



## בבית המשפט העליון

ע"א 1212/23

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות

המערער: דוד ורדי

נגד

המשיב: פקיד שומה גוש דן

ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
בע"מ 36261-01-20 ובע"מ 3572-04-21 מיום 29.1.2023  
שניתנה על ידי כבוד השופטת י' סרוסי;  
תגובה מטעם המשיב מיום 6.3.2023

בשם המערער: עו"ד אייל ורדי גלר

בשם המשיב: עו"ד רועי כהן

### פסק-דין

ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו (השופטת י' סרוסי) מיום  
29.1.2023 בע"מ 36261-01-20 ובע"מ 3572-04-21, שלא לפסול עצמו מלדון בעניינו  
של המערער.

1. המערער, בעל עסק למסחר ביהלומים, הגיש שני ערעורי מס על שומות שהוצאו  
לו על ידי המשיב, אשר הדיון בהם אוחד: הערעור בע"מ 36261-01-20 מופנה נגד שומת  
המס לשנים 2013-2014, שעניינה הכנסה שיוחסה למערער בסך של כ-16 מיליון דולר  
בגין מחילת חוב שמקורו ברכישת יהלומים מספקים מחו"ל (להלן: החוב); והערעור  
בע"מ 3572-04-21 מופנה נגד שומת המס לשנים 2015-2016, אשר הוצאה בעקבות  
טענת המערער לפיה פרע את החוב האמור באמצעות מכירת יהלומים שמקורם  
בתכשיטים משפחתיים ישנים שהיו בבעלותו והועברו על ידו למלאי העסקי שלו. במוקד  
הערעורים ניצבת, בין היתר, השאלה האם העברת היהלומים מחזקתו הפרטית של  
המערער לעסקו מקימה חבות במס לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

2. ביום 12.4.2022 התקיים קדם משפט בפני המותב, במהלכו התייחס המותב, בין היתר, לקשיים העולים משומות המשיב. בתום הדיון הורה המותב על דחיית הדיון בהליכים על מנת לאפשר למערער לבוא בדברים עם המשיב ולהציג בפניו ראיות התומכות בטענותיו, ולחלופין להגיע להבנות אשר ייתרו את ניהולו של ההליך המשפטי. בשולי הדברים, ציין המותב בהחלטתו כי:

“על המשיב לשקול את עמדת בית המשפט כי לכאורה אין מקום לניהול שני ההליכים [השומות] במקביל שעה שטענת המערער על מכירת התכשיטים הישנים בשנים 2016-2015 נולדה בעקבות עמדת המשיב על מחילת חוב בגין השנים 2014-2013. ככל שמכירת התכשיטים הישנים כיסתה את יתרת חוב ספקי חו"ל, כי אז אין לכאורה מקום למיסוי כפול”.

3. ביום 1.6.2022 הגישו הצדדים הודעת עדכון, ובה צוין כי ניסיונות ההידברות בין הצדדים לא נשאו פרי. על רקע האמור, נקבעו מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית ולדיוני הוכחות.

4. ביום 28.11.2022 התקיים דיון הוכחות, שבתחילתו התברר כי רק חלק מעדי המערער התייצבו לדיון, זאת בין היתר, בשל קשיים בזימונם לעדות. משכך באותו דיון נשמעו אך עדויות המערער והמומחה מטעמו.

5. לאחר חקירת המערער והמומחה מטעמו, קיים המותב דיון בנוגע לסיכויי הערעורים, אשר השתרע על פני עשרה עמודי פרוטוקול. בפתח הדברים אמר המותב כי “אינני קובעת בזה מסמרות אבל הסיפור כולו שמציג פה המערער הוא סיפור שלא קונה את אמינותי וגם מעורר קשיים אובייקטיביים ברמה העובדתית”. המותב הוסיף וציין כי בפני המערער ניצבות משוכות גבוהות להוכחת טענותיו וכי “ככל שאני מסתכלת על זה מכל כיוון שהוא, אני לא רואה איך בידי לסייע למערער לצלוח את הדרך הקשה הניצבת בפניו”. בתוך כך, עמד המותב על הקושי העולה מגרסת המערער בציינו כי:

“אני חושבת שאמרתי את הדברים בצורה הכי ברורה שאפשר לומר, שגם אם אני אקבל את כל הגרסה של המערער שהיא מעוררת קשיים לא, לא מבוטלים, משמעותיים אפילו, אני לא אוכל ל-, בכל מקרה יש פה אירוע מס שחייב במס. אירוע מס שהמס הגלום בו הוא כמס בשומה, אז אין לי איך לסייע פה”.

בנסיבות אלו, המליץ המותב למערער לשקול את המשך ניהול ההליכים ולנסות להביא לפתרון המחלוקות מחוץ לכותלי בית המשפט. בתגובה לכך, טען בא-כוח המערער כי בין הצדדים התקיימו בעבר מגעים במטרה להגיע להסדר אשר לא צלחו, ועמד על הקושי הנעוץ בשילוב השומות נושא הערעורים שעליו הצביע המותב בהחלטתו מיום 12.4.2022. על כך השיב המותב:

"אני לא יודעת מה יהיה כשאני אכתוב פסק דין, אז חשבתי שיש בזה כפל [מיסוי], אני עדיין חושבת את זה אני צריכה, אני שומעת את מה שאדוני אומר, אני צריכה להתעמק בזה, יש לי, התחושה האינטואיטיבית שלי שיש פה כפל.

[...]

אם אני אצטרך לכתוב פסק דין אני אנמק את זה כמו ש-, כמו שאני אחשוב בעת שאני אכתוב, אם נגיע לזה אני כמובן נמצאת היום במצב שבו אני ממליצה מאוד בפני המערער שלא להגיע למצב של פסק דין, כי אני חושבת שאני אומרת את זה בצורה הכי ברורה שאפשר, שזה לא יטיב עימו וזה לא נכון מבחינתו ואני חושבת שכפורה זה נכון לגמור את זה בפעם 1 וזאת תהיה ההמלצה שלי [...]. לא משנה מה, בסופו של דבר יש פה שינוי ייעוד, ועל שינוי ייעוד משלמים וזה כשמקבלים את הגרסה שלו לכל אורכה, למרות הקשיים הלא מבוטלים שהיא מעוררת וזה נכון".

לאחר שנשמעו טענות נוספות מטעם באי-כוח הצדדים אמר המותב: "אתם צריכים רק לתת לי תשובה לשאלה האם אתם עומדים על ניהול ההליך כשאני אומרת לכם שהסיכוי שאני אקבל פה את הערעור, הוא לא, הוא, הוא קטן [...]. הוא קטן עד כדי, עד כדי קלות".

6. בתום הדיון נתן המותב את ההחלטה הבאה:

"מועד ההוכחות הקבוע למחר יבוטל. שאלת חיוב מערער בהוצאות משפט בהינתן הנסיבות שהובילו לביטול מועד ההוכחות, תישקל בהמשך, ככל שהמערער יעמוד על המשך ניהול ההליך.

יצוין כי בסיום חקירת המערער במסגרת דיון ההוכחות שהתקיים היום, מצא בית המשפט לנכון להמליץ בפניו לשקול היטב את המשך ניהול ההליך נוכח המשוכות הגבוהות שניצבות בפניו, כפי שהוסבר לו. בתוך כך, צוין, כי אף אם היו מתקבלות מלוא טענות המערער בערעור ולא היא, שומה עליו לקחת בחשבון את תוצאות המס הנובעות מעסקת שינוי ייעוד כעולה מהגרסה העובדתית שהציג בערעור (ראו סעיף 100(1) לפקודת מס הכנסה).

עם זאת, ומבלי לקבוע מסמרות, ספק אם יש מקום להוצאת שומות הן בגין מחילת חוב (2013-2014) והן בגין מכירת היהלומים (2015-2016) [...].  
מוצע כי המערער יקיים הידברות עם המשיב על מנת להביא את המחלוקת לידי סיום מחוץ לכותלי בית המשפט."

7. ואולם, ניסיונות הצדדים ליישוב המחלוקת ביניהם לא צלחו וביום 2.1.2023 הודיע המערער כי הוא עומד על ניהול ההליכים. לפיכך, התיק נקבע להמשך דיון הוכחות ולשמיעת המצהיר מטעם המשיב, ליום 29.1.2023.

8. ביום 28.1.2023, ערב דיון ההוכחות שנקבע, הגיש המערער בקשה לפסילת המותב. המערער טען כי במהלך דיון ההוכחות מיום 28.11.2022, ובטרם הובאו כלל ראיות המערער, הביע המותב את עמדתו הסופית ביחס לאחת משאלות המפתח העומדות בלב הערעורים בקבעו כי "בכל מקרה יש פה אירוע מס שחייב במס" וכי "לא משנה מה, בסופו של דבר יש פה שינוי ייעוד ועל שינוי ייעוד משלמים וזה כשמקבלים את הגרסה שלו [של המערער] לכל אורכה". כן הפנה המערער לדבריו של המותב לפיהם "הסיכוי שאני אקבל את פה את הערעור, הוא לא, הוא, קטן". לטענת המערער, התבטאויות אלו עומדות בסתירה לעמדה קודמת שהביע המותב במהלך קדם המשפט, ומקימות חשש ממשי למשוא פנים באופן המייתר את המשך ניהול ההליכים בפניו. המערער הסביר כי הבקשה מוגשת רק עתה "נוכח מחלוקת מהותית לגבי הגשת בקשה זו שהתגלעה בשבועות האחרונים בין המערער לבין באי-כוחו", אולם טען כי בנסיבות שפורטו קיימת הצדקה לפסילת המותב בשלב זה.

9. ביום 29.1.2023 התקיים דיון בפני המותב, בתחילתו התבקש המשיב להגיב לבקשת הפסלות. המשיב סבר כי דין הבקשה להידחות, שכן לגישתו העמדה שהביע המותב במהלך הדיון מיום 28.11.2022 לא הייתה נחרצת וסופית. בהקשר זה טען המשיב כי לאורך הדיון הצביע המותב על המשוכות הגבוהות הניצבות בפני המערער, אולם אין בכך כדי ללמד על קיומה של דעה קדומה או על "נעילת" דעתו של המותב באשר לתוצאות ההליכים.

10. המותב דחה את הבקשה לפסילתו במעמד הדיון. בפתח הדברים נקבע כי טענת המערער לפיה המותב הביע את עמדתו ביחס לסיכויי הערעור בטרם נשמעו "מלוא העדויות מטעמו" אינה מבוססת כלל ועיקר. בהקשר זה הבהיר המותב כי במהלך דיון ההוכחות מיום 28.11.2022, התרשם מדברי בא-כוח המערער כי קיים קושי אובייקטיבי

ממשי של בזימון חלק מעדי המערער לעדות. עוד צוין כי ביום 2.1.2023 הגיש המערער בקשה "לקבוע דיון לצורך שמיעת עדותו של המצהיר מטעם המשיב". בנסיבות אלה, קבע המותב כי "כבר במהלך דיון ההוכחות היה נהיר למערער כי יסתפקו בעדותו שלו ובעדות מר מייזליק, המומחה מטעמו". המותב הוסיף וציין כי בתום חקירתם, ומשעה שגרסתו העובדתית והמשפטית של המערער התחווה לו, "בית המשפט מצא לשקף למערער את הקשיים הנעוצים בגרסתו בתיק ובדגש על כך שגם אם תתקבל במלואה גרסתו העובדתית, עדיין קיים אירוע של שינוי ייעוד החייב במס שיש בו כדי לבסס את שומת המשיב לגבי מחילת החוב". בהקשר זה קבע המותב כי זכותו ואף חובתו לשקף לצדדים את עמדתו, קל וחומר לאחר שמיעת עדויות המערער, על מנת שהצדדים יוכלו לשקול את צעדיהם וכדי "לסייע לצדדים לקדם מטרה ראויה, ניסיון להגיע לפשרה, על מנת לחסוך במשאבים". כן הדגיש המותב כי במהלך הדיון הביע את עמדתו הן ביחס לסיכויי המערער והן ביחס לסיכויי המשיב, והבהיר כי "בכל מקרה, בית המשפט יבחן את הדברים בדעה נקייה לאחר סיום שמיעת מלוא הראיות ולאחר הגשת הסיכומים מטעם הצדדים".

אשר לטענת המערער לפיה המותב שינה מעמדתו שהובעה בשלב מוקדם יותר של ההליך, נקבע כי דברים אלה אך מחזקים את המסקנה כי "הדברים נבחנו על ידו [המותב] לאורך ההליך בנפש חפצה ובלב פתוח, וככל שהיה בשמיעת הראיות כדי לשנות את עמדתו, אמר את דבריו נכוחה". מכל מקום, סבר המותב כי דין הבקשה להידחות מחמת השיהוי הניכר שדבק בהגשתה, שכן הבקשה הוגשה במוצאי שבת שלפני יום דיון ההוכחות כאשר ככל הנראה כבר בתחילת ינואר 2023 התייעץ עם עורכי דינו בנושא. לבסוף, הוסיף המותב וציין כי פסילת המותב בשלב זה של הדיון, לאחר שנשמעו עדויות המערער והעדים מטעמו, עלולה לפגוע בניהולו התקין והיעיל של ההליך ואף לגרום לעיוות דין. לנוכח מכלול הטעמים שפורטו לעיל, דחה המותב את הבקשה והמערער חויב בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ש"ח. לצד זאת, נעתר המותב לבקשת המערער והורה על דחיית המשך דיון ההוכחות ליום 5.2.2023.

11. להשלמת התמונה יצוין, כי ביום 1.2.2023 הגיש המערער הודעה לפיה בכוונתו לערער על ההחלטה בבקשת הפסלות, ולפיכך ביקש להורות על דחיית דיון ההוכחות עד להכרעה בערעור. בו ביום, דחה המותב את הבקשה בציינו כי "הכלל הוא שההליך נמשך כסדרו, ולא הובא נימוק המצדיק להורות אחרת, במיוחד לאחר שכבר החל הליך שמיעת הראיות". עם זאת, הובהר כי "לא ינתן פסק דין בהליך אלא לאחר ובהתאם להכרעה בערעור שיוגש". אשר על כן, ביום 5.2.2023 התקיים דיון הוכחות נוסף בפני המותב שבסופו נקבע כי הצדדים יגישו את סיכומיהם בכתב.

12. מכאן הערעור דנן, שבו שב המערער על הטענות שהעלה בבקשת הפסלות, וטוען כי מאמירות המותב בדיון מיום 28.11.2022 עולה כי הוא גיבש עמדה הסופית ביחס לחלק מן הסוגיות המשפטיות שבמחלוקת, באופן המייתר את המשך ניהול ההליכים לפניו, וזאת עוד בטרם הסתיים שלב הצגת ראיות המערער. בנסיבות שפורטו, סבור המערער כי נוצר חשש ממשי למשוא פנים מצד המותב אשר מצדיק את פסילתו.

13. המשיב, מצדו, סבור כי דין הערעור להידחות. לטענת המשיב, לא הוכח קיומו של חשש ממשי אובייקטיבי למשוא פנים מצד המותב, ולכל היותר מדובר בתחושתו הסובייקטיבית של המערער שאין בה כדי להצדיק את פסילתו. בתוך כך, נטען כי המערער הפנה לאמירות המותב באופן סלקטיבי וכי עיון בפרוטוקול הדיון מיום 28.11.2022 מעלה כי המותב אך הביע את עמדתו הלכאורית באשר לקשיים העולים הן מעמדת המערער והן מעמדת המשיב. לשיטת המשיב, היה זה מתפקידו של המותב ואף מחובתו להציג בפני המערער את התרשמותו ביחס לטענותיו וביחס לסיכויי הערעורים, אולם אין בכך ללמד כי המותב גמר אומר בדעתו. עוד טוען המשיב כי דין הבקשה להידחות מחמת השיהוי שנפל בהגשתה, וכי פסילת המותב בשלב זה של ההליך, לאחר שמיעת העדים ומשהתברר כי חקירתו של המערער לא עוררה אמון רב בקרב המותב, עלולה לגרום לעיוות דין.

14. עיינתי בטענות הצדדים, ולא בלי התלבטות באתי לידי מסקנה כי דין הערעור להתקבל. בעבר נפסק לא אחת כי אין מניעה שהמותב יתייחס במהלך הדיון לחולשות בעמדתו של בעל דין ואף ינקוט יוזמה ויציע הצעות במטרה להביא את הצדדים לידי פשרה (ע"א 4202/21 בוקשפן נ' וייספיש, פסקה 8 (20.6.2021); ע"א 1411/21 פלוני נ' פלונית, פסקה 8 (30.3.2021)). זאת, גם כאשר המותב "נחשף לראיות מטעם הצדדים ולאחר מכן מביע עמדה בנוגע לתמונת הסיכויים והסיכונים בהליך" (ע"א 8162/21 מאפיית האחים יחזקאל בע"מ נ' אלוף השניצל בע"מ, פסקה 10 (5.12.2021); ע"מ 5381/20 לוינ' הוועדה הבוחנת למקצוע עריכת דין בישראל, פסקה 6 (2.9.2020)). אולם, במקרים חריגים שבהם התבטאויות המותב הן בעלות אופי מובהק ונחרץ – עלול הדבר להקים עילה לפסילתו (ע"א 3814/20 פלונית נ' פלוני, פסקה 7 (27.7.2020); ע"א 6858/21 אביוב גולד בע"מ נ' רשות המיסים – אגף המכס והמע"מ, פסקה 7 (2.12.2021)). למרבה הצער, ענייננו נמנה עם המקרים החריגים הללו.

15. במהלך הדיון מיום 28.11.2022 הבהיר המותב, באופן שאינו משתמע לשתי פנים, כי גיבש עמדה ביחס לשאלת קיומו של אירוע מס המבסס את אחת משומות המשיב,

בציינו כי "גם אם אני אקבל את כל הגרסה של המערער שהיא מעוררת קשיים לא, לא מבוטלים [...] בכל מקרה יש פה אירוע מס שחייב במס". בדחותו את בקשת הפסלות חזר המותב על עמדתו זו בציינו כי "בית המשפט מצא לשקף למערער את הקשיים הנעוצים בגרסתו בתיק ובדגש על כך שגם אם תתקבל במלואה גרסתו העובדתית עדיין קיים אירוע של שינוי ייעוד החייב במס שיש בו כדי לבסס את שומת המשיב לגבי מחילת החוב". מבלי להביע עמדה לגופן של טענות הצדדים, אני סבורה כי התבטאויותיו הנחרצות של המותב במקרה דנן חורגות מן הזהירות והמתנות הנדרשות מבית המשפט בניהול ההליך, בייחוד בשלב הדיוני שבו היה מצוי ההליך באותה עת, ובטרם שהסתיים שלב ההוכחות ונשמעו כלל העדים. בנסיבות אלו, ואף שהמותב הבהיר בהחלטת הפסלות כי "יבחן את הדברים בדעה נקייה לאחר סיום שמיעת מלוא הראיות" – אני סבורה כי קמה בענייננו הצדקה להעברת ההליך למותב אחר, ולו מטעמים של מראית פני הצדק.

16. אשר על כן, הערעור מתקבל וההליך יועבר לטיפולו של מותב אחר. המשיב יישא בהוצאות המערער בסך של 5,000 ש"ח.

ניתן היום, ו' בניסן התשפ"ג (28.3.2023).

ה נ ש י א ה