



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערער ארון צינצולקר

נגד

המשיב מנהל מס ערך מוסף רמלה

### החלטה

#### מבוא

- 1
- 2 .1 בקשת המשיב להתיר לו לקבוע למערער קביעות מס, לשנות המס 2013 ואילך, מכוח
- 3 הסמכות המסורה לבית המשפט בסעיף 64(ג) **בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976**,
- 4 (להלן- "חוק מס ערך מוסף"), בשל חשש להתיישנות.
- 5 .2 הבקשה הוגשה במסגרת דיון בערעור שהוגש ביום 7.8.19 על החלטת המשיב (להלן-
- 6 "המנהל"), מיום 24.6.19, שבגדרה רשם המנהל את המערער כ"עוסק" לעניין חוק מס
- 7 ערך מוסף (להלן- "החלטת המנהל").
- 8 .3 בהחלטת המנהל פורט כי בעקבות שימוע שנערך ביום 8.3.18, נפתח למערער תיק עוסק
- 9 מורשה בענף המקרקעין, וזאת כיון שפעילותו של המערער עולה לכדי "פעילות
- 10 עסקית", שנעשתה בידי "עוסק", כאמור בחלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף
- 11 1 בחוק מס ערך מוסף. פורט כי מתקיימים בעניינו של המערער המבחנים שנקבעו
- 12 בפסיקה להבחנה בין פעילות הנעשית במישור הפרטי לבין פעילות הנעשית במישור
- 13 העסקי: מבחן 'טיב הנכס', מבחן 'משך ההחזקה בנכס', מבחן 'המימון', מבחן
- 14 'המיומנות והבקיאות', מבחן 'היקף הנכסים' ו'תדירות המכירות', מבחן 'היקפן
- 15 הכספי של העסקאות', מבחן 'ארגון הפעילות וקיומו של מנגנון ניהול ופיקוח', מבחן
- 16 'היזמות' בדרך של נקיטת פעולות פיתוח מאורגנות ונרחבות, וכן 'מבחן הגג של כלל
- 17 הנסיבות'.
- 18 .4 בהחלטת המנהל לא נקבע מהו המועד שבו ירשם המערער כעוסק, ואולם מהצטרפות
- 19 שצורפו לכתב הערעור עולה כי בא כוחו של המערער פנה למנהל בעניין זה ביום 10.7.19
- 20 והתשובה שקיבל, ביום 15.7.19, הייתה כי רישומו של המערער כעוסק יבוצע 7 שנים
- 21 אחורה, היינו, מיום 24.6.12.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

5. בכתב הערעור טען המערער שיש לקבל את הערעור על הסף, כיון שבעבר קבע המנהל קביעות מס על פי סעיף 76 בחוק מס ערך מוסף לאותן שנים, והשגה שהגיש המערער על אותן קביעות מס התקבלה, כיון שהמנהל לא הכריע בהשגה במועד הקבוע בחוק, ובהתאם לאמור בסעיף 82(ד) בחוק מס ערך מוסף, רואים את ההשגה כאילו התקבלה. המערער פירט בטיעונו כי למנהל לא מסורה הסמכות לבטל את קביעות המס שקבע, וסמכותו בהשגה, בהתאם לאמור בסעיף 82(ב) בחוק מס ערך מוסף, היא "לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה". המערער הדגיש כי בהשגה טען במפורש שהוא אינו עוסק, ומשנמנע המנהל מלהחליט בהשגה, וההשגה התקבלה, מנוע המנהל מלרשום את המערער כעוסק. לחילופין טען המערער שגם אם יש לראות את החלטתו של המנהל כהחלטה בהשגה, משמעותה היא קבלת ההשגה, נוכח ביטול השומות. המערער הדגיש את החשיבות שבסופיות הדיון, וטען שאין לאפשר למנהל מקצה שיפורים. כמו כן הדגיש את הנזק הכלכלי שנגרם לו בשל ניהול ההליך הקודם, וכי הוצאותיו המשפטיות מגיעות לכ- 100,000 ₪.
6. לגוף העניין טען המערער כי עסקאות הנדל"ן שביצע נועדו בראש ובראשונה לרכישת מדור לבני משפחתו הגרעינית, וכן לאפשר מגורים סמוכים למגוריו גם להוריו ולשתי אחיותיו. עוד נועדו העסקאות שביצע לשמור על ערך הכסף, שיקול שהוכיח את עצמו לאורך זמן. נוכח מטרת העסקאות והקשרן אין לטענתו של המערער לראות בו סוחר במקרקעין. המערער הוסיף וטען שחלק מהמקרקעין נמכרו בהפסד, או ברווח אפסי, עובדה המעידה על כך שלא מדובר במסחר בקרקעות. עוד הוסיף המערער וטען כי המבחנים שאותם בחן המנהל לשם סיווגו כעוסק אינם מעידים על היותו 'עוסק', בעוד שהמבחנים שמהם התעלם המנהל, כגון מבחן 'ייעוד התמורה', מבחן 'ההבשלה וההשבתה', ומבחן 'שיווק ופרסום הנכס', מעידים על כך שלא מדובר בעוסק ובעסק, אלא במכירות פרטיות. המערער הוסיף וטען כי כל עסקאות המקרקעין דווחו כדין למנהל מיסוי מקרקעין, ומנהל מיסוי מקרקעין קיבל את הדיווחים בדבר היות העסקאות עסקאות הוניות וחייב אותן במס (או פטר אותן ממס, לפי העניין) בהתאם.
7. בכתב התשובה טען המנהל כי במהלך השנים ביצע המערער שורה ארוכה של עסקאות נדל"ן. בנספח ב' לכתב התשובה מפורטות 12 מכירות נדל"ן בתקופה שבין 30.5.2011 לבין 4.2.2016. כמו כן מפורטות 28 רכישות של נדל"ן בתקופה שבין 8.1.2004 לבין 24.11.13. המנהל הדגיש כי סיווג הפעילות כפעילות עסקית יעשה בהתאם למבחן אובייקטיבי, ולא על בסיס כוונתו הסובייקטיבית של נישום. כן נטען שהמבחנים שנקבעו בפסיקה לסיווג של פעילות כפעילות עסקית מתקיימים במערער, ומעידים



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינזולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיזוני: מספר תיק חיזוני

1 על קיומו של עסק, ועל כן הורה המנהל על רישומו של המערער כעוסק בענף  
2 המקרקעין.  
3 8. המנהל הוסיף והבהיר בכתב התשובה כי אמנם נקבעו למערער בעבר קביעות המס,  
4 עוד לפני שהסוגיה הוכרעה בפרשת י.ע.ל. אסף הרופא, ואולם לאחר שניתן פסק הדין  
5 באותה פרשה, ביום 10.8.2017, ביטל המנהל את קביעות המס, על מנת שתוכרע  
6 תחילה שאלת רישומו של המערער כעוסק, ורק לאחר מכן יוצאו שומות, כפי שהורה  
7 בית המשפט. עוד נטען שאין לראות את ההשגה כאילו התקבלה, נוכח ביטולה לפני  
8 שחלפה שנה ממועד הגשת ההשגה, ועצם העובדה שהמערער נמנע מהגשת ערעור על  
9 אותה החלטה מעידה על כך שהוא קיבל על עצמו את ביטול השומות, ועל כן מנוע הוא  
10 מלטעון שהשגתו התקבלה בחלוף הזמן.  
11

### רקע והליכים קודמים

12  
13 9. מעיון בטעוני הצדדים ובצורפות שצורפו לעמדוניהם, ניתן ללמוד שלמעלה משנתיים  
14 לפני מתן החלטת המנהל, ביום 6.2.17, הוציא המנהל למערער קביעות מס לתקופה  
15 שתחילתה בחודש ינואר 2011 וסופה בחודש פברואר 2016, בשל אותן עסקאות בנדל"ן  
16 המוזכרות בהחלטת המנהל ובכתב התשובה. המערער פירט בכתב הערעור שקביעות  
17 המס מיום 6.2.17 הייתה השלישית במספר, וקדמו לה שתי קביעות נוספות:  
18 הראשונה, מיום 15.12.2016, אשר הוצאה לאחר שהמערער המציא למנהל מסמכים  
19 על יסוד פנייה מטעם המנהל, מחודש נובמבר 2016; והשנייה, מיום 3.1.17, שהייתה  
20 הודעת תיקון להודעה הראשונה. ההודעה מיום 6.2.17 הייתה כאמור השלישית  
21 במספר, ובגדרה תוקנה טעות שנפלה בהודעה השנייה.  
22 10. על קביעות המס שנקבעו בהודעה מיום 6.2.17 הגיש המערער השגה ביום 9.3.17,  
23 ונערכו בה שני דיונים: ביום 4.4.17 וביום 11.6.17. ביום 28.2.2018, שבועיים לפני  
24 חלוף התקופה בת שנה לדיון בהשגה, הנמנית מיום הגשת ההשגה, שלח המנהל  
25 למערער הודעה שבה נכתב כדלקמן-  
26 "לאור הלכת בית המשפט העליון במסגרת 3291/11 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ.  
27 רשות המסים, יקבע מועד לשימוע לצורך בחינת רישומך כעוסק לאור פעילותך  
28 בתחום המקרקעין.  
29 בהתאם, קביעות המס שהוצאו לך ביום 6.2.17 מבוטלות.  
30 לאור תוצאות השימוע שייערך נבחן האם יש מקום להוציא קביעות מס מעודכנת.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינזולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 אין באמור לעיל כדי להודות בטענות שהועלו מטעמך במסגרת ההשגה שהגשת ו/או  
2 כדי לגרוע מסמכויות רשות המסים על פי דין".

3 הבקשה

4 11. בבקשת המנהל שלפני, פורט כי עם מתן פסק הדין בע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל. אסף  
5 הרופא נגד רשות המסים (מיום 10.8.17) (להלן - "פרשת י.ע.ל. אסף הרופא"), מצא  
6 המנהל שיש ליישם בענייננו את הוראות פסק הדין שניתן באותה פרשה, וביטל את  
7 קביעות המס, נוכח הקביעה שלפיה הגשת ערעור על החלטת המשיב מכוח סעיף 54  
8 בחוק מס ערך מוסף, "תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם החליט בית  
9 המשפט אחרת", כקבוע בסעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף.

10 12. המנהל טען בבקשה כי עיכוב ביצוע החלטת המנהל נועד מלכתחילה להבטיח כי עד  
11 מתן החלטה סופית בעניין הרישום לא ישונה מצבו של המערער לרעה, ואולם, בענייננו  
12 עלול עיכוב הביצוע להוביל לתוצאה מרחיקת לכת, שכן ההתיישנות עלולה למנוע חיוב  
13 במס של העסקאות שביצען הוא שהביא את המנהל מלכתחילה לראות במערער  
14 כעוסק ולחייב את רישומו.

15 13. בבקשה בואר כי בהלכת י.ע.ל. אסף הרופא הכיר בית המשפט העליון בכך שהחשש  
16 להתיישנות השומות מצדיק פנייה לבית המשפט בבקשה להתיר למנהל להוציא את  
17 השומות, ובענייננו את קביעות המס, בהתאם להחלטת המנהל בדבר רישומו כעוסק.  
18 עוד הודגש בבקשה כי לשם האיזון בין האינטרסים השונים: מצד אחד עיכוב גביית  
19 המס השנוי במחלוקת, ומצד שני, הבטחת האפשרות ליישם את החלטת המנהל בדבר  
20 הסיווג, לא יאכפו קביעות המס, והן יתעוררו לדיון רק עם מתן החלטה בדבר סיווג  
21 המערער כעוסק.

22 14. כדי למנוע הגשת בקשה חדשה למתן היתר להוצאת קביעות מס, מדי חודש בחודשו,  
23 התבקש בית המשפט להתיר הוצאת קביעות עד להכרעה הסופית בעניין רישום  
24 המערער כעוסק. בבקשה ובתשובה צוינו מספר מועדים לתחילת התקופה המבוקשת  
25 לאישור, החל ביום 7.8.12 ועד יום 1.1.2013, מועד שצוין בתשובה שהוגשה לתגובת  
26 המערער.

27 טענות המערער

28 15. המערער טען מנגד כי יש לדחות את הבקשה. ראשית נטען שהכלל הקבוע בסעיף 64(ג)  
29 בחוק מס ערך מוסף הוא עיכוב ביצועה של החלטת המנהל. אמנם נקבע חריג לכלל



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 זה, ואולם החריג יופעל בנסיבות יוצאות דופן בלבד, שאם לא כן תרוקן רישת הסעיף  
2 מתוכן, ובכך תסוכל כוונת המחוקק.
- 3 16. **שנית**, נטען כי אף שהמנהל מבקש כביכול ליישם את הלכת פרשת י.ע.ל. אסף הרופא,  
4 פועל הוא הפוך מהקביעה באותה פרשה: בפרשת י.ע.ל. אסף הרופא הכריע המנהל  
5 בהשגה שהוגשה לו והנישום ערער על כך לבית המשפט, ואולם בענייננו נמנע המנהל  
6 מלהחליט בהשגה שהוגשה לו על קביעותיו, והחליט על ביטול השומות שהוצאו על  
7 ידו; בפרשת י.ע.ל. אסף הרופא לא נקבע שיש לבטל שומות שהוצאו זה מכבר, נהפוך  
8 הוא, נקבע כי השומות יישארו בתוקף אך ביצוען יעוכב עד להכרעה בערעור. הודגש  
9 בעניין זה כי ההחלטה על ביטול השומות ניתנה עוד לפני שהוגש ערעור מטעמו של  
10 המערער, כך שטרם עוכב ביצוע השומות.
- 11 17. המערער טען כי המנהל ביטל את השומות מהטעם שלא ערך לו שימוע כדין, ולא בגלל  
12 טענתו כיום, שלפיה לא היה רשאי להוציא את השומות בשל עיכוב הביצוע ובשל הלכת  
13 פרשת י.ע.ל. אסף הרופא, כפי שניתן ללמוד מההחלטה על ביטול השומות, שם נכתב  
14 כי **"ייקבע מועד לשימוע לצורך בחינת רישומך כעוסק לאור פעילותך בתחום**  
15 **המקרקעין"**.
- 16 18. המערער הוסיף וטען כי המנהל פעל בניגוד לחוק מס ערך מוסף במספר עניינים:  
17 **ראשית**, לא ערך שימוע לפני הוצאות השומות; **שנית**, לא הכריע בהשגה שהגיש  
18 המערער; **שלישית**, נקט בהליך של ביטול שומות, שאין לו בסיס בחוק מס ערך מוסף.  
19 המערער הפנה בטיעונו לכך שהמנהל נתן את החלטתו לרשום את המערער כעוסק רק  
20 ביום 24.6.19, כשנה ושלושה חודשים לאחר השימוע שנערך לו, מבלי שחשש  
21 להתיישנות השומות. גם ההחלטה על ביטול השומות ניתנה באיחור רב, קרוב לשנה  
22 לאחר הגשת ההשגה, מבלי שהמנהל הביא בחשבון את התיישנות השומה. עוד באותו  
23 עניין טען המערער כי המנהל לא חשש להתיישנות השומות גם בשעה שלא קבע כל  
24 קביעה בתקופה שחלפה מיום 28.2.18, מועד ביטול השומות, ועד יום 7.8.19, מועד  
25 הגשת הערעור, תקופה בת כשנה וחצי.
- 26 19. המערער הוסיף וטען כי פרשנותו של המנהל, שלפיה מטרת סעיף 64(ג) בחוק מע"מ  
27 הייתה לעכב את גביית המס אינה יכולה לעמוד, שכן עיכוב שכזה מוסדר בסעיפים 83  
28 ו-91 בחוק מס ערך מוסף, הקובעים את עיכוב תשלום המס במקרה של הגשת ערעור.  
29 נטען כי מטרת המחוקק בסעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף הייתה רחבה מכך, ומדיניותו  
30 של המנהל מעקרת כוונה זו מתוכן.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

20. המערער הוסיף וטען כי אילו היה המנהל פועל בהתאם להוראות החוק, היה דן בהשגה שהגיש, המערער היה מגיש ערעור על החלטה בהשגה, והשומות לא היו מתיישנות. המערער הדגיש שהוא לא זכה לדיון בעניינו בהתאם להוראות החוק: הוא לא זומן לשימוע, לא ניתנה החלטה בהשגה שהגיש, והכלל של סופיות הדיון אינו מוחל בעניינו, נוכח הבקשה להתחיל את ההליכים מחדש.
21. המערער הפנה לשורה של טעויות שנפלו בבקשתו של המנהל מבחינת התקופה שלגביה ביקש להוציא קביעות: במבוא לבקשה התבקש אישור להוצאת קביעות לשנת המס 2012 ואילך; בסעיף 7 בבקשה התבקש אישור לקביעות החל בינואר 2013 ואילך; בסעיף 15 בבקשה התבקש אישור להוצאת קביעות החל בחודש אוגוסט 2012; בסעיף 21 בבקשה התבקש לאשר קביעות החל בינואר 2013. לטענתו של המערער, גם אם ייעתר בית המשפט לבקשה, לא יהיה המנהל רשאי להוציא קביעות לתקופה העולה על 7 שנים ממועד החלטת בית המשפט.

### התשובה

22. בתשובה להתנגדות ציין המנהל כי מיקומן של הטענות בדבר המניעות להוצאת קביעות מס, קבלתה הטכנית של ההשגה, וטענות בדבר פגמים אחרים בהליכים, הוא בדיוני ההזגה על קביעות המס גופן, ולא בהליך שעניינו אישור רישומו של המערער כ'עוסק'. עוד נטען כי מתן היתר להוציא קביעות מס אינו יוצר מצב בלתי הפיך מבחינת העוסק, שכן העוסק יהיה רשאי להגיש השגה וערעור על החלטות המנהל, ולטעון את טענותיו בפני המנהל כבר בתחילת ההליכים שיתקיימו לפניו.
23. המנהל טען כי מתן היתר להוצאת שומות וקביעות אינה שמורה למקרים חריגים בלבד, ועל כן אין בסיס לפרשנות המצמצמת שהעניק המערער לסעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף.
24. בואר כי מהלכת פרשת י.ע.ל. אסף הרופא עולה ההנחיה שלפיה מוטב לדון תחילה בשאלת רישום המערער כעוסק, בטרם הוצאת קביעות מס, ואולם גם אם נפל פגם בהחלטת המנהל לבטל את קביעות המס, בהעדר פסיקה העוסקת בנסיבות הדומות לעניינו, לא מדובר בפגם שיש בו כדי לבטל כליל את האפשרות להוציא קביעות מס. כפי שנקבע בפסיקה לא אחת, ריפוי של פגם שנפל בהליך עדיף על פני בטלותו של ההליך, מטעם זה החליט בית המשפט בפרשת י.ע.ל. אסף הרופא, שלא לבטל את השומה, אף שנקבעה בחוסר סמכות. המנהל הדגיש את העיקרון המנחה המצדד בשומת מס אמת, והוסיף כי מאזן הנוחות נוטה בבירור לטובת המנהל, שכן סירוב להעניק למנהל לקבוע קביעות מס יגרום להתיישנות ולפגיעה בכלל הציבור.



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

### דיון והכרעה

- 1  
2 25. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים מצאתי שיש להיעתר לבקשה.  
3 26. המחלוקת בין הצדדים היא בשאלה האם יש להתיר למנהל לקבוע קביעות מס בעניינינו  
4 של המערער, בהתאם לסעיף 76 בחוק מס ערך מוסף, על יסוד החלטת המנהל לרשום  
5 את המערער כעוסק, חרף עיכוב הביצוע הקבוע בסעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף, אם  
6 לאו.  
7 27. סעיף 64 בחוק מס ערך מוסף קובע לעניין ערעור על החלטת המנהל בנושא הרישום  
8 כ-  
9 "א) פעל המנהל על פי סעיפים 52(ב) עד (ד), 54, 55, 56, 57, 58,  
10 59, 61 או 106ב(א) יודיע על כך לנוגע בדבר, והרואה עצמו נפגע  
11 רשאי, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה, לערער  
12 לפני בית המשפט המחוזי.  
13 (ב) ...  
14 (ג) הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם  
15 החליט בית המשפט אחרת".  
16 28. עיון בסעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף מלמד כי הגשת הערעור על החלטת המנהל  
17 מעכבת אמנם את ביצוע ההחלטה באופן אוטומטי, ואולם לצד ההוראה בדבר עיכוב  
18 הביצוע הוסמך בית המשפט להחליט אחרת.  
19 29. בפרשת י.ע.ל. אסף הרופא נדונה הסמכות המסורה לבית המשפט לסייג את עיכוב  
20 הביצוע, במהלך בירור הערעור על החלטת המנהל לסיווג הרישום באופן שונה (הדומה  
21 במהותה למחלוקת שלפני בעניין רישום אדם כעוסק), בשל החשש להתיישנות  
22 השומות. כב' השופט ח' מלצר (כתוארו אז) קבע באשר לסיפת סעיף 64(ג) בחוק מס  
23 ערך מוסף, הקובעת כי עיכוב הביצוע יחול "זולת אם החליט בית המשפט  
24 אחרת", למשל בע"מ 28-29 לפסק הדין-  
25 "הוראה זו מאפשרת למשיבה לפנות לבית המשפט הדין בערעור  
26 בעניין ההחלטה לשינוי סיווג בבקשה לקבוע "אחרת", כך  
27 שיאושר לה להוציא לנישום שומות במהלך בירור הערעור,  
28 כאשר המס שייקבע באותן שומות ישולם רק במידה שיוחלט  
29 כי שינוי הסיווג נעשה כדין"  
30 30. ובסעיף 30 בפסק הדין-  
31 "לטענת המשיבה, אימוץ הפרשנות הנ"ל, תתמרץ נישומים  
32 ל"גרור רגליים", במטרה להאריך את הימשכות הליך הערעור,  
33 כך שתחלוף תקופת ההתיישנות להוצאת שומה. עם זאת תמריץ



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 נטען זה, ככל שהוא קיים, מוגבל הוא, שכן כפי שצוין לעיל –  
2 לרשות המשיבה עומדת האפשרות לבקש מבית המשפט שיורה  
3 "אחרת", בהתאם לסיפא של סעיף 64(ג) לחוק, ובכך לאיין את  
4 התמריץ האמור".
- 5 31. החשש מפני התיישנות מצדיק אפוא העתרות לבקשת המנהל להתיר לו לקבוע קביעות  
6 מס עוד בטרם הוכרעה סוגית הרישום בערכאות המשפטיות, תוך קביעת הוראות  
7 איזון באשר להארכת מועד להגשת השגה או לגביית המס.
- 8 32. לא מצאתי שיש מקום לקבל את טענתו של המערער, שלפיה עיכוב ביצוע החלטת  
9 המנהל הוא הכלל, בעוד שמתן היתר לקביעת שומות או קביעות מס, לפי העניין, הינה  
10 חריג השמור לנסיבות יוצאות דופן בלבד. כפי שבואר בפרשת י.ע.ל. אסף הרופא,  
11 מסורה הסמכות לבית המשפט לקבוע הוראות לשם איזון מתאים בין אינטרס  
12 הנישום, שלא לשנות את מצבו לרעה עד בירור סופי של סוגיית שינוי הסיווג, או  
13 בענייננו, רישומו כעוסק, לבין הצורך להבטחת האפשרות לגבות מס אמת. ניסוחו של  
14 הסעיף, הקובע עיכוב ביצוע אוטומטי לנסיבות שבהן הוגש ערעור, אינו מעיד לטעמי  
15 על כך שביטול עיכוב הביצוע הינו חריג המיוחד לנסיבות יוצאות דופן בלבד. סעיף 64(ג)  
16 בחוק מס ערך מוסף אינו מסייג את סמכות בית המשפט או מגבילה, אף אינו קובע כי  
17 החלטת בית המשפט תינתן מטעמים מיוחדים שיירשמו. אין אפוא בנוסח סעיף 64(ג)  
18 בחוק מס ערך מוסף כדי להעיד על חריגותה של הפנייה לבית המשפט, או על ייחוד  
19 סמכות בית המשפט לנסיבות חריגות בלבד.
- 20 33. הסמכות המסורה לבית המשפט בגדרו של סעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף, כפי שנקבע  
21 בהלכה הפסוקה, דומה במהותה לסמכותו של בית המשפט במתן סעדים זמניים (ראו  
22 למשל החלטתה של כב' השופטת י' סרוסי בע"מ (מחוזי ת"א) 5610-04-17 א.ח.  
23 סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן (מיום 07.06.2017);  
24 החלטתה של כב' השופטת ע' הוד בע"מ (מחוזי נצרת) 37928-05-18 גואטה נ' מנהל  
25 מס ערך מוסף (מיום 22.7.2018); והחלטתה של כב' השופטת י' סרוסי בע"מ 30507-  
26 03-19 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מע"מ ת"א 3 (מיום 19.5.19)), או לסמכות  
27 בית משפט הדן בערעור להורות על עיכוב ביצוע לתקופת הערעור, אף שמוטל על  
28 המשיב להגיש את הבקשה.
- 29 34. בדומה לתכליתו של הסעד הזמני, גם תכלית הסמכות המסורה לבית המשפט בבואו  
30 לתת הוראות על פי סעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף, היא, בין היתר, להבטיח את  
31 האפשרות ליישם את פסק הדין, ובענייננו את קביעת המנהל באשר לרישום, ככל





## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שהערעור ידחה ועמדתו של המנהל תאושר. לצד זאת על בית המשפט לערוך איזון  
2 נאות בין האינטרסים השונים, ולהבטיח את האינטרס של המערער, לבל ישונה מצבו  
3 לרעה ולבל יחויב בתשלום המס כל עוד שנויה החלטת המנהל במחלוקת וכל עוד לא  
4 הסתיים הבירור באשר לסיווגו או רישומו.
- 5 35. התנאים המקובלים להיעתרות לבקשה על פי סעיף 64(ג) בחוק מס ערך מוסף, דומים  
6 במהותם לתנאים למתן סעד זמני, והם 'מאזן הנוחות' ו'סיכויי ההליך העיקרי', על  
7 בסיס ראיות מהימנות לכאורה. היחס בין שני תנאים אלו כונה בפסיקה כ"מקבילית  
8 כוחות", כך שככל שמאזן הנוחות נוטה לטובת המבקש, ניתן להמעיט במשקל סיכוייו  
9 בהליך העיקרי, ולהיפך, ואולם הדעה הרווחת היא שמאזן הנוחות הוא השיקול  
10 המכריע מבין השניים (ראו ע"א 7822/19 פלוני נ' פלונית (מיום 2.2.2020); ע"א  
11 7790/19 יחיאל שמעון טפירו נ' אמיר בירמן (מיום 5.1.2020); והפסיקה המוזכרת  
12 בהם).
- 13 36. בענייננו נוטה מאזן הנוחות באופן מובהק לטובת המנהל. בהעדר הוראה העוצרת את  
14 מרוץ ההתיישנות, עלול המנהל לעמוד בסוף ההליך מול שוקת שבורה, ויתכן  
15 שלהחלטתו לרשום את המערער כעוסק, לא תהיה כל נפקות, שכן לא ניתן יהיה עוד  
16 להוציא קביעות מס לגבי העסקאות שבעטיין סבר המנהל שיש לרשום את המערער  
17 כעוסק מלכתחילה. במצב דברים שכזה, יתכן שההליך שלפני יהפוך לתאורטי, ולא  
18 יתאפשר לחייב את המערער במס, גם ככל שעמדתו של המנהל תתקבל. לא זו אף זו.  
19 מבחינת מאזן הנוחות, ניתן כאמור לקבוע הוראות איזון שיבטיחו את אינטרס  
20 המערער, היינו, הוראות שיבטיחו שהמס על פי החלטת המנהל לא ייגבה כל עוד לא  
21 אושרה ההחלטה, כפי שנעשה בפרשת י.ע.ל. אסף הרופא, אף ניתן לקבוע הארכת מועד  
22 להגשת השגה וערעור על קביעות המס, כך שהמערער לא יאלץ לנקוט בהליכי השגה  
23 וערעור, הכרוכים בהוצאות, אלא אם כן ידחה הערעור נושא תיק זה.
- 24 37. אשר לסיכויי כל צד בהליך, יש לשקול בראש ובראשונה את ההלכה הפסוקה בעניין  
25 המבחנים לסיווגה של פעילות כפעילות עסקית (ראו למשל ע"א 4377/17 חנניה  
26 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות (מיום 2.6.19). יחד עם זאת, אין להקל ראש בטיעונו של  
27 המערער באשר לפגמים שנפלו בהתנהלות המנהל עד כה, בעיקר באשר לסמכותו של  
28 המנהל לבטל את קביעות המס שנקבעו בעבר. מבלי להקל ראש באותם טיעונים, כפי  
29 שציין המנהל, סוגיית הפגמים עתידה להתברר בערעור על קביעות המס, ככל שבעתיד  
30 יוגש ערעור עליהן, והכרעה בהם אינה טעונה הכרעה במסגרת בירור המחלוקת שלפני,  
31 באשר לרישום המערער כעוסק. אשר למשקלן בהכרעה בבקשה לסיוג עיכוב הביצוע,



## בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 1551-08-19 צינצולקר נ' מנהל מס ערך מוסף רמלה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 מבחינת מקבילית הכוחות, ובשים לב לכך שמאזן הנוחות נוטה באופן ברור ומובהק  
2 לטובת המנהל, אין בטענות בדבר הליקויים שנפלו כדי להטות את הכף באופן המצדיק  
3 את דחיית בקשתו של המנהל.  
4

### סיכום

6 38. אשר על כן אני מקבלת את הבקשה וקובעת כדלקמן:

7 (1) המנהל רשאי לקבוע קביעות מס, כאמור בסעיף 76 בחוק מס ערך מוסף, על בסיס  
8 החלטת המנהל לרשום את המערער כעוסק, החל בשנת 2013, אף שהערעור טרם  
9 הוכרע;

10 (2) לשם היעילות הדיונית, רשאי המנהל להמשיך ולקבוע קביעות מס גם לתקופה  
11 שלאחר מתן החלטתי זו, עד ההכרעה בערעור על החלטת המנהל בדבר רישומו של  
12 המנהל כעוסק;

13 (3) בשים לב לטיעוניו של המערער, מובהר בזאת שאין בהחלטתי זו כדי להתיר קביעת  
14 קביעות מס שלא בהתאם לסמכותו של המנהל על פי הוראות חוק מס ערך מוסף;  
15 (4) מוארך בזאת המועד להגשת השגה, ערעור או דוח תקופתי, לפי העניין, כאמור  
16 בסעיף 76(ב) בחוק מס ערך מוסף, לעניין קביעות המנהל שיקבעו על פי פסקאות  
17 (1) ו-(2), עד חלוף 45 ימים מיום מתן פסק הדין בערעור שלפני, ועד המועד האמור  
18 לא ינקטו הליכי גבייה כלשהם בגין קביעות המס האמורות.

19 39. בנסיבות העניין לא מצאתי מקום לחייב את המערער בהוצאותיו של המנהל בגין  
20 בקשה זו.

21 ניתן לפרסם את ההחלטה.  
22  
23  
24

25 ניתנה היום, ט"ו סיוון תש"פ, 07 יוני 2020, בהעדר הצדדים.  
26

  
יגל ייטב, שופטת

27  
28