



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2648/12

לפני: כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופטת ע' ברון

המערער: מנהל מס ערך מוסף

נגד

המשיבה: המועצה האזורית בני שמעון

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע  
מיום 12.2.2012 בע"מ 17628-12-10 שניתן על-ידי כבוד  
הנשיא י' אלון

תאריך הישיבה: ג' בניסן התשע"ה (23.03.15)

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה: עו"ד שקל משה

### פסק-דין

השופט י' דנציגר:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע (הנשיא י' אלון) בע"מ  
17628-12-10 מיום 12.2.2012, אשר קיבל את ערעורה של המועצה האזורית בני  
שמעון (להלן: המשיבה) על החלטת מנהל מס ערך מוסף (להלן: המערער) לשנות את  
סיווגה מ"מוסד ללא כוונת רווח" (להלן: מלכ"ד) ל"עוסק", בכל הנוגע לפעילות  
מסוימת שלה.

רקע

1. המשיבה הינה מועצה אזורית בצפון מערב הנגב אשר מפעילה באזור שיפוטה אתר לסילוק והטמנת פסולת המכונה "אתר דודאים". בהיותה רשות מקומית, מסווגת המשיבה כמלכ"ר לצורך חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק). ביום 6.9.2010 החליט המערער, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ, לשנות את סיווג המשיבה לצורך החוק, בכל הקשור בפעילות האתר, מ"מוסד ללא כוונות רווח" ל"עוסק". החלטתו של המערער התבססה על המבחנים שנקבעו ביחס למלכ"ר בפסק הדין שניתן בע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל מע"מ, פ"ד מד(4) 800 (1990) (להלן: הלכת בשערייך ירושלים). לעמדתו, פעילות המשיבה באתר עולה כדי פעילות עסקית-מסחרית המובילה להפקת מע"מ גבוה באופן שיטתי, המתבטא ברווחים נאים. לשיטת המערער, רווחיותו של האתר, היתרון המסחרי שהוא מקנה למשיבה והעובדה שהוא מנוהל בנפרד משאר פעילותה של המשיבה מלמדים כי יש להבחין בין האופי המסחרי-רווחי של פעילות המשיבה באתר לבין שאר פעילויותיה ככובעה כמועצה אזורית.

2. על החלטה זו הגישה המשיבה ערעור לבית המשפט המחוזי בטענה כי בהיותה מלכ"ר "ציבורי" – היינו המדינה או רשות ציבורית המממשת את סמכויותיה על פי דין – אין מקום להפעלת סמכותו של המערער לבודד פעילות מפעילותה, סמכות שיש לו ביחס למלכ"רים מסוגים אחרים מכוח סעיף 58 לחוק, מאחר שמדובר בפעילות הכרוכה במימוש חובותיה וסמכויותיה על פי הדין. לחלופין טענה המשיבה כי במידה שסמכות שינוי הסיווג חלה גם על מלכ"ר ציבורי, הרי שהחלת מבחני עניין בשערייך ירושלים על פעילותה באתר דודאים מלמדת כי אין לסווג את פעילותה באתר כפעילות של "עוסק".

עיקרי פסק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בפתח פסק דינו מיום 12.2.2012 דחה בית המשפט המחוזי את טענתה החלופית של המשיבה. בית המשפט קבע כי בהתאם למבחנים שנקבעו בעניין בשערייך ירושלים מירב האינדיקציות והמבחנים ביחס לפעילות המשיבה באתר

מצביעים על כך שמהותה קרובה יותר לסיווג "עוסק". כך למשל, קבע בית המשפט כי המשיבה מפעילה את האתר באמצעות קבלן משנה, באופן שהקבלן נושא במלוא עלויות ההפעלה, והתמורה המשולמת לו נגזרת באחוזים מהמחיר שמשלמים למשיבה לקוחות האתר. לאמור, כי מדובר בפעילות נפרדת מפעילות המוניציפאלית האחרת של המשיבה, פעילות הלובשת צורה הסכמית ותפעולית כאופרציה עסקית למטרת רווח. כמו כן, נקבע כי שיעור הרווח התפעולי של המשיבה בהפעלת האתר נע בין 20% לבין 52%, והראיות מצביעות על כך שמדובר בהפעלה שיטתית ברווח תפעולי ניכר. בית המשפט אף עמד על כך שהמשיבה קולטת באתר דודאים פסולת המובאת אליו גם ממספר לקוחות שאינם רשויות מקומיות מאזור הדרום, דהיינו לקוחות שעליהם נאבקות גם מטמנות אחרות המסווגות כ"עוסק" לצורך חוק מע"מ. מצב זה, כך נקבע, מקנה למשיבה יתרון מסחרי על פני "עוסקים" אחרים. על כן, התרשם בית המשפט כי היבטי ה"עוסק" שבפעילות האתר אינם נסתרים בראיות שהגישה המשיבה ואף מתאשרים ומתחזקים מדברי ראש המועצה, שכינתה את פעילות האתר כ"הפעלה כלכלית". הנה כי כן, בית המשפט המחוזי קבע כי החלטת המערער לשנות את סיווגה של המשיבה מ"מלכ"ר" ל"עוסק" מתיישבת עם מבחני הלכת בשערייך ירושלים.

4. ואולם, בית המשפט המחוזי קיבל את טענתה המרכזית של המשיבה בנוגע לסמכויותיו של המערער לשנות סיווג של מלכ"ר ציבורי. בית המשפט קבע כי סעיף 58 לחוק אינו מבחין על פי נוסחו בין סוגי המלכ"רים השונים שבסעיף 1 לחוק. יחד עם זאת, נקבע כי ההבחנה בין סוגי המלכ"רים מתבקשת ומתחייבת שכן עניין לנו ב"מהויות" שונות של מלכ"ר – שלטוני מצד אחד (כמו במקרה דנן) ופרטי מצד שני (כמו למשל המלכ"ר שנדון בעניין בשערייך ירושלים) – שוני המקום נקודות איזון שונות בבחינת "מהות הפעילות" שביניהן. נקבע כי בבואנו לפרש טיבן וסיווגן של "מקצת מפעילויות" כל אחד מהשניים (מלכ"ר ציבורי מול מלכ"ר פרטי) לצורך בחינת מהותן – יש ליישם אמות מידה שונות. בתוך כך קבע בית המשפט כי המבקש להשליך מהלכת בשערייך ירושלים על המלכ"ר השלטוני (מדינה, רשות מקומית או איגוד ערים) נדרש להבחנה בין המלכ"ר השלטוני למלכ"ר הפרטי, אשר באה לידי ביטוי בשני אלמנטים: הראשון, ככל ש"מקצת הפעילות" של המלכ"ר השלטוני מצויה בדל"ת אמות של ביצוע סמכויותיו וחובותיו על פי דין –

תהיה מהותו קרובה יותר לזו של מלכ"ר שלטוני; השני, ככל שירבו הממשקים בין מסגרת פעילותו השלטונית של המלכ"ר לבין "מקצת הפעילות" האחרת – גם בכך סממן למהות קרובה יותר לזו של מלכ"ר שלטוני. למעשה, אם כן, ביכר בית המשפט את החלת מבחן "הפונקציה השלטונית" – המתעניין במידת הקרבה שבין מהות "מקצת הפעילות" של המלכ"ר לבין פעילותו השלטונית של המלכ"ר – על פני החלה של ששת מבחני בשערייך ירושלים כמו שהם גם על מלכ"ר שלטוני.

5. במקרה דנו, כך קבע בית המשפט המחוזי, "מקצת הפעילות" שהמערער שינה את סיווגה היא פעילות של רשות מקומית (דהיינו מלכ"ר שלטוני) במסגרת חובותיה וסמכויותיה על פי דין – פינני, מיחזור והטמנת פסולת. נקבע כי אמנם רבים הסימנים המאפשרים לראות בפעילות זו פעילות נפרדת משאר פעילויות הרשות, המשיאה רווח תפעולי לקופת הרשות, ואילו היה מדובר בעמותה, ראוי היה כי המערער יסווג פעילות זו לסיווג של "עוסק". אולם בית המשפט קבע כי משמדובר ברשות מקומית שהיא מלכ"ר שלטוני, משתנה כאמור נקודת האיזון לבחינת ה"מהות הקרובה" שבסעיף 58 לחוק. באיזון הכולל נמצא כי פעילות הרשות באתר נותרת בסיווג מלכ"ר ולא הייתה הצדקה לשינוי הסיווג ל"עוסק". בית המשפט הפנה לעמדת המערער בסוגיות דומות שהתעוררו במקרים אחרים, בהם שינה סיווגן של חברות עירוניות מ"עוסק" ל"מלכ"ר" ועמדתו נתקבלה על ידי בתי המשפט. בית המשפט ציין כי לא מצא בטענות המערער נימוק של ממש המסביר מדוע שינה לפתע טעמו בהתייחס לאתר דודאים. עוד הפנה בית המשפט לפסק הדין בע"ש (באר-שבע) 1530/03 עיריית אשקלון נ' מנהל מע"מ (26.11.2009), בו התעוררה סוגיה דומה, והצטרף למסקנותיה של השופטת ר' בוקאי (בסעיפים 49-50 לפסק דינה), לפיהן "כאשר עומדת שאלת סיווג פעילות מסוימת של מלכ"ר ציבורי נקודת המוצא תהיה כי כל עוד פועל המלכ"ר במסגרת סמכויותיו ומטרותיו על פי חוק שומר הוא על ישותו כמלכ"ר ורק במקרי גבול יהיה זה נכון להוסיף להרחיב ולהעמיק את הבדיקה על דרך שימוש בששת המבחנים שנקבעו בפרשת בשערייך ירושלים".

6. תחילה יצוין כי בשנת 2010, קרי עובר למתן פסק הדין מושא הערעור דנן, הוגש לבית משפט זה ערעור על פסק הדין בעניין עיריית אשקלון. ביום 1.4.2012, כחודש וחצי לאחר מתן פסק הדין מיום 12.2.2012, הגיש המערער את הערעור דנן. ביום 27.9.2012, בעוד הערעור דנן תלוי ועומד, התקבל ערעור המדינה על פסק הדין בעניין עיריית אשקלון [ע"א 1919/10 מנהל המכס והמע"מ נ' עיריית אשקלון (27.9.2012) (להלן: עניין עיריית אשקלון)]. בפסק דין זה נדחה מבחן "הפונקציה השלטונית" ונפסק כי יש לבחון סיווג של מלכ"ר שלטוני לפי סעיף 58 לחוק על פי המבחנים שנקבעו בהלכת בשערייך ירושלים. על פסק דין זה ארחיב בהמשך הדברים. ביום 26.12.2012 הוגשה בקשה לדיון נוסף בעניין עיריית אשקלון. לאורה של בקשה זו ולאחר עיון בהודעת הצדדים הוחלט ביום 7.3.2013 לדחות את הדיון בערעור דנן עד להכרעה בבקשה לקיום דיון נוסף. בהחלטה שניתנה בדנ"א 9349/12 עיריית אשקלון נ' מנהל המכס והמע"מ (7.8.2014) דחה בית משפט זה (הנשיא א' גרוניס) את הבקשה לדיון נוסף. לבסוף, ביום 23.3.2015, התקיים דיון במעמד הצדדים בערעור דנן. למען שלמות התמונה יוער כי סיכומי הצדדים בכתב – אשר הוגשו ביום 20.12.2012 (על ידי המערער) וביום 29.1.2013 (על ידי המשיבה) – הוגשו לאחר שניתן פסק דינו של בית משפט זה בעניין עיריית אשקלון ובטרם הוכרעה הבקשה לקיום דיון נוסף.

תמצית טענות המערער

7. המערער – באמצעות בא כוחו, עו"ד עמנואל לינדר – התייחס בסיכומיו לנפקות פסק הדין בעניין עיריית אשקלון והשלכותיו לעניין מבחן "הפונקציה השלטונית" שאותו החיל בית המשפט המחוזי בענייננו. המערער טוען כי מאז שהוגש הערעור דנן, ביום 1.4.2012, השתנה המצב המשפטי עקב קבלת ערעור המדינה במסגרת עניין עיריית אשקלון. לטענת המערער, משנקבע בפסק הדין כי יש להחיל את מבחני בשערייך ירושלים גם על מלכ"ר שלטוני ולא ליישם את מבחן "הפונקציה השלטונית", הרי שיש לקבל את הערעור הנוכחי. המערער מזכיר כי החלת מבחני הלכת בשערייך ירושלים הובילה את בית המשפט המחוזי למסקנה

שאליה הגיע המערער לעניין סיווג פעילות המשיבה באתר דודאים ומבקש לסמוך את ידיו על מסקנה זו של בית המשפט.

#### טענות המשיבה

8. המשיבה – באמצעות בא כוחה, עוה"ד ד"ר משה שקל – טענה בסיכומיה כי בית המשפט המחוזי צדק באמצו את מבחן "הפונקציה השלטונית" וביישומו במקרה שלפנינו, וכי הקביעה בפסק הדין שבערער בעניין עיריית אשקלון שגויה. לגישה, שלילת מבחן "הפונקציה השלטונית" סותרת את לשון החוק ואת תכלית החוק ומביאה לתוצאות בלתי נסבלות. מבחינת לשון החוק נטען כי ההגדרה של מלכ"ר ציבורי אינה כוללת כל פרמטר או מבחן עזר, זולת בחינה אם מדובר ב"מדינה, רשות מקומית או איגוד ערים", זאת בשונה ממלכ"ר פרטי שלגביו נדרש ש"אין עיסוקו לשם קבלת רווחים". ביחס לתכלית החוק; נטען כי אם יוחל מבחן ששת הקריטריונים שנקבע בהלכת בשערייך ירושלים על פעילות הנמצאת בלב חובותיו וסמכויותיו של המלכ"ר הציבורי, אשר בגינה מחויב המלכ"ר הציבורי לגבות מחיר/אגרה/היטל על-פי חוק, יצביע קריטריון המטרה על סיווגו העסקי, חרף כוונת המחוקק לסווגו כמלכ"ר. אשר לתוצאות בלתי נסבלות; טוענת המשיבה בין היתר כי קביעותיו של בית המשפט העליון בעניין עיריית אשקלון מובילות לתוצאה לפיה ככל שמלכ"ר ציבורי יעשה פעולות החורגות מהמטרה לשמה הוקם, מבלי שהחוק מסדירן, כך גם יגדל מרחב התמרון שלו בקביעת מחירן, וכך אפשר ויעבור "בהצלחה" את מבחן המחיר ההתנדבותי ועמו גם את קריטריון המטרה כולו. לעומת זאת, ככל שאותו מלכ"ר יפעל בדל"ת אמות סמכויותיו וחובותיו ויציית להוראות החוק המסמיך גם בקביעת המחיר, כך גם יחדל מהיות מלכ"ר בשל אותה פעילות גופה, עקב אי קיום "מבחן מטרת הריווח הזמנית" וקריטריון המטרה.

9. לחלופין, טוענת המשיבה כי יישום המבחנים שנקבעו בהלכת בשערייך ירושלים על המשיבה מורה כי יש להותיר את סיווגה בהפעלת האתר כ"מלכ"ר", וכי קביעתו של בית המשפט המחוזי בעניין זה מוטעית. לשיטתה, מדובר בפעילות נמשכת של המועצה, המצויה בלב חובותיה וסמכויותיה. זאת בשונה מהמקרה שנדון בעניין עיריית אשקלון, שם דובר במכירה חד פעמית של חטיבת קרקע גדולה

שנעשתה בחלקים לרוכשים פרטיים ולא בפעילות נמשכת של אספקת שירות חיוני לפי הוראות הממשלה.

תשובת המערער

10. המערער ציין בתשובתו כי מבחן "הפונקציה השלטונית" נדחה מפורשות בפסק הדין בערעור בעניין עיריית אשקלון לאחר דיון מפורט ומנומק. הוא מטעים כי המבחנים שנקבעו לסיווג פעילות כמלכ"רית או עסקית, הן לגבי גוף פרטי הן לגבי רשות ציבורית, לפי סעיף 58 לחוק הם אלו שנקבעו בהלכת בשערייך ירושלים וזו גם הייתה קביעתו של בית משפט זה בעניין עיריית אשקלון. בהמשך הוא סוקר את המבחנים הנ"ל אחד לאחד ומיישם אותם על המקרה שלפנינו על מנת לבסס את טענתו כי יש להתייחס ל"מקצת מפעילותה" של המשיבה כפעילות הקרובה יותר במהותה לזו של "עוסק".

דיון והכרעה

11. לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ובנספחים שהוגשו לבית המשפט ושמעתי את טענות הצדדים בדיון שנערך לפנינו, אמליץ לחברי כי נקבל את הערעור.

12. הערעור דנן מעלה שלוש שאלות משפטיות במהותן. השאלה הראשונה הינה האם יש להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין עיריית אשקלון על המקרה דנן. במידה והתשובה תהיה בחיוב, או אז יהיה מקום לעבור לבחינת השאלה השנייה, והיא מה התוצאה של יישום מבחני בשערייך ירושלים על המקרה דנן. במידה ומבחני בשערייך ירושלים יובילו למסקנה כי יש מקום לשנות את סיווגה של המשיבה – בכל הקשר לפעילותה באתר דודאים – ממלכ"ר לעוסק, יהיה עלינו להכריע בשאלה השלישית: מהו תוקפו בזמן של הסיווג הזה. לאחר שאעמוד על המסגרת הנורמטיבית הדרושה לעניין, אדון בשאלות הללו כסדרן.

(א) המסגרת הנורמטיבית

13. נקודת המוצא הרלוונטית לענייננו הינה כמובן הוראות חוק מע"מ. סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כי "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף

בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד". ברי כי רק מי שמוגדר "עוסק" חייב בתשלום מע"מ על פי הוראות החוק. יתר על כן, ולכך חשיבות רבה בענייננו, סעיף 1 לחוק מחריג מלכ"ר מהגדרת "עוסק". משום שהמשיבה הינה רשות מקומית אין חולק כי היא נחשבת כמלכ"ר ובהתאם אינה חייבת, על דרך הכלל, בתשלום מע"מ על פי החוק. יחד עם זאת, החוק אינו מסתפק בסיווג של פלוני כעוסק או כמלכ"ר, אלא מאפשר למערער לסווג את אותו פלוני לאחת מהקטגוריות הללו (או לחלופין לקטגוריה של "מוסד כספי" המוגדרת גם היא בסעיף 1 לחוק) לעניין פעילות עסקית מסוימת בה נוטל חלק אותו פלוני. כך עולה מסעיף 58 לחוק אשר מפאת חשיבותו, אביא אותו כאן במלואו:

"המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר".

בעניין בשערייך ירושלים דן בית משפט זה בשאלה כיצד יש ליישם את מלאכת הסיווג מכוח סעיף 58 לחוק. בית המשפט קבע כי ישנם ששה מבחנים שעשויים לסייע לבית המשפט בבואו לסווג גוף פלוני לעניין פעילות עסקית מסוימת של אותו גוף פלוני: מבחן מטרת הרווחים; מבחן החוקה של הגוף; מבחן מאזנו של הגוף; מבחן הפליה בתחרות; מבחן האפשרות לפצל את הפעילות; ומבחן הפגיעה הבלתי מוצדקת באוצר. ששת המבחנים הללו מצביעים על כך שההבחנה בין עוסק לבין מלכ"ר אינה מצויה במטרתו של הגוף או בייעודו, אלא בדפוסי הפעילות הכלכלית שלו [ראו: עניין עיריית אשקלון, בפס' 12 לחוות דעתה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור].

14. הלכת בשערייך ירושלים נפסקה בהקשר של עמותה פרטית. היש מקום להחיל את ההלכה הזו גם כשמדובר – כמו במקרה דנן – במלכ"ר "ציבורי"? בשאלה זו בדיוק דן בית משפט זה במסגרת עניין עיריית אשקלון. בפסק הדין עמד בית משפט זה על תכליתו של ההסדר המיסויי החל על מלכ"רים, אשר ביסודה עומד הרצון להבחין בין פעילות כלכלית הנוהגת להפיק רווח תפעולי לבין פעילות



כלכלית שאינה נוהגת להפיק רווח כזה. בתוך כך, דחה בית המשפט את מבחן "הפונקציה השלטונית" ככלי להפעלת הסיווג מכוח סעיף 58 לחוק. מבחן זה, כך נקבע, נותן משקל רב מדי לסוג הפעילות, במקום לשאלה האם מדובר בפעילות המפיקה רווח תפעולי. תחת מבחן זה קבע בית המשפט כי גם כאשר מדובר במלכ"ר ציבורי, יש להפעיל את המבחן שנקבע בהלכת בשערייך ירושלים. יפים לעניין זה דבריה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור:

"המסקנה, אם כן, היא שהמבחן לסיווג הפעילות כפעילות מלכ"רית או פעילות עסקית לפי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, הן לגבי גוף פרטי והן לגבי רשות ציבורית, הוא המבחן שנקבע בפסק דין בשערייך ירושלים, ואין תועלת במבחן חלופי או במבחן מקדים בקשר למלכ"ר 'ציבורי' אשר מתיימר לגזור, באופן אוטומטי, מהעובדה שהפעילות מהסוג שנדונה היא מן הסוג הנכלל בפונקציה השלטונית של הגוף, כי מדובר בפעילות מלכ"רית" (שם, בפס' 20).

לאחר דברים אלו, להם הסכימו כל שופטי המותב, עבר בית המשפט ליישם את ששת מבחני בשערייך ירושלים על המקרה שהונח לפניו. בדעת רוב [השופטים י' עמית והח"מ, כנגד דעתה החולקת של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור] נקבע כי המבחנים מצביעים על כך שיש לסווג את פעילותה של עיריית אשקלון במסגרתה סחרה במגרשים כפעילות של "עוסק" לצורך חוק מע"מ. עתירה לדיון נוסף שהוגשה על ידי עיריית אשקלון נדחתה, כאמור, על ידי הנשיא א' גרוניס בהחלטה מיום 7.8.2014, שחזר על המסקנה של בית המשפט בעניין עיריית אשקלון, לפיה הלכת בשערייך ירושלים היא ההלכה המנחה לצורך סיווג פעילות כלכלית מכוח סעיף 58 לחוק – וזאת, בין היתר, בשים לב לכך שהלכת עיריית אשקלון נקבעה פה אחד (המחלוקת בין שופטי המותב לא נגעה לשאלה האם יש להחיל את מבחני בשערייך ירושלים גם על מלכ"ר ציבורי).

(ב) האם יש להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין עיריית אשקלון על המקרה דנן

15. כבר בפתחו של הדיון שנערך לפנינו הודענו לצדדים כי פסק הדין שניתן בעניין עיריית אשקלון שינה את תמונת המצב המשפטית ומהווה הלכה מחייבת שלא

ניתן להתעלם ממנה. על כן הורינו לבאי כוחם של הצדדים לטעון אך ורק לגבי יישומם של מבחני בשערייך ירושלים על נסיבות המקרה דנן. חרף המלצתנו זו, השליך בא כוח המשיבה את עיקר יהבו על ניסיון לתקוף את פסק הדין שניתן בעניין עיריית אשקלון במסגרתה הסביר מדוע לשיטתו יש בכל זאת להעדיף את מבחן "הפונקציה השלטונית" על פני מבחני בשערייך ירושלים.

16. בהתאם לעמדתנו במהלך הדיון, איני סבור כי יש מקום להידרש לטענות המשיבה ככל שהן מבקשות לתקוף את הלכת עיריית אשקלון לגופה. ההלכה שנפסקה בעניין עיריית אשקלון איננה הלכה נושנה, כפי שהערנו במהלך הדיון שהתקיים לפנינו, אלא הלכה שנפסקה לפני פחות משלוש שנים שאין מקום, בעת הזו, לפתוח אותה מחדש. הלכה זו אף קיבלה משנה תוקף לפני פחות משנה עת שדחה הנשיא א' גרוניס את העתירה לדיון נוסף. אם לא די בכך, המשיבה איננה מעלה טענות משפטיות חדשות שלא נטענו לפני בית משפט זה בעת הדיון בעניין עיריית אשקלון. משאלו הם פני הדברים, ברי כי התשובה לשאלה הראשונה היא בחיוב.

17. בקצירת האומר, ולמעלה מן הצורך, אוסיף כי אני רואה תועלת רבה בשימוש במבחני בשערייך ירושלים על פני "קיצור הדרך" הגלום במבחן "הפונקציה השלטונית". ודוק – אף שבא כוחה המלומד של המשיבה מנסה להיאחז בדברים שכתב במסגרת מאמרו [משה שקל "על האבחנה בין עוסק ומלכ"ר ועל הפרשנות התכליתית" מיסים כד/4, א-4 (2010)], הרי שאין במאמר כזה או אחר – אפילו אם נכתב על ידי בא כוח אחד הצדדים, ואפילו אם הוא מבקר את פסיקת בתי המשפט הנוהגת – כדי להביא כשלעצמו להיפוך הלכה חדשה של בית משפט זה. לא זאת אף זאת, כפי שקבע הנשיא א' גרוניס בהחלטתו מיום 7.8.2014, מאמרו של בא כוח המשיבה אף מאשש את העובדה כי מבחני הלכת בשערייך ירושלים מושרשים בפסיקתו של בית המשפט זה. לגופו של עניין, סבורני כי מבחני בשערייך ירושלים מאפשרים בירור מקיף ויסודי יותר לגבי הסממנים העסקיים בפעילות הכלכלית של המלכ"ר, שהינו חיוני במיוחד במקרים בהם אותה פעילות כלכלית איננה פעילות שלטונית מובהקת אך גם לא ניתן לסווגה כפעילות עסקית מובהקת

[השוו: עניין עיריית אשקלון, בפס' 17 לחוות דעתה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור].

(ג) יישום מבחני בשערייך ירושלים על המקרה דנן

18. כעת עלינו להידרש לשאלה השנייה – מה התוצאה של יישום מבחני בשערייך ירושלים על המקרה דנן? אקדים ואומר כי מסקנתו של בית המשפט המחוזי – לפיה מבחני בשערייך ירושלים מצביעים על כך שיש לסווג את פעילות המשיבה באתר דודאים כפעילות של "עוסק" – מקובלת עלי. קביעתו של בית המשפט נשענה על ארבע אינדיקציות עיקריות: המשיבה מפעילה את אתר דודאים באמצעות קבלן משנה, כאשר פעילותה הישירה באתר מצטמצמת למעשה לפיקוח על אותו קבלן משנה ולשירותי תקורה; הראיות מצביעות על הפעלה שיטתית של האתר במגמה לייצר רווח תפעולי, כאשר שיעור הרווח התפעולי של המשיבה נע בפועל בין 20% לבין 52%; ראש המועצה ציינה בהזדמנות אחת כי הפעילות באתר דודאים מהווה את מקור ההכנסה העיקרי של המשיבה; והעובדה כי אתר דודאים קולט פסולת גם ממספר לקוחות שאינם רשויות מקומיות מאזור הדרום, שעליהם נאבקות מטמנות פסולת אחרות המסווגות כ"עוסק". אמנם בית המשפט המחוזי הסתפק במניין האינדיקציות ולא יישם באופן ממצה את כלל מבחני שערייך ירושלים, אך כפי שאבאר עתה, אין בכך כדי לגרוע ממסקנתו הסופית.

19. בנסיבות המקרה דנן, דומה כי ארבעה מתוך ששת מבחני בשערייך ירושלים מטים את הכף לטובת סיווג המשיבה כ"עוסק" לצורך חוק מע"מ. המבחן הראשון מבין הארבעה הינו מבחן מטרת הרווח, אשר מצריך, לשיטתי, בחינה אינטגרטיבית הן של המטרה הזמנית שעומדת בבסיס הפעילות והן של המטרה הסופית שהיא מטרת עיסוקו של פלוני (ראו: עניין עיריית אשקלון, בפס' 5 לחוות דעתי). נסיבות המקרה דנן מצביעות על כך שהמטרה הזמנית של המשיבה הייתה לייצר רווח תפעולי. מסקנה זו נתמכת הן על ידי האופן שבו הרווח התפעולי הגיע לידי המשיבה – בדרך של העסקת קבלן משנה שאליו הועבר אחוז מסוים מהתמורה שקיבלה המשיבה – והן על ידי שיעור הרווח התפעולי הנאה שהתקבל מהפעלת האתר. לכך יש להוסיף את העובדה כי בית המשפט המחוזי קבע כממצא עובדתי שראש

המועצה אמרה בעצמה שהפעילות באתר מניבה למשיבה את עיקר הכנסותיה. מוכן אני להניח כי המטרה הסופית של המועצה הייתה מימון פעילות של המועצה ולא עשיית רווחים. ברם, בנסיבות שבהן מדובר בהיקף פעילות משמעותי שנמשך לאורך זמן ואשר הצמיח למשיבה רווח תפעולי משמעותי (השוו: שם, בפס' 6 לחוות דעתי), סבורני כי יש לבכר את שיקול המטרה הזמנית על פני המטרה הסופית.

20. גם מבחן מאזן המוסד, בשים לב לממצאיו של בית המשפט המחוזי, מצביע על כך שעסקינן בפעילות של עוסק. בית המשפט עמד על כך שהפעילות באתר דודאים הניבה, באופן עקבי, רווח תפעולי נאה למשיבה. ממילא אין מקום להידרש, לעניין זה, לתקציב המשיבה בכללותו, אלא יש להתמקד ספציפית בפעילות הכלכלית מושא המחלוקת [ראו: שם, בפס' 41 לחוות דעתה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור]. מסקנה דומה מתקבלת לאחר בחינה של מבחן האפשרות לפצל את הפעילות. דומני כי לאור קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה "המדובר הינו בפעילות נפרדת מפעילותה המוניציפלית האחרת של המערערת, המאופיינת בהגדרתה ההסכמית והתפעולית כאופרציה עסקית למטרת רווח", הרי שגם מבחן זה צובע את הפעילות בגוון של פעילות המשויכת ל"עוסק". מסקנה זו מקבלת משנה תוקף על רקע אופן הפעילות באתר – באמצעות קבלן משנה לו שולמו אחוזים מסוימים מן התשלומים שהגיעו לידיה של המשיבה.

21. אשר למבחן הפגיעה הבלתי מוצדקת באוצר; בעניין עיריית אשקלון ביצעה המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור הבחנה בין רכישת מקרקעין בידי אנשים פרטיים, עליה נאמר כי היא "אינה בהכרח בגדר צריכה רגילה שעליה ביקש המחוקק להטיל מע"מ" (שם, בפס' 60 לחוות דעתה) לבין חנות מזון ושירותי הובלת נפטרים שהינם "מוצרי צריכה ושירותי צריכה רגילים שעליהם ביקש המחוקק להטיל מע"מ" (שם). סבורני כי שירותי הטמנת הפסולת דנן דומים יותר לשירותים שנכללו בקבוצה השנייה. לעניין זה יפים הדברים שנאמרו בע"ש (מחוזי תל-אביב-יפו) 392/91 מגן דוד אדום בישראל נ' מנהל מס ערך מוסף, מסים ח/1 ה-212 (1993), אשר עסק בשירות לפינוי גופות שסופק על ידי מגן דוד אדום:

"הנזקקים לשירות של הובלת נפטרים הניתן על ידי המערער, הינם צרכנים לכל דבר וענין ואין מקום להסיר מעליהם את נטל המס" (שם, בעמ' 221). הדגש על הרציונאל לפיו יש למסות את הצרכנים בגין צריכתם עולה בקנה אחד עם הגיונה של הלכת בשערייך ירושלים, שם קבע בית המשפט כי:

"מס ערך מוסף משולם אמנם על-ידי העוסקים, אך הוא מוטל על הצריכה, והנושאים בנטל המס מבחינה כלכלית הם לרוב הצרכנים, עליהם מגלגלים העוסקים את המס [...] החוק התכוון להטיל מע"מ על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקור הצריכה" (עניין בשערייך ירושלים, בעמ' 808-809).

במקרה דנן קבע בית המשפט המחוזי כי שירותי הטמנת פסולת ניתנים גם על ידי עוסקים, וכי חלק מהגופים העושים שימוש בשירותי ההטמנה הינם עוסקים גם כן. בהיעדר ראיה לסתור, אין סיבה להניח שמשם זה לא יגולגל הלאה על הצרכנים, וניכר כי מדובר באחת מאותן עסקאות אשר המחוקק התכוון לחייב בגינן במע"מ.

22. מנגד, שני המבחנים הנותרים תומכים דווקא בעמדתה של המשיבה. אשר למבחן חוקת הגוף; מעיון בתצהירו של מר יאיר אשואל – מפקח ארצי ברשות המיסים שאליו הפנו שני הצדדים בסיכומיהם – נראה כי אין מחלוקת של ממש על כך שמבחן זה מטה את הכף לכיוון סיווג הפעילות באתר כפעילות מלכ"רית. סבורני כי בנסיבות אלה יש דמיון מסוים בין מבחן חוקת הגוף לבין מבחן המטרה הסופית וניכר כי הם משלימים זה את זה – יחד הם מצביעים על כך שהמשיבה איננה מתכוונת (מבחן המטרה הסופית) ואף איננה רשאית (מבחן חוקת הגוף) להשתמש ברווח התפעולי שצברה למטרות שהינן חיצוניות לתפקידה כרשות מקומית. אשר למבחן ההפליה בתחרות; מבחן זה מתמקד בשאלה האם הפעילות של המשיבה באתר דודאים מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום. המשיבה טוענת כי מדובר בשוק המאופיין, ביסודו, בבידול גיאוגרפי משמעותי, וכי ממילא רכיב המע"מ הינו "שקוף" לאותם לקוחות המסווגים כעוסקים שעליהם נאבקה המטמנה מול מטמנות אחרות. מבלי לקבוע מסמרות באשר למאפיינו של שוק מטמנות הפסולת, מוצא אני טעם בטענתה השנייה של המשיבה לפיה עיקר התחרות

בין המטמנות היא על לקוחות שהם בגדר עוסקים ושממילא זכאים לניכוי מס תשומות. זאת להבדיל מנסיבותיו על עניין עיריית אשקלון, שם פעילותה של העירייה כללה בראש ובראשונה מכר לאנשים פרטיים, אשר אינם זכאים לניכוי שכזה [השוו: שם, בפס' 48 לחוות דעתה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור].

23. משסקרנו את כלל המבחנים, הגיעה העת להכריע. בבואנו לעשות כן, עלינו לזכור כי איננו מתעניינים בהכרח בתוצאה הכמותית של יישום המבחנים, דהיינו כמה מתוך ששת המבחנים מטים את הכף לטובת סיווג כעוסק. עלינו לתור אחר מהותה של הפעילות מושא המחלוקת, כאשר המבחנים הם כלי עזר לביצוע המלאכה. לאחר יישום ושקילה של המבחנים השונים, הגעתי לכלל מסקנה כי בנסיבות העניין יש להגדיר את המשיבה כ"עוסק" בכל הקשור לפעילותה באתר דודאים. מחד גיסא, אין להתעלם מכך שמבחן חוקת הגוף יחד עם מבחן ההפליה בתחרות, מצביעים על כך שמדובר בפעילות מלכ"רית. מאידך גיסא, שאר המבחנים, ובראשם מבחני המטרה הזמנית, פיצול הפעילות ומאזן המוסד מצביעים על כך שמדובר בפעילות של עוסק. אין מדובר בסיווג פשוט כלל ועיקר, כפי שהיטיב לתאר זאת המלומד א' נמדר, שמדבריו הבאתי גם במסגרת חוות דעתי בעניין עיריית אשקלון:

"מעל לכל המבחנים הקונקרטיים יש ליישם מבחן אינטגרטיבי, תוך ניתוח אובייקטיבי של הפעילות ממבטו של המסתכל מהצד, וכי הקביעה אם מדובר בפעילות 'מלכ"רית' אם לאו 'צריכה לקחת את מירב השיקולים והמבחנים, תוך מתן משקל נכון לכל מבחן ומבחן' ותוך 'בדיקה תלת מימדית' [ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק ראשון 289-290 (התשס"ד-2003); עניין עיריית אשקלון, בפס' 5 לחוות דעתי].

בענייננו, בדומה לעניין עיריית אשקלון, סבורני כי היקף הפעילות, משכה והרווח הנכבד שצמח למשיבה בצידה הן בעלות המשקל המכריע (השוו: שם, בפס' 6 לחוות דעתי). לכאורה, ממסקנה זו משתמע כי הנני נותן "מעמד על" למבחן המטרה הזמנית – אך לא כך הוא. מבחן המטרה הזמנית איננו זוכה לבכורה אוטומטית בכל מקרה ומקרה. בנסיבות המקרה דנן, מבחן זה אינו עומד לבדו, אלא

נתמך על ידי העובדה שמדובר בפעילות המנוהלת רובה ככולה על ידי קבלן משנה, ואשר מניבה, בפועל, רווח תפעולי ניכר כתוצאה מצריכה שעליה ביקש המחוקק להטיל חיוב במע"מ. בנסיבות בהן מדובר בפעילות שהיא כה ענפה, כה רווחית וכה נפרדת, אין מנוס מן המסקנה כי מבחן המטרה הסופית ייסוג מעט מפני מבחן המטרה הזמנית. אשר על כן, תשובתי לשאלה השנייה היא כי יש לסווג את פעילות המשיבה באתר דודאים כפעילות של עוסק.

(ד) תחולתו בזמן של סיווג המשיבה כ"עוסק"

24. משענינו על שתי השאלות הראשונות, נותרנו אך עם השאלה השלישית: מהי תחולתו בזמן של סיווג המשיבה כ"עוסק"? המערער מבקש כי סיווג זה ייכנס לתוקף ביום 1.1.2011, הוא היום בו שינה לראשונה את סיווגה של המשיבה. המשיבה טוענת מצידה כי אין לאפשר שינוי סיווג למפרע, אלא יש לקבוע כי השינוי יכנס לתוקפו רק עם מתן פסק הדין דנן. לכאורה, ניתן להעלות על הדעת מספר מועדים נוספים שהינם רלוונטיים לעניין מועד תחולתו של הסיווג. התאריכים הללו הינם ה-12.2.2012, הוא היום בו ניתן פסק הדין מושא הערעור דנן; ה-27.9.2012, הוא היום בו ניתן פסק הדין בעניין עיריית אשקלון; וה-7.8.2014, הוא היום בו נדחתה הבקשה לדיון נוסף שהוגשה באותו עניין. לאחר ששקלתי בדבר הגעתי למסקנה כי יש לקבל את עמדתו של המערער ולקבוע כי סיווגה של המשיבה כעוסק ייכנס לתוקף החל מיום 1.1.2011.

25. אשר לתקופה שבין יום 1.1.2011 לבין יום 12.2.2012 – בא כוח המשיבה טען לפנינו שהמשיבה שילמה מע"מ גם בתקופה זו, על אף שהערעור שהגישה לבית המשפט המחוזי היה תלוי ועומד, והגם שלכאורה סעיף 64(ג) לחוק מע"מ לא חייב אותה לעשות כן. על כן, ממילא אין מחלוקת לעניין תקופה זו.

26. אשר לתקופה שתחילתה עם מתן פסק הדין מושא הערעור דנן (12.2.2012), השאלה היא למעשה האם יש להעניק תחולה רטרואקטיבית לפסק הדין דנן. ההלכה לעניין תחולה בזמן של פסקי דין נקבעה ברע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל, פ"ד ס"א(1) 126

(2006). על פי ההלכה, "נקודת המוצא העקרונית הינה כי הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרוספקטיבית והן פרוספקטיבית" [שם, בעמ' 141, ותוך הפניה לבג"ץ 221/86 כנפי נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד מא(1) 469, 480 (1987)]. עוד נקבע כי החריג לכלל הינו קיומו של אינטרס הסתמכות משמעותי הראוי להגנה בנסיבות העניין. עמד על כך הנשיא א' ברק:

"התפישה בעניין תחולה פרוספקטיבית בלבד להלכה המשנה דין קודם נגזרת אף היא מהצורך להגן על אינטרס ההסתמכות. אכן, שינוי רטרוספקטיבי של ההלכה הקיימת עשוי לפגוע קשות במי שהסתמך עליה, עד כי יהיה בכך כדי למנוע את שינוי ההלכה. נמצא, כי הבחינה העיקרית צריכה להתרכז באינטרס ההסתמכות" (שם, בעמ' 150).

יחד עם זאת, לא בכל הסתמכות יש כדי להצדיק חריגה מברירת המחזל. לשם המחשה, נקבע כי אין לתת משקל משמעותי לקיומה של הסתמכות מקום בו הצדדים הסתמכו על הדין הישן תוך שכל אחד מהם נוטל על עצמו את הסיכונים הכרוכים בשינויו, וזאת במיוחד כאשר השינוי בהלכה לא הגיע בהפתעה גמורה (ראו: שם, בעמ' 150-151). גם בפסיקה מאוחרת יותר נקבע כי כאשר אחד הצדדים נטל על עצמו את הסיכון הכרוך בשינוי ההלכה – בנסיבות שבהן מדובר בתיק תלוי ועומד – יש להחיל את עקרון התחולה הרטרוספקטיבית [ראו: דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.2011)]. סבורני כי נוכח ההלכה הזו, בנסיבות המקרה דנן אין הסתמכותה של המשיבה מצדיקה את הפעלת החריג לכלל התחולה הרטרוספקטיבית. הטעם לכך הוא כפול.

ראשית, מקובלת עלי טענת המערער לפיה לא מדובר בחיוב רטרואקטיבי במובן הרגיל, שכן אין כאן שינוי של הסיווג בכל הנוגע לתקופה עובר להחלטת המערער מיום 1.1.2011. החלטת המערער הייתה החלטה צופה פני עתיד, ופסק דין זה מאשרר את ההחלטה הזו במובן זה שהוא מעניק לה תוקף פרוספקטיבי מלא, ותו לא [עיינו: אהרן נמדר מס הכנסה 52-53 (מהדורה שלישית, 2010)]. שנית, וזהו לדידי העיקר, כבר בעת מתן פסק הדין מושא הערעור דנן היה ניתן לצפות כי לא מדובר ב"סוף פסוק" בכל הנוגע להיבט המשפטי של הסוגיה, שכן הערעור



בעניין עיריית אשקלון כבר היה תלוי ועומד לפני בית משפט זה. בנסיבות העניין, מאחר שפסק הדין של בית המשפט המחוזי בעניין עיריית אשקלון לא היה פסק דין חלוט, נחלש אינטרס ההסתמכות של המשיבה.

המשיבה טוענת אמנם כי רק עם מתן פסק הדין של בית משפט זה בעניין עיריית אשקלון ביום 27.9.2012, יכולה הייתה לדעת שאין עוד מקום לכאורה להסתמך על פסק הדין מושא הערעור דנן. נוכח טענה זו, בשלהי הדיון שנערך לפנינו הצענו לצדדים לראות את המשיבה כמי שפעלה על פי פסק הדין בין ה- 12.2.2012 לבין ה-27.9.2012. ברם, הצעה זו לא התקבלה, וכעת אין לנו אלא להידרש לטענה לגופה. לאחר ששקלתי בדבר, הגעתי למסקנה כי אין בידי לקבל את טענת המשיבה: המחלוקת נסובה למעשה סביב תקופה בת כחצי שנה בין חודש פברואר 2012 לבין חודש ספטמבר 2012, תקופה שבמהלכה כלל התיקים הרלוונטיים היו תלויים ועומדים. בנסיבות אלה, ספק אם האפשרות כי ההלכה תשתנה הפגיעה מי מהצדדים. על כל צד מוטלת החובה לכלכל את צעדיו, ובתוך כך עליו לבחור האם "לקחת סיכון" בתקווה שהמצב המשפטי שבא לידי ביטוי בפסק הדין מושא הערעור לא ישתנה. אמנם, טוענת המשיבה, כי היא לא יכולה הייתה, מבחינה חוקית, לגבות מע"מ לאחר מתן פסק הדין מושא הערעור דנן, ואילו הייתה עושה כן היה המערער מאשים אותה בגביית מע"מ שלא כדין. אין בידי להסכים לכך; מהדיון שנערך לפנינו עולה כי היו מגעים רציפים בין המשיבה לבין המערער לאורך 2012 וכי למשיבה היה די זמן לכלכל את צעדיה. דומה כי טענתה של המשיבה כי הייתה עלולה, כביכול, להיענש על ידי המערער בגין גביית מע"מ שלא כדין אין לה על מה שתסמוך. יתר על כן, אין לומר כי על המשיבה היה לגבות מע"מ בהכרח – די בכך שהייתה נוקטת בפעולות לטובת הקטנת פוטנציאל הסיכון הטמון בהיפוך ההלכה, אפילו בדמות של הקמת חסכון ייעודי למקרה שתידרש לשלם מע"מ בעתיד. אשר על כן, תשובתי לשאלה השלישית היא כי חבות המשיבה במע"מ בגין פעילותה באתר דודאים חלה באופן רצוף החל מיום 1.1.2011.

27. סוף דבר – אמליץ לחברי כי נקבל את הערעור. אם תישמע דעתי, בשים לב למשך הזמן הניכר בו ההליך נותר תלוי ועומד, בנסיבות שאינן קשורות לצדדים, המשיבה תישא בהוצאות המערער על הצד הנמוך בסך של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט נ' סולברג:

אני מסכים לפסק דינו של חברי, השופט י' דנציגר, שהלך בתלם, על-פי ההלכה שנפסקה בע"א 1919/10 מנהל המכס ומע"מ נ' עיריית אשקלון (27.9.2012). 'מבחן הפונקציה השלטונית' אינו תקף עוד. סמכות הסיווג, לענייננו – אם "מלכ"ר", אם "עוסק", על-פי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, נועדה לקביעת המהות האמיתית של הפעילות הנדונה, והדרך לעשות כן היא זו שהותוותה בע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל מע"מ פ"ד מד (4) 800 (13.11.1990).

פעילותה הנדונה של המשיבה, בהפעלת אתר דודאים לסילוק ולהטמנת פסולת, אינה נעשית כפי שמלכ"ר פועל ברגיל, קרי, במחירים נמוכים או בחינם, ושלא במחירי שוק. הפעילות הזו נעשית במחירי שוק ובתחרות עם עוסקים אחרים, דוגמת מטמנת אפעה, הנדרשים לשלם מע"מ בגין פעילות ההטמנה, משום היותם "עוסקים" לצורך מע"מ. פעילותה המסחרית הזאת של המשיבה קרובה יותר לפעילות של "עוסק" מאשר לפעילות של מלכ"ר – כפי שהראה חברי בפסק דינו בהתבסס על מבחני הלכת בשערייך ירושלים – ומצמיחה לה ערך מוסף גבוה. שינוי הסיווג נועד כדי לגבות מס אמת; והוא מוצדק.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, י"ג בתמוז התשע"ה (30.6.2015).

שופטת

שופט

שופט