



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 892/20

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט ג' קרא

המערערים: 1. פקיד שומה חיפה
2. מנהל מע"מ חיפה

נגד

המשיב: יעקב פאר

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 16.12.2019, ועל החלטות ביניים מיום 15.11.2017 ומיום 30.11.2017, בע"מ 56015-12-11, שניתנו על-ידי כבוד השופטת א' וינשטיין

תאריך הישיבה: כ"ה באלול התש"ף (14.9.2020)

בשם המערערים: עו"ד חן אבידוב

בשם המשיב: בעצמו

פסק-דין

השופט נ' סולברג:

שמעון מדווח לרשויות המס על כך שרכש סחורה מראובן, ומכרה ללוי. לאחר בדיקה, קובעות רשויות המס כי אין אמת בדיווחו, והן מסרבות להכיר בכספים ששילם, לכאורה, כהוצאות שהוציא לשם ניכוי. עם זאת, המס שהוטל על הכספים שלכאורה קיבל שמעון במסגרת עסקאות המכר עם לוי – נותר בעינו. פונה שמעון לבית המשפט וטוען: העסקאות – בוצעו; ואת ניכוי ההוצאות – יש להתיר. בית המשפט דוחה את טענותיו, וקובע שהעסקאות לא בוצעו. על כן, שם שמעון פעמיו אל רשויות המס, וטוען כי אם העסקאות לא בוצעו, הרי שכסף מלוי – לא קיבל; ואת חיובו במס על כך – יש להפחית ולבטל. האם במצב כגון דא זכאי שמעון לביטול חיובו במס או להפחתתו, חרף דיווחו המקוריים?

1. לפנינו ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 16.12.2019, בע"מ 56015-12-11 (השופטת א' וינשטיין), שבגדרו התקבלו, בעיקרם, ארבעה ערעורי מס הכנסה וערעור מע"מ שהוגשו על-ידי המשיב. כמו כן מוגש הערעור גם על שתי החלטות ביניים שניתנו במהלך ההליך האמור, מיום 15.11.2017 ומיום 30.11.2017, שבגדרן נאסר על המערער 1 לקזז הוצאות מחוב המס של המשיב, וכמו כן הוטל עליו תשלום בסך של 30,000 ₪ בגין ביזיון בית משפט.

רקע עובדתי

2. המשיב, יעקב פאר, נרשם כעוסק בסחר במתכות אצל המערער 2, מנהל מע"מ חיפה (להלן: מנהל מע"מ). למן שלהי שנת 2004, ועד סוף שנת 2005, הועסק פאר כשכיר בחברת נ.מ.א. מתכות בע"מ (להלן: נ.מ.א.). לצד עבודתו כשכיר, דיווח בדוחותיו התקופתיים גם על מספר עסקאות שביצע עם נ.מ.א., שבמסגרתן מכר לה מתכות ב'כובעו' כסוחר. על עסקאותיו עם נ.מ.א. חויב פאר במס עסקאות, שכנגדו ביקש לנכות מס תשומות בגין עסקאות שביצע עם חברה אחרת – ג.נ.ה.ג.נ. מסחר כללי בע"מ (להלן: ג.נ.ה.ג.נ.) – שממנה רכש, לכאורה, את המתכות.

3. לימים, במסגרת חקירה רחבה בחשד לביצוע עבירות מס של ג.נ.ה.ג.נ., נ.מ.א. ואחרים, נחקרו גם העסקאות שעליהן דיווח פאר. בעקבות ממצאי החקירה, קבע מנהל מע"מ כי פאר לא ביצע בעצמו כל עסקה עם ג.נ.ה.ג.נ., וכי החשבוניות שהגיש לשם ניכוי מס התשומות – פיקטיביות. לפיכך, החליט מנהל מע"מ להוציא שומת תשומות, שלפיה נדרש פאר לשלם סך של כ-10 מיליון ₪.

4. על החלטה זו הגיש פאר ערעור לבית המשפט המחוזי בחיפה (ע"מ 11173-06-10), שבמסגרתו טען כי העסקאות – בוצעו; והחשבוניות – אמת. בפסק דין מיום 7.1.2013, דחה בית המשפט המחוזי (השופט ר' סוקול) את הערעור (להלן: ערעור מס התשומות). בית המשפט המחוזי קבע, שפאר לא הצליח להוכיח כי ג.נ.ה.ג.נ. מכרה לו מתכות, ולא כל שכן שהוא-עצמו רכש אותן, ומכאן שהוא אינו זכאי לנכות את מס התשומות שעליו דווח בחשבוניות. נוכח האמור, טען פאר, כי אם אינו יכול לנכות את מס התשומות, הרי שיש לבטל את חיובו במס העסקאות. ברם, בית המשפט המחוזי לא דן בטענה זו, בנימוק שלעניין זה יש לנקוט בהליך נפרד; בשל חשיבות הדברים, אביאם בשלמותם:

"אין כל מניעה שעוסק ימכור מוצרים ויחויב בתשלום מס עסקאות מבלי שתהיה לו אפשרות לנכות את מס התשומות

ששילם, שהרי תנאי לניכוי הוא כי החשבונות הוצאה כדין. יתרה מזו, ככל שהמערער סבור כי יש לשנות גם את חיוב העסקאות, הרי שעליו לנקוט בהליך נפרד ומתאים (ההדגשות אינן במקור – נ' ס')."

5. בעקבות האמור, הגיש פאר ביום 2.10.2014 למנהל מע"מ בקשה להגשת דוח משלים (לפי סעיף 71 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ)), וביקש לתקן את הדוחות התקופתיים המקוריים שהגיש. מנהל מע"מ דחה את בקשתו-זו. לשיטתו, פסק הדין בערעור מס התשומות אינו מהווה עילה להגשת דוח משלים; ממילא, לא ניתן לעשות שימוש בהליך לפי סעיף 71 לחוק מע"מ, שכן כלל לא נשמטו נתונים מדוחותיו המקוריים של פאר, ועל כן אין דבר הטעון השלמה. נגד החלטה זו הגיש פאר ערעור לבית המשפט המחוזי (ע"מ 15-01-21168) (להלן: ערעור מס העסקאות).

6. לצד דיווחיו למנהל מע"מ, דיווח פאר גם למס הכנסה. במישור זה, דיווח פאר על רווח גולמי שנע בין 0.33% לבין 5%. המערער 1, פקיד השומה בחיפה (להלן: פקיד השומה; ולהלן יחד עם מנהל מע"מ: המדינה) בחן דיווחים אלה, והחליט לפסול את ספריו של פאר לשנת-המס 2005. כמו כן, מתוך הנחה שפאר הוא סוחר מתכות, החליט פקיד השומה להוציא לו שומה לשנת-המס 2005, שבה העמיד את הרווח הגולמי שלו על שיעור של 22%, כמקובל בקרב סוחר מתכות. גם נגד החלטה זו הגיש פאר ערעור לבית המשפט המחוזי (ע"מ 11-12-56015) (להלן: ערעור מס ההכנסה).

7. לצד ערעור זה, הגיש פאר שלושה ערעורי מס הכנסה נוספים, לגבי שנות-המס 2006-2011 (ע"מ 13-05-16860, ע"מ 14-09-55599, וע"מ 15-12-10086). פסק הדין מושא הערעור דנן הכריע בכל ארבעת ערעורי מס הכנסה וערעור מס עסקאות במאוחד; ענייננו כאן בערעור מס העסקאות ובערעור מס ההכנסה לשנת-המס 2005 בלבד.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

8. בבסיס חמשת ערעורי המס עמדה שאלת סיווגו של פאר – אם סוחר מתכות הוא, אם מתווך. מוקד המחלוקת נסוב סביב המסקנה הנגזרת מקביעותיו של בית המשפט בפסק הדין בערעור מס התשומות: האם, כשיטת פאר, משנקבע כי לא סחר במתכות – הרי שיש למסותו כמתווך; או האם, כשיטת רשויות המס, עצם הקביעה שפאר לא סחר במתכות אין בה כדי לשמוט את הקרקע תחת קביעותיהם של פקיד השומה ומנהל מע"מ – ועדיין יש למסותו כסוחר.

9. פסק הדין של בית המשפט המחוזי ניתן ביום 16.12.2019, ובו נתקבלו בעיקרם כלל ערעוריו של פאר. כנקודת מוצא, קבע בית המשפט המחוזי, כי יש לראות את פאר

כמתווך לשם קביעת שיעורי המס שבהם הוא חייב. זאת, הן נוכח הקביעות בפסק הדין בערעור מס התשומות, שהפכו חלוטות; הן נוכח הודעתו של פקיד השומה מיום 6.8.2017, שבמסגרתה הודיע לבית המשפט כי הוא נכון למסות את פאר כמתווך לשם סיום ההליכים, הודעה המגיעה כדי הודאת בעל דין. בהינתן שיש למסות את פאר כמתווך, המשיך וקבע בית המשפט המחוזי את הדברים הבאים:

אשר לערעור מס ההכנסה – נקבע כי הואיל ושומות מס ההכנסה הוצאו בשל חוסר סבירות עסקית תוך שהן מתייחסות לפאר כסוחר, ומשלא הוכיח פקיד השומה מהו הרווח הגולמי המקובל בקרב מתווכים בעסקאות מכר מתכות – הרי שיש לבטל את שומות מס ההכנסה שהוציא פקיד השומה, ולמסות את פאר על-פי שומותיו העצמיות. לצד זאת נקבע, כי פסילת ספריו של פאר לשנת-המס 2005 תישאר בעינה, שכן עילת הפסילה – ניכוי תשומות על בסיס החשבוניות הפיקטיביות – לא השתנתה.

בהתייחס לערעור מס העסקאות – נקבע כי פסק הדין בערעור מס התשומות מהווה עילה להגשת דוח משלים, וכמו כן הוטעם שאם לא יעשה כן יוצר עיוות מס חמור, שכן פאר ימוסה כסוחר שעה שיש פסק דין חלוט שלפיו הוא מתווך. על כן, הורה בית המשפט המחוזי כי יש לחייב את פאר במס עסקאות על העמלות שקיבל כמתווך, כאשר אלה תחושבנה כפער שבין סך כל מכירותיו לסך כל תשומותיו, כפי שאלה דווחו. בית המשפט המחוזי הדגיש, כי פאר אינו מנוע מלעשות כן גם במישור ההתיישנות. לדברי בית המשפט, פאר לא יכול היה לדעת מראש כיצד יפסוק בית המשפט בערעור מס התשומות, ומאחר שהקביעות העובדתיות שם מהוות את העובדות לצורך ערעור מס העסקאות, הרי שיש להאריך את מרוץ ההתיישנות מכוח סעיף 8 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן: חוק ההתיישנות). בית המשפט המחוזי גם לא ראה לנכון לאפשר לפאר לתקן את דוחותיו משיקולים של תקנת הציבור.

החלטות הביניים

10. כאמור, עניינו של הערעור דנן גם בשתי החלטות ביניים שניתנו במהלך המשפט – האחת מיום 15.11.2017 והשנייה מיום 30.11.2017; ושאינן קשורות במישרין לפסק הדין מושא הערעור. נעמוד עליהן בקצרה.

11. בשלב מסוים, במסגרת ערעורי מס ההכנסה, ביקש פקיד השומה להגיש סיכומי השלמה מטעמו. בקשה זו הוגשה לאחר שבאי-כוחו של פאר ביקשו זה מכבר מבית המשפט להתפטר מייצוגו, מאחר שחדל לשלם להם את שכר טרחתם. בהינתן זאת, החליט אמנם בית המשפט המחוזי ביום 1.10.2017 לאפשר לפקיד השומה להגיש סיכומי השלמה, אך בצד זאת חייבו בתשלום הוצאות משפט ושכר טרחת עורך-דין, בסך של

10,000 ₪. בהתאם, שלחו באי-כוחו של פאר לפקיד השומה דרישת תשלום – אך זה סירב להעביר את הכסף, והודיע כי הסכום קוזז מחוב מס התשומות העומד לחובתו של פאר. בית המשפט המחוזי החליט ביום 15.11.2017 במחלוקת זו, וקבע כי פקיד השומה איננו רשאי לקזז מחוב המס של פאר את ההוצאות שנפסקו לחובתו, וכי פקיד השומה "ישלם בפועל לידי ב"כ המערער את ההוצאות שנפסקו".

12. ביום 30.11.2017 הודיע פקיד השומה כי הסך של 10,000 ₪ שנפסק כהוצאות לחובתו עוקל על-ידי מנהל מע"מ. בו ביום נתן בית המשפט המחוזי החלטה, שבמסגרתה קבע כי "בהודעה זו יש משום בזיון החלטת בית המשפט מיום 15.11.2017, לפיה נקבע מפורשות כי על המשיב (פקיד השומה – נ' ס') לשלם בפועל את ההוצאות ... לידי ב"כ המערער". בהתאם, חייב בית המשפט המחוזי את פקיד השומה בתשלום סך נוסף של 30,000 ₪, לבאי-כוחו של פאר.

טענות הצדדים בערעור

13. המדינה טוענת כי פסק הדין של בית המשפט המחוזי – שגוי; וכי החלטות הביניים – שגויות גם הן.

אשר לפסק הדין, טוענת המדינה, כי אפילו אם מבחינה עובדתית לא סחר פאר במתכות, עדיין יש למסותו כסוחר בכל הנוגע לשנת-המס 2005. כך, לגבי ערעור מס העסקאות, ההחלטה על חיובו של פאר במס העסקאות התיישנה, וכמו כן, משטען פאר כי הוא סחר במתכות – הן לפני רשויות המס, הן לפני בית המשפט בערעור מס התשומות – הרי שכעת הוא מושתק מלטעון אחרת. ממילא, לא נשמטו נתונים מדוחותיו המקוריים של פאר. מכאן שאין עילה להגשת דוחות מתקנים במסגרת הליך של הגשת דוח משלים לפי סעיף 71 לחוק מע"מ, ואין זה ראוי גם משיקולים של מדיניות שיפוטית. לגבי ערעור מס ההכנסה, טוענת המדינה, כי משספריו של פאר לשנת-המס 2005 נפסלו, הרי שעליו מוטלים נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות להוכחת תקינות דיווחיו, נטלים שבהם פאר לא עמד. כמו כן, בניגוד לאמור בפסק הדין, השומה לשנת-המס 2005 לא הוצאה בשל חוסר סבירות עסקית, אלא נקבעו בה הוצאות לפי מיטב שפיטה, לאחר פסילת ספריו של פאר נוכח הגשת החשבוניות הפיקטיביות. מכאן, שההחלטה שלא להתיר ניכוי הוצאות ביחס לשנת-המס 2005 – סבירה, ולא היה מקום להתערב בה.

בהתייחס להחלטות הביניים, לשיטת המדינה, הדין מתיר לרשויות המס לקזז מחוב המס של בעל דין הוצאות שנפסקו לטובתו, והדין אף מתיר למנהל מע"מ להטיל עיקול על הוצאות שנפסקו לחובתו של פקיד השומה. מכאן, שלא היה פסול בקיזוז ולא בהטלת העיקול, ואין המדינה חייבת לשלם בפועל דבר לפאר. ממילא, כך נטען, לבית

המשפט של מיסים אין סמכות עניינית בעניינים אלה, ועל פאר ובאי-כוחו היה לפנות לערכאה האזרחית המתאימה. כמו כן, בית המשפט המחוזי גם לא היה מוסמך להטיל תשלום כספי בשל ביזיון בית משפט, שעה שלא הונחה לפניו בקשה לשם כך. מטעמים אלה מבקשת המדינה שנורה כי פאר אינו רשאי להגיש דוחות מתקנים לגבי מס העסקאות; כי אין לקבל את ערעור מס ההכנסה לגבי שנת-המס 2005; וכי יש לבטל את החלטות הביניים.

14. פאר מצדו, סומך ידיו על פסק הדין ועל החלטות הביניים של בית המשפט המחוזי. אשר לפסק הדין, לשיטת פאר, משנקבע בפסק הדין בערעור מס התשומות כי הוא לא סחר במתכות, הרי שיש למסותו כמתוך. פאר מדגיש כי ערעורי המס מושא הערעור דנן הוגשו לאחר שבית המשפט הפנה אותו "לנקוט בהליך נפרד ומתאים". מכאן, לגבי ערעור מס העסקאות – יש לאפשר לו להגיש דוחות מתוקנים; ולגבי ערעור מס ההכנסה – יש למסותו על-פי עמלה סבירה למתווך בסחר במתכות. על כל פנים, טוען פאר כי הדוחות המקוריים הוגשו בהתאם להנחיות רואה החשבון שלו, כך שמחיר המכירה לנ.מ.א. כלל את עמלתו-שלו. על כן, אין לומר שהוא שינה את גרסתו עם הגשת ערעור מס העסקאות וערעור מס ההכנסה. בהתייחס להחלטות הביניים, טוען פאר כי משהורה בית המשפט על תשלום ההוצאות ישירות לבאי-כוחו, הרי שלא היה מקום לקזזן עם חוב המס שלו-עצמו, ולא כל שכן להטיל עיקול. מכאן, שבצדק חייב בית המשפט המחוזי את פקיד השומה בתשלום נוסף, כאשר זה סירב לבצע את החלטותיו.

דיון והכרעה

15. לאחר שעיינתי בפסק הדין והחלטות הביניים של בית המשפט המחוזי, ובחנתי את טענות הצדדים בכתב ובעל-פה, מזה ומזה, באתי לכלל מסקנה כי דין הערעור בנוגע למס העסקאות – להתקבל; ובנוגע למס ההכנסה והחלטות הביניים – להידחות.

ערעור מס העסקאות

16. השאלה המונחת לפתחנו בכל הנוגע לערעור מס העסקאות היא זו: האם רשאי פאר להגיש דוחות מתוקנים, שבגינם ימוסה כמתווך ולא כסוחר? בית המשפט המחוזי פסק, כי נוכח קביעתו של בית המשפט בערעור מס התשומות – שלפיה פאר לא סחר במתכות בעצמו – הרי שיש למסותו כמתווך. אין בידי לקבל מסקנה זו. אבהיר.

17. הלכה מושרשת וידועה היא שבעל דין מנוע מלטעון טענות עובדתיות סותרות בהליכים שונים, המתנהלים לפני ערכאות או רשויות שונות – ובכללן רשויות המס (ראו, למשל, ע"א 8659/12 רויכמן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 19 לפסק הדין של השופט צ' זילברטל (10.12.2014)); (להלן: עניין רויכמן)). כלל זה, הריהו 'השתק שיפוטי', נטוע

הן בטעמים מוסריים של תום לב והגינות – לבל ינוצל ההליך המשפטי לרעה; הן בטעמים מעשיים – לבל תינתנה החלטות סותרות בערכאות שיפוטיות שונות (ע"א Exin-Lines Bros. S.A 'נ' Interlego A/S 513/89, פ"ד מח(4) 133, 201-202 (1994)).

18. בתחילה דיווח פאר כי הוא-עצמו רכש את המתכות מג.נ.ה.ג.נ., וכי הוא-עצמו מכרן לנ.מ.א. כך טען פאר בנחרצות גם לפני בית המשפט בערעור מס התשומות. משכך טען, הוא מושתק מלהציג גרסה עובדתית אחרת, ואינו רשאי לשנות טעמו וטענתו, ולטעון כעת כי תיווך בעסקאות בין שתי החברות. כך על דרך הכלל, כך בוודאי כשהדבר נעשה לאחר שנמצא כי גרסתו העובדתית הראשונית לא היתה אמת. הלכה למעשה, בפסק הדין בערעור מס התשומות נמצא פאר חוטא, וכעת במסגרת ערעוריו דנן הוא מבקש לצאת נשכר. מדובר בהתנהלות בחוסר תום לב, המבקשת לנצל לרעה את ההליך השיפוטי.

19. יתרה מזאת. בכל הנוגע להליכים לפני רשויות המס, קיים חשש לא מבוטל כי פרקטיקה כזו תעשה שכיחה (השוו לעניין רויכמן; וראו גם: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי, פסקה 7 לפסק דינו של השופט י' עמית (21.3.2016); ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 14 (5.6.2016)). אחת התכליות של דיני המס, לקדם גביית מס אמת "באופן המשקף את הפעילות הכלכלית לאשורה" (ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ, פסקה 9 (24.10.2006); (להלן: עניין א.ר. אלירם)). אין זה רצוי שמן הצד האחד יוכלו נישומים לנסות ולהקטין את חבותם במס באמצעות הצגת מצג עובדתי שקרי לפני פקידי המס; ומצד שני, לאחר שנחשפו בקלונם-בשקרם, יוכלו לפנות לבית המשפט ולתקן גרסתם. משמעות הדבר היא שהסיכון לשאת במלוא עלות השקר – יקטן; התמריץ לשקר – יגדל; והיכולת לגבות מס אמת – תקטן בהתאם.

20. נוכח האמור, גם אין לקבל את פרשנותו המוצעת של פאר לסעיף 71 לחוק מע"מ, שזו לשונו: "נשמטו מדו"ח תקופתי נתונים שהיו צריכים להיכלל בו, רשאי המנהל להתיר לחייב במס להגיש דוח משלים...". כידוע, את חקיקת המס יש לפרש על-פי תכליתה (עניין א.ר. אלירם, בפסקה 9; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 76 (1985); ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פ"ד סד(1) 17, 19-22 (2010)). פרשנות הרואה סעיף זה כמתיר לנישום לתקן את דוחותיו לאחר שנתפס בקלקלתו לא מקדמת את התכלית של גביית מס אמת, וגם איננה מתיישבת עם כלל ההשתק השיפוטי. לא למותר לציין, שספק בעיני אם ניתן לעשות שימוש בסעיף 71 לחוק מע"מ כדי לשנות דוחות תקופתיים. הסעיף נוקט בלשון "נשמטו... נתונים", ועל פי פשט הלשון מדובר בנתונים שהיו יכולים להיכלל בדוח התקופתי, אך נעדרו ממנו (וראו גם:

אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב 799 (מהדורה חמישית, 2013); אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 945-948 (מהדורה שלישית, 2018)). בנדון דידן, בדוחות המקוריים לא נשמטו נתונים על אודות העסקאות שבוצעו לכאורה, אלא דווח על נתונים אחרים ביחס אליהן.

21. לכאורה, ניתן היה לטעון, שכשם שפאר מושק מלטעון כי לא סחר במתכות, כך מושקת המדינה מלטעון כי סחר בהן, לאחר שטענה לפני בית המשפט בערעור מס התשומות כי הלה שימש כאיש ביניים בלבד. בית המשפט המחוזי אכן מצא בכך סתירה, ואף ביקר בחריפות הסדר דיוני שנחתם בין הצדדים, שבו הוסכם כי קביעתו של בית המשפט בערעור מס התשומות תהווה מעשה בית דין לעניין ערעורי מס ההכנסה (פסקאות 7-10 לפסק הדין). אולם, כפי ששנינו, גרסתו של בעל דין בהליך אחד משתיקה אותו מלטעון לגרסה עובדתית אחרת בהליך אחר. ודוק: כתוצאה מכך שבעל הדין כבול לגרסתו העובדתית הראשונית, מיניה וביה נחסמת דרכו מביסוס תביעתו על גרסתו העובדתית החדשה, שלה הוא טוען בדיעבד, גם אם זו היא אמת לאמיתה. ההשתק השיפוטי יוצר אפוא פיקציה משפטית, על מנת להגשים מטרה ראויה. מכאן, שאין קושי בעמדת המדינה כי יש לחייב את פאר במס עסקאות בגין דיווחיו על מתכות שמכר לנ.מ.א., הגם שנקבע כי מבחינה עובדתית עסקאות כאמור לא התבצעו.

22. בהקשר זה גם לא מצאתי בהודעת המדינה מיום 6.8.2017 משום הודאה בכך שפאר לא רכש ולא מכר מתכות. המדינה ציינה במפורש, כי הציעה למסות את פאר כ"מתווך" (המרכאות במקור), "לפנים משורת דין", "משיקולי גבייה גרידא", וכל זאת חרף הצהרותיו כי רכש ומכר מתכות. כמו כן, משסירב פאר להצעתה, עמדה המדינה על כך שיש לגבות את מס העסקאות במלואו, על-פי דיווחיו של פאר. דומני כי דברים אלה מדברים בעד עצמם – המדינה עמדה על כך שלעניין מס העסקאות יש למסות את פאר כ'סוחר' בגין הצהרותיו שלו, אף אם אלה לא היו נכונות מבחינה עובדתית (השוו: ע"פ 115/82 מועדי נ' מדינת ישראל, פ"ד לח(1) 197, 260-262 (1984)).

23. קביעותיו של בית המשפט בערעור מס התשומות, גם בהן אין כדי לסייע לפאר. בית המשפט נדרש לשאלה האם פאר זכאי לנכות את מס התשומות ששילם עבור המתכות שרכש לכאורה מג.ג.ה.ג.נ., ומשנקבע כי לא רכש מתכות כאמור – בדין נקבע כי אינו זכאי לנכות את הוצאותיו. אפילו אם יש בכך משום קביעה עובדתית שלפיה פאר שימש כמתווך בעסקאות בין ג.ג.ה.ג.נ. לנ.מ.א. – ואיני נוטע מסמרות בעניין – הרי שמכך לא נגזרת בהכרח המסקנה כי הוא זכאי לתקן את דוחותיו, ולהקטין את מס העסקאות שבו חויב. את הדברים שנכתבו בפסק הדין בערעור מס התשומות יש לפרש בהתחשב בהקשרם, ולאור התכלית שלשמה נכתבו (ע"א 8150/11 חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ נ')

אגף המכס והמע"מ אשדוד, פסקה 18 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ח' מלצר (11.2.2015)). בערעור מס התשומות עמד בית המשפט על כך שאין מניעה בחיוב נישום במס עסקאות תוך דחיית בקשתו לניכוי מס התשומות, והפנה את פאר ל"לנקוט בהליך נפרד ומתאים", ככל שברצונו לשנות את החלטת מנהל מע"מ בנוגע למס העסקאות. אין בידי לקבל את הטענה שבדברים אלה הוקנתה לפאר זכות לתקן את דוחותיו. מסקנה שכזו אינה עולה בהכרח מלשון הדברים, והואיל ושאלת החיוב במס העסקאות כלל לא הונחה לפני בית המשפט בערעור מס התשומות – הרי שבית המשפט אך הפנה את פאר לנקוט בהליך מתאים, שבו תתברר זכאותו לתיקון דוחותיו.

24. גם טענתו של פאר כי נסמך על עצתו של רואה החשבון, אין בה כדי להועיל לו. פאר הגיש את הדוחות התקופתיים, לרבות החשבוניות הפיקטיביות, על שמו-שלו – והוא הנושא באחריות להשלכות שיש לכך. ככל שהדבר נעשה בשל הסתמכותו לכאורה על דבריו של בעל מקצוע כזה או אחר, הרי שהדבר אינו נוגע למישור היחסים בינו לבין רשויות המס.

25. למעלה מן הצורך, ראיתי לנכון להתייחס גם לקביעתו של בית המשפט המחוזי כי אין מניעה מבחינת דיני ההתיישנות שפאר יתקן את דוחותיו. כזכור, בית המשפט המחוזי החליט שהעובדות שנקבעו בפסק הדין בערעור מס התשומות הן שמקנות לפאר את עילת התביעה בערעורי המס דנן. לשיטתו, עד למתן פסק הדין בערעור מס התשומות לא היה פאר מודע לעובדות אלה, ומכאן שיש להחיל את הוראות סעיף 8 לחוק ההתיישנות; זו לשונו:

“נעלמו מן התובע העובדות המהוות את עילת התובענה,
מסיבות שלא היו תלויות בו ושאר בזהירות סבירה לא יכול
היה למנוע אותן, תתחיל תקופת ההתיישנות ביום שבו נודעו
לתובע עובדות אלה.”

26. בקביעה זו שגה בית המשפט המחוזי – ויש להעמיד הלכה על מכונה. סעיף 8 לחוק ההתיישנות עוסק בעובדות, וכפי שנפסק בעבר: “עובדות הן עובדות: אין הן לא פרשנות משפטית לדין, לא הבנת הדין ולא השגתן של ראיות להוכחת עובדות” (ע”א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ’ שחר, פ”ד נו(2) 297, 317 (2001); (להלן: עניין שחר)). לא ניתן לחלוק על כך שפאר עצמו ידע באיזה אופן היה מעורב בעסקאות בין ג.נ.ה.ג.נ. לבין נ.מ.א., ובמישור זה ממצאיו של בית המשפט בערעור מס התשומות לא יצרו עובדות חדשות שפאר לא ידע על אודותיהן. בנסיבות אלה, ברי כי סעיף 8 לחוק ההתיישנות אינו יכול להאריך את תקופת ההתיישנות להגשת תביעה שעילתה נובעת

מאופי תפקידו של פאר בעסקאות בין ג.ג.ה.ג.נ. לנ.מ.א. אדגיש, כי אינני נוקט עמדה בשאלה האם אכן חלפה תקופת ההתיישנות להגשת תביעתו של פאר נגד חיובו במס העסקאות. שאלה זו קשורה ביחס בין דיני ההתיישנות הכלליים לבין מסגרות הזמן הקבועות בחקיקת המס, והיא איננה פשוטה כלל ועיקר (ראו למשל: עניין שחר, בעמודים 316-317). ממילא, נוכח מסקנתי לעיל, איני נדרש לדון בה.

27. לסיכום חלק זה: משדיווח פאר תחילה כי יש לחייבו במס ערך מוסף על עסקאות שביצע כסוחר – הרי שכסוחר ימוסה. שינוי גרסתו העובדתית במסגרת ערעור מס העסקאות איננו ראוי, האמת נעדרת, ונוכח תכליתם של דיני המס – אין להסכים לגרסה החדשה. אשר על כן, לו תישמע דעתי, דין הערעור בכל הנוגע לערעור מס העסקאות – להתקבל.

ערעור מס ההכנסה

28. כאמור, המדינה סבורה כי בניגוד ליתר שומות מס ההכנסה, השומה לשנת-המס 2005 לא הוצאה בשל חוסר סבירות עסקית, וממילא משעה שספריו של פאר לשנה זו נפסלו – הנטל להוכיח זאת לא היה מוטל עליה.

29. אכן, משנפסלו ספריו של פאר לשנת 2005, נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות – עליו (סעיף 155 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; ע"א 4493/12 ביבי נ' מדינת ישראל פקיד שומה ירושלים 1, פסקאות 6-7 (13.4.2014)); ע"א 5324/05 שחאדה נ' פקיד שומה עכו, פסקאות 6-8 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) ח' מלצר (9.8.2009)). חרף זאת, אין בכך כדי להוביל למסקנה שדין ערעור מס ההכנסה להתקבל. בית המשפט המחוזי בחן את שומות מס ההכנסה שהוציא פקיד השומה, כמו גם את הראיות שהביאו הצדדים לפניו, וקבע כי יש לקבל את כלל ערעורי מס ההכנסה "בכל הקשור לסבירות דיווחי המערער (פאר – נ' ס') ביחס לרווח הגולמי שנצמח לו" (פסקה 34 לפסק הדין). גם אם השומה שהוצאה לשנת המס 2005 נבדלת באופן נימוקה מהשומות שהוצאו לשנים האחרות, אין בכך כדי להוביל בהכרח למסקנה כי לא מדובר בשומה שהוצאה בפועל בשל חוסר סבירות עסקית. לא שוכנעתי כי עובדה זו נעלמה מעיניו של בית המשפט המחוזי. קביעתו היא קביעה עובדתית, ואין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בכגון דא. כך ככלל, וכך בענייננו.

החלטות הביניים

30. כאמור, המדינה סבורה כי בסמכותה לקזז את ההוצאות שנפסקו לחובת פקיד השומה מיתרת חוב מס התשומות של פאר, וכן גם להטיל עליהן עיקול לטובת מנהל

מע"מ. מכאן, לשיטתה, שלא היה מקום לחייבה בסך של 30,000 ₪ בגין בזיון בית משפט, והיא אינה חייבת לשלם דבר בפועל – לא לפאר, לא לבאי-כוחו.

31. בהחלטתו מיום 1.10.2017 נעתר בית המשפט המחוזי לבקשת פקיד השומה והתיר לו להגיש סיכומי השלמה. מטעמים של שוויון בין בעלי-הדין, הגשת סיכומי השלמה מצד פקיד השומה חייבה כי גם פאר יגיש סיכומי תשובה משלימים מצדו-שלו. דא עקא, שבשלב זה עמדה לפני בית המשפט המחוזי גם בקשתם של באי-כוחו של פאר להתפטר מייצוגו, כיוון שהלה חדל לשלם להם את שכר טרחתם. דהיינו, לא ניתן היה להעתר לבקשת פקיד השומה ללא מתן מענה לצרת באי-כוחו של פאר – אם בהענות לבקשתם להתפטר, אם בהוראה על תשלום לטובתם; הא בהא – תליא. בעקבות זאת, לצד ההעותרות לבקשה להגשת סיכומי השלמה מטעם פקיד השומה, קבע בית המשפט המחוזי בהחלטתו מיום 1.10.2017 כי "המשיב (פקיד השומה – נ' ס') יישא בהוצאות המערער (פאר – נ' ס') ובשכר טרחת עורכי דינו בלא קשר לתוצאות ההליך, בשל הצורך להשלים סיכומי תשובתו, וזאת בסך של 10,000 ₪". הסכום של 10,000 ₪ נועד אפוא להבטיח שמתן ההיתר להגשת סיכומי השלמה לא יתן בידי המדינה יתרון דיוני בלתי מוצדק. איזון זה, הוא גם שעמד ביסוד ההחלטה מיום 15.11.2017, עת הורה בית המשפט לפקיד השומה לשלם את ההוצאות "בפועל לידי ב"כ המערער". שאם לא כן – לא יקבלו באי-כוחו של פאר שכר על עמלם, ופאר לא יוכל להשיב כראוי לסיכומי ההשלמה.

32. נוכח האמור, ניתן להבין את הקושי שמצא בית המשפט המחוזי הן בהודעת הקיזוז, הן בהטלת העיקול. פעולות אלה הפרו את האיזון שעל בסיסו הותר למדינה להגיש סיכומי השלמה. קושי זה אך מתעצם נוכח העובדה שלצד עמידתו על בקשתו להגיש סיכומי השלמה, עמד גם פקיד השומה על התנגדותו להתפטרות באי-כוחו של פאר מייצוגו, בטענה שדבר זה יוביל לעיכוב בסיום ההליך ולסרבולו.

33. הנה כי כן, הלכה למעשה, ביקשה המדינה לאחוז בחבל בשלושת קצותיו – מצד אחד, שיותר לה להגיש סיכומי השלמה; מצד שני, שבאי-כוחו של פאר ימשיכו לייצגו ולדאוג שההליך יתנהל ביעילות; ומצד שלישי, שבפועל לא תצטרך המדינה לשלם דבר מכיסה, כאשר ידוע לה כי בנסיבות העניין באי-כוחו של פאר לא מקבלים שכר עבור מלאכתם. התנהלות זו של המדינה הריהי גבולית בשים לב לחובתה המוגברת לנהוג בהגינות; אם במישור הדיוני, אם בכלל (ראו למשל: ע"א 3266/08 טדן נ' פקיד שומה תל אביב 1, פסקאות ל'-ל"ב לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין (1.6.2011); בר"ע 305/80 שילה נ' רצקובסקי, לה (3) 449, 462-463 (1981); בש"א 2236/06 חממי נ' אוחיון, פסקה 10 (5.6.2006)). מכאן, שאף אם הודעת הקיזוז והטלת העיקול מצויות

בגדר סמכויותיו של מנהל מע"מ – ואיני נדרש לעניין זה – הרי שממילא, בנסיבות המיוחדות שנוצרו, צדק בית המשפט המחוזי כאשר לא התירן.

34. לא אכחד – החלטות הביניים אינן חפות מקשיים, העניין התנהל קצת 'על העוקם' (בשפת העם), וגם ניכרת 'תרומתו' של פאר, בהתנהלותו המכבידה. קושי ראשון מצוי בקביעה בהחלטה מיום 30.11.2017, שלפיה יש בהטלת העיקול "משום בזיון החלטת בית המשפט מיום 15.11.17". כידוע, קנס מכוח סעיף 6 לפקודת בזיון בית משפט – תכליתו אכיפתית ולא עונשית; והשימוש בו – יעשה במקרים קיצוניים (רע"א 3888/04 שרבט נ' שרבט, פ"ד נט(4) 49, 57-58 (2004); בש"פ 1478/20 פלוני נ' בית הדין הרבני, פסקה 38 לפסק דינו של השופט מינץ (5.5.2020)), ובהליך מתאים. המדינה התנהלה אמנם באופן בעייתי משהו, כמתואר, אך אינני סבור שהתנהלות זו חמורה דיה כדי להצדיק הטלת קנס בגין בזיון בית משפט. עם זאת, נראה לי שעל אף שבית המשפט נקט בלשון "בזיון בית משפט", כוונתו היתה לפסיקת הוצאות לדוגמא. כך גם ניתן ללמוד מבקשתם של באי-כוחו של פאר מאותו יום, הנוקטת בזו הלשון. יוצא אם כן, שהסכום של 30,000 ₪ נפסק כהוצאות, כך יש לראותו, ולא כקנס לפי פקודת בזיון בית משפט.

35. קביעה זו מובילה אותנו לקושי אחר בהחלטות הביניים. בפועל, חוייב פקיד השומה בתשלום הוצאות ישירות לטובת באי-כוחו של פאר, וזאת בניגוד להלכה הפסוקה מימים ימימה שהוצאות משפט ושכר טרחת עורך-דין נפסקים לטובת בעל-הדין, ולא לטובת מייצגו (ע"א 541/63 רכס נ' הרצברג, פ"ד יח 120, 128 (1964)). אולם, כבר עמדנו לעיל על כך שפסיקת ההוצאות נדרשה כדי להתמודד עם ניסיונה של המדינה לקנות לעצמה יתרון דיוני בלתי מוצדק. מן האמור עולה אפוא שמחויבותו של בית המשפט המחוזי למניעת עיוות דין, היא-היא שהובילה לפסיקת ההוצאות כפי שנפסקו.

36. הנה כי כן, חרף הקשיים האמורים; בהתחשב באופן התנהלותה של המדינה; ובהינתן שערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בהחלטות הערכאה הדיונית בנוגע לפסיקת הוצאות (ראו למשל: ע"א 2310/14 שוב נ' שחמון, פסקה 5 (29.5.2014)) – הגעתי לכלל מסקנה שאין מקום להתערבותנו בהחלטות הביניים.

סוף דבר

37. נוכח האמור, לו תישמע דעתי, נקבל את ערעור המדינה בכל הנוגע לערעור מס העסקאות; ונדחה את שאר רכיבי הערעור. אשר על כן, פסק הדין בכל הנוגע לערעור מס ההכנסה והחלטות הביניים – יותר על כנו; לעומת זאת, פסק הדין בכל הנוגע לערעור מס העסקאות – מבוטל, ופאר יחוב במס עסקאות בהתאם לסכום שקבע מנהל מע"מ.

נוכח התוצאה, אציע כי לא נעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

הנשיאה א' חיות:

אני מסכימה.

ה נ ש י א ה

השופט ג' קרא:

אני מסכים.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק הדין של השופט נעם סולברג.

ניתן היום, י"ז בחשון התשפ"א (4.11.2020).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה