



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

05 פברואר 2019

ה"פ 4582-08-18 משתלות בני דרור בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ

המבקשת

משתלות בני דרור בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד אליעזר צוקרמן

נגד

המשיב

אגף המכס ומע"מ

ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר (מפרקליטות מחוז ירושלים)

פסק-דין

1. במסגרת התובענה, בגדרה עתרה המבקשת למתן סעד הצהרתי לפיו ייקבע שהתמיכה הכספית שקיבלה ממשרד החקלאות בגין פגיעה בהכנסות בשנת שמיטה אינה חייבת במס ערך מוסף, הגיש המשיב בקשה לסילוק התביעה על הסף מהטעם שהמבקשת לא נקטה בהליכים המתאימים הקבועים בדיני המס. כפי שיובהר להלן, בקשה זו בדין יסודה ודין התביעה להידחות על הסף.

2. המבקשת היא משתלת עצי פרי. כפי שהבהירה בבקשתה, מנועים בעלי משתלות מלגדל ולשווק עצי פרי בשנת השמיטה. במסגרת "נוהל תמיכה במשתלות עצי פרי בשנת השמיטה התשע"ה (2014-2015)" שפרסם משרד החקלאות ופיתוח הכפר ביום 27.5.14, נקבע כי בעלי משתלות עצי פרי הזכאים לקבל תמיכה כספית שמטרתה "לצמצם פגיעה בהכנסות שיגרמו למשתלות העוסקות בשיווק שתילי עצי פרי" כתוצאה מכך. לטענת המבקשת, דרש ממנה משרד החקלאות להוציא חשבונית מס עבור קבלת התמיכה, והיא נדרשה לשלם מע"מ בגין חשבונית זו. במסגרת התובענה טענה המבקשת כי קבלת התמיכה על פי הנוהל (התמיכה מכונה על ידה "פיצוי" או "פיצויי נזיקין") אינה בגדר עסקה ואינה מחוייבת במע"מ. המבקשת למדה מתשובה ששלח מנהל תחום מחלקה מקצועית – מע"מ במשיב (מכתבו מיום 3.4.16, שצורף כנספח ג' לתובענה), כי העמדה המקצועית של המחלקה היא שיש לראות את התמיכה שקיבלה המבקשת "כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק החייבים במס ערך מוסף" (סעיף 3(ד) למכתב). כותב המכתב ציין שעמדה מקצועית זו עשויה להשתנות אם יתוקנו הוראות החוק או אם המחלקה המקצועית של מע"מ תפרסם "החלטת מיסוי, הוראת פרשנות או כל פרסום אחר" שיקבעו עמדה שונה.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

05 פברואר 2019

ה"פ 4582-08-18 משתלות בני דרור בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ

המבקשת סבורה שעמדה מקצועית זו, שהובעה על ידי מנהל התחום במשיב, בטעות יסודה. בתובענה שהגישה טוענת היא שאין לקבל את העמדה המקצועית שהובעה במכתב זה, ויש לעשות סעד הצהרתי כמבוקש על ידה.

לא למותר לציין שאת התובענה הגישה המבקשת קרוב לשנתיים ומחצה לאחר מתן אותה עמדה מקצועית.

3. בבקשה לסילוק על הסף טען המשיב שאין לקבל את דרך הפעולה בה בחרה המבקשת. לשיטתו, התובענה במהותה אינה אלא בגדר השגה על החלטות בענייני מיסוי, והיא הוגשה בדרך שכל מטרתה עקיפה של ההליכים הקבועים בדיני המיסוי. לא היתה כל מניעה שהמבקשת תבטל את החשבונית שהוציאה למשרד החקלאות, תתקן את דו"חותיה בהתאם ותודיע על כך למשיב. לו היתה פועלת בדרך זו, היה המשיב רשאי לשום את הדו"ח על פי סמכותו מכח סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). חוק זה כולל הוראות ספציפיות בנוגע להגשת השגה על החלטת המשיב (סעיף 82 לחוק) ואפשרות לערער על החלטה בהשגה (סעיף 83 לחוק). חרף פעולה בדרך הקבועה בחוק, שהיא הדרך הראויה לבירור סוגיות הנוגעות לחיוב במס, בחרה המבקשת להגיש תובענה לסעד הצהרתי על יסוד מכתב המשקף עמדה משפטית של מחלקה מקצועית במשיב.

4. בתגובתה טענה המבקשת שדרך הפעולה הנכונה היא הגשת המרצת פתיחה בבקשה לקבלת סעד הצהרתי. לשיטתה, ההליכים הקבועים בסעיפים 82 ו-83 לחוק חלים רק מקום בו הגיש החייב במס דו"ח תקופתי בהתאם להוראת סעיף 77(א) לחוק, ואילו במקרה דנא לא הגישה המבקשת דו"ח. עוד טענה המבקשת כי לשיטתה לא היה עליה לכלול את סכום התמיכה שקיבלה ממשרד החקלאות הדו"ח שהיתה מגישה, מאחר ועל פי הוראת סעיף 69(א) לחוק יש לכלול בדו"ח התקופתי את "סך כל העסקאות שהמועד להוצאת חשבוניות עליהן חל בתקופת הדו"ח". מאחר שלשיטת המבקשת הסכום הכספי שקיבלה ממשרד החקלאות אינו עונה להגדרת "עסקה", ממילא לא היה מקום לכלול אותו בדו"ח תקופתי.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

05 פברואר 2019

ה"פ 4582-08-18 משתלות בני דרור בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ

5. בתשובתו לתגובה חזר המשיב על טענותיו, ושב וטען כי באפשרות המבקשת לבטל את החשבונית שהוצאה למשרד החקלאות, לתקן את דו"חותיה בהתאם ולהודיע על כך למשיב. או-אז יהיה המשיב רשאי לשום את הדו"ח של המבקשת, והמבקשת תוכל לפעול במסגרת הליכי המס, בדרך שהותוותה בפסיקה.

6. במחלוקתם זו של הצדדים הדין עם המשיב.

בפסיקת בית המשפט העליון הובהר לאורך השנים שלא ניתן לעקוף את הדרכים הקבועות בחקיקת המס באמצעות הגשת תובענה אזרחית לבית המשפט. בעניין זה נאמר כי "מזמן נפסקה ההלכה, שמקום שהנישום רשאי לערער על שומה, אין הוא יכול ללכת בדרך אחרת, אלא אם כן החוק עצמו משאיר בידו את הברירה" (ע"א 175/77 מ"י נ' רמאדאן, פ"ד לב(2) 673, 674 (1978)). עוד נקבע, כי יש לאמץ את הגישה שלפיה "קביעת חבותו של אדם למס, כולל החלטה בכל שאלה הכרוכה בקביעת החבות והיקפה, חייב להתברר בדרך המיוחדת שיועדה לה על ידי המחוקק... לדעתי מוטב לקבוע בעניין זה הלכה ברורה וחד משמעית, כדי למנוע התדיינות מיותרת, ולא הייתי מסייג את ההלכה על ידי טעמים מיוחדים למיניהם" (ע"א 306/78 קרוליק נ' עזבון פנחס, פ"ד לג(1) 496, 500 (1979)). הלכה זו חזרה ונשנתה בפסיקה (ראו לדוגמה ע"א 9168/06 יזדי נ' פקיד שומה 3 ירושלים, מיום 19.1.10, בפסקה ח' לפסק-הדין, ובמראי המקום שם, להלן: הלכת יזדי), והורגה רק באותם מקרים יוצאי דופן בהם מדובר בנושאים "בעלי חשיבות עקרונית או בהבטחה שלטונית נטענת" (הלכת יזדי, בפסקה י' לפסק-הדין).

הגיונון של קביעות אלה סוכם בקצרה על ידי כבוד השופט רובינשטיין בע"א 3901/11 מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל, מיום 7.8.12, באמירה לפיה "עלינו לומר בקול צלול, כי אין כעיקרון מקום לפתוח מסלולי השגה בענייני מס שלא בדרכים הקבועות בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), בפקודת המיסים (גביה) ובהליכים המקבילים בתחום המסים; שם מקומם הגיאומטרי והטבעי של הליכי מס, ועל הפרשנות השיפוטית לתמוך בגישה זו... אין כל טובה יכולה לצמוח מיצירת מסלולים נוספים, אם בג"ציים ואם אזרחיים, הן מבחינת המומחיות והן מבחינת היעילות; שעה שבת המשפט מתאמצים לייעל את עבודתם, ריבוי מסלולים ישיג את המטרה ההפוכה" (פסקה ב' לפסק-דינו; לעניין טיבה של הפרוצדורה המאפיינת את הליכי המס, ראו לאחרונה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

05 פברואר 2019

ה"פ 4582-08-18 משתלות בני דרור בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ

ה"פ (מחוזי מרכז) 5523-11-18 משרד בקפה ת.א.ד.ל. בע"מ נ' רשות המיסים
בישראל, מיום 24.12.18, בפסקאות 15-17 להחלטה).

7. הסוגיה שהעלתה המבקשת לדיון במקרה זה אינה בנושא "בעל חשיבות עקרונית", ואינה אלא בגדר תקיפה של עמדה מקצועית של רשויות המס בהליך אזרחי, חלף הליכה בתלם שהתווה המחוקק במסגרת דיני המס. כפי שהבהיר המשיב, יש בידי המבקשת לבטל את החשבונית שהוציאה למשרד החקלאות, לתקן את דו"חותיה בהתאם ולהודיע על כך למשיב. כך היה בידה לפעול בסמוך למועד בו קיבלה את תשובת המחלקה המקצועית אצל המשיב, ומתשובת המשיב עולה שבידה לעשות כן גם היום. פעולה בדרך זו תנתב את ההתדיינות למתווה הדיוני שהמחוקק ראה לנגד עיניו, ותביא לכך שטענותיה של המבקשת ייבחנו על ידי הגורמים המקצועיים המתאימים, שהם בעלי המומחיות המתאימה ואמונים על הדיון בטענות מעין אלה, וכל זאת בדרך הדיונית היעילה והראויה. אין לאפשר עקיפה של המתווה הדיוני שקבע המחוקק באמצעות הגשת תובענה אזרחית למתן סעד הצהרתי, ולפיכך אין לאשר את הדיון בסוגיה המשפטית שמעלה המבקשת בדרך העקיפה והעוקפת של הגשת המרצת פתיחה.

8. בהינתן כל האמור לעיל הגעתי לכלל מסקנה לפיה דין התביעה להידחות על הסף, וכך אני מורה. בנסיבות העניין לא אעשה צו להוצאות.

המזכירות תשלח העתק מפסק-הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ל' שבט תשע"ט, 05 פברואר 2019, בהעדר הצדדים.

רם וינוגרד, שופט