



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 26974-08-26

לפני: כבוד השופטת יעל וילנר
כבוד השופטת גילה כנפי-שטייניץ
כבוד השופט חאלד כבוב

העותרת: חברת אנור בונה הגליל בע"מ
נגד

המשיבה: רשות המסים

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותרת: עו"ד ג'ריס דחדולי

בשם המשיבה: עו"ד חן אבידוב

פסק-דין

השופטת גילה כנפי-שטייניץ:

העתירה שלפנינו מופנית נגד החלטת המשיבה, רשות המסים, מיום 2.6.2026 לפיה בוטלו מספרי הקצאה שהונפקו לחשבוניות המס של העותרת, ומבוקש כי נורה על בטלות ההחלטה ועל השבת ההקצאה לתוקפה. בלב העתירה עומדת הטענה כי סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף) מסמיך את המנהל, כהגדרתו בחוק, להקצות מספר או לסרב להקצותו, ואינו מסמיכו לבטל מספר שכבר הוקצה.

1. ברקע העתירה מערכת חשבוניות ישראל. במסגרת תיקון מס' 63 לחוק מס ערך מוסף, נחקק הסדר המכונה "חשבוניות ישראל", שתכליתו להיאבק בתופעת חשבוניות המס הפיקטיביות באמצעות מניעה מקדימה וסיכול. במסגרת ההסדר הותנתה זכאותו של מקבל חשבונית מס, שסכומה עולה על הרף הקבוע בסעיף 38(א) לחוק, לנכות את מס התשומות הגלום בה – בכך שמנפיק החשבונית יקבל תחילה מספר הקצאה מרשות המסים. בקשה זו מוגשת באופן מקוון, וברוב רובם של המקרים מוקצה המספר באופן מיידי באמצעות מערכת ממוחשבת וללא מגע יד אדם. ואולם, מקום שבו מתעורר חשש שמדובר בחשבונית פיקטיבית, מתקבלת "החלטה מקדמית" שלא להקצות מספר לחשבונית המס, הנמסרת למבקש ההקצאה, ומעמידה לפניו מספר חלופות כמפורט בסעיף 47(א2)(3) לחוק, ובצדן מסלול ליישוב המחלוקות שיפורט להלן. החל מיום 1.6.2026 חלה חובה זו על חשבוניות מס שסכומן עולה על 5,000 ₪.

2. על פי האמור בעתירה, העותרת היא חברה קבלנית בענף הבנייה. ביום 31.5.2026 הגישה העותרת למערכת "חשבוניות ישראל" בקשה להקצאת מספר לחשבוניות חודשים מרץ-אפריל 2026, בהן החשבוניות נשוא עתירה זו, והוקצו להן מספרים. דא עקא, שביום 2.6.2026 הודיעה המשיבה כי המספרים הונפקו עקב תקלה טכנית כוללת במערכת הממוחשבת של חשבוניות ישראל, שבעקבותיה ניתנו מספרי הקצאה לחשבוניות מס שלא היו זכאיות לכך. עוד נמסר כי מבדיקה שנערכה נמצא כי חשבוניות העותרת אינן זכאיות לקבל מספר הקצאה "זאת היות שקיים יסוד סביר לחשש כי הן הוצאו שלא כדין". בהודעה צוין, כי היא מהווה "החלטה מקדמית" בדבר סירוב ליתן מספר הקצאה לחשבוניות, תוך שפורטו החלופות העומדות לרשות העותרת ונקצבו לה ארבעה עשר יום לפנייה לתיבת דוא"ל ייעודית לציון בחירתה. הובהר כי ככל שלא תתקבל הודעה כאמור, יראו בכך משום ויתור על בקשתה לקבלת מספר הקצאה. העותרת אמנם פנתה ביום 11.6.2026, אלא שבשגגה שוגרה פנייתה לתיבת דוא"ל אחרת, ולא לתיבה הייעודית שנקבעה בהודעה; המשיבה השיבה כי הפנייה לא אותרה ולפיכך, משחלף המועד, רואים את העותרת כמי שוותרה על בקשתה. על מסכת אירועים זו הגישה העותרת ערעור לבית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת (ע"מ 82598-06-26), התלוי ועומד שם; ובהמשך הוגשה העתירה שלפנינו.

3. להשלמת התמונה יצוין, כי בהתאם להחלטתי מיום 16.8.2026 הגישה המשיבה התייחסות ממוקדת לשאלת הסעד החלופי, ולעמדתה עומד לעותרת סעד חלופי לפי חוק מס ערך מוסף, ועל כן דין העתירה להידחות על הסף. העותרת הגישה אף היא התייחסות מטעמה, ולפיה לא עומד לה סעד חלופי כלל. לשיטתה, ההסדר שבסעיף 47 לחוק מס ערך מוסף מסדיר את ההחלטה שלא להקצות מספר מלכתחילה, ואילו ההחלטה נושא העתירה עניינה ביטול מספרים שכבר הוקצו – פעולה נפרדת שנעשתה בהיעדר סמכות; ומכאן כי "אין לאפשר למשיב[ה] להסתמך על תוצאותיה של פעולת הביטול, שהינה בלתי חוקית וחסרת סמכות, בכדי להקנות [לעצמה] סמכות ליצור בדיעבד מסלול חלופי ולהעלות מכוחו טענה בדבר קיומו של סעד חלופי".

4. לאחר עיון בעתירה על נספחיה ובהתייחסויות הצדדים, מצאתי כי דינה להידחות על הסף מחמת קיומו של סעד חלופי – פנייה לערכאה המוסמכת, היא בית המשפט המחוזי.

הלכה מושרשת היא כי בית משפט זה, בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, נמנע מלהידרש לעתירה מקום שבידי העותר סעד חלופי, ובכלל זה מקום שפתוחה לפניו הדרך לברר את אותו עניין עצמו בהליך אזרחי או מינהלי לפני הערכאה שהוסמכה לכך (ראו

למשל: בג"ץ 4591/23 נהוראי ושות' לבנין (1979) בע"מ נ' רשות מקרקעי ישראל, פסקה 9 (4.3.2024); בג"ץ 39455-08-25 צימט נ' בית המשפט לענייני משפחה בחיפה, פסקה 4 (3.12.2025); בג"ץ 6475-09-24 מרכזיה בע"מ נ' שר התקשורת, פסקה 7 (6.11.2024)).

כזה הוא ענייננו. סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף העוסק ב"זכות להוציא חשבונית מס" בונה הסדר דיוני שלם ומדורג – החלטה מקדמית שלא להקצות מספר לחשבונית המס, הנשלחת למבקש בהודעה מקוונת הכוללת את העילה להחלטה; שימוע; החלטה לאחר השימוע; השגה; והחלטה בהשגה. בסופו קובעת הוראת סעיף 47(א)(6) כתובת שיפוטית מפורשת: "על החלטת המנהל בהשגה [...] רשאי העוסק לערער לפני בית המשפט המחוזי". משקבע המחוקק ערכאה לליבון המחלוקת, זו הערכאה שאליה יש לפנות.

5. החוק קובע, אפוא, דרך השגה ייחודית על החלטת הרשות לפני בית המשפט המחוזי. מקום בו קבע המחוקק מסלול ייחודי לערעור, ככלל יש לפסוע בנתיב שנקבע ואין לאפשר עקיפתו באמצעות עתירה לבג"ץ. אלא שהעותרת מבקשת להוציא את הדיון בהשגותיה מתחום סמכותו של הגוף השיפוטי שנקבע בחוק. לשיטתה, ההחלטה מיום 2.6.2026 אינה החלטה מקדמית בדבר סירוב להקצות מספר, אלא ביטול הקצאה שכבר ניתנה. סעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, כך נטען, מסדיר את הקצאת המספר ואת הסירוב לתיתו, ואין בו כל התייחסות לפעולה של ביטול בדיעבד; ולפיכך החלטת הביטול נעדרת עיגון בהסדר החוקי. מכאן, לגישת העותרת, נובעת גם המסקנה הדיונית: אם הפעולה אינה מצויה בגדר סעיף 47 לחוק, ממילא לא נפתחה בעניינה דלתו של מסלול הערעור לבית המשפט המחוזי. ובמילים אחרות: חוסר סמכות הרשות לבטל הקצאת מספר הוא שמוציא את העניין מן ההסדר הסטטוטורי, ועמו את נתיב הפנייה לבית המשפט המחוזי – ומותיר את בית משפט זה ככתובת היחידה.

6. דין טענת העותרת להידחות. אין חולק כי סמכותו של בית המשפט המחוזי מותנית בכך שההחלטה נושא ההליך באה בגדר סעיף 47 לחוק. אלא שביקורת שיפוטית "ערעורית" על החלטת רשויות מס ערך מוסף מאפשרת בחינת ההחלטה על מכלול היבטיה, לרבות חוקיות ההחלטה והסמכות לתיתה (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקאות 17-19 (26.8.2014)). קבלת טענת העותרת תרוקן למעשה מתוכן את הסדר ההשגה הסטטוטורי, שכן די יהיה בהכרתה של החלטה כנעדרת סמכות כדי להוציאה מגדר ההסדר.

7. אעיר כי לכך מצטרף יתרון דיוני. בערעורי מס יושב בית המשפט המחוזי כערכאה דיונית ראשונה, שתפקידה לברר את מכלול הטיעונים (ע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב, פסקה 18 (20.6.2021)), ולשם כך הוא שומע ראיות – מלאכה שאין בית משפט זה מקיים. גם בענייננו עשוי בירור כזה להידרש, שהרי אפיונה של ההחלטה מיום 2.6.2026 – אם ביטול הקצאה היא, כטענת העותרת, או שמא החלטה שלא להקצות מספר שהונפק בשגגה – עשוי להיגזר ממה שאירע במערכת ביום 31.5.2026. שאלה זו, ושאלות נוספות הטעונות בירור, מתאימות להתברר בבית המשפט המחוזי.

8. לבסוף, זהו המסלול שהעותרת עצמה בחרה ללכת בו לגבי חלק מן החשבוניות. בסעיף 33 לעתירה צוין כי "מטעמי זהירות בלבד ועל אף שהיא כופרת בסמכות המשיבה לבטל את ההקצאה ולהחזיר את הטיפול לשלב של שימוע, החליטה העותרת להגיש בקשה לשימוע". כלומר, בעוד שלפנינו טוענת העותרת כי ההסדר שבסעיף 47 לחוק אינו חל על עניינה כל עיקר, בפועל פנתה אל אותו הסדר ועשתה שימוש במנגנון שבו. עוד עולה מן העתירה כי מתנהל בבית המשפט המחוזי בנוף הגליל-נצרת, הליך שעניינו באותה מסכת עובדתית (ע"מ 82598-06-26), ומהודעת הערעור שצורפה להתייחסויות הצדדים מתברר כי בגדרו כבר נטענות טענות דומות לאלה שהועלו בעתירה ביחס להחלטה מיום 2.6.2026 (ראו סעיפים 23-24 להודעת הערעור שצורפה כנספח א' לתגובת המשיבה). משבחרה העותרת ללכת במסלול שקבע המחוקק, אין לאפשר לה לילך במקביל במסלול נוסף.

9. סוף דבר: העתירה נדחית. העותרת תישא בהוצאות המשיבה בסך 3,000 ₪.

ניתן היום, ג' תשרי תשפ"ז (14 ספטמבר 2026).



חאלד כבוב
שופט



גילה כנפי-שטייניץ
שופטת



יעל וילנר
שופטת