



בבית המשפט העליון

רע"א 8406/23

לפני: כבוד השופטת ר' רונן

המבקשת: ע.ס.י. לבניה תשתיות בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 3

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים בע"מ 50578-11-23 מיום 23.11.2023 שניתנה על ידי כב' השופט ר' וינוגרד

בשם המבקשת: עו"ד קובי גולדמן ; עו"ד מיכאל כשכאש

בשם המשיב: עו"ד אורן סוקר

החלטה

לפניי בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט ר' וינוגרד) בע"מ 50578-11-23 מיום 23.11.2023, בה נדחתה בקשת המבקשת שכותרתה היא "בקשה למתן סעד זמני ארעי (הצהרתי) במעמד צד אחד" בטרם הגשת ערעור. בית המשפט דחה את הבקשה על הסף ובלא תגובה של הצד שכנגד.

הרקע לבקשה והחלטת בית משפט קמא

1. המבקשת היא חברה פרטית העוסקת בביצוע עבודות בניה, שהעלתה טענות ביחס לשיעור ניכוי מס במקור שנקבע לה על-ידי המשיב.

כעולה מהבקשה, ביום 1.1.2023 קבע המשיב למבקשת ניכוי מס במקור ביחס לשנת 2020 בשיעור 1% מסכום כל תקבוליה. ביום 12.3.2023 שלח המשיב מכתב למבקשת לפיו נמצאו ליקויים בהתנהלותה בשל אי-הגשת דוח שנתי בשנת 2021 ואי-הגשת דיווח על תשלומים ששילמה לספקיה. המשיב קבע כי בשל ליקויים אלה – המבקשת אינה זכאית לפטור מניכוי מס במקור.

ביום 29.3.2023 הגישה המבקשת את הדוח השנתי לשנת 2021. ביום 30.3.2023 דרש המשיב מהמבקשת שתמציא מסמכים שונים לשנים 2020-2022, בהתאם לסעיף 135

לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961. עוד באותו היום פנתה המבקשת באמצעות בא-כוחה הקודם למשיב וביקשה כי שיעור ניכוי המס במקור יעמוד על 3% באופן זמני עד לקיום פגישה בין הצדדים. זאת מאחר שלעמדתה, התקבלה ההחלטה על שינוי שיעור המס באופן חד צדדי, ללא זימון לשימוע וללא הסבר מנומק. לאחר שיחה טלפונית וחילופי דוא"ל בין הצדדים נקבע למבקשת שיעור מס זמני של 5%, וסוכם כי לאחר שהמבקשת תמציא את המסמכים המבוקשים – תתקיים פגישה במשרדי המשיב.

בפגישה בין הצדדים מיום 28.6.2023, סוכם כי שיעור ניכוי המס במקור של המבקשת יועמד באופן זמני על 4% וכי המבקשת תמציא בתוך 30 ימים את החומרים החסרים מתוך דרישת החומרים. בהמשך, נקבע כי החל מיום 18.9.2023, יועמד שיעור ניכוי המס במקור על 7%. למען שלמות התמונה יוער כי בתקופה זו בוטלו שיעורי הניכוי המופחתים של המס במקור מספר פעמים, והם הועמדו על שיעור ברירת המחדל הקבועה בדין (שהיא 30% כאשר הנישום לא הוכיח שניהל את פנקסיו והגיש את דוחותיו באופן תקין, לפי תקנה 2(ב) לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בעד שירותים או נכסים), התשל"ז-1977). לעמדת המשיב, הדבר נבע מפגיגור בתשלום מקדמות מס על-ידי המבקשת. מכל מקום, לאחר שהוסדרו הדברים בין הצדדים, הושבו על כנם שיעורי ניכוי המקור המופחתים שנקבעו לה.

ביום 13.11.2023 פנה בא-כוח המבקשת למשיב, הודיע לו על החלפת ייצוג המבקשת וביקש לקבל לידי את המידע, חומר הראיות והנימוקים שעל יסודם פעל המשיב ביחס למבקשת. במענה לכך, מסר המשיב כי המבקשת נדרשת מזה זמן להגיש מסמכים, וכי לאחר שתעשה כן – ייקבע דיון בעניינה. בימים 15.11.2023 ו-20.11.2023 חזר בא-כוח המבקשת ופנה למשיב בבקשה לקבל את הנימוקים שבבסיס החלטתו. הוא טען כי אי-מסירת המידע מנוגדת לחובת המשיב לנהוג בשקיפות וסבירות כלפי נישומים. בנוסף, ביקש להבין אילו מהחומרים שביקש המשיב מהמבקשת – טרם הומצאו.

2. ביום 22.11.2023 הגישה המבקשת לבית משפט קמא את הבקשה למתן סעד "זמני ארעי" במעמד צד אחד, וזאת ללא שהוגש על ידה כתב טענות עיקרי. המבקשת עתרה בבקשתה לשני סעדים: האחד, הפחתת שיעור הפטור מניכוי מס במקור ל-1% ממחזור התקבולים שלה; והשני, המצאת נימוקי המשיב לפעולות שבוצעו החל מיום 2.4.2023 והעמדת כל חומר הראיות בעניין זה.

ביום 23.11.2023 ניתנה החלטת בית משפט קמא שדחתה את הבקשה. בית המשפט ביסס את החלטתו על מספר טעמים: ראשית, נקבע כי עולה מהבקשה כי

ה"החלטה" עליה מבוקש לערער היא החלטה מיום 14.11.2023. אולם במועד זה נערכה רק שיחת טלפון בה ציין המשיב כי לאחר שתמציא המבקשת את המסמכים הנדרשים, יתקיים דיון בעניינה. משכך, מדובר בהליך שהוגש טרם זמנו. שנית, נקבע כי הערעור נסב על אירועים שהתרחשו חודשים לפני הגשת הבקשה. מכאן עולה לכאורה כי הערעור – כאשר יוגש – יוגש באיחור, וכי "מדובר בפעולה שנועדה להאריך באופן מלאכותי את המועד להגשת הערעור". שלישית, צוין כי על פני הדברים, הסעד הזמני המבוקש הוא גם הסעד העיקרי שיתבקש בערעור, באופן המקשה על הענקתו. רביעית, הטענות בעניין מאזן הנוחות אינן עולות בקנה אחד עם העובדה שמזה כשמונה חודשים מתנהלת המבקשת עם שיעור מס גבוה משמעותית מהמבוקש בבקשה, כאשר שנת המס קרובה לסיומה. אם המבקשת תוכיח את טענותיה לגבי שיעור המס במקור בו היא צריכה להיות מחויבת, הדבר עשוי להישקל לקראת שנת המס הבאה.

על החלטה זו הוגשה בקשת רשות הערעור שלפניי.

טענות הצדדים

3. בבקשת רשות הערעור עתרה המבקשת כי הדיון בבקשה לסעד זמני יוחזר לבית משפט קמא, על מנת שיקיים דיון בעל פה במעמד הצדדים כמתחייב לפי תקנות 97(א) ו-97(ז) לתקנות סדר הדין התשע"ט-2018 (להלן: התקנות). לעמדתה, גם כאשר בית המשפט סבור שאין להיעתר לבקשה במעמד צד אחד, עליו לקיים דיון במעמד שני הצדדים. האפשרות הנתונה לבית המשפט לדחות על הסף בקשה לסעד זמני מבלי להיזקק לתשובת המשיב אינה חלה במקרה דנן הואיל והבקשה מגלה עילה על פניה.

המבקשת הוסיפה כי בית משפט קמא התייחס בהחלטתו רק לסעד הראשון שהתבקש על-ידיה – סעד של השבת ניכוי המס במקור לשיעורו המקורי; ולא לסעד השני בו היא ביקשה לחייב את המשיב להבהיר את הנימוקים והראיות שבבסיס פעולותיו. סעד זה הוא הכרחי לגישתה לקיום דיון ענייני בסוגיה.

לגופם של דברים טענה המבקשת כי בניגוד לקביעת בית משפט קמא, אין מדובר בהליך המקדים את זמנו. ההליך נפתח לאחר התנהלות ממושכת מול המשיב, בה ניסו הצדדים ליישב את המחלוקות ביניהם באופן ענייני. במהלך תקופה זו לא מסר המשיב למבקשת את הנימוקים בשלהם הוא דרש ממנה להמציא מסמכים, ואף לא נמסרו לה הראיות והנימוקים שעל יסודם הועלה שיעור ניכוי המס במקור החל עליה. בנוסף, המשיב התנה את המשך ההידברות בין הצדדים בהמצאת מסמכים מצד המבקשת. זאת

למרות שלשיטתה מסמכים אלה הומצאו בעבר, ומבלי שהמשיב השיב לפנייתה והבהיר לה אילו מסמכים חסרים. התנהלות זו של המשיב מנוגדת לדין ולעקרונות מנהל ציבורי תקין. כאשר נוכחה המבקשת כי הצדדים אינם מגיעים לפתרון מוסכם ולאחר פניות חוזרות מצידה מבלי שניתנו לה תשובות מספקות – היא פנתה לבית משפט קמא.

המבקשת הוסיפה כי הבקשה לסעד זמני אף לא נועדה להאריך באופן מלאכותי את המועד האחרון להגשת הערעור. הבקשה הוגשה בעקבות תשובת המשיב מיום 14.11.2023 והתנהלותו בהמשך לכך באופן שמנע המשך קיום דיון ענייני בין הצדדים; ובעקבות השינוי האחרון שביצע המשיב ביום 18.9.2023 בשיעור ניכוי המס במקור של המבקשת.

באשר למאזן הנוחות – המבקשת טענה כי בניגוד לקביעת בית משפט קמא, העובדה שהיא מתנהלת במשך תקופה עם שיעור מס גבוה מזה שלו עתרה בבקשתה, אין פירושה כי מאזן הנוחות אינו נוטה לטובתה. זאת מאחר שבמשך תקופה ארוכה היא פעלה מול המשיב במטרה להחזיר את המצב לקדמותו, ואין לזקוף לחובתה את מאמציה למיצוי הליכים מולו. גם לעובדה ששנת המס מסתיימת אין משמעות, מאחר והחלטת המשיב תקפה עד ליום 31.3.2024. לעמדתה של המבקשת, היא לא תצליח "לשרוד" עם אישור ניכוי מס במקור בשיעור 7% עד מועד זה, והיא מעוניינת בקידום דיון יעיל, ממצה והוגן בסוגיה.

4. מנגד, טען המשיב כי דין בקשת רשות הערעור להידחות הן על הסף והן לגופה. לטענתו, הבקשה אינה עומדת במבחנים למתן רשות ערעור על החלטת הערכאה הדיונית בנושא סעדים זמניים. בין היתר נטען בהקשר זה כי הסעד שהתבקש הוא סעד כספי. יתרה מכך, מדובר במקדמה על חשבון תשלום המס, כך שככל שיתברר כי המבקשת שילמה מס ביתר בגין שנת 2023, היא תהא זכאית להחזר. כמו כן, המבקשת מתנהלת חודשים ארוכים עם פטור חלקי מניכוי מס כאמור.

בנוסף הדגיש המשיב כי אף שחלף פרק זמן של כחודש וחצי מאז הגישה המבקשת את הבקשה לסעד זמני, היא טרם הגישה את הערעור העיקרי. לשיטתו אין ליתן סעד ארעי לפני הגשת כתב תביעה עיקרי אלא במקרים דחופים ביותר. העובדה שבחלוף כחודש וחצי לא הוגש הליך משפטי עיקרי מלמדת כי אין כל דחיפות במתן הסעד המבוקש. לא זו אף זו; ההליך אף לא הוגש לערכאה הנכונה. ההחלטה בעניין שיעור פטור מניכוי מס במקור היא החלטה מנהלית שאופן תקיפתה לא הוסדר בדין. משכך

הסמכות העניינית לדון בבקשה נתונה לבית משפט זה בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, מכוח סמכותו השיורית.

5. לגופם של דברים טען המשיב כי הסעד המבוקש הוא צו עשה המשנה את המצב הקיים, וכי מדובר בסעד הזהה לסעד העיקרי בהליך אותו התכוונה המבקשת להגיש. מכל מקום, בית משפט זה אף פסק בעבר כי שינוי שיעור ניכוי המס במקור אינו סעד שיינתן במסגרת בקשה לסעד זמני.

המשיב הוסיף והתייחס לשיקולים אותם יש לשקול בבקשה למתן סעד זמני. באשר לסיכויי התביעה, המשיב עמד על כך שהחובה לנכות מס במקור בשיעור ברירת המחדל היא הכלל, ואילו הענקת פטור או הפחתה של ניכוי המס במקור הן בבחינת סמכות שבשיקול הדעת. משכך, על הנישום מוטל הנטל להצדיק את בקשתו להפחתה בפני פקיד השומה. בנוסף, הוראות ביצוע מס הכנסה מס' 1/2023 "אישורי ניכוי מס במקור ואישורים לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים לשנת המס 2023" (1.1.2023) קובעות כי במקרים של אי-הגשת דוחות מס או אי-דיווח לספקים; וכן כאשר יישנו חשד לשימוש בחשבוניות פיקטיביות, לא יינתן פטור לפני בחינה פרטנית. הנתונים שהתגלו למשיב בענייננו חייבו אותו להעמיק את הבירור לגבי המבקשת, ולשם כך הוא ביקש ממנה להגיש מספר מסמכים. משאלו לא הוגשו – נקבע כי המבקשת לא עמדה בנטל להצדקת בקשתה.

באשר למאזן הנוחות טען המשיב כי ניכוי המס במקור הוא מקדמה לחשבון תשלום המס. לכן, אם יתברר במסגרת שומה סופית ששיעור ניכוי המס במקור היה גבוה מדי – תקבל המבקשת החזר מס כדין. לעומת זאת, הענקת פטור מניכוי מס במקור לנישומה המתנהלת כפי שתואר לעיל, עשויה להביא לפגיעה בקופה הציבורית באופן שספק אם יהיה ניתן לתקנו. נוסף על כך, המבקשת לא גיבתה במסמכים את טענותיה בדבר הנזקים שייגרמו לה כתוצאה מאי-הורדת שיעור ניכוי המס במקור. עניין זה צריך להיזקף לחובתה בבחינת מאזן הנוחות.

עוד טען המשיב כי התנהלות המבקשת – אשר לא מילאה את חובותיה כדין בכל הנוגע להגשת דיווחים; לא עמדה בהתחייבויות להמצאת המסמכים שנתבקשה; ואשר חלף מיצוי ההידברות עם המשיב פנתה להליך משפטי – היא התנהלות חסרת תום לב המצדיקה גם היא את דחיית הבקשה. הוא הוסיף כי אין ממש בטענה שהטעמים שעמדו בבסיס החלטת המשיב לא הובהרו, שכן לאורך כל הדרך הוא הבהיר את טעמיו בתכתובות, שיחות טלפון ובדיון שנערך בין הצדדים.

לבסוף הדגיש המשיב כי הדרך פתוחה בפני המבקשת להציג את החומרים שנדרשו ממנה ולהסדיר את מחדליה, על מנת שהוא יוכל לבחון מחדש את שיעור ניכוי המס במקור ולקבל החלטה סופית ביחס לכך.

דיון והכרעה

6. לאחר עיון בבקשה ובתגובה לה, על נספחיהן, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות.

כאמור, המבקשת עתרה לקבלת סעד "זמני ארעי". תחולתו של סעד זמני ארעי הוא עד לקיומו של דיון בנושא הבקשה, ובהתאם השיקולים המנחים את בית המשפט בקבלת בקשה כזו הם "חשש סביר שהעיכוב שייגרם כתוצאה מקיום הדיון במעמד בעלי הדיון או הבאת הבקשה לידיעת המשיב תסכל את מטרת הסעד הזמני או תגרום למבקש נזק חמור" (כלשון תקנה 97(א)). לצד זאת, גוף הבקשה עסק גם בבקשה למתן סעד זמני. סעד זמני תקף לפרק זמן ממושך יותר, עד למתן פסק דין בתיק. כאשר בית המשפט שוקל מתן סעד כזה, הוא מביא בחשבון את השאלה האם בלעדיו ניתן יהיה לפסוק סעד עיקרי בתיק, תוך התבססות על שיקולים של סיכויי התביעה ומאזן הנוחות.

בהחלטתו נושא הבקשה דנן, בית המשפט לא נעתר לבקשה ודחה אותה על הסף בלא להעבירה לתגובת הצד שכנגד. מכאן שבית המשפט לא היה סבור שיש מקום להעניק למבקשת סעד ארעי עד לדיון בסעד הזמני במעמד שני הצדדים; והוא אף לא היה סבור כי יש מקום להעניק למבקשת סעד זמני עד לדיון בתביעה לגופה.

קיום דיון בבקשה לסעד זמני

7. כפי שצוין לעיל, המבקשת טענה כי היה על בית המשפט לקיים דיון במעמד הצדדים בבקשה לסעד זמני; ומשהוא לא עשה כן – יש להשיב אליו את התיק לצורך קיום דיון כאמור. אכן, הכלל על פי תקנות 97(א) ו-97(ז) הוא כי יש לדון בבקשה לסעד זמני במעמד שני הצדדים. אולם, בית המשפט רשאי במקרים חריגים בהם הבקשה אינה מגלה עילה על פניה, לדחות את הבקשה במעמד צד אחד, מבלי לקיים דיון במעמד הצדדים ואף מבלי לבקש את תגובת הצד שכנגד (ראו: רע"א 1556/21 עירון נ' שפירא בר-אור, פסקאות 11-20 (22.4.2021); רע"א 6455/23 פלונית נ' פלוני, פסקאות 15-16 בר-אור, פסקאות 11-20 (22.4.2021); רע"א 6830/15 פלוני נ' פלונית, פסקאות 18-21 (12.1.2016)).

ככלל – וכך אף במקרה דנן – רצוי היה כי בית המשפט יקיים דיון במעמד שני הצדדים בטרם דחה את הבקשה. אולם, חרף האמור אינני סבורה כי יש לקבל את בקשת המבקש ולהחזיר אל בית משפט קמא את התיק לצורך קיום דיון בבקשה – וזאת מאחר שכפי שיפורט, לאחר עיון בטענותיהם של שני הצדדים אני סבורה כי דין הבקשה למתן סעד זמני להידחות. בנסיבות אלה, אין אפוא טעם ותועלת בהשבת הדיון לערכאה דלמטה ובקיום דיון מחודש בבקשה.

המבקש לא הגיש הליך עיקרי

8. כפי שצוין לעיל, מטרתם העיקרית של הסעדים הזמניים היא להבטיח את קיומו של הסעד העיקרי המבוקש בהליך: סעד זמני יינתן במקרים בהם בית המשפט סבור שבלא סעד כזה – לא תהיה תועלת בהליך ולא ניתן יהיה להיעתר לבקשה לסעד העיקרי (ראו תקנה 94 לתקנות; רע"א 4491/22 יגאל ריאלטי בע"מ נ' מרדכי אביב מפעלי בניה בע"מ, פסקה 21 (2.8.2022) (להלן: עניין יגאל ריאלטי); עע"מ 10811/04 סורחי נ' משרד הפנים, פסקה 3 (12.1.2005); עע"מ 5176/22 המועצה המקומית בנימינה גבעת עדה נ' המועצה הארצית לתכנון ובניה, פסקה 19 (27.12.2022)). לכן ככלל, באין הליך עיקרי – אין גם הצדקה למתן סעד זמני (בר"מ 2743/19 פלוני נ' מנכ"ל רשות האוכלוסין וההגירה, פסקה 12 (16.1.2020); רע"א 258/90 משה כובשי – חברה לתובלה ותעבורה בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקה 2 (13.2.1990)).

המבקשת הגישה כאמור את הבקשה למתן סעד זמני בטרם הוגש כתב הטענות העיקרי. זאת בהתאם לתקנה 95(ג) לתקנות, המאפשרת לבעל דין להגיש בקשה לסעד זמני גם לפני שכתב הטענות העיקרי הוגש, חרף היותו של הסעד הזמני המבוקש הליך נגזר הנלווה להליך עיקרי. מחוקק המשנה הכיר אם כן באפשרות המוגבלת בזמן להגיש בקשה לסעד זמני לפני הגשת כתב טענות עיקרי מפאת הדחיפות האפשרית בהענקת הסעד – שנדרש עוד בטרם היה סיפק בידי התובע להגיש את כתב הטענות העיקרי עצמו. אולם תקנה 95(ג) אינה מייטרת את הצורך בהליך עיקרי, אלא מקנה ארכה מיוחדת למקרים דחופים (ראו: רע"א 1741/16 מרק נ' ביטון, פסקה 2 (4.4.2016)). יוער כי עניינה של החלטה זו, וכן ההחלטות המובאות בפסקה הבאה, בתקנה 363(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, שהיא המקבילה לתקנה 95(ג) לתקנות, הנדונה בענייננו).

מדובר אם כן במקרים בהם נדרש בית המשפט להתערב באופן מיידי כדי למנוע מהמבקש נזק שעתיד להתרחש אלמלא בקשתו תתקבל, כאשר הדחיפות מצדיקה את

הדחייה המסוימת בהגשת ההליך העיקרי. הבקשה לסעד זמני פותחת מעין הליך עצמאי (מאחר שאין באותה עת הליך אחר), אולם היא לעולם תהיה טפלה להליך העיקרי העתידי, כשמטרתה הבלעדית היא כאמור לאפשר את מתן הסעד שיבוקש בהליך עתידי זה (ראו והשוו: ע"א 2903/13 אינטרקולוני השקעות בע"מ נ' שקדי, פסקה 3 (30.6.2013); רע"א 5891/22 גנוסר נ' חברת החשמל לישראל בע"מ, פסקה 15 (18.12.2022); רע"א 9308/08 אלול נ' רביב, פסקה 5 (21.04.2009)).

החריגה הפרוצדורלית המאפשרת הגשת בקשה לסעד זמני לפני הגשת ההליך העיקרי, מותנית בכך שהמבקש ישלים את הגשת כתב הטענות העיקרי "בתוך שבעה ימים ממועד מתן הצו או בכל מועד אחר שעליו יורה בית המשפט" (כפי האמור בתקנה 95(ג)). זאת כאמור מאחר שהסעד הזמני נותר סעד נלווה להליך העיקרי, ויש לוודא כי הליך כזה אכן יוגש בהקדם לאחר הדיון בבקשה לסעד הזמני. בהתאם לכך קובעת גם תקנה 100(3) לתקנות כי אם ניתן הצו לפני הגשת התביעה ולא הוגש כתב תביעה בתוך שבעה ימים ממועד מתן הצו או במועד אחר שעליו הורה בית המשפט – יפקע הסעד הזמני.

9. האם תקנה 95(ג) לתקנות מחייבת הגשת הליך עיקרי רק כאשר הסעד הזמני ניתן כמבוקש? מהו הדין כאשר הבקשה לסעד זמני נדחתה על ידי בית המשפט ביחס לחובתו של המבקש להגיש הליך עיקרי? אכן, כאשר בית המשפט דוחה את הבקשה למתן סעד זמני, לא חל האמור בתקנה 100(3) לתקנות, ולא ניתן לקבוע כי הסעד הזמני פקע. יחד עם זאת, אם מבקש הסעד הזמני אינו מגיש את ההליך העיקרי תוך 7 ימים ממועד החלטת בית המשפט, לא ניתן יהיה לקבל ערעור המוגש על ידיו על החלטה זו (ראו: רע"א 1577/23 פלונית נ' פלונית, פסקאות 8-10 (28.3.2023) (להלן: עניין פלונית); רע"א 193/23 נתנאלי נ' מפעל הפיס, פסקאות 15-16 (27.06.2023); רע"א 8716/15 מימון נ' רייטר, פסקאות 31-33 (28.12.2015)).

כפי שהובהר לעיל, סעד זמני נועד כדי לשרת את ההליך העיקרי ואת הסעדים הנתבעים במסגרתו – ולכן הוא חייב להיות נגזר מקיומו של הליך עיקרי ו"טפל" אליו. כאשר מוגשת בקשת רשות ערעור על החלטה לדחות בקשה לסעד זמני, מתבקשת ערכאת הערעור לתת החלטה שתבוא חלף ההחלטה של הערכאה קמא. קבלת בקשת רשות ערעור וקביעה כי היה על הערכאה קמא להיעתר לבקשת המבקש ולהעניק לו סעד זמני, משמעה מיניה וביה גם כי היה על המבקש להגיש את כתב הטענות העיקרי זה מכבר. כאשר מבקש רשות הערעור – קרי המבקשת בענייננו – לא פעל באופן זה, ערכאת הערעור אינה יכולה אם כן להיעתר לבקשתו ולהאריך בעקיפין את המועד במסגרתו היה עליו להגיש את ההליך העיקרי. היעדרות לבקשה משמעה כי החלטת ערכאת הערעור תחליף את ההחלטה

שהייתה צריכה להתקבל על ידי הערכאה למטה, וזאת למרות שבפועל תוך 7 ימים מאותה החלטה (ולמעשה עד היום) לא הוגש כתב הטענות העיקרי.

פרשנות זו מתחייבת לטעמי גם מטעמי מדיניות משפטית. זאת משום שמתן ארכה שאינה מוגבלת בזמן להגשת הליך עיקרי במקרים של דחיית בקשה לסעד זמני על פי תקנה 95(ג), מאפשרת למעשה לתובע לבחור את המשך דרכו לאור החלטת בית משפט של ערעור (ראו: עניין פלוני, בפסקה 10; נועם זמיר "על סמכותו (?) של בית משפט בישראל להעניק סעד זמני, בעוד התביעה העיקרית מתנהלת בפורום זר – עיון מחדש בפרשת רוט" משפטים מב 1035, 1044-1045 (התשע"ב)). היינו התובע יוכל להחליט האם להגיש את התביעה העיקרית אם לאו רק לאחר שערכאת הערעור תקבע האם לקבל את בקשת רשות הערעור שלו אם לאו. התנהלות אסטרטגית כזו איננה רצויה ואין לעודדה.

יתרה מכך, כאשר בית המשפט נדרש להכריע בבקשה לסעד זמני, עליו להביא בחשבון את שאלת סיכויי ההליך לגופו. כל עוד לא הוגש כתב הטענות העיקרי, ישנו קושי אינהרנטי בהערכה כזו. אכן, אם מדובר במקרה דחוף בשלו נאלץ התובע לבקש סעד ארעי דחוף עוד בטרם היה סיפק בידיו להגיש את כתב הטענות העיקרי, בית המשפט מוסמך להיעתר לבקשתו – כפי שהובהר לעיל, רק כ"טיפול חירום" וכדי למנוע את הנזק המידי. אך אין הצדקה "למתוח" את התקופה הזו כך שגם ערכאת הערעור תאלץ לקבל החלטה אודות סיכויי ההליך בלא שההליך עצמו הוגש. לכן, כאשר ההליך טרם הוגש, לא תתקבל בקשת רשות הערעור על החלטה הדוחה את הבקשה למתן הסעד הזמני.

אין מקום להתערב בשיקול הדעת של בית משפט קמא גם לגוף החלטתו

10. למעלה מן הצורך יוער כי אף לגופם של דברים אינני סבורה כי המקרה דנן נמנה על המקרים החריגים המצדיקים התערבות בשיקול דעתה הרחב של הערכאה הדיונית בכל הנוגע למתן סעדים זמניים על מנת למנוע עוול או נזק בלתי הפיך לבעל דין (להרחבה על אמות המידה להתערבות ערכאת הערעור ראו: רע"א 40/23 Meta Platforms, Inc נ' אודאצ'י בע"מ, פסקה 14 (6.2.2023); רע"א 4491/22 יגאל ריאלטי בע"מ נ' מרדכי אביב מפעלי בניה בע"מ, פסקה 16 (2.8.2022)).

כידוע, בבואו לבחון בקשה לסעד זמני, על בית המשפט להביא בחשבון שני שיקולים עיקריים: סיכויי התביעה (בענייננו – סיכויי הערעור המנהלי) – קרי האם ישנן ראיות לכאורה לקיומה של עילת תביעה ואין מדובר בהליך סרק; ומאזן הנוחות – הבוחן

האם הנזק שצפוי להיגרם למבקש מדחיית הבקשה עולה על הנזק שעלול להיגרם למשיב ככל שיינתן הסעד הזמני. בין שני שיקולים אלו מתקיים יחס של "מקבילית כוחות". עם זאת, מקובל לראות בשיקול של מאזן הנוחות כבעל "מעמד בכורה" (עניין יגאל דיאלטי, בפסקה 18; רע"א 6483/23 קבוצת טלאור כראדי בע"מ נ' החברה הכלכלית ללוד בע"מ, פסקה 7-8 (3.9.2023); רע"א 3058/19 אילן ביוקלצ'ק בע"מ נ' סוירף, פסקה 19 (16.7.2019)). לצד שיקולים אלה, יש להתחשב גם בשיקולי יושר וצדק, ובכלל זה בתום ליבו של מבקש הסעד הזמני ובמועד בו הוגשה הבקשה (ראו: רע"א 4999/23 ג'רוס נ' עזבון המנוח ג'רוס ז"ל, פסקה 17 (29.8.2023); רע"א 1708/23 אשמי נ' א.ד.א.ב. בנוס בע"מ, פסקה 13 (7.5.2023); רע"א 4417/18 בבלפור נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ, פסקה 15 (3.12.2018)).

הנטל המוטל על המבקש גבוה אף יותר במקרים בהם הסעד המבוקש הוא צו עשה זמני, על אחת כמה וכמה כאשר קיימת זהות בין הסעד הזמני המבוקש לבין הסעד הסופי (ראו: רע"א 4091/22 אפרודיטה יבוא ויצוא בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקה 10 והאסמכתאות שם (18.7.2022)).

בחינת שיקולים אלה מובילה למסקנה כי אין מקום להתערב בהחלטת בית משפט קמא לדחות את הבקשה למתן סעדים זמניים.

11. באשר לסעד הזמני הראשון – הפחתת שיעור הפטור מניכוי מס במקור ל-1% ממחזור התקבולים של המבקשת – מדובר בצו עשה זמני המשנה את המצב הקיים. יתרה מכך, הוא אף חופף, על-פני הדברים, לסעד העיקרי שהמבקשת תעתור לו (מאחר שלא הוגש כתב הטענות העיקרי, לא ניתן עדיין לדעת בבירור מה יהיה הסעד הסופי שיתבקש). נוסף על כך, כפי שעולה מעמדת המשיב, המבקשת יכולה גם בשלב זה להמציא לו את המסמכים הרלוונטיים שהתבקשו על ידיו, ולעתור להפחתת שיעור ניכוי המס במקור ככל שהיא אכן זכאית לכך; ואף לפעול כבר כעת לשם קבלת החזרי המס ביחס לשנת 2023. בנסיבות אלה, היה מקום להיעתר לבקשה לסעד הזמני רק אילו היה מדובר במקרה מובהק בו הסעד הוא חיוני למניעת נזק שאינו בר תיקון ושלא ניתן יהיה לפצות את המבקשת לגביו (אם יתקבלו טענותיה בהליך העיקרי) באמצעות פיצוי כספי הולם.

במקרה דנן, אם בסופו של דבר יתקבלו טענות המבקשת וייקבע כי לא היה מקום להעלות את שיעור ניכוי המס במקור, ניתן יהיה לפצותה בפיצוי כספי (ראו: רע"א 591/13 חברת אפ-גודאבל בע"מ נ' רשות המסים בישראל, פסקה 4 (13.2.2013)). כך על אחת כמה וכמה כאשר תוקפו של הפטור הנוכחי שניתן למבקשת הוא רק עד ליום

31.3.2024 – קרי למשך פחות כחודש וחצי מהיום; כאשר הדלת פתוחה בפני המבקשת כבר כעת להגיש בקשה חדשה בליווי מסמכים ולעתור להפחתת ניכוי המס במקור עבור שנת 2024. בנוסף, ביחס לשיעור המס במקור ששילמה עבור שנת 2023 – יכולה המבקשת, כפי שציינ גם בית משפט קמא, לפנות לדרך המלך לקבלת ההחזרים ללא צורך בסעד זמני. זאת בדרך של שומה סופית על שנת המס שחלפה. טענות המבקשת בהקשר זה לפיהן ספק אם "תשרוד" תחת ניכוי המס במקור הנוכחי, וכי הדבר יפגע בה גם מבחינה תדמיתית – לא הובהרו די הצורך ולא בוססו כנדרש.

באשר לסיכויי הערעור – הרי הוא טרם הוגש, ולא ניתן אם כן לקבוע כי מדובר בערעור שהסיכוי שיתקבל הוא כה גבוה באופן המצדיק מתן צו עשה זמני.

12. כאמור אינני סבורה כי יש להיעתר גם לבקשה לסעד הזמני השני המבוקש – המצאת נימוקי המשיב לפעולותיו בעניין שינוי שיעור הפטור והעמדת חומר הראיות בעניין זה. מדובר בסעד שאין מקום לבקשו כסעד זמני, אלא ניתן לעתור לו בבקשה שתוגש בהליך העיקרי. למעשה, כלל לא מדובר בסעד שהוא זמני – שהרי, "סעד זמני בערעור, כשמו כן הוא, נועד לאפשר סעד בתקופת הביניים שעד למתן הכרעה בערעור" (ע"א 6525/18 שמר קסר נ' עמרם, פסקה 13 (17.2.2019)). ראו גם: רע"א 2071/21 חצרי אלף בית דוד המלך בע"מ נ' אזורים בנין (1965) בע"מ, פסקאות 16-17 (13.07.2021); רע"א 8622/13 המוסד לביטוח לאומי נ' שחר, פסקה 11 לחוות דעתו של השופט נ' הנדל (7.9.2016)). הסעד הזמני השני לא נועד להגן על המבקשת בתקופת הביניים אלא לקדם את הערעור עצמו שטרם הוגש. מכל מקום, בתשובת המשיב לבקשת רשות הערעור הובררו הטעמים העומדים בבסיס התנהלותו מול המבקשת ולכן נראה כי ממילא סעד זה התייתר בשלב זה.

13. אשר על כן, דין הבקשה להידחות. המבקשת תישא בהוצאות המשיב בגין בקשה זו בסך של 2,000 ₪.

ניתנה היום, ה' באדר א' התשפ"ד (14.2.2024).

ש ו פ ט ת