



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2024

ע"מ 27997-12-23 רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין ואריאל אפשטיין

נגד

משיב

מנהל מס ערך מוסף גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
פמת"א (אזרחי)

פסק דין

לפניי בקשה מטעם המערערת לקבלת הערעור על הסף.

רקע וטענות הצדדים בתמצית

1. המערערת דיווחה על עסקאותיה כעל עסקאות שחל עליהן מע"מ בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). המשיב הוציא למערערת שומת מס עסקאות לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 77 לחוק. בשומה נקבע, כי המערערת מעניקה בישראל שירותים לחברות שהן תושבות ישראל לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, ועל כן עסקאותיה עימן חייבות במס עסקאות בשיעור מלא.
2. המערערת הגישה השגה על שומת מס העסקאות. בהחלטה בהשגה קבע המשיב כי המערערת אינה חייבת במס עסקאות, אולם הוא חייב אותה במס תשומות, חלף שומת מס העסקאות. זאת משום שלשיטתו עסקאותיה של המערערת נעשות בחו"ל והן אינן חייבות במע"מ לפי סעיף 2 לחוק. לפיכך, המערערת גם אינה רשאית לנכות את מס התשומות המיוחס להן.
3. לטענת המערערת המשיב לא פעל כדין שעה שחייב אותה במס תשומות במסגרת ההחלטה בהשגה. המשיב רשאי להטיל חיוב במס באחת משתי דרכים, שומת מס עסקאות או שומת מס תשומות. מדובר בשני מישורים שונים בתכלית. סמכות המשיב במסגרת ההחלטה בהשגה היא אך ורק להחליט בנוגע לשומה שיצאה על ידו ושלגביה הוגשה השגה. אין בסמכות המשיב במסגרת החלטה בהשגה להטיל חיוב במס אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2024

ע"מ 27997-12-23 רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

בסיסו שונה לחלוטין ואף סותר את החיוב בגינו יצאה השומה. משכך, יש לקבל את הערעור על הסף.

4. לעמדת המשיב, דין הבקשה להידחות. הבקשה הוגשה ללא תצהיר לתמיכה בעובדות; לא מדובר בבקשה מקדמית שיש לדון בה במנותק מהערעור העיקרי; קבלת בקשה לקבלת הערעור על הסף היא בקשה חריגה שאין להיעתר לה אלא במקרים חריגים שענייננו אינו נמנה עליהם; ושומת מס התשומות הוצאה בהתאם לדין בנסיבות העניין.

לחלופין, בהתאם לדוקטרינת הבטלות היחסית אין מקום לקבלת הערעור על הסף, שכן לא מדובר בפגם מהותי היורד לשורשו של ההליך. טענות המערערת נבחנו על ידי המשיב בשלבי השומה, וגם במסגרת ההליך הנדון יינתן למערערת יומה להשמיע את מלוא טענותיה בכתב ובעל פה.

5. המערערת הגישה תגובה לתשובה בה התייחסה לחלק מטענות המשיב. לטענתה, מדובר בשאלה משפטית ביחס לעובדות שאינן שנויות במחלוקת, ועל כן אין צורך לצרף תצהיר לתמיכה בבקשה. למען הזהירות, המערערת צירפה תצהיר לתגובתה לתשובה.

דיון והכרעה

6. לאחר שבחנתי את הדברים, מצאתי לקבל את הבקשה (לעניין "קבלת ערעור על הסף" ראו למשל ע"מ (מחוזי חיפה) 29760-01-14 הרצוג נ' פקיד שומה חדרה (27.1.2015)).

המשיב הוציא שומת מס תשומות במסגרת החלטה בהשגה על שומת מס עסקאות. זאת לא ניתן לעשות. אם המשיב רוצה לחייב את הנישום במס תשומות, עליו להוציא שומת מס תשומות, שעליה תוגש השגה ובקשר אליה יוחלט בהשגה.

7. הדבר עולה מלשון החוק. סעיף 77(א) לחוק קובע כי "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)". ניתן להיווכח כי ההגדרה "שומה" מתייחסת לשומה שהוציא המנהל – שומת מס עסקאות ("המס המגיע") או שומת מס תשומות. כן ניתן להיווכח כי סעיף 77(א) נוקט במילה "או", כלומר מדובר בשומות מס שבסיסן נפרד.

8. סעיף 82(ב) קובע כי "הגיעו החייב במס והמנהל להסכם בדבר המס המגיע, תתוקן השומה לפי זה; לא הושג הסכם יחליט המנהל בהשגה, ורשאי הוא לקיים את השומה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2024

ע"מ 27997-12-23 רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

להגדילה או להקטינה". ניתן להיווכח כי סעיף 82(ב) מתייחס ל-"השומה", בה"א הידיעה. כלומר, סעיף 82(ב) לחוק מתייחס אך ל"שומה" שיצאה – שומת מס עסקאות או שומת מס תשומות, או גם וגם – אולם לא לשומה נפרדת וחדשה. בענייננו, יצאה שומת מס עסקאות, וניתן לקיימה, להגדילה או להקטינה, אך לא להוציא שומת מס תשומות חדשה, שהיא שומה אחרת.

9. בהקשר זה, אני לא מקבלת את פרשנותו הלשונית של המשיב, כי לכאורה הסעיף מאפשר למנהל אף בשלב ההשגה לשום הן שומת מס עסקאות והן שומת מס תשומות, אף כאשר אחת מן השומות לא הוצאה בשלב השומה הראשון. כאשר יצאה אך שומת מס עסקאות, זו ורק זו "השומה", ורק אותה ניתן לקיים, להגדיל או להקטין. המשיב הוציא שומה חדשה, ולא הגדיל שומה קיימת.

10. פרשנות זו עולה בקנה אחד עם אשר נפסק ב-ע"מ (מחוזי ת"א) 31352-12-13 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב 3, פס' 59 – 61 (17.8.2016). באותו מקרה הוצאו שתי שומות, שומת מס עסקאות ושומת מס תשומות, כך שהחלטת המשיב בהשגה מהווה הגדלה של שומה קיימת. יש הבדל ניכר בין "הרחבת חזית" והוספת רכיב נוסף במסגרת אותה שומה, ובין הוצאת שומה חדשה, הנוגעת לרכיב מס אחר. והנה אף בית המשפט באותו עניין התייחס למסגרת ה"שומה" שיצאה, ובפס' 62(ג) לפסק הדין הוא אף משווה את "הרחבת החזית" לתיקון השומה. האם המשיב סבור שניתן לתקן שומת מס עסקאות לשומת מס תשומות? למעשה, קבלת עמדת המשיב תהפוך את שלב השומה לפלסטר, שכן למשיב תינתן הזכות לשנות את השומה מן היסוד בשלב ההשגה.

11. גם מבחינה תכליתית, זהו סדר הדברים הנכון, שמעניק לנישום זכות טיעון כהלכה בהליך דו-שלבי, הן בשלב השומה והן בשלב ההשגה. על המשיב לצעוד בדרך המלך, ולא מדובר כאן בנסיבות חריגות המצדיקות סטייה ממנה.

12. וראו הדברים האמורים ב-ע"מ (מחוזי מרכז) 22467-09-17 אמדוקס ישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה, פס' 51 ו-52 (17.12.2020), שבו חייב המשיב את המערערת במס עסקאות במסגרת השגה על שומת מס תשומות (ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 2180/21 מנהל מס ערך מוסף נתניה נ' אמדוקס ישראל בע"מ (30.1.2023)):

"אינני מקבל דרך הילוך זו של המשיב. ככל שהמשיב סבור כי המערערת חייבת בתשלום מס עסקאות בגין אותם 9 ש"ח הנוגעים למחיר ארוחה לסועדים חיצוניים – היה עליו להתכבד ולהוציא למערערת שומת מס עסקאות כדין, לאפשר למערערת להביא טענותיה בפניו בשלב השומה, כמו גם לאפשר לה להגיש השגה סדורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2024

ע"מ 27997-12-23 רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ולהתייחס באופן מלא ושלם לנושא מס העסקאות בהליך שומתי, דו-שלבי, כקבוע בדין. 'קיצור הליכים' זה שביצע המשיב יש בו משום פגיעה בזכויותיה הדיוניות של המערערת, בלא כל צידוק או ביסוס בדין... שומת התשומות מתייחסת לאספקת ארוחות לעובדים, ואילו החיוב במס העסקאות מתייחס לעסקאות שעשתה לכאורה המערערת עם גורם אחר, דהיינו עם חברת שולץ. ככל שסבור המשיב כי היה על המערערת לדווח על עסקאות שעשתה עם חברת שולץ בהעמדת מתקניה לטובת מכירת ארוחות לסועדים חיצוניים, היה עליו להוציא לה שומת עסקאות על מנת שזו תידון בנפרד משומת התשומות הנוגעת לאספקת ארוחות לעובדים".

13. בניגוד לטענות המשיב, לא מצאתי כי יש להבחין בין נסיבות אותו מקרה לנסיבות עניינינו, והדברים האמורים לעיל בהירים ומשקפים עקרון ברור.

14. אכן, רק במקרים חריגים יש לקבל (או לדחות) ערעור על הסף. אולם, המקרה דנן הוא אחד מאותם מקרים חריגים. המשיב ביטל בהשגה את שומת מס העסקאות, והוא קיבל למעשה את טענות המערערת כנגד חיובה במס עסקאות. הערעור דנן נוגע לשומת מס העסקאות שיצאה בשלב השומה (ובוטלה בשלב ההשגה). משכך, אין עוד תוחלת לערעור ויש לקבלו על הסף.

15. בחנתי בעיון את יתר טענות המשיב ולא מצאתי בהן ממש. אדון בטענות אלו על פי סדרן.

16. לטענת המשיב, יש לדחות את הבקשה על הסף משום שהיא אינה נתמכת בתצהיר ערוך כדין לאימות העובדות. ככלל, הצדק עם המשיב כאשר השאלה שבמחלוקת היא שאלה עובדתית, או שאלה שמערבת עובדה ומשפט. אלא, שבעניינינו העובדות הנצרכות להחלטה אינן שנויות במחלוקת ומדובר בשאלה משפטית בעיקרה – האם ניתן להוציא שומת מס תשומות בהחלטה בהשגה על שומת מס עסקאות. כאמור, אני סבורה כי במצב הדברים הרגיל, לא ניתן לעשות כן.

17. לטענת המשיב, יש לדחות את הבקשה ולדון "בטענה המקדמית" של המערערת כחלק מהערעור. גם ביחס לטענה זו, הצדק עם המשיב כאשר הטענה המקדמית מערבת שאלות עובדתיות, אשר עתידות להתברר במסגרת ההליך העיקרי (והמשיב אף מסכים לכך בסעיף 5 לתשובתו). אולם בעניינינו, כאמור, אין מחלוקת עובדתית רלוונטית. השאלה היא משפטית ועל מנת לייעל את ההליך ראוי לדון בה באופן מקדמי (והשוו רע"א 6552/20 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' א.לוי השקעות ובניין בע"מ (2.12.2020)).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2024

ע"מ 27997-12-23 רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

18. לגופו של עניין טוען המשיב, כי הוצאת שומת מס התשומות בנסיבות העניין נעשתה בהתאם לדין. לדידו, עוד בדיוני השומה, טרם הוצאתה, הציג המשיב עמדה חלופית לפיה "על מנת להיכנס בשער החוק על העסקה להתבצע בישראל. בענייננו, עסקאות מכר הסחורה מתבצעות על ידי החברה מחוץ לישראל ועל כן אין תחולה לסעיף 2 לחוק. בהתאם לסעיף 41 לחוק, המשמעות הדבר כי החברה ניכתה מס תשומות שלא שימש אותה לעסקה בישראל ועל כן יתואם ניכוי מס התשומות הרלוונטי", וכי המערערת עודכנה כי יוצאו לה שומות חלופיות, כאשר החלופה השלישית היא שומת מס תשומות (סעיפים 15 – 16 לתשובת המשיב).

19. עם זאת, המשיב לא הוציא למערערת שומת מס תשומות, והוא הוציא שומת מס עסקאות אחת בלבד, ללא שומות חלופיות (סעיף 17 לתשובת המשיב). לא למותר לציין כי המשיב בתשובתו ציין זאת כבדרך אגב, ללא כל נימוק או הסבר מדוע הוא נמנע מלהוציא את השומות החלופיות.

20. במצב עניינים זה, המערערת יכולה להניח כי המשיב אימץ גרסה עובדתית מסוימת, וכי הוא סובר שאין מקום לחייבה במס תשומות. על הנישום לדעת מול אלו טענות הוא מתמודד ובתוך איזה תחום. לא כל איזכור בדיונים משמעו כי הטענה התקבלה וכי יש לה משמעות מעשית. אם המשיב היה פועל כפי שטען שיפעל, ומוציא שומת מס תשומות חלופית, לא הייתה כל בעיה. אולם המשיב נמנע מלעשות כן, ולא בכדי הוא מנסה "לעדן" את מחדלו זה. אין בטענה שעלתה בדיון כדי להתגבר על המחדל שבאי-הוצאת שומה.

21. אין להשוות בין ענייננו ובין סמכותו של מפקח מס הכנסה לדון בשלב ההשגה גם בצד ההכנסות וגם בצד ההוצאות. שם מדובר בשומה אחת הנוגעת להכנסה החייבת, שמורכבת מהכנסות ומהוצאות, ואילו כאן מדובר בשתי שומות מס שונות.

22. גם לא מצאתי שהמשיב פעל בתום לב כטענתו. המשיב עצמו טוען כי טרם הוצאת השומה הוא עדכן את המערערת שהוא יוציא לה שומות חלופיות, לרבות שומת מס תשומות. כלומר, המשיב ידע כי עליו להוציא שומת מס תשומות, אולם הוא לא עשה זאת מטעמיו שלו, ללא כל הסבר. גם אם לא מדובר בתכסיסנות או בשיקולים טקטיים, לא מדובר פה בטעות בתום לב.

23. יתרה מזו, המשיב סותר את עצמו בנקודה זו. בסעיף 39 לתשובתו, על מנת להוכיח כי פעל בתום לב, טוען המשיב כי רק בשלב ההשגה ובעקבות חוות דעת ממחלקת מחירי העברה ברשות המסים, הגיע למסקנה כי עסקאותיה של המערערת אינן באות בגדר חוק





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2024

ע"מ 27997-12-23 רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

מע"מ; ואילו כאמור לעיל, כדי להראות שלא מדובר בטענה חדשה וכי ניתנה הזדמנות למערערת להציג טענותיה, המשיב טוען כי טענותיו נידונו לכל אורך הדרך. על המשיב להחליט מדוע הוא פעל כפי שפעל וכיצד.

24. בהקשר זה אציין, כי המשיב שינה מן היסוד את קו טיעונו במסגרת דיוני השומה וההחלטה בהשגה וגם בכך יש טעם לפגם. המשיב אחז והחליף בין שתי גרסאות הפוכות לחלוטין – כי המערערת מספקת שירותים לחברות זרות קשורות שלמעשה הן חברות תושבות ישראל, ומן הצד השני, כי המערערת אינה מספקת שירותים, אלא מקבלת שירותים מאותן החברות. על המשיב לבחור גרסה עובדתית אחת ביחס להתנהלות המערערת ומהות החברות הקשורות, ואיתה לצעוד.

25. לא מצאתי כי יש לפעול בענייננו בהתאם לדוקטרינת הבטלות היחסית. מדובר בפגם מהותי שנוגד את סדרי הדין הבסיסיים, שלא מצאתי כל הצדק או טעם לו. כאמור, לטענת המשיב עצמו, עוד בשלב הדיונים טרם הוצאת השומה עלתה האפשרות להוציא שומת מס תשומות, אולם משום מה, וללא כל טעם או הסבר, המשיב נמנע מלעשות כן. על המשיב לשאת בתוצאות מחדלו. המשך בירור הערעור בנסיבות העניין משמעו למעשה ביטול ההליך השומתי, שכן תמיד יישמעו טענותיו של הנישום לפני בית המשפט ויינתן לו יומו, ועדיין המחוקק קבע הליך סדור וברור הכולל הליך שומתי דו-שלבי.

26. לסיכום, המשיב פעל שלא כדין. לא במישור הדיוני, שעה שהוציא שומת מס תשומות במסגרת השגה על שומת מס עסקאות, ולא במישור המהותי, שעה שהוא משנה את עמדתו ואת טענותיו מן היסוד.

הערעור מתקבל אפוא, וככלל, על המשיב לקחת לתשומת ליבו כי עליו לספק גרסה אחידה וברורה של קרות האירועים מבחינתו.

27. המשיב יישא בהוצאות הבקשה ובהוצאות ניהול הערעור בסך של 12,000 ש"ח.

ניתנה היום, ח' תשרי תשפ"ה, 10 אוקטובר 2024, בהעדר הצדדים.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אוקטובר 2024

ע"מ 27997-12-23 רם פל סלולר סטוקמרקט בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ירדנה סרוסי, שופטת

