



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3291/11

לפני: כבוד המשנה לנשיאה (בדימי) א' רובינשטיין  
כבוד השופט ח' מלצר  
כבוד השופט נ' סולברג

המערערת: עמותת י.ע.ל אסף הרופא

נגד

המשיבה: רשות המיסים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
(כב' השופטת ד' קרת-מאיר) מתאריך 14.03.2011 ב-ע"מ  
1164-09

בשם המערערת: עו"ד אבי גרא; עו"ד רוני מילר

בשם המשיבה: עו"ד יורם הירשברג

### פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור שהוגש כנגד מה שהמערערת הגדירה כפסק-דין של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ד' קרת-מאיר) ב-ע"מ 1164-09 (המסמך שכנגדו הוגש הערעור הוכתר כ"החלטה" על-ידי בית המשפט קמא הנכבד, והסיווג האמור – כפסק-דין, או כהחלטה – נתון אף הוא במחלוקת בין הצדדים; ראו הרחבה בפסקה 12 שלהלן). בסופו של ההליך שנוהל בבית המשפט המחוזי הנכבד – נדחה ערעורה של המערערת, שביקשה לדחות על הסף את החלטתה של המשיבה שלא לקבל את השגת המערערת כנגד השומה שהוצאה לה בגין השנים: 2007-2008.

אביא עתה את הרקע הרלבנטי להכרעה בערעור ואת השתלשלות הדברים.

2. המערערת נוסדה בשנות השישים של המאה הקודמת בתור אגודה עות'מאנית. לאחר כניסתו לתוקף של חוק העמותות, תש"ס-1980, התאגדה המערערת בתאריך 31.12.1981 בתור עמותה בהתאם לדין הישראלי. מטרת המערערת הן לאגד חברים הנכונים לתת עזרה, סיוע, סעד ושירות שאינו רפואי – לחולים המאושפזים בבית החולים אסף הרופא (להלן גם: בית החולים), וזאת מתוך דאגה ורצון להקל, במידת האפשר, על שהותם של המאושפזים בבית החולים. ראוי לציין כי הן העזרה לחולים המאושפזים בבית החולים והן העזרה לצוות הרפואי נעשים, רובם ככולם, ע"י המערערת וחבריה – על בסיס התנדבותי וללא תמורה כספית.

ברבות השנים הפעילה המערערת מספר מוקדי פעילות ברחבי בית החולים, כאשר בתום כל שנה שימשה כל יתרת הכספים שנוצרה כתוצאה מהפעילות, ככל שנותרה כזאת – לרכישת ציוד ומכשור רפואי מתקדם עבור בית החולים וכן לקניית מוצרי הנאה ופנאי עבור החולים המאושפזים.

נוכח פעילותה הנ"ל – סווגה המערערת ע"י המשיבה כמלכ"ר לצרכי מע"מ.

3. במשך הזמן החלה המערערת להפעיל חנות כלבו בבית החולים וכן מזנונים, חנות מתנות ועגלות קפה – כדי לגוון את מקורות הכנסותיה, מעבר לתרומות. בחודש יולי 1994 החליט מנהל מע"מ (להלן – המנהל) לשנות את סיווג פעילותה של המערערת בהפעלת חנות הכל-בו – ממלכ"ר לעוסק, זאת מכוח הסמכות הנתונה לו על פי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – חוק מע"מ, או החוק).

4. בעקבות ביקורת שנערכה ע"י מע"מ (רמלה) אצל המערערת בשנת 2007 נמצא על-ידי המשיבה כי פעילותה של המערערת בהפעלת מזנונים, חנות המתנות ועגלות הקפה בבית החולים (להלן ביחד: פעילות המזנונים) קרובה יותר במהותה לפעילות עסקית מאשר לפעילות מלכ"רית. על כן הוחלט בתאריך 13.05.2007 לשנות את סיווגה של המערערת גם ביחס לפעילות האמורה – ממלכ"ר לעוסק, וזאת החל מיום 01.01.2007 (להלן: שינוי הסיווג) (זאת בנוסף לשינוי הסיווג משנת 1994 כאמור – לגבי חנות הכל-בו הנ"ל).

5. המערערת השיגה בתאריך 11.06.2007 על שינוי הסיווג הנ"ל – ובתאריך 18.02.2008 השגתה של המערערת על ההחלטה האמורה לשינוי סיווג – נדחתה,

והמערערת הגישה ערעור בעניין שינוי הסיווג לבית המשפט המחוזי בתל-אביב (ראו: ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה (להלן: ההליך הראשון)). בהליך הראשון עולה, בין השאר, השאלה האם החלטת שינוי הסיווג יושמה בדרך נכונה לאור ההלכה שנקבעה ב-ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד (4) 800 (1990).

6. בעקבות שינוי הסיווג הנ"ל, ובעוד ההליך הראשון תלוי ועומד, הופקה למערערת בחודש דצמבר 2008, שומת עסקאות, שבגדרה נכתב כי בהתאם להחלטת שינוי הסיווג – הוחלט לחייב אותה במע"מ כ"עוסק" על פעילות המזנונים בגין השנים: 2007-2008, בסכום של 563,493 ש"ח (להלן: השומה).

7. המערערת השיגה על ההחלטה לחייב אותה במע"מ במסגרת השומה האמורה, ולאחר שהשגתה נדחתה – היא ערערה על כך לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו במסגרת ההליך, מושא הערעור שלפנינו (להלן: ההליך השני).

8. בגדר ההליך השני המערערת העלתה בעיקר טענות הנוגעות לשינוי הסיווג, ואולם במהלך דיון שהתקיים בפני בית המשפט המחוזי הנכבד, הצדדים הסכימו ששאלת שינוי הסיווג תוכרע במסגרת ההליך הראשון, וכי ההליך השני יעסוק בעיקרו בשאלת סמכותו של מנהל מע"מ להוציא את השומה למערערת, בזמן שהערעור בעניין שינוי סיווג תלוי ועומד. במסגרת זו, המערערת טענה כי השומה שנמסרה לה – הוצאה בחוסר סמכות. בהקשר זה המערערת גרסה כי על פי הוראות סעיף 64 (ג) לחוק – המשיבה לא היתה רשאית למסור למערערת הודעה בדבר שומת עיסקאות לשנים: 2007 ו-2008, על בסיס הודעת שינוי הסיווג, מושא ההליך הראשון, כל עוד ההליך הראשון עודנו תלוי ועומד.

לשיטתה של המערערת, הוראת סעיף 64 (ג) לחוק קובעת כי הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, ומשכך המשיבה היתה מנועה מלפעול בהתאם להחלטה לשנות את סיווג המערערת ל"עוסק" לגבי פעילות המזנונים – עד להכרעת בית המשפט בהליך הראשון.

9. המשיבה טענה מנגד כי פעלה על פי הוראת סעיף 58 לחוק, כאשר שינתה את סיווגה של המערערת מ"מלכ"ר" ל"עוסק", וכי אף שהגשת ערעור על ההחלטה האמורה אכן מעכבת את ביצועה, הרי שעל פי שיטתה – עיכוב הביצוע בא לידי ביטוי רק בכך שהמערערת איננה נדרשת – כל עוד הערעור תלוי ועומד – להוציא חשבונות

וחשבונות מס/קבלות, ולהגיש דו"חות ולבצע פעולות נוספות, הנדרשות על פי החוק מכל עוסק. עם זאת, נטען על ידי המשיבה, כי הוראת סעיף 64(ג) לחוק איננה פוגעת בסמכותו של המנהל, להוציא למערערת שומת עיסקאות על פי סעיף 77 לחוק. עוד טענה המשיבה, כי הפרשנות אותה המערערת מבקשת ליתן לעיכוב הביצוע הקבוע בסעיף 64 לחוק – מביאה, לגישה, לתוצאה אבסורדית, על פיה המשיבה עלולה לעמוד בפני שוקת שבורה, ולהיות מנועה מלהוציא שומה, גם במקרה שבו החלטתה על שינוי הסיווג תאושר בבית משפט – אם אישור זה ינתן בחלוף חמש שנים לאחר שהמערערת הגישה את דו"חותיה (זהו פרק הזמן העומד לרשות המשיבה להוצאת השומה על פי סעיף 77 לחוק).

פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד

10. בית המשפט המחוזי הנכבד קיבל את טענותיה של המערערת, תוך שהוא דוחה את עמדתה של המשיבה, שגרסה כאמור כי עיכוב הביצוע של ההחלטה לשינוי סיווג, המוסדר בסעיף 64(ג) לחוק מע"מ – איננו מונע מהמנהל להפעיל את סמכותו מכוח סעיף 77 לחוק ולשום את המערערת לפי מיטב שפיטתו. חרף קביעה זו נפסק כי במקרה דנן – אין מקום לבטל את השומה, למרות הפגמים שנפלו בהליך, וזאת מכוח דוקטרינת "הבטלות היחסית". בהקשר זה נקבע כי עם הגשת הערעור בגין ההליך הראשון – חל סעיף 64(ג) לחוק, לפיו הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל (זולת אם החליט בית המשפט אחרת), ולפיכך ההחלטה לשום את המערערת לפי מיטב השפיטה, מספר חודשים לאחר שהוגש הערעור על החלטת המשיבה בדבר שינוי הסיווג – ממלכ"ר לעוסק – אכן נגועה בליקויים, שכן היא מתבססת על אי ביצוע פעולות הנדרשות מעוסק, שהן אותן פעולות שאפילו המשיבה אישרה כי הן מעוכבות לפי סעיף 64(ג) לחוק (עם הגשת הערעור על שינוי הסיווג).

בית המשפט המחוזי הנכבד סיכם איפוא כי כאשר המשיבה התעלמה מעיכוב ביצוע החלטת המנהל כאמור בסעיף 64(ג) לחוק – היא פעלה בניגוד לחוק, ומשכך מדובר בפעולה שנעשתה בחוסר סמכות. עם זאת, בית המשפט המחוזי הנכבד הגיע למסקנה כי על אף חריגה מסמכות – בשקלול הנסיבות, אין מקום לבטל את החלטת המנהל לגופה, וזאת למרות הפגמים האמורים שנפלו בה. בית המשפט המחוזי הנכבד הטעים, כי הנזק העיקרי, עליו הצביעה המערערת – הוא הצורך להגיש ערעור נפרד על השומה כדי לעכב את ביצועה, וכי אין מדובר בקושי של ממש, וניתן לפצות על כך בדרך של חיוב המשיבה בהוצאות.

11. לגופו של עניין, נפסק כי מול האינטרס, עליו מצביעה המערערת (המצדיק את ביטול השומה) – עומד אינטרס ציבורי משמעותי לא פחות, והוא מתן אפשרות למשיבה לגבות את המס המגיע לה, אם יידחה הערעור ותתקבל הקביעה בעניין שינוי הסיווג. בית המשפט המחוזי הנכבד הדגיש, כי ביטול השומה עלול להוביל לפגיעה באינטרס הציבורי של גביית מס אמת, בעוד שאי-ביטולה של השומה לא יגרום למערערת, בנסיבות, כל נזק מעבר לזה שכבר נגרם לה בכך שהיא נאלצה להגיש את הערעור על החלטתו של המנהל לשום אותה לפי מיטב השפיטה. כדי לפצות את המערערת בגין נזק זה – בית המשפט המחוזי הורה למשיבה לשלם למערערת 10,000 ש"ח כהוצאות בגין ההליך השני.

12. הקביעות הנ"ל הן מושא הערעור שבפנינו.

זה המקום להעיר כי המשיבה טוענת כי החלטה מעין זו שהתקבלה על-ידי בית המשפט המחוזי הנכבד – היא בבחינת החלטה אחרת שניתנת לערעור רק אם ניתנה רשות לכך (והיא מפנה בעניין זה לסעיף 41(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב] התשמ"ט-1984), כאשר המועד להגשת בקשה שכזו לבית משפט זה הוא שלושים ימים מיום שהודעה ההחלטה. במקרה שלפנינו המערערת ערערה על ההחלטה מבלי שנתבקשה (וממילא גם לא ניתנה) רשות לכך, ואף זאת רק לאחר כ-43 ימים מיום שההחלטה הגיעה לידי המערערת. בא-כוח המשיבה הוסיף כי אפילו שדי בכך בעקרון כדי לסלק את הערעור על הסף, אין הוא עומד כאן על טענה זו, שכן לשיטתו דין הערעור להידחות לגופו, אולם הוא מבקש להביא בחשבון את המשגה האמור – בסיווג ההליך ובאיחור שחל בהגשתו – לצורך פסיקת הוצאות.

בשים לב לגישתו האדיבה וההגונה הנ"ל של בא-כוח המשיבה – אשאר את שאלת הסיווג האמורה בצריך עיון, ואדון בערעור לגופו. טרם שאדרש לטענות הצדדים בערעור, אביא את סעיפי החוק הרלבנטיים לענייננו כדי לבאר את הדברים.

המסגרת הנורמטיבית

13. הערעור שלפנינו נוגע לשלושה סעיפי חוק מרכזיים מתוך חוק מע"מ, אותם אביא מיד.

בבסיס ההליכים המתנהלים בין הצדדים (ההליך הראשון וההליך השני, מושא הערעור שלפנינו) עומדת החלטתו של המנהל לשנות את סיווגה של המערערת מ"מלכ"ר" ל"עוסק" לגבי פעילות המזנונים מכוח סמכותו לפי הוראת סעיף 58 לחוק, הקובעת כך:

”58. המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס, או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר.”

14. המערערת השיגה כאמור על שינוי הסיווג הנ”ל, ומשנדחתה השגתה – היא ערערה במסגרת ההליך הראשון על הקביעות הנ”ל בהתאם לסעיף 64 לחוק מע”מ, שלפיו:

”64. (א) פעל המנהל על פי סעיפים 52(ב) עד (ד), 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61 או 106ב(א) יודיע על כך לנוגע בדבר, והרואה עצמו נפגע רשאי, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה, לערער לפני בית המשפט המחוזי.

(ב) ...

(ג) הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם החליט בית המשפט אחרת”  
(ההדגשה שלי – ח”מ).

15. בעת שהערעור, שהוגש מטעם המערערת בגדר ההליך הראשון, תלוי עדיין ועומד – המשיבה הוציאה למערערת שומה לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 77 לחוק מע”מ, אשר מורה, בחלקיו הרלבנטיים לענייננו, כך:

”77. (א) הגיש חייב במס דו”ח תקופתי ולדעת המנהל הדו”ח איננו מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע, רשאי המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב במס (להלן - שומה).

(ב) השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו”ח...  
(ג) הודעת השומה תפרט את נימוקי השומה.”

עתה אציג את טענות הצדדים בערעור.

טענות המערערת

16. במסגרת ערעורה – המערערת מעלה טענות שעיקרן בקביעתו של בית המשפט המחוזי הנכבד שראה לעשות שימוש בדוקטרינת “הבטלות היחסית” כדי להגיע

לתוצאה של אי-ביטול השומה שהוצאה לה, וזאת הגם שקיבל את טענתה שהשומה נגועה בחוסר סמכות. בנוסף ובשים לב לכך שהמשיבה הציגה עמדה כי יש להותיר על כנה את התוצאה אליה הגיע בית המשפט המחוזי הנכבד, אם כי מטעמים שונים מאלה שעליהם התבסס בית המשפט המחוזי הנכבד (זאת בהתחשב בהשגות המשיבה לעניין קביעת חוסר הסמכות) – המערערת התייחסה גם להשגות אלו במסגרת סיכומי תשובתה (השוו: ע"א 756/82 קיבוץ יגור קבוצת עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' שירותי נפט בע"מ, פ"ד מא(1) 85, 92 (1987); ועיינו: אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1012 (מהדורה שתיים עשרה, 2015)).

המערערת סומכת איפוא את ידיה על קביעתו של בית המשפט המחוזי הנכבד בהליך השני בעניין החריגה של המנהל מסמכותו, אך מלינה על כך שחריגה זו לא הובילה למתן הסעד שהתבקש על-ידיה, קרי: ביטול השומה. פירוט נוסף יבוא להלן.

17. בעניין שאלת הסמכות – המערערת טוענת כי בית המשפט המחוזי צדק משהחליט לאמץ את פרשנותה לסעיף 64(ג) לחוק מע"מ. לשיטתה, לשון הסעיף האמור ותכליתו מובילים למסקנה כי המנהל היה מנוע מלפעול לאחר שינוי הסיווג (דהיינו: להוציא שומה על בסיס הסיווג החדש שנקבע) – כל עוד לא הוכרע הערעור בשאלת שינוי הסיווג.

18. המערערת מוסיפה וטוענת כי מהשתלשלות הליכי החקיקה, שבמסגרתם חוקק סעיף 64(ג) לחוק, עולה שכוונתו הראשונית של מציע ההוראה אכן היתה למסד תפיסה התואמת את הפרשנות המוצגת על ידי המשיבה, לפיה הגשת ערעור לגבי החלטה של המנהל, כגון: שינוי סיווג – לא תעכב את ביצוע ההחלטה ולא תימנע הוצאת שומה על בסיסה, וזאת על פי נוסחו של הסעיף בהצעת החוק המקורית. ואולם השינוי שחל בלשון הסעיף במהלך הליכי החקיקה עד שהגיע לנוסחו הנוכחי, מלמד, לשיטתה של המערערת – כי בסופו של דבר, הוחלט לזנוח את הכוונה המקורית, ולהעדיף גישה אחרת, לפיה ביצוען של מספר החלטות שונות מכוח חוק מע"מ, וביניהן החלטה לשינוי סיווג – תעוכבנה, כל זמן שלא נתקבלה הכרעה בערעור שהוגש על אותן החלטות. המערערת טוענת בנוסף כי הפרשנות שהמשיבה מציעה לסעיף החוק – מביאה לחוסר אחידות, שכן היא מובילה את הנישום להתנהל בהתאם לסיווג הישן, בעוד שרשות המיסים אמורה להתייחס אליו בהתאם לסיווג החדש.

19. המערערת טוענת עוד כי ככל שהמשיבה היתה מעוניינת בהוצאת שומה לפי מיטב השפיטה על בסיס ההחלטה לשינוי סיווג – היה עליה לפנות לבית המשפט

המחוזי במסגרת ההליך הראשון כדי שיאפשר לה לעשות כן, בהתאם לחריג הנזכר בסיפא של סעיף 64(ג) לחוק. כך לשיטתה של המערערת, היתה נפתרת גם בעיית ההתיישנות, עליה הלינה המשיבה בפני בית המשפט המחוזי הנכבד.

20. באשר לתוצאה האופרטיבית של פסק הדין (להלן: הסעד) – המערערת סבורה כי היה על בית המשפט המחוזי הנכבד להימנע מפנייה לדוקטרינת "הבטלות היחסית", שכן טענותיה של המשיבה בהקשר זה הועלו רק בשלב הסיכומים במסגרת ההליך השני. לתפיסתה של המערערת, מדובר איפוא בהרחבת חזית אסורה, ועל כן בית המשפט המחוזי הנכבד שגה משקיבל את טענת המשיבה בהקשר זה, והותיר את השומה על כנה.

21. לגופו של עניין, המערערת טוענת שהשימוש שנעשה בדוקטרינת "הבטלות היחסית" איננו ראוי, בנסיבות, וכי היה על בית המשפט המחוזי הנכבד לבטל את השומה נוכח העובדה שזו הוצאה תוך חריגה מסמכות ומשום שלא קיימים בנידון אינטרסים "כבדי משקל" מיוחדים המצדיקים להותיר את השומה בתוקף. בהקשר זה נטען, כי לא תיגרם פגיעה ממשית לאינטרס הציבורי במידה שתיחסם אפשרותה של המשיבה לגבות מע"מ בעניין נקודתי וזניח זה בפעילותה הפילנטרופית הכוללת של העמותה. אדרבא המערערת סבורה כי אינטרס הציבור מחייב דווקא שלא לאשר את הפעולות שהמשיבה, שהיא רשות מנהלית, ביצעה בחוסר סמכות ובניגוד להוראות החוק. עוד נטען, כי בניגוד לעמדתו של בית המשפט המחוזי הנכבד באשר לסעד – הותרת השומה על כנה צפויה לגרום למערערת נזקים כלכליים משמעותיים והדבר אף עלול לשבש את פעילות העמותה ולפגוע, כפועל ישיר מכך – בחולים, בבית החולים ובעקיפין במדינה עצמה.

22. נוכח כל האמור לעיל, המערערת סבורה כי יש להתערב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ולהורות על ביטולה של השומה שהוצאה למערערת בגין השנים: 2007-2008.

#### טענות המשיבה

23. המשיבה סבורה מאידך גיסא כי יש להותיר את הסעד על כנו, אך כאמור מטעמים שונים מאלה שעליהם הסתמך בית המשפט המחוזי. לשיטתה, קיימים מספר שיקולים המצביעים על כך שאין לשלול את סמכותו של המנהל להוציא שומה, אף כאשר ערעור בעניין החלטה לשינוי סיווג עודנו מתברר, ואלו הם:



(א) פרשנות לשונית של סעיף 64(ג) לחוק מע"מ – המשיבה טוענת כי סעיף 77 לחוק מכוחו הוצאה השומה – איננו נמנה על הסעיפים שאליהם מכוון סעיף 64(ג) לחוק. בהקשר זה המשיבה סבורה כי סעיף 64(ג) לחוק מתלה את תוקפן של ההחלטות הנזכרות בסעיף 64(א) לחוק, במידה שמוגש עליהן ערעור, אך הוא איננו שולל את סמכותו של המנהל להוציא שומות על פי מיטב שפיטתו לפי סעיף 77 לחוק.

המשיבה מוסיפה כי אימוץ הפרשנות המוצעת על-ידי המערערת הופכת, למעשה, את עיכוב הביצוע ל"שלילת סמכות", וזאת לאור תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק, שאיננה נדחית (על פי שיטת המערערת) כתוצאה מעיכוב הביצוע. לגישת המשיבה, יש בסעיף 64(ג) לחוק, לכל היותר, איפוא, כדי להוביל לעיכובו של הדיון בערעור על השומה, עד להחלטה בערעור על שינוי הסיווג, וזאת על פי פרשנות לשונית דווקנית של ההוראה.

(ב) פרשנות תכלית של סעיף 64(ג) לחוק מע"מ – המשיבה סבורה כי קביעתו של בית המשפט המחוזי הנכבד נוגדת גם את תכליתו של סעיף 64(ג) לחוק. לשיטתה של המשיבה, מטרתו של עיכוב הביצוע המוגדר בסעיף 64(ג) לחוק איננה שונה מזו של עיכוב ביצוע הניתן במסגרת הדין הפרוצדורלי הכללי, והיא: שמירה על הקיים, לאור קושי שעלול להתעורר בהשבת המצב לקדמתו, ככל שלא יעוכב הביצוע.

בענייננו, המשיבה סבורה כי תכלית זו מצדיקה אמנם דחייה של כל הפעולות שהנישום נדרש לבצע כתוצאה מההחלטה על שינוי הסיווג, אך אין בה כדי להצדיק, לשיטתה, שלילה של סמכות המנהל להוציא שומה, תוך שערעור בעניין שינוי סיווג ממשיך להתנהל, וזאת מאחר שהפקת שומה, בפני עצמה – איננה יוצרת מצב בלתי הפיך שלא ניתן יהיה לתקנו, ככל שיתקבל ערעורה של המערערת בעניין שינוי הסיווג. לטענת המשיבה, דווקא איסור על הוצאת השומה בתקופה שעד ההכרעה בערעור בעניין שינוי הסיווג, היא זו שעלולה לגרום למצב בלתי הפיך, וזאת לאור הוראת סעיף 77(ב) לחוק מע"מ הקובעת תקופת התיישנות של 5 שנים להפקת השומה. בהקשר זה המשיבה טוענת כי במידה שהליכי הערעור יתארכו מעבר לתקופה הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק – לא ניתן יהיה לשום את המס המגיע מן הנישום, אף אם ערעורו בעניין שינוי הסיווג יידחה בסופו של יום. מכאן שלגישת המשיבה, יש לתת לסעיף 64(ג) לחוק – פרשנות המתיישבת עם הסדר ההתיישנות המופיע בסעיף 77(ב) לחוק כדי לאפשר "הרמוניה נורמטיבית" בין הוראות החוק השונות.

(ג) האינטרס הציבורי ושיקולי מדיניות – המשיבה מוסיפה וטוענת כי יש להעדיף את הפרשנות המוצעת על ידה לסעיף 64(ג) לחוק מע"מ, על פני זו שמציעה המערערת, וזאת לנוכח הפערים בנזקים הפוטנציאליים העלולים לנבוע מכל אחת מהפרשנויות, עליהם אף עמד בית המשפט המחוזי הנכבד בפסק דינו במסגרת הדיון בשאלת הסעד. לטענת המשיבה, ככל שתתקבל פרשנותה – לא יגרם למערערת ולנישומים דוגמתה נזק משמעותי, שכן תשלום המס בהתאם לשומה ממילא יעוכב עד להחלטה בערעור על שינוי הסיווג (בכפוף להגשת ערעור בעניין השומות שיופקו). בתוך כך המשיבה טוענת, כי קביעתו של בית המשפט המחוזי הנכבד בעניין, עלולה לגרום לנזקים נכבדים לקופת המדינה, הואיל ויתכנו כאמור מקרים שבהם ההליכים בעניין שינוי הסיווג ימשכו תקופה ארוכה ולא יאפשרו הוצאת שומה לנישום לאחר תקופה ההתיישנות הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק.

יתר על כן נטען כי הותרת פרשנותו של בית המשפט המחוזי הנכבד בעינה – עלולה לתמרץ נישומים רבים, שהוחלט לשנות את סיווגם, לערער על החלטה זו ואף "לגרור" את הליכי הערעור, ולו בשל האפשרות שתחלוף תקופת ההתיישנות ולא ניתן יהיה להוציא להם שומה לשנים מסוימות.

24. באשר לדוקטרינת "הבטלות היחסית" – המשיבה סבורה כי יש לדחות את כל טענותיה של המערערת בהקשר זה, משורה של טעמים:

ראשית, המשיבה טוענת כי בית המשפט רשאי להידרש לדוקטרינה האמורה גם מיוזמתו, ולכן אין בעובדה שהיא הועלתה לראשונה רק במסגרת הסיכומים מטעמה כדי להוות הרחבת חזית אסורה.

שנית, נטען כי הפניה לדוקטרינת "הבטלות היחסית" מוצדקת בנסיבות דנן, ויישומה נעשה פה, לגישת המשיבה – באופן המאזן כדבעי בין מלוא השיקולים הרלבנטיים השונים. משכך טוענת המשיבה כי אין הצדקה להתערבותנו גם בעניין זה.

25. זה המקום לציין כי בעוד שהערעור שלפנינו תלוי ועומד – המשיבה הגישה בקשה לבית המשפט המחוזי במסגרת ההליך הראשון להתיר לה להוציא למערערת שומת עסקאות גם עבור השנים: 2009-2013, תוך דחיית גבייתו של המס וזאת מכוח הסיפא של סעיף 64(ג) לחוק. בית המשפט המחוזי הנכבד נעתר לבקשתה זו של המשיבה, אך הורה כי תשלום המס שיקבע בשומה שתוצא כאמור יעוכב, וזאת עד

שתתקבל הכרעתנו בהליך הנוכחי (ראו: החלטה ב-ע"מ 1068/08 מתאריך 20.06.2014). כזכור ההליך שבפנינו מתייחס לשומה שהוצאה בגין עסקאות שביצעה המערערת בפעילות המזונוים בשנים: 2007-2008 ולכן אין בהחלטה זו כדי להשפיע במישרין על ענייננו, אלא אולי רק בעקיפין מכוח ההזקקות של המשיבה עצמה לסעיף 64(ג) סיפא לחוק, נושא עליו נעמוד בהמשך.

התפתחויות נוספות

26. להשלמת התמונה יצויין עוד כי בדיון שהתקיים בפנינו – הצגנו בפני הצדדים הצעת פשרה מטעמנו, וזאת במטרה לסיים את הסכסוך הכולל ביניהם על דרך של הסדר משום דרכי שלום. המערערת הודיעה, בהתאם להחלטה שהורתה לה לעשות כן, כי היא נכונה לקבל את הצעת הפשרה האמורה, ואולם המשיבה בתגובתה מסרה כי היא איננה יכולה להיענות להצעה והביעה את רצונה כי הערעור יוכרע לגופו. עם זאת המשיבה הוסיפה כי אין בהודעתה זו כדי למנוע מהצדדים להמשיך ולנסות להשיג הבנה ביניהם, לפנים משורת הדין, אף לאחר שיינתן פסק הדין בשאלה העקרונית.

27. נוכח העובדה שההסדר שהוצע על ידינו לא הסתייע כאמור עד כה, הרי שעתה, לאחר תיאור הדברים והמחלוקות – עלי לעבור לליבון הסוגיות העולות מן המכלול, ובכך אעסוק מיד בסמוך.

דיון והכרעה

28. בפנינו עומדות שתי סוגיות מרכזיות:

האחת – האם המשיבה פעלה בגדר סמכותה כאשר הוציאה למערערת שומה לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 77 לחוק מע"מ, בהתאם לשינוי סיווגה של המערערת מ"מלכ"ר" ל"עוסק", בזמן שערעור בדבר שינוי הסיווג האמור, לפי סעיף 64 לחוק, תלוי ועומד עדיין?

השנייה, בהנחה שהמשיבה חרגה מסמכותה – מהו הסעד הראוי בנסיבות?

29. בעקבות עיון בחומר הרב שהונח לפתחנו ושמיעת טיעוני באי-כוח הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות, בכפוף לאמור בפיסקאות 61-63 שלהלן, וכך אציע לחברי שנעשה. לשיטתי, המשיבה אכן חרגה כאן מסמכותה, כאשר הוציאה

למערערת שומה, בזמן שהערעור בהליך הראשון עודנו מתברר. עם זאת, בנסיבות העניין, סבורני כי בית המשפט המחוזי הנכבד צדק משהחליט שלא לבטל את השומה, והכל תוך שמירת זכויות וטענות אחרות שהצדדים רשאים להעלות, כמפורט בפיסקה 61 שלהלן. אנמק כעת את הטעמים למסקנות הנ"ל.

פרשנות הוראת סעיף 64(ג) לחוק מע"מ

30. כאמור, השאלה הראשונה הדורשת בירור – נוגעת לסמכות המנהל להוציא שומה על פי מיטב השפיטה, וזאת טרם שנתקבלה הכרעה בערעור שהגישה המערערת, לפי סעיף 64 לחוק, על החלטת המנהל לשנות את סיווגה. שאלה זו מתעוררת כאן לנוכח הוראת ס"ק 64(ג) לחוק הקובעת כי הגשת ערעור על החלטות מסוימות של המנהל, לרבות החלטה בדבר שינוי סיווגו של חייב במס, תוביל לעיכוב ביצוען.

כפי שכבר צוין לעיל, כל אחד מהצדדים מפרש באופן שונה את הסעיף הנ"ל (ובית המשפט המחוזי הנכבד צידד בעניין זה כאמור בגישת המערערת). משכך, אפנה עתה לבירור הפרשנות הראויה להוראת הסעיף, ואולם טרם שאעשה כן, אעיר מספר הערות כלליות בעניין כללי הפרשנות הנוהגים בחקיקה העוסקת בדיני מס.

31. כללי הפרשנות המקובלים בדיני מיסים דומים בעקרון לאלו החלים על חקיקה רגילה. בהתאם לכללים אלה, הבסיס הפרשני הינו לשון החוק, כאשר מבין מתחם האפשרויות הלשוניות – על בית המשפט להעדיף את הפרשנות, אשר מגשימה את תכליתו של החוק ואת עיקרי השיטה המשפטית (ראו, למשל: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74-75 (1985); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302-303 (2008); דנג"צ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' אסתר כהן (14.04.2013); עיינו גם: אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997) (להלן: ברק). להתפתחות ההלכה בנושא ראו: פסק דיני ב-ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב-יפו נ' שבטון (18.08.2011) (להלן: עניין שבטון), ולעמדת הספרות המשפטית ביחס להלכה זו – עיינו: אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר) מס הכנסה 37-38 (התשע"א – 2009) (להלן: ספר רפאל); דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק 595 (2009) (להלן – גליקסברג, ספר ברק); אהרון נמדר מס הכנסה 43-47 (2009), יוסף מ' אדרעי אירועי מס 27-31, 49-53 (תשס"ז – 2007).

32. במסגרת הפרשנות התכליתית של דיני המס – אין לפרש את החוק באופן דווקני, או בהכרח מצמצם – לטובת הנישום, או להיצמד לדרישה ללשון ברורה לצורך הטלת מס, או פטור ממס, כפי שהיה נהוג בעבר. יחד עם זאת, הכללים הנ"ל עשויים לשמש כשיקולים במסגרת הפרשנות התכליתית (ראו: עע"מ 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, פסקה 28 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ' נאור (2.2.2012)). היטיב לסכם את עקרונות הפרשנות התכליתית בדיני המיסים פרופ' ברק במאמרו הנ"ל, בקובעו כך:

"מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס".

(ראו: ברק, בעמ' 441; ההדגשות שלי – ח"מ).

סברוני כי הליכה בדרך פרשנית מקובלת זו מובילה למסקנה כי יש לבכר כאן את פרשנותה של המערערת, על פני זו של המשיבה, ואפרט הדברים מיד בסמוך.

מגוון המשמעויות הלשוניות

33. מסעיף 64 לחוק אנו למדים כי ביצוען של החלטות המנהל, הנוגעות, בין היתר, לשינוי סיווגו של חייב במס – מעוכב במידה שהנישום מחליט לערער על אותן החלטות, "זולת אם החליט בית המשפט אחרת".

לשון הסעיף תומכת איפוא בפרשנותה של המערערת, שכן ברי כי כל עוד מעוכבת ההחלטה בדבר שינוי הסיווג – המנהל לכאורה לא יכול לפעול בהתבסס על החלטה זו, אלא אם כן פנה לבית המשפט וקיבל את הרשאתו לפעול אחרת. כפועל יוצא מכך – אין המנהל יכול להוציא שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסיווג החדש, כל עוד לא קיבל רשות מבית המשפט לכך.

זאת ועוד: סברוני כי אין כל עיגון לשוני לפרשנותה של המשיבה הגורסת כי סעיף 64(ג) לחוק מעכב רק את חובותיו של הנישום הנגזרות משינוי הסיווג (כגון: הוצאת חשבונות וחשבוניות מס/קבלות בגין העסקאות, הגשת דו"חות תקופתיים בעניין העסקאות וניכוי מס תשומות). לשונה של הוראת החוק האמורה ברורה, והיא

קובעת בפשטות כך: "הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל". אין בלשון הסעיף כל הבחנה בין חובות הנישום לבין סמכויות המנהל – והסעיף מעכב את ביצועה של "ההחלטה", על כל המשתמע מכך. בנסיבות העניין, דומה כי אילו חפץ המחוקק שעיכוב הביצוע לא יגרע מסמכויות המנהל על פי הוראות אחרות בחוק – ברי כי הוא היה הוא כותב זאת במפורש (השוו, לדוגמא: סעיף 82(ו) לחוק מע"מ).

34. זאת ועוד – אחרת. סבורני, כי אין ממש גם ביתר טענותיה של המשיבה ביחס לפרשנות הלשונית של סעיף 64 לחוק. אעיר כי, כטענת המשיבה, סעיף 77 לחוק מע"מ אכן איננו כלול במסגרת סעיף 64(א) לחוק, ומשכך אין בערעור על החלטה לשינוי סיווג כדי למנוע מהמשיבה, לכאורה, להוציא לנישום שומה. יחד עם זאת, מובן כי השומה אותה רשאי המנהל להוציא אמורה להיות מוגבלת בהוראות הדין, ועל כן ככל שהוגש ערעור על החלטה לשינוי סיווג (שביצועה מעוכב מכוח סעיף 64(ג) לחוק) – לא ניתן להוציא שומה בהתאם לסיווג החדש. משמעות הדברים היא שעיכוב הביצוע שנקבע בסעיף 64(ג) לחוק איננו מונע מהמשיבה להוציא שומה באופן כללי (למשל עקב דיווחים כוזבים, או השמטות – לפי הסיווג הקודם), אלא רק מגביל את יכולתה להוציא שומה המתבססת על ההחלטה, שביצועה מעוכב – עד הכרעה בערעור בעניין אותה החלטה. פרשנות לשונית של סעיף 64(ג) לחוק מובילה איפוא למסקנה כי במקרה שלפנינו – למשיבה היתה סמכות להוציא למערערת שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסיווג ה"קודם" כמלכ"ר, אך לא היתה למנהל סמכות להוציא למערערת שומה בהתבסס על סיווג ה"חדש", הנתון במחלוקת ומצוי בהליך בירור בפני בית המשפט המחוזי.

35. הנה כי כן – בחינה לשונית של הסעיף הנדון מלמדת כי המנהל איננו רשאי לפעול בהתבסס על ההחלטה לשינוי סיווג, כל זמן שביצועה של החלטה זו מעוכב. אף כי די בכך כדי לאמץ את פרשנותה של המערערת, אפנה לבחון עתה – למען שלמות התמונה – גם את תכליתה של הוראת סעיף 64(ג) לחוק מע"מ.

#### פרשנות תכליתית

36. לשיטתה של המשיבה, תכליתו של עיכוב הביצוע על החלטות של המנהל מכוח סעיף 64(ג) לחוק – דומה לתכליתו של עיכוב הביצוע הניתן לגבי החלטות שיפוטיות הקיים בסדרי הדין הכלליים, אשר מטרתו: למנוע מצבים שבהם לא ניתן יהיה, או, למצער, יהיה קשה מאד להשיב את המצב לקדמותו, במידה והערעור שהוגש – יתקבל. בתוך כך, המשיבה טוענת כי הפרשנות המוצעת על-ידה (שלפיה – עיכוב ביצוע של

החלטות המנהל מכוח סעיף 64(ג) לחוק מתייחס רק לחובות הנישום הנגזרות מאותן החלטות) מגשימה אותה תכלית, שכן, לדבריה – סמכות המנהל להוציא שומה איננה יוצרת מצב בלתי הפיך מבחינת הנישום, הואיל והנישום זכאי לערער על השומה ובכך להביא לעיכוב של תשלום חוב המס הנובע מהשומה וזאת בהתאם לסעיף 91 לחוק. משכך, המשיבה סבורה, כי יש לאמץ את הפרשנות שהיא מציעה.

37. מבלי לקבוע מסמרות, ואף אם נקבל את ההקבלה הנ"ל בין עיכוב הביצוע דכאן, לבין זה הקיים בסדרי הדין הכלליים (עניין שהוא מסופק, בנסיבות, כמבואר בהמשך) – אינני רואה בכך הצדקה לאימוץ פרשנותה של המשיבה. זאת מאחר שהתכלית שעליה מתבססת פרשנותה של המשיבה – מוגשמת, באותה המידה, גם באמצעות קבלת פרשנותה של המערערת, ובהינתן ששתי הפרשנויות מגשימות את תכלית הסעיף – מן הראוי, לדעתי, ליתן משקל רב יותר לפרשנות שמקלה עם הנישום, כאמור בסיפא לדבריו של פרופ' ברק המובאים בפיסקה 32 שלעיל.

38. זאת ועוד – אחרת. נראה כי ההיקש, או ההקבלה שהמשיבה מנסה לבצע בין עיכוב הביצוע הקבוע בסעיף 64(ג) לחוק, לבין עיכוב ביצוע של החלטות שיפוטיות בהתאם לסדרי הדין הכלליים – איננו מדויק ואיננו משקף את כוונת המחוקק פה. במה דברים אמורים? זאת אבאר מיד בסמוך בפיסקאות הבאות.

39. לשון הסעיף וההיסטוריה החקיקתית – נוסחו של סעיף 64(ג) לחוק כיום איננו זהה לזה שהוצע תחילה, במסגרת הליך החקיקה של חוק מע"מ. בהצעת החוק המקורית ("ח מס' 1178, י"ז באייר תשל"ה, 28.4.1975), קרא הסעיף (שמספרו שם היה 65(ב)) כך:

"אין בהגשת ערעור כדי לעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם הסכים המנהל לדחותו, או אם הורה בית המשפט על עיכובו".

עיננו הרואות כי על פי נוסחה המקורי של ההוראה הנ"ל בהצעה – נקודת המוצא היתה כי הגשת ערעור על החלטתו של המנהל – איננה מביאה לעיכוב ביצועה של החלטה. מתכונת זו, דומה במהותה לזו הנהוגה בסדר הדין הפלילי והאזרחי באשר להחלטות שיפוטיות, שם נקבע כי הכלל הבסיסי הינו שאין בהגשת הערעור, בפני עצמה, כדי להביא לעיכוב ביצועה של החלטה, למעט בנסיבות חריגות (השוו: תקנות 466 ו-467(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 וכן סעיף 87 לחוק

העונשין, התשל"ז-1977, וראו: ע"פ 111/99 שוורץ נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(2) 241, 259 (2000). ואולם נוסח זה של ההצעה לא התקבל בסופו של יום.

לא זו אף זו – המחוקק בחר להפוך בחוק את היוצרות וקבע כי הכלל כאן יהיה עיכוב ביצוע של החלטת המנהל, מושא הערעור, ואילו החריג לכלל – יהיה אי-עיכובה ("זולת אם החליט בית המשפט אחרת").

מכאן אנו למדים כי המחוקק לא התכוון ליצור דין אחיד בין סוגי עיכובי הביצוע הנ"ל, ונראה כי רצונו היה שהגשת הערעור מכוח סעיף 64 לחוק תקפיא את המצב הקיים, ולא תחייב את הנישום, ולכן אין לאפשר למנהל לפעול בהתבסס על ההחלטה העומדת במוקד הערעור שהוגש. מובן שאת התכלית הזו, של הקפאת המצב הקיים, מגשימה רק הפרשנות שהוצעה על-ידי המערערת.

40. בשולי הדברים יש לציין עוד, כי בעבר הממשלה הגישה הצעת חוק מטעמה, שאף עברה בקריאה ראשונה (ראו: ה"ח מס' 3049, כ"ז בחשון התשס"ב, 13.11.2001), אשר ממנה עלה כי גם היא הכירה בכך שעיכוב ביצוע של החלטה לשינוי סיווג בעקבות ערעור שהוגש – מובילה להקפאת המצב הקיים, סיטואציה שיצרה, מבחינתה, קשיים בהתאם לדין הנוהג, ולפיכך נתבקש התיקון. בסעיף 15 להצעת החוק האמורה נכתב כדלקמן:

"בסעיף 64(ג) לחוק העיקרי, בסופו יבוא: "למעט ערעור על החלטת המנהל, לפי סעיף 58, לשנות סיווג של מלכ"ר לעוסק או למוסד כספי".

מכאן אנו למדים שהממשלה הבינה את המשמעות של סעיף 64(ג) לחוק מע"מ בנוסחו הקיים כחל גם על החלטות לשינוי סיווג הנתונות במחלוקת, בדגש על המעבר ממלכ"ר לעוסק, או למוסד כספי, וזאת בדרך שפירשנו אותו לעיל, וראתה לבקש לתקן את הסעיף כדי למנוע את הבעיות שעלולות להיווצר מכך, לשיטתה. בדברי ההסבר לתיקון הנ"ל אף נכתב כי: "עד להחלטה בערעור עוברות לעתים שנים ולא ניתן לבצע החלטה כאמור רטרואקטיבית". מסיבה שלא הובהרה – הצעת חוק זו לא הגיעה בסופו של יום לכדי מעמד של חוק, והיא הנותנת שהמצב הקיים הוא כגירסת המערערת.

על כך אוסיף כי מאז שהועלתה הצעת החוק הנ"ל ועד היום חלפו קרוב ל-16 שנים, כאשר בתקופה זו לא בוצע כל תיקון בסעיף האמור, ברוח אותה הצעת חוק. הנה כי כן, בהיעדר תיקון כאמור – אנו "כבולים" לנוסחו הנוכחי של סעיף 64(ג) לחוק,



בפרשנות שנתנו לו, אשר איננו מחריג מתחולתו החלטות בדבר שינוי סיווגו של הנישום.

הרמוניה נורמטיבית

41. בגדר "ערכי היסוד של השיטה", המשמשים גם הם לקביעת התכלית המונחת ביסוד חוק המס הרלבנטי, מצויה החזקה לפיה תכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית (ראו: ברק, בעמ' 435). המשיבה טוענת כאמור כי פרשנותה של המערערת יוצרת חוסר אחידות וקוהרנטיות בחוק מע"מ. זאת מאחר, שעיקוב הביצוע על פי סעיף 64(ג) לחוק – איננו מאריך את תקופת ההתיישנות להוצאת השומה המוסדרת בסעיף 77(ב) לחוק, ומכאן שקבלת פרשנותה של המערערת תוביל, לשיטתה של המשיבה, לניגוד פנימי בין הוראות החוק.

אינני יכול לקבל טענה זו, ולטעמי, דווקא פרשנותה של המערערת, היא זו שמובילה להרמוניה נורמטיבית. עתה אבהיר את הדברים.

42. שיטת הטלת המס בחוק המע"מ מבוססת על מנגנון של שומה וגבייה עצמית (עיינו: אהרן נמדר מס ערך מוסף 38, 783, 841 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן – נמדר מע"מ)). חייב במס נדרש לנהל פנקסים ורשומות וכן למסור לרשות המיסים דו"חות תקופתיים בצורה ובדרך שקבע שר האוצר (ראו: סעיפים 66-67 לחוק מע"מ ותקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ)), כאשר תשלום המס המגיע לתקופת הדו"ח נעשה בעת הגשתו (סעיף 88 לחוק). מנגנון השומה והגבייה העצמית מקל על תפקידם של שלטונות המס ומשאיר בידם בעיקר את מלאכת הפיקוח והבדיקה (ראו: נמדר מע"מ, בעמ' 817). בתוך-כך המנהל מוסמך, מכוח סעיף 77(א) לחוק, להוציא לנישום שומה לפי מיטב שפיטתו במידה שהוא סבור כי הדו"ח התקופתי שהוגש "איננו מלא, או איננו נכון, או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות". מדובר איפוא בכלי מתקן, ולא בנקודת מוצא.

סבורני לפיכך כי עמדתה של המשיבה בעניין זה, יוצרת מעין סתירה פנימית בדיני מס ערך מוסף. במה דברים אמורים? המשיבה מסכימה כי כל עוד תלוי ועומד ערעור בעניין החלטה על שינוי סיווג – הנישום איננו מחוייב, בין השאר, בהגשת הדו"חות התקופתיים על פי הסיווג החדש, מכוח הוראת סעיף 64(ג) לחוק, ואולם, לגישתה, המנהל רשאי, בכל זאת, להוציא לנישום שומה בהתאם לסיווג החדש שנעשה

על ידו. הנה כי כן, פרשנותה של המשיבה מביאה למצב בעייתי, שכן, לשיטתה, הנישום רשאי להמשיך ולהגיש דו"חות תקופתיים בהתאם לסיווגו הקודם, כל זמן שמתבררת המחלוקת בעניין הסיווג, אך אלו תמיד יתפסו בעיני המנהל – כבלתי נכונים (וזאת בשים לב לכך שהם מבוססים על הסיווג הישן). משכך לנישום תוצא במצבים שכאלה שומה לפי מיטב השפיטה – כעניין שבשגרה ולא כחריג. תוצאה שכזו חותרת תחת המנגנון שבבסיס השיטה של מס ערך מוסף, ומכאן שפרשנותה של המשיבה דווקא היא זו, אשר יוצרת היעדר הרמוניה בחוק מע"מ.

לעומת זאת, הפרשנות שהוצעה על-ידי המערערת ונתקבלה על-ידי בית המשפט המחוזי הנכבד, היא זו שיוצרת הרמוניה חקיקתית, מאחר שהיא מביאה לכך שלא תוצא לנישום שומה, כל עוד הערעור על ההחלטה לשינוי הסיווג – טרם הוכרע. יתר על כן פרשנות זו איננה מובילה בהכרח להתיישנות, שהרי לבעיית ההתיישנות ניתן למצוא מזור, באמצעות פעולה על פי הסיפא לסעיף 64(ג) לחוק (חלופה שהמשיבה התעלמה ממנה למעשה בטיעוניה) ובדרכים נוספות.

יעילות ומאזן הנוחות

43. הדיון עד כה התמקד בבחינה עיונית של סעיף 64(ג) לחוק מע"מ, והכל בהתחשב בלשון הסעיף ובתכליתו. המסקנה שאליה הגעתי, מתוך בחינה זו – היא כאמור שיש לבכר את פרשנותה של המערערת. יחד עם זאת, טרם הכרעה סופית בסוגיה יש להידרש גם להיבט המעשי. החוק, בנוסחו כיום, מעניק פתרונות שונים לקשיים שהצדדים מעלים, גם ללא קשר לפרשנות שתיבחר לסעיף 64(ג) לחוק. נוכח האמור, מן הראוי לבדוק, בנוסף לבחינה התיאורטית – גם מהי אותה פרשנות, מבין השתיים שעומדות לפנינו, אשר תוביל, במישור המעשי, לפתרון היעיל ביותר. לגישתי, גם בדיקה אופרטיבית זו – מצדיקה בחירה בגישתה של המערערת, על פני זו של המשיבה. הדברים יובהרו להלן.

44. שני קשיים מרכזיים הועלו במסגרת התיק שלפנינו, והם:

(א) המשיבה חוששת שאימוץ פרשנותה של המערערת עלול להוביל (לאחר 5 שנים) להתיישנות, שלא תאפשר למנהל להוציא שומה לפי מיטב השפיטה, לנישומים המערערים על החלטה לשינוי סיווג, ובכך יפגע האינטרס הציבורי של גביית מס אמת מנישומים.

(ב) חששם של נישומים מסוימים, שמוצאים עצמם במצב כמו זה שנקלעה אליו המערערת, הוא מפני דרישה לשלם מס בהתאם לשומות המבוססות על סיווג חדש, טרם שהוכרעה שאלת שינוי הסיווג על-ידי בית המשפט, באופן שעלול להוביל לכך שהם יאלצו לשלם "עודפי" מס שלא כדין ולעיתים אף לפגוע בהם תזרימית.

45. כאמור, לשני הקשיים הנ"ל נמצא מענה מסוים בחוק, על פי שתי הפרשנויות המוצעות. בהתאם לפרשנותה של המשיבה, המנהל רשאי להוציא לנישום שומות בהתאם לסיווג החדש, בעוד הערעור בדבר שינוי הסיווג תלוי ועומד בפני בית המשפט המחוזי. מובן כי תחת פרשנות זו לא תתעורר בעיית ההתיישנות, הואיל והמנהל לא יהיה חייב להמתין בהוצאת השומה עד לתום הליך הערעור על ההחלטה לשינוי סיווג. בנוסף, על-פי שיטת הפרשנות של המשיבה – גם לחששו של נישום כזה ניתן מענה בחוק, שכן סעיף 83 לחוק מאפשר לו להגיש ערעור על כל שומה שהוצאה לו, כאשר הגשת הערעור מביאה לעיכוב אוטומוטי של התשלום, על פי סעיף 91 לחוק, כל זמן שהערעור מתברר. משכך, במצב הרגיל – בית המשפט יתלה את הערעור על השומה עד שתקבל הכרעה בערעור על ההחלטה לשינוי סיווג, ובהתאם לכך, הנישום לא יידרש לשלם את המס הקבוע בשומה במהלך תקופה זו (לכך יתכן וקיים סייג ככל שמתברר ערעור "שני" בפני בית משפט זה – ראו: בש"א 6801/95 הליליס בע"מ נ' מנהל המכס והמעמ"מ, פ"ד מ"ט (3), 258 (1995) (להלן – עניין הליליס). ואולם ראו ביקורת על מה שנפסק בנקודה זו בעניין הליליס אצל נמדר, מע"מ שם בעמ' 959 ב-ה"ש 83, בהסתמך על י' פוטשבוצקי, מס ערך מוסף (מהדורה חמישית – 1999), עמ' 45)

46. מאידך גיסא, הפרשנות המוצעת על-ידי המערערת, המונעת מהמנהל להוציא שומה בהתבסס על הסיווג החדש כל זמן שהליך הערעור לגבי שינוי הסיווג תלוי ועומד – מציגה פתרון אחר לחששות שהוצגו על-ידי המשיבה. פתרון זה מבוסס על הסיפא לסעיף 64(ג) לחוק מע"מ הקובעת, כאמור, כי עיכוב הביצוע יחול: "זולת אם החליט בית המשפט אחרת". הוראה זו מאפשרת למשיבה לפנות לבית המשפט הדין בערעור בעניין ההחלטה לשינוי סיווג בבקשה לקבוע "אחרת", כך שיאושר לה להוציא לנישום שומות במהלך בירור הערעור, כאשר המס שייקבע באותן שומות ישולם רק במידה שיוחלט כי שינוי הסיווג נעשה כדין, ואמנם המשיבה נהגה כך לגבי שומות המס עבור השנים: 2009-2013, כאמור בפסקה 25 שלעיל, ויתכן והתנהלותה זו גם "משתיקה" אותה, בנסיבות, מלטעון אחרת.

47. הנה כי כן, הואיל ושתי הפרשנויות הנ"ל מאפשרות להגיע לתוצאה אופרטיבית קרובה, נדמה כי השאלה העיקרית היא למעשה מי יישא בנטל לפנות לבית המשפט לשם קבלת מענה לחששו.

לדידי, שיקולים של יעילות ומאזן הנוחות מחייבים את אימוצה של הפרשנות המוצעת על-ידי המערער (וזאת בנוסף ליתר הנימוקים שהבאתי עד הנה), כך שהנטל לפנות לבית המשפט יוטל על המשיבה. גישתי זו מבוססת על שני טעמים מרכזיים:

(א) ראשית, הטלת הנטל על המשיבה לפנות לבית המשפט כדי שיאפשר לה להוציא שומות לנישום (תוך עיכוב התשלום) נעשית במסגרת הליך הערעור שכבר נפתח על ידי הנישום בגדר ערעור על החלטה לשינוי סיווג. משמעות הדבר היא שהמשיבה כלל לא תידרש לפתוח בהליך נפרד וחדש, על כל המשתמע מכך, כדי להתמודד עם סכנת ההתיישנות. לעומת זאת, אם תתקבל פרשנותה של המשיבה לסעיף 64(ג) לחוק, היא תהא רשאית להוציא שומות ללא אישורו של בית המשפט, בזמן שהערעור מתברר לגבי שינוי הסיווג, והמשיג יאלץ לפתוח בהליך ערעור חדש ונוסף בעניין השומה שהוצאה לו, וזאת כדי שיעוכב תשלום המס הקבוע בה.

ברי איפוא כי גם מטעמים של יעילות דיונית, יש לבחור בפרשנותה של המערער, אשר איננה דורשת פתיחה בהליכים משפטיים חדשים.

(ב) שנית, על פי סעיף 67 לחוק – על החייב במס למסור דו"ח לכל תקופה (כאשר הגדרת "תקופה" מצויה בתקנה 20 לתקנות מע"מ). סעיף 77(א) לחוק מאפשר, כאמור, למנהל לשום את המס המגיע מהנישום, על פי מיטב שפיטתו, במידה שהוא סבור כי הדו"ח איננו מלא, נכון, או נתמך במסמכים, או פנקסי חשבונות. אף שכל שומה שכזו מהווה החלטה נפרדת של המנהל – תקנה 5(א) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 מתירה לנישום להגיש ערעור אחד שיתייחס למספר שומות. יחד עם זאת, בתקנה האמורה נקבע כי לצורך חישוב האגרות – "יראו כל אחת מהשומות שהודעת הערעור מתייחסת אליהן כאילו הוגש עליה ערעור נפרד". מכאן שלא זו בלבד שהנישום יאלץ לפתוח, על פי שיטתה של המשיבה, בהליך ערעור חדש ונוסף (מעבר לערעור על החלטה לשינוי סיווג) כדי להשיג על תשלום המס שנקבע בשומות ולעכבו, אלא שהוא אף יאלץ לשלם אגרה על כל שומה שאליה יתייחס הערעור שיוגש. להבדיל מכך – אימוץ פרשנותה של המערער – לא יחייב אותה

לשלם אגרה כלשהי, שכן בקשת המשיבה לאפשר לה לשום את החייב במס תעשה במסגרת ההליך שכבר נפתח על ידי הנישום לפי סעיף 64(ג) לחוק.

הנה כי כן, גם בחינה של מאזן הנוחות והיעילות – מצדיקה בחירה בפרשנות המוצעת על-ידי המערערת.

48. לסיכום האמור עד כה, עמדתי היא שסעיף 64(ג) לחוק איננו מונע מהמנהל להפעיל את סמכותו לשום את החייב במס לפי מיטב שפיטתו, אלא רק מגביל אותו מלעשות כן בהתבסס על ההחלטה שביצעה מעוכב. התוצאה שאליה הגעתי מתחייבת, לשיטתי, לאור לשונו וכן תכליתו של סעיף 64(ג) לחוק (הנלמדת מלשון הסעיף, ההיסטוריה החקיקתית שלו ומתוך החזקה לפיה תכלית החוק היא לשאוף להרמוניה חקיקתית), והכל בצד שיקולים של יעילות ומאזן נוחות.

49. לטענת המשיבה, אימוץ הפרשנות הנ"ל, תתמרץ נישומים ל"גרור רגליים", במטרה להאריך את הימשכות הליך הערעור, כך שתחלוף תקופת ההתיישנות להוצאת שומה. עם זאת תמריץ נטען זה, ככל שהוא קיים, מוגבל הוא, שכן כפי שצוין לעיל – לרשות המשיבה עומדת האפשרות לבקש מבית המשפט שיורה "אחרת", בהתאם לסיפא של סעיף 64(ג) לחוק, ובכך לאיין את התמריץ האמור (כפי שאף נעשה כאן כאמור במסגרת ההליך הראשון באשר לשנים: 2009-2013 – ראו החלטתו של כב' השופט י' לוי מתאריך 20.6.2014, הנזכרת כאמור בפסקה 25 שלעיל).

50. לסיום פרק זה אעיר כי יתכן אמנם שהדין המצוי איננו מיטבי, אבל הוא הדין הקיים ואותו ניתן לשנות רק על דרך של חקיקה, כפי שניסתה הממשלה לעשות בעבר, ולא עלה הדבר בידה. בעתיד יש אולי מקום לשקול תיקון מקיף וכוללני יותר, שיביא לשינוי בנוסחו של סעיף 77 לחוק, כך שיכלול התייחסות מפורשת למצב כגון זה שבפנינו, מבלי צורך להיעזר בסיפא שבסעיף 64(ג) לחוק. כך, למשל, יתכן שניתן לקבוע כי מירוץ ההתיישנות הקבוע בסעיף 77(ב) לחוק ידחה כל זמן שמעוכב ביצועה של החלטה של המנהל, בגין ערעור שהוגש לגביה. בדרך זו לא תוכל התנהלותו של הנישום להוביל אפילו לאפשרות של התיישנות שתדיר את הסמכות מלהוציא לו שומה, ובו בעת לא יונפקו שומות בהתבסס על הסיווג החדש, תוך שהחייב במס עדיין איננו נדרש למסור דו"חות תקופתיים בהתאם לסיווג זה.

51. הנה כי כן בשל כל האמור לעיל, הנני מסכים עם קביעתו של בית המשפט המחוזי הנכבד לפיה המשיבה לא היתה רשאית להוציא למערערת שומה בהתבסס על סיווגה כ"עוסק" לשנים: 2007-2008. משעשתה כן, הרי שהיא חרגה מסמכותה.

עם זאת נותרה עדיין לבירור השאלה: מהו הסעד המתאים לנוכח חריגה זו? לקושיה זו אתייחס מיד בסמוך.

הסעד המתבקש

52. כאמור, אף שבית המשפט המחוזי קבע כי המשיבה פעלה בחוסר סמכות, הוא הורה כי השומה, שהוצאה למערערת בגין השנים: 2007-2008 – לא תבוטל, וזאת מכוח דוקטרינת "הבטלות היחסית". נוכח פסיקה זו, הוגש הערעור שבפנינו, שכן המערערת סבורה כי היה על בית המשפט קמא להורות גם על בטלות השומה בהתחשב בעובדה שפעולתה של המשיבה נעשתה תוך חריגה מסמכות.

53. תחילה אציין כי טענתה של המערערת בעניין "הרחבת חזית" אסורה בנקודה זו – הועלתה גם בפני הערכאה קמא הנכבדה, והיא זכתה, להבנתי, למענה מטעמו של בית המשפט המחוזי הנכבד, שגרס כי נושא הסעד והאיזון הכרוך בו הוא תפקיד המוטל על בית המשפט, בין אם צד מעלה את טענת "הבטלות היחסית", ובין אם לאו. מעבר לכך, יש לציין כי הטענה הועלתה (אם בשלב מתקדם של ההליך השני), ובית המשפט איפשר למערערת להשיב לטענת המשיבה בעניין זה, והיא ניצלה הזדמנות זו ועשתה כן.

54. לגופם של דברים, המערערת טוענת כי מדובר בחריגה חמורה של המשיבה מסמכותה, אשר איננה מאפשרת להותיר את ההחלטה בדבר הוצאת השומה על כנה. עוד נטען כי הנזק שעלול להיגרם למערערת במידה שלא תבוטל השומה, עולה בחומרתו על זה שעשוי להיגרם לאינטרס הציבורי מביטולה של השומה ואי-גביית המס בהתאמה, ככל שיאושר שינוי הסיווג על-ידי בית המשפט המחוזי במסגרת ההליך הראשון.

55. לשיטתי, יש לדחות את הערעור בשאלת הסעד ולהותיר את קביעתו של בית המשפט המחוזי על כנה גם בעניין זה, בכפוף לאמור בפיסקאות 61-63 שלהלן. עתה אבהיר את הדברים.

בעבר, היה נהוג אמנם כי כל החלטה מינהלית, שהתקבלה תוך חריגה מסמכות – בטלה מעיקרה (void), ואולם על פי ההלכה הנוהגת כיום, לא כל פגם בהחלטה מינהלית, לרבות חוסר סמכות, מוביל בהכרח לבטלות ההחלטה (ראו, לדוגמא: בג"ץ 2918/93 עיריית קרית גת נ' מדינת ישראל, פ"ד מז(5) 832 (1993); בג"ץ 2683/92 מכבים - ישוב קהילתי במודיעים נ' הוועדה לבנייה למגורים במחוז המרכז, פ"ד מח(1) 535 (1994)). שאלת הסעד הראוי בעקבות פגם בהחלטה מנהלית מושפע, בין היתר, מאיזון בין השיקולים והאינטרסים הרלבנטיים לאותו עניין. בין כל אלה, יש: "להעריך את חומרת ההפרה, את מיהות הגורם התוקף את ההחלטה המינהלית, את אופי הנזק שנגרם לאדם עקב הפגמים שנפלו בהליך, ומהו הסיכוי לרפא את הפגם ולתקן את המעוות" (ראו: בג"ץ 9461/00 אגודת המים בעמק הירדן נ' שר התשתיות הלאומיות, פסקה 31 (12.12.2006); להרחבה בנוגע לדוקטרינת "הבטלות היחסית" עיינו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית, כרך ג 1717-1723 (2014); דפנה ברק-ארז משפט מנהלי, כרך ב 735-839 (2010)).

56. כללי המשפט המנהלי חלים גם על רשויות המס, שכן הן חלק מהמינהל הציבורי. עיינו: ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד נב(4) 241, 251 (1998); רע"א 291/99 T.J.T. אספקת אבן ירושלמית בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נח(4) 221 (2004); חוות דעתי ב-ע"א 5324/95 שחאדה נ' פקיד שומה עכו (09.08.2009); חוות דעתי בעניין שבטון; גליקסברג, ספר ברק; יוסף מ' ארדעי "דיני מיסים במשפט ציבורי" משפט וממשל ה' 57 (1997). לפיכך, דוקטרינת "הבטלות היחסית" ניתנת בעקרון להחלה כאן, וגדרי תחולתה יבוארו להן.

57. בענייננו – המשיבה אכן חרגה מסמכותה. עם זאת, אינני סבור כי מדובר בחריגה כה חמורה המחייבת את ביטולה של השומה, שכן דומה כי היא נבעה מאי-בהירות מסוימת שקיימת בחוק, ומתוך רצון כן (אך מוטעה) לעקוף את בעיית ההתיישנות, שעליה כבר עמדתי. בתוך-כך חשוב לציין כי עסקינן בפעולה של הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, הכלולה בליבת תפקידו של המנהל (אם כי היא נעשתה כאן בעיתוי שגוי), וזאת לעומת חריגה מסמכות הנעשית כתוצאה מביצוע פעולה שאיננה נכללת כלל במסגרת התפקיד, החמורה בהרבה.

בנוסף, יש להדגיש כי, בנסיבות העניין, חריגה זו לא גרמה למערערת עד כה לנזק ממשי. כאמור, המערערת הגישה ערעור על השומה שהוצאה לה בגין השנים: 2007-2008 במסגרת ההליך השני, שהוא מושא הערעור שבפנינו. משכך, על פי סעיף

91 לחוק, תשלום המס שהושת בשומה – עוכב. בעקרון, כפי שתואר לעיל, במצב זה היה על בית המשפט להתלות את ההליך השני, עד להכרעה בהליך הראשון, כדי שקודם תתברר סוגיית הסיווג, אך הדברים נעשו פה בצורה הפוכה, וזאת כנראה בשל הטענה העקרונית שהמערערת העלתה במסגרת ההליך השני, אשר היא שעמדה גם במוקד דיוננו כאן.

58. זאת ועוד למיטב ידיעתנו – המשיבה לא עמדה עד כה על כך שישולם סכום המס שנקבע בשומה, ומכאן שעד הנה, על אף שהמנהל חרג מסמכותו, לא נגרם למערערת כל נזק ממשי, למעט הצורך בהגשת הערעור שבמוקד ההליך שבפנינו. סבורני, כי נזק זה אכן ניתן לפיצוי על דרך של הוצאות, כפי שעשה בית המשפט המחוזי הנכבד, וממילא הוא איננו עולה בהיקפו על הנזק שעלול להיגרם לאינטרס הציבורי במידה שתבוטל השומה, אשר יתבטא באי-יכולת לגבות מס אמת מהמערערת (בהנחה שיימצא כי שינוי הסיווג נעשה כדין) בשל העובדה שכבר חלפה בינתיים תקופת ההתיישנות המוגדרת בסעיף 77(ב) לחוק מע"מ.

59. יתר על כן יש לחזור ולהזכיר פה כי המשיבה כבר פנתה לבית המשפט המחוזי במסגרת ההליך הראשון, בבקשה כי תנתן לה האפשרות להוציא למערערת שומות לשנים: 2009-2013 בהתאם לסמכותו של בית המשפט על פי הסיפא של סעיף 64(ג) לחוק – ובקשתה נענתה. בהנחה שהמשיבה תמשיך לפעול כך גם לגבי השנים העוקבות עד להכרעה בערעור על שינוי הסיווג – האיזון יושג איפוא.

60. המסקנה המתבקשת מהאמור לעיל הינה כי הערכאה קמא הנכבדה צדקה גם בהחלטתה שלא לבטל את השומה שהוצאה כאן לשנים: 2007-2008, ובהעדפתה להותיר אותה בתוקף, בצד קביעתה המקבילה לפסוק לטובת המערערת הוצאות המכסות את הנזק שנגרם למערערת כתוצאה מהצורך להגיש את הערעור על השומה (השוו לעניין "בטלות יחסית": ע"א 119/01 אקונס נ' מדינת ישראל, פ"ד נז(1) 817 (2003); ע"א 13/09 א.ר.י. מזרחי ובניו בניה והשקעות בע"מ נ' עיריית בת-ים (18.7.2011); ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014)). יחד עם זאת, היה על בית המשפט המחוזי להורות על המשך דחייה של תשלום המס הקבוע בשומות עד לאחר שיוכרע הערעור בהליך הראשון, שכן העיכוב המוגדר בסעיף 91 לחוק מתבטל, לכאורה, ברגע שتم הליך הערעור בבית המשפט המחוזי, וזאת על פי מה שנפסק בעניין הליליס. זה המקום לחזור ולציין כי המשיבה בהגינותה לא עמדה עד כה, למיטב הבנתנו, על גביית החיוב שנקבע בשומה, וטוב שנהגה כך.



61. העולה מן המקובץ מוביל למסקנה כי יש להותיר את הכרעתו של בית המשפט קמא הנכבד על כנה, תוך מתן הוראה לדחיית תשלום החיוב הכלול בשומה בשלב זה. התשלום יבוצע רק במידה שיאושר שינוי הסיווג על-ידי בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו שינתן בהליך הראשון, וערעור על השומה לפרטיה לא יתקבל. בהקשר זה אבהיר כי מאחר שהערעור דנן לא עסק בשומות לגופן (דהיינו: תחולת החיוב, גובה המס שנדרש ואופן חישובו) – דומה עלי כי, בשל הנסיבות, וכאיזון ל"בטלות היחסית" ראוי להותיר בידי המערערת את הזכות לערער שוב, וזאת לגופן של השומות שהוצאו לשנים: 2007-2008, ככל שהיא תחפוץ בכך לאחר שיסתיים ההליך הראשון, אם המערערת לא תזכה בו. במסגרת זו תוכל המערערת להשיג כנגד סמכותו הפרטנית של המנהל להוציא את השומה מכוח סעיף 77 לחוק מע"מ בשל הרטרואקטיביות הגלומה בה (השוו: עניין הליליס) ולהעלות טעמים נוספים, אם וככל שתמצא כאלה.

סיכום

62. בסיכומי של דבר, אם תתקבל דעתי נדחה את הערעור שבפנינו וכן נקבע, מכוח דוקטרינת "הבטלות היחסית" בדין המנהלי – שלא תבוטל השומה, שהוצאה למערערת בחוסר סמכות, תוך שנאפשר למערערת לערער על השומה לגופה, ככל שהיא תחפוץ בכך לאחר שיסתיים ההליך הראשון, אם המערערת לא תזכה בו, הכל כאמור בפסקה 61 שלעיל. כן אציע כי בנסיבות לא נפסוק הוצאות.

63. בשולי הדברים אעיר כי עדיין מוטב, בשל האינטרס הציבורי במכלול, שהצדדים יתפשרו משום דרכי שלום ולא ימצו את כל ההליכים הנוספים התלויים ועומדים, או שצפויים להיפתח – ברוח הצעתנו לפשרה שהוצגה בפני הצדדים, או ברוח הצהרת בא-כוח המשיבה שנזכרה בהודעתנו, אליה הפנינו בפסקה 26 שלעיל, שהרי במקרה זה, הסדר כאמור, לא רק מתבקש, אלא אף ראוי וצודק.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין:

איני רואה מנוס מהצטרפות לחברי השופט מלצר בחוות דעתו, אך תחושת גופם של דברים – ומבלי לפגוע בחוות הדעת – חמצמצה, שכן ברי כי הרשות לא פעלה כדין באשר להוצאת שומה על פי מיטב השפיטה לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, בעקבות סיווג המערערת כ"עוסק" תחת "מלכ"ר", בשעה שהערעור על השינוי בסיווג לפי סעיף 64 לחוק היה תלוי ועומד. זאת, קל וחומר,

כאשר סעיף 64 סיפה ("... או אם הורה בית המשפט על עיכובו") פותח דרך-מלך שניתן למניעת התיישנות, ומה ממנה יהלך לעשות שימוש בכלי שנתן המחוקק. העדפת פרשנות המערערת בהקשר זה תוך שניתן להפיג את חשש המשיבה, מקום שהנטל על המשיבה, יש בה גם היבט ערכי; רשות המסים היא הצד החזק בהליכי מסים, ובידה תמיד – ככל שרואה היא כי נישום נוהג סחבת מכוונת – לפנות לבית משפט שיורה "אחרת".

ולעניין השומה – מקובלת עלי עמדת חברי, שזו לא תבוטל אף שהוצאה בחוסר סמכות, אך בידי המערערת הזכות לערער שוב ככל שתמצא לגבי השומות לשנים: 2007-2008.

עיקר העיקרים – בתיק זה הצענו פשרה מפני דרכי שלום. הבאנו בחשבון אינטרס ציבורי שלפיו, מחד גיסא מס אמת צריך להיגבות, ומאידך גיסא, מדובר בסופו של יום בסוג של עסק קטן המנוהל מעיקרו (גם אם לא כולו עתה) על-ידי מתנדבים – מזנון, קפטריה ועגלות קפה – בניהול של עמותת יע"ל (יד עזר לחולה) במרכז הרפואי אסף הרופא (יצחק שמיר). על כן ראוי שרשות המס תגיע לפשרה הוגנת, ובודאי אין רצונה חלילה להיות דווקא "גיבורה על חלשים"; לא חסרים מעלימי מס גדולים "הממתינים" לאכיפה. עוד נזכיר בהקשר זה, כי על פני הדברים ולכאורה, משפעלה המדינה שלא בהתאם לחוק, ניתן לטעון כי אין עומדת לה עוד ההגנה המצויה בסעיף 3 לחוק הנזיקים האזרחיים (אחריות המדינה), תשי"ב-1952 – הגנה מפני תביעה אזרחית-נזיקית העומדת למדינה כאשר מדובר ב"מעשה שנעשה בתחום הרשאה חוקית". כמובן אין בכך כדי לטעת כל מסמרות בטענה מעין זו ככל שתעלה, והמשוכה של הוכחת הרשלנות והנזק (מעבר לזה שקיבל ביטוי בפסיקת ההוצאות בבית המשפט המחוזי) ברורה; אולם ברי כי לשני הצדדים אינטרס בסיום ההליכים כולם בדרכי שלום.

המשנה לנשיאה (בדימ')

השופט נ' סולברג:

אני מסכים לפסק דינו של חברי, השופט ח' מלצר, על יסוד נימוקיו, ומצטרף לתחושתו של חברי, המשנה לנשיאה (בדימ') א' רובינשטיין ולהערתו.

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, י"ח באב התשע"ז (10.8.2017).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה (בדימ')

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 11032910\_K12.doc אפ+שח+מה  
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, [www.court.gov.il](http://www.court.gov.il)