



## בית המשפט העליון

רע"א 8832/21

לפני: כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המבקשות: 1. אביוב גולד בע"מ  
2. ש.א.ר.מ. מתכות בע"מ

נגד

המשיב: אגף המכס והמע"מ, רשות המיסים

בקשת רשות ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 24.10.2021 בע"מ 49874-08-15 שניתנה על-ידי כבוד השופטת י' סרוסי

בשם המבקשות: עו"ד קובי קול

### החלטה

1. בפני בקשת רשות ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 24.10.2021 (ע"מ 49874-08-15, השופטת י' סרוסי), שבה נקבעה מסגרת דיונית להמשך בירורו של ההליך.

2. קורותיו המוקדמות של ההליך הובאו בפירוט בפסק-דינו של בית משפט זה מיום 12.7.2021 (ע"א 7319/18, המשנה לנשיאה (בדימ') ח' מלצר והשופטים י' אלרון ו-י' וילנר). לפיכך אדרש עתה בקצרה רק לעובדות הנדרשות לצורך הכרעה בבקשה שבפני.

3. המבקשות הן חברות שעוסקות בייצוא זהב אשר השיגו על שומות המס שהוציא להן המשיב, אגף המכס והמע"מ של רשות המיסים. בשנים 2012-2013 המבקשות רכשו זהב בשווי של למעלה מ-80 מיליון שקלים וייצאו אותו לחו"ל, תוך שנהנו מהטבת מס לפי סעיף 30(א)(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). המבקשות ניכו מס תשומות בהתאם לחשבוניות שהוצאו להן בגין העסקאות שבהן רכשו את הזהב מחברות אחרות (להלן: החשבוניות). ביום 2.3.2014 מסר ממונה בכיר במשיב למבקשות כי הוצאו שומות חדשות במסגרתן הן יחויבו בגין קיזוז חשבוניות שהוצאו שלא כדין,

זאת על-פי סעיף 77 לחוק מע"מ. המבקשות הגישו השגה על כך, וזו נדחתה ביום 9.3.2015.

4. המבקשות הגישו על כך ערעור לבית המשפט המחוזי, שנדחה על-ידו ביום 27.6.2018. בית המשפט המחוזי קבע כי החשבוניות אינן משקפות את הבעלות האמתית בזהב בטרם מכירתו למבקשות, כך שהחשבוניות הוצאו שלא כדין. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי במקרה זה לא חל "החריג הסובייקטיבי" המאפשר לנכות את מס התשומות במקרה שבו ננקטו כל האמצעים הסבירים לבירור כשרותן של החשבוניות (ראו למשל: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005)). זאת, מכיוון שהמבקשות לא הוכיחו שפעלו באופן אקטיבי ופוזיטיבי על-מנת לוודא שלא נפל בהן פסול, ולמצער עצמו את עיניהן בנוגע לשאלת מקורו של הזהב והבעלות בו.

5. המבקשות הגישו ערעור על כך לבית משפט זה (ע"א 7319/18 הנזכר לעיל). בעיקרו של דבר, המבקשות טענו כי החשבוניות שיקפו נאמנה את העסקאות שביצעו, כך שניכוי מס התשומות נעשה כדין, וכי לחלופין, אף אם החשבוניות אינן משקפות כראוי את פרטי העסקה, הרי שיש להחיל את החריג הסובייקטיבי. במסגרת הערעור, המבקשות הגישו בקשה להוספת ראיות, אשר נסבה בין היתר על טענתן לאכיפה בררנית (תוך התייחסות לעסקאות שונות שנעשו עם חברה אחרת).

6. ביום 29.11.2020, לאחר שהתקיים דיון בערעור, ובעודו תלוי ועומד, הורה בית משפט זה (המשנה לנשיאה מלצר) על השבת התיק לבית המשפט המחוזי לצורך דיון בסוגיית הראיות החדשות והשלכתן על פסק-הדין שניתן. ביום 24.2.2021 קבע בית המשפט המחוזי כי אין בראיות החדשות כדי ללמד על קיומה של אכיפה בררנית, בין היתר בהתחשב בהבדלים בין המבקשות לבין החברה האחרת, וכי אף אם ניתן להצביע על "אכיפה חלקית", לא יהיה בצירוף הראיות החדשות כדי לשנות ממסקנותיו של פסק-הדין (להלן: ההחלטה מחודש פברואר).

7. בשים לב לכל האמור, נדרש בית משפט זה למתן פסק-דינו בערעור (להלן: פסק-הדין בערעור). בפסק-הדין נקבע, בדעת רוב, כנגד דעתה החולקת של השופטת וילנר, כי התיק יוחזר לבית המשפט המחוזי לדיון מחודש. השופט אלרון קבע כי יש להחזיר את התיק לבית המשפט המחוזי על-מנת שיבחן האם העסקאות בין המבקשות לבין ספקיות הזהב בוצעו בפועל, ללא תלות בשאלת הבעלות בזהב, או אם מדובר ב"עסקאות מלאכותיות" שאין לאפשר ניכוי מס תשומות בגינן, לפי סעיף 138 לחוק מע"מ. המשנה

לנשיאה (בדימ') מלצר קבע כי על בית המשפט המחוזי לדון מחדש בשאלת האפשרות לקבל את הראיות החדשות והשלכותיהן על הטענה לאכיפה בררנית. בפסקה המסכמת של פסק-דינו קבע המשנה לנשיאה (בדימ') מלצר כי בית המשפט המחוזי "ידון במכלול", הן בנוגע לסעיף 138 לחוק מע"מ והן בנוגע לטענות בדבר אכיפה בררנית, ככל שימצא שהייתה כזו.

8. בעקבות פסק-הדין בערעור, בית המשפט המחוזי הורה לצדדים להגיע להסדר דיוני בעניין המשך ניהול ההליך. ביום 30.9.2021 בית המשפט המחוזי אישר את הגשתן של ראיות מסוימות הקשורות לטענת האכיפה הבררנית, בהסכמת הצדדים. לאחר שהצדדים לא הצליחו להגיע להסכמות באופן מלא, בית המשפט המחוזי קבע ביום 24.10.2021 הוראות באשר למתכונת ההתדיינות בתיק. בית המשפט המחוזי קבע כי את הבחינה הנדרשת בגדרו של סעיף 138 לחוק מע"מ, יש לעשות תוך הסתמכות על החומר הראיתי הקיים בתיק, וכי כל אחד מהצדדים יגיש השלמת טיעון בכתב בהיקף של עד ארבעה עמודים. באשר לטענת האכיפה הבררנית, בית המשפט המחוזי ציין שהראיות שאותן המבקשות ביקשו לצרף, כמפורט בפסקה 18 לפסק-דינו של השופט אלרון, אושרו להגשה על-ידו זה מכבר, וכי אין הצדקה להגשתן של ראיות נוספות הקשורות לטענת האכיפה הבררנית. הבקשה שבפני נסבה על החלטה זו של בית המשפט המחוזי.

9. ביני וביני, ביום 12.9.2021, עוד בטרם ניתנה החלטתו של בית המשפט המחוזי באשר למתכונת הדיון, המבקשות הגישו בקשה לפסילת המותב בבית המשפט המחוזי, וטענו בהקשר זה כי ההחלטה מחודש פברואר מלמדת על גיבוש עמדה מוקדמת בנושא. ביום 30.9.2021 דחה בית המשפט המחוזי בקשה זו.

10. המבקשות הגישו ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בבקשה לפסילתו, וערעור זה התקבל ביום 2.12.2021 (ע"א 6858/21, הנשיאה א' חיות). הנשיאה חיות קבעה כי נסיבות העניין מצדיקות את פסילת המותב בהתחשב בעמדה הנחרצת שנקט בהחלטה מחודש פברואר, וכי תוצאה זו מתחייבת אף "משיקולים של מראית פני הצדק".

11. כתוצאה מכך, התיק נקבע לדיון בפני השופט ה' קירש, אשר קבע, ביום 20.12.2021, כי העברת המשך הדיון למותב אחר "אין משמעותה פתיחתן או איוןן של החלטות המותב הקודם".

12. כאמור, בקשת רשות הערעור שבפני מכוונת כלפי החלטתו של בית המשפט המחוזי מיום 24.10.2021, המתווה את ההסדר הדיוני להמשך הטיפול בתיק. לטענת

המבקשות, נפלה שגגה בהחלטתו של בית המשפט המחוזי, ובין היתר באופן שבו פירש בית המשפט המחוזי את פסק-הדין בערעור. המבקשות טוענות כי בית המשפט המחוזי שגה בקביעתו כי פסק-הדין בערעור לא התכוון ליצור פתח להגשתן של ראיות חדשות בתיק כדי לדון בשאלת האכיפה הבררנית. המבקשות מוסיפות וטוענות כי אין די בחומר הראייתי המונח בפני בית המשפט המחוזי כדי לבצע ניתוח משפטי הולם של תחולת סעיף 138 לחוק מע"מ, וכי יש לאפשר ניהול הוכחות גם ביחס לסוגיה זו.

13. דין בקשת רשות הערעור להידחות.

14. כידוע, לערכאה הדיונית מסור שיקול דעת רחב באשר לאופן ניהול ההליך, וערכאת הערעור תתערב בהחלטות דיוניות במקרים חריגים בלבד, שבהם מתקיימת חריגה מהוראות הדין או כאשר החלטות אלה עלולות לגרום לעיוות דין עבור הצדדים (ראו למשל: רע"א 7264/17 בטיטו נ' פרץ, פסקה 12 (1.11.2017); רע"א 10018/17 המועצה הישראלית לצרכנות נ' קלאב אין אילת החזקות בע"מ, פסקה 7 (1.5.2019); רע"א 182/21 טיפול רפואי מידי (טר"מ) בע"מ נ' עזבון המנוחה אביגיל פסיה גרוס ז"ל, פסקה 6 (17.1.2021). ראו גם: חמי בן-נון וטל חבקיין, הערעור האזרחי, 203-206 (2012)).

15. לאחר שבחנתי את הבקשה על נספחיה, איני סבורה שהמקרה דנן נמנה עם אותם מקרים חריגים המצדיקים את התערבותה של ערכאת הערעור בהחלטתה הדיונית של הערכאה המבררת. הבקשה שבפני נסבה על השאלה מהו האופן שבו יש לפרש את פסק-דינו של בית משפט זה, ובפרט בשאלה האם ההסדר הדיוני שקבע בית המשפט המחוזי בהחלטתו מיום 24.10.2021 מיישם כראוי את פסק-הדין בערעור. אולם, לאמיתו של דבר, עולה מפסק-הדין האמור בבירור כי בית משפט זה הותיר לבית המשפט המחוזי שיקול דעת רחב באשר לאופן שבו ידון במכלול טענות הצדדים בשלב זה של ההליך.

16. סוף דבר: בקשת רשות הערעור נדחית. משלא נתבקשה תגובה, לא ייעשה צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"ה בטבת התשפ"ב (29.12.2021).

ש ו פ ט ת