



בבית המשפט העליון

דנ"א 9349/12

לפני: כבוד הנשיא א' גרוניס

העותרת: עיריית אשקלון

נגד

המשיב: מנהל המכס והמע"מ

עתירה לדיון נוסף בפסק-דינו של בית המשפט העליון
מיום 27.9.2012 בע"א 1919/10, שניתן על ידי כבוד
המשנה לנשיא מ' נאור והשופטים: י' דנציגר, י' עמית

בשם העותרת: עו"ד ד"ר משה שקל

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

החלטה

1. לפני עתירה לדיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה מיום 27.9.2012 בע"א 1919/10. בפסק הדין התקבל, ברוב דעות של השופטים י' דנציגר וי' עמית, נגד דעתה החולקת של המשנה לנשיא מ' נאור, ערעור המשיב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע מיום 26.11.2009 בע"ש 1530/03 (כבוד השופטת ר' ברקאי) בו הוחלט לסווג עסקאות שעשתה עירייה למכר מקרקעין כפעילות עסקית, ולא כפעילות מלכ"ר (מוסד ללא כוונת רווח).

2. העותרת, עיריית אשקלון, מכרה 53 מגרשים לאנשים פרטיים לצורך בנייה צמודת קרקע למגורים (להלן – המכירות). המגרשים נמכרו במכרזים פומביים, במחיר השוק, לכל המרבה במחיר. המכירות הניבו לעותרת הכנסה בסך של כ-5 מיליון דולר. העותרת דיווחה לרשויות המס על שלוש המכירות הראשונות כעל "עסקת אקראי", החבה במס ערך מוסף (להלן – מע"מ), לפי סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – החוק). בהתאם, העבירה העותרת לרשויות המס תשלום בעבור המע"מ בגין המכירות. לאחר שבא כוחה של העותרת הבהיר לה כי מכירה בידי מלכ"ר לאדם פרטי

אינה חייבת במע"מ, ביקשה העותרת כי יוחזר לה המע"מ ששילמה בגין מכירת שלושת המגרשים הנ"ל. בנוסף, הסירה העותרת מההסכמים שערכה עם קונים אחרים את ההתייחסות למע"מ ונמנעה מלדווח על יתר המכירות שנעשו במסגרת זו כעל "עסקת אקראי" החבה במע"מ. לאחר מכן, שינה המשיב, מנהל המכס ומע"מ, מכוח סמכותו לפי סעיף 58 לחוק, את סיווג העותרת ביחס למכירת המגרשים הנדונים, מ"מלכ"ר" ל"עוסק". כפועל יוצא מכך, התחייבו המכירות במע"מ, בהתאם לסעיף 1 לחוק.

3. העותרת השיגה על ההחלטה האמורה, וההשגה נדחתה. או אז היא ערערה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע. ביום 26.11.2009 התקבל הערעור (ע"ש 1530/03, כבוד השופטת ר' ברקאי). בית המשפט המחוזי קבע כי הפסיקה בעניין סיווג כעוסק או כמלכ"ר, לרבות פסק הדין המנחה בע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד(4) 800 (1990) (להלן – עניין בשערייך ירושלים), נגעה בעיקר למלכ"רים "פרטיים". זאת, להבדיל ממלכ"רים הנכללים בחלופה הראשונה להגדרת "מלכ"ר" בחוק, היינו, המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים (להלן – מלכ"ר ציבורי). לדבריו, מוצדק לסווג פעילות של מלכ"ר ציבורי כפעילות מלכ"רית, כל עוד הפעילות מגשימה את הפונקציה השלטונית של הגוף וכל עוד פועל הוא במסגרת סמכויותיו, מטרתו וחובותיו (להלן – מבחן הפונקציה השלטונית). בית המשפט הבהיר כי מבחן הפונקציה השלטונית יכריע במקרים בהם מדובר בפעילות שלטונית מובהקת או בפעילות עסקית מסחרית מובהקת. לגישתו, רק במקרים המצויים בתווך ואשר לגביהם ההכרעה אינה ברורה, יהא צורך להשתמש בששת מבחני העזר לסיווג מלכ"ר שנקבעו בעניין בשערייך ירושלים (להלן – מבחני בשערייך ירושלים). בית המשפט המחוזי פסק כי במקרה דנא המכירות היו בגדר פעילות שלטונית של העותרת ודי במבחן הפונקציה השלטונית כדי לקבוע שלא היה מקום לשנות את סיווגן לפעילות עסקית. הוא ציין כי ניתן היה להסתפק בכך, אך בחן את הפעילות לפי מבחני בשערייך ירושלים ומצא כי גם לפיהם, המכירות היו בבחינת פעילות מלכ"רית.

4. המשיב ערער על פסק הדין (ע"א 1919/10, המשנה לנשיא מ' נאור והשופטים י' דנציגר וי' עמית). בפסק הדין מיום 27.9.2012 קבעה המשנה לנשיא נאור כי אין מקום למבחן הפונקציה השלטונית שהפעיל בית המשפט המחוזי. לדבריה, המבחן לסיווג פעילות כמלכ"רית או כעסקית לפי סעיף 58 לחוק הוא המבחן שנקבע בעניין בשערייך ירושלים והוא חל הן על מלכ"רים פרטיים הן על מלכ"רים ציבוריים. מסקנתה נשענה, בין השאר, על תכליתו של משטר המס החל על מלכ"רים. לדבריה, תכלית החוק היא לגבות מס על הערך המוסף במשק ולעניין זה נעשית הבחנה בין פעילות כלכלית הנוהגת להפיק רווח תפעולי לבין פעילות כלכלית שאינה נוהגת להפיק רווח

כאמור. לשיטת המשנה לנשיא נאור, גישת בית המשפט המחוזי תוביל לסיווג אוטומטי של פעילויות שלטוניות מובהקות כפעילויות מלכ"ריות, וזאת אף כאשר הפעילות מפיקה רווח, ולכך אין הצדקה. בנוסף, היא סברה כי מבחן הפונקציה השלטונית מעורר קשיים יישומיים וכי במקרים שאינם נוגעים לפעילות שלטונית מובהקת או לפעילות עסקית מובהקת, ממילא יהא צורך לפנות למבחני בשערייך ירושלים. מסקנה זו הייתה מקובלת על כל שופטי ההרכב.

5. עם זאת, דעות השופטים בערעור נחלקו ביחס למבחן הראשון מבין מבחני בשערייך ירושלים, שעניינו מטרת עיסוקו של הגוף הנדון וכוונתו להפיק רווח מפעילותו (להלן – מבחן הרווח). לגישת המשנה לנשיא נאור, השאלה העיקרית בהקשר זה, היא מה הייתה כוונת הגוף, ואילו העובדה שבפועל הופקו רווחים כתוצאה מהפעילות הנבחנת אינה מכרעת. בנוסף, היא הבהירה כי מנוסח מבחן הרווח עולה, כי אין בעובדה שהשירות הנדון ניתן במחיר שאינו נמוך ממחיר השוק, כי כוונת הגוף הייתה בהכרח להפיק רווח. המשנה לנשיא נאור סברה כי אין מקום להתערב בקביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה שיקולי העותרת בנוגע למכירות היו ציבוריים-תכנוניים בלבד וכי כוונתה לא הייתה להפיק רווחים. בין השאר, היא ציינה את העובדה שבמקרה הנדון נערך מכרז ועמדה על החשיבות של הגדרת המחיר כקנה המידה לזכייה במכרז. היא התייחסה גם לעמדה לפיה במסגרת מבחן הרווח, יש לבחון גם את המטרה הזמנית של הפעילות הספציפית הנדונה (להלן – מבחן המטרה הזמנית), ולא רק את המטרה הסופית שלה (להלן – מבחן המטרה הסופית). לשיטת המשנה לנשיא נאור, מבחן המטרה הזמנית אינו רלוונטי למקרה דנא כיוון שהוא מתייחס לפעילות עסקית של מלכ"ר אשר איננה חלק מפעילותו המלכ"רית והנעשית לשם מימון הפעילות המלכ"רית. לעומת זאת, במקרה הנדון, המכירות היו "שלב מרכזי בפעילות המלכ"רית עצמה", ולא פעילות נפרדת מהמטרה הסופית (פיסקה 63 לחוות דעתה בפסק הדין בערעור). עוד הבהירה המשנה לנשיא נאור כי בית המשפט המחוזי קבע כי המכירות עצמן היו ללא כוונת רווח. לאחר שיישמה את כל מבחני בשערייך ירושלים על נסיבות המקרה, הגיעה המשנה לנשיא נאור למסקנה כי המכירות היו בגדר פעילות מלכ"רית ולא פעילות עסקית.

6. השופט עמית הבהיר כי הוא מסכים עם עמדת המשנה לנשיא נאור, למעט בהתייחס למבחן הרווח, ובהתאם, גם מסקנתו ביחס לתוצאת הערעור שונה היא. לגישת השופט עמית, מפסק הדין בעניין בשערייך ירושלים עולה כי במסגרת מבחן הרווח, המבחן הקובע הוא מבחן המטרה הזמנית. הוא הבהיר כי אם מטרת הפעילות היא הפקת רווח, הרי שיהא בכך (בכפוף ליתר המבחנים) כדי להצדיק סיווג של הפעילות

כפעילות עסקית, וזאת, אף אם המטרה הסופית של הרווח היא לשמש את המלכ"ר בפעילותו. השופט עמית קבע כי במקרה דנא המכירות היוו פעילות עסקית ולא פעילות מלכ"רית. זאת, בין השאר, נוכח הרווח שהפיקה העותרת מהמכירות שנעשו במחיר השוק הכולל מע"מ, מבלי שנדרשה להעביר את המע"מ לרשויות המס. בנוסף, הוא ציין כי לא הוכח גרעון תפעולי במכירות וכי לא ניתן להצביע על קושי מינהלי-ארגוני להפריד בין המכירות לבין עיסוקים אחרים של העותרת, שיקולים שנכללים בגדר מבחני בשערייך ירושלים. השופט דנציגר, מצידו, הסכים כי יש לבחון גם את המטרה הזמנית שביסוד הפעילות הספציפית ולא רק את המטרה הסופית. עם זאת, הוא הדגיש כי אין לייחס משקל יתר למבחן המטרה הזמנית ויש לבחון למול מבחן המטרה הסופית וביחס לכל מבחני בשערייך ירושלים. לדבריו, משקלו של כל אחד מהמבחנים ישתנה ממקרה למקרה. גם השופט דנציגר סבר כי במקרה דנא יש לסווג את המכירות כפעילות עסקית. בין השאר, הוא ציין כי יש לייחס משקל נמוך לקביעה בדבר המניע למכירות, בהתחשב במשקלה של המטרה הזמנית של המכירות ובמשקלם של יתר המבחנים. לאור האמור, התקבל הערעור ברוב דעות.

7. בעקבות זאת, הוגשה העתירה שלפניי לקיום דיון נוסף בפסק הדין בערעור. לעתירה הוגשה תשובה וכן הוגשה השלמת טיעון מטעם העותרת ותגובה לכך מטעם המשיב. ביום 2.7.2014 הגישה העותרת "בקשה לזירוז מתן החלטה". בעקבות זאת, נתברר כי אבד תיק בית המשפט בהליך הנדון. ביום 6.7.2014 ניתן צו לשחזור התיק על ידי כבוד הרשם ג' שני. לאחר השלמת השחזור, הועבר התיק לטיפול. אבקש לשוב ולהביע צער על אובדן התיק, על הטרחה שהייתה כרוכה בשחזורו ועל העיכוב שנגרם בעקבות זאת בטיפול בהליך. מכאן אפנה לטענות בעלי הדין.

8. העותרת טוענת כי בפסק הדין נקבעה הלכה חדשה, הסותרת הלכות קודמות ויוצרת אי יציבות בקרב מלכ"רים ציבוריים, שעשויים להידרש לשלם מע"מ בדיעבד. לטענתה, הבהרת הדין בעניין זה תסייע למלכ"רים לבחון מראש את פעילויותיהם ולהימנע מחשיפת מס מיותרת. לעותרת שלוש טענות עיקריות, שיפורטו עתה.

9. ראשית, טוענת העותרת כי בפסק הדין בערעור נפסל לראשונה מבחן הפונקציה השלטונית. לדבריה, זהו המבחן שהיה נהוג בפסיקה משך שנים רבות, אף אם לא כונה כך במפורש והוא מתחייב מלשון החוק ומתכליתו, כמו גם מהדין האירופי בעניין זה. עוד טוענת העותרת כי לאור לשון החוק ותכליתו, אין להחיל את מבחני בשערייך ירושלים על פעילות של מלכ"ר ציבורי במסגרת הפונקציה השלטונית שלו. היא סבורה כי די בכך שגוף הוא המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים (כאמור בחלופה הראשונה

להגדרת "מלכ"ר" בחוק), כדי שיסווג כמלכ"ר ציבורי, בלא מבחנים נוספים. לטענתה, לשון החוק אינה מתיישבת עם הגישה העולה מפסק הדין בערעור, לפיה כל מבחני בשערייך ירושלים חלים על כל ארבע החלופות של הגדרת "מלכ"ר" המצויה בסעיף 1 לחוק. בנוסף, לשיטתה, החלת המבחנים הללו על מלכ"ר ציבורי מנוגדת לתכלית ההסדר המיסויי החל על מלכ"רים. בין השאר, היא מדגישה כי מבחן הרווח אינו מתאים למלכ"ר ציבורי כיוון שהוא אינו חופשי לקבוע כרצונו את מחירי מוצריו ושירותיו. בשל כך היא סבורה גם, כי אין הצדקה לסווג פעילות של מלכ"ר ציבורי כפעילות עסקית רק בשל העובדה שהפעילות בפועל יצרה לו רווחים. בנוסף, טוענת העותרת כי פסק הדין מאיין את כוונת המחוקק כי מכירת מקרקעין על ידי מלכ"ר לרוכש פרטי לא תחויב במע"מ.

10. שנית, טוענת העותרת כי בפסק הדין בערעור נעשה שימוש רק במבחן הרווח, וליתר דיוק, במבחן המשנה שלו, מבחן המטרה הזמנית, ובית המשפט התעלם מחמשת המבחנים הנוספים שנקבעו בעניין בשערייך ירושלים. בכך, לדעתה, יש משום הלכה חדשה הסותרת את האמור בעניין בשערייך ירושלים ואת כוונת המחוקק ותכלית החוק. בין היתר, טוענת העותרת כי בולט במיוחד היעדר ההתייחסות למבחן שעניינו מניעת הפליה לטובה של המלכ"ר ביחס ליתר העוסקים בתחום (להלן – מבחן התחרות). בהקשר זה, היא מדגישה כי בפסק הדין בערעור נקבעה הלכה חדשה וקשה לפיה מקום שלא קיימת תחרות, אין לייחס משקל למבחן התחרות, וזאת, בניגוד לאמור בעניין בשערייך ירושלים לפיו, יש לייחס למבחן זה משקל גבוה עד מכריע. העותרת סבורה כי תחת מבחן התחרות יצרו שופטי הרוב בפסק הדין מבחן חדש של "יתרון", אשר לטעמה, אינו תורם להכרעה בשאלת סיווג הפעילות. לדעת העותרת, אילו המכירות דנא היו נבחנות לפי כל מבחני בשערייך ירושלים, הייתה משתנה התוצאה בערעור.

11. שלישית, טוענת העותרת כי בית המשפט יישם באופן שגוי את מבחן המטרה הזמנית. לדבריה, מסקנות שופטי הרוב בערעור מנוגדות לממצא העובדתי שקבע בית המשפט המחוזי לפיו לא שיקולי רווח הם שעמדו מאחורי המכירות. זאת, הגם שלפי ההלכה, בית משפט שלערעור אינו אמור לקבוע ממצאים עובדתיים בשונה מבית משפט קמא. בנוסף, סבורה העותרת כי יש לקיים דיון נוסף שיכריע האם מבחן המטרה הזמנית רלוונטי לפעילות של מלכ"ר ציבורי והאם די בכך שהוכח כי הפעילות לא התבצעה משיקולי הפקת רווח כדי לקבוע שאין לסווגה כפעילות של עוסק. בתוך כך היא מלינה על ההבחנה שעשו רשויות המס בין המכירות במקרה דנא לבין עמדתן ביחס לעסקאות מכירה אחרות בהן הייתה מעורבת.

12. בשולי הדברים, טוענת העותרת כי אכן יש מקום לשקול שינוי ההלכה שנקבעה בעניין בשערייך ירושלים ובמבחנים שנקבעו בגדרה, כמפורט במאמרו של בא כוחה שצורף לעתירה. לטענתה, פסק הדין שבערעור לא פתר קשיים אלו ואף החמיר אותם.

13. המשיב מתנגד לבקשה. לדבריו, טענות העותרת הן למעשה טענות ערעוריות. הוא דוחה את הטענה כי מבחן הפונקציה השלטונית נוהג בפסיקה מימים ימימה. לטענתו, ההלכה הנוהגת היא ההלכה שנקבעה בעניין בשערייך ירושלים והמבחנים שנקבעו שם הם המבחנים הבלעדיים לעניין זה וכך הובהר גם בפסק הדין בערעור. לדבריו, פסק הדין בערעור למעשה השיב את ההלכה על כנה ועל כן אין הוא יכול להיחשב לכזה הסותר הלכה קודמת. המשיב טוען כי אילו פסק הדין היה קובע את ההפך ממה שנקבע בו, הרי שאז אולי היה מדובר בקביעת הלכה המצדיקה דיון נוסף. בנוסף, מדגיש המשיב כי מבחן הפונקציה השלטונית אינו מתחייב מלשון החוק או מתכליתו. לדעתו, המבחן האמור אינו מסייע לברר מהו הערך המוסף האמיתי של הפעילות הנבחנת, ובכך מתמקדת פעולת הסיווג לפי סעיף 58 לחוק. המשיב דוחה את הטענה כי פסק הדין בעניין בשערייך ירושלים התייחס רק למלכ"רים פרטיים וטוען כי הנמקתו של פסק הדין האמור התייחסה גם למלכ"רים ציבוריים. כמו כן, הוא סבור כי הטענות בנוגע לאופן יישומם במקרה דנא של מבחני בשערייך ירושלים אינן מקימות עילה לקיום דיון נוסף ולדבריו, בניגוד לטענות העותרת, שופטי הרוב בפסק הדין לא יישמו רק את מבחן המטרה הזמנית. עוד הוא מציין כי אין במאמרו של בא כוח העותרת שצורף לעתירה כדי להקים עילה לדיון נוסף. באשר למקרה דנא, עמדת המשיב היא כי אכן היה מקום לסווג את המכירות כפעילות של עוסק.

14. דין העתירה לדיון נוסף להידחות. לאחר בחינת העתירה והתשובה לה, הגעתי לכלל מסקנה כי אין מתקיימים במקרה שלפניי התנאים לקיום דיון נוסף, הקבועים בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. כידוע, דיון נוסף הוא הליך נדיר ויוצא דופן שבית משפט זה יידרש אליו רק כאשר בהלכה שנפסקה ישנם חידוש, קשיות או חשיבות משמעותיים במיוחד (דנ"א 602/05 כהן נ' "מגדל" חברה לביטוח בע"מ, פסקה 3 (5.5.2005)). תנאים אלו אינם מתקיימים במקרה דנא.

15. חלק ניכר מטענות העותרת, בדגש על הטענות הנוגעות למבחן הפונקציה השלטונית ולתחולתם של מבחני בשערייך ירושלים על מלכ"ר ציבורי, חוזרות על טענותיה בגלגוליו הקודמים של התיק. טענות אלה נדונו בהרחבה והוכרעו בהליכים הקודמים. הטענות הללו, שהן ערעוריות במהותן, אינן מצדיקות דיון נוסף, שכן,

כידוע, הליך הדיון הנוסף אינו מהווה מסגרת לקיום הליך ערעורי נוסף על פסקי דין של בית המשפט העליון (למשל, דנ"א 6230/12 מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל, פסקה 3 (4.9.2012)). בפסק הדין נושא העתירה יישם בית המשפט את ההלכה שנקבעה בעניין בשערייך ירושלים על נסיבות העניין שלפניו. פסק הדין באותו עניין הוא פסק הדין המנחה בעניין סיווג פעילות לפי סעיף 58 לחוק, כפי שהובהר גם בפסק הדין בערעור (ראו, בפסקאות 11 ו-15 לחוות דעתה של המשנה לנשיא נאור. כן ראו, ע"ש 146/95 ה.ל.ר. החברה לפיתוח רחובות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (1.6.1999), שם נעשה שימוש במבחני בשערייך ירושלים לצורך בחינת סיווג פעילותה של חברה עירונית. בערעור, אימץ בית משפט זה את הקביעות בפסק הדין האמור (ע"א 6301/99 ה.ל.ר. החברה לפיתוח רחובות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (3.10.2002)). ראוי לציין כי אף במאמרו של בא כוחה של העותרת, אשר צורף לעתירה, נאמר כי מבחני בשערייך ירושלים "אומצו, כולם כאחד, ע"י בית המשפט העליון. בדרך זו הלכה הפסיקה מאז ועד היום ואימצה באופן עקבי את מבחן שישה הקריטריונים..." (משה שקל "על האבחנה בין עוסק ומלכ"ר ועל הפרשנות התכליתית" מיסים כד/4, א-4 (2010)). לאור האמור, ומשלא עלה בידי העותרת לבסס את הטענה כי ההלכה שנקבעה בעניין בשערייך ירושלים אינה חלה על מלכ"ר ציבורי, אין לראות בעצם יישומה של ההלכה הנוהגת כקביעת הלכה המצדיקה קיום דיון נוסף. לאחר עיון בפסק הדין נושא העתירה, לא התרשמתי כי יש צדק אף בטענת העותרת לפיה בית המשפט התעלם ממבחני בשערייך ירושלים, למעט מבחן הרווח. יתרה מכך, אף אילו היה ממש בטענה זו, הרי שאין בכך כדי ללמד על סטייה מההלכה הפסוקה או על קביעת הלכה המצדיקה דיון נוסף. באותה הרוח, אף הטענות הנוגעות לאופן יישומם של המבחנים האמורים בנסיבות העניין או הטענות הכלליות, החורגות מהמקרה הנדון, המופיעות במאמר שצורף לעתירה אינן מקימות עילה לדיון נוסף בפסק הדין בערעור.

16. אשר על כן, העתירה נדחית. העותרת תישא בשכר טרחה בסך 30,000 ש"ח.

ניתנה היום, י"א באב התשע"ד (7.8.2014).

ה נ ש י א