנים), שכן, ממילא אין מבוצעות פעולות גבייה כאשר הליכי הערעור תלויים
19 ועומדים הן בעניין שינוי הסיווג ובוודאי כאשר מוגש ערעור על השומה. ועוד ציין, כי המערערת
20 עצמה לא טענה, במסגרת ההשגה השנייה שהוגשה על ידה בנושא השומה, כי השומה הוצאה
21 מלכתחילה בחוסר סמכות.
22 אשר לטענת המערערת, לפיה אין להתיר תחולה רטרואקטיבית של שינוי הסיווג, טען המשיב, כי
23 טענה זו תוקפת, הלכה למעשה, את החלטת הסיווג, וזו, כאמור, הוכרעה זה מכבר, על כל חלקיה,
24 לרבות עיתוי שינוי הסיווג, על ידי בית המשפט העליון והפכה חלוטה. לפיכך, נטען כי המערערת
25 מנועה מלהעלות טענה זו גם אם בעקיפין בשנית.
26 לגופו של ענין טען המשיב, כי אין המדובר בחקיקה רטרואקטיבית וכי הדין מאז ומעולם היה כי
27 עוסק מחויב במע"מ. ומשנקבע, כי סיווגה של המערערת ביחס למכירת המגרשים אינו כמלכ"ר,
28 כפי סיווגה האוטומטי, אלא כעוסק, נמצא, כי מלכתחילה היה על המערערת לשלם את המס.
29 במובן זה, נטען, כי אין הדבר שונה מכל הוצאת שומות עסקאות או שומות תשומות, הקובעת חיוב
30 ביחס לאירועי עבר; קל וחומר כאשר בפועל, העירייה גבתה את המע"מ בפועל ולא נגרם לה כל
31 גרעון תפעולי, כקביעתו של בית המשפט העליון.
32
33



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

1
2 אשר לעומדת המערערת ביחס לחיובה בריבית והפרשי הצמדה טען המשיב, כי חיובי הריבית
3 וההצמדה אינם בבחינת עונש ובוודאי שאינם מהווים קנס, והם נועדו לשמירה על ערכו של החיוב.
4 לטענתו, המערערת יכולה להימנע – לו חפצה בכך – מחיובי ריבית והצמדה גבוהים, לו בחרה לשלם
5 את המס, ולהמשיך להתדיין על עצם החיוב לשלמו. אי תשלום המס זוהי זכות, רשות העומדת
6 למערער בהליך מס, אולם בעת הפסד בהליך המשפטי, על המערער לשאת תשלום חיובי ריבית
7 והצמדה כדין, מן המועד בו היה עליו להגיש את הדו"ח התקופתי.

8

9

השאלות השנויות במחלוקת

- 10 15. - האם שומת העסקאות הוצאה כדין ובסמכות או שמא דינה בטלות.
11 - האם שינוי סיווג המערערת לצורך מכירת המגרשים חל רטרואקטיבית ביחס לכל העסקאות
12 או שמא אך מיום החלטת המנהל.
13 - השתת חיובי הצמדה וריבית על קרן החוב.

14

האם שומת העסקאות של המשיב, לפי סעיף 77 לחוק מע"מ, הוצאה כדין ובסמכות

- 15
16 16. אין חולק כי במקרה דנן פעל המנהל על פי הוראת סעיף 58 לחוק ושינה את סיווגה של המערערת
17 לעניין עסקאות המקרקעין נשוא הדיון. בהתאם, הוציא המנהל למערערת שומות ואולם, עשה כן
18 לאחר שהוגש ערעור המערערת בסוגיית הסיווג ומבלי שפנה לקבלת אישורו של בית המשפט, על
19 אף הוראת החוק בדבר עיכוב הביצוע.
20 בהינתן האמור, ובהסתמכה על הוראת ס' 64(ג) טוענת המערערת, כי הכלל הוא, שמשחוגש ערעור,
21 מעוכבת החלטת המנהל לעניין שינוי הסיווג. כאשר לשיטתה, עיכוב הביצוע משמעו העדר
22 סמכותו של המנהל להוציא שומות לפי סעיף 77 לחוק. כאשר החרג לכלל הינו בדמות החלטה
23 של בית המשפט המאפשרת היעדר העיכוב, שבלעדיה הוצאת השומה עומדת בניגוד להוראות חוק
24 המע"מ.

25

- 26 17. נשאלת אפוא השאלה - האומנם, הגשת ערעור לפי סעיף 64(ג) לחוק מונעת מהמנהל להפעיל את
27 הסמכות, הנתונה לו בסעיף 77 לחוק, לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע, לשיטתו,
28 מהעוסק? או שמא הסמכות בעינה עומדת אולם, לכל היותר, מנימוקים פרוצדוראליים-דיוניים,
29 ניתן ואף רצוי לעכב את הדיון בערעור המוגש על השומות שהוצאו, עד להכרעה בערעור על שינוי
30 הסיווג (לפי ס' 64 לחוק)?

- 31 כזכור, בענייננו, אוחד בהסכמה הדיון בערעור על שינוי הסיווג ועל שומת העסקאות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

**ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016**

18. אקדים ואומר, כי סבורה אני כי הסמכות להוצאת שומה בעקבות הליך של שינוי סיווג הינה
- סמכות נפרדת ומובחנת מהליך הסיווג, וכי הבסיס החוקי להפעלת הסמכות הינו שונה ועל כן אין
- בהוראת סעיף 64 (ג) לחוק כדי לעכב את ביצוע הליך השומה, כי אם רק את קביעת הסיווג. ואולם,
- וכך גם נוהגים, הליכי ההשגה והערעור על קביעת השומה מעוכבים עד להכרעה סופית בסוגיית
- שינוי הסיווג. אסביר דברי:
- סעיף 64 לחוק קובע:
- "(א) **פעל המנהל על פי סעיפים 52(ב) עד (ד), 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61 או 106ב(א) יודיע על**
- כך לנוגע בדבר, והרואה עצמו נפגע רשאי, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה,**
- לערער לפני בית המשפט המחוזי.**
- (ב) **נתבקש המנהל לפעול על פי הסעיפים הנזכרים בסעיף קטן (א) ולא השיב לבקשה תוך 90**
- יום, יראוהו לעניין סעיף קטן (א) כאילו דחה את הבקשה.**
- (ג) **הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם החליט בית המשפט אחרת."**
- סעיף 64 נמנה על **פרק י' לחוק**, שכותרתו "**רישום**". פרק זה, אשר מורכב מסעיפים 52 עד 65,
- עוסק בהסדרי הדין והנהל הכרוכים ברישום, רישום שונה או תיקון רישום של חייב במס על פי
- אותו פרק, כאשר סעיף 64, שהוא נושא דיונו, מסדיר את זכות הערעור על פעולות המנהל על פי
- הסעיפים הנ"ל (ס"ק א)) וכן עיכוב החלטת המנהל על פי סעיפים אלו עם הגשת הערעור (ס"ק ג))
- (ראה - פרידמן, **מס ערך מוסף: החוק וההלכה**, (להלן: "פרידמן"), בעמ' 717).
- מאידך, הסמכות של המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע מהחייב במס בהתאם
- לסיווג, מעוגנת בסעיף 77 לחוק שהוא חלק **מפרק י"ב לחוק**, שעניינו "**קביעה, שומה, השגה**
- וערעור**". כשמטרת הסעיף הינה מתן האפשרות למנהל לקבוע שומה המבוססת על שיקול דעתו
- שלו.
- אפשרות זו, לקבוע שומתו של הנישום לפי מיטב שפיטתו, ניתנת בידי המנהל לתקופה של חמש
- שנים לאחר הגשת הדו"ח (ס"ק (ב) רישא), ואם הורשע החייב במס או כופרה עבירתו, אזי לתקופה
- כפולה מכך - עשר שנים (ס"ק (ב) סיפא).
- עולה מן האמור, כי סמכות זו של קביעת השומה, הינה סמכות נפרדת ומובחנת מסמכותו של
- המנהל לשנות את הסיווג. ואפילו יימצא כי הטעמים להפעלת הסמכויות הם אותם טעמים, עדיין
- הבסיס החוקי להפעלת הסמכויות הוא שונה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 בעוד שקביעת הסיווג הינה שאלה שבמהות אזי קביעת השומה הינה פועל יוצא של המהות וניתן
- 2 לראותה כהליך הנועד להוציא לפועל את הקביעה המהותית. משמע, כי ההוראה בדבר עיכוב
- 3 הביצוע, שבהוראת סעיף 64(ג) משמעה עיכוב יישום המהות ואולם, אין בה כדי למנוע ההליך
- 4 המשני של הוצאה לפועל של הקביעה, והיא הוצאת השומה שבבייתה מעוכבת עד להכרעה בערעור.
- 5 זאת ועוד, לעומת פעולות המנהל על פי פרק י' שהערעור עליהן מוסדר בסעיף 64(ג) לחוק, זכות
- 6 ההשגה והערעור על השומה מוסדרים בסעיפים נפרדים (סעיפים 82 ו-83 לחוק, בהתאמה).
- 7 מעבר לאמור, אין ללמוד מהוראת סעיף 64 (ג) לחוק, לא מלשון הסעיף ולא מתכליתו, על כוונה
- 8 לשלול את סמכותו של המנהל מלהוציא שומה בהתאם לסעיף 77 בעקבות הגשת ערעור על החלטת
- 9 המנהל לשנות הסיווג, עפ"י פרק י'.
- 10 **ברמה הלשונית** – סעיף 77 אינו נמנה על הסעיפים אליהם מכוון דברו של סעיף 64(ג), סעיפים
- 11 המנויים בסעיף 64(א). גם לגבי הפעולות עליהן חל סעיף 64(ג), חודו של הסעיף הוא בהתליית
- 12 תוקפן של הפעולות האמורות, זאת במובחן משלילת סמכותו של המנהל לפעול מעיקרא על פי
- 13 אחד הסעיפים הנ"ל. כך למשל, אם ראה המנהל שרישומו של פלוני כנמנה על סוג מסויים אינו
- 14 כדין, רשאי הוא לבטל או לתקן את הרישום על פי סעיף 61 לחוק, ובמקרה זה, תוקפו של הביטול
- 15 או השינוי יהיה כעבור שלוש יום לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה על כך או במועד אחר שקבע
- 16 המנהל (סעיף 63 לחוק), אלא אם הגיש הנישום ערעור על כך לפי סעיף 64(א), כי אז "הגשת הערעור
- 17 תעכב את ביצועה של החלטת המנהל". הוא הדין, גם לגבי שינוי סיווג על פי סעיף 58 לחוק שנעשה
- 18 לפי בקשת הנישום או ביוזמת המנהל, מקום בו מגיע המנהל למסקנה כי מהות פעילותו של
- 19 הנישום, כולה או מקצתה, קרובה יותר לסוג אחר. (ראה גם פוטשובצקי, בספרו מס ערד מוספ
- 20 (מהדורת 2001) עמ' 445).
- 21 הרציונל העומד בהוראה זו נעוץ בקושי להשיב את המצב לקדמותו היה ותישם החלטת המנהל
- 22 בדבר שינוי הסיווג באופן מיידי וערעור על ההחלטה יתקבל על ידי בית המשפט. שאז, ככל שלא
- 23 ייושם עיכוב הביצוע הקבוע בסעיף 64 (ג) לחוק, עלול להיווצר מצב שהחזרת המצב לקדמותו
- 24 תהפוך לקשה מאוד ואולי אף בלתי אפשרית. ולכן, קובעת הוראת סעיף 64 (ג) לחוק את חזקת
- 25 עיכוב הביצוע, אלא אם כן קובע בית המשפט אחרת. במילים אחרות, כאשר משונה סיווגו של
- 26 מלכ"ר לעוסק, או להיפך, ועליו לשנות הן את רישומו והן את אופן ניהול ספריו, כפועל יוצא
- 27 משינוי סיווג זה, בזמן שעלול להיווצר מצב ובו ערכאת הערעור תשנה הקביעה, עלול הדבר ליצור
- 28 מצבים קשים בנסיבות של שינוי הקביעות על ידי ערכאות משפטיות שונות.
- 29 מאידך, הוצאת שומה, שמקור הסמכות לה הינו סמכותו העצמאית של המנהל, לפי סעיף 77
- 30 לחוק, איננה מעוררת כל קושי, הן משום שממילא מעוכבת גבייתה עד לתום הדיון בערעור, והן
- 31 משום שהיא אינה מצריכה שום שינוי באופן התנהלותו של מי ששונה סיווגו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 גם ברמה המושגית, קשה לדבר במונחי "עיצוב ביצוע" של החלטה כאשר מה שמבוקש, לאמיתו
- 2 של דבר, הוא שלילת סמכות. הדברים אמורים במיוחד לנוכח העובדה כי סמכותו של המנהל
- 3 להוציא שומה מוגבלת לחמש שנים מיום הגשת הדו"ח, כך ששלילת סמכות המנהל להוציא
- 4 שומות כל עוד הערעור תלוי ועומד עלולה להוביל לחוסר האפשרות או היכולת להפעיל את
- 5 סמכותו של המנהל להוציא שומות - ולא אך באופן זמני אלא בכלל ביחס לחלק מהתקופה - וזאת
- 6 בניגוד למטרתו המובהקת של סעיף 77, מתן אפשרות למנהל לקבוע שומה.
- 7 לכל היותר, במקרה של הגשת ערעור על שאלת הסיווג ניתן ואף רצוי לעכב את הדיון בהחלטה
- 8 בערעור המוגש על השומה, עד להחלטה בערעור על שינוי הסיווג ונאולי אף, יהיה זה נכון לאחד
- 9 את הדיון בשני הערעורים, כפי שגם נעשה בענייננו).
- 10 אם תאושר החלטת הסיווג בבית המשפט תידונה השומות לגופן; ולא - תתבטלה מאליו. באופן
- 11 זה, לא תקופחנה זכויותיו של המערער (שאינו מחויב בשלב זה לעמוד בכל הדרישות המוטלות על
- 12 "עוסק" לפי החוק, וגם לא לשלם את המס הנובע מהשומות שהוצאו (ס' 91 לחוק)), זה מצד אחד,
- 13 ומאידך האחר - לא תסוכל ההחלטה בדבר שינוי הסיווג ולא תפגענה סמכויותיו של המשיב.
- 14 פרשנות זו, לפיה "עיצוב הביצוע" על פי ס' 64(ג) אינו פוגע בסמכותו של המנהל להוציא שומה
- 15 בהתאם להחלטת שינוי הסיווג, אולם במישור הפרוצדורלי-הדיני מעוכב ממילא הדיון בערעור
- 16 על השומה עד להחלטה בערעור על שינוי הסיווג, היא הפרשנות הראויה, אשר עולה בקנה אחד
- 17 עם לשון החוק ותכליתו, מביאה להרמוניה בין הנורמות השונות, ומשקפת דין רצוי.
- 18 19. המסקנה לעיל אף מתיישבת עם תכלית הוראת סעיף 64 (ג) לחוק בדבר המשמעות הראויה שיש
- 19 ליתן להוראת "עיצוב הביצוע".
- 20 על פי המבחנים שנקבעו על ידי בית המשפט העליון בסוגיה הנוגעת לעיצוב ביצוע, מונחת התפיסה
- 21 לפיה, אם לא יעוכב הביצוע והערעור יתקבל יהיה זה מן הנמנע או קשה מאוד להשיב את המצב
- 22 לקדמותו או, יכול שביצוע מיידי של ההחלטה או פסק הדין יגרמו למערער לנזק שאינו ניתן
- 23 לתיקון.
- 24 בהינתן האמור לעיל, משתמע כי שינוי הסיווג על ידי המנהל ממלכ"ר לעוסק עלול להטיל על
- 25 הנישום חובות שונות שבמקרים מסוימים אף עלול שינוי הסיווג של החייב במס להיות כרוך
- 26 בשינויים ארגוניים מרחיקי לכת מבחינתו וללא עיצוב ביצוע של ההחלטה בדבר שינוי הסיווג עלול
- 27 להיווצר נזק שאינו ניתן לתיקון או נסיבות שלא תאפשרנה השבת המצב לקדמותו. (בש"א
- 28 4826/95 הלליס נ. מנהל מע"מ, פ"ד מט(3), 258 (להלן: "הלליס").
- 29 על מנת למנוע תוצאה זו, בא המחוקק וקבע בסעיף 64(ג) לחוק "חוקה" ראשונית הפוכה, לפיה
- 30 "הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל,..."
- 31 על רקע התכלית המונחת בבסיסו של סעיף 64(ג), נקל להבין מדוע אין כל הצדקה לשלילת סמכותו
- 32 של המנהל להוציא שומות עסקאות בהתאם לשינוי הסיווג, בזמן שהערעור על הסיווג תלוי ועומד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 ראשית לכל, הוצאת שומה בהתאם לשינוי הסיווג, לכשעצמה, אינה יוצרת מצב בלתי הפיך.
- 2 ושנית, - דווקא "מניעת" המנהל מלהוציא שומה היא שעלולה להביא למצב בלתי הפיך מבחינת
- 3 המנהל – והוא חוסר יכולת להוציא שומה אף לאחר שתאושר החלטת הסיווג בבית המשפט.
- 4 עניינה של המערערת, בנסיבות העניין, מדגים זאת ביתר שאת:
- 5 הסיבה לאי האפשרות לפעול אף לאחר שתאושר החלטת הסיווג, נעוצה, כאמור, במגבלת הזמן
- 6 הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק להוצאת שומה - חמש שנים מיום הגשת הדו"ח (ובנסיבות פליליות -
- 7 עשר שנים).
- 8 במקרה דנן, ההחלטה על שינוי הסיווג נתקבלה בשנת 2002 והוכרעה אך ב-2012, נסיבות
- 9 המוכיחות, כי עשוי לחלוף זמן רב העולה על תקופת "ההתיישנות" הקבועה בסעיף 77 לחוק ולשם
- 10 הוצאת השומה), ממועד ההחלטה על שינוי הסיווג ועד לפסק הדין בערעור על ההחלטה. מציאות
- 11 זו, על פי עמדת המערערת, עלולה לגרום למנהל נזק בלתי הפיך, לפיו, אף אם יידחה הערעור על
- 12 שינוי הסיווג, יעמוד הוא בפני שוקת שבורה וללא כל יכולת לשום לפי מיטב שפיטתו של המס
- 13 המגיע מהנישום על פי סיווגו החדש, לגבי חלק מתקופת הדיווח, שתקופת "ההתיישנות" ביחס
- 14 אליה חלפה, ובענייננו – לגבי מלוא התקופה.
- 15 אין ספק, כי מדובר בתוצאה שלא ניתן לחיות עימה ואף ניתן לומר כי גובלת היא באבסורד. שהרי,
- 16 לא יעלה על הדעת, כי השאלה האם עוסק ישלם, בסופו של דבר, את המס הנדרש, בהנחה שבית
- 17 המשפט ידחה את ערעורו, תהא תלויה במשך הזמן שבו ימשכו הליכי הערעור.
- 18 קביעה לפיה, המנהל הינו חסר סמכות להוציא שומות כל עוד הערעור בשאלת הסיווג תלוי ועומד,
- 19 כאשר ברור כי הגשת הערעור על הסיווג אינה מאריכה את תקופת "ההתיישנות" להוצאת שומה,
- 20 יוצרת ניגוד פנימי בין הנורמות השונות, במקרה הטוב, והופכת את הסמכות להוציא שומה, לאות
- 21 מתה.
- 22 קביעה כאמור, אינה מתיישבת עם יתר הוראותיו של החוק וממילא אינה עולה בקנה אחד עם
- 23 המגמה הפרשנית החותרת לקוהרנטיות ועל כן יש לדחותה.
- 24 זאת ועוד, לו התכוון המחוקק לשלול מהמנהל את הסמכות להוציא שומה כל אימת שהערעור על
- 25 שינוי הסיווג עודו תלוי ועומד, חזקה עליו שהיה אומר את דברו באופן מפורש. שכן, לא יעלה על
- 26 הדעת, כי בעקבות הגשתו של הערעור תחלוף תקופת ההתיישנות, באופן שהמנהל לא יהיה רשאי
- 27 בסוף ההליך לעשות שימוש בסמכות להוציא שומה.
- 28 מעבר לאמור, קבלת עמדת המערערת, לפיה, המנהל לא היה מוסמך להוציא את השומה עלולה
- 29 להיות תמריץ להגשת ערעורים ומשיכת הליכים מתוך תקווה שלגבי חלק מהתקופה, או אף כולה,
- 30 תחלוף, בינתיים, תקופת ההתיישנות, ולא יהיה ניתן עוד להוציא שומה בגין תקופה זו, אפילו
- 31 תאושר ההחלטה על שינוי סיווג. לפיכך סבורה אני כי קביעת כלל ברור המאפשר הוצאת השומה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

**ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016**

- 1 כפועל יוצא משינוי סווג, הינה הליך עצמאי והכרחי ואינה תלויה במשך הזמן בו ימשך הערעור,
- 2 תגשים גם תכליות של יעילות, ודאות ויציבות.
- 3 20. גם מבחנו של "הנזק הפוטנציאלי" - בגזירה שווה מ "מאזן הנוחות" - מטה את הכף בבירור לטובת
- 4 העדפת הפרשנות לפיה המנהל מוסמך להוציא שומה גם כאשר הערעור בשאלת הסיווג עודנו תלוי
- 5 ועומד. בעניין זה, גם בית המשפט בעניין עמותת יעל, עמד על כך כי לנישומים לא יגרם נזק
- 6 כתוצאה מהוצאת השומות, זאת לעומת הנזק שעלול להיגרם למנהל אם יידחה הערעור על שינוי
- 7 הסיווג, לאחר שתחלוף תקופת ההתיישנות להוצאת שומה לגבי חלק מהתקופה. שהרי, על פי
- 8 סעיף 91 לחוק, עם הגשת השגה או ערעור, רשאי העוסק שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת,
- 9 ובכל מקרה הדיון בערעור על השומה מעוכב עד להכרעה בערעור על שינוי הסיווג.
- 10 בכל מקרה, אפילו נגרם למערערת נזק כלשהו כתוצאה מהגשת ערעור נפרד על השומה על מנת
- 11 לעכב את ביצועה (ראה פס"ד בעניין עמותת יעל), הרי בניגוד לנזק הבלתי הפיך אשר עלול להיגרם
- 12 לרשות ולאיינטרס הציבורי כתוצאה מחוסר היכולת להוציא שומה לגבי חלק מהתקופה אף לאחר
- 13 שהחלטת הסיווג תאושר, "ניתן בכל מקרה לפצות בגין "טרח" זו בדרך של חיוב המנהל
- 14 בהוצאות בגין הצורך להגיש את הערעור" (כדברי בית המשפט בעניין עמותת יעל, בעמ' ה-188).
- 15 לא כך לגבי הנזק שעלול להיגרם לרשות. כידוע, כאשר בית המשפט מפרש את החוק הוא קובע
- 16 הלכה מחייבת. הלכה, לפיה, המנהל אינו מוסמך להוציא שומה כל אימת שערעור על שאלת
- 17 הסיווג תלוי ועומד, עלולה לגרום לאובדן מס בל יפוצה. וגם מטעם זה דין הוא להעדיף את
- 18 הפרשנות של המנהל על זו של המערערת.
- 19 כאן המקום לציין, כי בענייננו, לא נגרם כל נזק למערערת, לנוכח ההסדר הדיוני שהושג בין
- 20 הצדדים, אשר דחה את מעמד הגשת הערעור על ידי המערערת בנוגע לשומות –
- 21 מלכתחילה, משנדונה שאלת הסיווג, לא נדרשה המערערת, לנוכח ההסדר הדיוני, להגיש ערעור
- 22 מפורט על שומת העסקאות שהוצאה לה, ושאלת השומה הוגדרה כ"שאלה משנית" שתידון אך
- 23 אם ידחה ערעורה על שינוי הסיווג. ממילא, ערעורה הוגש אך לאחר הכרעת בית המשפט העליון.
- 24 לפיכך, האמירה כי לכל היותר הנזק בגין הצורך בהגשת ערעור הוא בר פיצוי בהוצאות, אף אינה
- 25 ישימה בענייננו.
- 26 21. לאור כל האמור לעיל, סבורה אני, כי שלילת סמכותו של המנהל להוציא שומה (במובחן מעיכוב
- 27 הדיון בערעור על השומה) לא זו בלבד שאינה עולה מלשונו של החוק ואינה מקיימת את התכליות
- 28 שלשמן נועד סעיף 64(ג), אלא גם פוגעת באינטרסים חשובים ואינה עולה בקנה אחד עם מדיניות
- 29 משפטית ראויה ורצויה.
- 30 לפיכך, טענת המערערת כי המשיב חרג מסמכותו בעת הוצאת השומות נשוא הדיון, ועל כן יש
- 31 להורות על בטלות, דינה להדחות.
- 32



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

1 מועד שינוי הסיווג – האם יכול לחול רטרואקטיבית ? האם החלטת המנהל לשינוי סיווג הינה
2 החלטה חלוטה משהוכרעה על ידי בית המשפט העליון על כל היבטיה, לרבות תחולתה
3 הרטרואקטיבית?

4 22. טענה המערערת, כי בהתאם להוראות סעיף 63 לחוק מע"מ, תוקפו של שינוי סיווג הוא 30 יום
5 אחרי מתן ההחלטה לשינוי הסיווג על ידי המוסמך, או במועד אחר שקבע אותו מוסמך, כשלטענת
6 המערערת המועד שיכול לקבוע אותו מוסמך, יכול להיות רק מאוחר למועד מתן ההחלטה ולא
7 לפניו.

8 במילים אחרות טענה המערערת, כי את שומת העסקאות יש להחיל בתחולה פרוספקטיבית, מיום
9 מתן ההודעה על ידי המשיב, באופן שתבוטל השומה הנוגעת לעסקאות שבוצעו קודם למתן
10 ההודעה.

11 משמע, כי בהינתן שהחלטת המשיב – הקובעת את דבר שינוי סיווג פעילות המערערת במכירת
12 המגרשים - ניתנה ביום 9.5.2002, ובהינתן שהמגרש הראשון נמכר ביום 28.12.1999, הרי
13 שהמשיב בהחלטתו, לפיה תוקף החלטתו מיום תחילת הפעילות במכירת המגרשים, נתן
14 להחלטתו תוקף רטרואקטיבי המתפרס על פני תקופה של 28 חודשים לאחור, בתקופה שבין
15 28.12.1999 ל - 9.5.2002. ועל כן טענה המערערת, כי יש לבטל השומות שהוצאו בגין תקופות
16 החיוב שלפני 9.5.2002.

17

18 23. אל מול טענות אלה טען המשיב, כי בית המשפט העליון הכריע ופסק, כי המערערת הינה עוסק
19 באשר למכר 53 מגרשים בפרק הזמן של כ-4-5 שנים החל מ-1999 ואילך, תוך שהוא בוחן את כלל
20 פעילותה של המערערת בהקשר זה.

21 לשיטת המשיב סוגיית התחולה הרטרואקטיבית של ההחלטה מהווה חלק בלתי נפרד משאלת
22 הסיווג. על כן, משניתנה הכרעת בית המשפט העליון בסוגיית סיווג העסקאות, ובית המשפט סבר,
23 כי בדין שונה סיווגה של העירייה לגבי מסכת העסקאות המתוארת ואישר את החלטת המשיב,
24 לא ניתן לתקוף בשלב הערעור על השומה, את החלטת שינוי הסיווג בטיעון כי סוגיית התחולה
25 הרטרואקטיבית לא נדונה מעולם.

26 במילים אחרות טען המשיב, כי כל הטענות הנוגעות לסוגיית הסיווג היו חייבות לעלות במסגרת
27 הדיון בסוגיה זו, לרבות סוגיית הרטרואקטיביות של תחולת ההחלטה. לטעמו, טענות אלו עלו בפני
28 הערכאות השונות, ומשהכריע בית המשפט העליון ואישר את החלטת המנהל בסוגיית הסיווג,
29 אישר הוא בכך, גם אם במשתמע, את ההחלטה הקובעת תחולה רטרואקטיבית במובן זה ששינוי
30 סיווגה של המערערת ל"עוסק" חל לגבי כל עסקאות המכר של 53 המגרשים במקרקעין, קרי
31 מהרגע הראשון בו החלה למכור את המגרש הראשון - משנת 1999.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 לעמדת המשיב, קביעה זו של בית המשפט העליון מקבעת את הרטרואקטיביות – גם בהעדר דיון
- 2 מפורט בנושא והנמקה ובהתאם, הכרעה זו מהווה מעשה בית דין המחייבת את המערערת על כל
- 3 היבטי הסוגיה.
- 4 לגופם של דברים, טען המשיב, כי מועד שינוי הסיווג יכול לחול רטרואקטיבית מיום ביצוע עסקת
- 5 המקרקעין הראשונה וכך נעשה.
- 6
- 7 24. אקדים ואומר, כי טעם רב מצאתי בעמדת המשיב בנדון.
- 8 אין חולק, כי כבר בתחילת הדיונים בהליך הערעור בפני, עת עמדה לדיון סוגיית סיווג המערערת,
- 9 עמדה סוגיית רטרואקטיביות החיוב כמחלוקת בין הצדדים. אלא, שנכח פסק הדין אשר ניתן על
- 10 ידי ולפיו לא היה נכון לשנות את סיווג המערערת בפעילותה במכר המגרשים, התייטר הדיון
- 11 בשאלת הרטרואקטיביות.
- 12 בערעור שהגיש המשיב אל בית המשפט העליון בעניין שינוי הסיווג לא נערך דיון באשר להיבט
- 13 הרטרואקטיביות של החלטת המנהל. אמנם, המערערת העלתה הסוגיה בנדון במסגרת סיכומיה
- 14 לבית המשפט העליון, על דרך של הפניה לסיכומים אשר הוגשו לבית המשפט המחוזי, ואולם,
- 15 המשיב לא מצא לנכון להתייחס לכך במסגרת סיכומי תשובתו ועיון בפסק דינו של בית המשפט
- 16 העליון מלמד, כי שופטי הרוב אשר קיבלו את עמדת המשיב בדבר שינוי הסיווג של המערערת, לא
- 17 נדרשו להכרעה לגופה של הטענה בדבר התחולה הרטרואקטיבית של הסיווג. אמנם, הסוגיה
- 18 הוצגה כפלוגתא בפסק דינה של כב' הנשיאה השופטת נאור, ואולם נוכח פסיקתה ולפיה לא נכון
- 19 היה לשנות את סיווגה של המערערת לעניין עסקאות המקרקעין הנדונות, התייטר מבחינתה
- 20 הצורך לדון בשאלת התחולה הרטרואקטיבית של הסיווג.
- 21 לכאורה, בהעדר קביעה מפורשת בנדון, על ידי בית המשפט העליון, כממצא חיוני לפסק הדין, לא
- 22 יכול לקום השתק כלפי המערערת בטענה זו. ואולם, סבורה אני כי בהינתן קביעת בית המשפט
- 23 העליון כי יש לאשר את החלטת המנהל בסוגיית הסיווג, נסתם הגולל סביב סוגיה זו על כל
- 24 רכיביה, לרבות סוגיית תוקפה הרטרואקטיבי של החלטת המנהל, ולא ניתן להעלותה במסגרת
- 25 ערעור על החלטת השומה. סוגייה זו מהווה חלק בלתי נפרד מסוגיית הסיווג והדיון בנושא זה
- 26 תם.
- 27 ניסיונה של המערערת לתקוף שוב את החלטת הסיווג, במסגרת ערעור השומה – על פי ההסדר
- 28 הדיוני שגובש במקרה דנן, לא יצלח. ההסדר הדיוני לא נועד לאפשר למערערת לתקוף החלטה
- 29 חלוטה בסוגיית "הסווג", העולה כדי מעשה בי דין. ההסדר הדיוני, ולפיו הערעור על השומה ידון
- 30 במסגרת אותו תיק ערעור שדן בסוגיית "הסיווג", נועד אך לאפשר למערערת להעלות טענות
- 31 הנוגעות לנושא המשני, הוא שומת העסקאות שהוצאה לה ותו לאו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 אשר על כן, פסק דינו של בית המשפט העליון, אשר אישר את החלטת המשיב, גם אם לא דן לגופה
- 2 של טענת התחולה הרטרואקטיבית של הסיווג, מהווה סוף פסוק לדיון בסוגיה "הסיווג" ויש לראות
- 3 בהכרעתו כמאשרת את החלטת המשיב כלשונה. פועל יוצא מכך, כי פסק הדין משתיק את
- 4 המערער מלטעון טענות הנוגעות לסוגיית הסיווג, לרבות חוקיות הסיווג נוכח תחולתו
- 5 הרטרואקטיבית. קביעה אחרת, יהא בה לרוקן מתוכן את החלטת בית המשפט העליון בנדון אשר
- 6 כאמור אישר את החלטת המנהל בסוגיית הסיווג.
- 7 25. מעבר לנדרש אציין כי החלטת המשיב בדבר תחולת שינוי הסיווג רטרואקטיבית ליום תחילת
- 8 ביצוע העסקאות בדיון היא.
- 9 כזכור, המערער תחלה במכירת מגרשים בסוף שנת 1999. המגרשים הראשונים נמכרו על ידי
- 10 המערער בסוף שנת 1999. בתחילה סברה המערער, כי היא מחויבת בתשלום מס על עסקאות
- 11 אלה. על כן, היא דיווחה למשיב על עסקת מכר מגרש, מיום 30.12.99 בטופס דיווח עסקת אקראי
- 12 מ- 13.1.2000, והמע"מ שולם לאוצר המדינה; כמו כן היא דיווחה על עסקת מכר מגרש, מיום
- 13 29.12.99 בטופס דיווח עסקת אקראי מ-13.1.2000, והמע"מ עליה שולם לאוצר המדינה. בדומה,
- 14 דיווחה המערער על 3 עסקאות אקראי נוספות מיום 30.12.99, 2.2.2000 ו-16.2.2000, אחת מהן
- 15 לחברה בע"מ. ואכן, בהשגה שהוגשה מטעמה היא ביקשה להפחית את סכום השומה בסכומי
- 16 המס שכבר שולמו על ידה.
- 17 המערער פנתה אל המשיב וביקשה להשיב את המס ששולם בגין עסקאות אלה. או אז, במענה
- 18 לפנייתה, החליט מנהל המכס והמע"מ להפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף
- 19 ושינה את סיווגה, לצורך מכירת המגרשים, לסיווג של "עוסק", כך שאף מכירת המגרשים
- 20 לאנשים פרטיים חבה במע"מ.
- 21 מאחר שהמערער מלכתחילה הוגדרה על פי דין כמלכ"ר, המשיב מעולם לא נדרש לסיווגה. הלכה
- 22 למעשה, המשיב התוודע לראשונה לכך שהמערער העמידה למכירה מגרשים כה רבים, רק בעת
- 23 פנייתה להשבת מס העסקאות. או אז, נדרש המשיב לסיווגה באשר לעסקאות אלה, והחליט כי
- 24 יש לסווגה כעוסק לכל דבר בכל הקשור למכירת המגרשים, למן מכר המגרש הראשון.
- 25 במובן זה, פיצול פעילות המערער וסיווגה של חלק מהפעילות כפעילות עסקית, איננו סיווג
- 26 רטרואקטיבי, אלא הצהרה על מצב קיים, בהתאם לסמכות המנהל, לפי סעיף 63 לחוק, המסמך
- 27 את המנהל לקבוע מועד לתחילת החלטתו לשינוי סיווג, גם אם תחולה רטרואקטיבית. חזקה, כי
- 28 לו חפץ המחוקק מלכתחילה להגביל את תחולת ההחלטה אך כלפי העתיד, היה עושה זאת
- 29 מפורשות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 אמנם ככלל, קובע סעיף 63 לחוק, כי תוקפן של ההחלטות תהיינה כעבור שלושים יום לאחר
- 2 החודש שבו הודעה ההחלטה. קביעה זו נועדה ליצור מועד נוח מבחינת הנהלת הפנקסים, לעריכת
- 3 השינוי. אולם, למנהל סמכות לקבוע מועד אחר, לרבות קביעת מועד רטרואקטיבי. לענין מועד
- 4 תחולת שינוי הסוג (ראה ספרו של י. פוטשבוצקי בספרו "מס ערך מוסף" (מהדורת 2001) בעמ'
- 5 442-443).
- 6 הסמכות, אפוא, קיימת ובמסגרת הכרעה בשאלה, מתי יש להפעילה כלפי העבר ומתי יש להימנע
- 7 מכך, יובאו בחשבון אינטרסים מתנגשים, לרבות הנזקים שעלולים להיטען.
- 8 גם מן הפן המהותי, יש לפרש את סעיף 63 כמסמך את המנהל לקבוע את מועד שינוי הסיווג גם
- 9 כלפי העבר.
- 10 על מנת למנוע עיוותים וכשלי שוק, לרבות פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר, ועניינה של
- 11 המעוררת אך מדגים זאת ביתר שאת:
- 12 **"ברי, כי מי שמוכר במחיר שוק הכולל מע"מ אך אינו נדרש להעביר את המע"מ**
- 13 **לרשויות, זוכה ליתרון על פני עוסקים אחרים החייבים במע"מ. אי העברת המע"מ**
- 14 **הכולל במחירי השוק גורם לכאורה לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר (המבחן**
- 15 **השישי)"** (פסקה 4 לפסק דינו של כב' השופט עמית בערעור המעוררת על פסק הדין
- 16 בשאלת הסיווג – ע"א 1919/10).
- 17 אין חולק, כי במקרים רבים, קבע המנהל כי מועד תחולתה של ההחלטה הוא מיום מתן ההחלטה
- 18 או בסמוך לאחר מכן. (כך בעניין מגן דוד אדום (ע"ש 392/91 מגן דוד אדום נ' מנהל מע"מ, דינים
- 19 מחוזי 1993(2) 379; ע"ש 23/85, המועצה האזורית עמק יזרעאל מיסים ח/2 עמ' 126); וכך
- 20 גם בע"א 2648/12 מנהל מע"מ נ' המועצה האזורית בני שמעון (מיום 30.6.15) (להלן: **"פס"ד בני**
- 21 **שמעון"**)).
- 22 אלא שישנם מקרים רבים אחרים, שבהם נקבע על ידי המנהל, כי תחולתה של ההחלטה היא לא
- 23 רק צופה פני עתיד אלא גם חלה על העבר.
- 24 שיקולים אלה הם מידת המובהקות של הסיווג החדש, קרי, עד כמה נפלה טעות בסיווג המקורי
- 25 של הגוף או של פעילותו; בענייננו, קבע בית המשפט העליון כי פעילותה של המעוררת במכירת
- 26 המגרשים היתה פעילות עסקית, בעלת היקפים כמותיים וכלכליים נרחבים, כאשר בפועל,
- 27 המגרשים נמכרו במחיר שוק הכולל מע"מ.
- 28 שיקול נוסף הינו, האם המנהל נדרש בעבר לסיווגו של הגוף שנדון בפניו כעת, או לסיווגה של
- 29 הפעילות הספציפית העומדת לנגד עיניו בעת מתן ההחלטה. ככל שמדובר בפעילות חדשה שהמנהל
- 30 מעולם לא נתן את דעתו עליה, אזי ממילא ניתן וצריך לסווג את הפעילות באופן שקרוב למהותה
- 31 הנכונה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 במקרה דנן, המערערת מסווגת על פי דין כמלכ"ר והמשיב לא נדרש לסווגה כעוסק, כמלכ"ר או
- 2 ככל גוף אחר. משהתברר כי המערערת פועלת במישור עסקי, נדרש המנהל לראשונה לסיווגה, שכן
- 3 נוכח לדעת כי פעילותה במכר המקרקעין "קרובה יותר לסוג האחר", כלשון סעיף 58.
- 4 סוגיה זו, של היזקקותו של המנהל לסיווג הגוף מלכתחילה, כלל אינה עולה בעניינה של המערערת,
- 5 שמסווגת על פי דין, והיקף הפעילות העסקית, הן בכמותה והן בתוצריה הכלכליים, נודעו למנהל
- 6 בדיעבד. רק לאחר ביצוע מספר רב של עסקאות, כאשר התבררו הן היקפן והן תוצריהן, הגיע
- 7 המשיב למסקנה שמדובר בפעילות עסקית ועל כן שינה את הסיווג של המערערת לגבי פעילות
- 8 ספציפית של מכירת המגרשים.
- 9 סבורה אני, כי כאשר מדובר בפעילות עסקית בעלת מאפיינים כאמור, אודותיה נודע למנהל
- 10 בדיעבד, כאשר מלכתחילה סיווגה על פי דין של המערערת הוא כמלכ"ר, זה המקום בו יעשה
- 11 שימוש בסמכותו של המנהל לסווג את כלל הפעילות כעסקית, מראשיתה ועד סופה, גם אם בפועל
- 12 המדובר בחלטה בעלת תוקף רטרואקטיבי. (ראה לעניין זה פרשת הליליס – שם קבע בית
- 13 המשפט כי החלטת המנהל בדבר שינוי סיווג יכול שתעשה באופן רטרואקטיבי).
- 14 אומנם החלטת המשיב לתיקון סיווג של חברה בפרשת הליליס היה לפי סעיף 61(א) לחוק, ולא
- 15 לפי סעיף 58 לחוק, כפי שהיה במקרה הנדון, ואולם, הן הסמכות לפי סעיף 58 לחוק והן הסמכות
- 16 לפי סעיף 61 לחוק הן סמכויות שניתן להפעילן באופן רטרואקטיבי, הגם שהתחולה
- 17 הרטרואקטיבית בנסיבות של סעיף 58 תעשה אך במקרים מיוחדים ולא כדבר מובן מאליו, כפי
- 18 שניתן לעשות שימוש בנסיבות של סעיף 61 לחוק, נוכח העובדה ששינוי סיווג לפי סעיף 61 מתקיים
- 19 כאשר הסיווג המקורי היה "שלא כדין" בעוד ששינוי הסיווג לפי סעיף 58 נעשה בנסיבות בהן
- 20 הסיווג המקורי הינו כדין (במקרה דנן אין חולק כי סיווג המערערת כמלכ"ר הינו סיווג כדין על
- 21 פי חוק) ולצורך ביצוע עסקה ספציפית יש לשנות את הסיווג כפי שהיה במקרה דנן. (ראה גם ע"ש
- 22 779/95, מור שושן נ' פקיד שומה מיסים יד/1 ה-323- שם אישר בית המשפט את נפקות סיווגה
- 23 של החברה המערערת כמלכ"ר ולא כעוסק, גם כלפי תקופת העבר).
- 24 הסתמכותה של המערערת על פסקי דין נע"ש 2014/95 הארגון למימוש האמנה בע"מ נ' מנהל
- 25 מע"מ, מיסים יב/3 ה-262; ע"ש 1092/04 דור חן מסחר בע"מ נ' מע"מ ת"א 1 (פורסם בנבו
- 26 21.3.05), אשר קבעו שינוי סיווג בהחלה פרוספקטיבית, אינם רלבנטיים למקרה הנדון נוכח השוני
- 27 המהותי בתשתית העובדתית שהתבררה שם. בשני פסקי דין אלה העוסק הוא שביקש שינוי סיווג
- 28 ביחס לעבר, וזאת במטרה להביא לביטולן של שומות שיצאו לעוסק, אשר נידונו בבית המשפט
- 29 קודם לכן בהליך של ערעור מס, ונדחו לגופן. השימוש לרעה בהליכי משפט היא הסיבה לכך
- 30 שהמערער בפסק הדין היה מנוע מלתקן את סיווגו רטרואקטיבית, ולא עצם הבקשה לשינוי
- 31 הסיווג באופן רטרואקטיבי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 לפיכך, אין להקיש מפסקי הדין דלעיל לענייננו. בית המשפט שם פוסק, כי אין להתערב בשיקול
- 2 הדעת של המשיב אשר סירב לשינוי סיווג רטרואקטיבי, בשל הסיבות שמנה, אולם הוא אינו
- 3 קובע כי אין למשיב יכולת או סמכות לשינוי סיווג רטרואקטיבי.
- 4 26. אשר למידת הפגיעה במערכת עקב תחולה רטרואקטיבית של הסיווג – יאמר כי אין בתחולת
- 5 הסיווג הרטרואקטיבי כדי ללמד על נזק כלכלי שיכול לאיין תחולתה הרטרואקטיבי של ההחלטה.
- 6 ראשית, המערכת צפתה מראש, או למצער – יכלה לצפות מראש, כי היא חייבת בתשלום המס
- 7 על מכירת המגרשים, למן המגרש הראשון – שהרי, המערכת דיווחה על עסקאותיה הראשונות
- 8 למשיב, כעסקאות אקראי, ושילמה את המס כמתחייב. מכאן, שהיא ידעה או לפחות צפתה
- 9 אפשרות, מלכתחילה, כי יהיה עליה לשלם את המס.
- 10 שנית, אין חולק, כי המערכת מכרה את המגרשים במחיר שוק. משמע, היא גבתה בפועל את
- 11 המע"מ, 17.5% מהמחיר בממוצע, כאשר בפועל, לו פעלה כמלכ"ר, היא לא היתה אמורה לגבות
- 12 את המע"מ. נמצא, אפוא, כי המערכת נהנתה לכאורה מכל העולמות: מחד, היא מכרה את
- 13 המגרשים במחיר שוק הכולל מע"מ, ומאידך, היא לא העבירה את המס לאוצר. (ראה דברי כב' השופט דנציגר בפרשת בני שמעון)
- 14 כאמור, העירייה הגישה בקשה למנהל להחזיר סכום המס ששילמה על מכירת המגרשים
- 15 הראשונים. המערכת ידעה, או למצער, היה עליה לדעת, כי בקשה זו יכולה להתקבל או להידחות,
- 16 על כל ההשלכות הכרוכות בכך, לרבות שינוי הסיווג.
- 17 גם בשל כך, היה על המערכת לכלכל את צעדיה ולהיערך מלכתחילה לאפשרות כי היא תחויב
- 18 בתשלום מע"מ על כל עסקאותיה.
- 19 על האמור לעיל יש להוסיף, כי בד בבד עם חיובה של המערכת במס עסקאות, הותר לה לנכות
- 20 מס תשומות ששולם על ידה כהוצאות בעסקאות מכר המגרשים, כנגד הצגת חשבוניות מס
- 21 שהוצאו לה כדן, בהתאם להוראת סעיף 38(א) לחוק.
- 22 המערכת טוענת, כי בשל היותה מלכ"ר היא לא שמרה את מלוא התיעוד הכרוך בהוצאותיה על
- 23 המגרשים, ולכן, נגרם לה נזק בגין אי היכולת לנכות מס תשומות. בכל הכבוד, יש לדחות גם טענה
- 24 זו: חובתה של המערכת לשמור את מסמכיה במהלך 7 שנים; החלטת המנהל בדבר שינוי הסיווג
- 25 ניתנה במאי 2012, קרי, שנתיים וחצי לאחר מכירת המגרש הראשון בדצמבר 1999. מכאן, שגם
- 26 אם המערכת נשאה בהוצאות בגין עסקאות מכר המגרשים במהלך 7 השנים שקדמו לדצמבר
- 27 1999, הרי שמכוח חובתה לתעד את מלוא התנהלותה הכלכלית. יוער כי לא מובנת טענה זו כאשר
- 28 בפועל במסגרת הליך ההשגה הציגה המערכת את כל חשבוניות המס שהיו בידה.
- 29



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 בשל הטעמים המפורטים לעיל, ולנוכח מבחן החובה לכלכל את צעדיה, החל על המערערת ביתר
- 2 שאת, דין טענותיה של המערערת בדבר נזקים שנגרמו לה, להידחות, שכן, לא קם לה אינטרס
- 3 ההסתמכות בנסיבות שבהן היא צפתה בפועל את היתכנות תשלום המס ואף גבתה את מלוא
- 4 סכומי המע"מ מרוכשי המגרשים.
- 5 טענתה הנוספת של המערערת בנדון הינה, כי החלטת שינוי סיווג החלה לאחר היא החלטה
- 6 מינהלית יוצרת חיוב רטרואקטיבי במס; מאחר שחקיקת מס רטרואקטיבית אסורה ככלל, אלא
- 7 לתכלית ראויה ובמידה שאינה עולה על הנדרש, הרי שהאיסור חל על דרך קל וחומר באשר
- 8 להחלטה מינהלית היוצרת חיוב מס רטרואקטיבי.
- 9 אלא שאין דומה מעמדה של המערערת לעניין החיוב במס בגין עסקאותיה במקרקעין, למי שהוטל
- 10 עליו מס חדש, שלא היה קיים קודם לכן, ביחס לעבר. חקיקה שיש בה כדי לשנות את המצב החוקי
- 11 הקיים, באופן בו נישומים מתחייבים במס על אירועים שאירעו בעבר, שאינם חייבים במס, היא
- 12 אכן חקיקה רטרואקטיבית המחילה דין חדש, שונה, על אירוע שכבר התרחש ובמועד חלוטו,
- 13 כאמור, הדין לא חייבו במס.
- 14 בעניינה של המערערת הדין לא השתנה כלל ועיקר. המדובר בהשתת חיוב במס על עוסק בגין כל
- 15 עסקאותיו, כפי שאישר בית המשפט העליון.
- 16 המערערת מבקשת לבסס טענתה בדבר העדר סמכות להשתת חיוב רטרואקטיבי אלא אם החוק
- 17 מתיר זאת מפורש וממנה לפרשת המועצה המקומית עילבון (נע"א 975/97 המועצה האזורית עילבון
- 18 נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2)433). באותו ענין פסק בית המשפט העליון כי באשר
- 19 לארנונה אין בנמצא מקור מסמך לתיקון שומת ארנונה באופן רטרואקטיבי. ועוד הפנתה
- 20 המערערת לפסק הדין בעניין אברהם מרדכי (בג"ץ 7159/02 אברהם מרדכי נ' פ"ש גוש דן ואח'
- 21 מיסים יט/6-ה-89).
- 22 אלא שבעוד פסקי דין הנ"ל – עליהם מבקשת המערערת להסתמך בטיעוניה – דנו בנושא השתת
- 23 חיובי ארנונה, הרי שבענייננו זה, לא זו בלבד שקיים סעיף המסמך את המנהל לקבוע את המועד
- 24 לתחולת שינוי הסיווג, הוא סעיף 63, אלא גם שפסיקת בתי המשפט פירשה סעיף זה כמתיר שינוי
- 25 סיווג גם כלפי העבר, כמפורט לעיל. ולעניין זה ראה פרשת בג"ץ 653/83 מבע מוציאים לאור בע"מ
- 26 נ' נציבות מס הכנסה, פ"ד לט(3)29).
- 27 במילים אחרות, החלטת המשיב לשינוי סיווג אינה מהווה "דין חדש" החל רטרואקטיבית, אלא
- 28 הצהרה על מצב קיים, שממילא, המערערת צפתה אותו בפועל או למצער, יכלה לצפותו ולהיערך
- 29 אליו מראש. סמכותו של המשיב לקבוע את מועד תחולתה של החלטה, גם לעבר, קבועה בסעיף
- 30 63 לחוק מע"מ, כאמור לעיל, ודין טענותיה של המערערת להידחות.
- 31 לסיכום פרק זה – לא נותר לי אלא לדחות טענות המערערת בסוגיית החיוב הרטרואקטיבי הנטען
- 32 והחלטת המשיב בנדון בעינה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

1

2 **חוב המס בהפרשי הצמדה וריבית האם ממועד ביצוע העסקה או ממועד מתן פסק הדין של בית**

3

המשפט העליון

4 27. המערערת ביקשה לצאת כנגד חיובה בהפרשי הצמדה וריבית מיום ביצוע העסקאות וטענה, כי
5 לכל היותר יש להשית עליה חיובים אלה אך ממועד פסק דינו של בית המשפט העליון, קרי מיום
6 27.9.12 ואילך.

7 לשיטתה, היא הסתמכה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניינה, אשר קיבל עמדתה בערעור
8 שהגישה בסוגיית סיווג העסקאות, ועל כן יש לומר, כי עיכוב תשלום חובה לרשויות מע"מ לא
9 נגרם על ידי מעשה או מחדל התלוי ברצונו של החייב במס.

10 טוענת המערערת כי נסיבות אלו, בהיקש מהוראת סעיף 192 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)
11 התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה"), ובהתחשב בהוראת סעיף 100 לחוק מע"מ המסמיכה את
12 המשיב לוותר על הפרשי הצמדה וריבית או להפחיתם, חלות בעניינה, ומצדיקות הפחתה כאמור.

13 המערערת מבקשת, כי הפחתה זו תחושב כך שהחל מיום החיוב (מועד הגשת הדו"ח התקופתי
14 בגין כל עסקה), דרך מועד קבלת החלטת המשיב (מאי 2002), ועד ליום מתן פסק הדין על ידי בית
15 המשפט העליון, כאמור, 27.9.12, היא לא תחויב כלל בהפרשי ריבית והצמדה.

16 מעבר לאמור, טענה המערערת לנסיבות המיוחדות של ערעור זה אשר נגע בסוגיה מורכבת ואפופה
17 אי בהירות, לפחות בשעתו, בדבר סיווג פעילות מכירת מקרקעין, המצדיקות לדעתה וויתור על
18 רכיב ההצמדה והריבית בקשר לחוב מע"מ פסוק.

19 המשיב התנגד לעמדת המערערת וטען, כי משנדחו טיעוניה של המערערת כנגד סיווגה כעוסק, מן
20 הראוי היה כי תתכבד ותשלם את חוב המס בגין עסקאותיה במקרקעין, חוב מס שהיקפיו
21 המדויקים היו ידועים לה, לכל המאוחר, החל מיום קבלת ההחלטה על ידי המשיב, קרי, מחודש
22 מאי 2002.

23 עוד טען המשיב כי המערערת יכולה להימנע, לו חפצה בכך, מחיובי ריבית והצמדה גבוהים, לו
24 בחרה לשלם את המס, ולהמשיך להתדיין על עצם החיוב לשלמו.

25 לאחר שחזרתי והפכתי בטענות הצדדים בסוגיה זו סברתי כי אין מקום לפטור המערערת מחיובי
26 הצמדה וריבית, מאחר ולא נתקיימו בעניינה נסיבות המצדיקות הענקת הפטור המבוקש.

27 אסביר דברי:

28 חיובי הריבית וההצמדה אינם עונש וודאי שאינם קנס, והם נועדו לשמירה על ערכו של החיוב,
29 אשר עולה בקנה אחד עם העיקרון של תשלום מס אמת. – ראה הוראות סעיף 90, 97 ו-98 לחוק
30 מע"מ.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

**ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016**

- 1 אי תשלום המס זוהי זכות, רשות העומדת למערער בהליך מס, אולם בעת הפסד בהליך המשפטי,
- 2 על המערער לשאת תשלום חיובי ריבית והצמדה כדין, מן המועד בו היה עליו להגיש את הדו"ח
- 3 התקופתי. (סעיף 91 לחוק)
- 4 סמכות המנהל לוותר במקרים מסוימים על רכיבי ההצמדה והריבית עוגנה בהוראת סעיף 100
- 5 לחוק מע"מ הקובע כי: **"המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים שיירשמו, לוותר על כפל מס, קנס,**
- 6 **הפרשי הצמדה וריבי והוצאות, או להפחיתם, ורשאי הוא להמיר קנס על פי סעיפים 96 – 98(ב)**
- 7 **בהפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 97."**
- 8 השאלה היא, אפוא, מהם אותם טעמים בעייתיים קיימת האפשרות לוותר על רכיבי ריבית והפרשי
- 9 הצמדה.
- 10 חוק מע"מ שותק בנדון ועל כן אנלוגיה תלמד מהוראה מקבילה הקיימת בפקודת מס הכנסה
- 11 (נוסח חדש), תשכ"א – 1961 (להלן: **"פקודת מס הכנסה"**) היא הוראת סעיף 192 לפקודה המקנה
- 12 למנהל שיקול דעת להקטין ואף לוותר על שיעור הריבית וההצמדה בנסיבות:
- 13 **" אם הוכח להנחת דעתו כי הפיגור שגרם לחובת התשלום לא נגרם על ידי מעשה או מחדל**
- 14 **התלויים ברצונו של הנישום. ורשאי המנהל, על פי שיקול דעתו המוחלט, להקטין או לוותר**
- 15 **כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי הנישום לא ידע את סכום המס המדויק המגיע ממנו בטרם**
- 16 **הגיש את הדו"ח..."**
- 17 במקרה דנן, יש לדחות על הסף את טענת העירייה, כי אי תשלום המס לא נגרם על ידי מעשה או
- 18 מחדל התלוי ברצונה – העירייה, באופן מודע, בחרה לנהל הליכים משפטיים. זוהי, כמובן, זכותה
- 19 של העירייה, אולם זכות וחובה בצידה: חובה זו היא לשאת בחיובים הנובעים מחלוף הזמן בשל
- 20 ניהול הליכים אלה.
- 21 אף מן הבחינה המהותית, אין מקום להפחית בתשלומי הריבית וההצמדה, באשר מטרתם היא
- 22 שמירה על הערך הריאלי של החוב.
- 23 עמדת המערערת כי קם לה אינטרס ההסתמכות, נוכח פסק הדין של בית משפט זה אשר קיבל את
- 24 ערעורה בסוגיית הסיווג, אין בה כדי להושיע, מאחר ואין לומר כי אי תשלום המס לא נגרם על
- 25 ידי מעשה או מחדל התלויים ברצונה. וניסיונה של המערערת להסתמך על שנקבע בפרשת מבועים
- 26 (בג"ץ 653/83 **מבע מוציאים לאור בע"מ נ' סגן נציב מס הכנסה** פ"ד (לט) 29), לא יועיל. מאחר
- 27 והנסיבות שם שונות מן המקרה הנדון.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 באותו עניין נדונה עתירת חברה, אשר הסתמכה על פסק דין של בית משפט מחוזי בעניינו של
2 אחר, לפיה אין לכלול הפרשי שער כהכנסה חייבת בדו"חות, עד למימושם בפועל. החברה ציינה
3 בדו"חותיה כי יש לה רווחים בגין הפרשי שער, אך לא כללה אותם בהכנסה החייבת. פקיד השומה
4 לא הוציא לחברה שומה. כשנתיים וחצי לאחר מתן פסק הדין התקבל ערעור המדינה וההלכה
5 התהפכה. החברה תיקנה את דו"חותיה ושילמה את מלוא המס בגינם. לאחר התשלום, חויבה
6 העותרת בתשלום ריבית והפרשי הצמדה, ולכן פנתה לנציב מס הכנסה וביקשה כי יעשה שימוש
7 בסמכותו לפי סעיף 192 לפקודה. לאחר שנענתה בשלילה, גם לאחר פנייה חוזרת, ולאחר שהוצאו
8 לה שומות, הוגשה על ידה עתירה לבג"ץ.
- 9 עיקר הדיון בפסק הדין נסוב סביב התיבה "אם הוכח להנחת דעתו כי הפיגור שגרם לחובת
10 התשלום לא נגרם על ידי מעשה או מחדל התלויים ברצונו של הנישום". וכך נפסק (בעמ' 39-38)
- 11 **"כשנאמר בדיבור לא תלוי 'ברצונו של הנישום', שבהתקיים תנאי זה תידרש הפעלת**
12 **סמכותו של נציב המס, הכוונה היא לא רק לעצם ההימנעות או הפיגור בתשלום סכום**
13 **המס אלא גם, באותה מידה, להפרת החובה המהווה את המחדל. במילים אחרות, העדר**
14 **הרציה יכול שיתייחס לעצם שאלת החובה והפרתה ויכול שיתייחס לעצם הפיגור**
15 **בתשלום, וניתן איפוא לומר, כי חובת הפעלת הסמכות על-ידי נציב המס מתקיימת**
16 **בשניים אלה:**
- 17 א. עצם הפיגור בתשלום לא היה תלוי ברצונו של הנישום, שכן הייתה מניעה
18 אובייקטיבית שאינה בשליטתו, אשר מנעה מהנישום לעמוד בתשלום (למשל,
19 התמוטטות עסקו של הנישום, אשפוז פתאומי מחמת מחלה קשה, מצב מלחמה וכיוצא
20 בזה).
- 21 ב. הפרת חובת התשלום לא הייתה ברצונו של הנישום, שכן מסיבות אובייקטיביות
22 הוא לא יכול היה לדעת, כי מוטלת עליו חובת תשלום מס, או יכול היה להניח בסבירות
23 הראויה, כי אין מוטלת עליו חובת תשלום זו. (דוגמה מובהקת למצב כזה היא מקרה
24 של חקיקה רטרואקטיבית, המטילה חובת תשלום למפרע. במקרה כזה הנישום הרי
25 לא יכול היה לדעת, כי חלה עליו חובת תשלום מס במועד הקבוע, שהרי באותו מועד
26 עצמו עדיין טרם באה החובה לעולם).
- 27 מסקנה זו מתבקשת הן מניסוחו של סעיף 192 ולשונו והן ממטרתו החקיקתית.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

- 1 מהבחינה הלשונית ומבחינת כללי התחביר, הדיבור "תלויים ברצונו" בסעיף 192 נסמך
- 2 למלים "מעשה או מחדל" שקדמו לאותו דיבור ומתייחס אליהם, ולא דווקא לדיבור
- 3 "פיגור". המעשה או המחדל הוא, או ליתר דיוק גם הוא, שצריך להיות בלתי תלוי
- 4 ברצונו של הנישום. לענייננו, בחלק זה של הדיון הפרת החובה היא שצריכה להיות לא
- 5 תלויה ברצון הנישום. הוזה אומר: נישום, אשר לא יכול היה לדעת כי מוטלת עליו
- 6 חובה, לא יכול היה להפר חובה זו באופן רצוני. נישום, שידע על קיומה של החובה ובכל
- 7 זאת לא עמד בתשלום, או אז אפשר לומר, כי ברצונו תלוי היה הדבר.
- 8 מבחינת מטרתו החקיקתית של הסעיף, הרי כל תכליתה היא להסמיך את נציב המס
- 9 להקל עם נישומים, המצייתים דרך כלל לחוק, מקיימים את הוראותיו ומשלמים את
- 10 מסייהם כראוי, כאשר שלא מרצונם נקלעו למצב ביש, בו הם נמצאים מפירים את
- 11 חובתם החוקית לעמוד בתשלום במועדו הקבוע. כי שכבר ציינו, אין לדרוש מנישום
- 12 תשלום מס, אם אין הוא חייב, בנסיבות כפי שהוסברו לעיל, בתשלום על-פי דין.
- 13
- 14 דומה, כי זה צריך להיות כלל ברור ומובן ומוסכם על הכול. על-כן, הצורך לעשות שימוש
- 15 בסמכות המוקנית לנציב המס בסעיף 192 הנ"ל מתעורר רק אז, כאשר חובת התשלום
- 16 אינה שנויה עוד במחלוקת, אלא שמטעמים אובייקטיביים לא יכול היה הנישום לעמוד
- 17 בחובת התשלום במועד, או כאשר מטעמים אובייקטיביים לא ידע או לא יכול היה
- 18 לדעת, כי אכן מוטלת עליו חובת תשלום."
- 19
- 20 באותו עניין קיבל בית המשפט העליון את עמדת המערער ולפיה, מטעמים אובייקטיביים היא
- 21 לא יכלה לדעת כי מוטלת עליה חובת תשלום. בהתאם, החליט להשיב את הדיון לידי נציב מס
- 22 הכנסה, על מנת שישקול מגוון של שיקולים בעת מתן ההחלטה:
- 23 "המשיב לא הביא בחשבון את העובדות החשובות, שהעותרת שילמה את המס באופן
- 24 שיטתי עד לפסיקת בית המשפט המחוזי, ובעת שנהפכה ההלכה, שילמה מיד את
- 25 המס, שלא שילמה בעת שעמד פסק הדין המחוזי בתוקפו. הוא לא הביא בחשבון את
- 26 העובדה, כי העותרת - בדו"חות שהגישה לנציבות המס ציינה את הפרשי השער אך
- 27 ניכתה אותם מן הסכום החב במס ולא קיבלה כל הודעת שומה נוגדת משלטונות המס.
- 28 הוא לא הביא בחשבון, כי למעשה הוטל על העותרת תשלום מס רטרואקטיבי, וכי יש
- 29 לשאוף לצמצם למינימום את הפגיעה בציבור, הנובעת ממטן תוקף רטרואקטיבי
- 30 לפירוש חדש של חוק.
- 31 כל האמור עד כה אינו מחייב, כי המסקנה הסופית תהיה ביטול המס או הפחתתו..."
- 32



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

1
2 שונה המקרה דנן מהנסיבות אשר נדונו בפרשת מבע לעיל. בענייננו, להבדיל מחב' מבע, המערערת
3 ידעה על כך שמוטלת עליה חובת תשלום לכל המאוחר במועד קבלת החלטת המשיב בדבר שינוי
4 סיווג, במאי 2002, לאחר שהמנהל התוודע לפעילותה במכירת המקרקעין כאשר הוגשה לו
5 בקשתה להשבת סכומי המס ששילמה בדווחה על עסקאות אקראי, ועל כן, היא ידעה, לכל
6 המאוחר, במועד זה, כי קיימות לה דרישות חוב מאת המשיב. הגם שדרישה זו שנויה במחלוקת
7 לשיטתה, לא ראתה לנכון לשלם קרן המס.
8 יתר על כן, בניגוד לעותרת בעניין מבע, לא שילמה המערערת אף לא את קרן המס לאחר שהתקבל
9 הערעור בבית המשפט העליון, אף לא לאחר שנדחתה בקשתה לדיון נוסף.
10 מחלוקת זו, הטומנת בחובה חובה לתשלום מס, הגם שהיתה שנויה במחלוקת בין הצדדים, אינה
11 מתפוגגת עת ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, כאשר זמן קצר ביותר לאחר פסק הדין אף
12 הוגש ערעור לבית המשפט העליון. על כן, לא ניתן לומר, בעניינה של המערערת, כי "מטעמים
13 אובייקטיביים" היא לא ידעה או לא יכלה היתה לדעת, כי חלה עליה חובת תשלום.
14 באשר לרטוראקטיביות החיוב בהפרשי הריבית וההצמדה, הרי שגם כאן, קיים הבדל של ממש
15 בין העותרת בעניין מבע לבין העירייה: בעוד העותרת הסתמכה על שינוי במצב משפטי, אשר יצר
16 מצב חדש שעל פיו היא פעלה, הרי שבעניינה של המערערת כאן, סוגית החיוב במס נבחנה
17 לראשונה רק עובר להחלטת המשיב בעניינה; מה גם, שהמערערת סברה מלכתחילה, כי היא
18 מחויבת בדיווח ובתשלום המס על עסקאותיה במקרקעין ועל כן יכלה לדעת שהיא נדרשת למס.
19 הסתמכותה של המערערת על פסק הדין של בית המשפט המחוזי, בהנתן ערעור לבית המשפט
20 העליון אשר הוגש בסמוך לאחר מכן, אינו יכול אינו יכול להוות נסיבה למתן הפטור מחיובי ריבית
21 והצמדה מאחר ובין השאר, אין הוא מהווה אינטרס הסתמכות משמעותי הראוי להגנה, על דרך
22 הפעלת החריג לכלל התחולה הרטרואקטיבית.
23 ראה דברי השופט דנציגר בפרשת בני שמעון, אשר נדרש לטענה דומה, שם נטען להסתמכות על
24 פסק הדין המחוזי בפרשת המערערת, כנסיבה המצדיקה פטור מריבית והצמדה, בקובעו הדברים
25 הבאים:
26 **"כבר בעת מתן פסק הדין מושא הערעור דנן היה ניתן לצפות כי לא מדובר ב"סוף**
27 **פסוק" בכל הנוגע להיבט המשפטי של הסוגיה, שכן הערעור בעניין עיריית אשקלון**
28 **כבר היה תלוי ועומד לפני בית משפט זה. בנסיבות העניין, מאחר שפסק הדין של בית**
29 **המשפט המחוזי בעניין עיריית אשקלון לא היה פסק דין חלוט, נחלש אינטרס**
30 **ההסתמכות של המשיבה."**
31
32



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1530-03
25 ספטמבר 2016

בפני כב' השופטת רחל ברקאי

1 הדברים יפים לענייננו, הטענה בדבר הסתמכותה של המערערת על פסק דינו של בית המשפט
2 המחוזי, אין בה כדי לאיין את ידיעתה כי הלכה זו יכול ותתהפך, כפי שאכן אירע. היה על
3 המערערת לכלכל צעדיה ובהתאם להחליט אם לקחת סיכון ולא לשלם המס מתוך תקווה כי
4 עמדתה תתקבל ותעמוד לאורך מבחן הערכאות המשפטיות ואם לאו. יש להניח כי עשתה כן.
5 אין כל מקום להפלות את המערערת לטובה, ביחס לנישומים אחרים שעליהם לשאת בהפרשי
6 הצמדה וריבית, אך בשל כך שהיא רשות ציבורית. מוטב היה, לו התנהלה כרשות ציבורית,
7 ושילמה למצער את קרן המס, לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט העליון. אלא שהמערערת,
8 מטעמיה שלה, בחרה שלא לשלם את המס גם בעיתוי זה – כך על פי זכאותה שלא לשלם את כל
9 המס השנני במחלוקת לשיטתה – אולם כעת, עליה להתכבד ולשאת בתוצאות התנהלותה.

סוף דבר

10
11 28. לאור כל האמור לעיל, אני דוחה את הערעור.
12 המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח.
13
14
15 ניתן היום, כ"ב אלול תשע"ו, 25 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.
16
17

רחל ברקאי, שופטת

18
19
20
21