



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 32/18

לפני: כבוד המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר  
כבוד השופט נ' הנדל  
כבוד השופט נ' סולברג

המערערת: חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 2

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
(כב' השופטת י' סרוסי) מתאריך 29.11.2017 ב-ע"מ  
11694-07-16

בשם המערערת: עו"ד דריה גולדין; עו"ד שמואל קליין

בשם המשיב: עו"ד (רו"ח) רנא חליאלה

### פסק-דין

המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד בתל אביב-יפו (כב' השופטת י' סרוסי) ב-ע"מ 11694-07-16, במסגרתו דחה בית המשפט המחוזי הנכבד את השגותיה של המערערת על החלטת המשיב לשלול את ניכוי מס התשומות בחשבונות מס, שהוציאו למערערת ארבע חברות ואשר לא שיקפו עסקאות אמת בין הצדדים הנכונים והאמיתיים של העסקה (להלן: פסק הדין).

אפתח בהבאת הנתונים הנדרשים להכרעה במקרה שלפנינו.

התשתית העובדתית

2. המערערת היא חברה שעסקה במסחר במשטחי עץ, והחל מתאריך 31.12.2012 אינה פעילה עוד. בביקורת שערך המשיב למערערת נמצא כי 71 מסמכים שהוצאו

למערערת והנחזים כחשבוניות מס מהשנים: 2010-2012, אינם כדין והם נועדו לשמש רק ככיסוי חשבונאי לניכוי מס תשומות (להלן: החשבוניות).

3. לאחר שהמשיב ערך למערערת שימוע לבחינת חיובה בכפל מס לפי סעיף 50(א1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ, או: החוק) – הוא הוציא לה בתאריך 06.07.2015 שומת תשומות לפי סעיף 77 לחוק, לשנים 4/2012-6/2010, על סך של 2,118,176 ש"ח (במונחי קרן, בתוספת הפרשי ריבית והצמדה). השגה שהגישה המערערת נדחתה בתאריך 07.06.2016 והחברה ערערה לבית המשפט המחוזי הנכבד. במסגרת ההחלטה בהשגה, פורטו מספרי החשבוניות שהוצאו בניגוד לחוק וכן תוארו תמצית עדויותיהם של נציגי החברות שהוציאו את החשבוניות למערערת, מהן עולה כי המדובר בחשבוניות מזויפות (סעיפים 1-6 להחלטת המשיב בהשגה). בסעיף 7 להחלטה בהשגה נקבע כי: "החשבוניות מס שיצאו לכם ונמסרו לכם הוצאו ע"י מי שלא היה רשאי להוציאן ואף לא הוסמך ע"י בעלי החברות להוציאן בשמם בעבורכם".

בעקבות זאת – החברה ערערה לבית המשפט המחוזי הנכבד, וזה דחה את ערעורה. היא ערערה איפוא שוב – בפנינו, וזהו הערעור שבכותרת.

כפי שיתואר להלן, עיקר טענותיה של המערערת נסובו על מסקנתו של המשיב, הנזכרת בסעיף 7 להחלטתו בהשגה, ועל היקף ההתדיינות בבית המשפט המחוזי הנכבד, הכל כמפורט בהמשך.

פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

4. במסגרת פסק הדין בערעור על החלטת המשיב, פרס בית המשפט המחוזי הנכבד את המסגרת הנורמטיבית לעניין ניכוי מס תשומות על-ידי עוסק תחת חוק מע"מ, כפי שנקבע במסגרת הוראות החוק וההלכה הפסוקה. בהקשר לכך, בית המשפט המחוזי תיאר את המבחן האובייקטיבי לקביעת זכאות לניכוי מס תשומות של חשבוניות שהוצאו לנישום "כדין" (בהתאם לסעיף 38 לחוק מע"מ). על-פי מבחן זה, כפי שנקבע בפסיקת בית משפט זה בעבר: "די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה". במסגרת זו נפסק עוד, בין היתר, שעל החשבונית לשקף עסקה אותנטית בין הצדדים האמיתיים והנכונים של העסקה, כאשר כל הפרטים המדווחים במסגרתה מלאים ותואמים את אופי העסקה (ראו: ע"א 3758/96 טלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, פסקאות 12-14 לפסק דינה של השופטת (כתוארה

אז) ד' ביניש (1999) (להלן: עניין סלע); ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ פ"ד נט(5) 836, פסקאות 24-25 לפסק דינו של הנשיא א' ברק (2005) (להלן: עניין מ.א.ל.ר.ז.); ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 40 (26.08.2014) (להלן: עניין זאב שרון).

לצד האמור, בית המשפט המחוזי עמד על החרג הסובייקטיבי, שנקבע אף הוא בפסיקה, אשר בכוחו לאפשר ניכוי חשבונית לצרכי מע"מ חרף אי-עמידת החשבונית במבחן האובייקטיבי, זאת ככל "[ש]הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט את כל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות ואת זהות העוסק, ואף על פי כן, לא גילה ולא יכול היה לגלות באמצעים סבירים שמוציא החשבונית לא היה זכאי להוציאה" (עניין סלע, פסקה 14; ראו גם: עניין זאב שרון, פסקה 41).

5. בנסיבות העניין שלפנינו, בית המשפט המחוזי הנכבד בחן אם החשבוניות הוצאו כדין (בהתאם למבחן האובייקטיבי), והכריע, לרבות על בסיס הסכמת המערערת, אשר ניתנה במהלך דיון קדם-משפט ועדויות בעלי החברות שעל שמותיהן הוצאו החשבוניות – כי נפל פגם בחשבוניות, והללו לא הוצאו כדין.

אשר לקיומו של החרג הסובייקטיבי בנסיבות העניין – בית המשפט המחוזי הנכבד בדק את מכלול הראיות שנפרסו בפניו במסגרת ההליך, לרבות עדויות ותצהירים שנמסרו מטעם בעליה של המערערת, מנהלה, רואה החשבון שלה ומר עמוס אברהם, ששימש כ"נציג החברות [שהוציאו את הקבלות – ח"מ] המורשה לפעול מטעמן". בסופו של יום, בית המשפט המחוזי קבע כי המערערת איננה עומדת במבחני החרג הסובייקטיבי, שכן לא הוכח כי נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לבדוק את תקינות החשבוניות, וכי ניתן לומר:

"שכלל הפחות, היה על המערערת לדעת שמדובר בחשבוניות פיקטיביות ושהיא עצמה עיניה, אם לא למעלה מכך, מלברר ולבדוק את תקינות החשבוניות" (פסקה 32 לפסק הדין; הדגשות הושמטו – ח"מ).

6. בית המשפט המחוזי הנכבד קבע בפסק הדין כי טענת המערערת שהחשבוניות משקפות עסקאות אמת – לא הוכחה על-ידיה כנדרש, אך לא מצא צורך להכריע בפסק הדין בשאלה אם עמדו מאחורי החשבוניות עסקאות אמת (ראו גם: פסקאות 28 ו-61 לפסק הדין), שכן די היה לבית המשפט המחוזי הנכבד בכך שנמצא כי החשבוניות אינן מייצגות התקשרות בין הצדדים הנכונים של העסקאות כדי לקבוע שהחשבוניות הוצאו שלא כדין ומכך שאינן בנות-ניכוי על-ידי המערערת (זאת אף אם העסקאות שבבסיסן היו עסקאות אמת, עם צדדים אחרים מאלו הנקובים בחשבוניות).

7. לצרכי הערעור שלפנינו חשוב עוד לציין כי בית המשפט המחוזי דחה טענות שהמערערת העלתה כי במסגרת הליך הערעור "הורחבה החזית" שלא כדין. בהקשר לכך, המערערת טענה כי המשיב לא טען, בהחלטתו בהשגה, כי המערערת לא עמדה בחריג הסובייקטיבי, אלא טען זאת רק בשלב כתב התשובה לערעור, שהיה בפני בית המשפט המחוזי. ביחס לטענה זו, בית המשפט המחוזי קבע כי גדר המחלוקת הטעונה הכרעה בערעור מע"מ נקבע לפי כתב הערעור וכתב התשובה, וכי אף אם נפל פגם של היעדר הנמקה בהשגה, ממילא הוא נרפא עם ניהול הערעור, שבו ניתנה למערערת הזדמנות נאותה להתמודד עם טענות המשיב.

8. בהמשך לכל האמור לעיל – מסקנתו של בית המשפט המחוזי הנכבד היתה כי אין להתיר למערערת לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונות, ולפיכך ערעורה של המערערת בפני בית המשפט המחוזי הנכבד נדחה, תוך שהמערערת חויבה בהוצאות המשפט של המשיב בסכום של 45,000 ש"ח.

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד הנ"ל הוגש כאמור הערעור שלפנינו.

#### טענות הצדדים

9. הערעור איננו מכוון בעיקרו כלפי ממצאי העובדה והמהימנות, הניצבים בבסיס פסק הדין, אלא בנוגע לפריצת גדרי המחלוקת, על-פי טענת המערערת, כפי שהותוו במסגרת החלטת המשיב בהשגה, וזאת במהלך הערעור שהתנהל בפני בית המשפט המחוזי הנכבד. כפועל יוצא מכך, הערעור התמקד בטענה כי בית המשפט המחוזי הנכבד פגע בזכויותיה של המערערת, כאשר דן בטענות עובדתיות שהועלו לראשונה במסגרת הערעור.

10. לטענת המערערת, במסגרת הליך ההשגה, אשר נוהל בפני המשיב, ולמרות נימוקיה המפורטים של המערערת אותם שטחה בפניו – המשיב לא התייחס במסגרת החלטתו בהשגה לטענותיה הנוגעות לקיומו של החריג הסובייקטיבי בעניינה. חלף זאת, המשיב דחה, בלקוניות, את טענותיה על יסוד אי-עמידתה במבחן האובייקטיבי (שכן לטענת המשיב בסעיף 7 להחלטה בהשגה – החשבונות הוצאו על-ידי מי שלא היה רשאי ומוסמך להוציאן).

לגישת המערערת, טענותיה להיעדר הנמקה לא זכו להתייחסות נאותה גם בפסיקת בית המשפט המחוזי, אשר בחר במקום זאת להרחיב את חזית המחלוקת ולדון בטענותיו של

המשיב להעדרן של הצדקות לקיומו של החרוג הסובייקטיבי בעניינה של המערערת. למעשה, לגישת המערערת, אף עדותו של מנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב (החתום על ההחלטה בהשגה), מעלה כי היבטים הנוגעים לקיומו, או היעדרו של החרוג הסובייקטיבי – לא נשקלו במסגרת מתן ההחלטה בהשגה בעניינה של המערערת, אף שהיא העלתה טענות שונות בהקשר זה.

המערערת מפנה כתימוכין לעמדתה לפסק הדין ב-ע"א 456/92 חברת אחים אגבריה נווה עירון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 3 (21.08.1997) (להלן: עניין חברת אחים אגבריה), שם נקבע כי: "יתכן כי בהליכי הערעור לא יוכל המשיב להסתמך על נימוק חדש שלא הועלה בשלב השומה או ההשגה – כאשר בהעלאת נימוק זה יהיה משום קיפוח של הנישום".

11. לגישת המערערת, לנוכח הסמכויות הנתונות לבית המשפט המחוזי במקרים מסוג זה – יש להחיל כאן את הכלל לפיו אין לדון בטענות עובדתיות חדשות בשלב הערעור – לא רק על נישומים, אלא גם על המשיב, וזאת בשים לב לחובת ההגינות שחלה עליו.

בהתחשב בכך – המערערת סבורה כי כל שהיה על בית המשפט המחוזי לקבוע הוא כי החלטת המשיב בהשגה "איננה סבירה", נוכח העובדה ש"לא הופעל כל שיקול דעת אמיתי" בקבלת ההחלטה בהשגה.

12. המשיב, מנגד, טוען כי ההלכה הפסוקה – כפי שעולה מעניין סלע, מעניין מ.א.ל.ר.ז ומעניין זאב שרון – מלמדת שעם התקיימותו של היסוד האובייקטיבי, קרי קיומן האובייקטיבי של חשבונות שלא הוצאו כדין – על המערערת מוטל הנטל להוכיח את התקיימותו של החרוג הסובייקטיבי, אשר בכוחו להתיר את ניכוי התשומות, חרף זיוף החשבונות. בהמשך לכך, המשיב מציין כי טענות המערערת לקיומו של החרוג הסובייקטיבי בעניינה נשמעו במסגרת הליך השימוע וההשגה שהתקיים לפניו, ואף במסגרת הערעור שהוגש לבית המשפט המחוזי הנכבד, בגדרו המערערת ביקשה להוכיח כי היא היתה רשאית לנכות את מס התשומות הנטען, על אף שמדובר בחשבונות שהוצאו לה שלא כדין. טענות אלה נבחנו ונדחו על-ידי בית המשפט המחוזי, ועל כן, לגישת המשיב, דין הערעור להידחות.

13. אשר לטיעון בדבר הרחבת גדר המחלוקת, המשיב מפנה למובאות שונות מהפסיקה, מהן עולה כי חזית המחלוקת בערעור מע"מ נקבעת בהתאם לטענות הצדדים במסגרת הליך זה ולא דווקא במסגרת ההשגה (בהקשר לכך הפנה לדברי בית המשפט

בפיסקה 3 לעניין חברת אחים אגבריה). עוד צוין כי בנסיבות העניין שלפנינו, בהן המערערת שטחה במסגרת הערעור את טענותיה לקיומו של החרג הסובייקטיבי, ברי כי בית המשפט המחוזי רשאי היה להכריע בעניין זה על-פי המערכת העובדתית שהובאה בפניו (ראו: ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964) (להלן: עניין מלכוב)). לצד האמור, המשיב סבור כי אף אם נפל פגם בהיעדר הנמקה מסוימת בהחלטתו בהשגה, הרי שאין בכך כדי לסייע למערערת, שכן למערערת ניתנה ההזדמנות להתמודד עם טענותיו בעניין זה בערעור, וממילא לא נפגעו זכויותיה הדיוניות והמהותיות.

לטענת המשיב, המערערת גם היא איננה חולקת כי מדובר בחשבונות מזויפות. בהקשר זה, המשיב גורס כי בפסק הדין נקבע, כממצא עובדתי, שהמערערת לא נקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבונות ואת זהות העוסק, ויתרה מזאת – התנהלותה של המערערת גבלה בעצימת עיניים ואף מעבר לכך.

14. בסיכומי התשובה מטעמה, המערערת שבה על עיקרי טענותיה, לפיהן בית המשפט המחוזי הנכבד התעלם "מרשימת המוסכמות והפלוגתאות כפי שגובשה בין הצדדים במסגרת ההליכים המנהליים שנוהלו במשך מספר שנים", וכן נטענו טענות שונות לכך שהרחבת חזית המחלוקת בבית המשפט המחוזי גרעה מזכויותיה המהותיות והדיוניות (למשל, ביכולתה להביא ראיות שונות להוכחת צדקתה).

15. בדיון שהתקיים בפנינו, העלתה באת כוח המערערת גם את הטענה כי שאלת תום לבה של המערערת, בהקשר הניכוי של מס התשומות הכלול בחשבונות, לובנה והוסכמה בשלב המינהלי, אשר כאמור הסתיים בכך שלא הוטל על המערערת כפל קנס. מכאן עולה, לשיטתה, כי הוסכם שהמערערת נכנסת לגדר החרג הסובייקטיבי. באת-כוח המשיב דחתה טענה זו, שכן המבחן להטלת כפל מס הוא מבחן שונה, "המקל" עם העוסק, בהשוואה למבחן החל במסגרת החרג הסובייקטיבי.

אעבור איפוא עתה לליבון הדברים.

דיון והכרעה

16. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים, כפי שהובאו בכתבים השונים שהוגשו וכפי שהועלו בדיון שהתקיים בפנינו – הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות, וכך אציע לחבריי שנעשה. להלן אביא את הנימוקים העומדים בבסיס קביעתי זו.

17. כפי שציינתי בעניין זאב שרון, בפסיקת בית משפט זה נקבע כי המבחן שלפיו יוכרע אם לאפשר לעוסק לנכות מס תשומות כנגד חשבוניות שהוצאו שלא כדין – הוא מבחן אובייקטיבי, שלפיו: "די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין כדי לשלול את זכאות הנישום לנכותה". מבחן זה התגבש בעניין סלע, והתקבע כהלכה מחייבת בעניין מ.א.ל.ר.ז (ראו: עניין זאב שרון, פסקה 40).

בד בבד, נקבע בפסיקה כי לצד המבחן האובייקטיבי הנ"ל יתקיים חריג סובייקטיבי

ולפיו:

"במקרים חריגים ראוי איפוא לאפשר לנישום לנכות את מס התשומות אף אם החשבונית הוצאה שלא כדין מבחינה אובייקטיבית. מקרים כאלו יחולו, למשל, שעה שהנישום הוכיח כי לא התרשל ונקט את כל האמצעים הסבירים לוודא כי החשבונית הוצאה כדין, לרבות אימות החשבונית וזוהות העוסק. במקרים כאלה, שבהם הנישום יוכיח כי לא גילה, או היה יכול לגלות, את הפסול שנפל בחשבונית באמצעים סבירים, יותר לו ניכוי מס התשומות" (עניין מ.א.ל.ר.ז, פסקה 25 לפסק-דינו של הנשיא א' ברק, ההדגשות שלי – ח"מ).

חריג זה הינו מצומצם ביותר, ומתנה את ניכוי התשומות, חרף היות החשבונית כזו, אשר לא הוצאה כדין, בכך שהעוסק נקט בכל האמצעים הסבירים כדי לוודא כי החשבונית הוצאה כדין.

תפקיד בית המשפט המחוזי בערעורי מס

18. בערעורי מס, תפקידו וסמכותו של בית המשפט המחוזי הוא במעמד של ערכאה דיונית ראשונה, שתפקידה לברר את הטיעונים במכלול ולוודא כי נקבעה שומת-אמת לנישום. כך נפסק בעניין מלכוב בהקשר זה:

"בדונו בערעור מס הכנסה יושב בית-המשפט לא רק כפוסק בין שני בעלי-הדין כמו בערעור אזרחי, אלא על-ידי הגשת הערעור נפתח פתח לעיון נוסף בשומה שנעשתה על-ידי פקיד השומה, ומוטלת חובה על בית-המשפט לא רק כלפי הנישום המערער, אלא גם כלפי הציבור כולו, שלו ענין בכך שהשומה תהיה שומת אמת."

ראו גם: עניין אחים אגבריה, פסקה 3; רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107 (1992); משה שקל "על הסובייקטיביזציה של מערכת הצדק הפיסקאלית" מיסים כ"ח(2) א-1, סעיף 3.2 (2014)). בהתאם לכך, בית המשפט המחוזי דן ומכריע בהתאם למחלוקת המתעוררת בין הנישום לרשויות המס, כפי שזו מוצגת בפניו.

תיחום גדר המחלוקת

19. שאלת אופן קביעת גדר המחלוקת בערעור מס ערך מוסף נידונה בעניין חברת אחים אגבריה, שאליו מפנים הצדדים. באופן דומה לכאן (הגם שלא היתה שם זהות נסיבתית לערעור שבפנינו) – טענה המערערת בעניין חברת האחים אגבריה כי גדר המחלוקת בערעור מס ערך מוסף נקבע על ידי השוואה בין הנימוקים המצורפים להודעת השומה, לבין כתב הערעור שמגיש הנישום לבית המשפט. מאידך גיסא, המשיב שם טען כי המחלוקת, המחייבת הכרעה, נקבעת על ידי השוואה בין כתב הערעור המוגש לבית המשפט, לבין תשובת המשיב לכתב ערעור זה. בית משפט זה הכריע בעניין חברת האחים אגבריה בשאלה הנ"ל, תוך אימוץ עמדת המשיב שם, קרי נפסק כי המחלוקת נקבעת על-פי כתב הערעור וכתב התשובה, וכך נאמר באותה פרשה לענייננו:

"ערעור מע"מ, על אף שמו, אינו ערעור במובנו הרגיל. ההליך מכונה ערעור בסעיף 83 לחוק בהיותו ערעור על החלטת מנהל המע"מ כרשות מנהלית. עם זאת בית המשפט המחוזי דן בערעור כבית משפט של ערכאה ראשונה. [...]

משלא נקבעה בתקנות סדרי הדין בערעור מע"מ הוראה סותרת – הרי שגדר המחלוקת בערעור מע"מ נקבע על פי חליפיהם של כתב התביעה וכתב ההגנה – דהיינו על פי כתב הערעור וכתב התשובה" (עניין חברת האחים אגבריה, פסקה 3 לפסק-דינה של השופטת (כתוארה אז) ד' ביניש; ההדגשה שלי – ח"מ).

בד-בבד, בית המשפט ציין בעניין חברת האחים אגבריה כי הליך הבירור, אשר נעשה בקביעת השומה ובהשגה והנימוקים אשר נקבעו שם עשויים להוות מחסום לטענות חדשות מצד מנהל מס ערך מוסף, זאת ככל שהעלאת נימוק חדש, אשר לא צוין בהליכים הקודמים, תקפח את הנישום. כלשון בית המשפט בעניין חברת האחים אגבריה:

"אין באמור לעיל כדי לשלול טענה של נישום כנגד הסתמכותו של המנהל על נימוק שלא בא זיכרו בנימוקים שצורפו להודעת שומה או בנימוקים שליוו את ההחלטה בהשגה. יתכן כי בהליכי הערעור לא יוכל המשיב



להסתמך על נימוק חדש שלא הועלה בשלב השומה או ההשגה - כאשר בהעלאת נימוק זה יהיה משום קיפוח של הנישום" (שם), בפסקה 3 לפסק-דינה של השופטת (כתוארה אז) ד' ביניש).

הנה כי כן, שלילת יכולתו של המשיב להסתמך על נימוק חדש שלא הועלה בשלב השומה או ההשגה, כאשר בהעלאת הנימוק יש משום קיפוח הנישום – איננה סותרת את הקביעה כי גדר המחלוקת נקבעת בכתב הערעור ובכתב התשובה.

20. קיפוח של הנישום יכול להיווצר, למשל, בשל כך שנישום המגיש את נימוקיו ראשון לבית המשפט (לפי תקנה 2(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 (להלן: תקנות המע"מ)), מבסס את טיעונו על נימוקי השומה וההחלטה בהשגה. ככל שמנהל מס ערך מוסף מסתמך בתשובתו (שאותה הוא רשאי להגיש כתגובה לנימוקי הערעור של הנישום על פי תקנה 7(א) לתקנות המע"מ), או בסיכומיו, על נימוק שלא היווה חלק מנימוקי השומה ולא אוזכר בהליך ההשגה, הרי שהמערער, שלא צפה את העלאת אותו נימוק כאשר הגיש ראשון את נימוקיו לבית המשפט, עלול למצוא את עצמו מקופח (השוו: עניין מלכוב, בעמ' 686). במקרים אחרים עלול להתברר כי לנישום לא ניתנה האפשרות למצות עד תום את הליך הבירור בפני המנהל בשלבי השומה וההשגה, שכן הנימוק החדש לא הוזכר בהליכים הנ"ל, ולכן לנישום לא היתה הזדמנות להשיב לו (ראו: עמ"ה 9013/06 שלו נ' פקיד שומה ירושלים 1, פסקה 32 (15.01.2008)).

במקרים מהסוג המתואר לעיל, שבהם יש חשש לקיפוח אחד מן הצדדים ומאידך גיסא הנימוק החדש הינו חשוב לשם קביעת שומת-אמת, ייתכן שהמזור לקיפוח יימצא בהחזרת הדיון לשלב ההשגה, או במתן הזדמנות לצד המקופח להידרש לנימוק החדש.

21. לצד האמור לעיל יש להזכיר, כפי שציינתי בעניין זאב שרון, כי בחוק מע"מ נקבעו הליכי ערעור ייחודיים על פעולותיהן של רשויות מס ערך מוסף. הליכים אלה מאפשרים ביקורת שיפוטית "ערעורית" על החלטת הרשות, החורגת מעילות ההתערבות הרגילות במשפט המינהלי, כאשר במסגרת זו ניתן לבחון גם את נכונות ההחלטה, ולא רק את חוקיותה, סבירותה ומידתיותה. לשון אחר, בשונה מהביקורת השיפוטית הרגילה על המעשה המינהלי – בית המשפט בערעור מס שכזה לא ימנע בהכרח מלשים את שיקול דעתו תחת שיקול דעתו של מנהל מע"מ בהקשר של הסמכויות המדוברות (עניין זאב שרון, פסקאות 18-19). נתון זה הוא בעל משקל כאשר בית משפט זה מבקש לדון "בגלגול שלישי" בפגמים שנפלו בהליך הוצאת השומה.

22. חלק הארי מטענותיה של המערערת מכוון כנגד "פעולתו האקטיבית" כביכול של בית המשפט המחוזי הנכבד, אם בשל כך שלא הסתפק בבחינת "סבירות" החלטת המשיב, אם בשל האפשרות שבית המשפט המחוזי הנכבד הכריע בטענות עובדתיות חדשות, אשר לא עלו קודם לכן.

טענות אלה דינן להידחות. עיון בכתב הערעור שהגישה המערערת לבית המשפט המחוזי ובכתב התשובה שהגיש המשיב, מלמד כי גדר המחלוקת בין הצדדים לא היתה מוגבלת לשאלת סבירות החלטת המשיב, אלא זו הקיפה גם את טיב התנהלות המערערת וזכאותה לנכות את מס התשומות. למעשה, המערערת היא זו ש"הרחיבה" את חזית המחלוקת. כך, למשל, בסעיפים 17 ו-23 לנימוקי הערעור בפני בית המשפט המחוזי, המערערת טענה כי: "כל חשבוניות המס נשוא הערעור נוכו על ידה כדין, בתום לב ובהתאם להוראות חוק מע"מ והתקנות שהותקנו מכוחו". בסעיף 23 לנימוקיה, היא הביאה צידוקים הנוגעים להתקיימות של החרג הסובייקטיבי בעניינה, ובהקשר לכך טענה כי: "לא התעורר אצלה כל חשד, ואפילו צל צילו של חשד, כי משהו לא כשר ולא תקין בחשבוניות המס שהוצאו לה על ידי קבלני המשנה הנדונים. המערערת הסתמכה על התוצאה החיובית של כל הבדיקות שעשתה..."

23. בהתאם לכך, המשיב בתגובתו לערעור השיב כי: "בנסיבות האמורות, בדין חויבה המערערת בהחלטה בהשגה" (סעיף 35 לכתב התשובה שהוגש לבית המשפט המחוזי הנכבד); וכן כי: "בדיקת המסמכים בעניינו במבחן האובייקטיבי, מובילה למסקנה, כי עסקינן בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין" (שם בסעיף 24). נוסף לכך, בסעיפים 25-30 לכתב התשובה הנ"ל המשיב הסביר בפרוטרוט מדוע המערערת איננה נכנסת לגדרי החרג הסובייקטיבי – בכך שאף אחד מקברניטי החברה ועובדיה הבכירים, לא עשה די כדי לוודא את מהימנות ותקינות החשבוניות.

מהאמור עולה כי גדר המחלוקת בפני בית המשפט המחוזי לא היתה מוגבלת לבחינת "סבירותה" של החלטת המשיב, וממילא בית המשפט המחוזי הנכבד נדרש כדבעי להכריע בכלל המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים.

24. בנסיבות הנ"ל, דומה כי בדין ובצדק פעל בית המשפט המחוזי הנכבד כאשר נכנס לעובי הקורה, ולשם קביעת שומת אמת, הכריע במחלוקת לגופן, לאחר שקיים

מספר דיונים, קיבל תצהירים וגבה עדויות מכלל הגורמים הרלבנטיים, ובעקבות זאת אף שמע את טענות הצדדים באריכות.

25. זאת ועוד – אחרת. אף אם נניח כי המערערת לא היתה מרחיבה את חזית המחלוקת בעצמה במסגרת הערעור, עדיין אין בכך כדי להביא לביטול פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בהקשר זה יש להדגיש כי אין לדחות מכל וכל את העמדה לפיה החלטת המשיב בהשגה, אכן ניתנה בלקוניות מסוימת. עיון בטענות המערערת במסגרת ההשגה מגלה כי היא אמנם טענה לתחולתו של החריג הסובייקטיבי בעניינה, והמשיב לא התייחס מפורשות לאפשרות זו בהחלטתו. יחד עם זאת, אי-התייחסות מפורשת לטענות אלו במסגרת ההחלטה בהשגה, אפילו נראה בה ליקוי כלשהו – אין בה, בנסיבות העניין, משום פגם מאיין שיש בכוחו להחזיר את הגלגל אחורה ולאפשר למערערת לשוב ולהציג את טענותיה בפני המשיב בעניין זה, וזאת מאחר שפגם זה נרפא במסגרת הערעור.

כפי שתואר לעיל, פסק הדין של בית המשפט המחוזי הנכבד ניתח את הסוגיה שלפנינו לנתחיה, התרשם באופן בלתי אמצעי מחומר הראיות, נתן למערערת את יומה ואיפשר לה לשטוח את טענותיה בעניין זה באריכות. לכן אני מסכים לקביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה:

”אף אם היה פגם, הריהו נרפא עם הגשת כתב התשובה וניהול הערעור, שכן למערערת ניתנה ההזדמנות הנאותה להתמודד עם טענת המשיב בדבר אי עמידתה בחריג הסובייקטיבי ולהשמיע את טיעוניה בהקשר זה במסגרת הדיונים בבית המשפט, וכך אף עשתה בפועל” (שם, בפיסקה 62).

לפיכך, אף אם, כטענת המערערת, המשיב אכן לא נדרש מפורשות לשיקולים הנוגעים לקיומו של החריג הסובייקטיבי – קשה לראות כיצד יש בכך כדי לאיין את ממצאיו של בית המשפט המחוזי במכלול.

26. לגופם של דברים נטענו מטעם המערערת טענות שונות המשיגות על ממצאי עובדה ומהימנות, אותם קבע בית המשפט המחוזי. בהקשר זה המערערת טענה כי בית המשפט המחוזי התעלם מטענותיה הנוגעות לבדיקות שונות שביצעה לאימות תקינות החשבונות. אין בידי להתערב כלל בממצאי עובדה ומהימנות אלה, הן לנוכח הכלל הקובע כי התערבותו של בית משפט זה בממצאים מסוג זה תיעשה במשורה, והן מכוח העובדה כי עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי מגלה כי טענות המערערת בעניין זה נדונו לגופן ונדחו.

27. הנה כי כן, לא מצאתי כי נפל פגם בפסק הדין של בית המשפט המחוזי המצדיק את התערבותנו. בנסיבות אלה אציע לחבריי לדחות את הערעור. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ש"ח.

המשנה לנשיאה (בדימ')

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים עם חברי, המשנה לנשיאה (בדימוס), ח' מלצר, כי אין הצדקה להתערבותנו בפסק הדין של בית המשפט המחוזי.

אכן כן, גדרי המחלוקת בערעור מע"מ מותווים על-פי כתב הערעור וכתב התשובה. ברם, אין בכך כדי לפטור את המשיב מלהידרש במפורש לטענות שהובאו לפניו בהשגה, במסגרת החלטתו, ובענייננו – הטענה לתחולתו של החרוג הסובייקטיבי. מלכתחילה, לבטח היה על המשיב לעשות כן; בעניין דנן, ובכלל – אין להותיר טענות מבלעדי ליבון והכרעה בשלב ההשגה, לדיון בשלב הערעור, אם וכאשר יוגש. אלא שבדיעבד, משלא נפגעה זכות מזכויותיה הדיוניות והמהותיות של המערערת; כשהיה לה יומה להביא את ראיותיה ולטעון את טענותיה; כשאין עוד עוררין על כך שמדובר בחשבונות מזויפות; כשנקבע בבית המשפט המחוזי ממצא ברור והחלטי על כך שהמערערת לא נקטה בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את זהות העוסק ואת החשבונות, עד כדי 'עצימת עיניים'; בהתחשב בכל אלה, דינו של הערעור – להידחות.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה (בדימ'), השופט ח' מלצר.

ניתן היום, י' בתמוז התשפ"א (20.6.2021).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה (בדימ')

---

מרכז מידע, טל' 077-2703333 \*3852 ; אתר אינטרנט, <https://supreme.court.gov.il> מה 18000320\_K10.docx