



## בבית המשפט העליון

ע"א 95/23

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות

המערער: נביל ואכים

נ ג ד

המשיב: מדינת ישראל – רשות המסים – פקיד שומה  
חיפה

ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום  
21.12.2022 בע"מ 47521-03-22 שניתנה על ידי כבוד  
השופט א' וינשטיין;  
בקשה למתן החלטה מיום 9.2.2023;  
תגובת המשיב מיום 16.2.2023

בשם המערער: עו"ד ג'ריס דחדולי  
בשם המשיב: עו"ד רנא חלאילה

### פסק-דין

ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בחיפה (השופט א' וינשטיין) מיום  
21.12.2022 בע"מ 47521-03-22, שבה נדחתה בקשת המערער לפסילת המותב.

1. בחודש מרץ 2022 הגיש המערער, רואה חשבון במקצועו, ערעור על שומת מס  
הכנסה שהונפקה לו לשנים 2013-2015. בהודעת המשיב המפרטת את נימוקי השומה  
צוין, בין היתר, כי פנקסי החשבונות שניהל המערער בשנים הרלוונטיות אינם קבילים  
לצורך קביעת הכנסתו החייבת; אולם, כך צוין, מבדיקה שערך המשיב התגלה שהמערער  
הגיש בקשה לעיון חוזר בסוגיה זו, "דבר שנעלם מעיני המשיב", ובהתאם "המשיב  
חוזר בו מהאמור בסעיף זה בכל הנוגע לפסילת ספרי המערער".

2. ביום 13.9.2022 התקיים קדם משפט בפני המותב, ובמהלכו הסביר בא-כוח  
המערער את גרסת מרשו לפיה הוא "פעל בהיבט חברי עם לקוחותיו. שילם בעבורם

וקיבל מהם בחזרה. אין פה הכנסה". לאורך הדיון הביע המותב ביקורת על טענות המערער ועל הנימוקים שהובאו בערעור, ובתוך כך ציין, בין היתר:

"אנחנו כרגע לא במעמד של סחבק והמערער לא היה צריך להיות סחבק של אף אחד מהלקוחות שלו, הוא מנהל עסק, ורואה חשבון והוא יודע את המשמעות על פי הדין וכעת צריך לתת לזה כותרת מה זה הדבר הזה. כסף שנכנס לעסק שלו, נכנס מאיזה שהיא סיבה.

[...]

מאחר ואדוני יודע שהנטל הוא על המערער ויש פה נטל כבד להרים. אפילו בנימוקי הערעור, אי אפשר ללמוד איך המערער מתכוון להתמודד עם מה שיש כאן.

[...]

נימוקי הערעור רחוקים מלהציף איזה שהיא גרסה שיכולה להתקבל על הדעת. אין פה גרסה חוץ מלהגיד שהוא לקח והחזיר."

3. בתום הדיון ניתנה החלטה שבה הובהר כי המערער עומד על המשך ניהול ההליך חרף "הקשיים הלא מבוטלים שבית המשפט שיקף בפניו במהלך הדיון היום", ועל רקע זה נקבעו מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית ולדיונים נוספים. לאחר שהמערער הגיש את התצהירים מטעמו, התקיים דיון נוסף ביום 21.12.2022 ובפתחו ציין המותב לפרוטוקול:

"קראתי את התצהירים וזה מסוג המקרים שבהם לו הייתי בצד השני, לא הייתי שואלת ולו שאלה אחת בחקירה הנגדית. התצהירים מעוררים תהיות רבות באשר לתחום עיסוקו של המערער. יש כאן חברות קשורות שלא יצאה שומה [ב]יחס אליהן, ולא ידוע למה, יש כאן תצהירים שברובם קשה מאוד להבין איך יכול להיות כתוב שהמערער לא חייב ללקוחותיו שום דבר, אחרי שאחד אחרי השני, כתוב בהם, שהוא זה שמשלם עבורם לגורמים שונים ברשויות המס, בביטוח לאומי לספקים, לקוחות, המון טענות לגבי תשלומים שמבוצעים על ידי המערער. בסוף כל תצהיר כמעט, כתוב שהמערער לא חייב להם והם לא חייבים לו, מעבר לעובדה שזה על גבול הציניות כשמדובר ברו"ח שכל ההתנהלות הזו נעשית באיזה אופן שאין לו תיעוד. זה אחד מאותם מקרים נדירים שכל כך צריך לשקול בכובד ראש אם רוצים לנהל ערעור כזה, אם אלה התצהירים שעליהם המערער מתכוון להסתמך?"

4. בא-כוח המערער טען בתגובה שייתכן שהתנהלות מרשו "לא אתית", אך הדבר אינו משליך על השאלה אם מדובר בהכנסה שמחויבת במס. אולם, המותב חזר והתייחס לקשיים בגרסת המערער בציינו, בין היתר: "הייתי מצפה לראות שיקים שבהם הלקוחות

מחזירים לו את מה שהוא כביכול שילם עבורם. אין ראיות למה הוא שילם, בקשר למה [...] יש כאן עסק בוודאות, וספק בעיני אם זה עסק של ראיית חשבון. [...] המערער צריך להרים פה נטל בסדרי גודל שקשה להגדיר כעת, אבל במשקל נכבד מאוד". בא-כוח המערער עמד על המשך ניהול ההליך, אך המותב הוסיף והקשה:

"אדוני בדיון הקודם אמר, שיביאו את התצהירים תתפרס התמונה המלאה בפני בית המשפט. התמונה אפילו לא חלקית, ובית המשפט משקף שהתצהירים רחוקים מאוד מלהרים איזה שהוא נטל כדי להסביר הכנסות שהיו למערער, אדוני סבור שהם לא הכנסות על פי הפקוד[ה] ואני סבורה שהמערער צריך להרים נטל, והוא לא הרים אותו [...]"

5. בשלב זה ביקש בא-כוח המערער כי המותב יפסול את עצמו, בטענה כי המותב גיבש עמדה באשר לתוצאת פסק הדין למרות שהוגשו לעיונו רק הראיות מטעם המערער. בא-כוח המערער הוסיף כי "מאז הקדם הקודם נפל בלבי חשש שלא היה מבוסס" באשר לעמדת המותב, אך עתה הבהיר המותב "במגמתיות מסויימת" שכל הסבר מטעם מרשו לא יתקבל. כמו כן טען בא-כוח המערער כי המותב "יזם" פנייה למשיב ואמר "שזה מצב קלאסי של פסילת ספרים" – וזאת, כך בא-כוח המערער, "אחרי שאמרתי שפקיד השומה לא ראה בתיק כחמור, ולא פסל את הספרים וצריך להיות תיעוד לתקבולים, על אף שהמשיב לא התייחס ולא פסל ספרים". בא-כוח המשיב, מצדו, התנגד לפסילת המותב וטען כי העמדה שהביע לא הייתה נחרצת וסופית.

6. המותב דחה את הבקשה לפסילתו על אתר. בהחלטתו פירט המותב על הטענות השונות שהעלו הצדדים בהליך, והוסיף:

"התצהירים [מטעם המערער], או לכל הפחות רובם, הינם בנוסח כמעט אחיד, ואינם מכילים פרטים אשר בעקבותיו [כך במקור] ניתן לזהות תשלומים שבוצעו על ידי המערער עבור לקוחותיו בהיקפים המתוארים בנימוקי השומה, ו/או החזרי תשלום, בהיקפים אשר ניתן לשייכם לכספים שהמערער טען שהוצאו ללקוחותיו. בית המשפט שיקף בפתח הדיון בהינתן הנטל הכבד המונח על כתפי המערער בערעור דנן, אשר מציב כטענה, לא שגרתית בעליל, שהעברות כספים בינו לבין לקוחותיו 'על בסיס חברי ועל בסיס של עזרה הדדית', כי התצהירים שהוגשו מקימים ספק באשר ליכולת המערער להרים את נטל הראיה המונח על כתפיו על פי הדין. בית המשפט אף התייחס לעובדה כי העדר רישום כלשהו של הוצאות שהוציא המערער, או תשלומים ששילם בעבור לקוחותיו, והעדר רישום של החזרים נטענים

ללקוחות שולל את האפשרות לעקוב ולוודא את מהלך  
התשלומים, וזה כשלעצמו, מהווה בסיס ברור לפסילת  
ספרים."

המותב קבע כי התבטאויות אלו אינן מקימות עילה לפסילתו, "גם אם הדברים  
אינם נוחים למערער לשמיעה", והוא הדין בנוגע לאמירות מקדם המשפט מיום  
13.9.2022 – מה גם שהמערער בחר שלא להגיש בקשת פסלות באותה עת. עוד ציין  
המותב כי הבעת דעה בנוגע לסיכויי ההליך "אין בה כדי לבסס כי בית המשפט גמר אומר  
בלבו בדבר תוצאות ההליך", וכי הערות הנוגעות לקשיים שעומדים בפני בעל דין "אין  
משמע[ן] כי בית המשפט אינו שומע ואינו נכון לשמוע בנפש חפצה את טענות הצד  
המבקש ואין בכך כדי להקים עילת פסלות".

7. מכאן הערעור דנן. המערער טוען כי "ליבת המחלוקת" בהליך היא השאלה אם  
הכספים שקיבל מלקוחותיו מהווים החזרים בגין "תמיכה או עזרה או הלוואה חברית"  
– ולגישתו המותב הביע עמדה נחרצת בסוגיה זו תוך הכרעה "בענייני מהימנות  
ועובדות". המערער סבור כי עמדת המותב ניכרה כבר בדיון מיום 13.9.2022, והוא מפנה  
בהקשר זה למספר התבטאויות של המותב ממהלך הדיון. המערער מציין כי לדעת בא-  
כוחו "כבר התקבלה החלטה סופית בערעור" באותו שלב, ואולם הוא לא ראה לנכון  
להגיש בקשת פסלות מכיוון ש"להערכת המערער האמרות הללו לא היו מספיק עוצמתיות  
בכדי להצביע על מש[ן] א פנים מוחלט". להבדיל, כך נטען, בדיון מיום 21.12.2022  
התבהר שהמותב גיבש "החלטה סופית חלוטה" ביחס להליך – וזאת אף טרם הגשת  
תצהירי המשיב וטרם שמיעת העדים בהליך, כך שעמדת המותב נסמכה רק על הראיות  
והתצהירים מטעם המערער. בפרט מפנה המערער לאמירה "לו הייתי בצד השני, לא  
הייתי שואלת ולו שאלה אחת בחקירה הנגדית", אשר מעידה לגישתו כי המותב החליט  
שיש לדחות את ערעור המס שהגיש. עוד מלין המערער על כך שהמותב התייחס  
לתצהיריו "באמרה כללית וכוללנית", מבלי להפנות לתוכנם או לאסמכתאות שצורפו  
להם.

לצד זאת מפנה המערער לאמירת המותב בנוגע לפסילת ספריו. לטענתו אמירה  
זו מעידה על "התערבות בית המשפט בסוגיה שלא נדרש אליה ואינה שנויה במחלוקת",  
אך לצד זאת נטען כי נושא זה "משליך באופן ישיר על כך שמדובר בליקויים חמורים  
שקיימים בתיק" ועל נטל ההוכחה של המערער.

8. המשיב, מצדו, סבור כי דין הערעור להידחות, ולגישתו בקשת הפסלות נסמכה  
"בעיקר" על אמירות המותב בקדם המשפט מיום 13.9.2022, שלגביהן לא הוגשה בקשת

פסלות בזמן אמת. ככל שהדבר נוגע לדיון מיום 21.12.2022 סבור המשיב כי המותב לא התבטא בנחרצות, אלא ביקש "לבטא את עמדת בית המשפט ביחס לעובדה כי גם לאחר קריאת התצהירים שהוגשו על ידו, נותרה גרסת המערער לוטה בערפל". בנסיבות אלו טוען המשיב כי דברי המותב בדיון מיום 21.12.2022 – אשר נאמרו לאחר עיון ב"מלוא ראיותיו של המערער" – אינם מקימים עילת פסלות. עוד מדגיש המשיב כי בהתאם לתקנה 63(ב)(16) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (אשר חלה בענייננו מכוח תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978), המותב היה מוסמך לדחות את ערעור המס של המערער כבר בישיבת קדם המשפט. לטענת המשיב, בהינתן שהמותב היה רשאי לדחות את ההליך כולו, הוא רשאי היה מקל וחומר לשקף את סיכויי הערעור – ועצם העובדה שהמותב נמנע מלדחות את הערעור אלא קבע בו דיוני הוכחות, מעידה כשלעצמה כי דעתו לא "ננעלה". מכל מקום נטען כי גם כאשר מותב מתבטא באופן שעדיף היה להימנע ממנו, אין בכך בלבד כדי להקים עילת פסלות.

9. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, באתי לידי מסקנה כי דין הערעור להתקבל. בפתח הדברים ולמען הסר ספק, אציין כי אין מקום להידרש בערעור דנן לטענות הנוגעות לדיון מיום 13.9.2022. כפי שציין המותב בצדק, ככל שהמערער סבר שמדובר בהתבטאויות המקימות עילת פסלות – היה עליו להגיש בקשה מתאימה "מיד לאחר שנודע [לו] על עילת הפסלות ולפני כל טענה אחרת" (כלשון תקנה 173(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018). ההסבר שהביא המערער להשתהותו אינו מניח את הדעת, ובפסיקה הובהר בהקשר זה כי טענת פסלות אינה "נשק סודי" שניתן לשמור או לצבור עד למועד שבו בעל דין סבור כי ההליך אינו מתקדם לשביעות רצונו (ראו, למשל: ע"א 7038/22 צור שושן נ' פילדט, פסקה 9 והאסמכתאות שם (17.11.2022); ע"א 6068/22 פלונית נ' פלוני, פסקה 13 (15.9.2022)).

אולם, ככל שהדבר נוגע לאירועי הדיון מיום 21.12.2022, אני סבורה כי חלק מהתבטאויות המותב מקימות עילה להעברת ההליך למותב אחר.

10. בעבר נפסק לא אחת כי "ניהול יעיל של הליך משפטי עשוי להביא את השופט היושב בדין, ולעתים אף לחייבו, להביע דעה לגבי השאלות שבמחלוקת ולהצביע על חולשות בעמדתו של בעל דין מסוים" (ע"א 5205/20 פלונית נ' פלוני, פסקה 9 (13.9.2020)); זאת, גם כאשר ההליך מצוי בשלב מתקדם (ראו שם), וגם במצב שבו 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); וראו גם ע"מ 5381/20 לז"ר נ' הוועדה הבוחנת למקצוע עריכת דין בישראל, פסקה 6 (2.9.2020); ע"א 895/22 פלוני נ' האפוסטרופוס הכללי במחוז תל אביב, פסקה 10 (1.3.2022). אולם, במקרים חריגים שבהם התבטאויות המותב הן בעלות אופי מובהק ונחרץ – עלול הדבר להקים עילה לפסילתו (ראו והשוו: 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)).

11. בענייננו, כמפורט לעיל, המותב ציין במהלך הדיון "זה מסוג המקרים שבהם לו הייתי בצד השני, לא הייתי שואלת ולו שאלה אחת בחקירה הנגדית", והוסיף שקיים במקרה דנן "בסיס ברור לפסילת ספרים". אמירות נחרצות אלו חורגות לגישתי מן המתונות והזהירות שבהן מחויב המותב בניהול ההליך, ומהן ניתן להבין כי המותב גיבש עמדה סופית ביחס לגורל ההליך. זאת, להבדיל מהבעת התרשמות לכאורית בנוגע לראיות שהוגשו עד אותו השלב לעיונו. בנסיבות אלו, ואף שהמותב הדגיש בהחלטת הפסלות כי העמדה שהביע "אין בה כדי לבסס כי בית המשפט גמר אומר בלבד בדבר תוצאות ההליך" – אני סבורה כי קמה בענייננו הצדקה להעברת ההליך למותב אחר, ולו מטעמים של מראית פני הצדק.

12. הערעור מתקבל, אפוא, וההליך יועבר לדיון בפני מותב אחר. המשיב יישא בהוצאות המערער בסך 5,000 ש"ח.

ניתן היום, כ"ח בשבט התשפ"ג (19.2.2023).

ה נ ש י א ה