



בבית המשפט העליון

דנ"א 9062/20

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות

המבקשת: גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ

נגד

המשיבה: מנהל מע"מ- תל אביב יפו

בקשה לדיון נוסף בפסק דינו על בית המשפט העליון בע"א 9838/17 מיום 11.11.2020 אשר ניתן על ידי כבוד השופטים ע' ברון, י' אלרון ו-ע' גרוסקופף; תגובה מטעם המשיבה מיום 13.5.2021

בשם המבקשת: עו"ד יעקב קסטל; עו"ד זיו שרון; עו"ד עמית גליק; עו"ד שרון פאר

בשם המשיבה: עו"ד עודד טאובר

החלטה

זוהי בקשה לדיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה (השופטים ע' ברון, י' אלרון וע' גרוסקופף) מיום 11.11.2020 בע"א 9838/17 (להלן: פסק הדין), אשר קיבל חלקית את ערעור המבקשת על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת י' סרוסי) בע"מ 16-01-17720 מיום 14.9.2017.

1. העובדות הצריכות לענייננו פורטו בפסק הדין נושא הבקשה דנן וזו תמציתן: ביום 30.1.2007 רכשה המבקשת, חברה העוסקת בתחום הבנייה, בניין שכלל 15 דירות (להלן: הבניין). כעבור שנה התקשרה המבקשת בהסכמים למכירת 6 דירות בבניין (להלן: הסכמי המכר): 3 דירות נמכרו למר חיים אלקובי, בעל עניין במבקשת; ו-3 דירות נמכרו לסמי מרציאנו, מייסד המבקשת ובעל השליטה בה (להלן בהתאמה: אלקובי ומרציאנו). ביני לבני, המבקשת התקשרה עם אלקובי ומרציאנו בשלושה הסכמים נוספים שבמסגרתם נקבע, בין היתר, כי הבניין ייהרס ותחתיו ייבנה בניין חדש, שאת

שירותי הבנייה שלו תספק המבקשת; וכי אלקובי ומרציאנו יהיו זכאים כל אחד לשתי דירות בבניין החדש.

2. ביום 15.7.2008 הגישה המבקשת למשיב דו"ח תקופתי לחודש יוני 2008, במסגרתו דיווחה כי סכום העסקאות החייב במס כפועל יוצא של הסכמי המכר עומד על ההפרש בין המחיר שבו מכרה את הדירות בבניין הישן לאלקובי ומרציאנו למחיר שבו רכשה אותן (להלן: הדו"ח). זאת, בהתבסס על סעיף 5(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק המע"מ) אשר קובע כי "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה".

3. ביום 7.7.2014 הוציא המשיב למבקשת שומת מס עסקאות, במסגרתה חויבה האחרונה במס בגין מכירת 4 הדירות החדשות לאלקובי ומרציאנו לפי שווי שוק של דירה חדשה, בניכוי סכומי המס שעליהם דיווחה המערערת ושאותם שילמה. זאת, על בסיס עמדתו של המשיב כי סעיף 5(ב) לחוק המע"מ אינו חל בענייננו.

4. לאחר שהשגותיה נדחו, הגישה המבקשת ערעור על שומת המס לבית המשפט המחוזי, בו העלתה, בין היתר, שתי טענות התיישנות: האחת, כי חלה התיישנות על שומת מס העסקאות משום שחלפו למעלה מ-5 שנים ממועד הגשת הדו"ח על ידה ועד מועד הוצאת השומה, ועל כן המשיב היה מנוע מלהוציא את שומת מס העסקאות והיה עליו לקבל את המוצהר בדו"ח (להלן: טענת ההתיישנות העיקרית). טענת ההתיישנות החלופית הייתה כי כל התשלומים ששולמו לה עבור רכישת הדירות בתקופה של למעלה מ-5 השנים שקדמו להוצאת שומת מס העסקאות – התיישנו, ולכן יש להפחיתם מהתקבולים שלפיהם נקבעה השומה (להלן: טענת ההתיישנות המשנית).

5. ביום 14.9.2017 ניתן פסק דינו של בית המשפט קמא, אשר דחה את ערעור המס של המבקשת. בין היתר, קיבל בית המשפט את טענת המשיב וקבע כי סעיף 5(ב) לחוק המע"מ אינו חל בענייננו, וקבע כי המבקשת לא העלתה את טענות ההתיישנות שלה בהליכי השומה מול המשיב. עם זאת, בית המשפט קמא נעתר לבקשת המבקשת לדון בטענות ההתיישנות "על מנת לאפשר לה למצות את טענותיה וכדי לאפשר בירור אמיתי של חבותה במס עסקאות". בהקשר זה הפנה בית המשפט קמא להוראת סעיף 77(ב) רישא לחוק המע"מ, הקובעת כי "השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח" – וקבע כי "החוליה הראשונה בשרשרת שמניעה את גלגלי ההתיישנות היא מועד החיוב במס". זאת, שכן כל עוד לא הגיע מועד החיוב, אין חובה להוציא חשבונית מס; כל עוד לא

הוצאה החשבונית אין חובה להגיש את הדו"ח התקופתי; וכל עוד לא הוגש הדו"ח, תקופת ההתיישנות איננה מתחילה להימנות. על כן נקבע כי המועד המוקדם ביותר לקביעת החיוב במס בענייננו ייקבע לפי מועדי התשלום של כל אחד מהסכומים על חשבון התמורה. בנסיבות העניין, דחה בית המשפט קמא את טענת ההתיישנות העיקרית וקיבל את טענת ההתיישנות המשנית – כך שנקבע כי על התשלומים ששולמו למבקשת עבור רכישת הדירות בתקופה של למעלה מ-5 השנים שקדמו להוצאת שומת מס העסקאות (קרי לפני חודש יוני 2009), תחול התיישנות והמס עליהם יופחת מסכום השומה. ואולם, משמצא בית המשפט כי המבקשת לא עמדה בנטל להוכיח כי אכן שולמו לה בתקופה זו תשלומים בעבור רכישת הדירות, נקבע כי אין להפחית את הסכומים השנויים במחלוקת משומת מס העסקאות.

6. המבקשת הגישה ערעור על פסק דינו של בית המשפט קמא, ובו טענה, בין היתר, כי מירון ההתיישנות החל בחודש יוני 2008 – עת הגישה את הדו"ח שבו דיווחה על העסקה. לחלופין, ובהתייחס לטענת ההתיישנות המשנית, טענה המבקשת כי שגה בית המשפט קמא כאשר לא קיבל את טענותיה לעניין התשלומים ששולמו לה בעבור הדירות של אלקובי ומרציאנו בתקופה שלפני חודש יוני 2009.

7. ביום 11.11.2020 קיבל בית משפט זה את הערעור בחלקו. השופט ע' גרוסקופף, שכתב את חוות הדעת העיקרית – אליה הצטרפו השופטת ע' ברון והשופט י' אלרון – קבע כי מבחינה עובדתית, צדק בית המשפט קמא בקביעתו כי טענות ההתיישנות העיקרית והמשנית כלל לא נטענו בהליך ההשגה. אולם, בניגוד לעמדת בית המשפט קמא, השופט גרוסקופף סבר כי יש לקבל את התנגדות המשיב להעלאת טענות ההתיישנות באופן חלקי, כך שהיא תמנע את העלאת טענת ההתיישנות העיקרית, אך לא את טענת ההתיישנות המשנית.

8. השופט גרוסקופף הטעים כי בהתאם להלכה הפסוקה, הכלל הוא שניתן להעלות בערעור המס רק את אותן טענות שנטענו בהליך ההשגה, ואילו החרג – עליו הסתמך בית המשפט קמא שעה שדחה את התנגדות המשיב להעלאת טענות ההתיישנות – מאפשר העלאת טענות חדשות בערעור המס לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי, ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה. במקרה דנן, השופט גרוסקופף סבר כי ההצדקה שנתן בית המשפט קמא להפעלת החרג אינה משכנעת, והסביר:

30. [...] טענת התיישנות המועלית על ידי חייב במס היא טענה דיונית, אשר קבלתה חוסמת את האפשרות לבצע בירור החבות במס אמת, וזאת בשל כשל באופן התנהלותן של רשויות המס. כך למשל, בענייננו, טענת התיישנות מושמעת על ידי [המבקשת] על מנת לחסום את האפשרות של רשויות מס ערך מוסף להטיל ספק בדרך בה הציגה להן את העסקה בשנת 2008, וזאת אך ורק בשל העיתוי בו הוצאה השומה. מכאן שבניגוד להנמקת בית המשפט קמא, מתן האפשרות להעלות את טענת התיישנות דווקא עלול ליצור מחסום דיוני מפני בירור החבות במס עסקאות לגופה, ואין היא באה בגדר הטענות שיש לאפשר את העלאתן לראשונה בהליך ערעור 'לשם בירור מס אמת'.

31. משנמצא כי הנמקת בית המשפט קמא אינה משכנעת, ובהעדר כל הסבר מניח את הדעת למחדל הדיוני האמור של [המבקשת], אני סבור כי היה מקום לפעול בהתאם לכלל, ולא לאפשר [למבקשת] להעלות לראשונה את טענת התיישנות בערעור המס. [...] " (ההדגשה במקור).

9. עוד הוסיף השופט גרוסקופף כי חייב במס המבקש להיבנות מטענה פרוצדורלית על מנת להימנע מבירור מס האמת בו הוא חייב, נדרש לפעול על פי כללי הפרוצדורה ולמצער להצדיק את מחדלו מלעשות כן. על רקע זה, ובהיעדר כל הסבר המניח את הדעת למחדלה הדיוני של המבקשת, קבע השופט גרוסקופף כי אין הצדקה לחרוג מהכלל ולאפשר לה להעלות את טענת התיישנות העיקרית לראשונה בערעור המס.

10. לצד זאת, ובכל הנוגע לטענת התיישנות המשנית, מצא השופט גרוסקופף כי במסגרת ההתדיינות בבית המשפט קמא התחייבו רשויות המס לקזז מהסכומים החייבים במס ערך מוסף תקבולים אשר יוכח כי שולמו לפני חודש יוני 2009. לפיכך נקבע כי יש להידרש לטענת התיישנות המשנית של המבקשת בכל הנוגע לתקבולים, אף שזו לא הועלתה בהליך ההשגה. על רקע זה, קבע השופט גרוסקופף כי יש להכיר בסכום נוסף של 4,929,831 ש"ח כתשלום שהתקבל על ידי המבקשת מאלקובי וממריציאנו על חשבון העסקה קודם לחודש יוני 2009 – דהיינו, כסכום שלגביו תביעת המע"מ התיישנה – ודחה את יתר רכיבי הערעור.

11. מכאן הבקשה לדיון נוסף, שבה טוענת המבקשת כי בפסק הדין נקבעה הלכה חדשה וקשה אשר סותרת הלכות קודמות שיצאו מלפני בית משפט זה. לגישת המבקשת, פסק הדין קבע, לראשונה, כי טענת התיישנות המועלית על-ידי חייב במס בהתאם לחוק המע"מ היא טענה דיונית. בכך, נטען, פסק בית המשפט בניגוד להלכה בע"א 3616/04

מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (22.12.2015) (להלן: עניין מגדל הזוהר) לפיה ההוראה שבסעיף 77(ב) רישא לחוק המע"מ קובעת התיישנות מהותית, השוללת את סמכותו של המשיב לערוך שומה לפי מיטב השפיטה בחלוף חמש שנים מן המועד שבו הוגש הדו"ח נושא השומה (שס, בפסקה 5). עוד טוענת המבקשת כי פסק הדין מוביל לתוצאות קשות, שכן הוא מכשיר הליך מנהלי שנעשה בחוסר סמכות; חותר תחת טעמי הוודאות והיציבות שעומדים בבסיס מוסד ההתיישנות; ומוביל לכך ש"ציבור רחב מאוד של נישומים" ימצא עצמו חשוף "במשך שנים על גבי שנים לקביעות מס" חרף כוונת המחוקק שביקשה לשלול את סמכותו של המשיב לפעול באופן זה.

12. המשיב סבור כי דין הבקשה להידחות היות שהיא אינה עומדת במבחנים שנקבעו בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 (להלן: חוק בתי המשפט) לקיום דיון נוסף. לגישתו, פסק הדין לא קבע כל הלכה חדשה, אלא יישם את ההלכה בעניין האפשרות להעלות בערעור מס טענה שלא הועלתה בהליך ההשגה. הלכה זו יושמה בעבר, כך לגישת המשיב, גם לגבי טענת התיישנות מהותית שמקורה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות בע"מ נ' פקיד שומה חולון (13.10.2015)). המשיב מוסיף כי גם אם תסווג הוראת ההתיישנות הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק המע"מ כהוראת התיישנות מהותית, אין בכך כדי להשפיע על תוצאת פסק הדין. בהקשר זה מדגיש המשיב כי בעניין מגדל הזוהר דחה בית המשפט טענת התיישנות למרות שסיווג את ההוראה הקבועה בסעיף 77(ב) לחוק המע"מ כהוראת התיישנות מהותית – וזאת, בין היתר, משום שטענת ההתיישנות הועלתה לראשונה רק במועד הגשת ערעור המס. מכך לומד המשיב כי פסק הדין נושא הבקשה דנן אינו סותר את ההלכה שנקבעה בעניין מגדל הזוהר, אלא עולה בקנה אחד עמה.

13. לאחר שעיינתי בבקשה ובתגובה לה, הגעתי לכלל מסקנה כי דינה להידחות. דיון נוסף הוא הליך חריג ונדיר השמור לאותם מקרים שבהם בית המשפט פסק הלכה חדשה העומדת בסתירה להלכה קודמת של בית המשפט העליון, או שמפאת חשיבותה, קשיותה או חידושה ראוי לקיים בה דיון נוסף (סעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט; דנ"א 9166/18 דיאמנט נ' יפה, פסקה 5 (23.1.2019); דנ"א 2390/19 סיטון נ' עג'אם, פסקה 6 (28.5.2019)). "הלכה" כמובנה בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט חייבת להיקבע במועד ובכוונת מכוון ולגלות עצמה באורח ברור ומפורש על פני פסק הדין (דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 8 (31.5.2018); דנ"א 5261/19 עזבון המנוח אחמד נ' מדינת ישראל - רשות מקרקעי ישראל, פסקה 8 (25.2.2020)).

14. עיון בפסק הדין מעלה כי המקרה דנן אינו נמנה עם מקרים חריגים אלו. פסק הדין מחיל על נסיבות המקרה הפרטני את הכלל הנהוג בשיטתנו, ולפיו ככלל אין להעלות בערעור מס טענות אשר לא הועלו בפני פקיד השומה בשלב ההשגה, אלא במקרים חריגים (ראו עניין מגדל הזוהר, בפסקה 6). ויישומו של כלל זה אינו מעורר כשלעצמו עילה לדיון נוסף.

המבקשת סבורה כי יש לראות בקביעתו של השופט גרוסקופף, לפיה טענת התיישנות המועלית על ידי חייב במס היא טענה דיונית, משום הלכה חדשה המבססת עילה לדיון נוסף. אין בידי לקבל טענה זו. הערתו התמציתית של השופט גרוסקופף בהקשר זה נאמרה בשולי הדברים, כחיזוק לנימוק המרכזי שבבסיס קביעתו כי אין לסטות בענייננו מהכלל בעניין העלאת טענות חדשות בשלב ערעור המס. כפי שהדגיש השופט גרוסקופף בפסק הדין: "חלף מתן הסבר מספק לכך שטענת התיישנות לא נטענה במועדה, התבצרה [המבקשת] בעמדתה כי הטענה הועלתה בהליך ההשגה – וכאמור, לא כן היא. במצב דברים זה, אין הצדקה לאפשר [למבקשת] להעלות את טענת התיישנות לראשונה בערעור המס" (בפסקה 31; ההדגשה הוספה). הנה כי כן, המסקנה כי ענייננו אינו בא בגדר אותם מקרים חריגים המצדיקים דיון בטענת התיישנות אף שלא הועלתה בהליך ההשגה, הייתה נטועה בנסיבות המקרה הקונקרטי. לפיכך לא שוכנעתי כי ההערה בדבר אופייה הדיוני של טענת התיישנות, עולה במקרה זה כדי "הלכה", כמובנה באמות המידה שפורטו לעיל לצורך קיום דיון נוסף דהיינו – הלכה אשר נקבעה באופן מודע, ככוונת מכוון ובמפורש (ראו והשוו: דנ"א 3367/20 מדינת ישראל – רשות מקרקעי ישראל נ' סלע חברה למוצרי בטון בע"מ, פסקאות 8 ו-10 (30.7.2020)).

15. אפילו הייתי מניחה כי סיווג טענת התיישנות של חייב במס כטענת התיישנות דיונית מהווה במקרה זה חידוש מסוים בהלכה הפסוקה של בית המשפט העליון – ואיני סבורה כי אלה פני הדברים – עדיין אין בכך כדי להצדיק דיון נוסף. כפי שכבר נקבע, "לא כל חידוש הילכתי די בו כדי להצדיק סטייה מן הכלל הרגיל שלפיו פוסק בית המשפט העליון בשלושה ופסיקתו היא סוף פסוק. נדרשת הלכה מיוחדת וחריגה שיש בה כדי לשנות באורח מהותי נורמות ששררו עובר להלכות שנדונו והוכרעו בפסק הדין" (דנ"א 3455/05 עטייה נ' שחר, פסקה 6 (11.10.2005)). בענייננו, לא שוכנעתי כי עלה בידי המבקשת להצביע על כך שהחידוש ההלכתי הנטען הוא בעל קושי או חשיבות מיוחדים (ראו והשוו: דנ"א 10639/06 TEA BOARD INDIA נ' DELTA LINGERIE, S.A.OF CACHAN, FRANCE, פסקה 14 (13.4.2008)). זאת, בין היתר, מכיוון שהפסיקה הבהירה כי גם טענת התיישנות מהותית כפופה למגבלות בעניין עיתוי העלאתה על ידי החייב (ראו עניין מגדל הזוהר, בפסקה 6) – ולא הובהר מדוע ההתייחסות לטענת

ההתיישנות כדיונית תקשה בהקשר זה על חייבים המבקשים להשיג על שומה שהוצאה בחלוף חמש שנים מהגשת הדו"ח. עוד יוזכר כי פסק הדין בערעור ניתן פה אחד, ואף בכך יש משום חיזוק למסקנה כי הבקשה דנן דינה להידחות (דנ"א 2393/12 מדינת ישראל נ' מולהי, פסקה 9 (22.4.2012)).

אשר על כן, הבקשה נדחית. המבקשת תישא בהוצאות המשיב בסך 30,000 ש"ח.

ניתנה היום, כ"א בסיון התשפ"א (1.6.2021).

ה נ ש י א ה