



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

לפני כבוד השופט אבי גורמן

- תובעות (ת"א - 25438-01-26)
1. שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ח.פ. 513468413
 2. שי חי אחזקות נדלן בע"מ, ח.פ. 514297589
 3. מצוק סי.אס.די. בע"מ, ח.פ. 515018174
 4. עמרם את ביטון מתחם ה 1000 בע"מ, ח.פ. 516632577
 5. ק.מ. מדף 2 בע"מ, ח.פ. 516300704
 6. אקוויטיגו בע"מ, ח.פ. 515864668
 7. אינג'ניריקה 21 בע"מ ח.פ. 516360252
 8. מור לוגיסטיקה בע"מ ח.פ. 513175141
 9. מרכז תבורי פרדס חנה בע"מ, ח.פ. 514128438
 10. שי-כרכור יזמות בע"מ, ח.פ. 514327055

- תובעות (ת"א - 20794-01-26)
1. ליאם הנדסה גרופ בע"מ, ח.פ. 516575180
 2. ליאם הנדסה גרופ חריש מרכז עסקים בע"מ, ח.פ. 516586047
 3. ליאם הנדסה גרופ הטרפז חריש בע"מ, ח.פ. 516727252
 4. עיש רפאל בע"מ, ח.פ. 510583313
 5. קריאו א.ג.א בע"מ, ח.פ. 515189629
 6. בובליל נכסים בע"מ, ח.פ. 513691311
 7. א.א.י אבו מגורים בע"מ, ח.פ. 516814811
 8. א.א.י אבו מגורים פרויקט נתיבות בע"מ, ח.פ. 516949872
 9. אלעד מלונות בע"מ, ח.פ. 520034653
 10. טעמן נדל"ן בע"מ, ח.פ. 512454372
 11. מ.א.י. אביבי ייזום ובנייה בע"מ, ח.פ. 515199404
 12. ב. בלוי אחזקות בע"מ, ח.פ. 514989847
 13. צ.ב.י. בלוי אחזקות בע"מ, ח.פ. 515894301
 14. ב. בלוי בנווה שמיר בע"מ, ח.פ. 516955614
 15. ע.א. חפר נכסים בע"מ, ח.פ. 515680502
 16. תילתן נכסים והשקעות בע"מ, ח.פ. 513084988
 17. מ.ש.א נכסים בע"מ, ח.פ. 515534022



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

18. נדב בל הר בע"מ, ח.פ. 516876695
19. אייל מסיקה הנדסה בע"מ, ח.פ. 514280395
20. סן רייז יזמות נדל"ן בע"מ, ח.פ. 515811776
21. יו וייס השקעות בע"מ, ח.פ. 512193020
22. שותפות שירן אסדן, ש.ר. 540329430
23. אר. אנ. אר קרדיט בע"מ, ח.פ. 516616190
24. שלום את נתן עבודות בניה ופיתוח בע"מ, ח.פ. 511560948
25. עמרם אברהם חברה לבניין בע"מ, ח.פ. 513201582
26. טאג ניו-יורק ישראל בע"מ, ח.פ. 516267093
27. י.ח דמרי בניה ופיתוח בע"מ, ח.פ. 511399388
28. הרסוף יזמות ובנייה בע"מ, ח.פ. 514018399
29. ניר אושיק נדל"ן בע"מ, ח.פ. 517063434
30. וייס בולטהאופ התחדשות עירונית בע"מ, ח.פ. 516555919

ע"י ב"כ עוה"ד ירון קוסטליץ, אביעד שאולזון,
גאיה פלג ודנה אדלשטיין

נגד

רשות המיסים – אגף המכס והמע"מ

נתבעת

ע"י ב"כ עוה"ד ערן פיירשטיין ואדם טהרני
מפרקליטות מחוז מרכז (אזרחי)

פסק דין

- 1 לפניי שתי בקשות שהגישה יחד הנתבעת:
- 2 א. לסילוק על הסף של התביעה מחמת חוסר סמכות עניינית;
- 3 ב. להורות על השלמת חסר אגרה.
- 4



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

הרקע, עיקרי העובדות, הבקשות וטענות הצדדים

1. שתי התביעות שבכותרת, עניינן זהה: בקשה להורות לנתבעת להכיר בשוברי קבלה שקיבלו התובעות מרשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י"), כ-"מסמך אחר" לפי סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"). זהו הסעד שהתבקש בשתי התביעות.

2. סעיף 38(א) לחוק מע"מ עוסק בניכוי מס תשומות, והוא קובע:

עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול
בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או בהצהרת ייבוא או במסמך אחר
שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שהצהרת הייבוא או המסמך האחר
נושאים את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה
חדשים מיום הוצאת החשבונית, ההצהרה או המסמך.

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

"מסמך אחר" עשוי אפוא להוביל להתרת ניכוי מס תשומות, אף בהעדר חשבונית מס.

3. התובעות הן חברות קבלניות שזכו במכרזים שערכה רמ"י, והן ביקשו כי הנתבעת תכיר בקבלות שקיבלו מרמ"י, בגין תשלומים ששילמו לה עבור "הוצאות פיתוח" – כ-"מסמך אחר" לצורך ניכוי מס התשומות.

משלא נעתרה הנתבעת לבקשתן, הגישו את התביעות דנן.

4. מבלי להרחיב במה שאינו נדרש להחלטות כאן, אציין כי בהקשר הרחב של אותן קבלות שמוציאה רמ"י ביחס להוצאות פיתוח, הוגשו בעבר תובענות ייצוגיות, והתובעות פרשו מהקבוצות באותן תובענות, ובתביעתן הנוכחית הן למעשה מבקשות לבחון סוגיה זו, מחוץ להסדר הפרשה שנקבע באותן תובענות ייצוגיות.

לשיטת התובעות, התשלומים בגין הוצאות הפיתוח צריכים לחוב בתשלום מע"מ, ומבחינה כלכלית הם מימנו בפועל שירותי פיתוח החבים במע"מ. בנסיבות אלה, הן זכאיות לשיטתן לנכות מס תשומות, וכדי לאפשר זאת, על המשיב להכיר בקבלות שקיבלו מרמ"י – כ-"מסמך אחר" לפי סעיף 38(א) לחוק.

5. הנתבעת מנגד הדגישה, ועל עניין זה אין מחלוקת, כי במכרזים בהם זכו התובעות, נקבע באופן ברור ומפורש שהזוכה במכרז יהיה זכאי לקבל קבלה ולא חשבונית מס, וכי הוא לא יהיה זכאי לניכוי מס תשומות. כך לדוגמה ציטטה הנתבעת בסעיף 3 לבקשתה, מתוך המכרז הראשון ברשימה שהגישו התובעות, מכרז ים/03/2022, סעיף 5.3.1 – שם נקבע:

הזוכה לא יוסיף מע"מ על הסכום הנ"ל (היינו, סכום הוצאות הפיתוח –
תוספת שלי, א.ג.). כנגד תשלום זה, הזוכה במכרז, יקבל קבלה שאיננה
חשבונית מס. הזוכה לא יוכל לנכות מס תשומות בגין התשלום כאמור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

הוראה זו במכרזים, לדעת הנתבעת, היא הטעם העיקרי המצדיק את החלטתה שלא להכיר בקבלות שקיבלו התובעות מרמ"י כ-"מסמך אחר", שכן הן ידעו מראש וכך נקבע במכרזים - כי מס התשומות לא יותר להן בניכוי בגין רכיב הוצאות הפיתוח.

6. הנתבעת בבקשותיה טענה בתמצית כדלקמן:

א. סילוק על הסף: בית משפט זה, נעדר סמכות עניינית לדון בתביעות, שהן במבחן הסעד – מהוות בקשה לצו עשה לרשות מנהלית לפעול בניגוד להחלטתה, ולכן יש להורות על סילוקן על הסף. מדובר בתביעות המבקשות לתקוף באופן ישיר החלטה של רשות מנהלית, מנהל מע"מ. תקיפה ישירה שכזו צריכה להיעשות בבית משפט מנהלי, ולא בבית משפט אזרחי. בהעדר סמכות להגשת ערעור לפי חוק מע"מ אלא על החלטה של המנהל בהשגה, פנייה לבית משפט בהקשר של החלטת המנהל שלא להכיר בקבלה כ-"מסמך אחר" ותקיפת שיקול הדעת שהופעל במסגרת החלטה זו, יכולה להיעשות רק באמצעות עתירה לבג"ץ [כפי שנקבע בה"פ 12428-02-18 **האחים מור בטחון בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (4.12.18)]. התביעה אינה דורשת בירור עובדתי רחב, ועיקרה תקיפת שיקול הדעת המנהלי והבקשה לביטול ההחלטה המנהלית שהתקבלה במסגרתו. בהעדר הסמכה בחוק, תקיפה שכזו יכולה להיעשות רק בפני בג"ץ. אף השלכות הרוחב של ההחלטה שביטולה מתבקש, מחזקות מסקנה זו.

להשלמת התמונה אציין כי בה-בעת הבהירה הנתבעת שאם יוגש בג"ץ, בכוונתה יהיה לטעון במסגרתו שעל בג"ץ להפעיל את שיקול דעתו ולהורות על מחיקת העתירה, שכן יש לה חלופה – בדרך של תביעה שתוגש נגד רמ"י, להורות לה להשיב מע"מ, שלטענת התובעות רמ"י, מבחינה כלכלית בפועל גבה מהן.

ב. השלמת אגרה: התובעות שילמו אגרה בסך החל על סעד הצהרתי. אלא שתביעתן של התובעות ניתנת לכימות כספי, וזו למעשה מהותה – ניכוי מס התשומות בסכומים ידועים, ולפיכך יש להורות להן להשלים את האגרה בהתאם לסך החל בעת הגשת תביעה שעניינה סעד כספי.

7. התובעות טענו כי יש לדחות את הבקשות, וזאת בתמצית מהטעמים העיקריים הבאים:

א. בנסיבות המקרה, בהינתן הלקונה בחוק מע"מ באשר לדרך התקיפה של החלטה מהסוג המדובר ובהתאם לפסיקה, לבית משפט זה בשבתו כבית משפט אזרחי, יש סמכות עניינית לדון בתביעה.

אין לקבל את טענות הנתבעת כי המחלוקת לא דורשת בירור עובדתי ממשי, שכן הנתבעת עצמה ביקשה לדחות את מועד הגשת כתב הגנה, בטענה כי יהיה עליה לבחון מסכת עובדתית הנוגעת לתובעות רבות, מה שמלמד כי נדרש בירור עובדתי שמקומו בבית המשפט המחוזי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 26-01-25438 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 26-01-20794 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

1 העובדה כי לתביעה יש השלכות רוחביות, מצדיקה את הותרתה בפני בית המשפט המחוזי,
2 ולא את העברתה לדיון בפני בג"ץ.
3 עמדת הנתבעת – אשר הודיעה כי אף אם יוגש בג"ץ היא תטען כי ראוי לנקוט בהליך אחר
4 (תביעת השבה שיגישו התובעות כנגד רמ"י), מובילה לתוצאה שהדעת אינה יכולה לקבל,
5 שכן למעשה לשיטתה, אין בנמצא ערכאה שיפוטית בפניה יכולות התובעות לשטוח את
6 טענותיהן ולערער על החלטה שקיבלה הנתבעת – לדחות את בקשתן להכרה ב-"מסמך
7 אחר". כדי למנוע מצב אבסורדי שכזה, יש לקבוע כי לבית המשפט המחוזי יש סמכות לדון
8 בבקשה לסעד הצהרתי.
9 ב. אין מקום להורות על השלמת אגרה, שכן הסעד הוא סעד הצהרתי במהותו. יתירה מזו,
10 כפי שעלה במהלך הדיון שנערך, גם אם תתקבל התביעה - במובן זה שתינתן החלטה המורה
11 כי במקרים מסוג זה היה מקום שהנתבעת תכיר ב-"מסמך אחר", עדיין, בהחלט ייתכן
12 שיצטרכו להתבצע בדיקות פרטיקולריות ביחס לכל אחת מהתובעות בשאלת המועדים
13 שחלפו ובשאלות נוספות, טרם להתרת ניכוי מס התשומות. ייתכן כי הדבר ידרוש הגשת
14 בקשות נפרדות על ידי כל אחת מהתובעות אל מנהל מע"מ הרלוונטי לכל אחת מהן, בהליך
15 שומתי נפרד. אין מדובר אפוא בתביעה המביאה ישירות לסעד כספי, ולכן הכרתה ככזו
16 שעניינה סעד הצהרתי, נכונה.
17

דיון והכרעה

18
19 8. אקדים אחרית לראשית ואומר כי לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, מצאתי כי דין בקשת הסילוק
20 להתקבל, בהעדר סמכות עניינית השמורה כפי שטענה הנתבעת – לבג"ץ.
21 בתמצית אומר כי בחוק מע"מ קיימת לקונה, וזו אכן הביאה לכך שנקבע כי בחלק מהמקרים שמורה
22 לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט אזרחי – סמכות לדון בהחלטות מנהל מע"מ. אלא
23 שסמכות זו נקבעה ביחס למקרים מסוג שונה מזה הנדון כאן, בו מדובר באופן מובהק בתקיפה של
24 סבירות שיקול הדעת המנהלי שהפעילה הרשות.
25 כך בתמצית, ולהלן אנמק את החלטתי בהרחבה.
26 9. בסעיף 83(א) לחוק מע"מ, נקבעה הסמכות הכללית להגשת ערעור לבית המשפט:
27 **הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי.**
28 מהוראה זו עולה כי ערעור ניתן להגיש על החלטה בהשגה. השגה ניתן להגיש, בהתאם להוראת סעיף
29 82(א) לחוק, על "שומה".
30 במקרה של החלטת מנהל מע"מ שלא להכיר ב-"מסמך אחר", לא מוצאת שומה, ולכן לא ניתן להגיש
31 בעניינה השגה – וממילא לא ניתן להגיש על החלטה זו ערעור מס לבית המשפט המחוזי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

להשלמת התמונה אציין כי יש בחוק מע"מ הוראות נוספות הקובעות מקרים קונקרטיים בהם ניתן להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי [ראו לדוגמה: סעיף 47(א)(6), וסעיף 64 לחוק], אך אין חולק כי החלטת מנהל מע"מ שלא להכיר ב-"מסמך אחר" לפי סעיף 38(א) לחוק, אינה נמנית עמהם.
 10. לשם השוואה, בסעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, נקבע:

הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההחלטה, לערור עליה לפני ועדת ערר, ובין היתר לערור על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה.

קל להיווכח כי אפשרות הערעור לבית המשפט המחוזי פתוחה בהתאם לחוק זה, ביחס לכל החלטה של המנהל, ולא רק על החלטה בהשגה או החלטות ספציפיות אחרות שנקבעו בחוק.
 11. אלא שבניגוד למצב בחוק מיסוי מקרקעין, ההוראה בחוק מע"מ נקטה בגישה צרה, תוך שהיא אינה נותנת מענה לשאלה כיצד ניתן לפנות לבית משפט ביחס להחלטה אחרת של מנהל מע"מ, שאינה החלטה בהשגה (או החלטה ספציפית אחרת שבעניינה נקבעה זכות ערעור).
 להשלמת התמונה אציין כי בעיה דומה מצויה אף ביחס להחלטות פקיד שומה מכוח פקודת מס הכנסה, אשר גם בעניינן נקבעה [בסעיף 153(א) לפקודה] זכות ערעור מצומצמת – רק ביחס להחלטה בהשגה, או החלטות ספציפיות אחרות שנקבעו במפורש בפקודה.
 כן אציין כי לא ניתן לפנות בהקשרים אלה בעתירה מנהלית – לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, וזאת בשים לב לרשימת המקרים הסגורה שבהם ניתן לפנות בעתירות מסוג זה, ואשר דיני המס אינם נמנים עמה.
 12. מצב דברים זה – החלטות המתקבלות מכוח חוקי מס שלא נקבעה לגביהם סמכות ערעור, הגיע לפתחו של בית המשפט העליון.
 נקודת המוצא שהנחתה את בית המשפט העליון, כפי שנוסחה מפי כבוד השופטת ד' ברק ארז בע"א 3901/11 דוד מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל (7.8.12) (להלן: "עניין מחקשווילי"), פס' 12, היא כי:

הגנה על זכויות הנישומים מחייבת להבטיח, כי בכל מקרה, טענה שיש לאדם על פגיעה בזכויותיו תוכל להתברר בפני בית משפט. החקיקה שמנווטת את ענייני המיסוי להתדיינות שתחילתה בהליך השגה היא מוצדקת, ... אולם, אם יש טענות שלא ניתן להעלותן בדרך של השגה (וערעור עליה) חשוב להבטיח שתהיה דרך דיונית אחרת להעלותן.

זכויותיהם של נישומים מחייבות אפוא להבטיח כי טענותיהם יוכלו להתברר בפני בית משפט. מצב בו יוכל מנהל מע"מ לקבל החלטה שלא להכיר ב-"מסמך אחר", ולא תהיה בנמצא ערכאה שיפוטית בפניה יוכלו עוסקים לשטוח את טענותיהם בפני בית משפט ביחס להחלטה זו – אינו מתקבל על הדעת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

- 1 אלא שבקביעה עקרונית זו - אין כמובן די, ויש לבחון מי היא הערכאה שלה שמורה הסמכות
- 2 העניינית לדון בעתירה מסוג זה.
- 3 13. בעניין מחקשווילי דובר במקרה בו טען נישום כי חוב המס שרשות המיסים מייחסת לו, אינו נכון.
- 4 כאמור, בית המשפט קבע כי הכרחי שתמצא ערכאה בפניה יוכל לעתור נישום שבפיו טענות מסוג
- 5 זה. בהעדר הוראה בפקודת מס הכנסה ביחס לאפשרות ערעור בעניין זה, עמדה כבוד השופטת ברק
- 6 ארז (בפס' 28) על השאלה לאיזו ערכאה שמורה הסמכות לדון בטענות אלה שבפי נישום:
- 7 במקרים מסוג זה, מתעוררת השאלה הנוספת מהי הערכאה המתאימה
- 8 לבירור הטענות. לכאורה, קיימות בעניין זה שתי אפשרויות: עתירה
- 9 לקבלת סעד הצהרתי בבית המשפט המחוזי (כפי שעשו המערערים וכפי
- 10 שנעשה בעניין יזדי) או עתירה לבג"ץ (כמו בעניין סגל).
- 11 מחד גיסא, עתירה לבג"ץ היא דרך המלך להעלאת טענות כנגד
- 12 פעולותיהן של רשויות מינהליות (ביחס לעניינים שטרם הוסדרו בחוק
- 13 בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000).
- 14 מאידך גיסא, הדעת נותנת שהטענות בהליך זה יהיו בעיקרון טענות
- 15 עובדתיות, ולכן לשיטתי ומבלי לקבוע מסמרות בעניין פנייה לבית
- 16 המשפט המחוזי נראית על פניה מתאימה יותר.
- 17 גישה זו הייתה מקובלת על כל חברי ההרכב הנכבד אשר דן בעניין מחקשווילי, ולפיה לאור האופי
- 18 העובדתי של הבירור הנדרש (מה גובה חוב המס הנכון, והאם נערך רישום שגוי של גובה החוב אצל
- 19 רשות המיסים) – ההליך האזרחי בבית המשפט המחוזי הוא ההליך המתאים (תוך שאף במקרה
- 20 מסוג זה, מצאו כב' השופטים לציין כי אינם קובעים מסמרות בדבר).
- 21 לצד הקביעה הנ"ל, נקבע בעניין מחקשווילי כי טוב יעשה המחוקק אם יסדיר את הפרוצדורה,
- 22 באופן כזה שתורחב יריעת המקרים עליהם ניתן יהיה להגיש השגה – ביחס להחלטות שהתקבלו
- 23 מכוח חוקי המס, ובהמשך לכך – אפשרות הגשת ערעור מס לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית
- 24 משפט הדן בערעורי מס. הסדרה שכזו, דורשת כאמור תיקון חקיקה.
- 25 14. מסקנה דומה מצויה בבג"צ 4035/17 מוחמד אבו טיר ואח' נ' מנהל רשות המיסים (9.5.18) (להלן:
- 26 "עניין אבו טיר"), שם שב בית המשפט והדגיש את הצורך בתיקון חקיקה – אשר אף נמסר כי הוחל
- 27 בשעתו הטיפול בעניינו, ובהעדר הסדרה חוקית – ההפניה הייתה אל בית המשפט המחוזי בשבתו
- 28 כבית משפט אזרחי:
- 29 ככל שהליך החקיקה לא יתקדם, יהיה מקום לשקול אפשרות לסעד
- 30 חלופי בדרך של המרצת פתיחה בבית המשפט המחוזי בגדר המתווה
- 31 שנקבע בבג"ץ 1921/94 סוקר נ' הוועדה לבנייה למגורים ולתעשייה,
- 32 פ"ד מח (4) 237 (1994); זאת – כאמור – מבלי שאנו קובעים מסמרות
- 33 בעניין זה בשלב הנוכחי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

1]על הצורך בתיקון חקיקה ועל חובתו של המשיב לנסות ולקדמו, ראו דברי כבוד השופט (כתוארו
2 דאז, והנשיא דהיום) השופט י' עמית (בדיון שנערך בעניין אבו טיר, ביום 29.8.17):

3 עד מועד הדיון, חזקה על המשיב כי יקדם תיקון חקיקה שיאפשר לעותר
4 ולנישומים אחרים להשיג ולערער גם על החלטות פקיד שומה שאינן
5 בגדר שומה.

6 - אלא שכידוע, מענה חקיקתי טרם ניתן עד עתה]
7 להשלמת התמונה אציין כי העתירה שהוגשה בעניין אבו טיר עסקה בשאלת פטור מניכוי מס במקור.
8 שאלה שאף היא, בדומה לזו שנדונה בעניין מחקשווילי, כרוכה בבירור עובדתי מובהק.

9 15. פרופ' ברק ארז עמדה בספרה המשפט המנהלי, חלק רביעי, על המקרים בהם קבעה הפסיקה כי יש
10 סמכות לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט אזרחי, וכי מתאים הסעד ההצהרתי לבירור
11 המחלוקת בין האזרח לרשות. כך, בעמ' 160 לספרה:

12 לעתים הסכסוך בין הפרט לרשות נובע מפרשנויות שונות של החוק החל
13 או ממחלוקת עובדתית, להבדיל מטענות הנוגעות להליך שקיימה
14 הרשות או לשיקול הדעת שהפעילה. על כן כבר משלב מוקדם יחסית
15 בהתפתחות של הפסיקה הוכרו סכסוכים מסוג זה כמתאימים להכרעה
16 על-ידי בית המשפט האזרחי באמצעות פסק דין הצהרתי.

17
18 כמה טעמים תמכו בגישה זו. ראשית, היא הייתה מבוססת על כך
19 שפרשנות מוסמכת של הדין אינה צריכה להינתן דווקא על-ידי בית
20 המשפט העליון בשבתו כבג"ץ; כל בית משפט מוסמך יכול לעשות כן.
21 שנית, כאשר המחלוקת בין הצדדים היא עובדתית ודאי שאין לבית
22 המשפט העליון בשבתו כבג"ץ כל יתרון בהשוואה לבית משפט אחר
23 (ולמעשה, נהפוך הוא). חלופה זו של עתירה למתן סעד הצהרתי בבית
24 משפט אזרחי שימשה אפיק חשוב להקלת העומס שהיה מוטל על בג"ץ
25 בבית המשפט שריכוז בידי את מרבית ההתדיינויות שעניינן ביקורת
26 שיפוטית על החלטות מינהליות.

27 במקרים בהם המחלוקת דורשת בירור עובדתי אשר עשוי לפתור את המחלוקת, או כאשר מדובר
28 בשאלה ממוקדת של פרשנות חוק, נקבע כי יש סמכות לבית המשפט האזרחי לברר את המחלוקת.
29 עניין מחקשווילי ועניין אבו טיר, מהווים דוגמה מובהקת למקרים בהם הבירור העובדתי הוא הניצב
30 בבסיס המחלוקת, ולגביהם נקבע כאמור כי הסמכות נתונה לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית
31 משפט אזרחי.

32 מנגד, ציינה פרופ' ברק ארז באופן ברור – את המקרים בהם הסמכות שמורה לבית המשפט המנהלי
33 – ולו בלבד (שם, עמ' 164):



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

חשוב להבהיר כי השימוש בהליך המכוון לקבלת סעד הצהרתי לא נועד לשמש חלופה להגשת עתירה (בעבר – לבג"ץ, וכיום – גם לבית המשפט לעניינים מינהליים) באותם מקרים שבהם טענותיו של הפרט מכוונות כנגד אופן הפעלת הסמכות על-ידי הרשות. באופן כללי יותר ניתן לומר כי הפנייה לבית המשפט האזרחי היא מועילה כאשר השאלה הטעונה הכרעה היא אם התקיימו התנאים המוקדמים להפעלת סמכותה של הרשות, להבדיל ממחלוקת באשר לטיב שיקול הדעת שהפעילה הרשות במסגרת סמכותה. אין טעם בטענה כי המחלוקת שעליה נסבה התובענה כרוכה גם במחלוקות עובדתיות שלבית המשפט האזרחי כלים טובים יותר לבררן. בכל מקרה בית המשפט האזרחי לא יידרש לעתירה למתן סעד הצהרתי אם זו מכוונת במישרין לתקיפת שיקול הדעת המינהלי של הרשות.

באופן דומה קבעה לאחרונה כבוד השופטת ר' רונן ברע"א 79180-05-26 הרשות הממשלתית למים וביוב נ' מועצה מקומית ג'סר א-זרקא ואח' (26.7.26) (להלן: "עניין רשות המים"), סוף פס' 13, ותוך שהיא עומדת על חשיבות מבחן הסעד:

... כאשר הסעד המבוקש בהליך הוא סעד ביטול של החלטה מינהלית והוא מתבקש בדרך של תקיפה ישירה – הערכאה שתהיה מוסמכת לדון בעניין תהיה הערכאה המינהלית הרלוונטית (ראו: עניין מקורות, בפסקה 14; עניין נווה-גד, בפסקה 8; רע"א 88/17 גולן נ' ראש עיריית תל אביב – רון חולדאי, פסקה 2 [נבו] (9.5.2018) (להלן: עניין גולן)).

כפי שציינה פרופ' ברק ארז, גם אם ההכרעה כרוכה גם בבירור עובדתי, אין בכך כדי להקנות סמכות לבית המשפט האזרחי לדון בתקיפה ישירה של שיקול דעת מנהלי וביטול ההחלטה שקיבלה הרשות המוסמכת.

16. עקרונות אלה - הנזכרים לעיל, יושמו בפסיקה כאשר הוגשו לבתי המשפט המחוזיים תביעות לסעד הצהרתי כנגד החלטות מכוח חוקי מס, אשר אין בהם הוראה ביחס לאפשרות הערעור על החלטות אלה. במקרים בהם מצאו בתי המשפט כי התקיפה מכוונת כנגד שיקול הדעת שהפעיל פקיד השומה/מנהל מע"מ, נקבע כי הסמכות לדון בתקיפה ישירה שכזו, מסורה לבג"ץ ולא לבית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט אזרחי.

כך קבע כבוד השופט ג' גונטובניק בה"פ 64207-01-17 צ.ג.י פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים – פקיד שומה חולון (7.11.17) פס' 21, כי:

על רקע זה מגיע אני לכלל מסקנה כי את התקיפה הישירה שהמבקשת מעוניינת לערוך, עליה לנהל בבג"ץ. כאמור, לא מדובר בתקיפה עובדתית במהותה, או בשאלה של פרשנות סעיף 192 לפקודה, אלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

בטענה כי שיקול הדעת המנהלי הופעל באופן שגוי. טענה זו אינה ראויה

לבירור בבית משפט אזרחי בהמרצת פתיחה.

וכך קבעה כבוד השופטת ח' זנדברג בה"פ 12428-02-18 האחים מור בטחון בע"מ נ' רשות המיסים
בישראל (4.12.18) – אשר בדומה לתביעה כאן, עסקה בבקשה להורות למנהל מע"מ להכיר ב-
"מסמך אחר" לפי סעיף 38(א) לחוק מע"מ. נקבע שם (פס' 24 ואילך) כי:

קולמוסים רבים נשתברו בשאלת חלוקת הסמכויות בין בית-המשפט

הגבוה-לצדק לבית-המשפט המחוזי (וראו, למשל, ע"א 9379/03 צ'רני

נ' מדינת ישראל, פ"ד סא(3) 822 (2006)). נראה שלבית השאלה בכל

הנוגע לענייננו היא האם ניתן לראות את המחלוקת שבין הצדדים

כ"עניין אזרחי", שאז קיימת סמכות לבית המשפט המחוזי, או שמא

כ"עניין מינהלי", שאז הסמכות אינה נתונה לבית המשפט המחוזי-

האזרחי אלא לבית המשפט הגבוה לצדק. ...

בענייננו, המבקשת מבקשת, למעשה, לתקוף בתקיפה ישירה את

החלטת רשויות המס בעניינה, ובפרט את הפעלת שיקול הדעת

המינהלי על ידי הרשות. ... השאלה שהמבקשת מעוניינת להעלות

במסגרת המרצת הפתיחה היא האם בהפעלת סמכות מינהלית זו שיקול

דעתו של המנהל היה סביר אם לאו. ...

מכיוון שכך, ונוכח מהותה ואופייה של ההחלטה הנתקפת, באתי לכלל

מסקנה כי, אכן, כטענת המדינה, המרצת הפתיחה עוסקת ב"עניין

מינהלי" (אשר ביחס אליו לא קיימת הסמכה מפורשת בחוק מס-ערך-

מוסף, המסמיכה את בית משפט זה לדון). מטעם זה, ובשל חוסר

הסמכות העניינית, דין בקשת הסילוק על הסף להתקבל.

מן הכלל אל הפרט:

17. יישום הדברים על המקרה כאן, מביא אף הוא למסקנה דומה. התובעות תוקפות באופן ישיר את
החלטת הנתבעת. הסעד שהן מבקשות הוא כי בית המשפט ייתן צו עשה, בו ייקבע ההיפך ממה
שהחליטה הנתבעת – היינו לבטל את אותה החלטה ולהכיר בקבלות שקיבלו התובעות כ-"מסמך
אחר" לצורך סעיף 38 לחוק מע"מ.

18. בצדק ציינה הנתבעת כי המחלוקת אינה עובדתית במהותה ובעיקרה, שכן העובדות הבסיסיות אינן
שנויות במחלוקת של ממש. יעידו על כך אף העדר טענות עובדתיות ספציפיות הנוגעות למי
מהתובעות – בכתב התביעה, והמסכת העובדתית הכללית המתוארת שם.
העובדה כי הנתבעת אכן ביקשה דחייה בהגשת כתב ההגנה, אינה יכולה ללמד אחרת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 26-01-25438 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים ת"א 26-01-20794 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

19. כך או אחרת, מדובר בתקיפה ישירה של החלטה מנהלית אשר גיבשה שיקול דעת שהפעילה הנתבעת אשר הגיעה למסקנה כי לנוכח ההוראות הברורות במכרזים - אין מקום להיעתר לבקשת התובעות. זהו שיקול הדעת שהופעל, ואת סבירותו מבקשות באופן ישיר התובעות לתקוף.
- אין זה מסוג המקרים לגביהם נקבע כי לנוכח הלקונה בחוקי המס, שמורה סמכות לבתי המשפט המחוזיים בשבתם כבית משפט אזרחי. מדובר בתקיפה מנהלית מובהקת, ובהעדר הסמכה לכך – הרי שהסמכות השיורית שמורה לבית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ.
20. בשולי הדברים אציין כי בניגוד לטענות התובעות, העובדה (שאינה שנויה במחלוקת) כי להחלטה המנהלית שקיבלה הנתבעת יש השלכות רוחביות משמעותיות, מחזקת את ההצדקה לביורר המחלוקת בערכאה מנהלית [בהקשר זה, ראו עניין רשות המיס, פס' 24] ומאששת את שבלאו-הכי יש לקבוע – כי בהעדר הסמכה בחוק, הסמכות לבחינת תקיפה מנהלית מסוג זה – שמורה כאמור לבג"ץ.
21. התובעות הלינו כלפי דברי הנתבעת, אשר הודיעה מראש כי בכוונתה יהיה לטעון בפני בג"ץ כי במסגרת שיקול דעתו, עליו לקבוע שאין מקום לדון בעתירה, שכן לתובעות שמורה האפשרות להגיש תביעת השבה (לשיטתן) נגד רמ"י. התובעות טענו כי בדרך זו, הנתבעת מבקשת שלא לאפשר בחינת החלטתה, בפני כל ערכאה שיפוטית. אכן, טענה זו עלולה לעורר קושי, שכן קשה לכאורה לקבלמצב בו החלטה מנהלית משמעותית, לא תוכל להיבחן שיפוטית. מנגד, ייתכן כי יש שיקולים אחרים שימצאו בעלי משקל מכריע, וכמובן שאיני מביע כל עמדה בעניין.
- כך או אחרת, אין בטענה זו של הנתבעת - כדי להקנות לבית משפט זה סמכות עניינית שאינה מסורה לו.
- כשתעלה הנתבעת את טענותיה, אם תוגש עתירה לבג"ץ ואם תמצא הנתבעת לנכון לשוב על הדברים, יהיה זה המקום בו יוכלו התובעות להעלות בפני כבוד שופטי בית המשפט העליון טענה זו, והם (שלחם מסורה הסמכות ושיקול הדעת נוכח מכלול התמונה שתובא לפנייהם) יורו הלכה בעניין זה.
22. בסופם של דברים, אין לי אלא לשוב על הצורך בתיקון חקיקה, ואף על כך שמצופה כי הנתבעת תפעל לשם קידומו. תיקון שכזה הוא דרך המלך, אשר תחסוך התדיינויות מיותרות, תוך שתעגן מתכונת ראויה לביקורת שיפוטית על החלטות רשויות המס (לאחר שאלה עברו בחינה פנימית חוזרת אצל רשות המס עצמה, כנהוג בהליכי השומה).
23. הבקשה בעניין האגרה:
- משמצאתי לקבל את בקשת הסילוק על הסף בהעדר סמכות עניינית, איני מוצא בנסיבות אלה מקום לקבל את הבקשה לעניין האגרה – משנמחקה התביעה, והבקשה נדחת.
- בשולי הדברים אציין כי בדיון שנערך עלתה השאלה שמא לאחר ההכרעה בשאלה העקרונית ביחס להכרה בקבלות כ-"מסמך אחר", יתעוררו שאלות נוספות בנוגע לזכויות לניכוי מס תשומות, שאלות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ת"א 25438-01-26 שי-חי יזמות והשקעות בע"מ ואח' נ' רשות המיסים
ת"א 20794-01-26 ליאם הנדסה גרופ בע"מ ואח' נ' רשות המיסים

1 שידרשו בירור קודם, בהליך שומתי. עניין זה לא לובן, עמדת הנתבעת בנושא לא הובהרה באופן מלא
2 (על אף שהיא לא שללה אפשרות שכזו), וודאי שאיני מביע כל עמדה בעניין. אלא שספק זה, אותו לא
3 טרחה הנתבעת להבהיר, יוצר קושי לראות בתביעה תביעה לסעד כספי.
4

5 סוף דבר:

6 24. הבקשה לסילוק על הסף מתקבלת, והתביעות נמחקות.

7 25. התובעות יישאו יחד בהוצאות הנתבעת בסך 10,000 ₪.

8

9

10

11 ניתן היום, כ"א אלול תשפ"ו, 03 ספטמבר 2026, בהעדר הצדדים.

12


אבי גורמן, שופט

13

14