



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 49614-01-23 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערים
(המשיבים בבקשה)

1. עופר מנירב

2. חברת פנינה של אמנות-גלריה בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד משה מזרחי, אלדד נח ועמית קריגל

נגד

המשיב
(מבקש הבקשה)

פקיד שומה תל אביב 1

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה (מותרת לפרסום)

1. הערעור הנדון, לשנת המס 2016, נוגע לשורה של נושאים שונים, וביניהם סוגיית המיסוי של גמול שהמערער, רו"ח מנירב, קיבל כתובע ייצוגי. אין מחלוקת כי בשנת 2016 שולם למערער סך של מיליון שקלים חדשים, כגמול במסגרת התובענה הייצוגית ת"מ (ת"א) 115/07 מנירב נ' רשות המסים.

2. המערער דיווח לפקיד השומה על הגמול הנ"ל כרווח הון.

בהתאם לצו שהוציא פקיד השומה, הגמול סווג כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, כאמור בסעיף 12(1) לפקודה מס הכנסה. מקור ההכנסה בהתאם לסעיף 12(1) האמור מקיף:

"השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

3. בסמוך לאחר הגשת הודעת הערעור, הגיש פקיד השומה "בקשה למתן פסק דין (חלקי) בסוגיית גמול לתובע מייצג מחמת השתק פלוגתה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

בקשה זו, שהיא נושא ההחלטה הנוכחית, הוגשה על רקע פסק דינה של כבוד השופטת סרוסי בע"מ 19-02-66208 או.אם. שירותים כלכליים בע"מ, עופר מנירב, ופנינה של אומנות בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב מרכז (ניתן ביום 11.11.2020) ("ערעור המע"מ" ו- "פסק הדין בערעור המע"מ", בהתאמה).

4. בערעור המע"מ נדון חיוב הגמול במס ערך מוסף. על הפרק שם עמדה השאלה האם השגת הגמול על ידי המערער במסגרת התובענה הייצוגית היא בבחינת "עסקת אקראי", בהתאם לחלופה הראשונה להגדרת מונח זה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. יוסבר בקצרה כי מס ערך מוסף מוטל, בין היתר, על "עסקה בישראל" (סעיף 2 לחוק מע"מ). המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

— כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי.

"עסקת אקראי" מוגדרת כאחת מאלה:

- (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;
- (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי;
- (3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה..."

בערעור המע"מ הנ"ל, מנהל המע"מ טען כי השגת הגמול היא "עסקה" לפי החלופה השלישית של הגדרת עסקה (כלומר, עסקת אקראי), וכי היא עסקת אקראי לפי החלופה הראשונה של הגדרת מונח זה (כלומר, "מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

בפרט, המנהל טען כי מדובר בשירות אקראי, בעל אופי מסחרי (ראו, בין היתר, סעיפים 76, 99 ו-100 לפסק הדין של כבוד השופטת סרוסי).

5. בפסק דינה, כבוד השופטת סרוסי קודם קבעה כי "הגמול שולם למערער בגין 'שירות' שהעניק לחברי הקבוצה במסגרת ניהולה וקידומה של התובענה הייצוגית" (סעיף 130). בהמשך, ועל סמך בחינת מכלול הנסיבות, הגיעה השופטת סרוסי למסקנה "כי הגמול שולם לו במסגרת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", ולפיכך, "אין מנוס מן מסקנה כי סכום זה חייב בתשלום מע"מ" (סעיף 132, שם).

6. ערעור על פסק דינה של כבוד השופטת סרוסי נדחה על ידי בית המשפט העליון ביום 1.8.2022 (ע"א 1015/21). צויין בפסק הדין של בית המשפט העליון כי המערערים (עופר מנירב וחברת או. אס.) "אינם עומדים עוד על הערעור". בית המשפט העליון מצא לנכון להוסיף ("למען הסדר ועל מנת להעמיד דברים על מכונם") כי:

"... גמול שמקבל תובע ייצוגי בתובענה ייצוגית חייב בתשלום מס ערך מוסף בידי התובע הייצוגי; שכן מדובר ב'שירות' במסגרת 'עסקת אקראי' כמשמעות בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. כך בין היתר בתוקף התפקיד שנועד לתובע הייצוגי על ידי המחוקק בחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006".

7. בחזרה לערעור מס ההכנסה המונח לפניי. לדעת פקיד השומה, הפסיקה הנ"ל בנושא מס ערך מוסף, הנוגעת לאותו סכום גמול בידי אותו תובע מייצג, סותמת את הגולל על ניסונו של האחרון לטעון כי הגמול לא הופק "מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי", כאמור בסעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה. סיווג זה של ההכנסה מביא להטלת שיעורי המס הרגילים החלים על יחיד בהתאם לסעיף 121 לפקודה.

8. פקיד השומה מבסס את עתירתו למתן פסק דין חלקי בנושא הגמול על עקרון השתק הפלוגתא.

כידוע, "מונע כלל השתק- הפלוגתא התדיינות נוספת בין בעלי-הדין בפלוגתא שכבר נדונה ביניהם בהתדיינות קודמת והוכרעה על-ידי בית-משפט מוסמך בפסק-דין סופי. ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

דגש המניעות הדיונית מושם בפלוגתא מסוימת, שנדונה בין אותם צדדים בהליכים קודמים והוכרעה בפסק-דין סופי על-ידי בית-משפט מוסמך. תכליתו של הכלל... היא 'למנוע, על-ידי הפחתת האפשרויות של פסקי דין סותרים את החלשת מעמדו של בית המשפט בעיני הבריות וכדי להבטיח פעולה תקינה וחسכונית של בתי המשפט'" (נ' זלצמן, מעשה-בית-דין בהליך אזרחי, בעמוד 137).

מוסבר כי השתק מסוג זה "מקים מחסום דיוני לפני כל אחד מבעלי הדין המבקש להתדיין שוב באותה פלוגתא שנדונה והוכרעה בפסק-דין קודם, גם כאשר מבוססת ההתדיינות השנייה על עילת תביעה שונה" (זלצמן, בעמוד 9).

עקרון השתק הפלוגתא נועד אפוא להגשים מספר תכליות: מניעת בזבוז משאבי מערכת בתי המשפט על דיון חוזר בנושא שכבר לובן והוכרע – תכלית אשר משרתת את כלל הציבור (והשווה היום תקנה 5 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018); הגברת יציבותן וסופיותן של החלטות שיפוטיות, והגנה על האינטרסים של הצד השני להתדיינות, לרבות אינטרס ההסתמכות; וכן הבאת בעלי הדין להשקיע את מיטב מאמציהם במיצוי הפלוגתא כבר בדיון הראשון בה, מבלי להותיר ראיות או טיעונים ל"סיבוב" משפטי נוסף.

9. עוד יש לציין כי:

"... כלל השתק אינו מוגבל אך לגבי שאלה שבעובדה, אלא יכול שיחול גם לגבי מסקנה משפטית. למעשה, ברוב המקרים קשה לנתק ולהפריד בין מרכיביה העובדתיים של פלוגתא כלשהי לבין מרכיביה המשפטיים, שכן, ההכרעה השיפוטית שניתנה לגביה כורכת יחדיו שאלות של חוק ועובדה, או מחילה כלל משפטי מסוים על מסכת עובדתית מסוימת.

...

כאשר הפלוגתא עצמה היא בשאלה מעורבת של חוק ועובדה, הכרעתו של בית-המשפט בפסק-דין הינה קונקלוסיבית לגבי כל האלמנטים הכרוכים בה, וכלל השתק יחול הן על הממצא העובדתי והן על המסקנה המשפטית הנגזרת מאותו ממצא. מכאן גם יובן, שכאשר עולה הטענה של השתק-פלוגתא, תיבחן השאלה, אם אומנם קיימת זהות בין הפלוגתא שכבר הוכרעה בהתדיינות קודמת בין אותם צדדים לבין הפלוגתא שמבקש בעל-הדין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

להעמיד בהתדיינות הנוכחית, על-ידי השוואת מרכיביה העובדתיים והמשפטיים של כל אחת מן הפלוגתאות.¹
(זלצמן, בעמודים 163 ו-164)

10. במקרה דנן, המחלוקת בדבר תחולתו של כלל השתק הפלוגתא מתמקדת בהיבט אחד בלבד: **זהות** הפלוגתא שנדונה בשני ההליכים (מס ערך מוסף מחד ומס הכנסה מאידך). ובפרט: האם, כנטען על ידי פקיד השומה, עסקת האקראי בחוק מע"מ (על פי החלופה הראשונה, יש להדגיש) זהה או חופפת¹ לעסקת האקראי בסעיף 12(1) לפקודת מס הכנסה, כך שהכרעה בסוגיה זו בתחום המע"מ אמורה להביא בהכרח להכרעה מקבילה בתחום מס הכנסה?

11. לטעמי, צודק פקיד השומה.

היסודות הדרושים לקיום עסקת אקראי בשני החוקים (חוק מע"מ ופקודת מס הכנסה) זהים ואף הניסוח המילולי בשניהם קרוב ביותר:

- נדרשת **עסקה**² (מכר או מתן שירות).
- העסקה חייבת להיות **אקראית** – כלומר שלא במסגרת מנגנון קבוע ורציף אלא על בסיס מזדמן.
- העסקה חייבת לשאת אופי **מסחרי** - ה"מסחריות" של העסקה היא מסקנה משפטית הנלמדת ממכלול הנסיבות העובדתיות, אשר יש לשקללן לפי אמות מידה משפטיות.

והנה הדעה המקצועית הרווחת היא שהמבחנים שפותחו בתחום מס הכנסה (התחום הוותיק יותר) לאיתור עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי יפים גם בתחום מס הערך המוסף. ואכן אימוץ גישה אחידה לניתוח קיום עסקה בעלת אופי מסחרי בשני מישורי המיסוי (ישיר ועקיף), יגביר את הוודאות המשפטית באופן שהנישומים ומייצגיהם יוכלו לכלכל את צעדיהם על רקע עקרון משפטי יציב וצפוי.

אשר לשימוש באותם מבחני עזר וסימני היכר שפותחו בתחום המיסוי הישיר גם במישור המע"מ, המחבר פרידמן בספרו **מס ערך מוסף: החוק וההלכה**, מהדורה שלישית, כותב (בעמודים 169-170):

¹ "חופפת" – כי ברור שהכרעה בסוגיה פלונית, הדורשת התקיימות יסודות א', ב', ג' ו-ד' תיצור השתק פלוגתא בסוגיה אלמונית, הדורשת התקיימות יסודות א', ב' ו-ג' בלבד.
² אין כל צורך כאן לדון בחלופה הקיימת בפקודת מס הכנסה של "עסק אקראי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

"קיים דמיון בין חלופה זו [החלופה הראשונה של עסקת אקראי בחוק מע"מ – ה"ק] בניסוחה המילולי ללשון סעיף 2(1) סיפא לפקודה. שאלה טבעית היא, האם קיימת זהות בפרשנות שתי הגדרות אלו. כעיקרון רצוי לפרש שתי הגדרות אלה בדרך זהה. קיימת אמנם פסיקה רבה הקובעת, כי מושגים זהים מילולית בחוקי מס שונים, ייתכן שיש לפרשם בצורה שונה זה מזה, לפי מטרת החוק שבו מדובר. עם זאת, קיימת פסיקה שפירשה באורח זהה מושגים זהים בחוקי מס שונים. בפסיקת בתי המשפט המחוזיים יש סימנים לגישה אחרונה זו. כאשר התעוררו שאלות פרשניות הקשורות ב'עסקת אקראי' לצורך מע"מ, אימצו בתי משפט את מבחני הפקודה."

וכן ראו את ספרו של פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף, מהדורה 2001, בעמוד 79.

12. ואמנם כך בדיוק נעשה במקרה הנדון: בערעור המע"מ, כחלק מתחימת מסגרת הדיון והבהרת גדר המחלוקת, השופטת סרוסי פסקה כי על עסקת אקראי לצורך חוק מע"מ ועל עסקת אקראי לצורך הפקודה יחול אותו דין. בשל חשיבותם לענייננו, אביא את דבריה של כבוד השופטת סרוסי בנקודה זו בהרחבה:

"עקרון זה בדבר הצורך בקיומה של הרמוניה חקיקתית מן הראוי שישמש נר לרגלינו בהכרעה בערעור זה. ראשית נשאל, האם יש מקום ליצור אבחנה בין הגדרת 'עסקת אקראי' לעניין מס הכנסה ובין ההגדרה לעניין החיוב במע"מ? פקודת מס הכנסה מבקשת 'להטיל מס על התוספת לעושר הנובעת מההכנסה, אשר משקפת את הכנסתו האמיתית של הנישום'...

...

הנה כי כן, בעוד החיוב במס הכנסה מבוסס על תוספת לעושר הנובעת מהכנסה, כאשר הצורך בייחוס ההכנסה ל'מקור' מסוים הולך ומתעמעם, החיוב במע"מ במסגרת עסקת אקראי מבוסס על מתן שירות המוגדר כ'עשיה בתמורה למען הזולת'. ככל שלא ניתן לזהות מתן 'שירות' בפעילות התובע המייצג, יישמט הבסיס לחיוב הגמול במע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

עם זאת, משעמד בית המשפט העליון בעניין קרן על מאפייניו העסקיים-מסחריים של גמול המשולם לתובע מייצג וקבע כי הוא הופק במסגרת מקור הכנסה של 'עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי' לפי פקודת מס הכנסה, מן הראוי כי כך ייקבע אף לעניין חבות הגמול במע"מ.

כפי שנקבע בעניין קרן, פעילותו של התובע המייצג היא בעלת אוריינטציה מסחרית כלכלית שיש לה פוטנציאל להישנות. בעניין קרן עמד בית המשפט העליון בהרחבה על פועלו של התובע המייצג וקבע כי היא מגיעה לכדי 'עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי'...

משנקבע בהלכה מחייבת של בית המשפט העליון בעניין קרן, כי החלופה המתאימה ביותר לכלול במסגרתה גמול לתובע מייצג היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אין מקום להחיל דין שונה לעניין מע"מ.

תוצאה זו עולה בקנה אחד גם עם תכליתו של חוק מע"מ, להטיל מס על בסיס רחב ככל האפשר.

(מתוך סעיפים 113 עד 117 לפסק הדין; קווי ההדגשה מופיעים במקור)

משמע, השופטת סרוסי מצאה לנכון לצקת תוכן למושג עסקת אקראי במישור המע"מ מן המושג המקביל בפקודה. כאמור, היא קבעה שהגמול המדובר אכן נבע מעסקת אקראי. ואילו בפנינו בא המערער וטוען כי פסיקתה של השופטת סרוסי – המושתתת כמצוטט על עקרונות המשמשים (גם) בתחום מס הכנסה – איננה מחייבת אותו במישור מס הכנסה ולא נוצר השתק פלוגתא. עמדה זו של המערער מוקשית מאוד.

13. למותר לציין כי החלופות האחרות של עסקת אקראי בחוק מע"מ (מכירת מקרקעין בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה) אינן רלבנטיות לענייננו ואינן מוכיחות דבר לגבי החלופה הראשונה וקרבתה לעסקת האקראי בפקודת מס הכנסה.

וכך גם לגבי הסיפא של החלופה הראשונה שבהגדרת "עסקה" בחוק מע"מ ("לרבות מכירת ציוד"): אמנם מכירת "ציוד" (לפי משמעותו המיוחדת בחוק מע"מ) תיתפס בדרך כלל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

כעסקה הונית לצורך הפקודה (ולא כעסקה פירותית הממוסה לפי סעיף 2), לא כך הדבר לגבי עסקת אקראי לפי החלופה הראשונה בחוק מע"מ, הדורשת – כמו בפקודה – אופי מסחרי.

14. אף ייתכן שעסקת האקראי בחוק מע"מ (על פי החלופה הראשונה) היא צרה מרעותה בפקודה, בכל אחד משני מובנים. אשר לחלופה של מכירת טובין, בעוד כל מקרה של מכירה עשוי, בנסיבות המתאימות, להיחשב כעסקת אקראי לפי סעיף 12(1) לפקודה, אזי למונח "טובין" בחוק מע"מ הגדרה מצמצמת, ולא כלולים בו, למשל, מקרקעין וניירות ערך³. ואשר לחלופת מתן השירות, מושג זה מוגדר רק בחוק מע"מ ונדרשים שם יסודות מסויימים, לרבות "עשייה למען הזולת". ממש מסיבה זו, כבוד השופטת סרוסי לא יכלה להסתפק בהפניה להלכת קרן – שנפסקה בקשר למס הכנסה – והיא הייתה חייבת להמשיך ולהתאים את הניתוח להקשר המע"מ:

"עדיין, נוכח טענת המערער לפיה הוא לא נתן "שירות" לחברי הקבוצה, שכן הם אינם ידועים לו, וכי פעילותו לא הייתה "למען הזולת" אלא עבור עצמו ועל מנת להגשים את האינטרס הפרטי שלו בעשיית רווח, יש מקום לקיים דיון בטענות אלו של המערער, ועל כך ייסוב הדיון להלן."

(סעיף 118 לפסק הדין בעניין מע"מ)

ודוק: ניתוח נוסף זה שנערך בפסק הדין בעניין מע"מ נדרש על רקע טענת המערער כי עסקת אקראי במע"מ היא צרה יותר מאשר במס הכנסה – וזאת על מנת להבדיל את המקרה שלו מזה שנדון בעניין קרן.

15. אינני בדעה כי "רוחבו" של חוק מס ערך מוסף והסברה שחוק זה נועד לתפוס ברשתו "כל הפעילות הכלכלית במשק", יכולים להביא לכך שכל מושג בתחום המע"מ ייחשב לרחב וגמיש יותר מאשר מקבילו בפקודת מס הכנסה. מבלי להידרש לשאלה האם התפרשותו של

³ ראו בהקשר זה, נמדר, מס ערך מוסף, פסקה 209, בעמוד 78:

"חוק מע"מ, במקורו, אימץ את 'עסקת האקראי בעלת האופי המסחרי', כמוגדר בפקודת מס הכנסה, והטיל את המס עליה, ללא אבחנה, על כל סוגי הנכסים. אולם מאוחר יותר ב- 1979 הגביל המחוקק את ההגדרה האמורה רק לגבי נכסים שהינם 'טובין', ואילו לגבי מקרקעין, המחוקק אימץ הגדרה חדשה המתבססת על זהות הקונה. התוצאה היא שכיום יש בחוק שתי הגדרות בסיסיות של 'עסקת אקראי': האחת, ההגדרה הטיפוסית של העסקה בעלת האופי המסחרי החלה לגבי טובין, והשנייה, הגדרה חדשה המבוססת על מבחן זהות הקונה החלה לגבי מכירת מקרקעין."

מהקשר הדברים אני מבין את הביטוי "ההגדרה הטיפוסית" במובאה זו כמכוון להגדרה שהלכה והתפתחה בתחום דיני מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

חוק מע"מ היא אכן גורפת הרבה יותר מזו של הפקודה (כפי שהפקודה והמקורות המנויים בה מתפרשים בעשורים האחרונים), ניצבת בפנינו כאן השוואה קונקרטיית ומצומצמת יותר: האם החלופה הראשונה של עסקת אקראי בחוק מע"מ עשויה לחול על מקרה פלוני, מבלי שאותו מקרה ייחשב גם עסקת אקראי לפי סעיף 12(1) לפקודה. נתקשה להביא כל דוגמה כזאת.

16. המערער מנסה להסתייע בפסיקת בית המשפט העליון בעניין אלמור (ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, ניתן ביום 24.10.1985). בתשובתו לבקשה דנן, גורס המערער כי בפסק דין אלמור בית המשפט:

"... נתן דעתו לכך, שהמונח 'עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי' (הוא נשוא הבקשה דנא), רחב יותר בחוק מע"מ וכולל הן אירוע פירותי והן אירוע הוני, בעוד שלעניין פקודת מס הכנסה מתייחס מונח זה, אך ורק להכנסה פירותית."
(מתוך סעיף 7 לתשובת המערער)

ברקע לטיעון זה עומד כמובן דיווח המערער דנן לפקיד השומה על הפקת רווח הון מקבלת הגמול (וראו סעיפים 19 ו-20 להלן). כלומר, לגישתו, מקרה הוני זה יכול היה להיתפס כעסקת אקראי לצורכי מע"מ מבלי להיחשב עסקת אקראי לצורכי הפקודה.

לפני שנפנה לפסק דין אלמור, יוער כי האמירה הנ"ל של המערער לפיה **"בעוד שלעניין פקודת מס הכנסה מתייחס מונח זה [עסק אקראי], אך ורק להכנסה פירותית"** לוקה, כך נראה, בכשל לוגי. הרי בהתאם לסעיף 12(1) לפקודה, תפיסתה של עסקה פלונית כעסקת אקראי עושה אותה הכנסה פירותית וממקמת אותה בחלק ב' לפקודה ולא בחלק ה' (במקרה של מכר). המונח עסקת אקראי **"מתייחס"** אך ורק להכנסה פירותית כי הוא גורם לכך שהמכירה תיחשב פירותית בשל נסיבותיה המסחריות.

17. כפי שהמערער עצמו מציין, פסק דין אלמור דן במשמעות המונח "עסק" שבחוק מע"מ וקשר הגומלין בין מונח זה למונח המקביל ("עסק") שבפקודת מס הכנסה. פסק הדין בפירוש לא דן במשמעותו של המושג עסקת אקראי מאחר שהצדדים הסכימו כי המכירה שנדונה שם (של חלקות קרקע) לא הייתה בבחינת "עסקת אקראי" – וזו הייתה "נקודת המוצא" לדיון (ראו סעיף 3 לפסק הדין). הסוגיה שכן נדונה הייתה **"האם יש חפיפה בין המובן המקובל של**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

המושג 'עסק' בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] לבין המושג הנ"ל בחוק מע"מ" (סעיף 4 לפסק הדין). על שאלה זו השיב בית המשפט העליון בחיוב.

אגב כך (ואגב אורחה) כבוד השופט ד. לוי הוסיף:

"היקף העסקות, שבגינן יוטל חיוב במע"מ, הוא אמנם רחב וכולל. בגדרו יבואו לא רק פעולות שנעשו במהלך עסק אלא גם פעולות הוניות. הפעולות במישור ההון שיחוייבו במע"מ יכול שיהיו באחד משלושת המקרים הבאים:

- א. כאשר הן נופלות בגדר הסיפא של חלופה (1) [להגדרת 'עסקה' – ה"ק], לאמור: מכירת נכס המשמש לעוסק בעסקיו ואין מכירתו מעיסוק העוסק. הדוגמה שמרבים לתתה לעניין זה היא של בעל משלח יד, עצמאי עו"ד או רואה חשבון למשל, המוכר את רהיטי משרדו. עסקה זו, הנופלת בגדר הסיפא של החלופה הנ"ל, תחויב במע"מ, הגם שברור, שאין עיסוקו של אותו עצמאי במכירת רהיטים...
- ב. מכירת נכס, שנתקיימו בו תנאי חלופה (2) שבהגדרת המונח 'עסקה' בסעיף 1 לחוק מע"מ.
- ג. עסקת אקראי, שהיא הונית במהותה, להבדיל מעסקה כזו שהיא בעלת אופי מסחרי, כאמור, למשל, בסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שבהיותה כזו נחשבת לעסקת שבפירות שתחויב במס הכנסה.

מהבחינה הנ"ל ניתן לומר, כי אמנם רחב יותר היקף החיוב בגין עסקות במע"מ מאשר בגין עסקות במסגרת הדיבור 'עסק' שבסעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]."
(קווי ההדגשה אינם במקור)

על מבואה זו אעיר שתי הערות: ראשית, הדברים נכתבו אך על מנת להצביע על השוני בין היקף החיוב במע"מ מחד ובין היקף החיוב הטמון במונח "עסק" לפי הפקודה מאידך (וכבוד השופט לוי מיד בסמוך מבהיר: "אולם, מכאן כלל לא נובע שגם משמעות הדיבור 'עסק'").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

כשלעצמו, בחוק מע"מ, רחבה יותר. שנית, כבוד השופט לוי איננו מבדיל שם בין שלוש החלופות השונות בתוך הגדרת עסקת אקראי שבחוק מע"מ – והוא מתייחס אליהן כמקשה אחת. לא יכולה להיות מחלוקת כי בהתאם לחלופה הראשונה של עסקת אקראי שם נדרש "אופי מסחרי", בדיוק כמו בסעיף 12(1) לפקדת מס הכנסה – והרי הדברים כתובים עלי חוק.

לטעמי אפוא אין פסק דין אלמור אסמכתא לכך שקיים הבדל בין עסקת אקראי במע"מ (לפי החלופה הראשונה) ובין עסקת אקראי במס הכנסה.

18. על הדמיון בין אופן בחינת עסקת האקראי לצרכי מס הכנסה במקרה הנוכחי ובין אופן הבחינה לעניין מע"מ ניתן ללמוד גם מדמיון הטיעון שהמערער עצמו העלה בשני המישורים.

להלן קטעים מתוך סיכומי המערער בערעור המע"מ בבית משפט זה (מתוך סעיפים 12 עד 17 וסעיפים 20 עד 23 לסיכומים):

"[המערער] שימש שתי תקופות כנשיא לשכת רואי החשבון בין השנים 2000 ועד 2006. בשנים אלה ייצג את הלשכה מול הרשויות השונות ובהן הכנסת ורשות המיסים.

במסגרת תפקידו, השתתף, בדיונים רבים והביא לשינוי ושיפור של תהליכים גם ברשות המיסים.

במהלך תקופות כהונתו ומתוקף תפקידו כאמור, גילה רו"ח מנירב כי רשות המיסים ושע"מ מטילים חיובים שגויים ושאינם כדין, על ציבור המייצגים...

בעקבות גילוי זה ניסה המערער לפעול בכל דרך אפשרית לתיקון המעוות ובין היתר לשכנע את רשות המיסים לחזור בה מהחיובים כאמור... משסיים את כהונתו כנשיא, ולמגינת ליבו, רשות המיסים, לא עשתה דבר כדי לתקן את החיובים כאמור, לא נותרה בידו ברירה, אלא להמשיך ולפעול באופן אישי לתיקון המעוות ובין היתר באמצעות הגשת תביעה ייצוגית.

המשך פעילותו האישית של מר מנירב נבע מסירובו של ממשיכו בתפקיד נשיא לשכת רואי החשבון וכן הועד המרכזי של לשכת רואי החשבון, ליטול על עצמם את המשך הפעילות לתיקון המעוות...

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

... מטרת התביעה הייצוגית לא הייתה עשיית רווח ובוודאי שלא מתן שירות ו/או ביצוע עסקה משום סוג.
אין חולק, כי רו"ח מנירב פעל ללא לאות, גם במהלך הדיונים המשפטיים, תוך נסיונות בלתי פוסקים להשיג תיקון המעוות ללא צורך בהכרעת בית המשפט. עובדה שהביאה בין היתר, להתארכות הדיונים שנים ארוכות ובאופן שאינו מותיר כל ספק, כי הוא עומד בסתירה גמורה לרצון להשגת רווח מהיר...
בניגוד ובשונה מתובע שמטרתו עשיית רווח ואשר התמריץ שלו הינו בצורת פיצוי, הוכח ללא סייג, כי רו"ח מנירב, המשיך כאמור, במגעים ובניסיונות בלתי פוסקים לשכנע את רשויות המס לבצע תיקון המשגה לרבות באמצעות מתן האפשרות פעמים חוזרות ונשנות לבצע חדילה. מצב, שללא עוררין, היה מקטין משמעותית, אפשרות של קבלת פיצוי ולמצער את גודלו. "

והנה הטיעון בפני מותב זה, בנושא המיסוי לפי פקודת מס הכנסה:

"בשנים 2000-2006 שימש המערער כנשיא לשכת רואי החשבון בשתי תקופות כהונה. כמו כן, שימש המערער כיושב ראש ועדת המיסים והקשר עם רשות המיסים בלשכת רואי החשבון. במהלך תקופת כהונתו מצא המערער, כי רשות המיסים מטילה על ציבור המייצגים חיובים שגויים, בקשר עם התחברות מייצגים לתוכנת שע"מ. על רקע זה החלה מסכת פניות והתכתבויות של המערער מול רשות המיסים בניסיון לבטל את החיובים, ללא צורך בנקיטת הליכים משפטיים.

ביום 12.2.2007, לאחר שהליקויים לא תוקנו במשך שנים, ולאחר שמחליפיו של המערער בנשיאות לשכת רואי החשבון, לא נטלו על עצמם להמשיך ולטפל בנושא, החליט המערער, כחלק בלתי נפרד משליחותו הציבורית, להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים בטענה לגביית כספים שלא כדין ממייצגים בקשר עם שימוש במערכת שע"מ...

לימים, לאחר שלל הליכים משפטיים וגלגולים שונים, שתקצר היריעה מלפרטם בשלב זה, התקבלה התביעה.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

המדובר באירוע יוצא דופן. ראשיתו, בפניות לרשות המיסים משנת 2000 ואילך, המשכו בהליך תובענה ייצוגית שהתברר לאורך שנים רבות. את הדיון בעניין יזם המערער במסגרת פעילותו הציבורית כנשיא לשכת רואי החשבון – ועל מנת להגן על זכויותיהם של רואי החשבון במסגרת ארגון מקצועי, ולא כיועץ פרטי וכמי שביקש להשיא רווחים בגין מעורבותו בעניין. למעשה, ההיפך הוא הנכון, המערער פעל במשך שנים מבלי שציפה לגמול, ומתוך תקווה שהחייבים השגויים יתקנו ללא צורך בנקיטת הליכים משפטיים (כמו שנהג בנושאים נוספים). הגם שבסופו של עניין נקבע גמול לזכותו, לא זו היתה המוטיבציה הבסיסית של המערער בבירור המחלוקת.

(מתוך סעיפים 37, 38 ו-42 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור בהליך דנן).

הדמיון בהצגת הרקע הרלבנטי בשני מישורי המיסוי ממחיש כיצד המערער עצמו תפס את מהות המחלוקת כמשותפת לשני המקרים.

19. בעוד המערער בהליכי המע"מ טען לאי חבות בכלל, בהליך מס הכנסה סיווג המערער את קבלת הגמול כאירוע רווח הון:

”בעניין קרן טען המערער, כי הגמול פטור לחלוטין ממס – ואיננו מהווה הכנסה בידי הנישום בשנת המס, ובית המשפט הניח, כי הגמול איננו נושא אופי הוני...
מנגד, במקרה שלפנינו, זו בדיוק נקודת המחלוקת – המערער טוען, כי הפיק הכנסה הונית, בעוד המשיב טוען, כי המדובר בהכנסה פירותית מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.”
(מתוך סעיף 13 לתשובת המערער לבקשה הנדונה)

יש לציין כי גרסת רווח ההון איננה מבוארת בנימוקי הערעור בהליך הנוכחי, וכל שנאמר הוא כי “... אין מדובר בהכנסה פירותית אלא ברווח הון, מקורה של הזכות בתביעה כנגד רשות המיסים – כרשות ממשלתית” (מתוך סעיף 43 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור).

כן יוער כי בדיווחו למס הכנסה לשנת המס 2016 כתב המערער הסבר כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 49614-01-23 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

"לעניות דעתי, בנסיבות התביעה הספציפית שלי, מדובר בתשלום שאינו חייב במס גם עפ"י המבחנים שנקבעו בפס"ד חיים קרן.

חרף האמור לעיל, בכדי למנוע ויכוחים והתדיינות ארוכה עם רשויות המס, החלטתי ללכת לחומרה ולדווח על התשלום שקיבלתי כהכנסה הונית, תוך שמירת זכויותיי לטעון בעתיד כי מדובר בתשלום שאינו חייב במס."

כלומר, המערער עצמו איננו ממש דוגל בגישת רווח ההון כמתאימה למקרה.

20. ממילא אין בטענה זו כדי להועיל מערער בהקשר הנוכחי – של השתק פלוגתא - וזאת משתי סיבות:

(א) ראשית, אף אם יתקבל טיעונו של המערער כי הגמול שולם לו כ"תמורה" עבור מכירתו של "נכס", כמשמעות מונחים אלה בחלק ה' לפקודת מס הכנסה (שענינו "רווחי הון"), אזי עדיין עשוי לחול הכלל הקבוע בסעיף 89(ג) לפקודה, לפיו:

"ריווח ממכירת נכס העשוי להתחייב במס, הן לפי הפרק הראשון לחלק ב' והן לפי חלק זה או חלק ה1, יראוהו כחייב במס לפי הפרק הראשון לחלק ב' בלבד..."

דהיינו, הטיעון כי נמכר "נכס", אף אם הוא יתקבל, איננו מבטל מניה וביה את האפשרות כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ואין בטיעון זה כדי להראות שעסקת אקראי לפי הפקודה שונה מעסקת אקראי לפי חוק מע"מ. הרי מכירת טובין הנתפסת לפי נסיבותיה על פי החלופה הראשונה של עסקת אקראי בחוק מע"מ עשויה להוות עסקת אקראי גם לצורך הפקודה, אפילו אם אותם טובין הם בבחינת "נכס" כמשמעותו בחלק ה' לפקודה.

(ב) שנית, ככל שהמערער באמת גורס כי הגמול שולם כנגד מכירת נכס, הרי טיעון זה מתנגש חזיתית עם מה שנטען על ידיו קודם לכן בערעור במע"מ. הנה בסיכומיו בערעור המע"מ כותב המערער (סעיפים 48 ו-49):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

"על פי חוק מע"מ על מנת שפעילות מסויימת תהיה עסקת אקראי היא צריכה לעמוד במספר תנאים: א. מכירת טובין או מתן שירות באקראי. ב. המכירה או השירות בעלי אופי מסחרי. בנוסף, קובע הדין כי כדי לקיים תנאים אלה, צריך גם להיות 'מקבל שירות'.
בנסיבות דנן אין חולק שגמול לתובע מייצג אינה מכירת טובין, ויש לבדוק אם הגמול הוא עבור מתן שירות, בעל אופי מסחרי."
(קו ההדגשה איננו במקור)

בעקבות עמדה נחרצת זו ("אין חולק"), כבוד השופטת סרוסי כלל לא נדרשה לחלופת מכירת הטובין והדיון בפסק הדין בעניין המע"מ נסב אך ורק על חלופת מתן השירות (וראו בייחוד סעיף 110 שם, בו מחודדת המחלוקת בין הצדדים). ויודגש: הגדרת המונח "שירות" בסעיף 1 לחוק מע"מ **מוציאה** את האפשרות של מכירה ("עשיה... שאיננה מכר").

סתירה זו בין המצג בהליך המע"מ (הגמול איננו נובע ממכירת טובין) ובין המצג בהליך מס ההכנסה (הגמול הוא רווח הון שמקורו בזכות התביעה נגד רשות המסים) מקימה **השתק שיפוטי** (כפי שפקיד השומה אכן טוען בסעיף 2 לתגובתו לתשובת המערער לבקשה דנן).

כלל "ההשתק השיפוטי"

"... מונע מבעל דין להעלות טענות סותרות בשני הליכים שונים, גם כאשר מדובר ביריבים שונים. ההליך השיפוטי אינו 'תכנית כבקשתך', ובעל דין אינו רשאי לטעון דבר והיפוכו בהליכים שונים... כלל זה נחשב מעקרון תום-הלב, ותכליתו למנוע פגיעה בבעל הדין שכנגד, בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט..."
(מתוך סעיף 35 לחוות דעתו החולקת של כבוד השופט סולברג ברע"א 2401/21 סאמי ג'אעוני נ' נחלת שמעון בע"מ, ניתן ביום 1.3.2022)

יצוין כי כאן אף מתקיים היבט "ההצלחה הקודמת" הנדרש לפי אסכולה אחת בנושא ההשתק השיפוטי, וכפי שהוסבר, המערער טען בערעור המע"מ כי לא מדובר במכירת טובין (כחלופה אפשרית של עסקת אקראי) ובית המשפט אכן מיקד את הדיון אך בחלופת ה"עשיה בתמורה למען הזולת" (קרי, מתן שירות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 23-01-49614 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

קיום ההשתק השיפוטי במקרה הנוכחי, נוסף על השתק הפלוגתא, מחזק את המסקנה כי אין להתיר דיון חוזר בסוגיית עסק האקראי.

21. בית המשפט לא יקבל כלאחר יד טענת השתק פלוגתא כאשר משמעות הדבר היא חסימה מראש של בירור נושא מסוים ואימוץ עמדתו של אחד המתדיינים ללא דיון לגוף העניין. אולם אין ספק כי מוסמך בית המשפט לעשות כן מכוח תקנה 43 לתקנות סדר הדין האזרחי ("בית המשפט רשאי לדחות תביעה בכל עת בשל קיומו של מעשה בית דין, התיישנות או מכל נימוק אחר, שלפיו הוא סבור כי ראוי ונכון לדחות את התביעה"); ודומה כי חובתו של בית המשפט לעשות זאת כאשר כפילות הדיון ובזבוז המשאבים הם מובהקים. כך אני רואה את הנסיון לחדש את הפולמוס בסוגיית עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי במקרה הנוכחי, לאחר שהדברים מוצו בערעור המע"מ ולמערער היה כבר את יומו בבית משפט בנושא זה.

22. לבסוף, לא שוכנעתי כי יש להימנע ממתן החלטה בנושא טיעון עסקת האקראי עד לקיום בירור טענות הסף שהעלו המערערים בנוגע לשומות שעומדות בבסיס הערעור לשנת 2016 (טיעון בעניין זה מצוי בסעיף 14 לתשובת המערער לבקשה דנן). עיקרן של טענות סף אלו – המפורטות בסעיפים 44 עד 49 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור לשנת 2016 – איננו נוגע לסוגיית תשלום הגמול.

עם זאת, ועל מנת שלא לעקר מראש את תוקף הטיעון הכללי יותר המועלה בסעיפים 44 עד 46 בכל הקשור למיסוי הגמול, אני מוצא לנכון להציב את ההחלטה הנוכחית באופן הבא: ככל שתדחה טענת המערער בדבר העדר סמכות לערוך את השומה לפי מיטב השפיטה (או ייקבע כי פגם שנפל בעריכת שומה זו לא גורע מתוקף הצו מושא הערעור), אזי הערעור בנושא סיווג הגמול (עסקת אקראי) יידחה. כך או כך, אין מקום לדון שוב בסוגיית סיווג הגמול. אין בדברים אלה כדי להביע כל עמדה אשר לסיכוי הנטען בסעיפים 44 עד 46 לנימוקי הערעור להתקבל.

23. אין צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"א שבט תשפ"ד, 31 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.

חתימה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 ינואר 2024

ע"מ 49614-01-23 מנירב ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 1

ה' קירש, שופט