



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1

בפני **כב' השופטת אורית וינשטיין**

**המערער:** **סמיח אגבאריה**  
ע"י ב"כ עו"ד גסאן סג'ראווי

**נגד**

**המשיב:** **מנהל מס ערך מוסף - חדרה**  
ע"י ב"כ עו"ד יהודה גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

2

### החלטה

3

4

5

בפניי "בקשה לקבלת הערעור על הסף" (להלן – **הבקשה**) אשר הוגשה על ידי המערער, מר סמיח אגבאריה (להלן – **המערער**).

6

7

8

1. המערער, יועץ מס במקצועו ומספק שירותי הנהלת חשבונות ללקוחותיו, חויב בכפל מס על פי סעיף 50(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן – **חוק מע"מ**) וכן בקנס על פי סעיף 95 לחוק מע"מ וזאת בגין חשבוניות מס, אשר נטען כי המערער הוציא ו/או אישר להוציא ו/או הוצאו על ידי מי מטעמו בשם חברות שונות, כמפורט בנספח א' לכתב התשובה. בנוסף, פסל המשיב את ספרי המערער לשנים 2008 ו-2011 בהתאם לסעיף 77ב(א) לחוק מע"מ.

14

15

2. על פי הנטען על ידי המשיב, מס העסקאות הכלול באותן חשבונות לא דווח למנהל מע"מ, בעוד שמס התשומות הכלול בהן קוזז על ידי לקוחות של המערער.

16

17

18

3. עוד נטען על ידי המשיב, כי החברות האמורות, שבשמן הוצאו החשבונות, כלל לא היו רשומות כ"עוסק" במועדי הוצאתן, כמו גם כי חברות אלו לא התקשרו בכל עסקה עם לקוחות המערער וכי מדובר בחשבונות מזויפות, כעולה מהחקירה שערך המשיב.

19

20

21



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 4. יש לציין, כי המשיב ביסס את מסקנתו, לפיה המערער הוא שהוציא את החשבוניות  
2 האמורות, על בדיקה גרפולוגית ממנה עולה כי כתב ידו של המערער הוא זה המופיע על גבי  
3 החשבוניות.  
4
- 5 5. ביום 28.3.15 ולאור החלטה שניתנה במסגרת ישיבת קדם משפט שהתקיימה ביום 22.3.15,  
6 הגיש המערער את הבקשה נשוא החלטה זו, הנסמכת על שלושה יסודות אלה:  
7
- 8 א. **אי אספקת תשתית ראייתית לפסילת ספרי המערער ולהטלת קנס הפסילה:** המערער טוען  
9 כי המשיב לא הבהיר מהו המקור החוקי להחלטתו לראות בספרי המערער כבלתי קבילים  
10 ולהטיל עליו קנס בגין ניהול ספרים בסטייה מהותית מהוראות החוק. באופן מיוחד טוען  
11 המערער כי לא הובהר על ידי המשיב מהי טובת ההנאה ו/או הרווח הכלכלי שנצמח לו,  
12 כביכול, כתוצאה ממעורבותו הנטענת בהוצאת החשבוניות נשוא הערעור ובייחוד כאשר לא  
13 הוצאה לו שומה.  
14
- 15 המערער גורס כי נוכח העובדה שסעיף 50(א) לחוק מע"מ מתייחס להטלת כפל מס על  
16 "אדם", ואילו סעיף 77ב לחוק מע"מ, העוסק בפנקסים בלתי קבילים בשל הוצאת חשבונית  
17 מס שלא כדין או ניכוי מס תשומות שלא כדין, מתייחס ל"עוסק" – הרי שהחלטות המשיב  
18 בדבר פסילת הפנקסים והטלת הקנס, במצב הדברים העובדתי הנדון בערעור זה, אינה  
19 אפשרית לאור לשון החוק ותכליתו, בטעות יסודה והיא נעשתה בחוסר סמכות ושלא כדין.  
20 המערער מוסיף וטוען כי פסילת ספרי המערער והטלת הקנס בלא שהוצאה למערער שומה –  
21 יוצרת מצב דברים אנומאלי.  
22
- 23 עוד ובנוסף, טען המערער בכל הקשור והמתייחס לטיעונו זה, כי המשיב לא סיפק תשתית  
24 ראייתית לביסוס החלטתו לפסול את ספרי המערער ולהטיל עליו קנס פסילה. המערער  
25 הפנה בעניין זה לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין ע"א 3886/12 **זאב שרון קבלנות**  
26 **בניין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** (להלן – **פס"ד זאב שרון**), ובכלל זאת טען כי לאור פס"ד  
27 זאב שרון יש להטיל על כתפי המשיב את נטל הבאת הראיות הראשוני.  
28
- 29 ב. **הפרת חובת השימוע וההנמקה:** המערער טוען כי טרם שהוצאו ההחלטות נשוא הערעור  
30 הוא לא הוזמן ואף לא נערך לו שימוע, אשר לטעמו הינו מתחייב על פי דין.  
31



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1 המערער טוען כי טרם שהוציא המשיב החלטה על פסילת ספרי עסקו לפי סעיף 77ב(א) לחוק  
2 מע"מ, היה עליו לערוך לו שימוע ולאפשר לו למצות את זכות הטיעון הנתונה לו מכוח  
3 הוראת סעיף 62 לחוק מע"מ.

4  
5 עוד טוען המערער כי גם באשר להחלטה להטיל כפל מס יש ליתן זכות שימוע, הגם שזכות  
6 כאמור "אינה מוסדרת במסגרת החוק", כטענתו. לעמדת המערער, אין לפרש את שתיקת  
7 המחוקק בעניין זה כשוללת את זכות הטיעון מכוח עקרונות היסוד של המשפט המינהלי  
8 ומכוח כללי הצדק הטבעי.

9  
10 המערער גורס כי ההחלטה לפסול את ספריו ולהטיל עליו קנס נעוצה בהחלטה להטיל עליו  
11 כפל מס. כך, ששלילת זכות הטיעון המוקנית לו ביחס להחלטה על פסילת הספרים גוררת  
12 גם את ההפרה של זכות הטיעון ביחס להטלת כפל המס. על כן, טוען המערער לבטלות  
13 ההחלטות האמורות ולאי תחולת דוקטרינת הבטלות היחסית במקרה הנדון.

14  
15 עוד טען המערער כי המשיב לא נימק את החלטותיו כדבעי, בייחוד בכל הקשור להחלטה על  
16 הטלת קנס פסילה וההחלטה על פסילת ספרי המערער.

17  
18 המערער מדגיש כי חקירתו של המערער בפני חוקרי המשיב, אשר על פי הנטען (סעיף 17  
19 לבקשה) נחקר פעמים רבות, אין בה כדי לרפא את הפגם שבאי מתן זכות הטיעון, שכן אין  
20 להשוות בין מצב של חקירת המערער במסגרת חקירה פלילית לבין עריכת שימוע בהליך  
21 האזרחי באופן סדור, לאחר איסוף כל המסמכים הרלוונטיים ותוך גיבוש עמדתו בליווי  
22 ראיות.

23  
24 **התיישנות:** המערער טוען כי חלה התיישנות על החלטת המשיב להטיל עליו כפל מס וקנס  
25 ביחס לשנת 2008. המערער טוען כי החלטות המשיב בעניין זה ניתנו ביוני 2014, כאשר  
26 תקופת ההתיישנות, לשיטתו, הינה חמש שנים.

27  
28 המערער טען כי החשבוניות נשוא ההחלטות הנוגעות לשנת 2008 דווחו במועד וכדין ועל כן  
29 תקופת ההתיישנות נמנית ממועד הגשת הדוחות התקופתיים.

30  
31



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 המערער הפנה לפסק דינה של כב' השופטת ש. וסרקרוג בתיק ע"מ (חי') ט.ט. טכנו חשמל  
2 טכנולוגיה מתקדמת לרכב (96) בע"מ נ' מע"מ עכו (להלן – פס"ד ט.ט.ט.) אשר קבעה כי  
3 בבסיס החלטה להטיל כפל מס מונחת שומה, ועל כן יש לנהוג על פי הכללים הנהוגים לגבי  
4 שומה, לרבות בכל הנוגע לתקופת ההתיישנות להוצאת החלטה על כפל מס שהינה אותה  
5 תקופה המתייחסת להחלטה על הוצאת שומה, מה גם שהחלטה על כפל מס היא בעלת  
6 משמעות חמורה יותר מבחינת החייב במס.  
7  
8 לחילופין, טוען המערער כי גם אם ייקבע כי על הוצאת החלטה על כפל מס חלה תקופת  
9 ההתיישנות על פי הדין הכללי – קרי: 7 שנים, אזי עדיין עומדת למערער טענת התיישנות  
10 באשר למועד הוצאת החלטה על כפל המס. זאת, לאור המועד של הליכי החקירה  
11 במסגרתם נחקר המערער, ככל שייקבע כי מועדי החקירה מהווים, כפי עמדת המשיב, מתן  
12 זכות טיעון למערער. המערער טוען בסעיף 17 לתצהירו כי נגבו ממנו 13 הודעות במסגרת  
13 החקירה שנוהלה נגדו, כאשר האחרונה שבהן היתה ביום 31.7.12, ואחרון הנחקרים בתיק  
14 החקר נחקר ביום 19.8.12. על כן, ובהתאם לעמדה שהובעה בפס"ד ט.ט.ט. ולפי סעיף 82(ד)  
15 לחוק מע"מ יש לראות בחלוף שנה ממועד החקירה האחרון כאילו השגתו נתקבלה, מאחר  
16 והוכחש על ידו בחקירותיו כל קשר להוצאת החשבונות. מאחר והחלטות המשיב הוצאו,  
17 כאמור ביוני 2014 – הרי שחלה התיישנות ביחס להחלטות הנוגעות לשנת 2008.  
18  
19 **תגובת המשיב:** המשיב בתגובתו טוען כי טענתו הראשונה של המערער אינה מקימה עילה  
20 לקבלת הערעור על הסף שכן היא טעונה הוכחה. מה גם, שלשיטת המשיב קיימת בידיו  
21 תשתית רחבה ומגוונת לביסוס החלטותיו אל מול גרסת המערער. על כן, כאשר קיימת  
22 מחלוקת עובדתית המצריכה הבאת ראיות ועדים, לרבות עדים מומחים – אין מקום לקבלת  
23 הערעור על הסף. לעמדת המשיב, עצם העובדה שהמערער נדרש לצרף תצהיר לבקשה -  
24 משמע שישנה מחלוקת עובדתית המצריכה בירור.  
25  
26 **7.** באשר לטענת המערער לעניין אי מתן זכות השימוע, גורס המשיב כי בכל הקשור והמתייחס  
27 להחלטה להטיל כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ כלפי מוציא החשבונות – לא קיימת  
28 חובת שימוע, וזאת להבדיל מן החובה הקבועה בסעיף 50(א1) לחוק מע"מ המתייחסת  
29 להטלת כפל מס על מנכה התשומות.  
30  
31



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 לעמדת המשיב, פסילת ספרי המערער לשנים 2008 ו – 2011 מתבססת על הממצאים  
2 שבגינם החליט המשיב להטיל כפל מס על המערער. בהתאם, כך משתמע, גורס המשיב כי  
3 לא קיימת חובת שימוע, לרבות גם ביחס לקנס לפי סעיף 95 לחוק מע"מ, ככל שמקורו  
4 בפסילת ספרים הנעוצה בהוצאת חשבוניות פיקטיביות (להבדיל מניכוי תשומות  
5 פיקטיביות).
- 6
- 7 לחילופין, טוען המשיב כי זכות השימוע ניתנה למערער, דה פקטו, במסגרת הודעות שנגבו  
8 ממנו במסגרת חקירתו הפלילית.
- 9
- 10 לחילופי חילופין, נטען על ידי המשיב כי התוצאה של אי קיום השימוע ביחס לפסילת ספרי  
11 המערער אינה צריכה להיות בטלות החלטת הפסילה – הן מחמת שלשיטת המשיב לא נפגעה  
12 זכותו של המערער להשמיע גרסתו והן לאור הלכת הבטלות היחסית.
- 13
- 14 המשיב מוסיף וטוען כי אין לקבל ערעור על הסף ללא הוכחה מספקת של סיבות מספקות –  
15 פרוצדורליות או מהותיות – ובעניין הנדון לא הוכיח זאת המערער ועל כן דין הבקשה  
16 להידחות.
- 17
- 18 עוד נטען על ידי המשיב כי יש לעשות שימוש זהיר בסמכות לקבל ערעור על הסף, כשם  
19 שההלכה הפסוקה הורתה על שימוש זהיר בסמכות לסלק על תובענה על הסף.
- 20
- 21 יש לציין, כי המשיב לא כלל בתגובתו כל התייחסות לעניין טענת ההתיישנות שהועלתה על  
22 ידי המערער במסגרת הבקשה, ביחס לשנת 2008.
- 23
- 24 עם זאת, במסגרת כתב התשובה טען המשיב בסעיף 13 בתגובה לטענת ההתיישנות  
25 שהועלתה גם במסגרת סעיף 6 להודעת הערעור המתוקנת, כי לטעמו, מאחר ואין עסקינן  
26 בערעור על שומה, אלא על החלטה על הטלת כפל מס, הרי שלא קיימת תקופת התיישנות  
27 בחוק מע"מ להחלטה כאמור, ולחילופין טען המשיב לתקופת התיישנות על הדין הכללי,  
28 היינו לפי חוק ההתיישנות, תשי"ח – 1958.
- 29
- 30 המשיב הוסיף והפנה בכתב התשובה לפסק הדין בעניין ט.ט. הנ"ל.
- 31
- 32



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

**דיון והכרעה:**

**מהי טענה מקדמית?**

12. בהחלטתי בעניין ע"מ 14-01-29769 **הרצוג נ' פקיז שומה חדרה** הבעתי כבר את עמדותי לפיה המקרים והמצבים בהם יש מקום להגשת בקשות לקבלת הערעור על הסף במסגרת ערעורי מס, הינם מצומצמים ביותר. בהחלטה האמורה הבהרתי כי יש מקום לאבחנה בין טענה מקדמית אמיתית, אשר העיתוי לבחינתה הוא אכן בתחילת ההליך ובמפוצל מן הדיון בערעור המס גופו, לבין טענה אשר כותרתה היא "מקדמית", אך לאמיתו של דבר איננה כזו ואינה יכולה להישמע כטענה מקדמית.

13. טענה מקדמית, במסגרת ערעור מס, הינה כזו המבוססת על עובדות שאינן שנויות במחלוקת ובמרכזה טיעון משפטי, אשר מהותו ותוצאתו היא השמטת היסוד מתחת לשומה נשוא הערעור. כך, למשל, מחמת התיישנות השומה, על בסיס עובדות חד משמעיות ובלתי שנויות במחלוקת ביחס למועד הגשת הדוח ומועד הוצאת השומה והמשלוח שלה לנישום.

14. על כן, רק מקום בו שמיעת הטענה המקדמית תביא לקיצור ההליך וייעולו, ולא תגרום לסרבול והארכה שלא לצורך של הדיון המשפטי, מחמת צורך בקיום בירור עובדתי מקיף במפוצל מן הבירור העובדתי בהליך גופו – ייעתר בית המשפט לבקשה מקדמית כאמור.

לעמדה זהה בעניין המקרים המתאימים לשמיעת טענות מקדמיות, נא ראו החלטתו מיום 10.5.15 של חברי כב' השופט ד"ר א. סטולר בעניין ע"מ 14-05-46602 **מקסון ישראל בע"מ** נ' **פקיז שומה כפר סבא** (טרם פורסם).

**הטענה בדבר העדר תשתית ראייתית:**

15. במקרה הנדון, הטענה הראשונה שהועלתה על ידי המערער במסגרת הבקשה – קרי: העדר קיומה של תשתית ראייתית בידי המשיב לעניין ההחלטות נשוא הערעור, הינה דוגמה מובהקת לטענה שאיננה מקדמית במהותה ועל כן אינה ראויה להידון ככזו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 טענה זו, על מנת לקבלה, מצריכה בירור ראייתי מקיף ושלם של מכלול הראיות שעמדו  
2 בפני המשיב טרם שקיבל ההחלטות נשוא הערעור – לעניין הטלת כפל המס, פסילת הספרים  
3 והקנס – ושקילת דיות התשתית הראייתית עליה ביסס המשיב את החלטותיו אלו, על מנת  
4 לקבוע האם נפל פגם בשיקול דעתו במתן ההחלטות כאמור. היינו – מדובר בניהול ההליך  
5 לגופו.  
6  
7 16. לפיכך, בכל הקשור והמתייחס לטענתו הראשונה של המערער – אין מקום לקבלה, במובן  
8 זה שאין לדון בה כטענה מקדמית, בוודאי לא ככזו שיש בה כדי להביא לקבלת הערעור על  
9 הסף. עם זאת, אין בכך כדי לפגוע בזכותו של המערער להעלות הטענה כחלק מן הטענות  
10 שבפיו כלפי החלטות המשיב, נשוא הערעור, במסגרת ניהול ההליך העיקרי.  
11  
12 **הטענה בדבר הפרת זכות השימוע במסגרת ההחלטה על הטלת כפל מס וקנס:**  
13  
14 17. האם הטענה להפרת זכות השימוע היא טענה אשר מצדיקה קבלת הערעור על הסף?  
15  
16 ראשית, יש לבחון האם אמנם קיימת למערער זכות שימוע טרם מתן איזו מן ההחלטות  
17 נשוא הערעור, והאם זכות זו נשללה ממנו על ידי המשיב באופן שיש בו כדי להביא לבטלות  
18 ההחלטות או מי מהן.  
19  
20 18. ההחלטה בעניין הטלת כפל מס על המערער ניתנה על פי הוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ,  
21 הקובע:  
22  
23 "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבוניות מס, והוציא חשבונית מס או הוציא  
24 מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה  
25 חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבוניות או המשתמע ממנה."  
26  
27 19. לעומת זאת, ככל שמדובר בהחלטה על הטלת כפל מס על מי שניכה מס תשומות מחשבוניות  
28 פיקטיביות, חלה הוראת סעיף 50(א1) לחוק מע"מ, אשר הוספה לחוק מע"מ במסגרת תיקון  
29 מס' 26, ולפיה:  
30



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 "עוסק שניכה מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה שלא כדין, רשאי המנהל להטיל  
2 עליו כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה, אלא אם כן הוכיח להנחת דעתו של  
3 המנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין." [ההדגשה שלי – א.ו.]  
4  
5 סייפת סעיף 50(א1) לחוק מע"מ היא המקנה לעוסק את זכות השימוע. ברי, כי האפשרות  
6 הניתנת לעוסק להוכיח למנהל כי לא ידע שהחשבונית הוצאה שלא כדין, אינה יכולה  
7 להתקיים אם לא תינתן לעוסק זכות השימוע. יתר על כן, הלשון הנקוטה בסעיף "אלא אם  
8 כן" מעידה על כך כי זכות שימוע זו עומדת לעוסק עוד בטרם תינתן ההחלטה על הטלת כפל  
9 המס.  
10  
11 20. יושם אל לב, כי במסגרת תיקון 26 לחוק מע"מ, לא בחר המחוקק לתקן את הוראת סעיף  
12 50(א) לחוק ולהוסיף אף לה חובת קיום שימוע טרם מתן החלטה על הטלת כפל מס על  
13 מוציא החשבוניות הפיקטיביות.  
14  
15 21. סעיף 62 לחוק מע"מ, שעניינו "מתן הזדמנות להשמיע טענות" מונה רשימת סעיפים  
16 שהפעלת הסמכות לפיהם מחייבת מתן הזדמנות להשמיע טענות לפני מנהל מע"מ:  
17  
18 "ביקש המנהל לפעול לפי סעיפים 52(ג) או (ד), 54, 58, 59, 61, 77(א) או (ב) או 106ב(א)  
19 שלא על פי בקשת הנודע בדבר, יתן לו הזדמנות להביא לפניו טענותיו."  
20  
21 22. הפסיקה התייחסה לאבחנה בין סוגי החלטות שנקבעה לגביהן זכות שימוע באופן מפורש  
22 בחוק, לבין כאלו שביחס אליהן לא נקבעה זכות כאמור, תוך שנקבע כי אין בעובדה שלא  
23 נקבעה זכות שימוע מפורשת ביחס להחלטות מסוימות כדי להוות הסדר שלילי. עם זאת,  
24 נקבע כי מתן זכות השימוע, במקרים בהם זכות זו לא נקבעה באופן מפורש בחוק, אינה  
25 חייבת לבוא לידי ביטוי דווקא בשמיעת טענותיו של הנישום לפני מתן החלטה כאמור, אלא  
26 זכות השימוע יכולה לבוא על סיפוקה באמצעות הגשת הערעור לבית המשפט המחוזי  
27 והשמעת טענות המערער במסגרת זו.  
28  
29 אולם, מקום בו נקבעה זכות להשמיע טענות טרם מתן החלטה על ידי מנהל מע"מ – לא  
30 ניתן לרפא את שלילתה באמצעות השמעת הטענות בהליך הערעור בלבד.  
31





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 נא ראו לעניין זה החלטתה של כבוד השופטת דניה קרת-מאיר בע"ש (ת"א) 1093/07,  
2 1094/07, בש"א 18934/08 ל.ק. בית ספר ארצי לתחבורה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 3  
3 [פורסם במאגר "נבו" 13.4.09];  
4  
5 וכן החלטת כב' השופטת דניה קרת-מאיר בע"ש 1296/05, 1143/07 מ. גדולים בע"מ נ'  
6 מע"מ רחובות [פורסם במיסים און-ליין].  
7  
8 23. לעמדה הגורסת כי ראוי היה שהמשיב יקיים שימוע גם טרם מתן החלטה על הטלת כפל מס  
9 לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ על מנת ליתר הליכים בבית משפט, או על מנת לבחון אפשרות  
10 להגיע להסדר או לצמצום מחלוקות – נא ראו החלטתה של כבוד השופטת וסרקרוג בע"מ  
11 (חי') 5752-04-09 פיקהולץ נ' מע"מ עכו [פורסם במאגר "נבו", 10.10.13].  
12  
13 יודגש עם זאת, כי אף לגישת כב' השופטת וסרקרוג בעניין פיקהולץ הנ"ל, זכות השימוע  
14 לפני קבלת החלטה על הטלת כפל מס, היא בבחינת דין רצוי – אך לא הדין המצוי.  
15  
16 24. יוצא אפוא, כי בכל הנוגע להחלטת המשיב להטיל על המערער כפל מס לפי סעיף 50(א)  
17 לחוק מע"מ – לא קיימת חובה לקיים שימוע טרם ההחלטה על הטלת כפל המס, ועל כן  
18 בעניין זה – אין מקום לקבל את בקשתו של המערער לקבלת הערעור על הסף. טענות  
19 המערער באשר להחלטה להטיל עליו כפל מס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ תישמענה, אפוא,  
20 במסגרת הליך הערעור גופו.  
21  
22 25. כך הם פני הדברים גם ביחס לאי קיום שימוע למערער טרם מתן ההחלטה על הטלת קנס  
23 הפסילה לפי סעיף 95(א) לחוק מע"מ.  
24  
25 סעיף 95 לחוק מע"מ שעניינו "קנס על אי ניהול ספרים" קובע בס"ק (א) לו כדלקמן:  
26  
27 "לא ניהל החייב במס פנקסי חשבונות או רשומות כפי שנקבע, או שניהלם בסטיה  
28 מהותית מהוראות חוק זה או התקנות על פיו, רשאי המנהל להטיל קנס של 1% מסך כל  
29 מחיר עסקאותיו או מסך כל השכר והריווח, לפי העניין, לשנת המס שבה לא נוהלו  
30 הפנקסים או הרשומות כפי שנקבע, ובלבד שהקנס לא יפחת מ- 320 ₪ לחודש".  
31



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1 דהיינו, החלטה על הטלת קנס על אי ניהול ספרים אינה מחייבת קיום שימוע טרם מתן  
2 ההחלטה, זאת מאחר ונוסח הסעיף אינו מורה על חובה כאמור, והוראת סעיף 95 אינה  
3 כלולה ברשימת סעיפי החוק, אשר החלטות לפיהם מחייבות מתן זכות שימוע טרם מתן  
4 ההחלטה.

5  
6 נא ראו לעניין זה: ע"ש (ב"ש) 1555/03 אבו כאשף דיאב נ' מע"מ באר שבע [פורסם במאגר  
7 "נבו" 24.7.05]

8  
9 ובדומה לאמור לעיל לעניין ההחלטה על כפל המס, נראה כי אף בנוגע להחלטה על הטלת .26  
10 הקנס – דין מצוי לחוד, ודין רצוי לחוד. בפס"ד זאב שרון קבע כבוד השופט מלצר בפסקה  
11 37 לפסק דינו כי "היה על המשיב לזמן את נציגי המערערת לשימוע גם בכל הנוגע להפעלת  
12 סמכותו לפי סעיף 95 לחוק..."

13  
14 ואכן, רצוי הוא שזכות השימוע תינתן לעוסק בטרם קבלת החלטה על הטלת קנס, מתוך  
15 מטרה להביא לליבון טענות במסגרת ההליך המינהלי שבפני מנהל מע"מ, שאפשר שייתרו  
16 הליכים משפטיים, או לכל הפחות יביאו לצמצום היקפם.

17  
18 עם זאת, נראה כי אין זה הדין המצוי, ואין לבטל החלטה כאמור אך משום שלעוסק לא  
19 ניתנה זכות השימוע. הא ראייה, כי אף בפס"ד זאב שרון לא קיבל בית המשפט העליון את  
20 הטענה כי יש לבטל את ההחלטה על הטלת הקנס בשל אי מתן זכות השימוע.

21  
22 אוסיף גם, כי אף בנוגע להחלטה על הטלת הקנס, ואף שלא ניתנה לעוסק זכות שימוע לפני  
23 מתן ההחלטה, זכות זו עומדת לו לאחר מתן ההחלטה, במסגרת הערעור על ההחלטה, כפי  
24 שהובהר כבר לעיל.

25  
26 מכל מקום, וכאמור, זכות שימוע לפני מתן ההחלטה על הטלת הקנס לא עמדה למערער,  
27 וממילא אין לקבל את הבקשה לקבלת הערעור על הסף בשל הטענה כי זכות זו נשללה. יתר  
28 על כן, אף אם נפגעה בדרך זו או אחרת זכות השימוע, ואף אם פגיעה זו יש בה כדי להשליך  
29 על הטלת הקנס גופא, ברי כי המערער יוכל להשמיע טענותיו בעניין זה במסגרת ההליך  
30 העיקרי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

הטענה להפרת זכות השימוע במסגרת ההחלטה על פסילת הספרים והפרת חובת ההנמקה:

27. שונים הם פני הדברים ביחס להחלטה על פסילת ספרי המערער. החלטה זו ניתנה על ידי המשיב מכוח הסמכות הקבועה בסעיף 77(א) לחוק מע"מ, הקובע:

"עוסק שהוציא חשבוניות מס שלא כדין, יראו את פנקסיו כבלתי קבילים באותה שנת מס."

כאמור לעיל, על פי הוראת סעיף 62 לחוק מע"מ – טרם שניתנה החלטה על פי סעיף 77(א) לחוק מע"מ – חייב המשיב ליתן לנישום, או "לנוגע בדבר", הזדמנות להביא בפניו את טענותיו.

28. בענייננו, טוען המערער כי מלבד החקירות שנחקר על ידי חוקי מע"מ לא הוזמן לשימוע וממילא לא נערך לו שימוע כלשהו טרם ההחלטה על פסילת ספריו.

למעשה, לא קיימת מחלוקת בין הצדדים כי המערער לא זומן לשימוע טרם ההחלטה על פסילת ספריו.

29. השאלה העומדת בפני כעת הינה האם, בנסיבות העניין דנן, אי קיומו של שימוע טרם מתן ההחלטה על פסילת הספרים גורר אחריו, מניה וביה, את בטלות ההחלטה על פסילת הספרים, או שמא ניתן לקבל את טענת המשיב לפיה פגם זה נרפא לאור החקירות שנערכו למערער במסגרת ההליך הפלילי, במהלכן ניתנה למערער הזדמנות להשמיע את עמדתו.

יוזכר ויודגש בעניין זה, ואין מחלוקת על כך בין הצדדים, כי ההחלטה על פסילת ספרי המערער מבוססת על הנימוקים שהביאו להטלת כפל המס.

30. לעמדתי, הכלל הוא כי המשיב מחויב בקביעת דיון נפרד ומסודר, במסגרת ההליכים השומתיים האזרחיים או ההליכים המינהליים, לצורך שמיעת טענות המערער באופן סדור, בליווי כל המסמכים הנדרשים והאסמכתאות לגיבוי טענותיו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 26082-07-14 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בהליך שימוע כזה יכול המערער להתייצב לדיון בעצמו או בליווי מייצג – רואה חשבון,  
2 יועץ מס או עורך דין, אשר יסייעו בידו בפריסת טענותיו ובמתן התייחסות מלאה לטענות  
3 המועלות מצד המשיב.  
4
- 5 31. אינני סבורה כי ברגיל חקירה של המערער במסגרת הליך פלילי יש בה כדי להוות מתן  
6 הזדמנות להשמיע טענות, במובן הקבוע בסעיף 62 לחוק מע"מ. אין ספק, כי נישום או עוסק  
7 או כל אדם הנדרש להגיע לחקירה פלילית – אין מצבו שווה וזהה למצב בו הוא מוזמן לדיון  
8 במשרדי המשיב לצורך השמעת טענותיו ביחס לנושא הידוע לו מראש. הבדל זה נובע, בראש  
9 ובראשונה, בשל מטרותיהן השונות של ההליכים: הליך החקירה של חשוד נועד לחשוף  
10 ביצועה של עבירה; הליך השימוע של נישום נועד ליתן לו הזדמנות לשכנע את רשות המס  
11 להימנע מקבלת החלטה מסוימת.  
12
- 13 32. לישיבת השימוע יכול המערער להגיע לאחר שנערך מראש והכין עצמו לטענות שעשויות  
14 להיות מועלות כלפיו, להכין את המסמכים והאסמכתאות הדרושים לו לביסוס עמדתו,  
15 וההליך כולו מתקיים באופן שיויוני.  
16
- 17 לעומת זאת, לזימון לחקירה פלילית לא חייבת להיות הודעה מוקדמת. לעיתים מוזמן  
18 הנישום או העוסק לחקירה על-אתר, בלא יכולת להיערך מראש, לארגן את מסמכיו ואת  
19 טיעוניו. הליך החקירה הפלילית מתקיים במקרים רבים כאשר הנחקר מצוי בעמדת נחיתות  
20 אל מול החוקר, אשר הוא זה אשר בוחר את נושאי החקירה וכיוונה. על כן, ספק בעיני אם  
21 מצב דברים שכזה יש בו כדי ליתן הזדמנות הולמת לנישום להשמיע טענות.  
22
- 23 33. אלא שבמקרה שלפנינו, ציין המערער בתצהיר מטעמו שצורף לבקשה, כי נגבו ממנו על ידי  
24 המשיב לא פחות מ- 13 הודעות חקירה (סעיף 17 לתצהיר המערער). המערער הוסיף וטען  
25 בתצהירו הנ"ל כי הוא חזר והכחיש כל מעורבות בהוצאת החשבונות הפיקטיביות מושא  
26 ההחלטות שבערעור, תוך שטען כי הציג "גירסה קוהרנטית המתיישבת עם השכל הישר".  
27
- 28 34. במצב דברים עובדתי כאמור, לא מתקיימים – ולכל הפחות – לא מתקיימים במלוא  
29 עוצמתם – הקשיים שצוינו על ידי לעיל בעניין מימוש זכות הטיעון במסגרת הליך חקירה  
30 פלילית. כאשר המערער נחקר מספר כה רב של פעמים על ידי חוקרים מטעם המשיב, הרי  
31 שניתן להניח כי היו לו הזדמנויות לא מעטות לאסוף את כל המסמכים הנדרשים לו, לגבש  
32 את טיעוניו ולהציגם בפני המשיב, במסגרת אותן חקירות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1  
2 יתרה מזאת – המערער בעצמו הצהיר כי מסר גירסה "קוהרנטית" בחקירותיו אלו, והכחיש .35  
3 כל מעורבות בהוצאת החשבוניות הפיקטיביות.  
4  
5 אם כך, הרי שקשה לקבל את הטענה כי נמנעה מן המערער אפשרות סבירה להשמיע  
6 טענותיו ולהביא ראיותיו, במיוחד לאור גרסתו שיש בה משום הכחשה גורפת למעורבותו  
7 בהוצאת החשבוניות. במקרה מעין זה עולה השאלה – אילו הוזמן המערער להשמיע  
8 טענותיו לפני המשיב טרם פסילת ספריו, איזו גרסה אחרת היה מציג בפניו מלבד גרסתו  
9 האמורה ואיזה טיעון היה משמיע מלבד הטיעון שהשמיע במהלך חקירתו כי אין הוא קשור  
10 לאותן חשבוניות. ממילא, אין לומר בנסיבות אלו כי מבחינה מהותית קופחה זכות השימוע  
11 של המערער.  
12  
13 לעניין זה נא ראו עמדה דומה שהושמעה על ידי כבוד השופטת וסרקרוג בפסק דינה בעניין  
14 פיקהולץ.  
15  
16 נא ראו גם פסקה 11 להחלטתה של כבוד השופט מ. מזרחי בע"ש (י-ם) 326/08 יצחק לוי נ'  
17 מנהל מע"מ ירושלים [פורסם במאגר "נבו" 8.12.08]  
18  
19 אדגיש, כי קביעתי דילעיל יפה אך ורק לנסיבותיו המיוחדות של המקרה שבפני, כפי שפורט .36  
20 לעיל. ברי, כי במקרה הרגיל דרך המלך במתן זכות הטיעון הקבועה בדין איננה באופן אגבי  
21 ותוך כדי הליך אחר הנועד למטרה אחרת, כדוגמת חקירה פלילית.  
22  
23 לפיכך, על המשיב להקפיד לייחד הליך נפרד וסדור לצורך שמיעת טענות המערער ביחס  
24 לפסילת הספרים, או ביחס לכל החלטה אחרת, שנקבע בחוק מע"מ כי היא מחייבת קיומו  
25 של שימוע מקדים, לפני מתן החלטה.  
26  
27 יתר על כן, לגישתי, גם במצב דברים בו החלטת הפסילה – המחייבת קיומו של שימוע  
28 מקדים – מבוססת על נימוקים הדומים או אפילו זהים לנימוקי ההחלטה על הטלת כפל מס  
29 על מוציא החשבוניות – שאיננה מחייבת קיומו של שימוע מקדים – מן הראוי כי המשיב,  
30 כרשות שלטונית ומינהלית, הפועלת בסבירות ובהגיונות, יחיל על עצמו את הכלל המחמיר  
31 יותר מבין השניים, דהיינו: יקיים שימוע כולל – הן ביחס לכוונה לחייב בכפל מס והן ביחס  
32 לכוונה לפסול את הספרים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 37. מכל מקום וכאמור, לגישתי, בנסיבות הקונקרטיות של המקרה דנן, אני סבורה כי לא  
2 נשללה מהמערער זכות הטיעון המהותית.  
3
- 4 38. יתר על כן, גם אם הייתי סבורה כי נשללה מהמערער זכות הטיעון, הרי שבנסיבות העניין –  
5 אינני סבורה כי התוצאה המתחייבת היתה קביעה כי ההחלטה על פסילת הספרים – בטלה.  
6
- 7 הדוקטרינה הנוהגת כיום במשפט המינהלי הינה דוקטרינת "הבטלות היחסית", או  
8 "התוצאה היחסית". הפסיקה, אשר בעבר סיווגה פגם בהחלטה מינהלית של אי מתן זכות  
9 שימוע – כפגם המביא לבטלות ההחלטה מדועיקרא – איננה הפסיקה הנוהגת כיום.  
10
- 11 39. ההלכה הפסוקה הנוהגת כיום מסווגת את הפגם שנפל בהחלטה המינהלית אל מול סעד  
12 מתאים לנסיבותיו הקונקרטיות של כל מקרה לגופו. דהיינו – במקרה של הפרת חובת  
13 השימוע, יש לבחון מה משמעותה של הפרה זו בנסיבות המקרה. האם מדובר בפגם היורד  
14 לשורש העניין ומחייב את בטלות ההחלטה או שמא מדובר בהפרה שאין בה כדי לשלול את  
15 תוקפה של ההחלטה המינהלית, בין היתר, מן הטעם כי גם אם היה מתקיים שימוע כהלכתו  
16 – הרי שההחלטה שהיתה מתקבלת לא היתה שונה מזו שהתקבלה, או שהנוק מביטול  
17 ההחלטה גדול מהפגיעה שבהותרתה על כנה.  
18
- 19 נא ראו לעניין זה ספרו של י. זמיר, **הסמכות המינהלית**, כרך ב', מהדורה שניה התשע"א –  
20 2011, בעמודים 1195-1190.  
21
- 22 40. במקרה שבו הפרת זכות השימוע מחייבת את בטלות ההחלטה, על פי רוב, עמדת הפסיקה  
23 היא כי יש להחזיר את העניין הנדון אל הרשות המינהלית על מנת שתדון בעניין מחדש, תוך  
24 שמיעת טענות מחדש, כנדרש על פי הדין.  
25
- 26 41. אינני סבורה כי במקרה שלפנינו יש לנקוט בדרך זו.  
27
- 28 כמובהר לעיל, ולאור הכחשתו הגורפת של המערער וגרסתו כי הוא אינו קשור כלל להוצאת  
29 החשבונות, קשה למצוא טעם של ממש להחזרת העניין למשיב לשם קיום זכות השימוע,  
30 שכן על פני הדברים נראה כי אף אם היה מתקיים שימוע כהלכתו, ההחלטה שהיתה  
31 מתקבלת לא היתה שונה מזו שהתקבלה.  
32



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1 זאת ועוד, כפי שפורט לעיל, ההחלטה על פסילת הספרים מקורה בנימוקים ובשיקולים  
2 שהובילו את המשיב להטיל על המערער את כפל המס לפי סעיף 50(א) לחוק מע"מ – כאשר  
3 ביחס להחלטה זו, לא קיימת חובת שימוע. כך גם לגבי ההחלטה על הטלת קנס הפסילה.  
4  
5 בעניין זה טען המערער את טענותיו במסגרת שלוש עשרה החקירות שנחקר על ידי חוקרי  
6 המשיב כשהוא מעלה את כל טענותיו ומכחיש את טענות המשיב בדבר הוצאת החשבוניות  
7 הפיקטיביות על ידו – ולא הצליח לשכנע את המשיב שלא להטיל עליו את כפל המס.  
8 על כן, אינני רואה איזו תועלת תצמח מהחזרת העניין למשיב לשם קיום זכות השימוע  
9 בהתייחס להחלטתו בעניין פסילת הספרים.  
10  
11 יתר על כן ועיקר, משהובאה המחלוקת לפתחו של בית משפט זה, ומשעה שממילא עומדת .42  
12 למערער הזכות להשמיע טענותיו בהתייחס לכל ההחלטות שהתקבלו בעניינו על ידי המשיב,  
13 לרבות ההחלטה על פסילת הספרים, נפתחה הדרך לריפוי הפגם הכרוך באי מתן זכות  
14 השימוע, גם באמצעות כלים דיונים מתאימים.  
15  
16 כוונתי היא לכך, כי בעוד שהכלל שנקבע בפסיקה (פס"ד זאב שרון הני"ל) הוא כי נטל הבאת  
17 הראיות הראשוני (להבדיל מנטל השכנוע), בהתייחס להחלטות הנוגעות להטלת כפל מס  
18 וקנס מוטל על המשיב, הרי שנטל הבאת הראיות בהתייחס להחלטה על פסילת ספרים  
19 מוטל על המערער.  
20  
21 אני סבורה כי בנסיבות המקרה שלפנינו, וככל שנפל פגם במתן ההחלטה על ידי המשיב  
22 לפסילת ספרי המערער בלא קיום דיון נפרד ומסודר לשמיעת טענות המערער, ראוי הדבר  
23 שהמשיב הוא שיפתח בהבאת ראיותיו, גם ביחס להחלטה על פסילת הספרים.  
24  
25 אני מוצאת כי דרך זו מאזנת נכונה בין זכויותיהם המהותיות והדיוניות של הצדדים, וזאת  
26 בלא צורך להידרש לשאלה מי נושא בנטל הבאת הראיות מקום בו ההליך כולל הן ערעור על  
27 כפל מס וקנס והן ערעור על פסילת ספרים, כדוגמת ההליך שלפנינו.  
28  
29 נא ראו פסק דינו של חברי כב' השופט ד"ר ש. בורנשטיין באב"ע 13792-02-14 דויד נ' מנהל  
30 מע"מ [פורסם במאגר "נבו" 26.3.2015] בסעיף 48 לפסק הדין וכן סעיף 52 לפסק הדין,  
31 המציף את השאלה על מי מוטל נטל הבאת הראיות הראשוני בערעור הן על החלטה על  
32 הטלת קנס והן על החלטה על פסילת ספרים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1  
2 באשר לטענת המערער לעניין העדר הנמקה בהחלטות המשיב נושא הערעור – אינני סבורה,  
3 לאחר עיון בנימוקי ההחלטות, כי הינן נעדרות הנמקה כנטען על ידי המערער. ניתנו על ידי  
4 המשיב נימוקים במסגרת ההחלטה על הטלת כפל המס להחלטתו זו. גם אם ניתן לנמק  
5 ההחלטה באופן מיטבי יותר, או מפורט יותר, אין בכך כדי לגרוע מן העובדה כי ניתנה  
6 הנמקה, וגם אם אינה מושלמת – הרי שפירוט לנימוקי החלטותיו של המשיב נמצאים בכתב  
7 התשובה שהוגש במסגרת ערעור זה, ואלו הם התוחמים את גדר המחלוקת בין הצדדים  
8 לערעור.

9  
10 נא ראו לעניין זה פס"ד זאב שרון – פסקה 39.

### טענת ההתיישנות:

11  
12  
13  
14 44. לטענת המערער יש לקבל את הערעור על הסף בהתייחס לשנת 2008 מחמת התיישנות.  
15  
16 נדרשת, לפיכך, קביעה מהו המועד בחוק מע"מ לקבלת החלטות המשיב נושא הערעור,  
17 דהיינו ההחלטה על הטלת כפל מס וההחלטה על הטלת קנס.

18  
19 אקדים ואומר כי עמדתי היא שבבסיסה של החלטה להטיל כפל מס וקנס, עומדת שומה,  
20 הגם שלא הוצאה על ידי המשיב באופן נפרד. שהרי ללא אותה שומה, הקובעת מהו המס  
21 שבו יש לחייב את העוסק, המערער, לא יכולה להתקבל החלטה לעניין כפל המס, או  
22 ההחלטה העומדת ביסוד הטלת הקנס, כי ספרי המערער נוהלו בסטייה מהותית  
23 מההוראות, שאף בה יש משום עשיית שומה.

24  
25 45. אשר לכפל המס - הוראות סעיפים 50(א) ו-50(א1) לחוק מע"מ מתייחסות לחיוב בתשלום  
26 "כפל המס המצוין בחשבונית או המשתמע ממנה".

27  
28 על כן, מלשון החוק עצמו עולה כי נדרשת פעולה שומתית של קביעת המס "בחשבונית או  
29 המשתמע ממנה" בכדי שניתן יהיה לקבל החלטה בדבר הטלת כפל מס.  
30





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 ויודגש, פעולה שומתית זו אינה חייבת לבוא לידי ביטוי בהוצאת שומה נפרדת – שומת  
2 עסקאות או שומת תשומות, לפי העניין – אך בהחלט נדרשת פעולה שכזו, של חישוב המס,  
3 שהיא פעולה שומתית מובהקת והיא העומדת בבסיס ההחלטה להטיל כפל מס.  
4
- 5 46. לגישה שונה נא ראו ע"ש 1675/99 ל.ש.ש.ל. יבואנים בע"מ נ' מנהל מע"מ מיסים יד/3 (יוני  
6 2000) ה-28, בה נקבע כי דרישת כפל מס אינה בגדר שומה אלא הינה דרישה מינהלית  
7 שאיננה כפופה להוראות החוק הקובעות מועדים להוצאת שומות.  
8
- 9 47. התכלית שבהטלת כפל מס לפי סעיף 50 שני פנים לה: הראשון שבהם הוא הצורך להבטיח  
10 כי המדינה תקבל את סכום המס שאותו היא זכאית לקבל. הפן השני הוא התכלית  
11 ההרתעתית.  
12
- 13 נא ראו לעניין זה ע"א 6825/98 חברת אדוריים בע"מ נ' מנהל מע"מ מיסים ט/4 ה-59.  
14
- 15 וכן נא ראו פס"ד זאב שרון בפסקה 26(א) לפסק הדין.  
16
- 17 48. נראה, איפוא, כי לא ניתן להתעלם מן העובדה שהחלטה על הטלת כפל מס מעגנת במסגרתה  
18 קביעה בדבר סכום המס שאותו זכאית המדינה לקבל, וקביעה זו הורתה והולדתה בחישוב  
19 שומתי.  
20
- 21 49. לעמדה דומה, נא ראו החלטת כב' השופטת וסרקרוג בפס"ד ט.ט. המציינת כי אין להתעלם  
22 מן הטענה:  
23
- 24 "כי הוצאת דרישת כפל מס באה במקום הוצאת שומה. קרי: החלטה על כפל מס מכילה  
25 בתוכה החלטה שהיא במהותה "הוצאת שומה".  
26
- 27 50. נראה כי עמדה זו עולה בקנה אחד עם מה שנקבע בפס"ד זאב שרון, לאמור:  
28
- 29 "במסגרת המנגנון הקבוע בסעיף 50(א) לחוק, יש לערוך חישוב של המס, אשר העוסק  
30 היה צריך לשלם אם לא היה מנכה את מס התשומות שניכה שלא כדין, על מנת לקבוע את  
31 גובה כפל המס." (סעיף 36 לפסק הדין).  
32



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 אמנם בהמשך לכך קובע כב' השופט מלצר כי:
- 2
- 3 "מנגנון זה דומה אמנם במידה מסוימת להליך של עריכת שומה על-פי מיטב השפיטה,
- 4 אולם מדובר במנגנון פנימי המוסדר בסעיף 50(א1) לחוק."
- 5
- 6 51. אלא שדברים אלו נאמרו בהקשר של דיון בטענת "ההליך הדו-שלבי" – דהיינו, ביחס לטענה
- 7 שהועלתה על ידי המערערת בפרשת זאב שרון, לפיה יש לחייב את המשיב להפעיל את
- 8 הסמכות לערוך שומה לפי מיטב שפיטה כתנאי, או לפני הפעלת הסמכות להטיל כפל מס.
- 9 טענה זו, בדבר ההליך הדו-שלבי, לא התקבלה על ידי בית המשפט העליון בעניין זאב שרון.
- 10
- 11 52. מהאמור עולה, לטעמי, כי נכון היה לקבוע כי המועד למתן החלטה על הטלת כפל מס זהה
- 12 למועד שבו יש להוציא שומה לאותו "חייב במס", אילו היתה מוצאת לו שומה, גם אם לא
- 13 הוצאה בפועל שומה כאמור.
- 14
- 15 זאת, בין היתר, מאחר שהטעמים העומדים ביסוד הכלל, לפיו המנהל נדרש להפעיל סמכותו
- 16 בתוך פרק זמן נתון, ובעיקרו של דבר, בשל הצורך בסופיות ובוודאות – הם טעמים נכונים,
- 17 הן ככל שמדובר בהליך שומתי שבסופו יוצאת שומת מס עסקאות או מס תשומות, והן ככל
- 18 שמדובר בהליך שומתי שבסופו יוצאת החלטה בדבר הטלת כפל מס. שהרי ברי לכל, כי
- 19 החלטה על הטלת כפל מס לא תינתן, מן הסתם, אם לא ימצא המשיב, בראש ובראשונה
- 20 וכתנאי בסיסי - כי נגרע מס מכיס המדינה, אשר צריך היה להשתלם לה.
- 21
- 22 53. אלא שבסופו של דבר, ועל אף האמור לעיל בדבר הצורך לערוך חישוב שומתי לשם הטלת
- 23 כפל מס לפי סעיף 50 לחוק מע"מ, מצא כב' השופט מלצר לנכון לקבוע, ביחס לטענת
- 24 ההתיישנות שהועלתה על ידי המערערת באותה פרשה, כי הוא אינו מקבל טענתה בדבר
- 25 תחולת תקופת ההתיישנות הקיימת ביחס להוצאת שומה לפי מיטב שפיטה גם על מתן
- 26 החלטות על הטלת כפל מס, תוך שהוא מפנה לפסק דינו של כבוד השופט גלעדי בעניין
- 27 ל.ש.ש.ל.
- 28
- 29 54. סיכומו של דבר, שההלכה המחייבת כיום, כפי שיצאה מבית המשפט העליון בפס"ד זאב
- 30 שרון קובעת לעניין החלטות על הטלת כפל מס לפי סעיף 50 לחוק מע"מ כי לא חלה תקופת
- 31 ההתיישנות הקבועה בסעיף 77 לחוק מע"מ.
- 32



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף קבע כבי' השופט מלצר בפס"ד זאב שרון, אף כי מבלי לקבוע מסמרות, מאחר ולא  
2 נדרשה הכרעה אופרטיבית בעניין זה בפרשה שנדונה בפניו, כי:  
3  
4 "לכאורה על המשיב להפעיל את סמכותו להטיל כפל מס, בכפוף לתקופת ההתיישנות  
5 הכללית הקבועה בחוק ההתיישנות, התשי"ח – 1958, כפי שהמשיב אף נוהג לעשות  
6 בפועל, כמו שעולה מעמדת באת-כוחו בסיכומיה ובדיון (להנמקותיהם של בתי המשפט  
7 המחוזיים לקביעה מעין זו – עיינו: עניין ל.ש.ש.ל. בפסקה 2; עניין פיקהולץ, בפסקה  
8 15)".
- 9  
10 55. אשר על כן, ולצורך העניין הנדון בפני – נדחית טענתו של המשיב לפיה לא קיימת תקופת  
11 התיישנות למתן החלטה על הטלת כפל מס.  
12  
13 עם זאת, לאור ההלכה המחייבת אשר נקבעה בפס"ד זאב שרון לא ניתן לקבל את טענת  
14 ההתיישנות שהועלתה על ידי המערער ביחס לשנת המס 2008.  
15  
16 למשיב נתונה, על פי אותה הלכה, הזכות להטיל כפל מס על פי סעיף 50 לחוק מע"מ,  
17 בתקופת ההתיישנות הכללית הקבועה בחוק ההתיישנות – היינו על פני 7 שנים.  
18  
19 56. נשאלת השאלה מהו המועד לתחילת מניין תקופת ההתיישנות בת 7 השנים הנ"ל להטלת  
20 כפל מס?  
21  
22 התשובה לשאלה זו, דומני, נעוצה בנסיבותיו הקונקרטיות של כל מקרה לגופו, ועל פניו –  
23 קביעה כאמור בדבר מועד תחילת תקופת ההתיישנות, תחייב קביעות עובדתיות מסוימות,  
24 אשר ביחס אליהן תידרש הבאת ראיות.  
25  
26 57. במקרה הנדון, לא הציג המערער עובדות מוחלטות וקונקרטיות לעניין המועד לתחילת מניין  
27 תקופת ההתיישנות בת 7 שנים.  
28  
29 הטיעון המצוי בסעיף 22 לבקשה (סעיף 17 לתצהיר המערער התומך בבקשה) – מערב מין  
30 בשאינו מינו. המערער טוען מחד להתיישנות גם לפי חוק ההתיישנות, ומאידך מבקש  
31 להסתמך על החלטת כבוד השופטת וסרקרוג בעניין ט.ט.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

1 ההחלטה הנ"ל בעניין ט.ט. מתייחסת לדיון שמתקיים בעניין הטלת כפל מס כאל השגה  
2 ומונה תקופה של שנה לצורך מתן ההחלטה בעניין כפל המס. מסקנה זו, נראה כי אינה  
3 תואמת את קביעת בית המשפט העליון בפס"ד זאב שרון.

4  
5 58. על כל פנים, אני מוצאת כי גם טענת ההתיישנות במקרה דנן אינה כזו אשר ניתן להכריע בה  
6 בלא שמיעת ראיות, כטענה מקדמית.

7  
8 אשר על כן, הבקשה נדחית גם באשר לטענת ההתיישנות. אציין גם בעניין זה – כי עדיין  
9 תהא שמורה למערער הזכות לטעון בעניין ההתיישנות במסגרת ההליך העיקרי.

### סוף דבר:

10  
11  
12  
13 59. הבקשה לקבלת הערעור על הסף – נדחית על כל חלקיה.

14  
15 עם זאת, אני קובעת כי המשיב הוא שנושא בנטל הראשוני של הבאת הראיות והוא יפתח  
16 בהבאתן.

17  
18 60. המשיב יגיש, אפוא, תצהירי עדות ראשית וחוות דעת מומחה מטעמו עד ליום 12.7.15,  
19 והעתק יישלח ישירות ובאותו מועד לב"כ המערער.

20  
21 המערער יגיש תצהירי עדות ראשית וחוות דעת מומחה מטעמו עד ליום 21.10.15.

22  
23 **ישיבת הוכחות נקבעת ליום 23.11.15 שעה 09:30 עד 15:30.**

24  
25 בנסיבות העניין, לא מצאתי לנכון ליתן צו להוצאות.

26  
27 **המזכירות תשלח העתק החלטה זו בדואר רשום לבאי כוח הצדדים.**

28  
29  
30 ניתנה היום, י"א סיוון תשע"ה, 29 מאי 2015, בהעדר הצדדים.

31



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-07-26082 אגבאריה נ' מנהל מס ערך מוסף - חדרה

תיק חיצוני:

אורית וינשטיין, שופטת