



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418-ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

מנהל מע"מ חיפה

המבקש:
(המשיב)

נגד

ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ

המשיבה:
(המערערת)

החלטה

- 1 בפני בקשה להוספת ראיות (להלן – **הבקשה להוספת ראיות**) שהוגשה על ידי המבקש, מנהל
2 מע"מ חיפה, הוא המשיב בערעור דנן (להלן – **המשיב**). הבקשה הוגשה לאחר שהוגשו סיכומי
3 הצדדים בערעור דנן, לאחר שהצדדים זומנו לדיון לצורך השלמת טיעונים בעל פה ולאחר
4 שהתיק הועבר לכתיבת פסק הדין.

הרקע הדרוש לענייננו:

- 5
6 2. המשיבה לבקשה, חברת ה.ק. ש. השקעות 2013 בע"מ, היא המערערת בערעור דנן, (להלן –
7 **המערערת**), המפעילה מעונות יום לילדים בעיר חיפה, הגישה ערעור על החלטת המשיב
8 בשומת מס עסקאות שהוצאה לה לתקופה 08/2013-12/2015.
9 גדר המחלוקת בערעור היא בשאלה האם כספים המועברים למערערת ממשד הכלכלה
10 כהשתתפות בשכר הלימוד במעונות היום של ילדים להורים מעוטי יכולת, על פי הפרמטרים
11 שנקבעו בהחלטות הממשלה בעניין זה, מהווים חלק ממחיר העסקה, לפי הוראות סעיף 7
12 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ג – 1973 (להלן – **חוק מע"מ**).
- 13 3. על פי הנטען בהודעת הערעור, המערערת סבורה כי כספי ההשתתפות הנ"ל עולים כדי
14 "סובסידיה לשכר לימוד לגני ילדים" בהתאם לתקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מס ערך מוסף,
15 התשל"ו – 1976 (להלן – **תקנות מע"מ**), המהווה (בין היתר) חריג להוראת סעיף 12 לחוק
16 מע"מ, לפיו מחירה של עסקה יכול כל תקבול שמקבל עוסק, לרבות "תרומה, תמיכה או
17 סיוע אחר".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לשיטת המערערת, עניינה נכלל בתקנה 3 לתקנות מע"מ, שכן מדובר בכספי סובסידיה,
2 המועברים אליה ישירות מתקציב המדינה, למטרת שכר לימוד בגני ילדים, ועל כן הללו אינם
3 מהווים חלק ממחיר עסקאותיה. עוד טענה המערערת כי עמדת המשיב בהחלטה בהשגה,
4 לפיה אין מדובר בתמיכה הניתנת למערערת, אלא להורי התלמידים, מרוקנת למעשה מתוכן
5 את הוראת תקנה 3 הנ"ל, וכי אין לאבחן בין כספי תמיכה הניתנים על ידי משרד החינוך לבין
6 כספי תמיכה הניתנים על ידי משרד הכלכלה – אלו גם אלו באים בגדר סובסידיה לשכר לימוד
7 בגני ילדים.
- 8 לגישת המשיב, המערערת מהווה צינור בלבד להעברת התמיכה בהורי הילדים. המשיב טען .4
9 בהחלטתו בהשגה ובכתב התשובה שהוגש במענה לערעור, כי ההשתתפות בשכר הלימוד של
10 ילדים למשפחות נזקקות, הינה מעין תשלום העברה למשפחות מעוטות יכולת על פי
11 פרמטרים מסוימים, וכי אין מדובר בסובסידיה המוענקת לגני הילדים עצמם בגין כלל ילדי
12 הגן. זאת, בשונה מסובסידיות לשכר לימוד המוענקות לגני ילדים על ידי משרד החינוך,
13 בעקבות הרחבת חוק חינוך חובה חנם לילדים בגילאים 3-4.
- 14 בסעיף 10 לכתב התשובה טען המשיב כי במקרה של תשלומי השתתפות ממשרד הכלכלה
15 "אין התייחסות לזהות מקבל שכר הלימוד, המעון, אם הוא עוסק או מלכ"ר ואין ההשתתפות
16 נקבעת לפי מבנה ההוצאות של המעון, כי אם, כאמור, לפי ההכנסה של הורו הילד ופרמטרים
17 נוספים הקשורים עם המשפחה."
- 18 עמדת המשיב, כעולה מכתב התשובה, היא כי סעיף 12 לחוק מע"מ והתקנות שהותקנו מכוחו
19 מתייחסים לתמיכה בעוסק עצמו ולא בלקוח של העוסק.
- 20 ביום 14.3.17 התקיימה ישיבת קדם המשפט הראשונה בערעור דנן. בדיון הנ"ל נטען על ידי .5
21 ב"כ המשיב כי "יש שוני מהותי בין סובסידיה שניתנת לעוסק עצמו לבין סובסידיה שניתנת
22 כמו במקרה הנדון להורה על פי קריטריונים של זכאות שההורה צריך לעמוד בהם." נטען עוד
23 כי על מנת שהוראת תקנה 3 לתקנות מע"מ תחול, נדרש שהתמיכה צריכה להיות במישרין
24 לעוסק עצמו, וכי במקרה הנדון העוסק עצמו אמנם מקבל הלכה למעשה את הסובסידיה, אך
25 לא בגלל זכאותו שלו אלא בגלל העובדה שההורה זכאי לה.
- 26 עוד נטען על ידי ב"כ המשיב בדיון הנ"ל, כי הערעור נסוב סביב שאלה משפטית, כאשר אין
27 מחלוקת עובדתית בין הצדדים ועל כן יש ליתן צו לסיכומים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ב"כ המערערת הסכימה כי אכן אין מחלוקת עובדתית בין הצדדים, ועוד הוסכם על ידי ב"כ
2 הצדדים כי העובדות המצויות בכתבי הטענות שהוגשו על ידם והמסמכים שצורפו אליהם –
3 הם המסמכים שבכוונת הצדדים להסתמך עליהם לצורך הערעור.
- 4 .6 בהתאם לאותן הסכמות של ב"כ הצדדים, ניתן צו לסיכומים. ואמנם, סיכומי המערערת
5 הוגשו לתיק בית המשפט ביום 9.5.17. סיכומי המשיב הוגשו ביום 3.7.17. סיכומי התשובה
6 מטעם המערערת הוגשו ביום 23.7.17.
- 7 .7 ביום 24.7.17 הגיש המשיב בקשה להורות על הוצאת מסמך שצורף לסיכומי התשובה מטעם
8 המערערת. מדובר בתכתובת דואר אלקטרוני מתאריך 19.7.17 שנשלחה אל המערערת מאגף
9 מעונות יום ומשפחתונים במשרד העבודה הרווחה והשירותים החברתיים, בו נדרשת
10 המערערת לעמוד בתנאים שונים ולחתום על הסכם הכולל את כל המסמכים הדרושים שאם
11 לא כן "לא יועברו כספי הסבסוד ממשרדנו".
- 12 המשיב טען כי המסמך שצורף חורג מן המסגרת עליה הוסכם בין הצדדים בדבר הסתמכות
13 על כתבי הטענות והמסמכים שצורפו להם, שכן מדובר במסמך שנוצר ביום 19.7.17 והינו
14 חדש, וממילא המערערת לא ביקשה רשות מבית המשפט לצירופו.
- 15 המערערת בתגובתה לבקשה הנ"ל, טענה כי אין המדובר במסמך מהווה הרחבת חזית, אלא
16 אך מהווה דוגמה והמחשה לכך שעסקינן בסובסידיה שניתנה למערערת.
- 17 המשיב בתשובתו לתגובת המערערת, חזר על טיעונו בדבר היות המסמך חורג מן המסגרת
18 עליה הוסכם בישיבת קדם המשפט, וכי מתן אפשרות לצרפו מהווה פגיעה בזכויות דיוניות
19 של המשיב. לחילופין, נטען כי ככל שיותר למערערת להותיר את המסמך בתיק בית המשפט
20 – יש ליתן למשיב שהות להתייחס לתוכן המסמך.
- 21 .8 בהחלטה שניתנה ביום 26.7.17 ניתן היתר למערערת להשאיר את המסמך בתיק בית המשפט.
22 עם זאת, ניתנה אפשרות למשיב להשלים את סיכומיו ביחס למסמך האמור בתוך 20 ימים
23 (כאשר ימי פגרת בית המשפט אינם באים במניין הימים). התיק נקבע לתזכורת פנימית ליום
24 27.9.17.
- 25 יצוין, כי עד למועד שנקבע להשלמת סיכומי המשיב בעניין המסמך הנ"ל – לא הוגשו סיכומי
26 השלמה מטעם המשיב ואף לא הוגשה כל בקשה מטעמו בעניין זה. לפיכך, התיק הועבר
27 לכתובת פסק דין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

9. ביום 5.10.17 ניתנה על ידי החלטה לפיה לאחר עיון בסיכומי הצדדים נמצא כי יש מקום להשלמות טיעון בעל פה בשתי שאלות שפורטו באותה החלטה. באי כוח הצדדים זומנו אפוא לדיון שהתקיים ביום 26.10.17.
- בדיון הועלו שאלות על ידי בית המשפט ונתבקשו תשובות מאת ב"כ המשיב, בעיקר נוכח עמדת המשיב לפיה קיימים שני סוגי סובסידיות – למצרך ולנצרך.
- בסופו של הדיון, ולאור הערות שהוערו על ידי בית המשפט, ביקש ב"כ המשיב שהות בת 30 יום לשקול את עמדת המדינה בערעור דנן. בהתאם לכך, ניתנה החלטה לפיה כתיבת פסק הדין תושהה לתקופה של 30 יום והתיק נקבע לתזכורת פנימית ליום 27.11.17.
10. ביום 26.11.17 הוגשה "הודעה מטעם המשיב". בסעיף 1 להודעה הנ"ל הודיע המשיב כי הוא עומד על עמדתו כפי שהובעה בסיכומים מטעמו. עם זאת, בסעיפים 5-2 לאותה "הודעה" מצא המשיב לנכון לצרף "התייחסות" לאותו מסמך שצורף לסיכומי התשובה מטעם המערער, וזאת על אף חלוף המועד שנקבע לצורך זה על ידי בית המשפט. המשיב טען כי קיבל את עמדתו הסופית של משרד העבודה, הרווחה והשירותים החברתיים רק ביום 22.11.17, וכי על פי אותה עמדה צו הפיקוח על מחירי מצרכים מעונות ושירותים (מחירים מירביים במעונות יום ומשפחתונים) (להלן – **צו הפיקוח**), אשר ממנו נגזרת השתתפות משרד העבודה בשכר הלימוד של ילדים על פי זכאות ההורים, קובע כי למעון יום המסווג כ"עוסק" המחיר המרבי כולל מס שכר ואילו למעון יום המסווג כ"עוסק" המחיר המרבי כולל מע"מ.
- המשיב הוסיף וטען ב"הודעה" כי משרד העבודה ציין כי הוא פועל בהתאם לצו הפיקוח, כך שכאשר מדובר בגורם המפעיל מעון יום המסווג כ"עוסק" – כוללת השתתפות משרד העבודה בשכר הלימוד שעל ההורה לשלם למעון היום גם את מרכיב המע"מ, וכאשר מדובר במעון שהוא מלכ"ר – כוללת השתתפות בשכר הלימוד את מרכיב מס השכר.
- מטעם זה, נטען על ידי המשיב ב"הודעה" כי הכספים אותם קיבלה המערערת כוללים בתוכם גם את מרכיב המע"מ ועל כן עליה לשלם סכום זה למשיב ואין מקום כי המערערת תימצא כמתעשרת על חשבון המדינה שלא כדין.
11. בהחלטה שניתנה על ידי ביום 30.11.17 צוין כי ההודעה בדבר עמדת המשיב העומד על עמדתו בסיכומיו נרשמה. עם זאת, נקבע כי האמור ביתר סעיפי ה"הודעה מטעם המשיב" אינו עולה כדי "הודעה" כלשהי לבית המשפט.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיפוני: מספר תיק חיפוני

1 בהחלטה נקבע, כי ככל שהמשיב מבקש לעתור להארכת מועד כלשהי, להעלאת טענות או
2 להגשת ראיות לאחר חלוף המועד, או להשלמה כלשהי של סיכומיו – עליו להתכבד ולנהוג
3 ככל בעל דין אחר ולהגיש בקשה מתאימה ולא לעשות דין לעצמו. נקבע, כי ב"הודעה" נטל
4 המשיב לעצמו ארכה, ללא רשות בית המשפט, להגשת התייחסות למסמך שהמועד להגשת
5 ההתייחסות הנ"ל חלף כזה כבר, ואף העמיד את בית המשפט ואת המערערת בפני עובדה
6 מוגמרת עת צירף את ההתייחסות עצמה ל"הודעה", כאשר ספק רב אם אינה מצריכה הבאת
7 ראיות.

8 בהחלטה נקבע אפוא כי האמור בסעיפים 2-5 לא יהווה חלק מכתבי הטענות ו/או הטיעונים
9 לצורך ההכרעה בערעור. עם זאת, נקבע כי המשיב רשאי להגיש בקשה מתאימה, אם ימצא
10 לנכון, עד ליום 4.12.17, וכי ככל שלא תוגש בקשה עד למועד האמור – יועבר התיק לכתובת
11 פסק דין על פי הסיכומים כמות שהוגשו.

12 טענות המשיב בבקשה להוספת הראיות:

13 12. הבקשה להוספת ראיות נשוא החלטה זו הוגשה ביום 4.12.17, ואליה צורף תצהירו של מר
14 אדריאן יונגר מטעם המשיב. בבקשה הנ"ל נטען על ידי המשיב כי תכתובת הדואר אלקטרוני
15 שצורפה לסיכומי התשובה מטעם המערערת הועברה על ידי ב"כ המשיב ללשכה המשפטית
16 של המשיב על מנת לקבל התייחסות לאמור בו. נטען, כי ביום 22.11.17 התקבלה עמדת משרד
17 העבודה, אשר ניתנה על ידי מר חגי פורגס, מנהל תחום מטה מעונות יום, המפנה לצו הפיקוח
18 והטוען, כי משרד העבודה פועל על פי צו הפיקוח, כך שכספי ההשתתפות בשכר לימוד של
19 ילדים שמשרד העבודה מעביר למעון היום כוללים מע"מ (אם מדובר בעוסק) או מס שכר (אם
20 מדובר במלכ"ר).

21 לעמדת המשיב, בית המשפט מוסמך על פי ההלכה הפסוקה להתיר הבאת ראיות נוספות
22 לאחר הגשת סיכומים.

23 המשיב טוען, כי במקרה הנדון, על אף השלב הדיוני בו מצוי הערעור, הבאת הראיה המבוקשת
24 על ידי המשיב בשלב זה, "אין בה כדי לפגוע יתר על המידה במערערת" ויש בה כדי לעשות
25 צדק ולמנוע עיוות דין ונזק לקופה הציבורית. לגישת המשיב, הראיה החדשה שהמשיב מבקש
26 להציג, נועדה להוכיח כי המערערת קיבלה, באופן ספציפי, במסגרת הסיוע הניתן ממשרד
27 העבודה והרווחה גם את מרכיב המע"מ, ועל כן ככל שיינתן פטור למערערת מתשלום מס
28 העסקאות לפי גישתה, יהא בכך משום התעשרות שלא כדין על ידי המערערת על חשבון קופת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418-ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 הציבור, שהרי יוותר בידיה רכיב המע"מ אותו קיבלה ממשרד הכלכלה על מנת שישולם
2 לשלטונות המס.

3 המשיב אף טען כי אמנם לא הגיש במועד את התייחסותו למסמך שצורף לסיכומי התשובה
4 מטעם המערער, אך זאת מחמת שנכון לאותו מועד לא היה בידיו המידע ממשרד הכלכלה
5 וכי מידע זה התקבל רק סמוך להגשת ה"הודעה" מיום 26.11.17. המשיב גורס, כי מדובר
6 במידע שחובה להציגו בפני בית המשפט, גם אם הוגש לאחר חלוף המועד, על מנת בפני בית
7 המשפט תוצג התמונה בשלמותה וכי אין בהצגת הראיה הנוספת כדי לגרום להימשכות יתרה
8 של ההליך. לפיכך, התבקש היתר להגשת תצהיר מטעם נציג של משרד העבודה והרווחה.

9 **עמדת המערערת ביחס לבקשה להוספת הראיות:**

10 13. המערערת מתנגדת לבקשה להוספת הראיות. לגישתה, אין המדובר בהוספת ראיות אלא
11 בהעלאת טענה עובדתית חדשה שאין מקום להתירה בשלב זה.

12 המערערת מציינת בתגובתה כי המשיב לא הגיש השלמה לסיכומיו בהתייחס למסמך שצורף
13 לסיכומי התשובה של המערערת עד למועד שנקבע, המשיב לא ביקש הארכת מועד להגשת
14 התייחסותו ואף לא טען דבר בעניין זה בדיון שנקבע להשלמת טיעונים בעל-פה.

15 המערערת טענה כי הימשכות ההליך מביאה לפגיעה לא מידתית במערערת השרויה בחוסר
16 וודאות ואינה יודעת כיצד לכלכל צעדיה.

17 עוד נטען, כי לא מדובר בראיה חדשה, אלא, כאמור, בטענה חדשה, שהיתה קיימת לכל אורך
18 הדרך, אך לא הועלתה מעולם עד לאותה "הודעה". המשיב לא הגיש לבית המשפט את
19 ראיותיו ב"חבילה אחת" כנדרש על פי הדין ואף לא במועד שנקבע על ידי בית המשפט
20 (26.9.17) ועל כן הינו מנוע כעת מלצרף טענה חדשה וראיה חדשה לטענה זו, שלא הועלתה
21 כלל בשלב השומתי, בכתב התשובה או בדיונים בבית המשפט.

22 בנוסף, ציינה המערערת כי פנתה למשיב וביקשה לעיין במכתב הפנייה למשרד העבודה
23 והרווחה ובתשובה שהתקבלה – ונענתה בשלילה על ידי ב"כ המשיב מן הטעם שמדובר
24 ב"תכתובת פנימית". אין לאפשר למשיב להעלות טענה חדשה כאשר הוא מסרב למסור לידי
25 ב"כ המערערת את המסמך עליו מבוססת טענתו החדשה הני"ל. לגופו של עניין, חזרה
26 המערערת על טענותיה כפי שהועלו בערעור ובסיכומיה והוסיפה כי המשיב אינו עורך אבחנה
27 בין מלכ"ר לעוסק כאשר מוענקת סובסידיה על ידי משרד החינוך ובשני המקרים נקבע על ידי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 המשיב כי סובסידיות כאמור של משרד החינוך אינן חייבות במס עסקאות, ובהתאם אינו
2 רשאי לערוך אבחנה כאשר מדובר בסובסידיה המשולמת על ידי משרד הכלכלה.
3 מוסיפה המערערת וטוענת כי התרה של צירוף ראיות שלא נזכרו בשלבי השומה השונים
4 ובכתבי הטענות בערעור – תגרום לעיוות דין חמור שאינו בר תקנה למערערת, מחמת שתישלל
5 ממנה הזכות להידרש ולהתייחס לטענה זו.

6 **דיון והכרעה:**

7 14. הפסיקה העוסקת בהבאת ראיות נוספות קבעה כי ככלל יש לשמור על סדרי ניהול הדיון ועל
8 בעל דין להגיש ראיותיו ב"חבילה אחת" ולא בתפוזרת, וכי כל המבקש לחרוג מן הסדרים
9 הללו, עליו הנטל לשכנע את בית המשפט כי עניינו הינו חריג ויוצא מן הכלל.

10 ראו: ע"א 579/90 רוזין נ' בן נון (5.7.1992).

11 בהתאם, קבעה ההלכה הפסוקה כי בשיטה האדברסרית יש לשמור על איזון בין סדרי הדין
12 בניהול ההליך המשפטי, תוך הקפדה על ניהולו היעיל ועל עקרון סופיות הדיון, לבין הצורך
13 בגילוי וחשיפת האמת.

14 15. לפיכך נקבע כי בית המשפט הבוחן בקשה להגיש ראיה נוספת יתייחס לאופי הראיה הנוספת
15 שאותה מבקשים להביא, האם הינה "טכנית" ופשוטה או שמא יש בה כדי להשפיע על השלב
16 הדיוני אליו הגיע ההליך המשפטי, וכן יינתן משקל לשאלה אם יכול היה המבקש להביא את
17 הראיה קודם לכן, ומה הסיבה שבגינה לא הובאה הראיה במועד.

18 16. לצד כללים אלו החלים בהליכים אזרחיים רגילים, התפתחה בפסיקה גישה הנוגעת באופן
19 מיוחד להליכי ערעור מס, לפיה ראוי לו לבית המשפט בערעור מס, הדין בבקשה להבאת ראיה
20 נוספת, לבחון בצורה עניינית את אותה בקשה, מתוך מגמה שלא לחסום העלאת טענות
21 חדשות, אך ורק בשל כך שהללו מועלות לראשונה בפני בית המשפט, בכפוף לכך שהאפשרות
22 להעלות טענות חדשות כאמור לא תנוצל לרעה.

23 גישה זו נולדה על רקע תפקידו הייחודי של בית המשפט בערעור מס שאינו זהה לתפקידו של
24 בית משפט הדין בתובענה אזרחית רגילה, בין שני בעלי דין פרטיים. מאחר שפסק דין בערעור
25 מס חותר להגיע לתוצאה מיטבית של שומת מס-אמת, הדבר מחייב לנקוט "גישה עניינית
26 וקונסטרוקטיבית בבירורם של ערעורי מס".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418-ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 זו היא עמדת בית המשפט העליון בעניין רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ'
2 פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015), הקובעת:
- 3 "אנו מקבלים את הצהרת המשיב – כפי שהיא עולה מתגובתו לבקשה שלפנינו –
4 לפיה עמדת המשיב היתה מאז ומעולם שהצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני
5 בית המשפט טענות לשם בירור מס אמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה,
6 בנתון לשיקול דעת הערכאה הדיונית, וכי טענות המבקשת בעניין שלפנינו אינן
7 אלא "התפרצות לדלת פתוחה". ואכן, בית משפט זה פסק זה מכבר כי בדונו בערעור
8 מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור
9 אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת (ע"א
10 [495/63 מלכוב נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד יח \(2\) 683, 686](#)).
11
- 12 ואולם, יובהר, אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל
13 מגבלה לפני בית המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע
14 ובאיזה שלב, מונחת לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין
15 זה שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה."
- 16 מן הכלל אל הפרט: אכן, צודקת המערערת בטענתה כי המשיב אינו מבקש אך ורק לצרף
17 ראיה חדשה אלא מעלה טענה חדשה, אשר לא נטענה על ידו קודם להגשת הבקשה דנן.
18 הטענה החדשה היא כי המערערת קיבלה לידיה בפועל את מס העסקאות במסגרת כספי
19 ההשתתפות בשכר הלימוד ממשד הכלכלה. המשיב לא טען טענה זו בשלב השומתי,
20 בהחלטתו בהשגה, בכתב התשובה ואף לא בסיכומי טענותיו בכתב שהוגשו בערעור זה.
- 21 כל טענות המשיב, טרם הגשת הבקשה להבאת ראיה נוספת, התמקדו בכך שלגישתו
22 המערערת אינה נכנסת בגדרה של תקנה 3 לתקנות מע"מ מאחר והכספים המועברים אליה
23 ממשד הכלכלה אינם כספי השתתפות המיועדים לה אלא להורי הילדים, על פי זכאותם
24 שנקבעה בהחלטות ממשלה, וכי המערערת אינה אלא "צינור" לקבלת הכספים. לא נשמעה
25 כל טענה בדבר התעשרות המערערת בשל כך שקיבלה לידיה את כספי ההשתתפות כולל מס
26 העסקאות וכי בשל כך עליה להעביר את המע"מ לידי המשיב.
- 27 צודקת אף המערערת בטענתה כי המשיב לא הציג נימוק מספק מדוע הן הטענה והן הראיה
28 החדשה לא הועלו והובאו קודם למועד הגשת הבקשה.
- 29 בהקשר זה יש לתת את הדעת לכך שהבקשה, כמו גם תצהירו של מר יונגר שצורף לה, שותקים
30 בעניין מועד הפנייה למשרד העבודה והרווחה לצורך קבלת התייחסותו. יתר על כן, על פני
31 הדברים לא קיים קשר ענייני בין הנטען באותה תכתובת דואר אלקטרוני ממשד הכלכלה
32 שצורפה לסיכומי התשובה מטעם המערערת, לבין הטיעון המועלה על ידי המשיב במסגרת
33 הבקשה להוספת ראיות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 למעשה, בניגוד לנטען על ידי המשיב בסעיף 1 ל"הודעה" מיום 26.11.17, לפיו עומד המשיב
2 על טענותיו בסיכומיו – בפועל המשיב שינה את עמדתו, וראו לעניין זה האמור בפסקה השניה
3 של סעיף 2 לתשובת המשיב לתגובת המערערת לבקשה להוספת הראיה, שם נטען:
- 4 "לעמדתנו מבלי קשר לשאלה כיצד נקרא לכסף המתקבל ממשרד הכלכלה אצל המערערת,
5 האם סובסידיה או כל סיוע אחר או האם בכלל מדובר בסיוע שניתן למערערת במישרין או
6 אם לאו, העובדה כי כספים אלו כלולים בתוכם [כך במקור – א.ו.] את מרכיב המע"מ יש בה
7 כדי לשנות את התמונה בכללותה."
- 8 יתר על כן, המשיב אף לא הציג הנמקה מספקת לכך שהטענה לא עלתה על ידו בשלב מוקדם
9 יותר – במסגרת ההליך השומתי או במסגרת הערעור.
- 10 למותר לומר כי צו הפיקוח הוא בגדר דין אשר קיימת חזקה בדבר ידיעתו, לא כל שכן על ידי
11 המשיב. ככל שהמשיב מבקש ללמוד מצו זה כי המערערת אכן קיבלה את כספי המע"מ כחלק
12 מכספי השתתפות משרד הכלכלה, שומה היה עליו, לכל הפחות, לבדוק עובדתית עוד בשלב
13 השומתי, האם אמנם כך היה. זאת לא נעשה.
- 14 כמו כן, לא ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע הטענה לא הועלתה במסגרת סיכומי ההשלמה
15 שהמשיב קיבל היתר להגיש בהתייחס למסמך שצורף לסיכומי התשובה של המערערת. לא
16 ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע לא הוגשה בקשה להארכת מועד, במסגרת המועד, להגשת
17 סיכומי ההשלמה מטעם המשיב. לא ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע ב"כ המשיב לא טרח
18 כלל לעדכן את בית המשפט ואת ב"כ המערערת בדיון שהתקיים ביום 26.10.17 (דיון השלמות
19 הטיעון בעל פה) בדבר ההמתנה הנטענת לעמדת משרד העבודה והרווחה.
- 20 בנסיבות אלה לא ניתן להשתחרר מהרושם כי ה"נימוק" האמיתי לעיתוי הגשת הבקשה
21 להוספת הראיה נעוץ בסייפת סעיף 2 לתשובת המשיב לתגובת המערערת לבקשה – קרי:
22 בעובדה כי "הודעה דומה הוגשה במסגרת תיק מקביל המעלה סוגיה זהה והמתנהל בבית
23 המשפט המחוזי בתל אביב (ע"מ 17-03-52449)". לא למותר לציין כי המשיב לא הבהיר מתי
24 הוגשה אותה הודעה בערעור המתנהל בבית המשפט המחוזי בתל אביב, ובאיזו מסגרת.
- 25 על כל זאת יש להוסיף כי הראיה הנוספת שמבקש המשיב להגיש אינה ראייה "פשוטה"
26 ובוודאי שאינה "טכנית". המשיב מבקש להגיש תצהיר של מר פורגס ממשרד העבודה
27 והרווחה, הכולל את הפרטים שצוינו במסגרת הבקשה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אין כל ספק כי לא ניתן להגיש תצהיר מעין זה בלא לתת למערערת זכות לחקור את נותן
2 התצהיר, ככל שתותר הגשתו, כמו גם תינתן למערערת האפשרות להביא ראיות בעצמה
3 בעניין זה, היינו: ראיות בשאלה אם אמנם קיבלה לידיה את כספי התמיכה ממשרד הכלכלה
4 בצירוף מס העסקאות, כמו גם בשאלות נוספות שעשויות להתעורר בעניין זה, כגון היחס בין
5 המחיר המירבי שנקבע בצו הפיקוח ובין סכומי התמיכה.
- 6 22. לכאורה, ולאור כל האמור, ראוי היה לדחות את הבקשה. כך בוודאי היה נכון לעשות ככל
7 שמדובר היה בתיק אזרחי "רגיל".
- 8 23. אלא שכזכור, עסקינן בערעור מס, והחובה המוטלת על בית משפט זה היא, בראש ובראשונה,
9 ליתן פסק דין הקובע שומת מס אמת.
- 10 יתר על כן ועיקר – לא ניתן להתעלם מן העובדה כי הטענה החדשה שמבקש המשיב להציג
11 והראיה הנוספת שהמשיב מבקש להביא בפני בית המשפט כתימוכין לאותה טענה – היא
12 טענה וראיה רלבנטית ועניינית, ונראה כי אף המערערת אינה טוענת להעדר רלבנטיות לראיה.
- 13 24. דומני כי מקום בו התנהל הליך שומתי, אך טענה שראוי היה שתישמע במסגרתו לא נשמעה
14 – מחמת שנשמטה או מחמת כשל אחר - לא די בכך, אפריורית, כדי לשלול את אפשרות
15 העלאתה במסגרת שלב הערעור בבית המשפט.
- 16 בעניין זה, בית המשפט העליון בהלכת **רובומטיקס** אך הבהיר את הברור מאליו – כי יש
17 לקיים ולנהל דיונים בערעורי מס מתוך גישה עניינית וקונסטרוקטיבית. גישה זו אינה חד
18 צדדית, אלא זו צדדית. היא נדרשת הן מרשות המס והן מן הנישום. אין להערים קשיים
19 בהצגת טענה חדשה בערעור, ככל שיש בה כדי להביא לתוצאת מס אמת, אלא אם מתרשם
20 בית המשפט ממצב דברים של ניצול לרעה של ההליך.
- 21 25. לא זה המקרה שבפניי. איני סבורה כי ניתן לומר שנעשה ניצול לרעה של ההליך על ידי
22 המשיב. לפיכך, שורת ההיגיון והשכל הישר מובילים למסקנה כי שגגה או מחדל – אין בהם
23 כשלעצמם כדי להוביל לתוצאה של שלילת האפשרות להציג טענה חדשה בערעור, ככל שהיא
24 רלבנטית ועשויה לתרום למתן פסק דין הקובע שומת מס אמת.
- 25 26. לאור האמור, סבורה אני כי באיזון הראוי בין נזק שעשוי להיגרם למערערת כתוצאה
26 מהימשכות ההליך ואי מתן פסק הדין לעת הזו, אל מול הצורך ליתן פסק דין שתוצאתו היא
27 מס אמת תוך שמירה על זכויות קנייניות הן של נישום והן של הקופה הציבורית – תגבר ידה
28 של תוצאת מס האמת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אינני מקבלת את טענת המערערת כי ככל שיותר למשיב להציג את הראיה הנוספת ייגרם לה
2 נזק בלתי הפיך. אמנם, ציפייתה כי יינתן פסק דין נוכח סיום הגשת הסיכומים כמו גם השלמת
3 הטיעונים בעל-פה, היא ציפייה לגיטימית, אך כל פגיעה בציפייה שכזו, בשל הצורך לחזור
4 לשלבי ההליך ולשמוע ראיות – הינה בת תיקון על דרך של פסיקת הוצאות הולמות, ובאופן
5 זה אנהג גם בכל הנוגע לבקשה דנן.
- 6 אבהיר כי אין באמור לעיל כדי לשלול את העקרון שנקבע בפסיקה בדבר מהות תפקידו של .27
7 בית המשפט בערעור מס כבוחר את נכונות ההחלטה בהשגה, על פי הטיעונים והמסמכים כפי
8 שהובאו בשלב השומתי. ברי כי אין מקום לאפשר את הפיכת השלב השומתי לריק מתוכן,
9 "פרוזדור" שנישומים ועוסקים כמו גם נציגי רשות המיסים נחפזים לחלוף בו – רק כדי להגיע
10 ל"טרקלין", וזאת מבלי להציג את מכלול טענותיהם, ומבלי לקיים הליך נאות וכדבעי, תוך
11 מתן החלטה מושכלת המבוססת על מכלול הנתונים והראיות.
- 12 ואכן, התרשמותי היא כי נפל כשל בהתנהלות המשיב בערעור זה, בכך שהטענה אותה הוא
13 מעלה במסגרת הבקשה להוספת הראיה, כמו גם הראיה עצמה – צריך היה שתובאנה עוד
14 בשלב השומתי, או בכתב התשובה או למצער בקדם המשפט. אפילו בדיון שנקבע להשלמות
15 הטיעון, כאמור, לא הועלתה הטענה נשוא הבקשה.
- 16 אך, כאמור, בצד עקרון חשוב זה קיים אינטרס חשוב לא פחות של עריכת שומת מס אמת,
17 וסבורה אני כי בנסיבות המקרה שלפניי, ובהתחשב בכך כי על פני הדברים מדובר בטענה
18 וראיה רלבנטית ועניינית שראוי לבררה ולהביאה בחשבון השיקולים במתן פסק הדין בערעור
19 זה – מחירו של הכשל שנפל אצל המשיב בעניין זה אינו בפסילה והתעלמות מן הטענה
20 והראיה, אלא, וכאמור, בפסיקת הוצאות.
- 21 נתתי דעתי גם לטענת המערערת בדבר פנייתה למשיב לצורך קבלת העתק מכתב הפניה .28
22 מטעמה למשרד העבודה והרווחה לצורך מתן המענה למסמך שצורף על ידי המערערת
23 לסיכומי התשובה, והעתק מכתבו של מר פורגס שניתן במענה לפנייה הנ"ל – ולסירובו של
24 המשיב למסור מסמכים אלו לידיה טרם הגשת תגובתה לבקשה.
- 25 סבורני כי מסמכים אלו אינם יכולים להיחשב כתכתובת פנימית בנסיבות העניין, ועל המשיב
26 למסור את העתקיהם לידי המערערת.
- 27 אשר על כן, אני מקבלת את הבקשה להוספת ראיה. .29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 ה.ק. ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ב"כ המשיב ימסור לידי ב"כ המערערת את מכתב הפניה למשרד העבודה והרווחה ואת מכתב
2 התשובה של מר פורגס וזאת עד ליום 28.12.17.
- 3 .30 באי כוח הצדדים יתייצבו לישיבת קדם משפט ביום 31.12.17 לצורך קביעת סדרי הגשת
4 הראיה הנוספת וקבלת עמדת המערערת באשר לראיות מטעמה, ככל שתבקש להביאן,
5 בהתייחס לראיה הנוספת.
- 6 .31 בשים לב למועד הגשת הבקשה, לשלב הדיוני בו מצוי היה התיק ולהתנהלות המשיב בעניין
7 זה כפי שפורטה לעיל, יישא המשיב בהוצאות המערערת ובשכר טרחת עורכי דינה בסך
8 15,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 14 יום מהיום, וזאת ללא קשר לתוצאות הערעור גופו, שאם לא
9 כך יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
- 10 המזכירות תשלח מיידית החלטה זו לב"כ הצדדים ותודיעם טלפונית על החלטה ומועד
11 הדיון שנקבע.
- 12
13 ניתנה היום, ז' טבת תשע"ח, 25 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.
14

אורית וינשטיין, שופטת

15
16
17