



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5188/20

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ע' פוגלמן
כבוד השופט ע' גרוסקופף
כבוד השופט י' כשר

המערער: מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז

נ ג ד

המשיבה: דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו מיום 22.03.2020 בע"מ 27953-11-18 שניתן על ידי כבי השופט אבי גורמן

תאריך הישיבה: ה' בתמוז התשפ"ב (04.07.2022)

בשם המערער: עו"ד חן אבידוב; עו"ד אדם טהרני

בשם המשיבה: עו"ד יעקב קסטל

פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

המשיבה, חברה בשם דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ (להלן: דומסטרוי) נרשמה כ"עוסק" לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ או החוק), בשלב בו טרם החלה בניהול פעילות עסקית, וזאת בהתאם להוראה המאפשרת רישום כאמור ל"אדם שהוכיח... שהוא מקים עסק" (סעיף 52(ב) לחוק). כעבור מספר שנים, במהלכן ניהלה ענייניה מול רשויות המס כעוסק, התברר כי אין היתכנות להקמת המיזם בו הייתה דומסטרוי מעוניינת, ובעקבות זאת הוגשה על ידיה בקשה לביטול רישומה כעוסק באופן רטרואקטיבי. מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז (להלן: המערער או מנהל מע"מ תל אביב) דחה את הבקשה לבטל את הרישום למפרע. המשיבה

ערערה על החלטה זו, ובית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט אבי גורמן) קיבל את ערעורה, והורה על ביטול הרישום באופן רטרואקטיבי. מכאן הערעור שלפנינו. אקדים תוצאה לדיון, ואבהיר כי לדידי דין הערעור להתקבל.

רקע והשתלשלות העניינים

1. דומסטרוי הוקמה על ידי מר שלום שי ומר סרגיי קדריאשוב בשלהי שנת 2004, ונרשמה כעוסק בתחום הבנייה. כעבור מספר שנים, בשנת 2008, הפסיקה דומסטרוי את פעילותה, ותיק העוסק שלה נסגר לבקשתה בשנת 2010. את מעמדה הנוכחי כעוסק, אשר עומד בבסיס ערעור זה, קיבלה דומסטרוי בשנת 2014, ומאז בעלי מניותיה הם מר שלום שי ובנו מר שמעון שי, שניהם בעלי ניסיון בענף הנדל"ן.

2. רישומה השני של דומסטרוי כעוסק בא בעקבות היערכות שביצעה להקמת בית מלון בשכונת כרם התימנים בתל אביב (להלן: התוכנית להקמת בית מלון). כחודש לאחר רישום זה, ולאחר קבלת חוות דעת שהזמינה בנוגע לכדאיות הכלכלית של התוכנית להקמת בית מלון, היא רכשה, ביום 9.2.2014, את מלוא הזכויות בנכס המקרקעין ברחוב רבי עקיבא 3 פינת אלשיך 25 בתל אביב, הידוע כגוש 7465 חלקה 17 (להלן: הנכס). בנכס שלוש דירות (להלן: הדירות) וארבעה חללים אחרים (להלן: יחידות הסטודיו).

3. תמורת הנכס שילמה דומסטרוי למוכר – שהיה גורם פרטי – 10,800,000 ש"ח. בהתאם לתקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ), הוציאה דומסטרוי בגין הרכישה "חשבונית ערוכה על שמה", המכונה חשבונית מס עצמית (להלן: החשבונית העצמית). כעוסק על פי חוק מע"מ, היא דיווחה על מס העסקאות הגלום בחשבונית – 1,944,000 ש"ח, וניכתה מס תשומות בגובה אותו סכום. בהתאם לכך, דומסטרוי דיווחה למנהל מיסוי מקרקעין על שווי עסקה נמוך ב-18% מהתמורה ששילמה בפועל, ועל ידי כך הפחיתה את מס הרכישה בו התחייבה תוך הסתמכות על החשבונית העצמית שהוציאה.

4. ממועד רכישת הנכס פעלה דומסטרוי לקידום התוכנית להקמת בית מלון. במסגרת פעילות זו היא העסיקה אנשי מקצוע שונים לפיתוח הנכס כבית מלון, וביצעה באמצעותם עבודות לחיזוק הנכס, שעלותן הייתה כ-400,000 ש"ח. בהיותה רשומה כעוסק, דומסטרוי קיזזה מס תשומות ביחס להוצאות בהן נשאה בגין פעולות אלו. בנוסף פינתה דומסטרוי דייר מוגן שדר באחת הדירות בנכס בתמורה ל-1,600,000 ש"ח, ובמקביל פעלה מול גורמי עירייה שונים בכדי להשיג אישורי בנייה להקמת המלון.

5. החל משנת 2014 השכירה דומסטרוי את היחידות המצויות בנכס – את הדירות למטרת מגורים, ואת יחידות הסטודיו כחלל לאחסון ויצירת דברי אמנות. היקף ההכנסות מדמי השכירות לשנים 2014-2017 היה בסך 553,602 ש"ח, כאשר דומסטרוי הנפיקה חשבוניות למשכירים, דיווחה למערער על המס הגלום בתשלומים שקיבלה, וניכתה את מלוא מס התשומות בגין הוצאות בהן נשאה לצורך השכרת יחידות הנכס ואחזקתן. יצוין, בהקשר זה, כי דומסטרוי דיווחה למשיב על כלל דמי השכירות שהכניסה, וזאת למרות הוראת סעיף 31(1) לחוק מע"מ שלפיה השכרת דירות מגורים פטורה ממס.

6. ביום 3.1.2018 הגישה דומסטרוי למערער בקשה להחזר מס תשומות בסך של 50,000 ש"ח. הבקשה אושרה כעבור מספר ימים על ידי המערער, כאשר במקביל לאישורה החל להניע הליך ביקורת למשיבה. קורותיו של הליך ביקורת זה חורג ממסגרת העובדות הרלוונטית להכרעתנו, ולפיכך אסתפק בכך שאציין כי הליך זה הוקפא לבסוף.

7. בין לבין, ביום 1.12.2015 נכנס לתוקפו חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2015-2016), התשע"ו-2015 (להלן: חוק התכנית הכלכלית). במסגרת החוק נוספה לסעיף 151 לחוק התכנון והבנייה, התשכ"ה-1965 הוראת שעה שלפיה "במרחב תכנון שחלות עליו הוראות סעיף זה לא יינתן ולא יחודש היתר לשימוש חורג ביחידות דיור בשימוש שאינו למגורים" (להלן: חוק התכנון והבנייה ו-הוראת השעה, בהתאמה), ונקבע כי הוראה זו תחול, בין היתר, על מרחב התכנון המקומי במחוז תל אביב (סעיף 151(ה) לחוק התכנון והבנייה). תוקפה של הוראה זו נקבע במקור עד ליום 31.12.2020. יוער כי בשלב מאוחר יותר הוארך תוקף הוראת השעה עד לתאריך 6.7.2021. משמעותה של הוראת השעה, בראיית היוזמה העסקית של דומסטרוי, היא שמבחינה מעשית לא ניתן לעת הזו, וכל עוד הוראת השעה בתוקף, לקדם את התוכנית להקים בית מלון בנכס.

8. ביום 22.2.2018, דהיינו כארבע שנים לאחר רישומה כעוסק, פנתה דומסטרוי למשרדי המערער ועתרה לביטול רישומה כעוסק באופן רטרואקטיבי – החל ממועד רישומה בשנת 2014 (להלן: ביטול רטרואקטיבי או ביטול למפרע) – זאת, בהתבסס על סעיפים 61(א) ו-63 לחוק מע"מ (להלן: בקשת הביטול). דומסטרוי נימקה את בקשתה בכך שחרף התוכנית להקמת בית מלון בנכס, "כוח עליון" בדמות הוראת השעה מונע ממנה לעשות כן. במסגרת בקשתה התחייבה דומסטרוי להשיב את מס התשומות שניכתה מאז רישומה, מלבד המס שניכתה באמצעות החשבונית העצמית שהוציאה.

9. המערער דחה את בקשתה של דומסטרוי בהחלטה מיום 7.8.2018. את החלטתו נימק המערער, בין היתר, בכך שהחל מיום רישומה כעוסק נקטה דומסטרוי בפעילות עסקית של ממש לשם מימוש התוכנית להקמת בית מלון; בכך שדומסטרוי מתנהלת אל מול רשויות המס וצדדים שלישיים כעוסק; ובכך שעל פי הדין, משנרשמה דומסטרוי כעוסקת לפי סעיף 52(ב) לחוק, דינה לכל דבר ועניין כדין עוסק. על החלטה זו הגישה דומסטרוי ערעור לבית משפט קמא, בהתאם לסעיף 64 לחוק מע"מ.

פסק דין קמא

10. בפסק דין מיום 22.3.2020, קיבל בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו את ערעורה של דומסטרוי, וקבע כי רישומה כעוסק יבוטל למפרע (להלן: פסק הדין). בחלקו הראשון של פסק הדין, בחן בית המשפט את מעמדה של דומסטרוי כעוסק על פי ההגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק מע"מ. נקודת המוצא לבחינה זו, כך קבע בית המשפט, נעוצה בטיבו הדקלרטיבי של הרישום כעוסק, שלאורו רישומה של דומסטרוי אינו מעיד בהכרח על היותה עוסק לעניין החובות החלות עליה. בית משפט קמא הציב במוקד בחינתו את השכרת ארבע יחידות הסטודיו, החיל את המבחנים שנקבעו בע"א 4377/17 גיבשטיין נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) (להלן: עניין גיבשטיין), וקבע כי אין לראות בהשכרת היחידות בנכס "פעילות עסקית" כמובנה בחוק. בנמקו קביעה זו, בית המשפט הדגיש כי חלק ניכר מהנסיבות שברגיל היו מובילות לסיווג דומסטרוי כעוסק אינן צריכות להשפיע על ההכרעה במקרה שלפניו בהיותן מכוונות לתכנית שלא התממשה – הפעלת עסק של בית מלון, ולא לפעילות העסקית שהתרחשה – השכרת יחידות הסטודיו.

11. בהמשך לאמור, בית משפט קמא דחה אף את טענת מנהל מע"מ תל אביב שלפיה המצג המתמשך שהציגה דומסטרוי בדבר היותה עוסק – ובתוך כך בקשתה לחדש את רישומה כעוסק; החשבונית העצמית שהוציאה בעת רכישת הנכס; דיווחיה התקופתיים למערער אשר כללו דיווח על עסקאותיה כחייבות במס וניכוי מס תשומות; ודוחותיה השנתיים לפקיד השומה בגדרם היא קיזזה הפסדים צבורים לפי סעיף 28 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה) – משתיקה מלטעון כי אין לסווג את פעילותה כפעילות עסקית. בית המשפט קבע כי טענה בניגוד למצג כאמור אמנם תקבל רק במקרים חריגים, אך כי נסיבות המקרה דנן, ובעיקר תום ליבה של דומסטרוי ושינוי הנסיבות החיצוני שנגזר עליה, נופלות בתחומם של מקרים אלו. לדידו של בית משפט קמא, אף הזמן שחלף בין המועד בו נכנסה לתוקפה הוראת השעה לבין מועד הגשת בקשת הביטול על ידי דומסטרוי לא יכול לסייע למנהל מע"מ תל אביב, לאור גרסתה של

דומסטרוי – אותה קיבל בית המשפט – שלפיה היא הקדישה זמן זה לבחינת חלופות עסקיות.

12. על רקע קביעות אלו, בית משפט קמא נדרש לשאלת המועד ממנו יחול ביטול רישומה של דומסטרוי. בית המשפט קיבל את טענת דומסטרוי שלפיה בהיעדר ביצוע עסקאות, על פי מובנן בחוק מע"מ, במשך הזמן בו הייתה רשומה, מוצדק להחיל את תיקון הרישום למפרע. בית המשפט הוסיף, בהקשר זה, כי "בנסיבות המצדיקות זאת, יש [אף] להימנע מגישה טכנית בה... יתחייב אדם בגין דיווח שעשה בתום לב ואשר תאם את המציאות לאשורה באותה העת, אף אם בדיעבד מתברר כי זו לא התממשה" (פסקה 41 לפסק הדין). לחיזוק מסקנתו הוסיף בית המשפט כי הביטול למפרע לא יגרום כל נזק, שכן אם דומסטרוי תפעיל בכל זאת בית מלון בנכס, אין ספק כי הן העסקאות הכרוכות בכך והן מכירה עתידית של הנכס יתחייבו במס. נוכח כל אלו, בית המשפט הורה על ביטול הרישום למפרע ועל ביטול החשבונית העצמית. כפועל יוצא של הכרעה זו, נקבע כי דומסטרוי תשיב למנהל מע"מ תל אביב את מס התשומות שניכטה, וכי היא זכאית להשבת המע"מ בגין העסקאות שעליהן דיווחה.

על פסק דין זה הוגש הערעור דנן.

עיקרי טענות הצדדים

13. המערער טוען כי יש לבטל את פסק הדין וזאת ממספר טעמים. ראשית, נטען כי דומסטרוי מנועה מלטעון כי היא אינה עוסק לאחר שהציגה מצג ממושך שלפיו היא עוסק המנהל פעילות עסקית – מצג שכלל רישום כעוסק, פעילות כעוסק, התנהלות כעוסק ודיווח כעוסק – ונהנתה מהיתרונות הגלומים במעמד זה.

14. שנית, המערער טוען כי בניתוחו של בית משפט קמא את סיווג דומסטרוי כעוסק נפלו שגיאות שונות, וכי דומסטרוי הייתה עוסק ממועד רישומה הן לפי סעיף 52(ב) לחוק – כ"אדם שהוכיח... שהוא מקים עסק" (להלן: חלופת עסק בהקמה), והן לפי הגדרת "עוסק" הקבועה בסעיף 1 לחוק (להלן: חלופת עוסק בפועל).

באשר לחלופת עסק בהקמה, המערער טוען כי מעת שנרשמה דומסטרוי כעוסק לבקשתה, לאחר שהוכיחה להנחת דעתו כי בכוונתה להקים עסק – הרי היא כעוסק לעניין חוק מע"מ לכל דבר ועניין. בהקשר זה גורס המערער כי בניגוד לגישה בה נקט בית משפט קמא, היות עוסק על פי חלופת עסק בהקמה אינו מותנה בביצוע עסקאות בפועל.

עוד מדגיש המערער כי בעוד שבית המשפט הכתיר את המקרה כחריג וכמורכב מנסיבות מיוחדות, למעשה ישנם מקרים רבים בהם אדם נרשם כעוסק לפי סעיף 52(ב) לחוק, ולבסוף אינו מצליח להקים את העסק המתוכנן מסיבות שאינן תלויות בו.

באשר לחלופת עוסק בפועל, המערער טוען כי החלת המבחנים שנקבעו בפסיקה על פעילותה של דומסטרוי הן בנוגע להקמת בית המלון והן בנוגע להשכרת היחידות בנכס, מובילה להכתרתה כפעילות עסקית. בהקשר זה מציין המערער את מומחיותה ובקיאותה של דומסטרוי בתחום הנדל"ן אשר באות לידי ביטוי בזהות בעלי מניותיה, בקשר שלה לחברת דונה חברה לבניה ולהנדסה בע"מ, ובעצם השכרת היחידות ב"תקופת הביניים עד להקמת בית מלון", כלשון המערער (פסקה 26 לסיכומי המערער); את פעולות ההשבחה שנקטה דומסטרוי ביחס לנכס; את אופי המימון אשר שימש לרכישת הנכס; את אופייה המאורגן והשיטתי של פעילותה העסקית; ואת יחסה של דומסטרוי עצמה לפעילותה, כפי שעולה מדיווחיה לרשויות המס.

15. מכל מקום, גורס המערער, אף אם אכן יש מקום לבטל את רישומה של דומסטרוי כעוסק, הרי שיש לעשות זאת מכאן ואילך ולא למפרע. לדברי המערער, בפסיקה נקבע כי ביטול למפרע של רישום כעוסק ייעשה רק במקרים חריגים ביותר, אשר בהם ברור כי הרישום היה נגוע במצג שווא בדבר הפעילות העתידית של העוסק שנרשם, וברי כי המקרה שלפנינו אינו נמנה על מקרים אלו. המערער מדגיש כי כלל זה, המצמצם את ההכרה בביטול למפרע כאמור, מוצדק לאור ההשלכות המשמעותיות של ביטול כזה על פעולות שנעשו אל מול צדדים שלישיים, אשר קיבלו חשבוניות מס מהמבקשת ויש להניח כי ניכו, ככל שהם עוסקים, את מס התשומות הגלום בחשבוניות תוך הסתמכות על הרישום הקיים. במצב דברים כזה, טוען המערער, יש בביטול רישום למפרע כדי לפגוע באופן משמעותי בקופה הציבורית. במקרה דנן, תכניתה המקורית של דומסטרוי להקמת בית מלון פגשה בתרחיש עסקי אפשרי – אי קבלת היתר לשימוש חורג – אשר את הסיכון לגביו היא נטלה על עצמה כאשר ביקשה להירשם כעוסק. משכך, ביטול רישומה כעוסק ראוי שיצא לפועל, אם בכלל, מעת זניחת התכנית להקמת בית מלון – היא יום הגשת הבקשה לביטול, יום 22.2.2018.

16. דומסטרוי, מנגד, דוחה את טענות המערער, סומכת את ידיה על פסק הדין קמא, וגורסת כי יש להותיר על כנו את תוצאותיו. לשיטתה של דומסטרוי, משמעותה של גישת המנהל היא כי סעיף 52(ב) לחוק מרחיב הלכה למעשה את הגדרת "עוסק" הקבועה בסעיף 1 לחוק, ובכך היא מערבת באופן שגוי בין סוגיית הגדרת העוסק (או היות עוסק) לבין סוגיית הרישום כעוסק. לפי מצב הדברים הנכון, אשר מעוגן בדין, לדידה, המבחן

לקיומו של עוסק הוא אובייקטיבי ואינו תלוי בכוונתו והצהרתו של האדם, אלא בשאלה האם הוא מכר נכס, נתן שירות או ביצע עסקת אקראי, כקבוע בסעיף 1 לחוק. על רקע זה, דומסטרוי טוענת כי למצבים דוגמת המקרה דנן, בהם אדם נרשם כעוסק לצורך הקמת עסק, אך בפועל לא הפך להיות עוסק ולפיכך אינו נמנה על "החייבים ברישום" (סעיף 61(א) לחוק), מיועדת סמכות הביטול הקבועה בסעיף 61(א) לחוק. לשון אחר, לגישת דומסטרוי, סמכות המערער לבטל רישום כעוסק מכוונת למצבים בהם בא לידי ביטוי הפער הנ"ל שבין רישום לבין היות עוסק, אף אם פער זה מתגלה בדיעבד.

17. באשר למועד תוקפו של ביטול הרישום, דומסטרוי סבורה כי בשונה ממי שמכר נכס או נתן שירות והפסיק את פעילותו, תוקף ביטול רישומו של מי שביקש להקים עסק אך לא הצליח בכך, על פי סעיף 61(א) לחוק, צריך לחול כבר ממועד רישומו המקורי. דומסטרוי טוענת בהקשר זה כי גישה כזו מוצדקת בייחוד במקרה דנן, בו לביטול למפרע בנסיבות המקרה אין השלכות של ממש על צדדים שלישיים, לשיטתה, ובו המדינה היא שהכשילה את תכניתה העסקית באמצעות תיקון הוראת השעה. עוד היא טוענת כי במקרים אחרים המערער ביקש לבטל את הרישום בדיעבד, כמבוקש במקרה דנן, וכי הסטנדרט הכפול שהוא מפעיל, לשיטתה, צריך לעמוד לחובתו.

18. לבסוף, במישור הדיוני, דומסטרוי גורסת כי טענות המערער בנוגע לחלופת עסק בהקמה, על פיה אדם ייחשב כעוסק אך בשל כוונתו והצהרתו, וזאת גם אם לא ניהל פעילות עסקית בפועל, מהווה הרחבת חזית, ועל כן אין מקום לדון בה במסגרת הערעור. יצוין כבר עתה כי בטענה זו לא מצאתי ממש. טענת המערער שלפיה סעיף 52(ב) לחוק מקים מעמד של עוסק עלתה בהליך קמא במספר הזדמנויות. כך נטען באופן מפורש במסגרת פסקה 3 לסיכומי המערער בהליך קמא, וכך עלה בפסקה 19 להחלטת המערער מיום 7.8.2018. העובדה שבית המשפט קמא לא עסק בהרחבה בטענה זו בפסק הדין, אינה חוסמת את דרכו של המערער מלהתבסס עליה בהליך הערעור.

19. ביום 4.7.2022, לאחר שהוגשו אף סיכומי תשובה מטעם המערער, התקיים דיון בערעור. במסגרת הדיון שבו הצדדים על עיקרי טענותיהם תוך הדגשת סוגיות ספציפיות: המערער הרחיב בנוגע לנתיב ההפיכה לעוסק מכוח חלופת עסק בהקמה, ועמד על השלכות הרוחב הבלתי רצויות של פסק דין קמא; ודומסטרוי, מצדה, ביקשה לשוב ולחדד בפנינו את אופיו הייחודי של המקרה אשר לשיטתה מטה את הכף לטובת דחיית הערעור.

20. לבסוף, ולמען שלמות התמונה, יצוין כי דומסטרוי הגישה בקשה מוסכמת לצירוף ראיות, שעניינן הדוחות המתוקנים שהגישה למערער בהתאם לפסק דין קמא. ראיות אלו צורפו לתיק הראיות שלפנינו, ולנו לא נותר אלא להכריע.

דיון והכרעה

21. במוקד התיק דנן ניצבת החלטת המערער לדחות את בקשתה של דומסטרוי לביטול למפרע של רישומה כעוסק, וזאת לאור כישלון התוכנית להקמת בית מלון בנכס. משכך, השאלה העיקרית הטעונה הכרעה היא האם המקרה שלפנינו נמנה על המקרים בהם ביטול רטרואקטיבי כזה מוצדק.

22. למען הסדר הטוב, ובהמשך לדרך הילוכו של בית משפט קמא, אתייחס לשאלה זו כמורכבת משתי סוגיות: האחת, מעמדה של דומסטרוי כעוסק, וזאת כגורם מכריע בבחינת סמכותו של המנהל להורות על ביטול רישומה; והשנייה, מתחם המקרים בהם ביטול רישום למפרע מוצדק. כפי שיוצג להלן, בשונה מבית משפט קמא, אני סבור שרישומה של דומסטרוי כעוסק במסלול שמתווה סעיף 52(ב) לחוק (חלופת עוסק בהקמה), מקים עליה מעמד של עוסק, וזאת גם אם בדיעבד מתברר שלא קיימה פעילות עסקית (דהיינו, גם אם בדיעבד מתברר שאינה עונה על הגדרת עוסק בפועל). משכך, ובהינתן שבעניינו לא מתקיימים התנאים שנקבעו בפסיקה לביטול רטרואקטיבי של רישום כעוסק, לא ניתן היה להיענות לבקשתה של דומסטרוי לבטל את רישומה בדיעבד. ממילא, במסגרת ההכרעה בערעור איני נדרש לבחינת תחולת הגדרת "עוסק" לפי סעיף 1 לחוק על פעילותה של דומסטרוי (דהיינו, לפי חלופת העוסק בפועל) ואף לא לדיון בטענת המניעות שהעלה המערער.

בכדי להשיב על השאלה שבמוקד הערעור, אפתח בהצגת הוראות הדין אשר מתוות את מסגרת הדיון ומשם אעבור לפרשנותן ולתחולתן על נסיבות המקרה דנן.

רישום כעוסק וביטול רישום: הוראות הדין

23. פרק י' לחוק מע"מ שכותרתו "רישום", מסדיר מנגנון פיקוח על גביית מע"מ ועל ניכוי מס תשומות בדרך של רישום בספריו של המנהל (ראו יעקב פוטשבוצקי חוק מס ערך מוסף, בעמ' 401 (1996) (להלן: פוטשבוצקי); אהרן נמדר מס ערך מוסף – חלק

שני 727 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדד)). סעיף החוק הפותח את הפרק, סעיף 52, מורה כדלקמן:

52(א). עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד
ובדרך שנקבעו.
(ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים
עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר וענין
כדין עוסק.

בפשטות, סעיף 52 לחוק מתווה שתי דרכים לרישום חייבים במס. האחת, הקבועה בס"ק (א), מקימה חובה על עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי להירשם ככאלו באופן הקבוע בתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 (להלן: תקנות רישום). זו חלופת עוסק בפועל, שהיא העורק הראשי של מנגנון הפיקוח על גביית המס והשער בו עוברים מרבית חייבי המס. הדרך השנייה, הקבועה בס"ק (ב), מאפשרת רישום כעוסק של אדם ששכנע את המנהל שהוא מקים עסק – בכפוף לבחירתו של האדם ולשיקול דעתו של המנהל. זו חלופת העסק בהקמה. מטרתו של הנתביב השני להקל על המבקש להקים עסק, וזאת באמצעות הכרה בו כעוסק, הכפופה לבחירתו, אשר מאפשרת לו לנכות מס תשומות בגין פעילותו להקמת העסק (ראו פוטשבוצקי, בעמ' 401; השוו סעיף 40א לחוק).

24. הרישום המתבצע על פי סעיף 52 איננו קבוע לנצח. לשם הגשמת תכליתו של מנגנון הרישום – פיקוח על גביית מס אמת – ובהינתן פערים אפשריים בין סיווגם "האמתי" של הגופים הרשומים לפי פעילותם בשטח, לבין הסיווג "שבספרים" – אפשרויות לעדכון ותיקון הרישום הן הכרחיות. המחוקק הכיר בצורך זה ופתח פתח לשינויים כאלו במסגרת סעיפים 58 ו-61 לחוק (ראו דברי הסבר חוק מע"מ, בעמ' 256; פוטשבוצקי, בעמ' 440; ע"א 1919/10 מנהל המכס ומע"מ נ' עיריית אשקלון, פסקה 5 לפסק דינה של השופטת מרים נאור (בדימ') (27.9.2012)). לצד הסמכות לשנות סיווג רשום על פי "מהות עיסוקו" של הרשום, כקבוע בסעיף 58, ניצב סעיף 61(א) אשר זו לשונו:

61(א). ראה המנהל שפלוגי רשום אף על פי שאיננו נמנה
עם החייבים ברישום, או שרישום כנמנה עם סוג מסויים
של חייבי רישום אינו כדין, רשאי הוא לבטל או לתקן את
הרישום.

סעיף זה מקנה למנהל סמכות לבטל את הרישום או לתקנו על בסיס שתי עילות: האחת, קיומו של רישום של אדם אשר "איננו נמנה עם החייבים ברישום", דהיינו אשר אינו במעמד עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי (ראו סעיף 52(א) לחוק); והשנייה, קיומו של רישום

ש"אינו כדין". על פני הדברים, עילות אלו כוללות את ביטול רישומו של מי שמצבו השתנה ואינו הולם עוד את הרישום, וכך את ביטולו של רישום אשר היה מלכתחילה "שלא כדין" (ראו פוטשבוצקי, בעמ' 440; נמדד, בעמ' 752-755; ע"מ (מחוזי ת"א) 5610-04017 א.ח. סנבריה לבניה ויזמות בע"מ נ' מנהל מע"מ גוש דן, פסקאות 16-17 (18.11.2019) (להלן: עניין א.ח. סנבריה)).

25. ומתי יכנסו לתקפם ביטול או תיקון הרישום? על שאלה זו משיב סעיף 63:

63. ביטול או שינוי על פי סעיף 61 וכך סיווג לפי סעיף 58, תקפם כעבור שלושים יום לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה לפי סעיף 64, או במועד אחר שקבע המנהל.

הנה כי כן, לצד ברירת המחדל של מועד תחולת ביטול או תיקון הרישום, הותר המחוקק נתיב גמיש יותר בגדרו רשאי המנהל לקבוע "מועד אחר" לתוקפו של השינוי. אכן, כפי שנקבע בפסיקה זה מכבר, החלופה הקבועה בסיפא של הסעיף מאפשרת אף קביעת מועד רטרואקטיבי אשר ממנו יחול הסיווג העדכני (ראו למשל ע"ש (מחוזי ת"א) 2178/96 אגרי אינוסטט בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פסקה 8 (14.12.1999) (להלן: עניין אגרי אינוסטט); ע"מ (מחוזי ב"ש) 1530-03 עיריית אשקלון נ' מנהל מכס ומע"מ, פסקה 25 (25.9.2016); ע"מ (מחוזי ת"א) 5610-04-17 דורון רובין השקעות וייעוץ בע"מ נ' מנהל ערך מוסף תל אביב 3, פסקה 26 (19.1.2020) (להלן: עניין רובין)). בנתיב זה ביקשה דומסטרוי ללכת, וממילא הוא הניצב בליבו של התיק דנן.

26. כפי שהוצג זה מכבר, עמדות הצדדים שלפנינו נטועות במידה רבה בפרשנות הוראות אלו, ובמיוחד ביחס שבין היות עוסק לבין רישום כעוסק כפי שהוא משתקף מהן. לסוגיה זו אפנה כעת.

עוסק, רשום כעוסק ו-"דינו כעוסק"

27. ניכר כי הצדדים אינם חולקים בנוגע לטיבו הדקלרטיבי של מנגנון הרישום במקרה הרגיל, דהיינו כשמדובר במי שנרשם כ"עוסק" מכוח חלופת העוסק בפועל. אכן, על פי העמדה המקובלת, מעמדו של אדם הרשום כעוסק אינו זהה בהכרח למעמדו של עוסק. על פי סעיף 1 לחוק עוסק הוא "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקדאי", וכפי שבית משפט זה כבר קבע בעבר, הרישום אינו מכונן את קיומו של עוסק, שגבולותיו קבועים בהגדרה הנזכרת (ראו ע"א 267/86 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת ראובן פליצה בע"מ, פסקה 10 (19.10.1989); ע"א 6079/98 שארחה אחמד נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פסקה 7 (12.5.2002); עניין גיבשטיין, בפסקה 27). לפיכך, כך נקבע, "[ו]כשם שהימנעות מרישום לא תפטור עוסק מתשלום מע"מ בגין עסקה שביצע במהלך עסקו... כך רישום כעוסק לא יגרור חבות במס בנסיבות שבהן אופי הפעילות עצמה לא היה עסקי" (עניין גיבשטיין, בפסקה 27).

28. ואולם, כשברקע הבחנה זו, מורה סעיף 52(ב) לחוק על אפשרות נוספת. על פי הוראת סעיף זה, אדם אשר משכנע את המנהל כי הוא מקים עסק, רישומו כעוסק יקים עליו את דינו של העוסק, כאילו היה עוסק. במקרה זה, חרף היעדר התלות והחפיפה שבין הרישום כעוסק לבין התקיימות ההגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק, דינו של הגורם הרשום יהיה כעוסק לכל דבר ועניין, כלשונו המפורשת של סעיף 52(ב) לחוק. ההכרה בכוחה של פעולת הרישום כפי שמשקף בסעיף 52(ב) נועדה בראש ובראשונה להקל על אדם הפועל להקמת עסק, אשר מטבע הדברים אינו עונה על הגדרת "עוסק" שבסעיף 1 לחוק, באמצעות ההטבות להן זכאי עוסק על פי חוק מע"מ.

29. ויובהר, דומה כי אף דומסטרוי איננה מבקשת לטעון שכוחו של הרישום לפי סעיף 52(ב) לחוק הוא מותנה, ולפיכך זמני, וכי הוא יעמוד בתוקפו רק אם יתברר בדיעבד שהיוזמה קרמה עור וגידים, והניבה פעילות עסקית העומדת בתנאי סעיף 1 לחוק להגדרת "עוסק". פשיטא בעיני, כי פרשנות שכזו גם אינה עולה בקנה אחד עם לשון סעיף 52(ב) לחוק מע"מ, המורה, כזכור, כי משנרשם אדם לפי חלופת העסק בהקמה "דינו לכל דבר ועניין כדין עוסק". זאת ועוד, פרשנות כזו תביא לתוצאה קשה לפיה משכשלה היוזמה להקמת העסק, ולא הניבה פעילות עסקית של ממש, הרי שיש לשלול מניה וביה מהיזם את הגדרתו כ"עוסק" לעניין חוק מע"מ, על כל המשתמע מכך. משמעות הדברים היא כי בנוסף לנזקי הכישלון, יהיה על היזם להשיב את כל היתרונות שצמחו להם בשלב ההקמה

מבחירתם להירשם כעוסק. לרוב, הדבר יפעל לרעתו של היזם, שכן במקרה רגיל כישלון המיזם משמעו שהערך הקיים שהושקע בו (בגיננו הזדכה היזם במס תשומות) עולה על הערך המוסף שצמח ממנו (בגיננו חויב היזם מע"מ).

30. אם ירדתי לסוף דעתה של דומסטרוי, הרי שהיא גורסת כי השימוש בחלופת העסק בהקמה צריך לפעול רק לטובתו של היזם, ובלשונה: "קביעה זו נועדה לאפשר למי שנרשם לנכות תשומות בשלב הקמת העסק, ולהקל עליו מבחינה מימונית ותזרימית. הקלה זו איננה הופכת להחמרה ולא נועדה להנציח את רישומו של אותו אדם כעוסק גם אם לא הקים עסק" (פסקה 25 לסיכומי דומסטרוי). המערער, מנגד, טוען כי הפרדת זכויותיו של אדם שדינו כעוסק מחובותיו איננה אפשרית, וכי בחירתו לפסוע בנתיב הזה מקימה עליו אף את הדרישות המוטלות על עוסק מכוח הוראות הדין, דוגמת חובותיו לנהל מערכת חשבונות ולשלם מע"מ (ראו סעיפים 2 ו-66 לחוק), וזאת מבלי שניתנת לו זכות בחירה בדיעבד באשר למחיקת או "הנצחת" רישומו. עמדתי בעניין זה היא כעמדת המערער. אסביר את טעמי.

31. ראשית, לשונו של סעיף 52(ב) לחוק תומכת במסקנה זו. בבואו לסלול את נתיב הרישום המיועד לעסקים בהקמה, המחוקק לא הסתפק בהוראה כי דינו של רשום כזה יהיה "כעוסק", והוסיף כי דינו כעוסק יהיה כזה "לכל דבר וענין". לדידי, קריאתה של דומסטרוי שלפיה "לכל דבר וענין" משמעותו "לכל דבר וענין [הפועל לטובתו של פלוני]" (ולמעשה "[לא] לכל דבר וענין") – היא לכל הפחות מוקשית. "כל דבר וענין" משמעו "כל דבר וענין" – הן לטוב והן למוטב – וכמובהר, נוסחו הבהיר של הסעיף משמיע כך במנותק מהשאלה מה עלה בגורלו של המיזם. אני סבור אפוא כי קביעה זו של המחוקק מלמדת אותנו כי הנרשם כעוסק בכוונה להקים עסק עתידי יישא הן בזכויותיו והן בחובותיו של עוסק מעת רישומו, וזאת בין אם בדיעבד הדבר רצוי לו, ובין אם לאו.

32. חיזוק נוסף לפרשנות זו נובע מקריאת סעיפים 52(ב) ו-61(א) יחדיו. כזכור, על פי סעיף 61(א) לחוק, הצדקה לביטול רישום קמה כאשר הרישום נעשה שלא כדין (להלן: רישום שלא כדין) או כשמתברר כי הוא איננו "נמנה עם החייבים ברישום" (להלן: רישום שאיננו נדרש). שתי האפשרויות עשויות להיות רלוונטיות גם כאשר הרישום הוא מכוח סעיף 52(ב) לחוק (חלופת העסק בהקמה), וזאת למרות שניסוח סעיף 61(א) מתייחס לכאורה לחייבים ברישום בלבד (כאשר הרישום מכוח חלופת העסק בהקמה הוא וולונטרי). כך, למשל, כשהמצג שהוצג למנהל מע"מ היה מטעה, ומלכתחילה לא הייתה כל כוונה להקים עסק (רישום שלא כדין), או כשבדיעבד מתברר שאין עוד תוחלת לניסיון הקמת העסק (רישום שאיננו נדרש). לפיכך סבורני כי יש להחיל את ההסדר לעניין ביטול

הרישום לפי שתי האפשרויות הללו גם על מי שנרשם מכוח חלופת העסק בהקמה, וזאת בין אם במישרין ובין אם על דרך ההיקש. ודוק, שתי האפשרויות בהן מכיר סעיף 61(א) מקנות למנהל סמכות להורות על ביטול בהתקיים מצב דברים מוגדר, ואינן עוסקות כלל בשאלה מיהו הצד המעוניין בביטול הרישום.

33. זאת ועוד, אף תכלית מנגנון הרישום על פי חוק מע"מ, הנגזרת מתכלית גביית מע"מ בכללה, תומכת בכריכת חובותיו וזכויותיו של הנרשם לפי סעיף 52(ב). משמעותה של קריאת דומסטרוי את סעיפי החוק היא כי נגזרות מעמדו של נרשם לפי סעיף 52(ב), במשך הזמן בו טרם החל למכור נכסים או לתת שירותים, נקבעות למעשה בדיעבד, כאשר מתברר אם הצליחה תכניתו אם לאו, ואף זאת רק לאחר שנבחן האם ההגדרה כעוסק משרתת אותו או פוגעת בו (ראו פסקה 25 לסיכומי דומסטרוי). נקל להיווכח שמצב כזה מעורר חוסר ודאות ופוגע בהסתמכותם של גורמים שונים על מעמד העוסק בתקופה זו, וזאת באופן שאינו עולה בקנה אחד עם שאיפת מנגנון הרישום לפקח על גבייתו של מס אמת ולסייע לה (ראו פוטשבוצקי, בעמ' 401).

34. סיכומו של חלק זה: חלופת עסק בהקמה, הקבועה בסעיף 52(ב) לחוק מע"מ, היא חלופה העומדת על רגליה שלה, ואינה תלויה או מותנית בחלופת עוסק בפועל, המוגדרת בסעיף 1 לחוק. לפיכך, אדם שבחר לממשה, ונרשם כעוסק מכוחה, רואים אותו "לכל דבר ועניין" כעוסק, וזאת ללא תלות בשאלה אם היוזמה עלתה יפה, והבשילה לכדי פעילות עסקית. כך, בכפוף לשני חריגי הביטול הקבועים בסעיף 61 לחוק מע"מ – רישום שלא כדין ורישום שאינו נדרש, אותם יש להחיל, במישרין או על דרך ההיקש, גם על חלופת העוסק בפועל.

ביטול רישום כעוסק – מכאן ולהבא (פרוספקטיבית) או למפרע (רטרואקטיבית)

35. כזכור, סעיף 63 לחוק קובע כי לצד המועד הקבוע כברירת מחדל לתחולת ביטול הרישום, המנהל מוסמך לקבוע מועד אחר לצורך העניין, ובמסגרת זו בסמכותו לקבוע כי הביטול יחול ממועד הרישום המקורי – כאילו דינו של הרשום לא היה כעוסק מעולם. על בסיס גישתה הנזכרת לעיל, דומסטרוי טוענת כי אדם שכשל בהקמת העסק רשאי להעלות טענה כי למעשה לא היה מעולם בגדר עוסק – ועל כן, השאיפה לגביית מס אמת דורשת את מחיקת מלוא התקופה בה היה רשום ככזה, על כל המשתמע מכך. לעומת זאת, עמדת המערער, אשר מזהה כעוסק לכל עניין אף את האדם אשר "דינו כעוסק" לפי סעיף 52(ב) לחוק, דוחה הרחבה כזו של סל המקרים בהם מוצדק להורות על ביטול רטרואקטיבי.

36. אף בעניין זה אני סבור כי הדין עם המערער. לשיטתי, במקרים בהם הרישום על פי סעיף 52(ב) נעשה בתום לב והתכנית להקמת העסק קודמה מתוך כוונה כנה (דהיינו, כאשר אין מדובר ברישום שלא כדין) – אל לו למנהל להורות על ביטול שתוקפו יחול ממועד הרישום – כך, אף אם בסופו של יום מתברר כי הרישום אינו נדרש, שכן העסק לא הוקם. הביטול הראוי במקרה כזה, בו עילת הרישום – הקמת עסק – אינה מתקיימת עוד, הוא פרוספקטיבי ולא רטרואקטיבי. עמדתי זו עולה בקנה אחד עם פסיקת עבר בסוגיה (ראו עניין אגרי אינוסט, בפסקאות 8-10; עניין א.ח. סנבריה, בפסקאות 23-24), והיא נשענת על מספר אדנים.

37. ראשית, נראה כי קריאתם של סעיפי החוק העוסקים ברישום וביטולו, בהמשך לקריאה שהוצגה זה מכבר, תומכת במסקנה זו. סעיף 63 אינו נוקב בשיקולים אותם ישקול המנהל בהידרשו לקבוע "מועד אחר", ובהיעדר פירוט כזה, אך טבעי הוא כי המועד בו יחול תוקף הביטול ייקבע לאור עילות הביטול הקבועות בסעיף 61 לחוק במטרה לחתור אחר "סיווג אמת". כאמור, לדידי, לשון סעיף 52(ב) וקריאתו יחד עם סעיף 61(א) מורים כי אדם אשר נרשם כעוסק לאחר ששכנע את המנהל כי הוא מקים עסק הרי הוא עוסק לעניין תחולת סעיף 61(א). בהיותו עוסק, למצער חלק ממשך הזמן שבין רישומו לבין ההחלטה על ביטול הרישום, אין הצדקה להחזרת הגלגל לאחור באופן המוחק את התקופה בה דינו היה כעוסק. למעשה, נראה כי אף דומסטרוי מסכימה לקו מחשבה זה (ראו למשל בפסקה 34 לסיכומיה), אלא שהיא סבורה שמעמדה לא היה של עוסק – עמדה שלא ניתן לקבלה מהטעמים שפורטו לעיל.

38. ודוק, ברירת המחדל שקובע סעיף 63 לעניין המועדים הוא 30 ימים. מעבר לכך שהדבר מעיד, לכאורה, על צורך בטעם מיוחד להצדקת החלת מועד אחר, אם עמדת דומסטרוי נכונה, ניתן היה לצפות שהמחוקק ייתן ביטוי כלשהו לאפשרות של ביטול רטרואקטיבי של רישום מכוח סעיף 52(ב) כאשר הקמת העסק לא צלחה בסופו של יום. מטבע הדברים, הקמתו של עסק לעתים צולחת ולעתים לא, וכישלונות בהקשר זה אינם נדירים. אם אכן, כטענת דומסטרוי, בכל מקרה בו אדם הרשום כמקים עסק נכשל בכך מצופה מהמנהל לבטל על פי בקשתו את רישומו למפרע, התייחסות לכך בסעיף 63 לחוק, לצד ברירת המחדל, מתבקשת.

39. טעם משמעותי אף יותר לדחיית עמדתה של דומסטרוי נוגע להשלכותיו של ביטול רישום למפרע במקרים בהם תכניתו העסקית של אדם שנרשם כעוסק בעת שהקים

עסק לא הגיעה לשלב של ביצוע עסקאות. השלכות אלו מצדיקות צמצום רב בהפעלת הביטול למפרע – צמצום אשר מותיר מקרים דוגמת זה שלפנינו מחוץ לתחולתו הרצויה.

40. מעגל אחד של השלכות כאמור נוגע לניכויים והקיזוזים שמתבצעים בהסתמך על רישומו של פלוני כעוסק. כעוסק, פלוני רשאי לנכות מס תשומות ולקזז הפסדים עסקיים במישור מס הכנסה לפי סעיף 28 לפקודת מס הכנסה. כעוסק הוא אף מנפיק חשבוניות מס לעוסקים אחרים, אשר במצב הרגיל מנכים את מס התשומות הגלום בהן תוך הסתמכות על הרישום. השבת המצב לאחור במסגרת ביטול למפרע – אשר נדרשת לצורך גביית מס אמת – דורשת אפוא את השבת הסכומים שהרוויח פלוני על בסיס רישומו כעוסק לרשויות המס. באשר לצדדי ג' המצב מורכב עוד יותר, כאשר לצורך גביית מס אמת, ביטול רטרואקטיבי מטיל על המנהל לשוב אל מספר בלתי ידוע של עוסקים בדרישה מאוחרת (לעתים עד כדי התיישנות) לתשלום מס התשומות אשר נוכח על ידיהם. אין ספק כי מלאכות אלו, שבחלק מן המקרים עשויות להיות בלתי ישימות, מטילות עלויות שונות הן על הצדדים השלישיים והן על הציבור בכללו (ראו עניין אגרי אינווסט, בפסקה 8; עניין א.ח. סנבריה, בפסקה 24).

41. השלכה בלתי רצויה נוספת של ביטול רישום למפרע במקרים בהם לאחר רישום מכוח סעיף 52(ב) לחוק לא הוקם כל עסק, נוגעת לאפשרות של השימוש בסמכות זו על ידי המנהל. משמעותה של הרחבת הפתח לשימוש בסמכות ביטול למפרע כך שהוא יכול מקרים של כישלון בהקמת עסק עלולה לגרום לפגיעה משמעותית ביזמים ומקימי עסק, פגיעה אשר עלולה לפגוע בתכלית ההסדר הקבוע בסעיף 52(ב) לחוק. משמעותה של גישת דומסטרוי היא כי הסדר זה יהפוך הלכה למעשה למנגנון הטבות תלוי-הצלחה, שבגדרו ייחשפו מקימי עסק אשר לא עלה בידם להוציא את תכניתם מהכוח אל הפועל, תהא הסיבה לכך אשר תהא, לביטול בדיעבד של הטבות מהן נהנו. הדבר יכביד על עסקים בהקמה ומטבע הדברים אף ייצור אפקט מצנן על רישום יזמים כעוסקים לפי סעיף 52(ב) לחוק. אני איני מוצא טעם להיעתר לפרשנות כזו של ההסדר; להיפך.

42. בהזדמנויות אחדות בעבר עסקו בתי המשפט במתחם המקרים המצדיקים ביטול רישום למפרע. בעניין אגרי אינווסט, למשל, פסקה השופטת אסתר חיות כי החלטתו של מנהל מע"מ לבטל למפרע רישום כעוסק של חברה שנמצא כי עיסוקה אינו עולה כדי עסק הייתה שגויה, וזאת בשל קוצרו של טווח המקרים בהם תוצדק פעולה כזו. וכך היא קבעה בנוגע לטווח זה:

”סעיף 63, סיפא, לחוק מס ערך מוסף, מסמיך אמנם את המשיב להורות על ביטול רטרואקטיבי של הרישום, במקרים מתאימים, אך נראה לי כי השימוש בסמכות זו צריך שיעשה לעיתים רחוקות בלבד, במקרים חריגים וקיצוניים המצדיקים זאת, שכן ביטול רטרואקטיבי יש לו, מטבע הדברים, השלכות מרחיקות לכת על פעולות שנעשו לפני מועד הביטול, על ידי העוסק הרשום ועל ידי צד ג’, תוך הסתמכות על הרישום הקיים. נראה לי, כי רק מקום שבו באו לידיעת המשיב עובדות מהימנות המעידות כי הרישום היה נגוע במצג שווא בדבר פעילות עתידית מתוכננת, פעילות אשר העוסק שנרשם, מלכתחילה, לא התכוון כלל לממשה או לבצעה, ראוי יהיה להפעיל את סמכות הביטול באופן רטרואקטיבי. לעומת זה, במקרים אחרים, למשל, כאשר מלכתחילה תכנן העוסק בתום לב ובאופן אמיתי פעילות עסקית מסויימת, הבאה בגדר ההגדרה שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף לעניין ‘עוסק’ ו‘עסקה’, אך מסיבות שונות לא יצאו הדברים אל הפועל, הלכה למעשה, כי אז אין מקום לביטול רטרואקטיבי אלא לביטול מכאן ואילך, כהוראת הרישא של סעיף 63 לחוק מס ערך מוסף, ואף זאת יעשה רק לאחר שהמשיב השתכנע כי חלפה תקופה סבירה ואינדיקטיבית מאז הרישום” (שם, בפסקה 8).

לפי עמדה זו, סמכות המנהל לביטול רטרואקטיבי של רישום תוגבל למקרים “חריגים וקיצוניים” שבהם הרישום היה נגוע במצג שווא חמור בדבר פעילות עסקית מתוכננת (השוו עניין א.ח. סנבריה, בפסקאות 16-24). אמנם, בנסיבות עניין אגרי אינוסטט היוזם של ביטול הרישום היה המנהל, ולא החייב במס כמו במקרה דנן, ואולם, הנימוקים המבססים את המבחן האמור, ובליבם השלכות הרוחב של הביטול וההסתמכות של צדדי ג’ על הרישום, נכונים בשני המקרים. הנה כי כן, ולנוכח הטעמים שפורטו לעיל, אני סבור כי עמדה זו מוצדקת.

מן הכלל אל הפרט

43. אין חולק על כך שרישומה של דומסטרוי כעוסק נעשה מלכתחילה כדין. דומסטרוי ביקשה להקים עסק של מלון; בחרה בנתיב שסלל המחוקק באמצעות סעיף 52(ב) לרישום מקימי עסק; הוכיחה להנחת דעתו של המנהל כי היא מקימה עסק; ופעלה בתום לב למימוש תכניתה העסקית. לדידי, בפועלה כך, דינה של דומסטרוי ממועד רישומה היה כשל עוסק לכל דבר ועניין, וזאת על פי חלופת העסק בהקמה, הפועלת, כאמור, במנותק מהשאלה האם פעילותה הלכה למעשה נכנסת בגבולותיה של הגדרת “עוסק” לפי סעיף 1 לחוק (דהיינו במנותק מחלופת העוסק בפועל). לשון אחרת,

משנמצא כי השימוש בחלופה זו נעשה כדין, ממילא אין אפשרות לפעול במקרה זה בהתאם לאפשרות הביטול מחמת רישום שלא כדין הקבועה בסעיף 61(א) לחוק.

44. נוכח זאת, ולאור הטעמים שהזכרתי לעיל, החלטתו של המערער לדחות את בקשת דומסטרוי לבטל את רישומה למפרע – כאילו מעולם לא הייתה במעמד עוסק – מוצדקת. האפשרות מכוחה יכול מנהל מע"מ להורות על ביטול רישומו של דומסטרוי כעוסק היא רישום שאינו נדרש. כפי שכותב המערער, תוקפו של ביטול מחמת רישום שאינו נדרש צריך להיקבע בהתאם למועד שלגביו יוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי החל ממנו לא מתקיימת עילת הרישום, ובהקשר בו עסקינן, המועד בו "זנח באופן סופי ומוחלט (ולא ארעי) את תכניתו להקים עסק ולחלופין הפסיק את פעילותו העסקית..." (פסקה 27 לסיכומי המערער). כל עוד פעלה דומסטרוי בתום לב לקידום התוכנית להקמת בית מלון, התקיימו בה התנאים להגדרתה כעוסק בהקמה, ועל כן הוסיפה להתקיים עילת רישומה כעוסק. רק במועד בו נזנחה התוכנית להקמת בית המלון באופן סופי, הפסיקה עילה זו להתקיים, ועל כן רק ממועד זה ואילך היה בסיס למחיקת הרישום. לפני המנהל לא הונחה כל אינדיקציה לנטישת הכוונה האמורה עד למועד הגשת בקשת דומסטרוי לביטול הרישום, דהיינו עד ליום 22.2.2018. מכאן שאין כל הצדקה להפעלת סמכות הביטול כך שתחול רטרואקטיבית למועד מוקדם יותר, ובוודאי שאין הצדקה לביטול מלכתחילה של הרישום, כפי שהתבקש.

45. ודוק, כפי שהתרשם אף בית משפט קמא (ראו פסקה 41 לפסק הדין), ניכר כי עיקר טרדתם של הצדדים נוגע לחיוב מס עתידי בגין מכירת הנכס על ידי דומסטרוי, אם וכאשר תתרחש, מכוח חלופה (2) להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק או מכוח סעיף 137א לחוק (ראו למשל פרוטוקול דיון בבית משפט קמא מיום 23.6.2019, בעמ' 49; פרוטוקול דיון מיום 4.7.2022, בעמ' 4; וכן פסקאות 8-11 לסיכומי דומסטרוי). מכל מקום, אף אם תוצאת ההליך דכאן תשפיע על ההכרעה בסוגיה זו, אם וכאשר תידרש, היא אינה עומדת לפנינו ועל כן לא אדון בה.

46. דומסטרוי מדגישה שוב ושוב את ייחודיות נסיבות המקרה דנן, כאומרת – אף אם אכן על פי הכלל ראוי לצמצם בביטול הרישום למפרע, קבלת הערעור מוצדקת בגדר ה"יוצא מן הכלל", בשל התוצאות הקשות שעשויות להיות לכך במקרה הנוכחי (תוצאה הנוגעת, כאמור בפסקה 45 לעיל, לשאלה שאינה מונחת במישרין לפנינו). על פני הדברים, ומבלי להביע עמדה בשאלה האם אכן מדובר במקרה חריג (ראו פסקה 25 לסיכומי המערער, אשר טוען אחרת), ניתן להבין עמדה זו, בהינתן כנות תכניתיה של דומסטרוי להקים עסק ונוכח הוראת השעה שככל הנראה פגעה בתכניות אלו, וכן לאור

הנסיבות הנוגעות להשבת הגלגל לאחור במקרה הספציפי שלפנינו. ואולם, משעה שנקבעו הכללים המרכיבים את השער בו עוברים המקרים המיוחדים המצדיקים ביטול רישום למפרע, לא ניתן להגמיש את קורות השער ולהרחיב את המתחם אל מול נסיבות מיוחדות; ולא ניתן להכריע בכל מקרה בדיעבד על פי סיכויי ההצלחה של השבת המצב לאחור בנסיבותיו הספציפיות. הטעמים שהוזכרו לעיל מצדיקים את צמצום סמכותו של המנהל לבטל למפרע על פי סעיף 63 לחוק, צמצום אשר גורר את דחיית בקשתה של דומסטרוי. ברי, בהקשר זה, כי אין לקרוא את "זעקות השבר" של המערער, כלשונה של דומסטרוי (פסקה 6 לסיכומי דומסטרוי), כמכוונות למקרה הבודד, אלא כמתייחסות להשלכות הרחב של הותרת פסק הדין קמא על כנו. קיצורו של דבר, אל לנו ליצור "bad law גם נוכח "hard cases".

עוללות

47. מעמדת המערער עולה כי הוא מוכן לבטל את רישום דומסטרוי כעוסק באופן פרוספקטיבי, דהיינו ממועד פנייתה בבקשה לעשות כן (ראו למשל פרוטוקול הדיון מיום 23.6.2019, בעמ' 48). ואולם, הבקשה הייתה לבטל את הרישום למפרע, ומשנמצא כי לכך לא ניתן להיענות, יש לאפשר לצדדים לשקול את צעדיהם בהתאם לכך. לאור זאת, אציע שלא נורה דבר לעניין זה, ונאפשר לכל צד להתנהל לאור תוצאות ההתדיינות כחוכמתו.

48. כפי שנלמד מהראיות הנוספות, דומסטרוי הזדרזה לפעול לפי פסק דינו של בית המשפט קמא, ואף ביצעה תשלומים שונים בהתאם למצב המשפטי שנוצר להבנתה בעקבות פסק הדין. ביטול פסק הדין קמא משליך, מן הסתם, על חובתה של דומסטרוי לבצע תשלומים אלה, ויש להניח כי הצדדים ימצאו את הדרך הנכונה להתאים את מצב ההתחשבות ביניהם, ואת מצב הדברים הכללי, לתוצאת פסק דינו.

טו דבר

49. לאור כל האמור לעיל, אציע לחבריי לקבל את הערעור, כך שפסק דינו של בית משפט קמא יבוטל, והחלטת המערער הדוחה את הבקשה להורות על ביטול רישומה של דומסטרוי כעוסק באופן רטרואקטיבי, תשוב ותעמוד על כנה.

50. כן אציע לחבריי לבטל את החיוב בהוצאות שנפסק על ידי בית המשפט המחוזי. בהתחשב במכלול הנסיבות, ובמיוחד אי הבהירות ששררה בסוגיה נושא פסק דין זה, אציע כי לא נעשה צו להוצאות בערכאתנו.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה ע' פוגלמן:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

השופט י' כשר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, ז' בכסלו התשפ"ג (1.12.2022).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה