



בבית המשפט העליון

ע"א 1943/13 - א'

לפני: כבוד השופט א' שהם

המבקשת: חברת דן מיחזור בע"מ

נגד

המשיב: ממונה אזורי מס ערך מוסף נתניה

בקשה לעיכוב ביצוע

בשם המבקשת: עו"ד איתן צחור

בשם המשיב: עו"ד ציפי קוינט-שילוני

החלטה

1. לפניי בקשה לעיכוב ביצוע פסק-דין עד להכרעה בערעור, אשר הגישה המבקשת, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ד"ר א' סטולר), מיום 27.1.2013, בע"מ 3127-09-10.

רקע עובדתי והליכים קודמים

2. המבקשת הינה חברה העוסקת במיחזור ועיבוד של ברזל ומתכות אחרות. במסגרת עסקיה, רכשה המבקשת מתכות מהרשות הפלסטינית (להלן: הרשות) לשם עיבודן ומיחזורן. המבקשת הגישה חשבוניות מס למשיב, ממונה אזורי מס ערך מוסף בנתניה. זאת, מאחר שבתקופה שבין חודש אוקטובר 2007 לחודש דצמבר 2009, עקב שביתת פקידי המכס ברשות הפלסטינית, היה קיים הסדר ייחודי, לפיו ניתן לעוסקים מסוימים, ובהן המבקשת, אישור מיוחד ("תעודת הפטר"), אשר פטר את העוסק מהוצאת חשבוניות באופן תדיר, ואיפשר דיווח מרוכז של חשבוניות מעת לעת.

3. בשנת 2007, פנה מר אפרים אליעזר (להלן: מר אליעזר), מנהל יחידת המעברים בירושלים, לגב' אסתר בן ארי (להלן: גב' בן ארי), מנהלת החשבונות של המבקשת, וביקש ממנה לשלוח ישירות אליו את החשבוניות שבידה. למעשה, הפעיל מר אליעזר

הסדר מיוחד, לפיו, עם קבלת חשבוניות המס, ורישומם על גבי טופס 878 (טופס דיווח לרשויות המס על רכישת טובין וקבלת שירותים שנתקבלו מעוסקים הרשומים בשטחי עזה ויריחו, או באזור יהודה ושומרון), היה נשלח אל המבקשת העתקו של טופס זה, בצירוף אישור על קבלתן של החשבוניות המפורטות בו. לפי הסדר מיוחד זה, העוסק לא היה צריך לשלוח במקביל את חשבוניות המס ליחידה לקישור לרשות הפלסטינית (להלן: הקמר"פ), כפי שנעשה בעבר.

4. עד להפעלת ההסדר המיוחד בשנת 2007, העבירה המבקשת את טפסי 878 לידי הקמר"פ באשדוד. במהלך חודש נובמבר 2008, הגישה המבקשת למשיב חשבוניות שהוצאו לה בחודשים 1/08, 3/08, 4/08, ו-10/08, ואולם, המשיב לא התיר את ניכוי מס התשומות בגין החשבוניות שהוצאו בחודשים 1/08 ו-3/08, בנימוק שהוגשו באיחור של למעלה מחצי שנה מיום הוצאת החשבוניות, וזאת בניגוד לסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף).

5. על החלטתו של המשיב, הגישה המבקשת השגה, בה טענה, כי היא חרגה מהנוהל המקובל של שליחת טופס 878 לקמר"פ, עקב ההסדר המיוחד שהופעל ביחידת המעברים על-ידי מר אליעזר. לטענת המבקשת, היא הוטעתה על-ידי מר אליעזר, והפסיקה לשלוח חשבוניות לקמר"פ, כפי שנהגה בעבר.

6. המשיב דחה את השגתה של המבקשת, מאחר שמביקורת אשר ביצע, עלה, כי המבקשת ניכתה מס תשומות בגין חשבוניות שלא דווחו במועד לקמר"פ. לפיכך, החליט המשיב, כי על המבקשת לשלם מס בסכום של 436,654 ₪, כולל ריבית והצמדה.

7. על דחיית השגתה בפני המשיב, הגישה המבקשת ערעור לבית המשפט המחוזי מרכז-לוד, במסגרתו טענה, בין היתר, כי חשבוניות המס וטופס 878 מושא ההליך, נשלחו למשיב במועד, קרי במהלך חודש אפריל 2008. לחלופין, נטען, כי המשיב התמהמה והמתין עד לחודש נובמבר 2008, בדרישת החשבוניות שנשלחו אליו, ובכך גרם למבקשת נזק כלכלי משמעותי, כאשר, לטענת המבקשת, המשיב היה צריך לדרוש ממנה את החשבוניות כבר בחודש אפריל 2008. עוד הוסיפה וטענה המבקשת, כי האחריות לקרות הטעות נעוצה בהתנהגותו של מר אליעזר, אשר הנהיג הסדר חדש, לפיו המבקשת תחרוג מנוהל שליחת חשבוניות לקמר"פ ותשלח אותן בפקס ישירות אליו. לגישת המבקשת, אלמלא הנחייתו החדשה של מר אליעזר, היה נמנע המחדל.

עוד טענה המבקשת, כי מופעל פיקוח הדוק על הליך שיגור סחורה מהרשות הפלסטינית ועד הגעתה לישראל, ואין זה סביר שיתרחש אירוע רשלני של אי דיווח בגין חודש מסוים לקמ"פ. יתרה מזאת, לטענת המבקשת, במשך שנים רבות היא דיווחה באופן מדויק ובהתאם לחוק, מדי חודש בחודשו, לרשויות המע"מ בישראל על התשומות ששילמה לעוסקים פלסטינים, ואין כל בסיס עובדתי לכך שדווקא בחודש אפריל 2008 היא תחרוג מדיווחיה. לטענת המבקשת, מר אליעזר הודיע לה, באופן מפורש, בחודש אפריל 2008, כי תסטה מהוראות הדין; תעביר בפקס את החשבוניות ישירות לידיו בירושלים; לא תדווח באותו חודש לקמ"פ באשדוד; וכי הוא בעצמו יבצע את הדיווח במקומה וימלא את טופס 878. לבסוף, טענה המבקשת, כי נטל הראייה בנידון דידן, מוטל על המשיב, בין היתר, בשל העובדה כי הוא יצר מתווה חריג, הסותר את הוראות החוק.

8. בתשובתו לערעור, טען המשיב, כי המבקשת לא הציגה כל ראיה לכך שהיא דיווחה על החשבוניות במועד, ולפני חודש נובמבר 2008, בין באמצעות דיווח לקמ"פ, ובין באמצעות דיווח למר אליעזר ביחידת המעברים. המשיב ציין, כי מחדלו של עוסק להגיש את טופס 878 במועד, גורם למדינת ישראל לאבד את הזכות לדרוש מרשות המס הפלסטינית את סכומי המס ששילם העוסק, לעוסקים הפלסטינים. לפיכך, אין המשיב מאפשר לעוסק לנכות חשבוניות שלא דווחו במועד, וזאת כדי למנוע נזק ישיר לקופת המדינה, בשיעור הסכום המנוכה. המשיב אינו חולק על ההסדר שהנהיג מר אליעזר, וכן על כך שהלה אמר למבקשת, כי למען היעילות והסדר הטוב, חשבוניות שנשלחו אליו בפקס, לא צריכות להישלח פעם נוספת לקמ"פ. לטענת המשיב, למר אליעזר היתה שיטת עבודה מסודרת, ובגין כל דיווח שדיווחה המבקשת ליחידת המעברים, היא קיבלה באופן מיידי אישור מודפס.

אשר לשאלת נטל ההוכחה, טען המשיב, כי מאחר שעוסק, המבקש לנכות את מס התשומות הנקוב בחשבונית, מבקש למעשה להפחית את חבות המס שלו, הנטל להוכיח את טענתו, לפיה החשבונית הוצאה כדין, ודיווח עליה נמסר במועד – מוטל על כתפי העוסק. במקרה דנן, כך לטענת המשיב, לא עמדה המבקשת בנטל להוכיח שהיא דיווחה על החשבוניות במועד. יתרה מזאת, הוסיף וטען המשיב, כי היעדר הדיווח של המבקשת עלה בשאילתה שביצע המשיב במהלך חודש נובמבר 2008, וממנה התברר, כי חסרים למבקשת דיווחים בגין חשבוניות שקיבלה מעוסקים ברשות הפלסטינית מהחודשים ינואר ומרץ בשנת 2008 – אלו החשבוניות מושא המחלוקת.

9. ביום 27.1.2013, ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי, אשר דחה את ערעורה של המבקשת, וקבע, כי החובה לבצע את הניכוי בתוך שישה חודשים, קבועה בתקנות מס ערך מוסף (קביעת פרטים שיש לכלול בחשבונית מס שהוציא תושב אזור או שטחי עזה ויריחו או שהוצאה לו), התשנ"ו-1996 (להלן: התקנות). נקבע, כי חובה חוקית זו הינה בעלת חשיבות יתרה, לנוכח התנאי הקבוע ב"הסכם פריס" (אשר נחתם בעקבות הסכמי אוסלו), ולפיו הסכימו ישראל והרשות הפלסטינית על עריכת התחשבנות ביניהן, "כך שמע"מ המשולם על ידי עוסקים ישראלים לעוסקים פלסטינים יוחזר לישראל, ומע"מ המשולם על ידי עוסקים פלסטינים לעוסקים ישראלים – יוחזר לרשות הפלסטינית". לפיכך, קבע בית המשפט המחוזי, כי "מכיוון שבמסגרת ההתחשבנות הנערכת בין רשויות המס אין ניתן לדרוש סכומים לפי חשבוניות מיוחדות שהוצאו למעלה משישה חודשים לפני מועד ההתחשבנות, הרי שביחס לסכומים אלו אובדת הזכות לקבלם בחזרה".

אשר לנטל ההוכחה, הזכיר בית המשפט המחוזי, את ההלכה לפיה, בערעורי מס ערך מוסף שעניינם מס תשומות, כבמקרה דנן, משפנקסי העוסק לא נפסלו, עובר נטל הבאת הראיות אל המנהל. ואולם, בעניינו, קבע בית המשפט המחוזי, כי המחלוקת בין הצדדים הינה לבר פנקסית, וזאת מאחר שלא ניתן לשאוב כל מידע מפנקסי המבקשת, ובירור הקונפליקט נערך באמצעות העדת עדים, "אשר העידו על עובדות ואירועים שאין להם זכר בפנקסים". אשר על כן, קבע בית המשפט המחוזי, כי נטל ההוכחה מוטל על העוסק, קרי על המבקשת, אשר לא עמדה בנטל ההוכחה ולא הראתה כי החשבוניות מושא השומה דווחו על ידה, בין אם בדיווח ישיר לקמר"פ, ובין אם באמצעות יחידת המעברים.

עוד הוסיף וקבע בית המשפט המחוזי, כי מר אליעזר פעל מכוח החוק, מתוקף סמכותו הפרסונאלית והפונקציונאלית, ואין למצוא כל פגם בדרך תפקודו. בניגוד לטענת המבקשת, כך נקבע, חובת הדיווח מוטלת עליה "ואין זה כאמור מתפקידם של שלטונות מע"מ להזכיר לנישומים כי מחויבים הם בחובת הדיווח". עוד ציין בית המשפט המחוזי בפסק דינו, כי הוא מבכר את עדותו של מר אליעזר על פני עדותה של גב' בן ארי, שהעידה מטעם המבקשת, וקבע כי "התרשמתי, כי מר אליעזר העיד עדות מהימנה קוהרנטית והתואמת את מסכת הראיות שהוצגה בפני בית המשפט".

לעומת זאת, קבע בית המשפט, כי הוכח שגב' בן ארי שכחה לשלוח את החשבוניות במועד הנקוב. קביעותיו של בית המשפט נתמכו במספר נימוקים, ובכלל זה, בעדותו של מר אליעזר, לפיה גב' בן ארי התוודתה בפניו, בזמן אמת, כי שכחה

לדווח אודות החשבוניות שנשארו במגירה. עוד ציין בית המשפט, כי "המעוררת [המבקשת] גם לא הצליחה להסביר, מדוע בשגרת עבודתה, בה בדרך כלל נשמרים אישורים של דואר רשום או אישורי פקס, קרה שלפתע דווקא האישור הנחוצ לא נמצא". נוסף על כך, עמד בית המשפט על סתירות שעלו במהלך חקירתה הנגדית של גב' בן ארי ביחס לדיווח אודות החשבוניות. מנגד, קבע בית המשפט המחוזי, כי "עבודתו של מר אליעזר התאפיינה בסדר רב ותוך תיעוד מלא ומדוקדק".

על יסוד דברים אלו, דחה בית המשפט המחוזי, כאמור, את ערעורה של המבקשת, וחייבה בתשלום הוצאות משפט ושכר טרחת עורך-דין למשיב בסכום של 15,000 ₪.

הערעור והבקשה לעיכוב ביצוע

10. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגש ערעור לבית-משפט זה (ע"א 1943/13), ובמקביל הוגשה לבית המשפט המחוזי, בקשה לעיכוב ביצוע פסק הדין. ביום 14.3.2013, דחה בית המשפט המחוזי את בקשת המבקשת לעיכוב ביצוע, בקובעו, כי במידה שהמבקשת תזכה בערעורה, ונוכח העובדה כי המשיב הוא המדינה, יושבו לה סכומי הכסף ששילמה.

11. ביום 5.5.2013, הוגשה הבקשה לעיכוב ביצוע פסק דינו של בית המשפט המחוזי, המונחת לפניי.

לטענת המבקשת, נגרם לה נזק בל ישוער, וזאת עקב טעות מצידו של פקיד מס ערך מוסף, מר אליעזר, אשר הטעה את מנהלי המבקשת וכן את עמיתיו ברשות המס, כאשר טען, שמזכירת המבקשת "שכחה" לדווח על החשבוניות במועד. המבקשת הוסיפה וטענה, כי סכום הנזק שנגרם לה עד כה עומד על סך של כ-436,000 ₪, ורשות המיסים פועלת נמרצות כבר עתה לגביית חוב זה, בדרך של הטלת עיקולים על חשבון הבנק, המקרקעין, והמיטלטלין של המבקשת בסכום של כ-160,000 ₪. בנוסף לכך, טענה המבקשת, גבה ממנה המשיב סכום של 268,000 ₪, באמצעות קיזוז מהחזרי המע"מ השוטפים של המבקשת. לפיכך, ובשל פעולות אלו, עותרת המבקשת לעכב את המשך גביית חוב המס עד להכרעה בערעור.

המבקשת טוענת, כי פעולות המשיב מובילות למצב בו ייגרם לה נזק כלכלי בלתי הפיך, תוך פגיעה קשה בפעילותה העסקית, ואף עלול הדבר להביא לכך שהיא

תיאלץ לממש את נכסי החברה ולהקפיא את פעילותה, כל זאת עוד טרם שניתנה החלטה בערעור. משכך, טענה המבקשת, כי מאזן הנוחות נוטה בבירור לטובתה. עוד טענה המבקשת, כי גובה המס שנפסק לטובת המשיב הינו גבוה, והדבר מהווה שיקול, בהחלטתו של בית-משפט זה, לעכב את ביצוע פסק הדין.

עוד הוסיפה המבקשת וטענה, כי לאור העובדה שבידי המשיב מצוי כבר חלקו הארי של חוב המס הפסוק, לא ייגרם לו כל נזק אם יעוכב פסק הדין של בית המשפט המחוזי, עד להכרעה בערעור שהגישה. יתרה מזאת, המבקשת המציאה לבית-משפט זה, כתב ערבות בנקאית לטובת המשיב בסך של 30,000 ₪, במסגרת הערעור שהגישה, אשר יכול וייעשה בו שימוש לשיפוי נזקי המשיב, ככל שייגרמו.

אשר לסיכויי הערעור, טענה המבקשת, כי סיכויי הערעור להתקבל טובים, וזאת ממספר נימוקים. לטענתה, המקרה דנן מעלה סוגיה משפטית מהותית, הנוגעת לשאלת מקור סמכותו החוקי של מר אליעזר, בכל הנוגע לגביית מס מאת עוסק, ובחינת פעולותיו בהקשר זה. לפי הטענה, טעה בית המשפט המחוזי בפרשנותו המשפטית, אשר אינה עולה בקנה אחד עם עקרונות השקיפות והאמון המוטלים על כתפי רשויות המע"מ כלפי העוסקים. עוד טענה המבקשת, כי שגה בית המשפט המחוזי משהעדיף את גרסתו הכבושה של מר אליעזר, על פני עדותה העקבית של מזכירת המבקשת, וזאת ללא הסבר של ממש.

תגובת המשיב לבקשה

12. לטענת המשיב, דינה של הבקשה לעיכוב ביצוע להידחות, מאחר שאינה עומדת בדרישות הדין ובמבחני הפסיקה לעיכוב ביצוע פסק-דין בעניין כספי, כבענייננו. המשיב הוסיף וטען, כי המבקשת לא העמידה תשתית ראיתית מספקת להוכחת הנזק הכלכלי הרב והבלתי הפיך, לו היא טוענת. לפי הטענה, המבקשת לא הצביעה על חשש ממשי לנזק קשה שלא ניתן לתיקון, אלא הסתפקה באמירות כלליות בדבר נזקים, אשר "עלולים" להיגרם. אמנם, צורף תצהיר לבקשה, אך לטענת המשיב, מדובר בתצהיר סתמי, אשר האמור בו לא מוכיח כי מימוש פסק-הדין, בלא עיכוב, עלול לגרום למבקשת נזק בלתי הפיך. עוד נטען, בהקשר זה, כי בענייננו, המשיב הוא המדינה, ולפיכך אין כל חשש כי לא ניתן יהיה להחזיר את המצב לקדמותו, במידה שהמבקשת תזכה בערעורה. עוד הוסיף וטען המשיב, כי סיכויי הערעור אפסיים, שכן פסק דינו של בית המשפט המחוזי מבוסס על קביעות עובדתיות וממצאי מהימנות ואין ערכאת הערעור נוהגת להתערב בעניינים מעין אלה.

אשר לטענתה של המבקשת בדבר תשלום ערבון לבית-משפט זה, טען המשיב, שערובה זו באה להבטיח את תשלום ההוצאות שעתיד להתחייב בהם המערער, במידה שיפסיד בערעורו, ואין לכך כל קשר לחוב הנובע מפסק דינו של בית המשפט המחוזי. לפיכך, נטען על-ידי המשיב, כי יש לדחות את טענתה של המבקשת, שהפקדת הערבון תומכת בטענתה כי יש לעכב את ביצועו של פסק הדין.

דיון והכרעה

13. לאחר בחינת הבקשה והתגובה שהוגשה לה, באתי לידי מסקנה כי דין הבקשה להידחות.

ככלל, הגשת ערעור אינה מעכבת את ביצוע ההחלטה שעליה מערערים, וזאת בהתאם לקבוע בתקנה 466 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. לפיכך, עיכוב ביצועו של פסק-הדין, הוא החריג לכלל, ונעשה בהתקיים שני תנאים מצטברים: התנאי הראשון, הוא כי על המבקש עיכוב ביצועו של פסק-דין להראות כי סיכויי ערעורו טובים. לפי התנאי השני, מוטל על המבקש להוכיח כי מאזן הנוחות נוטה לטובתו, דהיינו, שאם יבוצע פסק-הדין, אך ערעורו יתקבל בסופו של דבר – יהיה קושי של ממש להשיב את המצב לקדמותו (ראו גם: ע"א 5205/08 קרנית קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים נ' סויסה (27.7.2008); ע"א 5238/12 פרנקל נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (21.8.2012); ע"א 2772/13 אלי רוני ואבי יוזמה ופיתוח בע"מ נ' ק.ר. השקעות ונכסים בע"מ (21.5.2013)). כך הם פני הדברים באופן כללי במשפט האזרחי, ובכלל זה גם בדיני מיסים, מכוח תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976 (ראו, למשל, ע"א 4903/12 ב.ס. השקעות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (2.9.2002)).

14. כאשר מדובר בבקשה לעיכוב ביצועו של פסק-דין, הקובע חיוב כספי, כבעניינו, הרי שהבקשה תתקבל רק במקרים חריגים, כאשר הוכיח המבקש שחוסנו הכלכלי של המשיב מוטל בספק, ומשכך, קיים חשש ממשי ורציני שהוא לא יצליח להיפרע ממנו, אם יזכה המבקש בערעורו (ראו, לעניין זה, ע"א 3510/11 מלונות מוריה פלזה טבריה בע"מ נ' טקצ'נקו (5.7.2011); ע"א 5683/12 הפניקס הישראלי חברה לביטוח בע"מ נ' סלוצקי (14.8.2012)). הלכה פסוקה היא, כי במקרים מעין אלו, מאזן הנוחות נוטה לטובת המשיב, מאחר שהחיוב הכספי אינו יוצר מצב בלתי הפיך, וכספים ששולמו על-ידי המבקש, ניתן יהיה להשיבם בסופו של יום, במידה שהמבקש יזכה בערעורו (ע"א 5811/09 גאון נ' מעגלות הפקות בע"מ (30.8.2009); ע"א 5217/12

גיטליס נ' עו"ד ארז (15.8.2012)). הדברים נכונים ביתר שאת במקרה דנן, שעה שהמשיב הינו המדינה, ואין כל חשש כי המבקשת לא תוכל לקבל בחזרה את כספה, אם תזכה בערעור.

זאת ועוד, המבקשת לא הציגה תשתית ראייתית מספקת ומפורטת לתמיכה בטענתה, כי אם לא יעוכב פסק הדין, ייגרם לה נזק בלתי הפיך, באופן כזה שלא ניתן יהיה להשיב את המצב לקדמותו (ע"א 2074/07 גורן נ' זהבי (6.3.2007); ע"א 2976/12 בר אל נ' קאופמן (26.11.2012)). תשלום החוב הפסוק של המבקשת, אינו בלתי הפיך, והפגיעה הנטענת במבקשת ניתנת לריפוי באמצעות פיצוי והטלת הוצאות (ע"א 8582/08 בן-יעקב נ' בנק הפועלים בע"מ (20.11.08); ע"א 7907/12 עמותת מוסדות חזון ישעיה נ' רשם העמותות (20.11.2012)). לפיכך, לא מצאתי כי מאזן הנוחות שבין הצדדים נוטה באופן מובהק לטובתה של המבקשת.

15. אשר לסיכויי הערעור, ומבלי לקבוע עמדה חד משמעית בשאלה זו, דומה כי הם אינם מן הגבוהים. פסק דינו המפורט של בית המשפט המחוזי, מבוסס, רובו ככולו, על קביעות שבעובדה ועל שאלות הנוגעות למהימנותם של העדים, אשר הופיעו בפניו. כלל נקוט הוא, כי ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב, ככלל, בממצאי עובדה ומהימנות אשר קבעה הערכאה המבררת, אלא במקרים חריגים ומיוחדים (ע"א 4484/11 הייב נ' משרד הבריאות (18.2.2013); ע"א 3526/11 כראדי נ' צנציפר – חברה לייבוא תבואות ומספוא בע"מ (6.5.2013)). לפיכך, נראה, לכאורה, כי סיכויי הערעור אינם טובים במיוחד.

16. אשר על כן, ולנוכח מסקנתי בדבר מאזן הנוחות וסיכויי הערעור, הנני דוחה את הבקשה לעיכוב ביצוע פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

המבקשת תישא בהוצאות המשיב בבקשה זו, בסך 10,000 ₪.

ניתנה היום, י"ג בסיון התשע"ג (22.5.2013).

ש ו פ ט