



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 3604/24

לפני: כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט ד' מינץ

העותר: מרדכי ברנס

נגד

המשיב: רשות המיסים - מנהל מס ערך מוסף

עתירה למתן צו על תנאי

העותר: בעצמו

בשם המשיב: עו"ד רנא חלאילה

פסק-דין

השופט נעם סולברג:

1. בעתירה שלפנינו מבקש העותר, מורה דרך במקצועו, כי נורה למשיבה לבוא וליתן טעם, "מדוע לא תוציא הנחיה הכוללת את כל המידע הנדרש לניכוי מס תשומות לרכב מדברי ורכב סיור". זאת, בגין סירובה "לפרסם הנחיה מינהלית הכוללת את כל המידע המקצועי הנדרש לעוסק, הכולל את הקריטריונים והמדיניות של המשיבה לאישור ניכוי מס תשומות לרכישת והחזקת רכב מדברי או/ו רכב סיור". העדר פרסום הנחיה כאמור מביא, לטענת העותר, לחוסר אחידות ביישום הדין בהקשר זה. כמו כן, מעלה העותר טענות לגבי פרשנות תקנה 14(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: התקנות), והשגות באשר לחוקיות תקנה 14(ב)(2) לתקנות.

2. המשיבה מנגד, טוענת כי העתירה הוגשה "תוך עקיפה ממש של הליכי שומה תלויים ועומדים". בימים אלה, כך נטען, מנהל העותר הליך השגה לגבי שומה שהוצאה

לו על-ידי המשיבה, בהתבסס על תקנה 14 לתקנות, כאשר לזו המחלוקת באותו הליך, נוגע בדיוק לשאלה הפרשנית שאותה מבקש העותר לעורר במסגרת עתירתו; יתר על כן, אף אם לא יקבל העותר את מבוקשו בהשגה, הרי שפתוחה לפניו הדרך להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי. מדובר אפוא, כך המשיבה, בנסיון לעטות על המחלוקת הקונקרטי שבין הצדדים, "אצטלה של טענות חוקתיות-מנהליות שנועדו להצדיק הבאתה של מחלוקת פרשנית זו לפתחו של בית משפט [זה]". נטען, אם כן, כי בהתחשב בקיומו של מסלול קבוע בדין להשגה על השומה שהוצאה, אשר בגדרו ניתן לברר גם את השאלה הפרשנית שמעלה העותר – דין העתירה להידחות על הסף, בשל קיומו של סעד חלופי. כמו כן נטען, כי עמדת המשיבה בסוגיה שבמחלוקת היתה ידועה לעותר, לכל המאוחר, ביום 24.5.2022, כשנתיים טרם הגשת העתירה; משכך, דינה להידחות על הסף אף מחמת שיהוי שדבק בהגשתה. לבסוף טוענת המשיבה, כי גם לגוף הדברים, אין מקום להתערב בשיקול דעתה המקצועי בכל הנוגע לפרסום הנוהל המבוקש בעתירה; וכי הפרשנות המוצעת על-ידי העותר לתקנה 14 – אין לה על מה שתסמוך.

3. בתשובה שהגיש לתגובת המשיבה, טוען העותר, בדרכו, כי הסעד החלופי העומד לו אינו אפקטיבי, וכי העתירה הוגשה בשיהוי באשמת המשיבה, שכן במענה לפניותיו לא צוינה הדרך שבה ניתן להשיג על עמדת המשיבה, מה שהביאו להגיש, בשגגה, עתירה מינהלית שנמחקה.

4. לאחר שעיינתי בעתירה, על נספחיה, בתגובת המשיבה, ובתשובת העותר לתגובה, באתי לכלל מסקנה כי דין העתירה – להידחות על הסף, בשל קיומו של סעד חלופי. בפסיקת בית משפט זה נקבע לא פעם, גם לא פעמיים, כי בהינתן מסלול קבוע בדין להשגה על שומה, אין מקום לתקוף אותה בדרך שונה, למשל באמצעות פניה ישירה לבתי משפט (ראו למשל: ע"א 306/78 קרוליק נ' עזבון המנוח פנחס, פ"ד לג(1) 496, 502-500 (1979); ע"א 5065/06 מסעדת הקדרים בע"מ נ' פקיד השומה – חיפה (19.3.2007)). הדברים נכונים מקל וחומר, מקום שבו מדובר בעתירה לבג"ץ; בן בנו של קל וחומר, מקום שבו העתירה מוגשת בשעה שקיים הליך תלוי ועומד לגבי השומה שהוצאה בעניינו של העותר. אכן, "נישום המבקש לחלוק על שומות מס שהוצאו בעניינו צריך להגיש את השגותיו לפקיד השומה בדרכים ובמועד הקבועים [בחוק]; לאחר מכן – וככל שיש צורך בכך – עליו להגיש את ערעורו לבית המשפט המחוזי [...] כללים אלו לא ניתן לעקוף באמצעות הגשת עתירה לבג"ץ" (בג"ץ 1382/20 ויסמן נ' פקיד שומה תל אביב, פסקה 17 (7.12.2020)). בענייננו, סעיף 82 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק), קובע את הדרך להשיג על שומה, ואילו סעיף 83 לחוק קובע כי מי שרואה עצמו מקופח מהחלטה שניתנה בהשגה, רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי. משאלה הם פני

הדברים, ברי כי על טענותיו של העותר להתברר בהליכי ההשגה, אשר מתנהלים בימים אלה ממש.

5. למען הסר ספק, אציין כי אין מניעה לברר גם את טענותיו העקרוניות של העותר במסגרת הליך ההשגה, באמצעות תקיפה עקיפה. כפי שנקבע זה לא מכבר, "מקרה מובהק המצדיק מתן אפשרות לעריכת ביקורת שיפוטית אגב תקיפה עקיפה הוא מקרה בו המחוקק קבע הליך מוסדר להשגה וערעור. הדבר אופייני לדיני המס, בהם קובעים דברי חקיקה שונים את דרך ההשגה והערעור על החבות במס [...] במקרים כגון דא, ככלל, אין מקום להתיר לנישום לתקוף את החיוב במס בדרך אחרת מזו שהוגדרה. כתוצאה מכך, הפטיקה הכירה באפשרות העומדת לנישומים להעלות במסגרת ערעורי מס מנעד רחב של טענות כנגד חבותם במס, לרבות טענות במישור החוקתי-מנהלי ובגדר תקיפה עקיפה" (ע"א 3498/21 צנציפר חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פסקה 40 לחוות הדעת של השופט י' כשר והאסמכתאות שם (5.6.2023)).

6. אשר על כן, העתירה נדחית בזאת.

העותר ישא בהוצאות המשיבה בסך של 3,000 ₪.

ניתן היום, כ"ב בתמוז התשפ"ד (28.7.2024).

שופט

שופטת

שופט