



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

בפני כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מעוררים

1. יהושע כץ
2. צ.מ.ל. מדיקל בע"מ

נגד

משיב

פקיד שומה פתח תקווה

2

החלטה

3

4

מונחת לפניי בקשת המערערים לקבלת הערעור על הסף.

5

ענייניו של הערעור בשאלת סיווגו של תשלום שהתקבל על ידי המערערת, חברה משפחתית שהמערער

6

הוא בעל המניות והנישום המייצג בה, מחברת CORE VALVE בגין ביטול הסכם זיכיון.

7

טוענים המערערים בבקשה זו כי לאחר הוצאת השומה/הצו נשוא הערעור, הוצאה לחברת צמל

8

יעקובסון בע"מ (להלן: "יעקובסון"), חברה קשורה למערערת, שומה על אותו תקבול ממש, שומה

9

אשר עליה הוגשה השגה. לטענתם, המשיב אינו יכול "לדבר בשני קולות", דהיינו לזקוף את אותה

10

הכנסה לשני נישומים שונים, ולפיכך יש לקבל את הערעור על הסף, ולחילופין, לקבל את ההשגה על

11

השומה החילופית. בכל מקרה, אין המשיב רשאי לעשות שימוש בהליכי השומה כלפי יעקובסון

12

כאמצעי להפעלת לחץ על המערערים.

13

המערערים סומכים ידיהם, בעיקרו של דבר, על הכלל שנקבע בפסיקה שהובאה על ידם בדבר

14

"השתק שיפוטי" (ע"א 9056/12 יעל קניג ואח' נ' פקיד שומה ירושלים (פורסם בנבו, 4.8.2014)

15

(להלן: "פס"ד קניג"); ע"א 9650/05 רונן פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4 (פורסם בנבו, 7.8.2008)

16

(להלן: "פס"ד פרוינד"); רע"א 11490/03 פקיד שומה ירושלים נ' מרדכי ועקנין (פורסם בנבו,

17

19.12.2005); ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות בע"מ נ' פשמ"ג (פורסם בנבו, 27.4.2014) (להלן:

18

"פס"ד תופאפ"). לפי כלל זה בעל דין, לרבות בערעור מס הכנסה, אינו רשאי להעלות טענות

19

עובדתיות חילופיות, הסותרות זו את זו.

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/30290-01-13.pdf>



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 מנגד, המשיב סומך ידו על שנפסק בע"א 6181/08 שמואל וינוקר נ' ממונה מס ערך מוסף עכו
2 (פורסם בנבו, 28.8.2012) (להלן: "פס"ד וינוקר") ולפיו הכלל האמור, ממנו עולה לכאורה כי אין
3 להוציא שומות חילופיות סותרות, צריך להיות מופעל בהתאם לתכלית המונחת ביסודו, וכאשר
4 תכלית זו אינה מתקיימת, וכאשר הדבר חיוני להבטחת האינטרס הציבורי בגביית מס, אין להחילו,
5 ובלבד שיהא ברור כי המדובר בשומות חילופיות וכי אין כל כוונה לחייב בכפל מס.

6 לאור האמור טוען המשיב כי מאחר שבמקרה דנן נאמר באופן מפורש בשומה שהוצאה ליעקובסון כי
7 מדובר בשומה חילופית, אין הוא מנוע להוציאה. ועוד הוא טוען כי המערערת אישרה שהסכום
8 המדובר שולם לה, כי הליך השומה המקביל אינו משפיע על סיווג ההכנסה, היא השאלה העומדת
9 לדיון בערעור דנן, וכי הוצאת השומה החילופית נעשתה רק בשל החשש שתעלה טענה מצד
10 המערערים שיעקובסון היא הזכאית לתשלום ונמצא המשיב מול שוקת שבורה. המשיב מוסיף
11 ומציין כי חרף בקשתו הוא לא קיבל פרטים בנוגע למערכת היחסים שבין המערערת לבין יעקובסון,
12 ולפיכך נאלץ להוציא את השומה החילופית.

13 דין הבקשה להידחות.

14 **ראשית**, ככל שמדובר בחברות קשורות, וכאשר המידע המלא בדבר טיב היחסים ביניהן מצוי בידי
15 המערערים, אין זה בלתי סביר כי המשיב יוציא שומה חילופית, וזאת עד אשר יובהרו השאלות
16 העובדתיות והמשפטיות הגוזרות את זהותו של בעל הזכות לקבלת ההכנסה (השווה מה שפסק
17 לאחרונה כבי' השופט א' סטולר בע"מ 11-10-37101 רצון ואח' נ' פקיד שומה (פורסם בנבו,
18 17.9.2014), ולפיו הכלל בדבר "הנזק הראייתי" חל גם בדיני המס).

19 במיוחד נכונים הדברים בשים לב לכך כי אף בנימוקי הערעור נכתב שהמערערת היא שהייתה
20 חתומה על הסכם הזיכיון אך "**בפועל פעילות ההפצה מבוצעת על ידי חברות בנות בבעלות מלאה או**
21 **חלקית של המערערת**".

22 מה משמעות הדברים כי "בפועל" חברות הבנות הן שעושות שימוש בזיכיון? האם שימוש זה בזיכיון
23 מקנה בידן זכות בכספים המתקבלים בשל ביטול הזיכיון? האם קיימת איזו מערכת הסכמית,
24 במפורש או במשתמע, בין המערערת וחברות הבנות בעניין זה?

25 אפשר שהתשובות לשאלות אלו הן פשוטות וחד משמעיות, ואף אפשר כי ניתנו, או שיינתנו בעתיד על
26 ידי המערערים, הסברים ברורים וחד משמעיים שיניחו את דעתו של המשיב, לכאן או לכאן. עם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 זאת, אנו נדרשים לבחון את סבירות פעולות המשיב, ואין זה בלתי סביר כי המשיב, לפחות בשלב זה
2 שבו טרם התבררו עד תומן השומות, אם בהליך זה, ואם בהליך ההשגה והערעור על השומה
3 החילופית, אינו רוצה לקשור עצמו לשומה אחת בלבד, וזאת על מנת לשמור על האינטרס הציבורי
4 בגביית מס כדין.

5 ומאחר ואותה אי בהירות עולה אף מתוך נימוקי הערעור גופם, ממילא גם אין מקום לטענה נוספת
6 שהעלו המערערים ולפיה היה על המשיב לגבות את עובדת אי מסירת הפרטים הנדרשים בתצהיר
7 מטעמו.

8 **שנית**, הכלל של "השתק שיפוטי", ולפיו אין להעלות טענות חילופיות סותרות, נגזר מעקרון תום
9 הלב ונועד לשמור על טוהר ההליך השיפוטי ולמנוע ניצול לרעה של בתי המשפט (ראה פס"ד קניג).
10 במקרה דנן, ולאור העובדה כי אף מנימוקי הערעור עצמם אין זה ברור לחלוטין מהי מערכת היחסים
11 שבין שתי החברות בכל הנוגע לזיכיון, לא ניתן לומר כי הוצאת שומה חילופית נגועה בחוסר תום
12 לב.

13 **שלישית**, פסק הדין בעניין "וינוקר" אכן קובע הלכה ברורה ומפורשת ולפיה המשיב אינו מנוע
14 להוציא שומה חילופית, וזאת על אף הכלל בדבר "השתק שיפוטי".

15 וכך נאמר באותו עניין:

16 "...לנוכח זאת, יש לומר כי כלל השתק השיפוטי יכול למנוע ואף צריך למנוע –
17 באופן עקרוני – הוצאה של שומות סותרות. עם זאת, ככלל משפטי, גם כלל
18 השתק השיפוטי צריך להיות מופעל בהתאם לתכלית המונחת ביסודו; וכאשר
19 תכלית הכלל אינה מתקיימת, אין מקום להחלתו (ראו למשל: [רע"א 11946/04 דוד](#)
20 [לובינסקי בע"מ נ' י.ת. נצר אחזקות בע"מ](#), פס' 2 [פורסם בנבו], 22.5.2005) (להלן:
21 עניין לובינסקי)).

22 ואכן, תכליתו של כלל השתק השיפוטי, על שני ההיבטים שלה, לא מתקיימת
23 בהכרח בכל פעם שרשויות המס מוציאות שומות סותרות. כך, מבחינת ההיבט
24 המוסרי נראה כי לנוכח מגבלות הזמנים שחלות על רשויות המס בעת הוצאתן של
25 שומות לפי מיטב השפיטה (בענייני מס ערך מוסף, ראו: [סעיף 77\(ב\) לחוק מע"מ](#);
26 בנוגע למס הכנסה, ראו: [סעיף 145\(א\)\(2\) לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש]; ביחס
27 למיסוי מקרקעין, ראו: [סעיף 78\(ב\) לחוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\)](#),
28 התשכ"ג-1963) – הוצאתן של שומות סותרות היא פעמים רבות צעד חיוני
29 המבקש להבטיח את האינטרס של רשויות המס, הוא אינטרס הציבור (השוו:
30 עניין לובינסקי, פס' 2). ודוקו: במקרי גבול, שבהם קיים ספק ביחס לדרך המיסוי
31 הראויה, אם רשות המס לא תוציא שומה חלופית אשר סותרת את השומה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 העיקרית, וטענותיה בעניין השומה העיקרית תידחינה בבית המשפט – היא
2 עלולה למצוא את עצמה, בחלוף סד הזמנים הרלוונטי, ללא יכולת גבייה כלל.

3 אי-לכך, כל עוד ברור שהשומה השנייה היא חלופית, במובן זה שהיא תיכנס
4 לתוקף רק אם ייקבע בהליך משפטי כי לשומה העיקרית אין בסיס, אין
5 בהתנהגותן של רשויות המס כדי להפר את חובות תום הלב וההגינות המוטלות
6 עליהן. למעשה, מצב זה דומה מבחינת מהותו למצב של שליחת הודעת צד שלישי,
7 אשר "נכנסת לתוקף" רק אם התובע זוכה בתביעתו (כולה או מקצתה) נגד הנתבע
8 שולח ההודעה. גם במצב זה, למותר לציין, אין כל פסול מוסרי בכך שנתבע טוען
9 בכתב הגנתו ובהודעה לצד שלישי דבר והיפוכו, כך שבכתב הגנתו כופר הוא
10 בחבותו כלפי התובע, ובהודעה לצד שלישי מסתמך הוא על חבות זו (ראו: יואל
11 זוסמן סדר הדין האזרחי 636 (מהדורה שביעית, שלמה לויין עורך, 1995); רע"א
12 11119/05 Invensys Powerware Limited נ' אריה חברה לביטוח בע"מ, פס' ג(4)
13 (פורסם בנבו), [25.4.2006].

14 בדומה, גם לעניין ההיבט המעשי נדמה כי כל עוד מדובר בשומות חלופיות, אשר
15 אינן חלות במקביל, אין עוד מקום לחשש שייגבה מס כפול. עם זאת, לצורך אינון
16 החשש, יש להבטיח כי השומות לא תיכנסנה לתוקף במקביל. לשם כך, על רשויות
17 המס לתעדף באופן ברור בין השומות, ובנוסף, וזה העיקר, עליהן להביא תעדוף זה
18 לידיעת הגורמים הרלוונטיים – הם הנישום החלופי ובתי המשפט שדנים בכל
19 אחת מן השומות".

[ההדגשות שלי הן – ש.ב.]

20 במקרה דנן אין חולק כי השומה נשוא הערעור היא השומה העיקרית, ואילו השומה שהוצאה
21 ליעקבסון היא השומה החלופית.

22
23 טוענים המערערים בתשובתם לתגובת המשיב כי אין ללמוד מפס"ד וינוקר את שהמשיב מבקש
24 ללמוד ממנו, שכן עניינו בטענות משפטיות חילופיות ולא בטענות עובדתיות. באותו מקרה סבר בית
25 המשפט כי אין מניעה להוציא שומת מס תשומות לעוסקת שרכשה תיקי הוצאה לפועל וביקשה
26 לקזז את מס התשומות, כאשר שומה זו מבוססת על כך שמדובר בזכויות במסמכים סחירים שאינן
27 "טובין" לצורך מע"מ, ובמקביל להוציא שומת מס עסקאות למוכרת תיקי הוצאה לפועל, מהחשש
28 כי עמדת מנהל מע"מ לא תתקבל ויקבע כי מדובר ב"טובין". לטענת המערערים, המדובר בשאלה
29 משפטית "טהורה" ולפיכך אין בפס"ד וינוקר כדי להכשיר העלאת טענות עובדתיות חילופיות.

30 אין בידי לקבל טענת המערערים אף בעניין זה.

31 גם אם המקרה שנדון בפס"ד "וינוקר" מעלה שאלה משפטיות ולא עובדתיות, הרי שבית המשפט כלל
32 לא ערך הבחנה מעין זה, מה גם שההיגיון העומד ביסוד הדברים, יפה בין אם מדובר בטענה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 עובדתית ובין אם בטענה משפטית; בשני המקרים, התכלית העומדת ביסוד הכלל של "השתק
2 משפטי" אינה מתקיימת, ולפיכך יש להעדיף את האינטרס הציבורי של גביית המס. זאת ועוד,
3 השאלה האם תיקי הוצאה לפועל מהווים "טובין", היא אכן שאלה משפטית, אך באותה מידה
4 השאלה בידי מי הזכות לתשלום שהתקבל במקרה שלפנינו בשל ביטול הזיכיון, אף היא שאלה
5 משפטית, או, למצער, שאלה מעורבת של משפט ועובדה.
- 6 אין זאת אלא, כי גם אם אין בפס"ד וינוקר כדי לשנות את הכלל הרגיל ולפיו מנוע בעל דין להעלות
7 טענות עובדתיות חילופיות סותרות, הרי שהדבר נכון, לכל היותר, כשהמדובר בטענות עובדתיות
8 "טהורות", ולא במסקנות משפטיות, לרבות בהתייחס לזכויות משפטיות או חובות משפטיות,
9 הכרוכות באותן עובדות.
- 10 דוגמא לטענות עובדתיות "טהורות" חילופיות וסותרות ניתן למצוא בפסיקה שהובאה על ידי
11 המערערים עצמם. כך הן הטענות בנוגע לאופן תשלום השכר לנהגים (פס"ד קניג), בנוגע לקיומו או
12 העדרו של גידול הון (פס"ד פרוינד), או בנוגע לשאלה האם הנכס "עלה בעשן ואינו קיים" או שהנכס
13 תוקן (פס"ד תופאפ). טענות עובדתיות אלו הן טענות סותרות, שמטעמים של תום לב וטוהר ההליך
14 השיפוטי לא ראוי להעלותן כטענות חילופיות.
- 15 לעומת זאת, השאלה מי בעל הזכות המשפטית לקבלת סכום הפיצוי, האם המערערת או יעקובסון
16 (להבדיל, למשל, מהשאלה מי קיבל בפועל את התשלום, דהיינו לחשבונה של איזו חברה הועברו
17 הסכומים), אינה שאלה עובדתית טהורה, אלא שאלה משפטית, ולכל הפחות שאלה עובדתית-
18 משפטית. ממילא, אין מניעה כי פקיד השומה יוציא בעניין זה שומות חילופיות, ובמיוחד, כפי
19 שנאמר לעיל, כאשר קיימת אי בהירות בדבר טיב היחסים המשפטיים בין שתי החברות בנוגע
20 לזיכיון ולזכויות הנובעות הימנו.
- 21 על כל זאת יש להוסיף כי אף אם היה ממש בטענה כי המשיב הוציא, שלא כדין, שומה חילופית
22 לשומה נשוא ערעור זה, הרי שהמערערים לא הבהירו מה הבסיס המשפטי העומד ביסוד בקשתם
23 לקבלת הערעור מטעם זה בלבד. כאמור לעיל, הן המערערים, שאישרו כי התשלום שייך למערערת
24 ובאופן זה גם דיווחו עליו, והן המשיב, אינם חלוקים על כך שהשומה נשוא ערעור זה היא השומה
25 העיקרית. ממילא גם אם יש מקום לבטל איזו שומה, על שום שהיא כרוכה בטענה עובדתית חילופית
26 אסורה, הרי שהשומה שיש לבטלה היא דווקא זו החילופית שהוצאה ליעקובסון, ולא השומה נשוא
27 ערעור זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-01-30290 כץ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 העובדה כי המדובר בשומה מאוחרת יותר, ובהינתן כי היא הוגדרה באופן מפורש על ידי המשיב, כפי
2 שנדרש בפס"ד וינוקר, כ"שומה חילופית", אינה יוצרת חזקה כי היא גוברת באיזו דרך על השומה
3 הקודמת. בעניין זה, אין לסדר הוצאת השומות חשיבות יתרה. בהקשר זה יצוין כי אף לא נמצאו
4 תימוכין לטענת המערערים כי המשיב הוציא את השומה החילופית אך ורק על מנת להפעיל עליהם
5 לחץ בכל הנוגע לשומה דנן.

6 יתר על כן, בשלב זה אין לדעת כיצד יסתיימו הליכי השומה החילופית, ואין מן הנמנע כי בסופו של
7 יום תבוטל השומה, אם מפני שהמשיב יקבל מהמערערים הסברים שיניחו את דעתו, ואם מפני
8 שהצדדים יגיעו לאיזה הסדר דיוני ביניהם.

9 משמע כי הבקשה לקבלת הערעור על הסף בשל קיומה של שומה חילופית, היא, בין כך ובין כך,
10 בקשה שהקדימה את זמנה, ואפילו מטעם זה לבדו ראוי ונכון לדחותה.

11 הבקשה, אפוא, נדחית.

12 המערערים יישאו, שווה בשווה, בהוצאות המשיב בסך של 7,500 ₪.

13

14

15

16

17

18

ניתנה היום, ז' תשרי תשע"ה, 01 אוקטובר 2014, בהעדר הצדדים.

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

19

20