



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3458/21

לפני: כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופטת ג' כנפי-שטייניץ
כבוד השופטת ר' רונן

המערערת: יוספה ברק

נ ג ד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(כב' השופט ה' קירש) מיום 6.4.2021 ב-ה"פ 12995-04-20

תאריך הישיבה: י"ג בחשוון התשפ"ג (7.11.2022)

בשם המערערת: בעצמה
בשם המשיב: עו"ד אורן סוקר

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. ערעור זה נסב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' קירש) מיום 6.4.2021 ב-ה"פ 12995-04-20. בפסק הדין נדחתה תביעה שהגישה המערערת על דרך של המרצת פתיחה ובה עתרה לכך שבית המשפט יורה למשיב, מנהל מס ערך מוסף תל אביב (להלן: מנהל מע"מ או המשיב), להגיע עימה "להסדר בר קיימא" כלשונה, לתשלום חוב מס ערך מוסף (להלן: מע"מ); ולבטל פעולות אכיפה שבוצעו בקשר עם אותו חוב, שבגדרן הוטלו עיקולים על חשבונות בנק של המערערת, ורכב הרשום על שמה עוקל ונתפס.

המערערת מעניקה שירותי יחסי ציבור ופרסום מזה שנים רבות, ועונה להגדרה "עוסק" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק). לטענת המערערת, בשל נסיבות חיים קשות היא נקלעה לקשיים כלכליים, ונפתחו נגדה תיקי הוצאה לפועל בגין חובות המסתכמים במאות אלפי שקלים. מחודש נובמבר 2016 ועד חודש אפריל 2020 הגישה המערערת 17 דוחות תקופתיים למנהל מע"מ, אך לא

שילמה בגינם מס ערך מוסף שאמור להיות משולם בד בבד עם הגשת הדוח התקופתי. בדיון שנערך לפנינו מסר בא-כוח המשיב כי חוב המע"מ של המערערת עומד נכון לחודש נובמבר 2022 על סך כולל של כ-165,700 ש"ח: קרן החוב בגובה 90,600 ש"ח; קנסות בגובה 55,700 ש"ח; והפרשי הצמדה וריבית בסך של 19,400 ש"ח (להלן: חוב המס או החוב).

2. בבית המשפט המחוזי נחלקו הצדדים באשר לנסיבות שבעטין נמנעה המערערת מתשלום חוב המס. המערערת טענה כי פנתה למנהל מע"מ פעמים רבות בבקשה לפרוס את החוב לתשלומים שתוכל לעמוד בהם לצד התחייבויותיה הכספיות האחרות. לטענתה, גורמים מטעם המשיב סירבו להסדרים שהציעה משיקולים בלתי הוגנים וממניעים זרים, ובמקומם הציעו למערערת פריסת תשלומים שהיה ברור לכתחילה שלא תוכל לעמוד בה. המערערת כללה בהמרצת הפתיחה אמירות קשות נגד המשיב. בין היתר טענה כי המשיב פועל מתוך יצר נקמנות בשל תלונה שהגישה נגדו למבקר המדינה, ואף רמזה על קשר בין הגשת התלונה למבקר המדינה לבין העובדה שבשנת 2019 הוגש נגדה כתב אישום בעבירות של אי-הגשת דוחות תקופתיים במועד (ת"פ 16887-07-19, להלן: כתב האישום). עוד נטען כי המשיב פועל כלפי המערערת ב"ציניות מתאכזרת" וב"כוחניות קיצונית", ומנסה להביא אותה "לידי קטסטרופה אישית בכל תחומי חייה", כלשונה.

מנהל מע"מ טען מנגד כי היה נכון להקל על המערערת באמצעות פריסת חוב המס, תוך שציינ כי סמכותו לפרוס את החוב לתשלומים היא סמכות שברשות ואינה בגדר חובה שחלה עליו. המשיב פירט כמה מההסדרים שהוצעו למערערת לאורך השנים, שכללו את פריסת החוב כנגד העמדת בטוחות לתשלום. לגבי חלק מההסדרים נטען כי המערערת לא עמדה בתנאים שסוכמו עמה, או שביקשה להעמיד בטוחות שאינן ישימות, כמו נכס מקרקעין שאינו רשום על שמה ושזכויותיה בו לא הוכחו. הסדרים אחרים נדחו על ידה, ותחתם ביקשה המערערת לפרוס את חוב המס לכ-70 תשלומים מבלי להעמיד בטוחה כלשהי, ודרשה את ביטול מלוא הקנסות שהוטלו עליה ואת שחרור הרכב שנתפס. המשיב עמד על סמכותו לגבות את החוב באופן מידי במקרה של אי-עמידה בהסדר תשלומים, וכן טען שהליכי הגבייה שעליהם הלינה המערערת ננקטו כדין ובלית ברירה אחרת.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בפתח פסק הדין בחן בית המשפט את סמכותו העניינית להכריע במחלוקת שבין הצדדים בגדריה של המרצת פתיחה. תחילה הובהר כי עצם קיומו של חוב המס איננו שנוי במחלוקת, משהוא מבוסס על דוחות תקופתיים שהוגשו על ידי המערערת. עוד צוין

כי הכלל הקבוע בחוק מע"מ הוא שהמס לתקופת דוח מסוים ישולם בד בבד עם הגשת הדוח (סעיף 88(א) לחוק). בסעיף 116 לחוק הוקנתה למנהל מע"מ סמכות כללית להאריך מועדים שנקבעו בו (למעט מועד להגשת ערעור או ערר, וזה אינו מענייננו). בסעיף 100 לחוק הובהר כי מנהל מע"מ רשאי לוותר על קנסות והפרשי הצמדה וריבית, או להפחיתם. לאחר שנתן דעתו להסדרים השונים שנקבעו בחוק מע"מ לעניין השגה וערעור הגיע בית המשפט למסקנה כי "על פני הדברים, אפוא, לא מעוגנת בחוק זכות השגה או ערעור על החלטה שלילית של [מנהל מע"מ] לפי סעיף 116 לחוק, לפיה הוא סירב להאריך מועד או לקבוע 'שהחוב ישולם לשיעורין'. אין הכרח כי הדבר מהווה לקונה או השמטה בלתי מכוונת – וייתכן שהמחוקק התכוון לכך שהחלטות לפי סעיף 116 – אשר במהותן מאפשרות סטייה מן הכללים החקוקים הרגילים – יהיו, ככלל, סופיות".

אשר לאפשרות להשיג על החלטת מנהל מע"מ במסגרת הליך מינהלי, בית המשפט ציין כי חוק מע"מ אינו נזכר בתוספת הראשונה ובתוספת השנייה לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התש"ס-2000, כך שבהתאם לסעיף 5 לאותו חוק – לא ניתן להגיש עתירה מינהלית או ערעור מינהלי המופנים על החלטה לפי סעיף 116 לחוק מע"מ. מכאן העלה בית המשפט את השאלה שמא ההליך המתאים שבו שומה היה על המערערת לנקוט הוא עתירה לבית משפט זה בשבתו כבית משפט גבוה לצדק. עם זאת, משהצדדים לא טענו לעניין הסמכות העניינית, השאלה נותרה בצריך עיון ובית המשפט פנה להכריע בהמרצת הפתיחה לגופה.

4. בית המשפט ציין כי המחלוקת העיקרית בין הצדדים נוגעת לטיב הסדר התשלומים שלפיו תפרע המערערת את חוב המס, והמניעים שעומדים מאחורי החלטת המשיב שלא להיענות להסדר המקל המבוקש על ידה. בהקשר זה הובהר כי למנהל מע"מ נתון שיקול דעת רחב בהפעלת סמכותו לגביית חוב מס שאיננו שנוי במחלוקת, וזאת בשל הידע המקצועי והניסיון שיש לו בתחום גביית המסים. לדברי בית המשפט, "מרחב הביקורת השיפוטית" שניתן להפעיל ביחס לשיקול דעתו של המשיב ככל שזה נוגע להסדרי גבייה הוא מצומצם ביותר, ומוגבל למקרים חריגים שבהם ההחלטה הנתקפת נובעת משיקולים זרים או ניתנה בחוסר תום לב. בית המשפט שוכנע כי עניינה של המערערת אינו נופל בגדר אותם מקרים חריגים.

על בסיס טיעוני הצדדים, מסמכים ותכתובות שהונחו לפניו, שוכנע בית המשפט כי המשיב ניסה להתחשב בקשיים הכלכליים שבהם מצויה המערערת, ואף נעתר לבקשות להסדרי תשלומים שלא יושמו על ידה הלכה למעשה. משכך, לא נמצא בסיס לטענה כי מנהל מע"מ פעל בחוסר תום לב או ממניעים פסולים. עוד צוין כי ביחס לחלק מהעסקאות שדווחו על ידי המערערת היא גבתה מלקוחותיה את סכום המס בגדרי התמורה הכוללת

בגין השירות שניתן, אך לא העבירה את הכספים למשיב. בית המשפט סבר כי "על רקע התנהלות זו איננו יכולים לדרוש מהמשיב להפליג בקביעת הסדרי תשלום מקלים". מכאן נדחתה המרצת הפתיחה שהגישה המערערת. חרף הדחייה, בית המשפט המליץ למשיב לאפשר למערערת להגיש בקשה מנומקת להפחתת קנסות וריבית לפי סעיף 100 לחוק מע"מ, ולדון בבקשה לגופו של עניין ככל שבקשה כזו תוגש.

הטענות בערעור

5. בערעור שבה המערערת על עיקר הטענות שטענה לפני בית המשפט המחוזי, ובעיקרן כי הסדרי החוב שהוצעו לה על ידי מנהל מע"מ הם מופרכים ובלתי ישימים. לטענתה, המשיב פועל בחוסר תום לב ובהיעדר ניקיון כפיים, ומפלה אותה לרעה ביחס לנישומים אחרים, שאיתם הגיע להסדרי תשלומים שהיו מותאמים ליכולותיהם. המערערת מוסיפה וטוענת כי בית המשפט שגה כשקבע שחוב המס איננו שנוי במחלוקת בין הצדדים, וזאת משום שהריבית והקנסות נוספו לקרן החוב עקב התנהלות המשיב, שמסרב לאפשר למערערת לפרוע אותו. עוד נטען כי הקנסות שהושתו על המערערת הם "מפלצתיים" ובסכומים הנהוגים "בשווק השחור", כלשונה, והמשיב מסרב לוותר על הקנסות למרות שלדבריה היא עומדת בקריטריונים לביטולם. לטענת המערערת, הקשיים שמערים עליה המשיב נועדו ליצור מצג שווא של הצדקה לכתב האישום שהוגש נגדה בגין עשור עבירות של אי הגשת דוח תקופתי במועד. כן נטען כי כתב האישום "נתפר" במטרה לגרום להפסקת הליך הבירור של התלונה שהגישה המערערת למבקר המדינה, וחשפה התעמרות קשה של המשיב במערערת.

בבקשה שהגישה המערערת ביום 15.11.2021 בתיק הערעור, התבקש בית המשפט לקבוע מתווה לתשלום החוב; להורות על ביטול כל הקנסות שהושתו על המערערת; להסיר את העיקול על חשבון הבנק שלה; להורות למשיב להימנע מנקיטת פעולות אכיפה נגדה; ולחייב אותו בפיצוי של 50,000 ש"ח בגין משלוח הודעת עיקול נגד אביה המנוח, באופן שפגע בשמו הטוב. בבקשה נוספת שהגישה ביום 28.9.2022 פירטה המערערת מספר הליכים משפטיים שבהם היא מעורבת וציינה כי היא "אקטיביסטית חושפת שחיתויות ומרבה להאיר את מחדלי המערכות השונים ונענית ברדיפה קשה של כלל זרועות המדינה וביניהם המשיב". כן טענה כי בדיון בערעור תוכיח כי "המדינה רודפת אותה".

6. בתשובתו לערעור טוען מנהל מע"מ כי המערערת לא הציגה טעם כלשהו שמצדיק התערבות בפסק הדין שדחה את המרצת הפתיחה, ולא העלתה כל טענה מנומקת לגבי הפעלת שיקול דעתו בקביעת ההסדרים לתשלום החוב ובנקיטת אמצעי גבייה.

לדברי מנהל מע"מ, בית המשפט המחוזי בחן את התשתית הראייתית המלאה שהוצגה לו, נחשף לחילופי הדברים בין הצדדים, שמע את המערערת ועיין בהסדרים שהוצעו לה – ולא מצא בהם כל פגם. עוד נטען כי המערערת כללה בערעור טענות שלא הופיעו בהמרצת הפתיחה, כמו טענותיה ביחס לקנסות. סוגיה זו לא הוכרעה על ידי בית המשפט המחוזי, ולא ניתן לבררה לראשונה במסגרת הערעור.

עם זאת מציין המשיב, כי על אף שלשיטתו המערערת איננה זכאית להפחתת קנסות, לאחר מתן פסק הדין הוצע לה באופן חריג הסדר תשלומים שכולל גם ויתור חלקי על קנסות – והיא סירבה לו. לדברי המשיב, המערערת שבה וטוענת כי המשיב לא מאפשר לה לשלם את החוב באמצעות שוברי תשלום – אלא שהמשיב הסכים לכך בהסדר שהוצע לה, ובלבד שתעמיד בטוחה כפי שהוא נוהג לדרוש במקרים אחרים. לטענת המשיב, המערערת לא הציגה טעם מדוע ראוי לסטות בעניינה משורת הדין ומדוע יש לאפשר לה לפרוס את החוב מבלי להעמיד בטוחה. כן מציין המשיב כי המערערת לא שילמה מע"מ בגין הדוחות התקופתיים שהגישה גם במהלך ניהול ההליך בבית המשפט המחוזי, ולא שילמה דבר על חשבון חוב המס מיוזמתה, אלא כתוצאה מהפעלת אמצעי אכיפה בלבד. לשיטת מנהל מע"מ, נתון זה צריך להיזקף לחובתה בכל הנוגע לשקילת הסדר לפריסת החוב.

הדיון וההודעות שהוגשו לאחרי

7. בדיון שהתקיים לפנינו חזרה המערערת על הטענה כי היא מעוניינת לפרוע את חוב המס והמשיב הוא זה שמערים קשיים בנושא. בין היתר המשיב דורש תשלום סכום של 28,000 ש"ח במזומן כתנאי לפריסת חוב המס לתשלומים, ודרישה זו איננה אפשרית מבחינת המערערת, ונועדה להכשיל את הסדרת החוב.

בא-כוח המשיב הסביר כי לאחר שהסתיים ההליך בבית המשפט המחוזי הוא פנה למערערת בהצעה נוספת לפריסת חוב המס ל-30 תשלומים, אך ההצעה הותנתה בכך שתשלם באופן מידי את המע"מ שלא שילמה בגין הדוחות שהגישה מאז מתן פסק הדין, בסך של 28,000 ש"ח. עוד ציין בא-כוח המשיב כי המערערת לא נענתה להמלצת בית המשפט המחוזי להגיש בקשה רשמית להפחתת קנסות. למרות זאת, מנהל מע"מ ניאות לוותר על מחצית מהקנסות שהוטלו על המערערת, וזאת חרף המדיניות הרגילה שבמסגרתה המשיב אינו מוותר על קנסות של חייבים שאינם מגלים מוסר תשלומים.

8. לאחר ששמענו את הטיעונים בעל פה שיקפנו לצדדים כי רצוי שיסכימו על מתווה להסדרת חוב המס של המערערת. לאחר שהצדדים הביעו נכונות לכך, המלצנו כי יעשו מאמץ נוסף לנסות להגיע להסדר תשלומים מוסכם, שאם לא כן – יינתן פסק דין

בערעור. בחלוף חודש ימים ממועד הדין בערעור, ביום 4.12.2022, הודיע מנהל מע"מ כי חרף מאמצים שנעשו להגיע להסכמה הדבר לא הסתייע, והתבקש כי יינתן פסק דין בערעור. בהודעה זו הבהיר המשיב כי ההסדר שהוצע למערערת במסגרת המגעים עימה יעמוד בתוקף גם למשך חודש ימים לאחר מתן פסק הדין בערעור, לכשיינתן.

גם המערערת הגישה הודעה מטעמה, שבה מסרה כי הסכימה לכל שהוצע לה על ידי מנהל מע"מ, למעט לדרישתו למחוק את הערעור דכאן. עוד ציינה המערערת כי בקשתה מהמשיב למחוק את כתב האישום שהוגש נגדה כנגד מחיקת הערעור מטעמה "נתקלה בביטול וזלזול". מכאן התבקש בית משפט זה ליתן תוקף של פסק דין להסכם בין הצדדים (הסכם שלא צורף לאיזו מההודעות), למעט בנושא מחיקת הערעור. בהודעה נוספת שהגישה המערערת במועד מאוחר יותר התבקש בית המשפט למחוק את כתב האישום שהוגש נגדה, וזאת בגין התנהלותו "הבריונית" של המשיב, כלשונה.

משלא הושגה הסכמה בין הצדדים אנו נדרשים להכריע בערעור.

דיון והכרעה

9. לאחר שעיינו בכתובים ושמענו את טיעוני הצדדים בדיון לפנינו, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות בהיעדר עילה להתערבות שיפוטית.

מקורו של חוב המס של המערערת נעוץ בעובדה שבמשך מספר שנים היא עשתה דין לעצמה ונמנעה מתשלום מע"מ בגין עיסוקה בתחום יחסי הציבור. זאת כאשר בחלק מהמקרים המערערת גבתה מלקוחותיה מע"מ בגדרי המחיר הכולל של העסקה, אך לא העבירה את הכספים למשיב. חרף התנהלות זו המשיב ניאות להציע למערערת הסדרים שונים לפריסת החוב, ובפסק דינו של בית המשפט המחוזי פורטו לפחות חמישה הסדרים כאלה שנדחו על ידה מטעמים שונים. בין היתר הלינה המערערת על כך שהחוב חולק לתשלומים גבוהים מדי, על הדרישה לתשלום מידי של 28,000 ש"ח, על הבטוחות שנדרשה להעמיד, ועל כך שהמשיב לא הסכים לביטול כלל הקנסות שהושתו עליה.

סמכותו של מנהל מע"מ לפרוס חוב לתשלומים לפי סעיף 116 לחוק היא סמכות שברשות, והפעלתה כפופה לשיקול דעתו (ע"א 8549/03 סופר דרינק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פסקה 10 (23.5.2006)). בהתאם, נתון למנהל מע"מ חופש לפרוס את החוב למספר תשלומים כפי שימצא לנכון, ולהתנות את הפריסה בהפקדת בטוחות או בתשלום מידי של סכום מסוים – והכל לפי שיקוליו הענייניים ומיטב הידע המקצועי והניסיון שצבר בתחום גביית המסים (להרחבה על אודות היקף הביקורת השיפוטית ביחס

להפעלת סמכויות שונות על ידי רשויות מס ערך מוסף, ראו: ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקאות 17-18 (26.8.2014)).

10. מובן כי הדרישה לעמוד בהסדר תשלומים של אלפי שקלים בחודש, כמו גם הדרישה לתשלום מידי של עשרות אלפי שקלים, יוצרות הכבדה ניכרת על המערערת; לא כל שכן בנסיבות האישיות שתיארה המערערת בהליכים השונים שיזמה. עם זאת לא הונח לפנינו בסיס לטענות המערערת שלפיהן דרישות המשיב מפלות אותה ביחס לנישומים אחרים, או שהן הוצבו מטעמים בלתי ענייניים ומתוך רדיפה אישית נגדה. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המציאות מלמדת כי המשיב "בא לקראתה" של המערערת במספר הזדמנויות והתחשב בבקשותיה לפני משורת הדין, בניסיון להגיע לעמק השווה ולהסדיר את תשלום החוב לטובתה האישית ולטובת הקופה הציבורית.

בנסיבות אלה, על המערערת להשלים עם העובדה שהסדר לתשלום חוב מע"מ איננו "תוכנית כבקשתה", ושעליה לעמוד בתנאים שהציב המשיב כתנאי לפריסת החוב לתשלומים. בהודעות האחרונות שהוגשו מטעם הצדדים הבהיר המשיב כי הצעתו האחרונה למערערת תעמוד בתוקפה למשך חודש ימים, והיא מצידה מסרה כי היא מסכימה להצעה למעט בנושא מחיקת הערעור. כעת, משהערעור איננו עומד עוד על הפרק, הוסר המכשול שמנע את היענות המערערת להסדר, ויש לקוות כי היא תעשה מאמץ לעמוד בו ותנצל את ההזדמנות שניתנה לה להסיר מעליה את העול.

אשר לבקשת המערערת כי נורה על מחיקת כתב האישום נגדה, נבהיר למערערת שאיננה מיוצגת כי הליך של ערעור אזרחי איננו האכסניה המתאימה לדון בכתב האישום, ופתוחה בפניה הדרך להעלות את טענותיה בעניין זה בהליך המתאים.

סוף דבר

11. הערעור נדחה. בנסיבות העניין ובשל התחשבות במצבה של המערערת, אין צו להוצאות.

ניתן היום, ז' בשבט התשפ"ג (29.1.2023).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת