



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כב' השופטת אורית וינשטיין

מנהל מס ערך מוסף חיפה
ע"י ב"כ עו"ד יהודה גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המבקש:
(המשיב)

נגד

יעקב פאר
ע"י ב"כ עו"ד רועי פלר ו/או זיו אור

המשיב:
(המערער)

החלטה

פתח דבר ורקע:

1. בפני בקשה להורות על דחייה ולחילופין מחיקה של הערעור דנן על הסף בשל התיישנות, שיהוי והשתק (להלן – **הבקשה**).
2. ערעור זה עניינו בקשה שהוגשה על ידי המערער, המשיב לבקשה זו, מר יעקב פאר (להלן – **המערער**) לתקן את דוחותיו ולהקטין את סכומי מס העסקאות שדווחו על ידו בשנים 2004-2005 – בקשה אשר נדחתה על ידי המשיב בערעור, המבקש בבקשה זו, מנהל מס ערך מוסף חיפה, (להלן – **המבקש**).
3. בקשת המערער לתקן את דוחותיו לשנים האמורות הורתה והולדתה בפסק דינו של כבוד השופט סוקול בע"מ 11173-06-10 פאר נ' מנהל מע"מ חיפה, בעניין שומת מס תשומות שהוצאה למערער, אשר ניתן ביום 8.1.13 (להלן – **פס"ד התשומות**).
- בפס"ד התשומות דחה כבוד השופט סוקול את הערעור וקבע כי המערער ניכה תשומות שלא כדין. עוד נקבע כי המערער נכשל בהוכחת זהות העוסק עמו ביצע עסקאות של סחר במתכות ולא הוכיח כי רכש תשומות כלשהן מחברת ג.נ.ה.ג.נ., וכן נקבע כי על פי הראיות שהוצגו הרוכשת האמיתית של המתכות היתה חברה בשם נ.מ.א מתכות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בסייפת פס"ד התשומות נדונה טענה שהועלתה על ידי המערער בעניין מס העסקאות ששולם על ידו, ונקבע:

"המערער סבור כי לא ניתן לשלול ממנו את הזכות לניכוי מבלי לבטל את חיובו במס העסקאות. על כל נשיב כי אין כל מניעה שעוסק ימכור מוצרים ויחויב בתשלום מס עסקאות מבלי שתהיה לו אפשרות לנכות את מס התשומות ששילם, שהרי תנאי לניכוי הוא כי החשבונית הוצאה כדין. יתרה מזו, ככל שהמערער סבור כי יש לשנות גם את חיוב העסקאות, הרי שעליו לנקוט בהליך נפרד ומתאים."

4. המערער הגיש ערעור לבית המשפט העליון על פס"ד התשומות, באופן ספציפי בעניין דחיית טענתו באשר למס העסקאות. בעקבות הסדר דיוני שהוצע על ידי, הסכים המערער למחוק את ערעורו לבית המשפט העליון על פס"ד התשומות ולמקד טענותיו באשר להחזר מס העסקאות בערעור דנא.

בתמצית, טוען המערער בערעור זה כי משנקבע בפסק דין חלוט כי הוא לא קנה ולא מכר את המתכות, הרי שעל מנת למנוע עיוות מס בחיובו בתשלום מס עסקאות בגין עסקאות שנקבע שלא ביצע – יש להחזיר לו את מס העסקאות. עוד נטען על ידי המערער כי בפס"ד התשומות היה כבוד השופט סוקול ער למשמעות שיש לפסק הדין ועל כן קבע כיצד על המערער לנהוג על מנת למנוע את עיוות המס האמור.

טענות המבקש:

5. טענות המבקש כפי שבאו לידי ביטוי במסגרת הבקשה, התשובה לתגובה ובדיונים שהתקיימו ביום 29.10.15 וביום 24.2.16 הן כי יש להורות על סילוק הערעור הסף בשל הטעמים שלהלן:

א. האמור בסייפת פס"ד התשומות הינו בגדר "אוביטר" ואין בו משום חיווי דיעה בעניין העסקאות או משום הקנייה למערער של זכות כלשהי שאינה מוקנית לו על פי דין. ערעור מס התשומות נשוא פס"ד התשומות לא עסק בנושא של עסקאות.

המערער מושתק מלטעון לגרסה עובדתית שונה בתכלית השינוי מזו העומדת בבסיס דיווחיו או הצהרותיו שלו עצמו בקשר עם מחזור עסקאותיו, עת דיווח בזמן אמת בדוחות החודשיים בשנים 2004-2005 על עסקאות בהיקף של עשרות מיליוני ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1
2 ב. מכתב הפנייה של המערער למבקש (נספח ה' להודעת הערעור) אינו עומד בתנאים
3 הקבועים בסעיף 71 לחוק מע"מ, מאחר ואינו בגדר דו"ח משלים ואינו מכיל נתונים
4 עובדיים. על כן, המבקש לא חייב היה להתייחס לבקשת המערער. חרף זאת –
5 נדחתה בקשת המערער.
6
7 מלשון סעיף 71 לחוק מע"מ עולה כי קיימת אפשרות להגיש דו"ח משלים רק במקרה
8 שבו נשמטו נתונים מהדוח, שהיו צריכים להיכלל בו. לשיטת המשיב, מצב כזה חל
9 כאשר היה על העוסק לדווח על סכום עסקאות גבוה יותר. ולא זה המצב במקרה דנן,
10 שכן אין המדובר ב"השמטה" ואף לא ב"תיקון" – אלא בשינוי הגרסה העובדתית.
11
12 ג. הדוחות אשר התבקש תיקונם הוגשו בחלוף כעשר שנים ממועד הדיווח התקופתי
13 עליהם. על כן, גם אם היתה למערער זכות (המוכחשת על ידי המבקש) הרי שהיא
14 התיישנה. בין אם בהשוואה לתקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 79 לחוק מע"מ ובין
15 אם בהתבסס על חוק ההתיישנות, התשי"ח – 1958 (להלן – **חוק ההתיישנות**) – לא
16 ניתן לבקש לתקן דוחות שהוגשו לפני כעשר שנים.
17
18 ד. המערער מושתק מלכפור בדיווחיו וזאת בשל השתק מכוח מצג, שכן המערער הגיש
19 גם ערעור על החלטת מנהל מס רכוש וקרן פיצויים – במסגרת ע"מ 1120-09,
20 במסגרתו דרש פיצוי בגין נזקים להם טען בשל מלחמת לבנון השנייה. באותו הליך
21 טען המערער כי הינו סוחר מתכות וכי סבל נזקים עקיפים בשל אי יכולת לספק את
22 גרוטאות המתכת.
23
24 גם בערעורי מס ההכנסה הנדונים בפני מותב זה מהות הטענה הנשמעת מפי המערער
25 היא כי הכנסתו מסתכמת בהפרש שבין קניותיו לבין מכירותיו, ומהות טענה זו היא
26 כי הוא סוחר מתכות, ולא מתווך, אשר מטבע פעילותו אינו קונה ומוכר סחורה אלא
27 נהנה מעמלת תיווך. יתר על כן, גם אם תתקבל טענת המערער כי סיווגו פעילותו שונה
28 מזה הנטען על ידי המבקש הרי שאין בכך כדי לגרום להקטנת סכומי עסקאותיו
29 בשנות המס שבערעור ואין מקום להתיר למערער לשנות גרסאותיו כל העת.
30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

המערער מבקש לדון בערעור דנא בסיווג פעילותו – ואין להתיר לו זאת, מה גם שמשמעות ערעורו היא ערעור בגלגול שני או שלישי על פס"ד התשומות, כאשר בית משפט זה אינו יושב כערכאת ערעור על פס"ד התשומות.

ה. מס התשומות בחשבוניות שהוציא המערער לנ.מ.א מתכות (ולאחר הפסקת פעילותה של זו - לחברת נ.מ.א. מחזור) לה טען שמכר את המתכות שרכש – נוכח על ידה, ולא ניתן כיום לחזור למקבלי החשבוניות, הן בשל התיישנות והן בשל הפסקת פעילות. יוצא אפוא, כי קופת המדינה תסבול נזק של מיליוני ₪, אם תתקבל עמדת המערער.

ו. עקרון הסופיות והוודאות מחייב את סילוק הערעור על הסף. אין להתיר לנישום להקטין עסקאותיו לאחר 10 שנים ממועד הדיווח, תוך גרימת נזק בלתי הפיך לקופת המדינה. המערער היה מודע במשך שנים לעובדה כי שרש ניכוי תשומות בגין חשבוניות פיקטיביות שהוצאו על ידי חברת ג.נ.ה.ג.נ. על כן, יש לדחות עמדתו לפיה רק משניתן פס"ד התשומות למד על זכותו לבקש את תיקון הדוחות.

ז. על פי ההלכה שנפסקה בבר"מ 8689/14 הועדה המקומית לתכנון ובנייה מגדל העמק נ' מבני תעשיה בע"מ עולה כי השתק שיפוטי משתיק את מי שהעלה טענה מסוימת בהליך אחד מלהעלות טענה סותרת בהליך אחר מבלי תלות בשאלה אם הצד שכנגד הסתמך על אותה טענה שנטענה בהליך הראשון, כאשר המטרה היא למנוע ניצול לרעה של הליכי משפט וחיובם של בעלי דין לנהל הלכים בתום לב.

על בסיס עקרון ההשתק השיפוטי יש לסלק על הסף את הערעור דנא.

ח. המבקש רשאי לשנות מעמדתו כפי שהובעה במסגרת ערעור התשומות, מאחר והתמונה הכללית לא היתה ברורה. על כן, רשאי המבקש לטעון במסגרת ערעור מס ההכנסה כי המערער הינו סוחר מתכות, במבט לאחור ובראייה אחרת של העסקאות, בהסתמך על פסיקת בית המשפט בעניין צבי אייזינגר (ע"א 3604/13) המאפשרת לרשות המנהלית לשנות את החלטותיה המנהליות.

ט. ככל שבית המשפט לא ימצא לנכון לסלק על הסף את הערעור הרי שיש לקבוע כי תנאי לדיון בערעור זה של המערער הוא תשלום מס התשומות על פי פס"ד התשומות, אשר לא שולם עד כה, וזאת בהתאם להוראת סעיף 85 לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

טענות המערער בתגובה לבקשה:

6. בפס"ד התשומות נקבעו קביעות עובדתיות משמעותיות, בעלות משמעות לעניין סיווג עיסוקו של המערער, אשר מכוחן נוצרה לו הזכות לטעון להחזר מס העסקאות. אין המדובר באמרות אגב של כבוד השופט סוקול, כפי טענת המבקש.

בפס"ד התשומות נקבע שהמערער לא קנה ולא מכר את המתכות, וכן נקבע כי מי שקנה את המתכות זו חברת נ.מ.א מתכות.

7. מיד לאחר קבלת פס"ד התשומות פעל המערער בכל המישורים על מנת להביא לכך שתוצאת המס המתקבלת מפסק דינו של השופט סוקול, לפיו המערער לא קנה ולא מכר את המתכות, תהיה תוצאת מס אמת, שכן מקום בו נקבע כי המערער אינו יכול לנכות את התשומות מאחר והוא לא קנה ולא מכר את המתכות – הרי שהותרת סכום העסקאות שדווח למע"מ בתקופה הרלוונטית על כנו מוביל לתוצאת מס שגויה.

8. אין חולק כי מס העסקאות שולם במלואו על ידי המערער ועל ידי חברת נ.מ.א. מתכות. מס התשומות שולם אף הוא במלואו באמצעות נ.מ.א. מתכות.

9. התשובות שניתנו על ידי המשיב לפנייתו של המערער בעניין החזר מס העסקאות – זו הראשונה מיום 8.8.13 וזו נשוא הערעור מיום 19.10.14 – לא הבהירו למערער כלל מהי המסגרת הנורמטיבית אשר המשיב סבור כי המערער יכול לפעול בה בנסיבות העניין.

כל תשובות המשיב למערער לפניית האמורות היו פרוצדוראליות עם התייחסות רפה לפס"ד התשומות. המשיב לא טען בשום תשובה שנשלחה למערער כי לגישתו השימוש בהוראת סעיף 71 לחוק מע"מ נועדה רק לעסקאות שהושמטו. ממילא, הפרקטיקה הנוהגת היא כי דוחות מתקנים מוגשים לפי סעיף 71 לחוק מע"מ, גם אם אין עניינם הכנסות שהושמטו. גם הטענה כי הדוחות המתקנים חסרים נתונים עובדיים או אסמכתאות – לא נטענה כלל בתשובות המבקש לפניית המערער. על כל פנים, שומה היה על המבקש, ככל שסבר כי הוראת סעיף 71 לחוק מע"מ אינה הדרך – להנחות את המערער בדבר מתכונת הפעולה האפשרית, כפי שנדרש שרשות שלטונית תפעל כלפי נישום.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

10. המערער לא טען טענות עובדתיות סותרות בהליכים קודמים. כל שטען המערער הוא כי התנהלותו המסחרית היא כשל מתווך, גם אם לא נקט במנח הספציפי בהליכים אחרים. אין להיאחז באופן הצורני שבו הוגשו הדוחות השנתיים, אשר הוגשו במתכונת שהומלצה על ידי רואה החשבון של המערער.

11. המבקש עצמו טען במסגרת ההליך נשוא פס"ד התשומות, בתצהיר שהוגש על ידי מר יואב אזולאי מטעם המבקש, כי המערער היה איש קשר, חוליית ביניים. באותו תצהיר נטען כי המערער לא ביצע את העסקאות נשוא החשבוניות שבערעור התשומות.

גם בערעורי מס ההכנסה הנדונים בין הצדדים טען ב"כ המבקש עצמו כי המערער הוא איש ביניים.

על כן, המבקש מושתק מלטעון כי המערער הינו סוחר מתכות בה בעת שהוא עצמו טען כי המערער לא ביצע את העסקאות בשנים הרלבנטיות וכי הוא איש ביניים בלבד.

12. אין בסיס לטענת ההתיישנות הנתענת על ידי המבקש. למערער קמה הזכות לתקן את דוחות העסקאות לראשונה רק לאחר מתן פס"ד התשומות – קרי: ביום 8.1.13, הוא המועד שהחל מרוץ ההתיישנות.

המערער מפנה לפסיקה בעניין ע"ש (חי') 5379/99 ש.א.ע.ר חברה להנדסה 8392 בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ, בה נקבע כי סעיף 71 לחוק מע"מ אינו קובע מועד להגשת דו"ח מתקן, אך זה צריך להיות מוגש תוך זמן סביר.

הדוחות המתקנים הוגשו על ידי המערער תוך זמן סביר ממועד מתן פס"ד התשומות.

13. המערער אף מפנה לפסק דינה של כבוד השופטת דניה קרת-מאיר בעניין ע"מ 1208/07 קדמת דקל בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ רחובות, ממנו הוא מבקש להקיש לעניין הנדון כאן כי הזכות להגיש את הדוחות המתקנים קמה רק לאחר שניתן פס"ד התשומות, שכן לפני מתן פסק הדין לא היה המערער מודע כלל לזכות זו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

14. טענת המבקש כי קבלת הדוחות המתקנים שמבקש המערער להגיש תגרום לנזק לקופת המדינה – אינה נכונה. על פי הקביעות שנקבעו בפרשת קדמת דקל המשיב יכול להוציא שומה לפי סעיף 79(א) לחוק מע"מ למי שרכש את השומה בפועל, היא חברת נ.מ.א מתכות.

דיון והכרעה:

15. לאחר שעיינתי בכל הטענות שנטענו על ידי באי כוח הצדדים בכתבי הטענות שהוגשו מטעמם ושמעתי את טיעוניהם בדיונים בפני, אני מוצאת כי אין מקום להיעתר לבקשה לסילוק על הסף של הערעור.

16. המקרה הנדון בפני אינו נופל לגדרי המקרים החריגים והמצומצמים המצדיקים דיון בטענה מקדמית בנפרד ובמפוצל מן הדיון בערעור גופו. למעשה ההיפך הוא הנכון – הערעור דן מעלה כשלעצמו שאלות שאינן פשוטות כלל ועיקר, בוודאי לאור מכלול ההליכים המתנהלים בין הצדדים – הן במישור מע"מ והן במישור מס הכנסה – ולנוכח הגרסאות העובדתיות ההפוכות (או המסקנות שהתבקשו מותבים שונים להסיק מן העובדות) כפי שנטענו על ידי שני הצדדים.

17. בהחלטתי בעניין ע"מ 14-01-29769 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה מיסים כט/2 (אפריל 2015) ה-20 הבהרתי מהם המקרים הראויים לדיון במסגרת של טענה מקדמית – במקרה של הרצוג מדובר היה בבקשה לקבלת ערעור על הסף, אך אותם עקרונות חלים גם ביחס לבקשה הפוכה – לסילוק על הסף של ערעור.

בקשות לסילוק על הסף, כמו בתובענות רגילות על פי הדין הכללי – כך גם בערעורי מס – יהא להן בסיס רק במקרים ומצבים מצומצמים ביותר, המתייחסים לטענות מקדמיות אמיתיות, אשר ראוי להן שתיבחנה באופן נפרד ומפוצל מן הדיון בערעור גופו, דוגמת טענת התיישנות כלפי שומה בשלב א' או בשלב ב' בשל משלוח מאוחר של השומה לנישום, לאחר חלוף המועד הקבוע בדין להוצאת שומה – כאשר המסד העובדתי עליו נסמכת בקשה שכזו הוא פשוט ובלתי שנוי במחלוקת.

לעומת זאת, בקשות אשר נושאות כותרת "מקדמית", גם אם עוסקות הן בטענת התיישנות, אך לצורך הכרעה בהן נדרש בירור ראייתי ובחינה עובדתית של השתלשלות אירועים שלמה – יש לשלול את בירורן במסגרת דיון מקדמי ויש לעשות הבירור במסגרת ההליך העיקרי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1
2 **18.** באותה רוח נפסק על ידי כבוד השופט ד"ר א. סטולר בעניין ע"מ 14-05-46602 מקסון ישראל
3 בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא [פורסם במיסים און ליין], אשר דן אף הוא בבקשה לקבלת
4 ערעור על הסף, והבהיר כי טענות מקדמיות תידונה במפוצל מקום בו מדובר במצבים שטענות
5 אלה תכרענה ותסיימנה את כל המחלוקות בהליך, אולם:
6 "כאשר מדובר בשאלות משפטיות השלובות בשאלות עובדתיות, הדרך היעילה היא לדון
7 בכל השאלות בכפיפה אחת. הניסיון מלמד שפיצול הדיון דווקא מאריך את משך הטיפול
8 בתיק...
9 עוד אוסיף, כי כאשר הטענה המקדמית אינה כרוכה בבירור עובדתי אלא היא מעלה שאלה
10 משפטיות בלבד, או שהצדדים הגיעו להסכמה בדבר התשתית העובדתית, אין מקום להגשת
11 בקשה מקדמית שכן הדרך הנאותה היא שבית המשפט יורה במקרה זה על הגשת סיכומים,
12 תוך קביעת האופן שבו הם יוגשו וכל הוראה אחרת בקשר לכך."
13
14 **19.** ולענייננו – הטענה המרכזית עליה מבקש המבקש לבסס את בקשתו לסילוק הערעור על הסף
15 היא אמנם טענת התיישנות. אלא שאין עסקינן במקרה הנדון בטענת התיישנות "קלאסית".
16 המבקש טוען כי היה על המערער לבקש תיקון דוחותיו במסגרת המועד הקבוע בסעיף 79(א)
17 לחוק מע"מ או לכל הפחות במסגרת המועד הקבוע בחוק ההתיישנות, תשי"ח – 1958 (להלן
18 – **חוק ההתיישנות**).
19
20 מנגד, המערער טוען כי רק לאחר שפס"ד התשומות, על קביעותיו העובדתיות בדבר שלילת
21 היות המערער הרוכש והמוכר של המתכות, הפך חלוט, כי אז קמה לו הזכות לטעון לתיקון
22 דיווחי עסקאותיו בהתאם.
23 למצער ובמשתמע, הטענה המועלית על ידי המערער בערעור עשויה לעלות כדי טענה ברוח
24 סעיף 8 לחוק ההתיישנות, העוסק ב"התיישנות שלא מדעת".
25
26 **20.** את הקביעה האם יש בסיס ומסד לטענת המערער האמורה – אם לאו – אין לעשות במסגרת
27 בקשה מקדמית.
28
29 הכרעה בטענתו של המערער מצריכה בחינת ההתנהלות של שני הצדדים במסגרת הערעור על
30 מס התשומות. כך, למשל, נדרשת קביעה – במישור העובדתי והמשפטי – מה היו הטענות
31 שהועלו על ידי הצדדים בפני כבוד השופט סוקול בערעור מס התשומות, אשר הובילו לסיווג
32 פעילותו של המערער כמתווך ולא כסוחר מתכות, ומה הן ההשלכות הנובעות מהקביעה לפיה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

יש לשלול זכאותו לניכוי התשומות על פי המבחנים הקבועים בדין לצורך ניכוי תשומות, על
הערעור דגן שעניינו מס העסקאות.

21. זאת ועוד, הכרעה בטענות ההתיישנות, השיהוי וההשתק השיפוטי המועלות על ידי המבקש
מצריכה בחינת הטענות המקבילות שהועלו על ידי פקיד שומה חיפה במסגרת ערעורי מס
ההכנסה של המערער ביחס לשומות מס הכנסה שהוצאו לו, ואשר במסגרתם נטען על ידי
פקיד השומה כי המערער הוא סוחר מתכות. זאת, כאשר במקביל נטען על ידי המבקש,
בתצהיר עדות ראשית שהוגש על ידי נציג המבקש במסגרת ערעור התשומות, כי המערער איננו
סוחר מתכות אלא מתווך, איש ביניים.

מצב דברים זה, אף הוא משפיע ומשליך על שלילת האפשרות לסלק על הסף את הערעור דנא.
מבלי לקבוע מסמרות לעת הזו, ניתן רק לומר כי הדעת אינה נוחה ממצב דברים בו, על פניו,
מערער טוען לכאורה טענות סותרות בהליכים משפטיים שונים.

אך באותה מידה, ואף ביתר שאת, יש לצפות מהמבקש, **בהיותו רשות שלטונית** להציג גירסה
עובדתית סדורה, אחידה וקוהרנטית ביחס לפעילות המערער – האם מתווך או סוחר.

לפיכך, ככל שבמכלול ההליכים המתנהלים בפני בעניינו של המערער – הן הערעור דנא והן
ערעורי מס ההכנסה – עולות, על פני הדברים, טענות עובדתיות מטעם המבקש ופקיד שומה
חיפה **שאינן מתיישבות זו עם זו** באשר לפעילות המערער – לא ראוי לסלק על הסף את
הערעור דגן בטענת השתק כלפי המערער בלבד.

למעלה מן הצורך, אציין כי פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **אייזינגר** – אליו הופנית
על ידי המבקש, אינו רלבנטי לעניינינו. בפרשת **אייזינגר** נדונה שאלת סמכותו של מנהל רשות
המסים לבטל הסכם שומה שנכרת בניגוד להחלטת מיסוי ובניגוד למדיניות רשות המסים
והנחיות היועץ המשפטי שלה, וזאת לפי הוראת סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. בפסק דין
אייזינגר דן כבוד השופט מזוז בעקרון אי הסופיות של החלטות מינהליות שלטוניות. אך עם
זאת הדגיש, כי:

**"עצם ההכרה שהחלטות שלטוניות אינן סופיות אין פירושה כמובן שהרשות השלטונית
רשאית בכל עת ובכל תנאי לשנות מהחלטותיה. סמכות לחוד ושיקול דעת לחוד..."**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 כן יש להבהיר, כי לא הרי שיקול דעת בעת קבלת ההחלטה המקורית כהרי שיקול הדעת
2 בעת שנשקל שינוי או ביטול אותה החלטה... עוד ראוי לציין כאן, שלא הרי השיקולים
3 לעניין עיון מחדש בהחלטה שניתנה בנוגע להחלטות בעלות תוקף כללי, כהרי השיקולים
4 בנוגע להחלטות המתייחסות לפרט מסוים. ככלל ניתן לומר, כי בעוד בנוגע לאקטים בעלי
5 תחולה כללית, כגון מעשי חקיקה ומדיניות, שיקול הדעת לשינוי או ביטול החלטה קודמת
6 הוא מאוד רחב, ולמעשה כמעט ואינו מוגבל מעצם קיומה של החלטה קודמת, הרי שבנוגע
7 להחלטות אינדיווידואליות, חופש הפעולה של הרשות מצומצם יותר ומחייב שיקול דעת
8 זהיר הלוקח בחשבון, לצד האינטרס הציבורי שביסוד יוזמת השינוי, את האינטרסים
9 והציפיות הלגיטימיות של הפרט הנוגע בדבר."

10
11 הנה כי כן – שינוי החלטה שלטונית אינדיווידואלית צריך שייעשה בזהירות רבה ובאופן
12 מצומצם.
13 יתר על כן ועיקר, גם בהתחשב בעיקרון בדבר אי סופיות החלטות המינהל, ספק רב בעיני אם
14 יש מקום ליטול עיקרון זה למקום אליו כיוון ב"כ המבקש. עיקרון זה מכוון לשינוי של אותה
15 החלטה קיימת שניתנה, ובענייננו - ההחלטה נשוא שומת התשומות.

16
17 אלא שהמבקש אינו חוזר בו מהטעון בשומת התשומות. המבקש עומד בתוקף על היותה
18 חלוטה. המבקש גורס כי הוא זכאי לחזור בו מעמדתו כי המערער הינו מתווך ולא סוחר –
19 במסגרת אחרת ולצורך אחר, קרי בערעורי מס ההכנסה. סבורני, כי אין בסיס בדין לטעון
20 כזה, בוודאי לא כהנמקה בבקשה לסילוק הערעור על הסף.

21
22 22. דברים אלו יפים גם לעניין טענת המבקש לפיה מתן אפשרות למערער לתקן את דוחותיו
23 משמעה פגיעה בקופה הציבורית, בשל הטענה כי לא ניתן לחזור אל החברות מקבלות
24 החשבוניות מהמערער, אשר ניכו את מס התשומות.

25
26 ראשית, מדובר בטענה עובדתית שיש לבחנה עד תום.

27
28 שנית, ולאור המסמכים המצויים בפני מתוך מכלול ההליכים, עולה כי נציג המבקש נחקר
29 בעניין זה בדיון ההוכחות בפני כבוד השופט סוקול וניתנו על ידו הסברים המעידים על הפעלת
30 שיקול דעת ובחירה מודעת על ידי המבקש, באותה עת, שלא להוציא שומת תשומות לחברות
31 מקבלות החשבוניות (נ.מ.א מתכות ונ.מ.א מחזור).
32 גם עניין זה ראוי שייבחן ויישקל במסגרת ניהולו של הערעור דנא לגופו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

23. די בכל האמור לעיל כדי לדחות את הבקשה לסילוק על הסף של הערעור.

למען הסר ספק, אין בכל האמור בהחלטה זו כדי לשלול מן המבקש להעלות את מכלול טענותיו במסגרת ניהול הערעור דנא לגופו.

24. באשר לטענתו החלופית של המבקש, לפיה יש להתנות את הדיון בערעור דנא בתשלום מס התשומות שאינו שנוי במחלוקת עוד, וזאת על פי הוראת סעיף 85 לחוק מע"מ – אין בידי לקבל את עמדת המבקש גם בעניין זה.

לגישתי, יש לקרוא קריאה סדורה של הוראת סעיף 85 לחוק מע"מ יחד עם הוראת סעיף 83 לחוק מע"מ, הקובעת כי "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה בפני בית המשפט המחוזי".
סעיף 85 לחוק מע"מ קובע כי "אין להשיג או לערער לפי פרק זה אלא אם שולם המס שאינו שנוי במחלוקת."

דהיינו: המס שאינו שנוי במחלוקת, אשר תשלומו נדרש על פי הוראת סעיף 85 לחוק מע"מ כתנאי להגשת השגה או ערעור, מתייחס למס שהמערער, בין אם בשלב אי של השומה ובין אם בשלב ההשגה – הסכים כי הוא חייב בתשלומה והגיש השגה או ערעור על חלק המס לגביו לא הסכים כי הוא חייב בתשלומה על פי דין.

כך, למשל, אם התנהל הליך שומתי בקשר עם ניכוי תשומות על ידי מערער כלשהו, ולגבי חלק מהתשומות הסכים אותו מערער כי הוא אכן אינו זכאי לנכותן, אך לגבי יתרת התשומות עמד על דעתו כי הוא זכאי לנכותן והגיש ערעור על החלטה בהשגה שדחתה טענתו זו – הרי שתהא תחולה, בהתאם לדין, להוראת סעיף 85 לחוק מע"מ. כלומר, אותו מערער יידרש לשלם את מס התשומות שאינו שנוי במחלוקת כתנאי לדיון בערעורו בעניין אותן תשומות אשר על זכאותו לנכותן הוא עומד.

25. עם זאת, ספק גדול בעיני אם ניתן לקבל גישה היוצרת "זיקה" בין מס שאינו שנוי במחלוקת בקשר עם ערעור מס אחד, לבין הזכות להגיש ולקיים דיון בערעור מס אחר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

במקרה נשוא דיונו: איני סבורה כי ניתן לראות בחוב מס התשומות, אשר הפך לחלוט
בעקבות פס"ד התשומות ומחיקת ערעורו של המערער לבית המשפט העליון על פס"ד
התשומות, כחוב מס שאינו שנוי במחלוקת לצרכי הערעור על מס העסקאות הנדון כעת בפני.
הפרשנות הראויה של הוראת סעיף 85 לחוק מע"מ צריכה להיות פרשנות מצמצמת בהקשר
של התניית הגשת השגה או ערעור בתשלום מס שאינו שנוי במחלוקת, הנדון באותו הליך
שומתי או ערעורי – לא כל שכן שאין לקבל פרשנות מרחיבה דוגמת זו הנקטת על ידי המבקש
בפני, העותר לשלילת הדיון בערעור מס העסקאות בשל חוב מס התשומות שנדון במסגרת
הליך שומתי אחר והליך ערעורי אחר.

26. בע"א 3115/93 ראובן יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה (פ"ד נ(4) 549) סירב המשיב
באותה פרשה לדון בהשגתו של הנישום עד שלא יפקיד ערבות להבטחת המס השנוי
במחלוקת. מעבר לקביעה כי לשון חוק מיסוי מקרקעין אינה מתנה את הגשת ההשגה
בהפקדת ערבות לתשלום המס, התייחס בית המשפט העליון מפי כבוד השופט תאודור אור
גם למקרים של חקיקה המגבילה את זכות הגישה לערכאות. עמדת בית המשפט העליון
בפרשת ראובן יעקב הייתה, כי בפרשנות הוראות חוק המגבילות, באופן כזה או אחר, את
זכות ההשגה או את זכות הגישה לערכאות - יש להעדיף את הפרשנות המאפשרת את קיום
זכותו של האזרח למצות את ההליכים העומדים לרשותו על פי דין.

בפרשת ראובן יעקב התייחס בית המשפט העליון גם לסעיפים דוגמת סעיף 85 לחוק מע"מ:
"הזכרתי לעיל מספר הוראות בחקיקה פיסקלית, שבהן הותנה במפורש שההשגה על
שומות מס כפי שנקבעה על-ידי הרשות המוסמכת תהיה מותנית בתשלום המס. ... אף
שאלה היא בעיניי - בלי שאכריע בדבר - אם ההוראות בחוקי מס אחרים, המתנות את זכות
ההשגה בתשלום המס, היו עומדות במבחן חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, לו חוקקו לאחר
שחוק זה נכנס לתוקף".

הנה כי כן, בית המשפט העליון העלה ספקות באשר ל"כשרות החוקתית" של הוראות חוק
דוגמת סעיף 85 לחוק מע"מ.

27. בית המשפט המחוזי בירושלים, כבוד השופט משה גל דן בסוגיה דומה במסגרת בש"א
6861/01, מנהל מע"מ ירושלים נ' ג'וסלנד בע"מ מיסים טז/6 (דצמבר 2002) ה-47, עמ' 364.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בעניין ג'וסלנד נדונה השאלה אם יש מקום לסלק ערעור על הסף על בסיס טיעון לפי סעיף 85 לחוק מע"מ, עקב אי תשלום מס שאינו שנוי במחלוקת. באותה פרשה הוצאו לחברת ג'וסלנד שומת תשומות ושומת עסקאות. לאחר שההשגה נדחתה, הוגש ערעור על ידי חברת ג'וסלנד לבית המשפט המחוזי בירושלים. במסגרת הדיון שם, הודיע ב"כ החברה המערערת שם כי החברה חוזרת בה מערעורה בעניין שומת התשומות אך עומדת על טענותיה בעניין מס העסקאות. נדונה השאלה האם יש לסלק את ערעור המערערת על הסף מחמת שלא יכולה היתה לעמוד בתשלומים של מס התשומות, על אף הסדר תשלומים שהוצע לה על ידי מנהל מע"מ.

דהיינו – בפרשת ג'וסלנד ברי היה כי מדובר בחוב מס שאינו שנוי במחלוקת בקשר עם ההליך השומתי שבגינו הוגש הערעור ואשר ללא ספק היתה תחולה להוראת סעיף 85 לגביו. עם זאת, בית המשפט בפרשת ג'וסלנד לא מצא כי יש מקום באותה עת לסלק את הערעור על הסף, וקבע בהתייחס לעמדת בית המשפט העליון בעניין ראובן יעקב כי:

"אכן, לאור הוראת שמירת הדינים בחוק היסוד (סעיף 10) ומועד חקיקת סעיף 85 לחוק מס ערך מוסף, אין מתעוררת בעניינו שאלת החוקתיות, אולם כמבואר לעיל, לנושא השלכה פרשנית. יש אפוא לנקוט בפרשנות מצמצמת בכל הנוגע ליישומה של הוראת סעיף 85 הנ"ל לחוק מס ערך מוסף, בהיותה מנוגדת להוראות חוק היסוד ולעקרונות קונסטיטוציה בסיסיים." [ההדגשות אינן במקור – א.ו.].

28. למעלה מן הצורך יצוין, כי קבלת עמדת המבקש בדבר התניית זכות הערעור כאן בתשלום מס התשומות על פי פס"ד תשומות, בהתבסס על סעיף 85 לחוק מע"מ, בנסיבות בהן הגיע חוב מס התשומות על פי פס"ד התשומות לכדי סך של כ- 13 מיליון ₪, כפי שנמסר על ידי המבקש בדיונים שהתקיימו בפני – כמוה כסילוק הערעור על הסף – מה שאין מקום לעשות, כפי שקבעתי לעיל.

29. אין, כמובן, בקביעתי זו, כדי למנוע מן המבקש לפעול בכל האמצעים העומדים לרשותו על פי דין לגביית חוב מס התשומות על פי פס"ד התשומות. אך באותה נשימה אין לקבל את העמדה כי יש לסגור את דלתות הערעור דן בפני המערער בשל חוב מס התשומות נשוא ערעור אחר- הוא ערעור התשומות. עמדה זו מציגה פרשנות מרחיבה ביותר, שאינה תואמת את הגישה הפרשנית הראויה והנקוטה ביחס להוראת סעיף 85 לחוק מע"מ וסעיפים דומים לו בחקיקה הפיסקאלית – במקרה הרגיל, לא כל שכן במקרה נשוא הדיון כאן שאינו המקרה הרגיל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 15-01-21168 פאר נ' רשות המיסים בישראל, אגף המע"מ המכס והבלו ואח'

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

30. סוף דבר – הבקשה על כל חלקיה – נדחית.

המבקש יישא בהוצאות ושכ"ט המערער בסך 7,500 ₪, ללא קשר לתוצאות ההליך.

ישיבת קדם משפט לצורך קביעת מתכונת המשך ניהולו של ערעור זה נקבעת ליום 15.3.16 שעה 09:00.

המזכירות תשלח החלטה זו לבאי כוח הצדדים שיתייצבו לדיון במועד האמור.

ניתנה היום, כ"ו אדר א' תשע"ו, 06 מרץ 2016, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת