



בבית המשפט העליון

רע"א 8901/20

לפני: כבוד השופטת יי וילנר

המבקשים: 1. רון בן דוד
2. תמרה בת שבע סנד
3. דליה שטרילגר
4. שרה נאוה ביבר

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף ירושלים

בקשת רשות ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בירושלים בע"מ 2133-08-19 מיום 18.11.2020, שניתנה על-ידי כב' השופט א' דורות

בשם המבקשים: עו"ד זיו שרון; עו"ד יעקב קסטל
בשם המשיב: עו"ד הילה בז'ה-דולינסקי

החלטה

1. בקשת רשות ערעור על החלטתו של בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט א' דורות) בע"מ 2133-08-19 מיום 18.11.2020, בגדרה נדחתה טענת המבקשים כי יש לקבל את ערעורם על החלטת מנהל מס ערך מוסף בירושלים, הוא המשיב (להלן גם: מנהל מע"מ), לרשום את המבקשים כעוסקים, אך מחמת התיישנות.

רקע והליכים קודמים

2. המבקשים הם ארבעה אחים שירשו בשנת 1996, כל אחד לפי חלקו, זכויות בעלות במספר שטחי מקרקעין (להלן: שטחי המקרקעין). המבקשים ביצעו בשטחי המקרקעין מספר פעולות, לרבות האמור להלן:

(א) ביום 8.1.2008 נחתם הסכם שיתוף בין בעלי הזכויות, ביניהם המבקשים, באחד משטחי המקרקעין, ברחוב שמואל שניצר בתל-אביב (להלן: הקרקע ברחוב שניצר). במסגרת הסכם השיתוף הוסכם כי בעלי הזכויות בקרקע יתאגדו ויפעלו במשותף לצורך תכנון והוצאה לפועל של בניית בניין מגורים בקרקע, על כל הנלווה לכך. המבקשים החלו לבצע עסקאות מכר של זכויות בדירות שנבנו בקרקע ברחוב שניצר, כאשר העסקה הראשונה בוצעה ביום 15.7.2012 והעסקה האחרונה בוצעה ביום 6.8.2014 (להלן: העסקה האחרונה).

(ב) ביום 12.4.2008 וביום 1.4.2010 נחתמו הסכמי שיתוף בין בעלי הזכויות ברחוב ישראל אהרוני בעיר רחובות (להלן: הקרקע ברחוב אהרוני), ביניהם המבקשים 1 ו-4, רון בן דוד ושרה נאוה ביבר (להלן: בן דוד ו-ביבר בהתאמה), גם כן בעבור בניית בית מגורים בקרקע. יצוין כי במהלך השנים 2013-2014, מכרו בן דוד וביבר את כל זכויותיהם בדירות המגורים שנבנו בקרקע ברחוב אהרוני.

המבקשים דיווחו על העסקאות ברחובות שניצר ואהרוני (להלן: העסקאות) למנהל מיסוי מקרקעין במועד ביצוען.

3. כחלק מביקורת שביצע המשיב בשנת 2017 לאיתור יחידים אשר מבצעים עסקאות נדל"ן מרובות, איתר המשיב את העסקאות שבוצעו על ידי המבקשים. בהחלטה מיום 20.6.2019, לאחר שערך בירור שכלל שימוע, קבע המשיב כי אין להחשיב את העסקאות האמורות כעסקאות פרטיות, אשר פטורות מתשלום מס ערך מוסף (להלן: מע"מ), אלא כחלק מפעילות עסקית, המחויבת בתשלום מע"מ, וכי לפיכך המבקשים יירשמו כ"עוסקים" (להלן: החלטת המשיב; ראו: סעיף 54 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: סעיף הרישום ו-חוק מע"מ בהתאמה)).

בהחלטתו, ציין המשיב כי סיווג הפעילות של המבקשים כפעילות עסקית מתחייב לנוכח: אופיין, טיבן, היקפן ותדירותן של העסקאות שביצעו המבקשים; פעילות השותפים, לרבות המבקשים או שליחיהם, בקרקעות ברחוב שניצר ואהרוני, שכללה, בין היתר, שכירת שירותי אנשי מקצוע (כגון מפקחים, מהנדסים, אדריכלים וקבלני בניין), ופעולות לפיתוח הקרקעות, להשגת היתרי בנייה ולהשגת מימון לבנייה; היעזרות המבקשים במומחים בעלי ניסיון בתחום הנדל"ן שליוו את העסקאות בעבורם; וכן התמורה המצטברת שהניבו העסקאות בעבור המבקשים, בסך עשרות מיליוני שקלים.

4. המבקשים הודיעו למשיב כי בכוונתם לערער על החלטתו לבית המשפט המחוזי וביקשו את הסכמתו למתן ארכה להגשת הערעור. המשיב ניאות לצרף את הסכמתו לבקשת הארכה, בכפוף לכך "שלגבי העיסקה שאמורה להתיישן בחודש 8/19 לא תטען טענת התיישנות..." (להלן: הסכמת הצדדים).

5. ביום 1.8.2019 הגישו המבקשים את ערעורם על החלטת המשיב לבית המשפט המחוזי, וטענו, בעיקרו של דבר, כי אין לרשום אותם כעוסקים במקרקעין, וכי יש לסווג את העסקאות כעסקאות פרטיות אשר פטורות מתשלום מע"מ. המבקשים הוסיפו וטענו כי עסקאות מכירת הדירות בקרקע ברחוב שניצד התיישנו ולא ניתן לערוך לגביהן שומה, למעט בנוגע לעסקה האחרונה אשר לגביה הוסכם בין הצדדים, כך נטען, כי המבקשים לא יטענו שהיא התיישנה במסגרת הערעור.

6. בדיון שנערך ביום 19.2.2019, ובהשלמת טיעון בכתב, העלו המבקשים בשנית את טענת ההתיישנות, ואולם הפעם נטען להתיישנות כל העסקאות שבוצעו על ידם. בתוך כך, נטען כי סעיף החוק הרלוונטי לשאלת ההתיישנות בעניינם הוא סעיף 54 לחוק מע"מ, הוא סעיף הרישום לעיל, אשר מסמיך את מנהל מע"מ לרשום חייב-ברישום שלא נרשם כעוסק. סעיף זה אינו כולל בתוכו תקופת התיישנות, ולכן, כך נטען, יש להחיל עליו את הוראות חוק ההתיישנות, התשי"ח-1958, ולקבוע כי למנהל מע"מ עומדות שבע שנים מיום שהחלה פעילות עסקית על מנת לרשום חייב-ברישום כעוסק, וכי לאחריהן סמכותו זו פוקעת. המבקשים טענו כי אף אם נניח כי פעילותם, כפי שהיא תוארה בהחלטת המשיב, אכן עולה כדי פעילות עסקית, הרי שהתשתית לקביעה זו, נוצרה כבר משעה שנחתמו הסכמי השיתוף בשנים 2008 ו-2010, ומשחלפו למעלה משבע שנים בין מועדים אלו ובין החלטת המשיב, יש לקבוע כי זו התקבלה לאחר שסמכות המשיב לרשום את המבקשים כעוסקים – פקעה.

7. בתשובתו בדיון ובמסגרת השלמת טיעון בכתב, טען המשיב כי טענת ההתיישנות סותרת את הסכמת הצדדים, אשר מונעת, לשיטתו, העלאת טענת התיישנות כלשהי באשר לאיזו מבין העסקאות שביצעו המבקשים. כן נטען, כי העלאת טענת ההתיישנות בגרסתה הנוכחית מהווה גם הרחבת חזית אסורה, בין היתר, מפני שהיא חורגת מטענת המבקשים להתיישנות העסקאות בקרקע ברחוב שניצד בלבד בהודעת הערעור. לגופה של הטענה, טען המשיב כי סעיף החוק הרלוונטי לשאלת ההתיישנות הוא סעיף 76 לחוק מע"מ, אשר מסמיך את המשיב להוציא קביעת מס לחייב שלא הגיש דו"ח תקופתי. המשיב טען כי ספק אם יש להחיל תקופת התיישנות כלשהי על סעיף זה, ואולם, נטען כי אף אם נניח כי חלה תקופת התיישנות של שבע שנים ממועדי ביצוע העסקאות, אף שלא הוגש לגביהן

דיווח למנהל מע"מ כדין (אלא למנהל מיסוי מקרקעין כאמור), הרי שמכל מקום החלטת המשיב לא התיישנה.

החלטת בית המשפט המחוזי

8. בהחלטתו מיום 18.11.2020 דחה בית המשפט המחוזי את טענת ההתיישנות והורה על המשך בירור הערעור לגופו. בית המשפט המחוזי קבע כי סעיף החוק הרלוונטי שלגביו יש לחשב את תקופת ההתיישנות הוא סעיף הרישום, אשר אינו כולל תקופת התיישנות. בתוך כך, נקבע כי המועדים המכוננים לתחילת ההתיישנות הם מועדי ביצוע העסקאות, ולא המועדים שבהם נחתמו הסכמי השיתוף, שכן ביצוען של העסקאות הוא שהביא את המשיב להחלטתו לרשום את המבקשים כעוסקים.

כן נקבע כי העלאת הטענה להתיישנות כל העסקאות מהווה הרחבת חזית אסורה, וזאת לאור טענת המבקשים בהודעת הערעור להתיישנות העסקאות בקרקע ברחוב שניצר בלבד (למעט העסקה האחרונה), וכי העלאתה חורגת גם מהסכמת הצדדים שנועדה להגביל העלאת טענות התיישנות באשר לכלל העסקאות, ואף מטעם זה אין לקבלה.

על החלטה זו נסבה בקשת רשות הערעור שלפני.

הבקשה דנן

9. בבקשתם, שבים המבקשים, בעיקרו של דבר, על טענותיהם לפני בית המשפט המחוזי. עוד מציינים המבקשים כי מהחלטת בית המשפט המחוזי עולה כי סמכותו של מנהל מע"מ המעוגנת בסעיף הרישום אינה מוגבלת בתקופת התיישנות כלשהי. לטענת המבקשים, בכך שגה בית המשפט המחוזי, ויש לקבוע כי סמכותו של מנהל מע"מ לרישום עסק מוגבלת לתקופה של שבע שנים, שתחילתה ביום שבו החלה פעילות עסקית המחייבת רישום. בהתאם לכך, שבים המבקשים וטוענים כי אין להתחיל למנות את תקופת ההתיישנות בעניינם ממועדי ביצוע העסקאות, אלא ממועדי החתימה על הסכמי השיתוף, בשנים 2008 ו-2010, שכן במועדים אלה, לטענתם, החלה פעילותם העסקית לכאורה. עוד נטען, כי ככל שתתקבל טענתם האמורה, הרי שיש להוסיף ולקבוע כי החלטת המשיב בעניינם, שניתנה במהלך שנת 2019, התקבלה לאחר שפקעה סמכותו לרושם כעוסקים. המבקשים מדגישים כי אף בהחלטת המשיב עצמה צוינו אירועים שקדמו לעסקאות, כגון הסכמי השיתוף וההתקשרות עם קבלן, כחלק מן האינדיקציות לכך שיש לסווג את פעילותם כעסקית. עוד טוענים המבקשים כי טענת ההתיישנות מצדם

היא טענה להתיישנות מהותית, אשר לא ניתן להתנות עליה בהסכמות בין הצדדים ושניתן להעלותה בכל שלב בהליך, וכי לפיכך אין רלוונטיות לטענות בדבר הרחבת חזית או חריגה מהסכמת הצדדים שקדמה להגשת הערעור. עוד נטען כי אין לקבל טענות אלה אף לגופן.

10. בתשובתו סומך המשיב ידיו על החלטת בית המשפט המחוזי, ומוסיף כי אף אם נניח כי יש להחיל על סעיף הרישום תקופת התיישנות כלשהי, וכי תקופה זו עומדת על שבע שנים, יש לקבוע כי תקופת ההתיישנות חלה לגבי עסקאות שדווחו למשיב כדין למעלה משבע שנים קודם להחלטת הרישום. בענייננו, מוכן המשיב להניח, בנסיבות העניין, כי דיווחם של המבקשים למנהל מיסוי מקרקעין על אודות העסקאות, ייחשב לדיווח כדין, אף שאינו כזה, ואולם, אף תחת הנחה זו, החלטת המשיב התקבלה בתוך שבע השנים שחלפו לאחר הדיווחים, וממילא לא התיישנה. המשיב מוסיף כי אין לקבל את הפרשנות המוצעת על-ידי המבקשים, בין היתר, מפני שהיא עשויה להביא למצב אבסורדי שבו חייב-ברישום שלא נרשם, תוך שהוא מפר את חובתו על-פי דין ומונע אגב כך מהמשיב את היכולת לפקח על פעילותו העסקית, יזכה לחסינות "לעולם ועד" מרישומו כעוסק אך בשל חלוף התקופה לרישומו על ידי המשיב, וייהנה חוטא מפרי חטאו. בתוך כך, מדגיש המשיב כי יש לדחות את הטענה לתחילת תקופת ההתיישנות במועד החתימה על הסכמי השיתוף, משהיא אינה תואמת את המבחנים שנקבעו בפסיקה להחלטה לרשום חייב-ברישום כעוסק, שאמורה להתבסס על מכלול הפעולות שבוצעו על ידי החייב-ברישום לאורך זמן, לרבות פעולות שבוצעו לפני העסקאות המחויבות בתשלום מע"מ, כפי שארע אף בעניינם של המבקשים, ולא ניתן לבודד באופן מלאכותי אירוע יחיד כגון החתימה על הסכמי השיתוף ולבסס על גביו החלטה שכזו. כן נטען כי החלת תקופת ההתיישנות ממועד הדיווח על העסקאות מתבקשת אף לנוכח הוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות, בעניין התיישנות שלא מדעת, שכן פעילות המבקשים הובאה לידיעתו של המשיב לכל המוקדם במועדי הדיווחים, פחות משבע שנים בטרם התקבלה החלטתו. כן שב המשיב וטוען כי טענת ההתיישנות של המבקשים סותרת את הסכמת הצדדים ועולה כדי הרחבת חזית אסורה.

דיון והכרעה

11. לאחר שעיינתי בבקשה ובתגובה לה, על נספחיהן, שוכנעתי כי דין הבקשה להידחות.

12. סעיף 52(א) לחוק מע"מ, שכותרתו "חובת רישום", קובע כי "עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו". סעיף זה אינו מגלה במישרין מתי חל ה"מועד" שבו מתחילה חובת הרישום, או היכן "נקבע" מועד זה. לא ניתן ללמוד על המועד אף מתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות הרישום), שהותקנו כהוראות משלימות לביצוע הוראות הפרק בחוק המע"מ שסעיף 52(א) מצוי בו (ראו: סעיף 65 לחוק מע"מ; כן ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף 728 (כרך ב, מהד' חמישית, 2013) (להלן: נמדר)). מלומדים עמדו על כך ש"סעיף 52 הוא סעיף מסגרת, ויש לקרוא אותו כסעיף המגדיר באורח כללי את חובת הרישום. כל סעיף ספציפי, בו מפורטת דרך הרישום, נכלל בסיפא של סעיף 52, במילים "במועד ובדרך שנקבעו" (ראו: יוסף גרוס ואברהם אלתר מס ערך מוסף 325 (1987); ראו גם: אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 870 (מהד' שלישית, 2018)). מכל מקום, נדמה כי מועד הרישום לא יכול לחול לפני שבוצעה העסקה הראשונה או שניתן שירות במהלך עסקו של חייב, כפי שיפורט להלן.

13. כאמור לעיל, סעיף 52(א) לחוק מע"מ מגדיר חובת רישום, בין היתר, בעבור "עוסק". המונח "עוסק" הוגדר בסעיף 1 לחוק זה בזו הלשון:

"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".

המשמעות לענייננו היא כי חובת החייב ברישום לא יכולה לקום לפני שמתקיימים שני תנאים, אשר הופכים חייב ל"עוסק": הראשון הוא מכירה של נכס (או נתינת שירות); והשני, כי מכירה זו נעשית במהלך עסקיו של המוכר (ככל שהוא אינו מלכ"ר או מוסד כספי). ודוק: סעיף 52(ב) לחוק מע"מ קובע כי "אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר וענין כדין עוסק" (ההדגשה הוספה, י.ו.). כלומר, מי שנמצא רק בשלבי הקמת עסק, אך טרם מכר נכס או נתן שירות, רשאי להירשם כ"עוסק" אצל המנהל, בנסיבות המתאימות, אם כי הוא אינו מחויב לעשות כן (ראו גם: נמדר, בעמודים 728-729). יצוין כי אף עוסק שנרשם ברשות כאמור, צריך לציין לפני מנהל מע"מ את "התאריך המשוער שבו יתחיל למכור נכסים או לתת שירותים" (ראו: תקנה 3 לתקנות הרישום).

14. סעיף 54 לחוק מע"מ, הוא סעיף הרישום לעיל, מסמיך כאמור את מנהל מע"מ לרשום ברישום ארעי חייב שלא עמד בחובתו להירשם כעוסק:

"מי שחייב ברישום ולא נרשם, רשאי המנהל לרשמו רישום ארעי; אין ברישום זה כדי לפטור מן החובה להירשם על פי סעיף 52".

כלומר, סעיף הרישום מסמיך את מנהל מע"מ לרשום את מי שחייב ברישום ונמנע מלעשות כן, ובכך להביא לתיקון מסוים של מחדלו של העוסק החייב ברישום. אלא שאף לאחר רישום כאמור, סעיף זה אינו פוטר את החייב להירשם, וחובתו לפי סעיף 52 לחוק מע"מ בעינה עומדת.

מן הכלל אל הפרט

15. טענתם של המבקשים להתיישנות החלטת המשיב מורכבת משלוש טענות משנה: (1) על סעיף הרישום חלה תקופת התיישנות, כאשר בתומה פוקעת סמכות מנהל מע"מ לרשום עוסק ברישום ארעי; (2) משך תקופת התיישנות החלה על סעיף הרישום עומד על 7 שנים; (3) מועד תחילת תקופת התיישנות הוא מועד הקמת העסק, ובעניינם של המבקשים – מועד החתימה על הסכמי השיתוף.

16. נכונה אני להניח, לצורך העניין בלבד, כי טענות המשנה הראשונה והשנייה של המבקשים נכונות, ואולם, אין בכך כדי להועיל להם, שכן אני סבורה כי דין טענת המשנה השלישית להידחות. ממילא, אין לקבוע כי החלטת המשיב התקבלה לאחר חלוף תקופת התיישנות בעניינם. אבהיר דבריי.

17. כפי שפורט לעיל, אני סבורה כי חובתו של החייב להירשם כעוסק אינה מתחילה במועד שבו החלה פעילותו העסקית, אלא, לכל המוקדם, כאשר בוצעה על-ידו עסקה למכירת נכס (או שניתן שירות) במהלכה של אותה פעילות עסקית. משכך, טענת המבקשים שלפיה מועד תחילת סמכותו של מנהל מע"מ לרשום חייב ברישום כעוסק הוא מועד הקמת העסק, משמעותה היא שהסמכות של המנהל משתרעת על תקופת זמן שתחילתה מוקדמת ממועד תחילת התקופה שבה העוסק עצמו חייב ברישום. נראה כי אין להלום תוצאה זו, ולו לנוכח הוראת סעיף הרישום, לפיה רישום ארעי על-ידי מנהל מע"מ אינו פוטר את החייב מחובתו שלו להירשם, כלומר, ברור כי סמכות המשיב מתעוררת אף היא רק למן השלב שבו הרישום הפך לחובה – היינו, לכל המוקדם מהמועד שבו החל למכור נכסים בעסקו.

18. לנוכח האמור, ומכיוון שהמועד המוקדם ביותר שבו בוצעה עסקה כלשהי על-ידי המבקשים חל בתוך שבע השנים שקדמו להחלטת המשיב, הרי שהחלטת המשיב בעניינם לא התיישנה.

19. נוכח התוצאה שאליה הגעתי, לא מצאתי צורך להידרש ליתר הטענות שהעלו הצדדים בשאלת ההתיישנות, לרבות באשר לטענות להרחבת חזית או לחריגה מהסכמות בין הצדדים.

20. סוף דבר: בקשת רשות הערעור נדחית.

המבקשים יישאו בהוצאות המשיב בסך של 2,500 ש"ח.

ניתנה היום, י"ח בתמוז התשפ"א (28.6.2021).

ש ו פ ט ת