



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 פברואר 2017

ע"מ 26352-05-16 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מעוררות

1. ים מרין בע"מ
2. ים מרין הנדסה בנייה ופיתוח בע"מ

נגד

משיב

1. מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

החלטה

בפניי בקשה מטעם המערערות ליתן החלטה בטענה מקדמית של "התיישנות ושיהוי" וקבלת הערעור על הסף. המשיב נתן תשובתו לבקשה והמערערות השיבו לתשובת המשיב. לאחר ששקלתי את הדברים הגעתי למסקנה כי דין הבקשה להידחות.

טענות ההתיישנות

1. למערערת, ים מרין בע"מ, הוצאה הודעה על כפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: **החוק**) על סכום של 4,297,036 ש"ח והודעה על חיוב בקנס בגין אי ניהול ספרים כדין לפי סעיף 95 לחוק על סכום של 468,016 ש"ח. חיובים אלו נוגעים לשנים 2008-2010.
2. למערערת, ים מרין חברה לבניין בע"מ, הוצאה הודעה כפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק על סכום של 686,212 ש"ח והודעה על חיוב בקנס בגין אי ניהול ספרים כדין לפי סעיף 95 לחוק על סכום של 63,091 ש"ח. חיובים אלו נוגעים לשנת 2009.
3. לטענת המערערות, על הודעות המשיב, להטיל כפל מס ולהשית קנס בגין פסילת ספרים, חלה התיישנות ומכאן שדין הערעורים להתקבל על הסף. בשלב מאוחר יותר, ובמסגרת בקשת המערערות לתקן את הודעת הערעור מטעמן, הוספה הטענה כי דין הערעור להתקבל על הסף גם מחמת שיהוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 פברואר 2017

ע"מ 16-05-26352 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

4. המערערות טוענות כי תקופת ההתיישנות להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה הינה 5 שנים לפי סעיף 77(ב) לחוק. הדו"ח האחרון, נשוא הערעורים, הוגש ביום 15.7.2010 ולכן, לכל המאוחר, ביום 15.7.2015 התיישן המועד להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה.

במסגרת נימוקי הערעור טענו המערערות כי תקופת ההתיישנות הנ"ל, החלה על הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 77(ב) לחוק, חלה גם על הודעות כפל מס וקנס פסילת ספרים, נשוא ערעור זה, ולכן חלה על ההודעות התיישנות. ברם, במסגרת בקשה נפרדת שהגישו בעניין טענותיהן המקדמיות (ותשובתן לתשובת המשיב) לא עמדו עוד על טענה זו לאור ההלכה המפורשת בעניין שיצאה מאת בית המשפט העליון.

טוב עשו המערערות שוויתרו על טענה זאת.

בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014) (להלן **עניין זאב שרון**) קבע בית המשפט העליון כי הסמכות לערוך שומה על פי מיטב השפיטה הינה סמכות שונה ונפרדת מסמכות המשיב להטיל כפל מס ולהשית קנס מנהלי על פסילת ספרים ושאין כל מקום לדרוש מהמשיב להפעיל את סמכותו לערוך שומה לפי מיטב השפיטה לפני הטלת כפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק. בית המשפט העליון קבע כי כלל ההתיישנות של 5 שנים, התוחם את התקופה לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה, עוצב על רקע התכלית של סמכות זו ואין כל היגיון להפעילו בנוגע לסמכויות אחרות שבחוק מע"מ (סעיף 36 לפסק הדין).

5. אולם בכך לא סגי. המערערות מעלות טענה נוספת לפיה, אף אם לא ניתן לקבוע כי חלה התיישנות על הודעות המשיב, נשוא ערעור זה, מכוח סעיף 77(ב) לחוק, יש לקבוע כי חלה עליהן התיישנות מכוח הוראת **סעיף 82(ד) לחוק**.

6. סעיף 82 לחוק עניינו בזכותו של נישום, החולק על שומה שהוצאה לו, להשיג עליה בפני מנהל מע"מ תוך שלושים ימים לאחר שהוצאה לו הודעת שומה לפי מיטב השפיטה.

סעיף 82(ד) לחוק קובע, כי אם לא נתן המנהל החלטה בהשגה תוך שנה מיום שהוגשה, "יראו את ההשגה כאילו נתקבלה".

לטענת המערערות, בחינת תכליתית של סעיף 82(ד) לחוק מעלה כי היה על המשיב להפעיל את סמכותו להטיל עליהן כפל מס וקנס, תוך שנה מיום שניתנה להן ההזדמנות להשמיע את טענותיהן, כפי שהיה קורה לו הייתה מוגשת השגה על שומה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 פברואר 2017

ע"מ 16-05-26352 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

לפי מיטב השפיטה. זאת משום שאין להותיר את הנישום בחוסר וודאות לגבי מתן החלטה בעניינו מעבר לשנה, בין לגבי שומה ובין לגבי כפל מס וקנס. לשיטת המערערת יש לראות בהליך חקירת מנהל המערערת בפני המשיב, במסגרתו ניתנה לו זכות הטיעון להציג את גרסתו, כהליך של "מעין השגה". מאחר שלכל המאוחר ביום 5.3.2013 התגבשו מסקנות היחידה החוקרת (מע"מ חקירות ירושלים), לפיהן החשבונות נשוא הערעור הוצאו שלא כדין, יש לקבוע כי על החלטות המשיב שנמסרו למערערת בחודש נובמבר 2015, היינו, לאחר למעלה משנה, חלה התיישנות מכוח סעיף 82(ד) לחוק. המערערת מסתמכת על פסק הדין בעניין ע"מ 1334-06-12 ט.ט. טכנו חשמל טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו (24.11.2014) (להלן עניין ט.ט. טכנו).

7. דין טענה זו להידחות מכל הטעמים המפורטים להלן:

א. טענה זו נטענה לראשונה לאחר תום ההליכים המקדמיים, לאחר הגשת התצהיר מטעם המשיב (הפותח בהבאת הראיות בערעור זה) ובסמוך למועדים שנקבעו לשמיעת ראיות. אמנם, המערערת העלו בנימוקי הערעור טענה מקדמית בגין התיישנות אולם לא ביססו אותה על הוראת סעיף 82(ד) לחוק אלא רק על סעיף 77(ב) לחוק. די בכך כדי להביא לדחייתה על הסף של טענה חדשה זו. למעלה מן הצורך אציין כי, לדעתי, אין מקום לקבל את הטענה החדשה גם לגופה.

ב. סעיף 82 לחוק קובע את זכות ההשגה של מי ש"חולק על השומה". באין שומה גם אין זכות השגה. אין מחלוקת כי ההודעות והחיובים, נשוא ערעור זה, אינם בגין הוצאת "שומת מס" למערערת ולכן סעיף 82 לחוק, לרבות תקופת ההתיישנות הספציפית הקבועה בו להתיישנות ההשגה, אינו רלוונטי לעניינו. מסקנה זו עולה בקנה אחד עם הרציונל שבבסיס קביעת בית המשפט העליון בעניין זאב שרון (פסקה 36) לפיו יש להבחין בין סעיפי החוק המתייחסים לסמכות המנהל לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה לבין סמכות המנהל להטיל כפל מס ולהשית קנס מנהלי. הגם שחיוב כפל מס מבוסס על חישוב של המס אין מדובר בעריכת "שומת מס". מדובר בסמכויות המבוססות על תכליות שונות ואין לטשטש את הגבול ביניהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 פברואר 2017

ע"מ 16-05-26352 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

- ג. ואפילו ניתן היה לראות בהודעות נשוא ערעור זה "מעין שומה", ממילא לא הוגשה עליהן על ידי המערערות כל "השגה", כדרישת סעיף 82 לחוק.
- השגה צריכה להיות מוגשת "בכתב מנומק" ותוך "שלושים יום". קשה להלום כי הליך חקירה המתנהל בפני המשיב, בו נדרש מנהל המערערות למסור את גרסתו לממצאי המשיב, ייחשב כהליך של "השגה" אליו כיוון המחוקק בסעיף 82 לחוק. הליך השגה הינו הליך אותו יוזם הנישום כדי להתמודד עם שומת מס שהוצאה לו. הנישום אינו יוזם הליך חקירתי. הליך זה נכפה עליו, נגד רצונו.
- ד. ואפילו ניתן היה לראות בהליך החקירה "מעין השגה", לא ברור כיצד ייקבע מועד הגשתה של השגה מיוחדת זו וכיצד ייקבע מועד מתן ההחלטה בה על ידי המשיב, לצורך הקביעה האם חלפה, אם לאו, תקופת ההתיישנות בת השנה שבסעיף 82(ד) לחוק, שלאחריה יש לראות את ההשגה כאילו נתקבלה. כידוע, הנישום יכול להיחקר כמה פעמים, ואף בהפרשי זמן בין חקירה לחקירה, וקביעה כי סעיף 82(ד) לחוק חל גם במקרה זה תפתח פתח לאי וודאות ויתכן שאף למניפולציות.
- קשיים אלו אינם טכניים גרידא אלא הם יורדים לשורש העניין ויש בהם ללמד כי סעיף 82 לחוק אינו האכסניה הנכונה לטענת ההתיישנות של המערערות.
- ה. לא אכחד כי תמוהה בעיני טענת המערערות לפיה ניתן לראות בעימות הנישום מול ממצאי החקירה בעניינו, במסגרת הליך החקירה, כממלא אחר הדרישה של מתן זכות טיעון לנישום בהליך של השגה. האם היו המערערות ממשיכות להחזיק בטיעון זה אם השאלה שבדיון הייתה בחינת זכות השימוע שניתנה להן בהליך השגה לפי סעיף 82 לחוק על שומות מס?
- זאת ועוד, טענת המערערות כי נערך להן שימוע במסגרת הליך החקירה עומדת בסתירה לטענתן בנימוקי הערעור (סעיף ג') ולטענתן בישיבת קדם המשפט (פרוטוקול דיון מיום 14.7.2016 עמודים 9-10), לפיהן מעולם לא נערך להן שימוע ולכן דין הערעור מטעמן להתקבל גם מטעם זה.
- ו. בעניין הסתמכות המערערות על אשר נקבע **בעניין ט.ט.טכנו**, לפיו יש לראות את ההליך המתנהל לקראת קבלת החלטות על כפל מס וקנס כהליך של השגה על כל המשתמע מכך, הרי שאיני רואה עין בעין עם פסיקה זו, בכל הכבוד, מהטעמים שפורטו לעיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 פברואר 2017

ע"מ 16-05-26352 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

8. אין מחלוקת בין הצדדים שבתאריך 5.3.2013 גובשו ממצאי החקירה בעניין המערערות וזה המועד בו נקבע על ידי המשיב שהחשבוניות, נשוא ערעור זה, הוצאו שלא כדין. אין גם מחלוקת כי ההודעות נשוא הערעורים נשלחו בתאריך 5.11.2015.

9. **בעניין זאב שרון** אמר בית המשפט, כי על המשיב להפעיל את סמכותו להטיל כפל מס וקנס על פסילת ספרים בכפוף לתקופת ההתיישנות הכללית הקבועה בחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן **חוק ההתיישנות**), היינו, תקופה בת שבע שנים.

10. השאלה הנשאלת היא מתי נולדה בענייננו עילת התביעה לצורך העלאת טענת התיישנות?

לטעמי, אין לקבל את טענת המערערות כי עילת התביעה נולדה ביום הגשת הדו"ח התקופתי על ידן. זאת משום, שלטענת המשיב, החשבוניות נשוא הערעור הוצאו שלא כדין ולכן עילת התביעה הנכונה היא לפי סעיף 7 לחוק ההתיישנות, היינו, ביום שבו נודע למשיב לראשונה כי החשבוניות הוצאו שלא כדין (לתוצאה דומה ניתן להגיע על ידי יישום הוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות הקובע כי תקופת ההתיישנות תחל ביום בו נודעו לתובע העובדות המהוות את עילת התביעה ולהרחבה בעניין זה ראו ע"ש (ב"ש) **ל.ש.ש.ל. יבואנים בע"מ נ' מדינת ישראל, מס ערך מוסף אשדוד** (30.3.2000)). יום זה ייקבע במועד גמר החקירה מטעם המשיב, היינו, ביום 5.3.2013.

לאור זאת, טרם חלפה תקופה של שבע שנים ממועד גיבוש ממצאי החקירה (5.3.2013) ועד שליחת ההודעות על כפל מס וקנס (5.11.2015) ולכן אין לומר כי המשיב מנוע לנקוט הליך משפטי לצורך גביית החיובים נשוא הערעור.

11. למעלה מן הצורך אציין כי אף אם תקופת ההתיישנות תימנה מיום הגשת דו"חות המערערות (15.7.2010, ראו סעיף 5 לעיל, ואף אם ניקח בחשבון את מועד הדו"ח הראשון מיום 12.11.2008), אין מקום לטענת ההתיישנות בהתחשב במועד שליחת ההודעות על כפל מס וקנס (5.11.2015).

טענת השיהוי

12. אפתח בכך, שטענה זו מעולם לא נטענה על ידי המערערות בנימוקי הערעור מטעמן והועלתה לראשונה במסגרת בקשה לתיקון כתב הערעור (12.1.2017) לאחר תום ההליכים המקדמיים ולאחר שהמשיב הגיש את התצהיר מטעמו (4.1.2017).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 פברואר 2017

ע"מ 16-05-26352 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

13. לטענת המערערות, הוצאת הודעות החיוב, נשוא ערעור זה, לאחר למעלה מחמש שנים ממועד הדיווח האחרון שלהן ולמעלה משבע שנים מאז החלה המשיב בהליכי חקירה, מהווה הפעלת סמכות מנהלית בשיהוי ניכר באופן המביא לביטול הודעות החיוב, אף אם לא חלה עליהן התיישנות.

14. המשיב טוען כי העברת חומרי החקירה הפליליים למחלקת ביקורת חשבוניות אצל המשיב תלויה בגורמים שונים המחליטים באיזה שלב ניתן להעביר את חומרי החקירה לצורך ניהול ההליכים האזרחיים. לטענת המשיב, גם לאחר גיבוש המסקנות של יחידת החקירות במע"מ ירושלים, יחידות נוספות של רשות המיסים (יחידת יהלום וימ"ר חוף) המשיכו את החקירה בשנים 2013-2014. לאור זאת, ובהתחשב בכך שמדובר בפרק זמן של פחות משלוש שנים, אין לקבוע כי חל שיהוי בהתנהלות המשיב בהוצאת ההודעות על כפל מס וקנס ומכל מקום אין מדובר בפגם היורד לשורשו של ההליך המנהלי.

מה גם, שעל המערערות להוכיח כי נגרם להן נזק או שינוי מצב לרעה בשל השיהוי והן לא הוכיחו זאת (ע"מ (חי') 20710-01-10 **אחמד נעימה נ' מע"מ חיפה** (5.9.2012)). המערערות עצמן טוענות כי הגיעו לכדי קריסה כלכלית עוד בטרם הוצאו להן הודעות החיוב נשוא הערעור. כמו כן, לא נגרם להן נזק ראייתי שכן במסגרת החקירה הפלילית נגבו עדויות ונתפסו מסמכים והכל נמצא בכתובים.

15. דין טענת השיהוי להידחות.

16. כידוע, דיני השיהוי פותחו בשדה המנהלי והם חלים לצד דיני ההתיישנות באופן המאפשר דחיית תביעה מכוחם גם אם טרם נקפה תקופת ההתיישנות הקבועה בחוק ההתיישנות (ע"מ 8832/12 **עיריית חיפה נ' יצחק סלומון בע"מ** (15.4.2015); רע"א 187/05 **נעמה נסייר נ' עיריית נצרת עילית** (20.6.2010)).

מקובלים עליי הסבריו של המשיב לפשר חלוף הזמן ממועד גמר החקירה וקבלת ממצאיה ועד להוצאת ההודעות על כפל מס וקנס. בנסיבות אלו אין לומר כי תקופה של פחות משלוש שנים מבססת טענת שיהוי המביאה לבטלות החיובים.

המערערות טוענות כי נגרם להן נזק בשל השיהוי אולם כלל לא הוכיחו קיומו של נזק והיקפו ואף לא צרפו לבקשה, למצער, תצהיר התומך בטענה עובדתית זו. מעבר לכך, טענה זו עומדת לכאורה בסתירה לטענתן כי הקריסה הכלכלית שפקדה את המערערות ארעה עוד בטרם הוצאו החיובים נשוא ערעור זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 פברואר 2017

ע"מ 26352-05-16 ים מרין בע"מ נ' מס ערך מוסף – משרד אזורי בת-ים

סוף דבר

הבקשה נדחית.

המערערות יישאו בהוצאות המשיב בגין בקשה זו בסכום של 6,000 ש"ח.

ניתנה היום, י"ח שבט תשע"ז, 14 פברואר 2017, בהעדר הצדדים.

י'רדנה סרוסי, שופטת