



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6181/08

לפני: כבוד המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט ח' מלצר

המערער: שמואל וינוקור

נגד

המשיב: ממונה מס ערך מוסף עכו

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בחיפה מיום
15.4.08 בע"ש 726/03 שניתן על-ידי כבוד השופטת ש'
וסרקרוג

תאריך הישיבה: א' באב התשי"ע (12.7.10)

בשם המערער: עו"ד רועי פלר

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת ש' וסרקרוג), שבמסגרתו נדחה ערעור שהגיש המערער על החלטת המשיב, ממונה מס ערך מוסף עכו, לדחות השגה בעניין שומת תשומות.

רקע עובדתי ופסק דינו של בית המשפט המחוזי

2. ביום 26.6.2001 רכש המערער, שמואל וינוקור, ביחד עם אביו, בוריס וינוקור, תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי מחברת ד.ס.ת. אחזקות בע"מ (להלן: חברת ד.ס.ת.).

בגין העסקה, הוציאה חברת ד.ס.ת. למערער ולאביו שתי חשבוניות: חשבונית מספר 25010 על סך של 2,170,000 ש"ח וחשבונית מספר 25011 על סך של 130,000 ש"ח. המערער ביקש לנכות מס תשומות על-פי חשבוניות אלה.

המשיב הכיר בתשומות שביקש המערער לנכות על-פי חשבונית מספר 25011, אך לא בתשומות שביקש המערער לנכות על-פי חשבונית מספר 25010. בהתאם לכך, ביום 30.1.2002 הוציא המשיב למערער שומת תשומות. המערער השיג על השומה, וביום 26.1.2003 דחה המשיב את ההשגה. הנימוקים לדחייה היו בעיקר אלה: האחד – כי חשבונית מספר 25010 אינה משקפת את העסקה האמיתית שעומדת מאחוריה; השני – כי ההסכם שנכרת בין המערער לבין חברת ד.ס.ת. לא בויל כדין; השלישי – כי לא הומצאו למשיב הנספחים להסכם שמפרטים את זהות הממכר; הרביעי – כי חשבונית מספר 25010 אינה מפורטת דיו, כנדרש על-פי סעיף 9(א) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות) (מס' 2), התשל"ג-1973 (להלן: הוראות ניהול פנקסים); והחמישי – כי תיקי הוצאה לפועל מהווים זכויות במסמכים סחירים, כך שמכירתם לא מטילה על המוכר מס ערך מוסף, ולכן גם לא מאפשרת לרוכש לנכות מס זה כמס תשומות.

3. המערער ערער על החלטת המשיב לבית המשפט המחוזי. תחילה טען המערער כי אין ממש בתהיות שהעלה המשיב ביחס לעצם קיומה של העסקה העומדת מאחורי חשבונית מספר 25010 או בנימוקים הצורניים שהועלו על-ידו – קרי: הנימוקים בדבר הביול, צירוף הנספחים והפירוט הנדרש. בפרט, הדגיש המערער כי המשיב אינו רשאי להסתמך עוד על נימוקים אלה לאחר שהתיר למערער לנכות מס תשומות בגין חשבונית מספר 25011, אשר הוצאה בגין אותה עסקה, התבססה על אותו הסכם ונערכה באותה מידת פירוט כמו חשבונית מספר 25010.

עוד טען המערער כי המשיב הוציא לחברת ד.ס.ת. שומת עסקאות בגין הסכום הכלול בחשבונית מספר 25010, ולכן אין הוא יכול למנוע מן המערער את הזכות לנכות מס תשומות בטענה כי העסקה שמגולמת בחשבונית לא חייבת במס. ניסיונו של המשיב לגבות מחברת ד.ס.ת. מס ערך מוסף, מחד גיסא, ולאסור על המערער לנכות מס זה כמס תשומות, מאידך גיסא, הוא – כך נטען – ניסיון בלתי-ראוי "לאחוז את החבל משני קצותיו".

לבסוף, לעניין מהות העסקה, טען המערער כי הוא רכש מחברת ד.ס.ת. את כל פעילותה העסקית בתחום גביית החובות בהוצאה לפועל כ"עסק חי". לעמדתו, עסקה כזו, של מכירת "עסק חי" – אם מסתכלים עליה כמכלול – היא עסקה שחייבת במס

ערך מוסף ואשר ניתן לפיכך לנכות בגינה מס תשומות. לחלופין, הטעים המערער כי אף אם לא רכש מחברת ד.ס.ת. "עסק חי", אלא אך תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי, העומדים כרכיבים נפרדים, עדיין מדובר בעסקה שחייבת במס ערך מוסף ושמאפשרת ניכוי של מס תשומות. זאת בשל שלשיטתו, בניגוד לעמדת המשיב, תיקי הוצאה לפועל אינם מייצגים זכויות במסמכים סחירים.

4. בית המשפט המחוזי קיבל חלק ניכר מטענותיו של המערער, בדחותו את כל הנימוקים הצורניים שהועלו על-ידי המשיב, כמו גם את הטעם שלפיו עצם קיומה של העסקה מוטל בספק. בעיקר הדגיש בית המשפט, בהתאם לעמדת המערער, כי לטעמים אלה אין עוד מקום משהותר למערער לנכות מס תשומות בגין חשבונית מספר 25011, ומשלא הוסבר מדוע יש להבחין בין חשבונית זו לבין חשבונית מספר 25010. אף-על-פי-כן, בסופו של דבר, דחה בית המשפט המחוזי את הערעור. לאחר שבחן את מכלול הראיות שהוצגו לפניו, קבע בית המשפט כי המערער רכש מחברת ד.ס.ת. תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי שאינם עולים יחדיו כדי פעילות עסקית של "עסק חי". בהתאם לכך, קבע בית המשפט כי אין להסתכל על העסקה כמכלול, אלא יש לבחון את רכיביה השונים – והם כאמור: תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי – בנפרד. לעניין הרכיב של תיקי ההוצאה לפועל, אימץ בית המשפט את עמדת המשיב, בקובעו שהתיקים מייצגים זכויות במסמכים סחירים, כך שמכירתם לא חייבת במס ערך מוסף, ובהתאמה – גם לא מקנה את הזכות לנכות מס תשומות. אשר לציוד המשרדי, קבע בית המשפט, לאחר שמצא כי למשיב לא עומדת כל טענה בעניין זה מלבד הנימוקים הצורניים שנדחו, כי יש להתיר למערער לנכות מס תשומות בגין החלק היחסי מתוך חשבונית מספר 25010 המתייחס לרכישת הציוד.

בשולי הדברים, התייחס בית המשפט המחוזי גם לטענת המערער בדבר הוצאת שומת עסקאות לחברת ד.ס.ת. בגין מלוא מחיר העסקה, בהדגישו כי השומה שהוצאה לחברת ד.ס.ת. הוצאה "על דרך הזהירות" בלבד, על-מנת לתת מענה למצב שבו בית המשפט היה קובע, במסגרת ההליך דנן, כי מכירתם של תיקי ההוצאה לפועל חייבת במס ערך מוסף. על-כן, קבע בית המשפט כי המערער לא יכול להיבנות על שומה זו, ומכל מקום, למען הסר ספק, הורה על ביטולה.

סיכומו של דבר: בית המשפט המחוזי דחה את הערעור שהגיש המערער, בכפוף לכך שיותר למערער לנכות מס תשומות בגין מלוא הסכום ששולם לרכישת הציוד.

5. במסגרת הערעור שלפנינו, חוזר המערער על מרבית הטענות שהעלה לפני בית המשפט המחוזי. בראש ובראשונה, סבור המערער כי המשיב "כבול" בשומת העסקאות שהוציא לחברת ד.ס.ת., כך שהוא אינו רשאי עוד למנוע מהמערער לנכות מס תשומות בטענה שהעסקה לא חייבת במס ערך מוסף. לגוף העסקה, חוזר המערער וטוען כי רכש מחברת ד.ס.ת. פעילות עסקית העולה כדי "עסק חי", כאשר עסקה מסוג זה היא – כך לשיטתו – עסקה החייבת במס ערך מוסף. לחלופין, מדגיש המערער כי גם אם תיקי ההוצאה לפועל ייבחנו באופן עצמאי, ולא כחלק ממכלול עסקי, עדיין יש לקבוע כי מכירתם חייבת במס ערך מוסף, שכן תיקי הוצאה לפועל אינם יכולים להיחשב בגדר זכויות במסמכים סחירים.

המשיב מצידו כופר בכל טענותיו של המערער, תוך שהוא נסמך על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. ראשית, מבהיר המשיב כי השומה שהוצאה לחברת ד.ס.ת. היא שומה חלופית, אשר תוקפה תלוי בתוצאות ההליך שלפנינו. לעמדתו, הוצאה של שומה חלופית מסוג זה מצויה בסמכותו, אין בה כל פסול, והמערער לא יכול להסתמך עליה. שנית, טוען המשיב כי המערער לא רכש מחברת ד.ס.ת. "עסק חי", כי אם רק קבוצה של נכסים ספציפיים העומדים בנפרד. בחינה נפרדת של תיקי ההוצאה לפועל מובילה – כך לדעתו – למסקנה כי מדובר בזכויות במסמכים סחירים; וככאלה – מכירתם לא חייבת במס ערך מוסף, ולכן לא ניתן לנכות בגין רכישתם מס תשומות. יצוין, כי המשיב לא חזר במסגרת תשובתו לערעור על הטענות הנוספות שהעלה לפני בית המשפט המחוזי.

מס תשומות – כללי

6. מס ערך מוסף, כפי שעולה אף משמו, נועד למסות כל יחידה עסקית הלוקחת חלק בשרשרת הייצור וההפצה של מוצר, בגין הערך המוסף – הוא "תוספת הערך" – שהיא תורמת למוצר (ראו: דברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ה"ח 235 (להלן: הצעת חוק מע"מ); ע"א 10739/07 רשות המיסים – היחידה לפירוקים, כינוסים וגביה קשה – מכס ומע"מ נ' קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ, פס' 20-21 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (לא פורסם, 16.6.2011) (להלן: עניין קלאבמרקט); ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסין, פס' 5 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' גרוניס ופס' 4 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (לא פורסם, 12.5.2010) (להלן: עניין חוסין); אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א 37-38 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: נמדר – כרך א)). על-מנת להגשים מטרה זו, קובע חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975

(להלן: החוק או חוק מע"מ), במקרה הרגיל, את שיטת המיסוי הבאה: מחד גיסא, מוטל על היחידה העסקית מס בגין עסקאות שבהן היא מוכרת נכסים או נותנת שירותים (נהוג לכנות מס זה בשם "מס עסקאות". ראו: סעיף 2 לחוק וכן את ההגדרות של "עסקה" ו"עוסק" בסעיף 1 לחוק); ומאידך גיסא, רשאית היחידה העסקית לנכות את המס שמוטל על עסקאות שבהן היא רוכשת נכסים או מקבלת שירותים לצרכי עסקיה – קרי: את המס שמוטל על תשומותיה (מס זה נקרא "מס תשומות". ראו: סעיף 38(א) לחוק ואת ההגדרה של "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק). כך, בפועל ממוסה היחידה העסקית על ההפרש שבין מס העסקאות למס התשומות – והפרש זה מבטא את הערך המוסף שהיחידה תרמה למוצר (ראו: עניין חוסין, פס' 5 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' גרוניס ופס' 4 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה; עניין קלאבמרקט, פס' 21 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה).

לשיטה זו, של חיוב במס עסקאות לצד מתן אפשרות לניכוי מס תשומות, יש להוסיף את המציאות הכלכלית שבה כל חוליה בשרשרת הייצור וההפצה של מוצר "מגלגלת" את נטל המס המוטל עליה, בגין הערך המוסף כאמור, כמו גם את נטל המס ש"גולגל" אליה על-ידי החוליות הקודמות, אל החוליה שאחריה, באמצעות גילום נטל המס במחיר המוצר. כתוצאה מכך, בסופו של דבר, החוליה האחרונה בשרשרת – קרי: הצרכן הסופי שאינו רשאי לנכות מס תשומות – היא שנושאת במלוא נטל המס. היטיב לתאר זאת המלומד א' נמדר:

זכותו של עוסק לנכות את המס ששולם בעבור הוצאותיו גורמת לכך שאין למס השפעה אקטואלית בעסקאות בין עוסקים שונים, שכן מה שזה משלם השני מקבל בחזרה משלטונות המס. ואולם, חיובם במס של עוסקים יוצר "כדור שלג מתגלגל" הכולל בתוכו את כל הערכים המוספים של כל העוסקים בשרשרת הייצור של המוצר. בצורה זו ה[יחידה העסקית] משלמת מס על הערך המוסף נטו, ולמרות שהעוסק הבא מנכה זאת כמס תשומות הרי שהמוצר נושא עמו את ה"תג" של המס הכלול במוצר. ואולם, כאשר המוצר נמכר לצרכן הסופי הוא יישא בנטל מלוא המס של כל היצרנים בשרשרת הייצור, שהינו הערך המוסף הסופי של המוצר או השירות הספציפי שנרכש או שנתקבל על ידו (נמדר – כרך א, בעמ' 37-38).

(ראו גם: שם, בעמ' 39; ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744, 754 (1983) (להלן: עניין אתא); אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 43-45 (מהדורה שנייה, 2010) (להלן: פרידמן); עניין קלאבמרקט, פס' 21-22 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה וההפניות שם)).

7. אם כן, מתי רשאית יחידה עסקית לנכות מס תשומות? ככלל, ניתן לומר כי חוק מע"מ מתיר ליחידה עסקית לנכות מס תשומות בהתקיים שישה תנאים. התנאי הראשון, הנלמד הן מן ההגדרה של "מס תשומות" שבסעיף 1 לחוק הן מסעיף 38(א) לחוק, הוא כי היחידה העסקית מהווה "עוסק", כהגדרתו בסעיף 1 לחוק. לפי התנאי השני, הכלול אף הוא בהגדרת "מס תשומות" שבסעיף 1 לחוק, ניתן לנכות כמס תשומות רק את המס שהוטל על "מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או [על] מתן שירותים לעוסק"; רוצה לומר: ניתן לנכות מס תשומות רק אם העוסק רכש את התשומות בעסקה שחייבת במס. התנאי השלישי, העולה גם כן מתוך ההגדרה של "מס תשומות" שבסעיף 1 לחוק, הוא שהנכסים שנרכשו על-ידי העוסק והשירותים שניתנו לו הם "לצרכי העסק או לשימוש בעסקו". על-פי התנאי הרביעי, הקבוע בסעיף 41 לחוק, והמהווה מעין "החמרה" של התנאי השלישי שלעיל, נדרש כי התשומות תיועדנה "לשימוש בעסקה החייבת במס". במילים אחרות, לא די בכך שהתשומות תשמשנה את העסק לצרכיו, אלא נדרש כי השימוש האמור יהא במסגרת עסקאות שחייבות במס. התנאי החמישי הוא התקיימותם של שלושת היסודות הטכניים המנויים בסעיף 38(א) לחוק – והם: על מס התשומות להיות כלול "בחשבונית מס שהוצאה [לעוסק] כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל", על "רשימון היבוא או המסמך האחר [לשאת] את שמו של העוסק כבעל הטובין" ועל הניכוי להיעשות "בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך" (יצוין כי ליסודות הטכניים המנויים בסעיף 38(א) לחוק נקבעו מספר חריגים בתקנות 12ג ו-12ד לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: תקנות מע"מ). עוד יצוין כי לגבי ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לעוסק בידי עוסק הרשום באזור יהודה ושומרון או בשטחי עזה ויריחו, נקבעו מספר דרישות צורניות נוספות – ראו: סעיף 38(ג) לחוק; תקנות מס ערך מוסף (קביעת פרטים שיש לכלול בחשבונית מס שהוציא עוסק תושב אזור או תושב שטחי עזה ויריחו או שהוצאה לו ופרטים שיש לכלול בתעודת משלוח שהוציא), התשנ"ו-1996). לבסוף, התנאי השישי הוא כי אין כל הוראה בחוק או בתקנות שאוסרת על הניכוי (ראו למשל: סעיף 40 לחוק והחריג שנקבע לו בסעיף 40א לחוק; תקנות 14-16א לתקנות מע"מ).

8. בענייננו, המחלוקת העיקרית שבין הצדדים נסבה סביב שאלת התקיימותו של התנאי השני – לאמור: סביב השאלה אם העסקה שנעשתה בין המערער לבין חברת ד.ס.ת. היא עסקה שחייבת במס ערך מוסף. מכל מקום, מאחר שהמשיב זנח כאמור את יתר טענותיו – זוהי המחלוקת היחידה אשר עומדת לפנינו במסגרת הערעור. נדון בה להלן בשלושה שלבים: בשלב הראשון נבחן אם, כטענת המערער, המשיב מנוע מלטעון כי העסקה לא חייבת במס ערך מוסף. בשלב השני נתייחס למהותה של העסקה ונבדוק

אם המערער רכש מחברת ד.ס.ת. פעילות עסקית העולה כדי "עסק חיי", או שמא אך אסופה של נכסים שונים. בשלב השלישי נבחן אם העסקה, כפי שהיא תאופיין בשלב השני, חייבת במס ערך מוסף.

דין הערעור להתקבל.

האם העסקה חייבת במס? – השלב הראשון: האם המשיב מנוע?

9. כפי שצוין, המשיב הוציא לחברת ד.ס.ת. שומת עסקאות בגין העסקה שערכה עם המערער. אי-לכך, סבור המערער, בין היתר לנוכח פסק הדין שניתן בע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (לא פורסם, 1.2.2010) (להלן: עניין סימון אחזקות), כי יש "לכבול" את המשיב בשומה זו ולהחזיקו כמי שהביע דעתו שהעסקה חייבת במס. המשיב, לעומת זאת, מדגיש כי השומה שהוצאה לחברת ד.ס.ת. היא שומה חלופית בלבד, ואילו השומה שהוצאה למערער היא השומה העיקרית אשר מבטאת את עמדתו.

10. אין לקבל את טענת המערער. בפועל, אף אם המערער אינו נוקב בכך במפורש, מבקש הוא כי נחיל על המשיב את הכלל של השתק שיפוטי. כלל זה נועד להתמודד עם מצבים שבהם בעל דין מעלה טענות סותרות בהליכים שונים. באופן עקרוני, על-פי הכלל, בעל דין הטוען טענה מסוימת מושתק – במצבים מסוימים – מלטעון טענה הפוכה בהליך אחר. זאת, בין אם מופנות הטענות כנגד אותו בעל דין ובין אם מופנות הטענות כנגד בעלי דין אחרים (ראו למשל: רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625, 633 (2005) (להלן: עניין בית ששון); ע"א Interlego A/S 513/89 נ' Exin – Lines Bros S.A., פ"ד מח(4) 133, 194 (1994) (להלן: עניין אינטרלגו)). תכלית הכלל של השתק שיפוטי היא "למנוע פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי ובאמון הציבור במערכת המשפט" (עניין בית ששון, בעמ' 633). לתכלית זו שני היבטים: בהיבט המוסרי, הנגזר מעיקרון תום הלב, מבקש הכלל למנוע ניצול לרעה של בתי המשפט; בהיבט המעשי, נועד הכלל כדי למנוע קבלת החלטות סותרות בידי טריבונלים שונים (ראו: שם; עניין אינטרלגו, בעמ' 200).

עקרונות אלה – כוחם יפה גם לעניין שומות מס, ולמעשה הם אף מקבלים משנה תוקף, עת שהם מוחלים על שומות מס (השוו: רע"א 11490/03 פקיד שומה ירושלים 1 נ' ועקנין, פ"ד ס(3) 577 (2005), שבמסגרתו נקבע כי עקרונות תקנה 72(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 חלים על שומות מס. בהקשר זה יצוין כי

ייתכן שניתן לראות בתקנה 72(ב) "מקרה פרטי" של כלל ההשתק השיפוטי, אשר ניתן לעיתים להחילו – אף אם לא לשם כך נוצר במקור – גם על טענות הנטענות באותו הליך עצמו; וראו בעניין זה: עניין בית ששון, בעמ' 633). כך, ההיבט המוסרי העומד ביסוד הכלל אך מתעצם – כך נדמה – בהתייחס לרשויות המס, לנוכח חובת ההגינות המוטלת עליהן, בהיותן רשויות מנהליות (על חובת ההגינות המוטלת על הרשות המנהלית, ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב 630-634 (2010)); רוצה לומר: אם "מחובת תום הלב נובע האיסור על שימוש לרעה בהליכי משפט" (עניין אינטרלגו, בעמ' 199), הרי שעל אחת כמה וכמה שאיסור כזה נובע מחובת ההגינות המוטלת על הרשות המנהלית. בדומה, גם ההיבט המעשי הוא בעל משמעות מיוחדת, כאשר מדובר בשומות מס, שכן הוצאה של שומות סותרות, מלווה בסכנה כי ייגבה מס כפול – פעם אחת על בסיס השומה האחת ופעם שנייה על בסיס השומה האחרת. גבייה של מס כפול, למותר לציין, עומדת בניגוד לתכלית העיקרית העומדת ביסוד דיני המס – היא התכלית של גביית מס אמת (על התכלית של גביית מס אמת, ראו למשל: ע"א 6235/98 מדינת ישראל, אגף המכס ומע"מ נ' אגודת הכורמים הקואופרטיבית של יקבי ראשון-לציון וזכרון-יעקב בע"מ – כרמל מזרחי, פ"ד נז(1) 787, 795 (2003); ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ, פס' 9 (לא פורסם, 24.10.2006); עניין חוסין, פס' 15 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה וההפניות שם).

11. לנוכח זאת, יש לומר כי כלל ההשתק השיפוטי יכול למנוע ואף צריך למנוע – באופן עקרוני – הוצאה של שומות סותרות. עם זאת, ככלל משפטי, גם כלל ההשתק השיפוטי צריך להיות מופעל בהתאם לתכלית המונחת ביסודו; וכאשר תכלית הכלל אינה מתקיימת, אין מקום להחלתו (ראו למשל: רע"א 11946/04 דוד לובינסקי בע"מ נ' י.ת. נצר אחזקות בע"מ, פס' 2 (לא פורסם, 22.5.2005) (להלן: עניין לובינסקי)).

ואכן, תכליתו של כלל ההשתק השיפוטי, על שני ההיבטים שלה, לא מתקיימת בהכרח בכל פעם שרשויות המס מוציאות שומות סותרות. כך, מבחינת ההיבט המוסרי נראה כי לנוכח מגבלות הזמנים שחלות על רשויות המס בעת הוצאתן של שומות לפי מיטב השפיטה (בענייני מס ערך מוסף, ראו: סעיף 77(ב) לחוק מע"מ; בנוגע למס הכנסה, ראו: סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; ביחס למיסוי מקרקעין, ראו: סעיף 78(ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963) – הוצאתן של שומות סותרות היא פעמים רבות צעד חיוני המבקש להבטיח את האינטרס של רשויות המס, הוא אינטרס הציבור (השוו: עניין לובינסקי, פס' 2). ודוקו: במקרי גבול, שבהם קיים ספק ביחס לדרך המיסוי הראויה, אם רשות המס לא תוציא שומה חלופית אשר

סותרת את השומה העיקרית, וטענותיה בעניין השומה העיקרית תידחינה בבית המשפט – היא עלולה למצוא את עצמה, בחלוף סד הזמנים הרלוונטי, ללא יכולת גבייה כלל.

אי-לכך, כל עוד ברור שהשומה השנייה היא חלופית, במובן זה שהיא תיכנס לתוקף רק אם ייקבע בהליך משפטי כי לשומה העיקרית אין בסיס, אין בהתנהגותן של רשויות המס כדי להפר את חובות תום הלב וההגינות המוטלות עליהן. למעשה, מצב זה דומה מבחינת מהותו למצב של שליחת הודעת צד שלישי, אשר "נכנסת לתוקף" רק אם התובע זוכה בתביעתו (כולה או מקצתה) נגד הנתבע שולח ההודעה. גם במצב זה, למותר לציין, אין כל פסול מוסרי בכך שנתבע טוען בכתב הגנתו ובהודעה לצד שלישי דבר והיפוכו, כך שבכתב הגנתו כופר הוא בחבותו כלפי התובע, ובהודעה לצד שלישי מסתמך הוא על חבות זו (ראו: יואל זוסמן סדר הדין האזרחי 636 (מהדורה שביעית, שלמה לויין עורך, 1995); רע"א 11119/05 Invensys Powerware Limited נ' אריה חברה לביטוח בע"מ, פס' ג(4) (לא פורסם, 25.4.2006)).

בדומה, גם לעניין ההיבט המעשי נדמה כי כל עוד מדובר בשומות חלופיות, אשר אינן חלות במקביל, אין עוד מקום לחשש שייגבה מס כפול. עם זאת, לצורך איון החשש, יש להבטיח כי השומות לא תיכנסנה לתוקף במקביל. לשם כך, על רשויות המס לתעדף באופן ברור בין השומות, ובנוסף, וזה העיקר, עליהן להביא תעדוף זה לידיעת הגורמים הרלוונטיים – הם הנישום החלופי ובתי המשפט שדנים בכל אחת מן השומות.

12. ומן הכלל אל הפרט: בית המשפט המחוזי קבע כזכור כי שומת העסקאות אשר הוצאה לחברת ד.ס.ת., ואשר הובאה לידיעתם של בית המשפט ושל המערער על-ידי המשיב, הוצאה על דרך הזהירות, באופן חלופי בלבד – כך שהמשיב כלל לא נתכוון כי שתי השומות תחולנה במקביל. לנוכח זאת, ולמען הסר ספק, משקבע בית המשפט כי העסקה אינה חייבת במס ערך מוסף, הורה הוא על ביטול השומה החלופית. ברי כי בדברים אלה יש כדי להפיג את החששות העומדים בבסיסו של כלל ההשתק השיפוטי, כך שתכליתו אינה מתקיימת – לא מן ההיבט המוסרי ולא מן ההיבט המעשי – ומשכך, בהתאם לאמור לעיל, אין עוד מקום להחילו. בכך שונה המקרה שלפנינו מעניין סימון אחזקות, שבו רשויות המס העלו – שלא באופן חלופי – טענות סותרות בשני הליכים שונים (ראו: שם, פס' 4 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' גרוניט).

13. במאמר מוסגר, יצוין כי כלל ההשתק השיפוטי עבר מספר "גלגולים", מאז שנקלט במשפט הישראלי, בראשית שנות השמונים של המאה הקודמת. תחילה, ככל הנראה בהסתמך על ההיבט המעשי של תכליתו, הוחל הכלל רק במקרים שבהם בעל

הדין שעליו מבקשים להחיל את ההשתק השיפוטי זכה בהליך הראשון על בסיס הטענה שאת היפוכה הוא טוען במסגרת ההליך השני (ראו: ע"א 594/80 אליאב נ' "הסנה" חברה ישראלית לביטוח בע"מ, פ"ד לו(3) 552, 543 (1982); רע"א 6753/96 מ.מ.ח.ת. בע"מ נ' פרידמן, פ"ד נ(5) 418, 422 (1997); עניין אינטרלגו, בעמ' 197-199). בהמשך, חל עידון מסוים בדרישה זו, כאשר הובהר כי "ההצלחה הקודמת" שעליה יש לעמוד, אינה הצלחה כוללת בהליך הראשון, אלא הצלחה בקבלת הטענה בלבד; לאמור: כדי להקים השתק שיפוטי, די בכך שבית המשפט קיבל את טענת בעל הדין במסגרת ההליך הראשון, אף אם בעל הדין לא צלח לבסוף בהליך כולו (ראו: עניין בית ששון, בעמ' 634). כיום, נדמה כי אף דרישה זו אינה הכרחית עוד, כך שיייתכן כי יהיו מקרים שבהם יוחל כלל ההשתק השיפוטי אף ללא הצלחה בהליך הקודם. זאת, מתוך הכרה הולכת וגוברת בכך שהתכלית העיקרית של הכלל היא זו המוסרית (ראו: שם, בעמ' 633-634, 638-637. דוגמא ליישום הכלל גם מבלי שהטענה צלחה במסגרת ההליך הראשון ניתן לראות בעניין סימון אחזקות, פס' 4 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' גרוניס). עם זאת, העניין טרם הוכרע בפסיקה באופן ברור.

לנוכח האמור, עם החלתו של הכלל גם על שומות מס, לכאורה יש לקבוע מהי "מידת ההצלחה" הנדרשת ביחס לשומה הראשונה (כגון: גביית המס, חלוף המועדים להשגה, הוצאת השומה וכדומה), על-מנת שניתן יהיה להקים השתק שיפוטי אשר מונע מרשויות המס להוציא שומה שנייה סותרת. עם זאת, הואיל ושאלה זו טרם הוכרעה כאמור ביחס להליכים משפטיים רגילים, ומכיוון שבעניין העומד לפנינו ממילא לא קם השתק שיפוטי, לא ראינו להידרש לשאלה זו. לעת עתה תיוותר היא בצריך עיון.

ומכאן – לדיון בנוגע למהות העסקה.

האם העסקה חייבת במס? – השלב השני: מהות העסקה

14. כזכור, המערער טוען כי רכש מחברת ד.ס.ת. פעילות עסקית העולה כדי "עסק חי", ואילו המשיב סבור שהממכר מושא ענייננו אינו עולה כדי "עסק חי". לאחר שבחן את מכלול הראיות שהוצגו לפניו, אימץ בית המשפט המחוזי את עמדת המשיב וקבע – כממצא עובדתי – כדלקמן:

במסגרת עסקת המכר אכן נרכש הציוד של דסת, אך לא נרכשה כלל הפעילות העסקית של החברה. דסת מכרה תיקי הוצאה לפועל פעילים על-פי רשימה מפורטת שצורפה כנספח לחוזה, וכן ציוד על-פי רשימה נפרדת... לא הייתה מכירה של כלל הפעילות העסקית של דסת.

דסת המשיכה בפעילותה, גם לאחר עסקת המכר... אין כול אמירה על מכירה כוללת של "עסק חי". יש מכירת זכויות בתיקים פרטניים המופיעים ברשימת הדו"ח (פס' 14 לפסק הדין).

בכך לא מצאנו להתערב. זאת, בראש ובראשונה, בשל שלא מתקיימות בענייננו נסיבות חריגות אשר יש בהן כדי להצדיק התערבות בממצאים העובדתיים של הערכאה הדיונית.

15. יתר-על-כן, אף לגוף העניין אין ממש בטענותיו של המערער בעניין זה.

ראשית, טוען המערער כי לשון החוזה שנחתם בינו לבין חברת ד.ס.ת. מלמדת כי כוונת הצדדים הייתה להעביר פעילות עסקית של "עסק חי". בהמשך לכך, מבקש המערער כי נקיש גזירה שווה לענייננו מפסק הדין שניתן בת"א (שלום הרצ' 1507/02 שנדר יצחק יעוץ ושיווק בע"מ נ' רותם (לא פורסם, 28.8.2005) (להלן: עניין רותם). בפסק דין זה קבע בית המשפט, בין היתר תוך בחינת ההסכם שנחתם בין הצדדים ששם, כי מדובר – שם – בעסקה למכירת "עסק חי" מסוג בית קפה.

דא עקא, שאין בחוזה מושא ענייננו כל אינדיקציה לכך שהמערער רכש מחברת ד.ס.ת. "עסק חי". למעשה, ההשוואה שמבקש המערער לעשות בין ענייננו לבין עניין רותם אף מחזקת מסקנה זו. כך, בעניין רותם, כלל החוזה התייחסות מפורשת למכירתם של שם בית הקפה, של זכויות הניהול בבית הקפה, של רשימת הספקים של בית הקפה ושל רשימת הלקוחות של בית הקפה. כמו כן, הסדיר החוזה את אופן תשלום החובות הקודמים של בית הקפה. בעניין שלפנינו, לעומת זאת, מתייחס החוזה שבין המערער לבין חברת ד.ס.ת., אך ורק למכירה של תיקי הוצאה לפועל ושל ציוד משרדי, ואין בו כל התייחסות, ולו עקיפה, לנושאים נוספים אשר נדרש להסדירם בעת מכירה של "עסק חי" – דוגמת הנושאים שהוסדרו בחוזה שנדון בעניין רותם.

16. שנית, לשיטת המערער, חברת ד.ס.ת. הפסיקה, בעקבות העסקה, את פעילותה העסקית בתחום גביית החובות בהוצאה לפועל, באופן שמעיד על מכירת "עסק חי". לעמדתו, גם אם חברת ד.ס.ת. המשיכה בפעילות עסקית אחרת לאחר העסקה – לאמור: בפעילות עסקית בתחומי פעילות אחרים – אין הדבר מונע את סיווג העסקה כעסקה למכירת "עסק חי".

ואכן, מצד העיקרון צודק המערער, שכן עסק הפועל במספר תחומי פעילות יכול למכור את עסקיו בתחום פעילות אחד, תוך שהוא ממשיך לפעול בתחומי פעילות אחרים, ומכירה זו תהא, מן הבחינה המהותית, מכירה של "עסק חי". עם זאת, על-מנת שמכירה של תחום פעילות תיחשב כמכירה של "עסק חי", צריכים להתקיים לפחות שני תנאים מצטברים: האחד – על תחום הפעילות הנמכר לעמוד בפני עצמו, באופן מובחן, כתחום פעילות עצמאי הניתן להפרדה ברורה מתחומי הפעילות האחרים של החברה (ראו למשל את הכללים החשבונאיים לדיווח על "מגזרי פעילות" בתקן דיווח כספי בינלאומי 8 (IFRS 8) – מגזרי פעילות); והשני – בדומה למכירה של עסק שלם, על המוכר למשוך ידיו מן העיסוק בתחום הפעילות ולהעביר לקונה את כל היסודות אשר מבטיחים את המשך הפעילות בתחום זה (ראו: ע"א 5321/98 אינווסט אימפקט בע"מ נ' פקיד שומה תל – אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 253-254 (2003)).

בענייננו, תנאים אלה אינם מתקיימים. אשר לתנאי הראשון, המערער לא הציג כל נתון ביחס לתחומי הפעילות של חברת ד.ס.ת. – באם ישנם כאלה, ולכן כלל לא נתאפשר לבדוק אם התחום הנמכר, אכן מהווה תחום נפרד כנדרש. לעניין התנאי השני, המערער לא הוכיח כי חברת ד.ס.ת. העבירה לרשותו את כל היסודות המאפשרים את המשך הפעילות בתחום גביית החובות בהוצאה לפועל. למעשה, המערער אף לא הוכיח שחברת ד.ס.ת. מכרה לו, במסגרת העסקה, את כל תיקי ההוצאה לפועל שהיו ברשותה. ודוקו: הראיות בעניין זה היו כה מעורפלות, עד כי בית המשפט המחוזי נמנע מלקבוע כל ממצא עובדתי ביחס לכמות התיקים שהיו לחברת ד.ס.ת. ערב העסקה וביחס לכמות התיקים שנמכרו במסגרת העסקה.

17. לנוכח האמור, כפי שכבר צוין, לא מצאנו להתערב בקביעה העובדתית של בית המשפט המחוזי. העסקה העומדת מאחורי חשבונית מספר 25010 היא, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, עסקה למכירת תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי, ולא עסקה למכירת "עסק חי". על רקע מסקנה זו, נעבור לבחינת חבות המס הנובעת מהעסקה.

מעבר לנדרש, יצוין כי גם אם היינו קובעים שאכן מדובר במקרה שלפנינו בעסקה למכירת "עסק חי", לא היה בכך כדי להוביל בהכרח לתוצאה שאותה מבקש המערער. זאת בשל שבמצב המשפטי הנוהג, מכירה של "עסק חי" – שלא בדרך של מכירת מניות בחברה או של מכירת זכויות בשותפות (השוו: ע"א 2026/92 פקיד שומה פתח-תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ, פ"ד נה(4) 89 (2001)) – ממילא אינה נבחנת כמכלול, אלא כמכירה נפרדת של כל אחד מן הנכסים המרכיבים את העסק. מכל מקום, מכיוון שהצדדים התייחסו אך להיבט העובדתי של השאלה אם נמכר "עסק חי",

ולא לתוצאה המיסויית הנגזרת מכך, ומאחר שקבענו כי הממכר מושא ענייננו אינו עולה כדי "עסק חי", לא מצאנו להביע דעתנו בעניין זה.

האם העסקה חייבת במס? – השלב השלישי: חבות המס הנובעת מהעסקה

18. 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, בין היתר, כ"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד", ואילו "נכס" מוגדר בסעיף זה כ"טובין או מקרקעין". אי-לכך, עסקת מכר חייבת במס ערך מוסף, לפי סעיף 2 לחוק, רק כאשר הממכר הוא "טובין" או "מקרקעין". לענייננו רלוונטית ההגדרה של "טובין" המצויה בסעיף 1 לחוק. הגדרה זו קובעת כדלקמן:

"טובין" – לרבות –

- (1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;
- (2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר – ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;

הגדרה זו, כפי שניתן לראות, היא רחבה ביותר. כלולים בה נכסים מוחשיים, למעט מקרקעין (הביטוי "לרבות" בא להוסיף על המשמעות הרגילה של המונח – ראו: הגדרת המונח בסעיף 1 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש], התשי"ד-1954, שחלה על חוק מע"מ. יצוין, אגב, כי הגדרה זו נשמרה גם בסעיף 3 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, אשר החליף את הפקודה), מחוברים שונים הנמכרים בנפרד מהקרקע וכן נכסים בלתי-מוחשיים. עם זאת, ההגדרה מסייגת באופן מפורש מתחולתה, בין היתר, "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם".

19. כזכור, בית המשפט המחוזי קבע כי תיקי הוצאה לפועל כלולים בסייג האמור, בהיותם זכויות במסמכים סחירים. בפרט, קבע בית המשפט, בהתבסס על המאמר של זיו שרון, ג'ק בלנגה ושלומי רגב "חבות במע"מ בגין מכירת יתרת חוב לקוחות" מיטסים יד(6) א-88 (2000), כי תיקי הוצאה לפועל מהווים, מבחינה מהותית, זכות לקבלת כסף מזומן; ואילו כסף מזומן – כך נקבע – הוא ללא ספק מסמך סחיר. בית המשפט הדגיש כי מסקנה זו נתמכת גם בתכליתו של חוק מע"מ, מכיוון שעסקה למכירת תיקי הוצאה לפועל, ככל עסקה למכירה של מסמך סחיר, כלל לא מלווה ביצירתו של "ערך מוסף" –

שאותו מבקש החוק למסות. זאת משום שתיק הוצאה לפועל, כמו מסמך סחיר כאמור, נמכר תמיד בסכום השווה לערך הנקוב בו או נמוך ממנו.

יתרה מכך, קבע בית המשפט המחוזי כי תיקי הוצאה לפועל שבבסיסם עומדים שיקים ממילא מהווים זכויות במסמכים סחירים, שכן שיקים, לפי הגדרתם, הם כמובן מסמכים סחירים. בעניין זה, הבהיר בית המשפט, במענה לטענות המערער, כי תכונת העבירות (היא הסחרות הפורמאלית) שמאפיינת מסמכים סחירים נשמרת בשיקים גם לאחר הגשתם לביצוע בלשכת ההוצאה לפועל, ועל-כן יש להמשיך לראותם כמסמכים סחירים, ובעקבות זאת, כאמור, לסווג תיקי הוצאה לפועל אשר נפתחים בגינם כזכויות במסמכים סחירים.

20. על קביעות אלה – כולן – משיג המערער. לעמדתו, הזכות שמגולמת בתיקי הוצאה לפועל היא לא זכות לקבלת מזומן או זכות לפירעון שיק, כקביעת בית המשפט המחוזי, אלא זכות לבצע פעולות גבייה במסגרת התיק, וזכות זו – כך נטען – לא ניתנת לסיווג כזכות במסמך סחיר. יתר-על-כן, לשיטת המערער, מכירת הזכות מלווה ב"ערך מוסף", אשר בא לידי ביטוי בפעולות שנעשו במסגרת התיק לצורך גביית החוב.

לחלופין, טוען המערער כי גם אם נסתכל על תיקי הוצאה לפועל בתור זכויות במסמכים שעומדים ביסודם, עדיין יש לקבוע שהתיקים אינם זכויות במסמכים סחירים. זאת בשל כך שפסקי דין שמוגשים לביצוע באחת מלשכות ההוצאה לפועל אינם מסמכים סחירים מלכתחילה, ואילו שיקים מאבדים את סחרותם (הן את סחרותם הפורמאלית – קרי: את תכונת העבירות, הן את סחרותם המטריאלית – קרי: את תכונת הטהירות) עם הגשתם לביצוע.

לחלופי חלופין, מבהיר המערער, בהסתמך על עמדתו המלומדת של עו"ד יעקב פוטשבוצקי, כי הביטוי "וזכויות בהם", שמכוחו מוחרגים מהגדרת המונח "טובין" גם זכויות במסמכים סחירים, מתייחס אך ורק לזכויות שעבוד – ולכן ממילא לא ניתן לומר שתיקי הוצאה לפועל הם זכויות במסמכים סחירים (ראו: יעקב פוטשבוצקי חוק מס ערך מוסף 30-31 (מהדורה שישית, 2001)).

המשיב מצידו נסמך, בעניין זה, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בעיקר מדגיש הוא היבטים אלה: האחד – כי שיקים שמוגשים לביצוע בלשכת ההוצאה לפועל ממשיכים לקיים את שתי תכונות הסחרות, או למצער את תכונת העבירות, אשר די בה – כך לפי המשיב – כדי לאפיין מסמך סחיר לעניין חוק מע"מ; השני – כי מכירה של

תיקי הוצאה לפועל אינה מלווה ביצירה של "ערך מוסף", שכן התמורה בגין המכירה תמיד תהיה נמוכה מן הסכום שנקוב בתיק או שווה לו; והשלישי – כי יש לאמץ גישה מרחיבה לביטוי "זכויות בהם", ואין מקום להגביל ביטוי זה רק לזכויות שעבוד.

21. במחלוקת זו, סבורים אנו כי הצדק נמצא עם המערער. הזכות המגולמת בתיקי הוצאה לפועל – ועל כך אין חולק – היא זכות רכושית בעלת ערך כלכלי אשר נכללת במונח "זכות" שבהגדרת "טובין" (ראו: ע"א 418/86 רוזין נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף – תל אביב, פ"ד מג(1) 837, 844 (1989); ע"א 19/86 עזריאלי נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מג(3) 537, 539-540 (1989); ע"א 9303/03 מוסל נ' מנהל מס ערך מוסף פתח-תקווה, פ"ד נט(2) 952, 958 (2004); נמדר – כרך א, בעמ' 235-236). המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה אם זכות זו היא זכות במסמכים סחירים. תשובה חיובית לשאלה תביא להחרגת הזכות מן ההגדרה של "טובין", ובעקבות זאת – לאי-השתתפות מס ערך מוסף על מכירתה. תשובה שלילית לשאלה, לעומת זאת, תוביל להוצאה הפוכה. נפקות השאלה, מבחינתו של המערער, נובעת כזכור מכך שאחד התנאים הנדרשים לשם ניכוי של מס תשומות הוא שהתשומות נרכשו בעסקה שחייבת במס.

בענייננו, בית המשפט המחוזי עמד, כפי שפורט לעיל, על שתי קונסטרוקציות חלופיות, אשר יש בהן – כך לקביעתו – כדי להוביל למסקנה כי תיקי הוצאה לפועל, או למצער תיקי הוצאה לפועל שנפתחו בגין שיקים, הם זכויות במסמכים סחירים. כפי שצוין, לעמדתנו, אין לקבל קונסטרוקציות אלה.

א. חבות המס הנובעת מהעסקה – מהותו של תיק הוצאה לפועל

22. באוגוסט 1967 נחקק חוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967. תכלית החוק הייתה ליצור מנגנון אשר יאפשר למי שזכה בפסק דין לטובתו לממש את פסק הדין במהירות וביעילות – אך תוך שמירה על זכויותיו של החייב על-פי פסק הדין (ראו: דברי ההסבר להצעת חוק ההוצאה לפועל, התשכ"ה-1965, ה"ח 659. ראו גם: ע"א 2097/02 איטונג בע"מ נ' חדיד, פ"ד נז(4) 211, 216 (2003); רע"א 4905/98 גמזו נ' ישעיהו, פ"ד נה(3) 360, 374-375 (2001); ע"א 711/84 בנק דיסקונט לישראל בע"מ, תאגיד בנקאי נ' פישמן, פ"ד מא(1) 369, 374-375 (1987)). לתכלית כפולה זו, הנובעת מחוק ההוצאה לפועל עצמו, נלוות גם – כך הודגש בפסיקה – שתי תכליות כלליות אשר נגזרות מעקרונות היסוד של השיטה ומעוגנות בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, והן: הגנה על קניינם של הזוכים (שכן זכותו של זוכה על-פי פסק דין היא חלק מקניינו) וכן שמירה על כבודם וחירותם של החייבים (ראו: עניין גמזו, בעמ' 375-376; עניין חדיד, בעמ' 217).

תכליות אלה כולן מתנגשות זו עם זו לעיתים קרובות, באשר התכליות הנוגעות לזוכה "מושכות" לרוב לכיוון אחר מן התכליות שנוגעות לחייב. לפיכך, נדרש לאזן ביניהן (ראו: עניין חדיד, בעמ' 216; עניין גמזו, בעמ' 376). איזון זה, כפי שהוא נראה בעיני המחוקק, עומד בבסיסו של חוק ההוצאה לפועל, והשאיפה ליצור מנגנון מאוזן למימוש פסקי דין עוברת כחוט השני בין הוראותיו. "מטבע הדברים כי איזון זה [נותן] משקל נכבד לזכויות של הזוכה ולאינטרסים של הזוכה ושל הציבור, שהרי ההתדיינות המשפטית נסתיימה. זכותו של הזוכה מעוגנת בפסק-דין סופי. זו נקודת המוצא" (שם).

23. עם זאת, ואף-על-פי שמנגנון ההוצאה לפועל נועד כאמור, בראש ובראשונה, למימוש של פסקי דין (בכך הכוונה למגוון רחב של צווים שיפוטיים, הן של בתי משפט הן של בתי דין דתיים – ראו: ההגדרות של "בית משפט" ו"פסק דין" שבסעיף 1 לחוק ההוצאה לפועל), הוראות מסוימות שנקבעו בחוק ההוצאה לפועל – חלקן עוד בנוסחו המקורי וחלקן בתיקונים שהוכנסו בו עם השנים – וכן הוראות שונות שנקבעו בדברי חקיקה אחרים, מאפשרות לנקוט בהליכי הוצאה לפועל גם במספר מקרים נוספים (ראו, למשל: סעיפים 81, 81א, 81א1 ו-83 לחוק ההוצאה לפועל; סעיף 10א) לחוק אכיפת פסקי-חוק, התשי"ח-1958; סעיף 90 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969; סעיף 17 לחוק המשכון, התשכ"ז-1967; תקנה 515 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984; תקנה 2(ז) לתקנות בתי המשפט (אגרות), התשס"ז-2007). שתי ההוראות הבולטות ביותר מבין אלה הן הוראות סעיפים 81א ו-1א81 לחוק ההוצאה לפועל. הוראת סעיף 81א, אשר נוספה לחוק לקראת סוף שנת 1968, במסגרת התיקון הראשון שבוצע בו (ראו: חוק ההוצאה לפועל (תיקון), התשכ"ח-1968), קובעת שניתן להגיש להוצאה לפועל גם שטרי חליפין, שטרי חוב ושיקים, ואלה – ניתנים לביצוע כמו פסק דין של בית משפט. מטרת ההוראה הובהרה היטב בדברי ההסבר לתיקון, בזו הלשון:

לפי החוק הקיים נאלץ נושה על פי שטר להגיש תביעה משפטית נגד החייב המסרב לשלם את החוב הנקוב בשטר. הדיון המשפטי מתנהל בדרך כלל על פי סדר דין מקוצר, דהיינו שהנתבע אינו רשאי להתגונן אלא אם ביקש וקיבל רשות מאת בית המשפט או הרשם. לאחר שהנתבע זכה במשפט, עליו להגיש את פסק הדין להוצאה לפועל.

ברוב המקרים אין החייבים על פי שטר מגישים בקשה להתגונן ופסק הדין ניתן למעשה על סמך כתב התביעה של הנושה. חישבו ומצאו שרק ב-8% בערך של התביעות מתקיים משפט על פי בקשתו של החייב. משמע, שהסירוב לפרוע השטר אינו נובע, בדרך כלל,

מעילה משפטית ואין החייבים אף מוכנים להעלות טענות כאלו.

מטרת החוק המוצע היא לשחרר את הנושה על פי שטר מהליכים משפטיים, כל אימת שהחייב אינו מגיש בקשה להתגונן, ולחסוך מבית המשפט זמן ועבודה בהוצאת הזמנות, בתיוקים וברישומים למיניהם ובכל יתר הפעולות האדמיניסטרטיביות והמשפטיות שהן רבות אף בסדר דין מקוצר.

החוק המוצע קובע ששטר – והכוונה לשטר חוב, לשטר חליפין ולשיק – יהיה נתון להוצאה לפועל באופן ישיר, מבלי להיזקק לתביעה משפטית, ורק במקרים שהחייב מעלה טענות נגד תביעת החוב יועבר הדבר לבירור משפטי בבית המשפט... (דברי ההסבר להצעת חוק ההוצאה לפועל (תיקון), התשכ"ח-1968, ה"ח 354).

בדומה, הוראת סעיף 1א81, שנוספה לחוק ההוצאה לפועל בשנת 2002, כחלק מתיקון מספר 24 (ראו: חוק ההוצאה לפועל (תיקון מס' 24), התשס"ג-2002), קובעת כי בהתקיים תנאים מסוימים ניתן להגיש להוצאה לפועל – באופן ישיר – "תביעה על סכום קצוב", כפי שמגישים פסק דין של בית משפט. מטרת ההוראה, אשר עליה עמד המחוקק בדברי ההסבר לתיקון, דומה למדי למטרת סעיף 81א. ואלה דברי המחוקק:

אחד מהתפקידים הבסיסיים של מערכת המשפט הינו לאפשר לפרטים לממש את זכויותיהם, וכשמדובר בזכויות שטרם הגיעו לפסק-דין, ויש להוכיחן בבית משפט, לאפשר בירור נאות של תביעות.

יחד עם זאת, הדין היום הוא כי תביעות בסדר דין מקוצר מתנהלות בהליך מקוצר. זאת, מאחר שבסוג זה של תביעות הנסיון מלמד שבדרך כלל ידו של התובע על העליונה ולנתבע אין עילת הגנה טובה. לפיכך, הנטל, לפי הדין הקיים, הוא על הנתבע להראות שיש לו הגנה טובה ואין לו זכות אוטומטית להגיש כתב הגנה, אלא עליו לבקש רשות להתגונן ולצרף תצהיר לבקשתו.

מדי שנה מוגשות כ-140,000 תביעות אזרחיות בסדר דין מקוצר ו-85% מהנתבעים אינם מגישים בקשת רשות להתגונן לבתי המשפט. עובדה זו מביאה לכך שבפועל לא מתקיים בירור בתביעות אלו אך מבחינה מינהלית הטיפול הוא כפול: בבתי המשפט ואחר כך בלשכות ההוצאה לפועל. תשלום האגרות ושכר טרחת עורך-דין בהם מתחייב הנתבע הוא כפול.

על מנת להביא לחסכון וליעילות בטיפול בתביעות מוצע כי תביעות בסדר דין מקוצר תוגשנה ישירות להוצאה לפועל לביצוע, בדומה לשטרות. אם יגיש המשיב התנגדות – יועבר הטיפול לבית משפט, באופן בו מטופלות היום בקשות רשות להתגונן או בקשות למחיקת כותרת (דברי ההסבר להצעת חוק ההוצאה

לפועל (תיקון מס' 25) (תביעות בסדר דין מקוצר),
התשס"ב-2002, ה"ח 715).

24. הנה כי כן, מנגנון ההוצאה לפועל הורחב, לאורך השנים, במובן זה שכיום ניתן להיעזר בו גם במקרים שבהם לא מדובר בפסק דין או בצו שיפוטי אחר. ההנחה אשר עומדת מאחורי ההרחבה האמורה היא כי בהתקיים תנאים מסוימים, המצביעים על כך שזכותו של הזוכה מבוססת על יסודות איתנים, ניתן להניח כי החייב אינו כופר בחבותו – ומשכך, אפשר להתייחס לאותה חבות כאילו נקבעה בפסק דין של בית משפט. כך הדבר בנוגע לבקשות לביצוע שטר, שבהן השטר מהווה ראיה לכאורית לקיום החבות (ראו: סעיף 81א לחוק ההוצאה לפועל); כך הדבר ביחס לתביעות על סכום קצוב, אשר תנאי נדרש להגשתן הוא כי קיימת ראיה בכתב המלמדת על קיום החבות או כי החבות נובעת מכוח הוראה מפורשת של חיקוק (ראו: סעיף 1א81 לחוק ההוצאה לפועל); וכך הדבר גם לגבי בקשות למימוש משכנתא רשומה או משכון רשום או מופקד, שבהן עצם הרישום או ההפקדה מהווה אינדיקציה עקרונית לחבות (ראו: סעיף 81 לחוק ההוצאה לפועל ביחס למשכנתא רשומה על מקרקעין; סעיף 17 לחוק המשכון ביחס למשכון רשום או מופקד – במקרים אחרים, שבהם לא מדובר במשכון רשום או מופקד, מימוש המשכון יעשה רק על-פי צו של בית משפט).

אי-לכך, מהותו של תיק הוצאה לפועל – הן כזה שנפתח לשם מימוש פסק דין (במובנו הרחב) הן כזה שנפתח ללא קיומו של פסק דין – הוא תמיד להביא למימוש, כאילו מדובר בפסק דין. כדי להביא למימוש זה, חוק ההוצאה לפועל מגדיר מגוון רחב של הליכים אשר ניתן לנקוט נגד החייב. הליכים אלה כוללים, בין היתר: דרישת מידע הנוגע לחייב (סעיף 7ב); עיכוב יציאתו של החייב מן הארץ והפקדה של דרכונו (סעיף 14); ביצוע חיפושים על גופו של החייב, בכליו או בחצרים שבהחזקתו (סעיף 15); הטלת עיקולים ברכושו של החייב ומימושם של עיקולים אלה (במיטלטלין – סעיפים 21-32, במקרקעין – סעיפים 33-42, בנכסים שנמצאים בידי צד שלישי – סעיפים 43-52); מינוי כונס נכסים לנכס מסוים של החייב (סעיפים 53-60); הטלת מגבלות שונות על "בעל יכולת המשתמט מתשלום חובותיו" (סעיפים 66א-76ד); הוצאת צו הבאה או הזמנה לבירור נגד החייב (סעיפים 69יא-69יג, 71-72 ו-74טז-74כב); וכן הוצאת צו מאסר נגד החייב בתיקי מזונות (סעיפים 70-74 ו-74טז-74כב). עד ליום 16.5.2011 ניתן היה להוציא צווי מאסר גם נגד חייבים אחרים, אולם סמכות זו "הוקפאה" החל מיום זה למשך תקופה של שנתיים – ראו: סעיף 57(ב) לחוק ההוצאה לפועל (תיקון מס' 29), התשס"ט-2008).

25. לנוכח האמור, נראה כי אין מקום לסווג מכירה של תיק הוצאה לפועל כמכירה של זכות לקבלת מזומן או כמכירה של זכות בשטר (כאשר מדובר בתיק הוצאה לפועל שנפתח בגין שטר). עם פתיחתו של תיק הוצאה לפועל, הזכות שהוגשה לביצוע אינה כשהייתה. תיק הוצאה לפועל הוא "מוצר" חדש ועצמאי. מהווה הוא מכלול שלם ורחב שכולל בתוכו את כל הזכויות הגלומות, מבחינת הזוכה, במנגנון ההוצאה לפועל – ובראשן את הזכויות הנובעות מן ההליכים שכבר ננקטו נגד החייב לפני מועד הרכישה וכן את הזכות "לפעול" בתיק לאחר מועד הרכישה ולדרוש נקיטת הליכים נגד החייב.

ואמנם, ההליכים אשר ננקטים בתיק ההוצאה לפועל מבקשים להביא לפירעון החוב של החייב, ומשכך, בסופו של דבר, מקנים הם זכות לקבלת כסף מזומן (אלא אם מדובר בתיק הוצאה לפועל שנפתח בגין פסק דין שנועד לביצוע בעין – ובמקרה שכזה ממילא לא ניתן יהיה לראות בתיק ההוצאה לפועל זכות לקבלת מזומן). עם זאת, זכות זו היא משנית, והיא נגזרת מהצלחתם של ההליכים שנקטים בתיק. כפי שאין להגדיר משכנתא רשומה על דירה כזכות לקבלת כסף מזומן, אך בשל שבעת מימושה יקבל בעל המשכנתא כסף מזומן; וכפי שאין להגדיר זכות תביעה כזכות לקבלת כסף מזומן, גם כאשר הסעד הנתבע הוא כספי (על היותה של זכות תביעה "זכות" הכלולה בהגדרה של "טובין", ראו: עניין רוזין, בעמ' 844; עניין עזריאלי, בעמ' 539-540; עניין מוסל, בעמ' 958); כך גם אין להגדיר תיק הוצאה לפועל כזכות לקבלת כסף מזומן, רק מפני שאם יצליחו ההליכים הננקטים יקבל הזוכה בעל התיק כסף מזומן.

בהמשך לכך, תיק הוצאה לפועל שנפתח בגין שטר לא מהווה עוד זכות בשטר. בתיק הוצאה לפועל שנפתח בגין שטר – השטר, על הזכות לגבות את הסכום הנקוב בו, הוא אמנם העילה שהביאה לפתיחת התיק, אולם משנפתח התיק, הזכויות המגולמות בו הן כאמור רחבות ומקיפות יותר. זכויות אלה זהות לזכויות המגולמות בתיק הוצאה לפועל שנפתח בגין פסק דין, ואין מקום להבחין בין תיקי הוצאה לפועל, אשר ניתנים לביצוע באותו אופן ואשר מקנים לזוכה את אותן זכויות, אך בשל כך שעילת פתיחתן הייתה שונה. במילים אחרות: חוק ההוצאה לפועל מגדיר מנגנון שנועד לאפשר ביצוען של זכויות מסוגים שונים (פסק דין כספי, שטרות, פסק דין בדבר ביצוע בעין, משכנתא ומשכון, תביעה על סכום קצוב). משעה שהזכות מוגשת לביצוע בלשכת הוצאה לפועל, ונפתח בגינה תיק הוצאה לפועל, מוקנית לזוכה הזכות להשתמש במנגנון כדי להביא למימוש הזכות שמגיעה לו. זוהי המהות של תיק הוצאה לפועל; היא אינה משתנה לפי העילה שהביאה לפתיחתו; ומשכך – אין מקום להבחין בין התיקים השונים בהתאם לעילת פתיחתם.

26. סיכום ביניים: מהותו של תיק הוצאה לפועל אינה מאפשרת לראות בו אך זכות לקבלת מזומן או זכות בשטר. אי-לכך, לא ניתן לראות בתיקי הוצאה לפועל, או למצער בתיקי הוצאה לפועל שנפתחו בגין שיקים, כזכויות במסמכים סחירים; ועל-כן, תיקי הוצאה לפועל אינם מוחרגים מן ההגדרה של "טובין" ומכירתם חייבת במס ערך מוסף.

מסקנה זו נתמכת גם בתכליתו של הסייג בדבר "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם". לבחינת תכלית זו נעבור עתה.

ב. חבות המס הנובעת מהעסקה – תכלית הסייג להגדרת "טובין"

27. חוק מע"מ נכנס לתוקפו ביום 1.7.1976. החוק, אשר היווה חלק מן הרפורמה שבוצעה באותן שנים במערכת המיסוי בישראל, ביקש ליצור בסיס רחב ומקיף להטלת מס עקיף על כל הפעילות הכלכלית במשק הישראלי. בהתאם לכך, הטיל חוק מע"מ מס ערך מוסף על פעילות עסקית של מכירת נכסים (טובין ומקרקעין), של מתן שירותים ושל יבוא טובין, וכן "מס שכר וריווח" על פעילות פיננסית של מוסדות כספיים ו"מס שכר" על פעילות של מוסדות ללא כוונת רווח (ראו: סעיפים 2 ו-4 לחוק מע"מ, וכן את ההגדרות הרלוונטיות בסעיף 1 לחוק; נמדר – כרך א, בעמ' 49-50; עניין אתא, בעמ' 753-754). עמד על כך המחוקק בדברי ההסבר להצעת חוק מע"מ:

בסיס המס לענין מיסים עקיפים משמעו תחום הפעילות הכלכלית החייב במס. ככל שהמס חל על שורה ארוכה יותר של פעילויות כלכליות כן בסיסו רחב יותר. מאחר שהמס המוצע, יחול על כל עסקה במקרקעין או במיטלטלין, על מתן שירותים, על יבוא, ועל פעילות החטיבות הפיננסיות והציבוריות, הרי הוא בעל בסיס רחב ביותר (שם, בעמ' 236).

לתחולה הרחבה של החוק היו שלוש מטרות. הראשונה והעיקרית שבהן הייתה ליצור אמצעי נוסף ומשמעותי לגבייה של מס, לאחר שפוטנציאל הגבייה של יתר סוגי המס, ובראשם מס הכנסה, מוצה (ראו: שם, בעמ' 236-237; יוסף גרוס "היקף תחולתו של מס ערך מוסף" קובץ ההרצאות בימי העיון לשופטים תשל"ו: חידושים והתפתחויות בחקיקה ובמשפט 99 (שמעון שטרית עורך, 1977)). המטרה השנייה הייתה ליצור מנגנון פשוט וקל, שיחול בשיעור אחד על כלל הפעילות המשקית, כך שבעת הפעלתו לא יהיה צורך להבחין בין נכסים ושירותים שחייבים במס ערך מוסף לבין נכסים ושירותים שלא חייבים במס ערך מוסף או בין נכסים ושירותים החייבים בשיעור מס ערך מוסף אחד לבין נכסים ושירותים החייבים בשיעור מס ערך מוסף אחר (ראו: דברי ההסבר להצעת

חוק מע"מ, בעמ' 237). המטרה השלישית הייתה ליצור שוויון בין ענפי המשק השונים, כך שלאף ענף לא ייווצר יתרון תחרותי כתוצאה מהיעדר מיסוי או מיסוי בשיעור מופחת (ראו: שם; נמדר – כרך א, בעמ' 45).

28. לנוכח האמור, מאליו מובן כי ההגדרות השונות שבחוק מע"מ נוסחו על דרך ההרחבה. כך, למשל, המונח "טובין", שהגדרתו הובאה לעיל, נוסח בצורה כה רחבה עד כי הוא כולל, כפי שצוין, כל זכות רכושית בעלת ערך כלכלי (ראו: פס' 21 שלעיל וההפניות שם). בהמשך לכך, גם לאורך השנים שחלפו מאז חקיקתו של החוק, שמר המחוקק בקנאות על תחולתו הרחבה, כאשר הקפיד לעדכנו בהתאם למציאות המשתנה ול"השתכללות" העסקאות. האחרון שבעדכונים אלה בוצע בתחילת שנת 2011, עת הוספה להגדרה של "עסקת אקראי" (שהיא סוג של "עסקה" שחייבת במס ערך מוסף – ראו: חלופה (3) להגדרת "עסקה" שבסעיף 1 לחוק מע"מ) גם "מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין..." (חלופה (3) להגדרה של "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק מע"מ. העדכון נעשה בצורה של תיקון עקיף, במסגרת סעיף 33 לחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2011 (תיקון עקיף לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975)). הצורך בתוספת הוסבר על-ידי המחוקק כדלקמן:

התארגנויות של קבוצות רכישה לרכישת קרקע ולבנייה משותפת עליה, הפכו בשנים האחרונות לתופעה רווחת...
ברכישת דירת מגורים מקבלן, החבות במע"מ חלה על הקבלן המוכר, המסווג כ"עוסק" לצורך חוק מס ערך מוסף... וזאת בשל העסקה של מכר הדירה...
לעומת זאת, במכירת קרקע מאדם פרטי לקבוצת אנשים פרטיים, אין חבות במע"מ בהתאם לדין הקיים. בשל האמור, מכירת קרקע מאדם פרטי לקבוצת אנשים פרטיים, ובשלב מאוחר יותר קבלת שירותי בנייה, מהווה פתח לחיסכון במע"מ לגבי מרכיב הקרקע.
לפיכך, מוצע להרחיב את ההגדרה "עסקת אקראי" ולקבוע כי מכירת מקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין תיחשב עסקת אקראי, שבה המוכר יהיה חייב במע"מ... (דברי ההסבר לסעיפים 51(1), 51(3) ו-52 בהצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2010, ה"ח הממשלה 91-92).

29. אף-על-פי-כן, ולמרות שאיפתו להטיל מס על כל הפעילות הכלכלית בישראל, מצא המחוקק ליצור שלושה סוגי חריגים שבהם לא מוטל בפועל מס ערך מוסף – ואלה

הם: עסקאות שפטורות ממס, עסקאות שמוטל עליהן מס בשיעור אפס ועסקאות שכלל לא חייבות במס. בשני החריגים הראשונים, אשר קבועים בסעיפים 30-37 לחוק, עושה המחוקק שימוש כדי לעודד ולתמרץ פעילות של מגזרים מסוימים במשק (יצוין, אגב, כי ההטבה של מס בשיעור אפס היא הטבה איכותית יותר, באשר היא מאפשרת לעוסק לנכות מס תשומות, אף-על-פי שהוא לא משלם בפועל מס עסקאות – ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב 711-712 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: נמדר – כרך ב); פרידמן, בעמ' 515. על התנאים לניכוי מס תשומות, ראו פס' 7 שלעיל). בחריג השלישי, לעומת זאת, עושה המחוקק שימוש כאשר הוא סבור, מסיבות שונות, כי כלל אין מקום להחיל את הוראות החוק, או למצער חלק מהוראות החוק, על מגזר או סוג פעילות מסוים.

30. בחריג מן הסוג השלישי עוסקים אנו בעניין שלפנינו. כפי שצוין, המחוקק ראה לסייג מההגדרה של המונח "טובין", בין היתר, "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם". הסיבה להחרגת נכסים אלה לא פורשה באופן ברור בדברי המחוקק (ראו: דברי ההסבר להצעת חוק מע"מ). עם זאת, נראה כי כוונת המחוקק הייתה שלא להכביד על המסחר בהם באמצעות חיובי מס ערך מוסף (ראו: נמדר – כרך א, בעמ' 239).

ודוקו: ניירות ערך ומסמכים סחירים הם – לפי מהותם – "סחירים". בכך אין הכוונה דווקא למשמעות המשפטית של המונח, אשר עליה נעמוד בהמשך (בפס' 35), אלא למשמעות הפשוטה והרגילה שלפיה נכס "סחיר" הוא נכס שניתן לקנות ולמכור ברווח מסוים (ראו הגדרות "סחיר" ו"סוחר": המילון העברי המרכז (אברהם אבן-שושן עורך, 2001); מילון ספיר (איתן אבניאון עורך, 1997)). הייחוד בסחירות של ניירות ערך ושל מסמכים סחירים, לעומת נכסים אחרים שניתן לסחור בהם – ומאליו מובן כי יש לכך סייגים מסוימים – הוא בסחירותם הגבוהה. רוצה לומר: ככלל, ניירות ערך ומסמכים סחירים מתאפיינים בכך שניתן לבצע בהם עסקאות במהירות, בפשטות וביעילות.

סחירות זו הייתה נפגעת לו היה מוטל מס ערך מוסף על כל עסקה בניירות ערך או במסמכים סחירים. החלת המנגנון של מס ערך מוסף, על כל הדרישות הצורניות שבו – ובפרט, החובה להוציא חשבונית עסקה בגין כל עסקה (ראו: סעיף 45 לחוק מע"מ), הייתה מעכבת את המסחר ומכבידה עליו מאוד. טלו למשל סוחר בניירות ערך שמבצע, מכוח עיסוקו, מאות ולעיתים אלפי פעולות בניירות ערך ביום. פעמים רבות, עסקאות אלה נעשות בלחיצת כפתור, ללא שמתקיים מגע ישיר בין הסוחר לבין המוכר או הקונה הרלוונטי. הטלת מס ערך מוסף על כל אחת מן העסקאות הללו הייתה כמובן מטילה על הסוחר נטל שאין הוא יכול לעמוד בו ופוגעת באופן מהותי במסחר בשוק ההון.

31. הבעיה מחריפה כאשר לוקחים בחשבון את המציאות הכלכלית שבה חלק לא מבוטל מהציבור לוקח חלק במסחר בניירות ערך ובמסמכים סחירים, בעיקר באמצעות הבורסה לניירות ערך; ונפרט:

כזכור, מס ערך מוסף נועד לחול על כל הפעילות הכלכלית בישראל. כתוצאה מכך, ראה המחוקק להוסיף על החלופה העיקרית להגדרת "עסקה" – "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד" – גם "עסקת אקראי" (יצוין כי הגדרת "עסקה" כוללת גם חלופה נוספת, אשר מבקשת למנוע מצב שבו לא יוטל מס ערך מוסף על מכירה של נכס שנוכה בגינו מס תשומות – ראו בסעיף 1 לחוק. חלופה זו אינה רלוונטית לענייננו). "עסקת אקראי" מוגדרת, בין היתר, כ"מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי" (יתר החלופות להגדרה של "עסקת אקראי" נוגעות לעסקאות במקרקעין, ולכן הן אינן רלוונטיות לענייננו – ראו בסעיף 1 לחוק). רוצה לומר: "עסקת אקראי" מוגדרת, בין היתר, כעסקת אקראית בעלת אופי מסחרי. על מהותה של עסקה מסוג זה עמד בית משפט זה, לא פעם, בעיקר בהקשר של פקודת מס הכנסה (השוו: סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה), בקובעו שמדובר בעסקה מסחרית בודדת שאיננה בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום (ראו: ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 32 (לא פורסם, 12.8.2012) וההפניות שם; נמדר – כרך א, בעמ' 97-98; פרידמן, בעמ' 169-172).

דא עקא, שבניירות ערך ובמסמכים סחירים, בניגוד לסוגים אחרים של טובין או לשירותים, "עסקאות אקראי" נעשות חדשות לבקרים על-ידי גורמים רבים ומגוונים. זאת בשל שגם פרטים וגופים שעיסוקם הרגיל אינו בכך, נוהגים לבצע עסקאות בעלות "אופי מסחרי" בניירות ערך ובמסמכים סחירים. ייתכן, ואין הדבר דורש הכרעה בעניין שלפנינו, כי כאשר העסקאות שנעשות בניירות ערך ובמסמכים סחירים הן אינטגרליות לפעילות העסקית העיקרית, ניתן למסותן גם מכוח החלופה העיקרית להגדרת "עסקה" (הלכה מסוג זה קיימת בעניין סיווג הכנסות כהכנסות מ"עסק" לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה – ראו למשל: ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לה (3) 572 (1981); ע"א 638/85 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' מלון פלאזה תל-אביב בע"מ, פ"ד מד (4) 309 (1990). לדעה כי יש לקבוע הלכה דומה גם ביחס לחלופה העיקרית להגדרה של "עסקה" שבחוק מע"מ, ראו: נמדר – כרך א, בעמ' 87-88; פרידמן – בעמ' 216-217)). מכל מקום, לנוכח האמור, מאליו מובן כי הטלת מס ערך מוסף על כל עסקה, ובייחוד על כל "עסקת אקראי", שנעשית בניירות ערך או במסמכים סחירים, הייתה מסרבלת עד מאוד את המסחר בשוק ההון ופוגעת אנושות

בהעברתם של מסמכים סחירים, אשר לפי מהותם, נועדו לעבור מאחד לשני במהירות. יתר-על-כן, הטלת מס ערך מוסף על "עסקאות אקראי" מסוג זה הייתה גם מסרבלת את עבודתן של רשויות מס ערך מוסף, שכן היא הייתה מוסיפה למעגל הנישומים החייבים במס ערך מוסף כמות אדירה של נישומים שאינם מדווחים ברגיל לרשויות אלה.

32. הנה כי כן, על-מנת שלא להכביד על המסחר בניירות ערך ובמסמכים סחירים, ראה המחוקק להחריג "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם" מההגדרה של "טובין". עם זאת, ביחס לעוסקים שעיסוקם הוא מסחר בנכסים אלה, מצא המחוקק לקבוע, תחת זאת, מנגנון מיסוי ייחודי הקבוע בסעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק. אלה קובעים כדלהלן:

19(ב): עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם.

9(ב): מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא ההפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך, המסמכים או מטבע החוץ נושאי העסקאות בתקופת דו"ח פלונית לבין סך כל מחיר מכירתם באותה תקופת דו"ח; לענין זה יראו את סכום הפרעון או הפדיון של מסמכים כמחיר מכירתם.

מנגנון זה, אשר ממסה את המסחר כעסקת שירות לפי הערך המוסף נטו שנוצר לעוסק בתקופה מסוימת, מייתר את הצורך לבחון כל עסקה בנפרד, ובכך מאיין כמעט לחלוטין את הסרבול שהיה כרוך במיסוי של עסקאות אלה בשיטה הרגילה. ניתן לסכם אפוא את הדרך שבה נקט המחוקק כך: את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם אינו בניירות ערך או במסמכים סחירים, הוציא המחוקק מן התחולה של חוק מע"מ. לעומת זאת, את המסחר שמבצעים מי שעיסוקם הוא בניירות ערך או במסמכים סחירים, החריג המחוקק משיטת המיסוי הרגילה שמאפיינת מכירה של נכסים, אולם, תחת זאת, קבע הוא – ביחס למסחר זה – מנגנון מיסוי חלופי.

33. גם על רקע הדברים האלה, יקל לראות כי תיקי הוצאה לפועל אינם זכויות במסמכים סחירים. הביטוי "זכויות בהם" אשר מוחרג, ביחד עם "ניירות ערך ומסמכים סחירים", מן ההגדרה של "טובין", מתייחס – כעולה מתכליתו של הסייג – רק לזכויות שיהיה במיסוי שלהן כדי להכביד על המסחר בניירות ערך או במסמכים סחירים. מאליו

מובן כי תיקי הוצאה לפועל, על הזכויות המגולמות בהם, אינם מייצגים זכויות מסוג זה.

וידגש: בענייננו, אין אנו מתכוונים להגדיר באופן ממצה את מכלול הזכויות, אשר יבואו בגדרו של הביטוי "זכויות בהם" (לדעות שונות בעניין זה, ראו: נמדר – כרך א, בעמ' 243-244; פוטשבוצקי, בעמ' 30-31; פרידמן, בעמ' 118). המיפוי של הזכויות הללו, בדומה למיפוי של הזכויות העולות כדי "זכות", כמובנה ברישא של הגדרת "טובין", יעשה ממקרה למקרה (השוו: עניין רוזין, בעמ' 844; עניין מוסל, בעמ' 958). במקרה שלפנינו, כאמור, די לנו בקביעה כי תיקי הוצאה לפועל אינם זכויות במסמכים סחירים.

ג. חבות המס הנובעת מהעסקה – שתי הערות קצרות

34. כזכור, במסגרת הערעור שלפנינו, העלה המשיב שני טיעונים נוספים, אשר יש בהם – כך לעמדתו – כדי להוביל להכללת תיקי הוצאה לפועל בתוך הסייג של "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם". הטיעון הראשון מבין אלה הוא כי תיקי הוצאה לפועל, בדומה למסמכים סחירים, נמכרים תמיד בסכום השווה לערך שנקוב בתיק או בסכום הנמוך ממנו, ועל-כן לא יכול להיווצר במכירתם "ערך מוסף" שראוי למסותו. בטיעון זה אין ממש. ראשית, כפי שקבענו, הרציונאל שעומד מאחורי הסייג של "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם" הוא מניעת הכבדה על המסחר בנכסים אלה, ואין בסייג כדי לקבוע כי במכירה של נכסים מסוג זה לא נוצר ערך מוסף. למעשה, הוראות סעיפים 19(ב) ו-9(ב) לחוק, שבמסגרתם מוטל מס ערך מוסף על מי שעוסק בניירות ערך ובמסמכים סחירים, מהוות הבעת עמדה מפורשת מצד המחוקק כי גם במכירה של נכסים מסוג זה נוצר ערך מוסף. שנית, ההיגיון שעומד מאחורי שיטת המיסוי העיקרית שנקבעה בחוק הוא שהערך המוסף טמון בהפרש שבין מס העסקאות שמוטל על העוסק בגין מכירתו לבין מס התשומות שמנוכה על-ידו בגין רכישותיו (ראו: פס' 6 שלעיל וההפניות שם). על-כן, הפוטנציאל ליצירת ערך מוסף צריך להיבחן מול מחיר הרכישה של התיק, או של המסמך הסחיר, ולא מול הערך שנקוב בהם – ובבחינה שכזו, אין כל הבדל בין תיק הוצאה לפועל או מסמך סחיר לבין כל נכס אחר.

35. הטיעון השני נוגע לשאלה אם שיקים שמוגשים לביצוע בלשכת ההוצאה לפועל ממשיכים להיות "מסמכים סחירים", כמובנם בסייג של "ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם". ככלל, אפינה הפסיקה את המונח "מסמכים סחירים" באמצעות שתי תכונות: התכונה הראשונה היא הסחרות הפורמאלית, אותה נהוג לכנות "עבירות". לפי

תכונה זו, הזכויות הגלומות במסמך מועברות על-ידי העברת ההחזקה במסמך, ובמסמך על שם, באמצעות העברת ההחזקה בצירוף חתימת היסב. התכונה השנייה היא הסחרות המטריאלית, אותה נהוג לכנות "טהירות". על-פי תכונה זו, בתנאים מסוימים, שעיקרם רכישת המסמך בתמורה ובתום לב, יכול מקבל המסמך לרכוש זכות טובה יותר מזו שהייתה למעביר (ראו: ד"נ 16/82 פקיד השומה תל אביב נ' לידור, פ"ד לט(2) 757, 763 (1985); אהרן ברק מהותו של שטר 23 (1974); יואל זוסמן דיני שטרות 4-8 (מהדורה שישית, 1983); שלום לרנר דיני שטרות 93-102 (מהדורה שנייה, 2007)). בעשותו שימוש במונח "מסמכים סחירים", מכוון לעיתים המחוקק למסמכים שנהנים משתי תכונות הסחרות, ולעיתים מכוון הוא למסמכים שנהנים מן הסחרות הפורמאלית בלבד (ראו: שם, בעמ' 96; עניין לידור, בעמ' 763-764. מאליו מובן כי לא יכול להיות מסמך הנהנה מסחרות מטריאלית בלבד). בעניין שלפנינו, לנוכח התוצאה שאליה הגענו, אשר לפיה תיקי הוצאה לפועל ממילא לא מהווים זכויות במסמכים סחירים, מתייחר הדיון בשאלה לאיזו משמעות כיוון המחוקק בחוק מע"מ ובשאלה אם משמעות זו מתקיימת ביחס לשיקים או לשטרות מסוג אחר שמוגשים לביצוע בלשכת ההוצאה לפועל. הדיון בשאלות אלה ימתין לעת מצוא.

סוף דבר

36. המערער רכש מחברת ד.ס.ת. תיקי הוצאה לפועל וציוד משרדי. עסקה זו, שלא עולה כדי עסקה לרכישת "עסק חי", חייבת במס ערך מוסף – הן בגין הרכיב של הציוד המשרדי (שעל החבות הנוצרת בגינו אין מחלוקת) הן בגין הרכיב של תיקי ההוצאה לפועל. אי-לכך, התנאי שלפיו ניתן לנכות מס תשומות רק אם התשומות נרכשו בעסקה שחייבת במס – מתקיים. תנאי זה הוא התנאי היחיד אשר עמד לדיון לפנינו – ועל-כן, הערעור מתקבל, ועל המשיב להתיר למערער לנכות מס תשומות בגין הרכישה של תיקי ההוצאה לפועל.

בדיון שנערך לפני בית המשפט המחוזי, נמנע בית המשפט – לנוכח התוצאה שאליה הגיע – מלהכריע בשאלת מחיר העסקה ובשאלת סכום מס התשומות אשר יש להתיר, בהתאם לכך, בניכוי. בנסיבות אלה, אין לנו אלא להורות על החזרת הדיון לבית המשפט המחוזי על-מנת שיכריע בשאלות אלה.

סוף דבר, הערעור מתקבל. המשיב יישא בשכר טרחת עורך דינו של המערער
בסך של 25,000 ש"ח.

המשנה-לנשיא (בדימ')

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

שופטת

השופט ח' מלצר:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה-לנשיא (בדימ') א' ריבלין.

ניתן היום, י' באלול התשע"ב (28.8.2012).

שופט

שופטת

המשנה-לנשיא (בדימ')