



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער **ברק אלימלך**
ע"י ב"כ עוה"ד עדי ניב וישראל סלבין

נגד

משיב **פקיד שומה תל אביב 1**
ע"י ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

החלטה

הקדמה

בפניי בקשה מטעם המערער לפסלות מותב.

עניינו של ערעור זה בשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב למערער לאחר פסילת ספריו לפי סעיף 130 יא(1)(א) לפקודת מס הכנסה, במסגרתה לא הותר למערער לנכות את העלות המוצהרת של העסקת עובדים בעסקו. המשיב ערך שומה המבוססת על חוות דעת כלכלית בהתבסס על נתוני עסקו של המערער וקבע כי ההוצאות המדווחות על העסקת עובדים בעסקו של המערער אינה מתיישבת עם התוצאה העסקית שלו ועם המקובל בענף ולכן שלל את ניכוי ההוצאות. לחילופין, נערכה למערער שומה משנית/חלופית במסגרתה נשלל ניכוי עלויות העסקת עובדים שמקורן בחשבוניות מס שהתקבלו אצל המערער מקבלני משנה שונים וביניהם ממר אביבי (להלן – **אביבי**). חשבוניות אלו שהוציא אביבי למערער, על בסיסן נערכה השומה המשנית/חלופית למערער, הן אלו העומדות במוקד בקשת הפסילה (כולן או מקצתן) (להלן – **החשבוניות**).

שני פסקי דין ניתנו על ידי מותב זה בעניין החשבוניות שהוצאו על ידי אביבי למערער:

פסק הדין הראשון ניתן בעניינו של **אביבי** בגין כפל מס עסקאות שהושת עליו לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ בגין 77 חשבוניות שהוציא למערער, שלטענת המשיב הוצאו שלא כדין ומבלי שעמדה בבסיסן עסקה אמיתית (חשבוניות בדויות או פיקטיביות). אביבי הגיש ערעור על החלטת המשיב ומותב זה דן בערעורו של אביבי ודחה אותו בתאריך 27.12.2017.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

(להלן – **ערעור אביבי** או **פסק הדין בעניין אביבי**). במסגרת ערעור אביבי נקבע שהחשבוניות שהוצאו מאביבי למערער הוצאו שלא כדין.

פסק דין שני ניתן בעניינו של המערער שהגיש ערעור על החלטת המשיב להטיל עליו כפל מס תשומות לפי סעיף 50(א1) לחוק מע"מ בעניין קיזוזן של 57 חשבוניות שקיבל מאביבי (מתוך 77 חשבוניות שהוציא אביבי). מותב זה דן בערעורו של המערער ודחה אותו בתאריך 26.7.2018 (ע"מ 17-06-23602, להלן – **ערעור מע"מ** או **פסק הדין בעניין מע"מ**). יצוין כי המערער הגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין בעניין מע"מ (ע"א 7699/18 אלימלך נ' מס ערך מוסף תל אביב 3). ערעור זה תלוי ועומד.

לאחר מתן פסק הדין בעניין אביבי ובסמוך למועד ההוכחות הראשון שנקבע בערעור מע"מ, הגיש המערער בקשה לפסילת מותב זה בטענה כי, לאור מתן פסק הדין בעניין אביבי, קיים חשש ממשי למשוא פנים שכן ננעלה דעתו של המותב בעניין תקינותן של החשבוניות שהוציא אביבי למערער ומאחר שחשבוניות אלו הן שעומדות במוקד הברור בערעור מע"מ. בתאריך 4.3.2018 ניתנה החלטתו של מותב זה לפיה נדחתה הבקשה לפסלות המותב. יצוין כי המערער לא הגיש ערעור על החלטה זו לבית המשפט העליון.

בבסיס בקשת הפסילה הנוכחית עומדת טענתו של המערער כי, לאור פסק הדין בערעור מע"מ והקביעות בו לעניין אי תקינות החשבוניות שהוצאו לו מאביבי, דעתו של מותב זה "בצורה ונעולה" (כלשון המערער, סעיף 14 לתגובתו לתשובת המשיב לבקשת הפסלות) באופן שמתקיים חשש ממשי למשוא פנים. לכל הפחות, מתקיימת לשיטת המערער פגיעה במראית פני הצדק. המשיב, שהגיש את תשובתו לבקשה, מתנגד לה וטוען כי אינה מגלה עילה לפסלות המותב.

כידוע, שתי תוצאות מס גלומות בחשבוניות המס שהוצאו מאביבי למערער: במישור מע"מ, לעניין קיזוז מס התשומות הכלול בחשבוניות ובמישור מס הכנסה, לעניין הכרה בהוצאות המשתקפות בחשבוניות לצורך חישוב הכנסתו החייבת של המערער.

המערער טוען כי, לקביעות מותב זה בערעור מע"מ בעניין אי תקינות החשבוניות השלכה ישירה בערעור דנן שעניינו ניכוי אותן חשבוניות לצורך קביעת חבותו במס הכנסה. לטענת המערער, משנקבע בערעור מע"מ כי לא עמדה בבסיס החשבוניות עסקה אמיתית, אין כל סיכוי שדעתו של מותב זה תשתנה בערעור דנן, שבו נדונות אותן חשבוניות לעניין קביעת הכנסתו החייבת במס הכנסה, ולכן נחרץ דינו של המערער עוד בטרם החל בירור משפטו. לאור זאת, המערער טוען כי מתקיימות נסיבות של חשש ממשי למשוא פנים המהווה עילה לפסלות המותב מלשבת לדין. לכל הפחות, מתקיימות נסיבות של פגיעה במראית הצדק המצדיקה כשלעצמה את בקשת הפסלות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

לאחר ששקלתי את הבקשה, את תשובת המשיב לבקשה ואת תגובת המערער לתשובת המשיב, הגעתי לכלל מסקנה כי דינה להידחות. להלן נימוקיי.

דיון והכרעה

1. סעיף 77א(א) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 קובע כי "שופט לא ישב בדין אם מצא, מיזמתו או לבקשת בעל דין, כי קיימות נסיבות שיש בהן כדי ליצור חשש ממשי למשוא פנים בניהול המשפט".
2. פסילת שופט אינה דבר של מה בכך שכן הזכות לשבת בדין היא גם החובה לעשות כן. חובת השופט לשבת בדין היא הן כלפי מערכת השפיטה, הן כלפי הצדדים המבקשים הכרעה צודקת וברורה תוך זמן סביר והן כלפי הציבור בכללותו. שופט הפוסל את עצמו, מבלי שקיימת לכך הצדקה, מאפשר לצדדים החפצים בכך להשתמש בפסילה ככלי להחלפתו מקום בו הם אינם שבעי רצון מפסיקותיו הקודמות. בהיעתרות לבקשת פסילה, שאלו הם מניעה, יש משום פגיעה באמון הציבור במערכת השפיטה, כמו גם פגיעה בצד האחר להליך (מרזל, דיני פסלות שופט, עמוד 23; ע"א 10064/08 עו"ד יגאל גיל נ' נעמי גל (18.12.2008)).
3. כבר נפסק לא אחת, כי הבעת דעה של בית המשפט בהליך קודם היא כשלעצמה אינה מקימה חשש ממשי למשוא פנים וכי על הטוען לקיומו של חשש כזה להראות כי דעתו של בית המשפט "נעולה" במובן זה שהוא איננו פתוח עוד לשכנוע (ע"א 810/18 שמעון בלולו נ' מדינת ישראל – היחידה הארצית לשומה פסקה 4 (1.3.2018) (להלן – עניין בלולו); ע"א 8168/02 פלוני נ' פלוני פסקה 4 (21.10.2002)). כך, לעניין הבעת דעה או קביעה בהליכי ביניים ובבקשות לסעדים זמניים; כך, מקום בו נדון עניין דומה בהליך אחר וכך גם מקום בו מוחזר תיק לדיון בפני שופט לאחר התערבותה של ערכאת הערעור. הדגש הוא, על כן, לא בהבעת דעה כזו או אחרת אלא בשאלה אם יש בדעה זו כדי לקיים חשש ממשי למשוא פנים.
4. כידוע, לא אחת, אותו מותב שומע יותר מהליך אחד בעניינו של בעל דין וכך גם קורה כדבר שבשגרה בהליכי מס.
4. העובדה שמותב זה פסק בעניין אי תקינות החשבונות, פסיקה שנקבעה על ידו בהליכים הקודמים הן בעניינו של אביבי והן בעניינו של המערער (ערעור מע"מ), אין משמעותה כי למותב זה "דעה קדומה" שהיא בלתי ניתנת לשינוי ושאינן כל סיכוי לשנותה במהלך ניהול הערעור דן שעניינו שומת מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

5. במה דברים אמורים? פסיקותיו של מותב זה בעניין אי תקינות החשבוניות ניתנה על סמך התשתית הראייתית שעמדה בפניו בערעור אביבי ובערעור מע"מ שהוגש על ידי המערער.

בכל הנוגע לפסק הדין בעניין אביבי, התשתית הראייתית והמשפטית הוגשה שם על ידי צד אחר שאינו המערער והממצאים והמסקנות שנקבעו שם הם פועל יוצא של אותה תשתית ראייתית וממילא אין הם קבילים לאמור בהם בערעור דנן, אפילו לא לכאורה (ואכן בקשת הפסילה הנוכחית אינה מבוססת על ערעור אביבי). בכל הנוגע לקביעות מותב זה לעניין אי תקינות החשבוניות בערעור מע"מ של המערער, קביעות אלו הן פועל יוצא של הטיעונים המשפטיים והראיות שהגיש המערער באותו ערעור והם אלו שעמדו בפני המותב בעת מתן פסק הדין בערעור מע"מ (ראו התייחסות בפסק הדין בעניין מע"מ למחדלים הראייתיים של המערער, סעיפים 86-96 בפסק הדין). בערעור הנוכחי, לעומת זאת, הנוגע לשומות מס הכנסה, הוגשו על ידי המערער ראיות **נוספות**, למשל, תצהיר רו"ח מטעמו (מר אפל) ותצהירי עדות של עדים נוספים שעדותם לא נשמעה בערעור מע"מ. עושה רושם כי המערער מבקש בערעור זה לתקן את מחדליו בערעור מע"מ ולהצביע על ראיות נוספות להוכחת טיעונו ומותב זה יהיה פתוח לבחון את הדברים מחדש.

6. הוזה אומר, בפני המערער פתוחה הדלת בערעור הנוכחי לנסות ולשכנע בדבר תקינות החשבוניות באמצעות הגשת ראיות **נוספות** והצגת טיעונים חדשים, כפי שאכן עשה, ודעתו של מותב זה לא ננעלה ותהא פתוחה לבחון את הדברים בדעה נקיה.

7. יתירה מכך, קיים הבדל ברור בין ערעור מע"מ לבין הערעור דנן: בעוד שבערעור מע"מ, מעמדן של החשבוניות שהתקבלו מאביבי וקוזזו על ידי המערער עמדו במוקד הבירור והשאלה בה התבקשה הכרעה הייתה שאלת תקינות החשבוניות, בערעור דנן השאלה העיקרית העומדת לבחינה היא, האם השומה **הכלכלית** שהוצאה למערער מתיישבת עם פעילותו העסקית, מהותה והיקפה. על כן, בהבדל מערעור מע"מ שם עמדה לבחינה רק שאלת תקינותן של החשבוניות, בערעור דנן יידרש המערער להציג ראיות נוספות התומכות בעמדתו כי הוצאות שהוציא, ככל שהוציא, הוצאו לשם ייצור הכנסתו. זאת ועוד, אף השומה החלופית המבוססת על חשבוניות מס שקיבל המערער מקבלני משנה אינה מבוססת כולה על החשבוניות שהתקבלו מאביבי. בבסיס השומה החלופית גם חשבוניות שהתקבלו מקבלני משנה אחרים כגון: כ.נ.ת ישראל כוח אדם בע"מ, א. אביב אבטחה בע"מ, כאשר חשבוניות אלו כלל לא נדונו בערעור מע"מ (סעיף 17 לתשובת המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

8. המערער שם דגש בטיעונו על כך שמותב זה קבע קביעות נחרצות בערעור מע"מ באשר למהימנות גרסתו ומהימנות עדיו השונים וכי קביעות אלו מצביעות על קיומו של חשש ממשי המצדיק את קבלת הבקשה.
- אינני סבורה כך. עיון בפסק הדין במע"מ מעלה כי לא נקבעו בו קביעות בעניין מהימנותו האישית של המערער אלא קביעות בעניין מהימנות גרסתו ובעניין הסתירות שעלו בעדויות של העדים מטעמו (ראו לדוגמה, סעיפים 78-85 לפסק הדין בעניין מע"מ). ממילא, ככל שתוצג תשתית ראייתית מהימנה בערעור הנוכחי, מותב זה ישקול אותה בפתיחות הנדרשת בהתאם למקצועיות השיפוטית המצופה מהיושב בדין.
9. ב- ע"א 10007/17 אריק דדון נ' בני אלמקייס (11.1.2018) (להלן – עניין דדון) נקבע כי אין בדיון המחודש בתביעה בהתאם להנחיות ערכאת הערעור כדי להביא לפסלות המותב וזאת למרות שנקבעו בה קביעות נחרצות ביחס למהימנות בעלי הדין. נקבע כי יש לתת משקל לקביעת המותב כי דעתו פתוחה וכי הוא ידון מחדש בראיות ללא כל דעה מוקדמת וללא משוא פנים. עוד נקבע כי יש לתת משקל מוגבר לעובדה שבהליך המחודש נדרש המותב להכריע בשאלות שלא לובנו בגלגולה הקודם של התביעה. דברים אלה חלים גם בענייננו. אמנם, ערכאת הערעור טרם אמרה את דברה בעניין הקביעות בפסק הדין בעניין מע"מ, אולם יש לזכור כי בערעור דן נבחנת כשומה עיקרית השומה הכלכלית שמתעוררות בה שאלות שכלל לא לובנו בערעור מע"מ. כמו כן, בערעור מע"מ לא נקבעו ממצאים בנוגע למהימנותו האישית של המערער אלא אך בנוגע למהימנות גרסתו ומהימנות עדיו, וכפי שנאמר, ככל שיצביע על ראיות חדשות, כפי שבכוונתו לעשות, ייבחנו הדברים מחדש.
10. המערער מביא לתמיכה בטענתו דוגמאות לפסקי דין מהתחום הפלילי בהם התקבלו ערעורים על החלטת מותב שלא לפסול את עצמו מהטעם של חשיפת המותב לאישומים קודמים של הנאשם, לעמדת שירות המבחן, לקו הגנה קודם וכו'.
11. ברם, שיקולים אלה, הרלוונטיים להליך הפלילי, אינם רלוונטיים לערעורי מס ולכן אין ללמוד מפסקי דין אלו לענייננו.
- ב- ע"פ 6792/18 פלוני נ' מדינת ישראל (22.10.2018) התקבל ערעור על החלטת שופט שלא לפסול את עצמו (מחמת "מראית פני הצדק"), בין השאר, מהטעם שבאותו מקרה הושם דגש על "הצטרפותן של נסיבות שונות הרלוונטיות לעניין" ובמיוחד על העובדה שדובר על הליך פלילי בעניינו של קטין כאשר המותב שם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

נחשף לכמה אישומים בעניינו ואף נחשף לעברו הפלילי ולעמדת שירות המבחן טרם הכרעת דינו. בערעור מס אין משקל לכך שהמותב נחשף לעברו של המערער. ב-ע"פ 286/01 לידני נ' **מדינת ישראל** (4.2.2001) התקבל ערעור על החלטת המותב שלא לפסול את עצמו בין היתר בנימוק שבכל שלושת ההליכים הפליליים שהתנהלו בעניינו של הנאשם, בפני אותו מותב, טען הנאשם לקו הגנה דומה. בעניינו המצב שונה. כאמור, השומה העיקרית הנבחנת אינה נוגעת לחשבוניות. בנוסף, המערער הגיש בהליך זה ראיות נוספות שלא הוצגו בערעור מע"מ (תצהירי עדות ראשית של רואה חשבון ועדים נוספים) וממילא אין בחשיפה לקו ההגנה של המערער בהליך קודם כדי לשנות את ההכרעה לגופה בערעור מס. ב-ע"פ 454/89 **מאיר סויסה נ' מדינת ישראל** (26.9.1989) התקבל ערעור על החלטת שופט שלא לפסול את עצמו, בין היתר, מהטעם שהמותב הביע דעה שלילית על מהימנותו האישית של הנאשם. בעניינו שונה הדבר. יש מקום להבחנה בין קביעה בנוגע למהימנות גרסתו של המערער או מהימנות גרסאות של העדים מטעמו לאור סתירות שנתגלעו בהם (ראו לדוגמה הקביעות בפסק הדין בעניין מע"מ בסעיפים 78-85) לבין הטלת דופי במהימנותו האישית של המערער.

12. לא זו אף זו, המשיב טוען כי בקשת המערער לפסלות המותב מתעלמת מכך שחל **השתק פלוגתא** בעניין הקביעה הנוגעת לאי תקינות החשבוניות. לטענת המשיב, פסק הדין בעניין מע"מ דן והכריע בעניין הפלוגתא הנוגעת לאי תקינות החשבוניות ומשניתנה ההכרעה במחלוקת זו, נוצר מחסום דיוני המונע מהמערער דיון מחודש בה, זאת גם אם ההתדיינות הנוכחית מבוססת על עילת תביעה שונה (ערעור מס הכנסה) מזו שבמסגרתה התבררה הפלוגתא לראשונה (ערעור מע"מ).

המערער התבקש להגיב לטענה זו של המשיב ותגובתו הוגשה בתאריך 6.2.2019. המערער טוען בתגובתו לתשובת המשיב כי בערעורי מס קיימים שיקולים מיוחדים המחייבים שלא להחיל את הכלל של השתק פלוגתא במלוא עוזו (ע"א 490/13 **יצחק פלומין נ' פקיד שומה חיפה** (24.12.2014)). כן טוען המערער כי פסק הדין במע"מ אינו חלוט משום שהוגש עליו ערעור לבית המשפט העליון וגם מטעם זה אין מקום להחיל בשלב זה את הכלל של השתק פלוגתא.

אכן, צודק המשיב כי קיומו של השתק פלוגתא, ביחס לפלוגתה שנפסקה בערעור מע"מ על אי תקינות החשבוניות, נוטל את העוקץ מבקשת הפסילה. שכן, אם קיים מעשה בית דין, ממילא הקביעות בערעור מע"מ לעניין אי תקינות החשבוניות ישמשו בסיס בהליך הנוכחי, בין אם יתברר בפני מותב זה ובין אם יתברר בפני מותב אחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

13. לאחר שנתתי דעתי למכלול הטענות, דעתי כי דין בקשת הפסלות להידחות בין אם מהטעם של קיומו של הכלל על השתק פלוגתא ובין אם מהטעם שלא מתקיימות נסיבות לקיומו של חשש ממשי למשוא פנים. אסביר.

ככל שצודק המשיב בטענתו כי חל על המערער הכלל של השתק פלוגתא, ממילא ניטל העוקץ מבקשת הפסלות שכן הקביעות בערעור מע"מ לעניין אי תקינות החשבוניות ישמשו בסיס בהליך הנוכחי, בין אם יתברר בפני מותב זה ובין אם יתברר בפני מותב אחר.

ככל שצודק המערער בטענתו כי לא חל עליו הכלל של השתק פלוגתא, מהטעמים המפורטים בתגובתו, לא מצאתי כי קיים בסיס לקיומו של חשש ממשי למשוא פנים. כפי שצוין לעיל, דעתו של מותב זה תהיה פתוחה לשינוי, ככל שיעלה בידי המערער להצביע על טיעונים חדשים או על ראיות נוספות. בעניין **בלולו** קבע בית המשפט העליון כי קביעת המותב כי דעתו תהיה פתוחה לשינוי "**נושאת עמה משקל משמעותי המטה את הכף אל עבר דחיית הערעור**" (עניין **בלולו** פסקה 4).

זאת ועוד, במסגרת השיקולים לדחיית הבקשה נלקחה בחשבון גם העובדה שהשומה העיקרית הנבחנת במסגרת הערעור דנן היא השומה הכלכלית, המבוססת על חוות דעת מומחה, ולחשבוניות אין כל קשר אליה. רק אם יוחלט שלא לאשר את השומה הראשית, יידרש מותב זה לבחינת השומה החלופית ורק אז עשויה לעלות סוגית תקינותן של החשבוניות בצד בחינת תקינותן של חשבוניות נוספות שקיבל המערער מקבלני משנה אחרים (כ.נ.ת ישראל כוח אדם בע"מ, א. אביב אבטחה בע"מ) כאשר חשבוניות אלה לא נדונו בערעור מע"מ. העובדה שהחשבוניות שקיבל המערער מאביבי הן רק חלק מהחשבוניות שניכוין לא הותר במסגרת השומה החלופית והעובדה שלשומה העיקרית אין נגיעה לחשבוניות אלו, מטות אף הן את הכף לעבר דחיית הבקשה.

14. לכל אלה יש להוסיף את העובדה שהמערער השתהה בהעלאת טענת הפסלות וטעם זה עשוי להצדיק לבדו את דחיית הבקשה (ע"א 64/18 **פלונית נ' פלונית** פסקה 5 (25.1.2018). אמנם, הבקשה הוגשה בטרם התקיים דיון קדם משפט אולם אין להתעלם מהעובדה שהמערער השתהה למעלה מחודש מיום שנודע לו על ההחלטה להעברת הטיפול בערעור למותב זה (החלטה מתאריך 5.12.2018) ועד להגשת הבקשה (בקשה מתאריך 14.1.2019).

15. בצד הדברים שנאמרו, יש להצביע על היתרון הגלום בקביעת ההליך בפני מותב זה. כאמור, השומה העיקרית העומדת לבחינה בערעור זה מבוססת על פעילותו העסקית של המערער. בפני מותב זה נחשפה בערעור מע"מ מסכת מורכבת ומסועפת של פעילותו העסקית של המערער. לאור זאת, תהיה זו תוצאה בלתי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 פברואר 2019

ע"מ 18-02-52395 אלימלך נ' פקיד שומה תל אביב

רצויה אם מותבים חדשים שונים אלה מאלה יידרשו לדון כל פעם מחדש בהסתעפויותיה ונגזרותיה של אותה מסכת עובדתית מורכבת.
16. המערער טוען לחילופין לפסלות המותב מטעמים של מראית פני הצדק. ככלל, מראית פני הצדק אינה עילה עצמאית המצדיקה פסלות שופט. ככל שאין חשש ממשי למשוא פנים, אין גם מקום לפסול שופט בשל מראית פני הצדק (ראו, ע"א 3345/17 אמנון סלע נ' בנק דיסקונט למשכנתאות בע"מ (20.06.2017)).

סוף דבר

על רקע כל האמור לעיל, הבקשה נדחית.
המערער יחויב בהוצאות המשיב בסכום של 7,500 ש"ח.
ישיבת קדם משפט תתקיים בתאריך 19.3.2019 בשעה 9.00.

ניתנה היום, ז' אדר א' תשע"ט, 12 פברואר 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת