



בבית המשפט העליון

רע"א 1400/24

לפני: כבוד השופט ח' כבוב

המבקשת: חברת סנטר המושבה 975

נגד

המשיבים: 1. מנהל מס ערך מוסף
2. מנהל מע"מ טבריה

בקשת רשות ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים מיום 11.1.2024 בע"מ 27555-11-23 אשר ניתנה על ידי כבוד השופט אביגדור דורות

בשם המבקשת: עו"ד יעקב קסטל

בשם המשיבים: עו"ד אורן סוקר

החלטה

1. לפניי בקשת רשות לערער על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים (כבוד השופט א' דורות) בע"מ 27555-11-23 מיום 11.01.2024.
2. מהבקשה שלפניי עולה כי המבקשת, חברת סנטר המושבה 975, רכשה מחברת יזמות (להלן: היזם) אופציה בלתי סחירה לרכישת מחצית מהזכויות בפרויקט נדל"ן בטבריה, במחיר סופי שנקבע מראש, ושלפי תנאי העסקה ישולם כאשר יינתנו לפרויקט ההיתרים הדרושים להקמתו. כן נטען, כי המבקשת שילמה ליזם, במסגרת עסקה זו, מע"מ כדין שהועבר אל מנהל מס ערך מוסף (להלן גם: המנהל).
3. ביום 04.12.2022 הגישה המבקשת למנהל בקשה מקוונת להירשם כעוסק, בהתאם לסעיף 52(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק) הקובע כך: "אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר וענין כדין עוסק". בהמשך, כעולה מהבקשה, המנהל החזיר למבקשת את בקשת הרישום שלה וסווג אותה כ'טיוטה'. ביום 13.11.2023 הגישה המבקשת ערעור

על כך לבית משפט קמא, ובצדו בקשה לעיכוב החלטת המשיב שלא לרשום אותה כעוסק, ולהורות על רישום כאמור עד להכרעה בערעור. לפי הנטען שם, וכן בבקשה דנא, רישום זמני זה מתחייב לשיטת המבקשת מכוח סעיף 64(ג) לחוק, לפיו: "הגשת ערעור תעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם החליט בית המשפט אחרת". המשיבים התנגדו לבקשת המבקשת וביקשו לדחות את הערעור על הסף, מאחר שלשיטתם הערעור הוגש בטרם התקבלה הודעה סופית מטעם המנהל.

4. ביום 11.01.2024 בית משפט קמא דחה את שתי הבקשות. ביחס לבקשת המשיבים לסילוק על הסף נקבע, בהתאם לסעיף 64(ב) לחוק, כי משום שהמנהל לא השיב לבקשה בתוך 90 ימים, רואים אותו כאילו דחה הוא את הבקשה, ועל כן רשאית הייתה המבקשת להגיש ערעור בנדון. ביחס לבקשת המבקשת להורות על רישום הזמני כעוסק, היא כאמור הבקשה הניצבת בלב עניינינו-אנו, הובהר כי הוראת הסעיף 64(ג) לחוק חלה, למשל, כאשר המנהל מקבל החלטה המורה על ביטול רישום כעוסק. קרי, החלטה המשנה מצב קיים ואת מצבו של העוסק; בשונה ממצב של דחיית בקשה לרישום כעוסק. עוד נקבע, כי על החלטה שלילית של המנהל, כמו ההחלטה לדחות בקשת רישום חדש, לא יכול להינתן 'עיכוב ביצוע' שמשמעותו שינוי המצב הקיים ורישום כעוסק באופן זמני, כנקודת מוצא. זאת, משום שבקשה כאמור אינה להקפאת מצב קיים, אלא לשינויו. זאת ועוד הוסבר, כי בקשה לצו עשה זמני, המשנה מצב קיים, היא בקשה חריגה שאין להיעתר לה אלא במקרים חריגים, שמקרה זה אינו נמנה עליהם. בנוסף הובהר, כי הסעד הזמני בעניינינו זהה לסעד העיקרי בערעור, פרט לממד הזמן, דבר העומד לבקשה לרועץ.

טענות הצדדים

5. המבקשת לא השלימה עם החלטת בית משפט קמא ומכאן הבקשה שבכותרת. בעיקרם של דברים, המבקשת חזרה על הטענות שהשמיעה בפני בית משפט קמא, תוך שהיא טוענת כי שגה בית המשפט עת דחה טענותיה. תחילה, המבקשת טענה כי המנהל נמנע מלרשום אותה כעסק בהקמה על מנת למנוע ממנה החזר מס תשומות. מעבר לכך, נטען כי החזרת 'טיוטה' היא דרך פעולה, בה נוקט המנהל, על מנת לחמוק מלתת החלטה על פי סעיף 64(א) לחוק שעליה ניתן יהיה לערער. המבקשת עמדה על כך שיש למקים עסק זכות להירשם כעוסק כבר בשלב הקמת העסק; כי יש למשיב חובה לרשום את מקים העסק כעוסק; וכי הנטל להוכיח שהוא מקים עסק איננו כבד. לגופו של עניין נטען כי המבקשת עמדה בנטל זה.

6. כן נטען, כי בית משפט קמא שגה בפרשנות שנתן לסעיף 64(ג) לחוק. בהקשר זה צוין כי יש לפרש את הסעיף על רקע זכות היסוד לחופש עיסוק, כך שעיכוב ביצוע 'אוטומטי' של החלטה לסירוב רישום אדם כעוסק, יצדיק להורות על רישום. המבקשת

סבורה, כי הלכה למעשה, שלילה של סירוב יוצרת חובה לרשום, שכן "שלילה של שלילה יוצרת תוצאה חיובית", כלשון הבקשה. לצורך ביסוס טענתה, המבקשת הפנתה להצעת החוק של חוק מס ערך מוסף (ה"ח מס' 1178, י"ז באייר תשל"ה, 28.04.1975) (להלן: הצעת החוק), שם הופיע נוסח מוקדם של הסעיף, שמספרו היה סעיף 65(ב) ולשונו כדלהלן: "אין בהגשת ערעור כדי לעכב את ביצועה של החלטת המנהל, זולת אם הסכים המנהל לדחותו או אם הורה בית המשפט על עיכובו".

לשיטת המבקשת, המחוקק אימץ לבסוף נוסח שונה ולא בכדי, במטרה לנוע מצב בו זכות העיסוק תישלל מאדם עד להכרעה בערעורו. עוד נטען, כי שלילת הזכות לעיסוק היא זו שמשנה מצב נתון, שכן לכל אזרח נתונה זכות יסוד טבועה זו. עד כאן במישור המהות; אך למבקשת טענות גם במישור הפרוצדורה לפי סעיף 64(ג). בהקשר אחרון זה נטען, כי מכיוון שעם הגשת ערעור חל עיכוב ביצוע 'אוטומטי' של החלטת המנהל, המנהל הוא זה שהיה אמור להגיש בקשה להחליט אחרת, דבר שלא נעשה. לא זו אף זו הוטעם, כי גם אם ניתן לראות בתגובת המנהל כבקשה כאמור, אין המנהל זכאי להחלטה אחרת. זאת, משום שלטענת המבקשת המנהל לא עמד בנטל להוכיח את שני התנאים הנדרשים לקבלת סעד זמני: ראשית, ביחס לסיכויי הערעור, נטען כי בקשתה לרישום הוגשה בתום לב, וסיכויי המנהל להצדיק את סירובו ולהוכיח את סיכויי לזכות בהליך העיקרי אינם טובים; שנית, ביחס למאזן הנוחות, נטען כי שלילת יכולתה להירשם כעוסקת פוגעת במעמדה כחברה עסקית ובחופש העיסוק שלה, שכן היא מתקשה לנהל משא ומתן, ואין ביכולתה לקבל החזר מס תשומות, כך שאין לה תזרים מזומנים. מנגד נטען, כי למשיב לא יגרם נזק.

7. בתשובתם, העירו המשיבים כי לשיטתם היה על בית משפט קמא לדחות את הערעור על הסף, משום שהמבקשת הגישה שתי בקשות לרישום – הראשונה ביום 04.12.2022, והשנייה ביום 15.10.2023; וכי עשרה ימים לאחר שהוגשה הבקשה הראשונה השיב המנהל כי לא סופק די מידע המאפשר לרשום את המבקשת כעסק בהקמה, וכי ביחס לבקשה השנייה טרם מוצו ההליכים מול המנהל.

ביחס לבקשת רשות הערעור, נטען כי הבקשה אינה מגלה עילה למתן רשות ערעור על החלטה בעניין סעדים זמניים. כך נטען, כי החלטת בית משפט קמא לא משפיעה באופן בלתי הפיך על זכויותיה של המבקשת, שכן הסעד המבוקש הוא בעל השלכות כספיות גרידא. בנוסף נטען, כי בדין נדחתה הבקשה לסעד זמני לגופה, ואין בבקשה עילה להתערבות בהחלטת בית משפט קמא בנדון. עוד נטען, כי מדובר בבקשת סעד זמני שהיא בבחינת צו עשה המבקש לשנות מצב קיים, וכי הסעד המבוקש זהה לסעד העיקרי שהתבקש בערעור וזאת בניגוד להלכה הפסוקה.

8. אשר לפרשנות שביקשה המבקשת לשוות לסעיף 64(ג) לחוק נטען, כי מבחינה לשונית אין כל אפשרות לעכב 'ביצוע' של החלטה המשמרת מצב קיים. בנוסף נטען כי סירוב לרשום אדם כעוסק משמעו סירוב 'לעשות' את פעולת הרישום, ובמילים אחרות לנקוט במחדל – ומשכך, לא ניתן, לוגית ולשונית, לעכב ביצוע של מחדל. עוד נטען, כי תכלית סעיף 64(ג) לחוק היא לשמר את המצב הקיים בתקופת הערעור. זאת ועוד צוין, כי קבלת עמדת המבקשת משמעה שכל מי שיבקש להירשם כעוסק ובקשתו תידחה, יהיה זכאי להירשם כעוסק לו רק יגיש ערעור, מבלי שהוכיח כי הוא עומד בתנאים הקבועים בדין. עוד נטען כי ממילא יש בסיפא של סעיף 64(ג) לחוק סמכות לבית המשפט להחליט אחרת ולהורות על אי עיכוב ההחלטה.

9. ביום 18.03.2024 המבקשת ביקשה להגיב לתשובת המשיבים ובהחלטתי מיום 19.03.2024 נעתרתי לבקשתה. בתגובתה טענה המבקשת כי לא הובאה בתשובת המבקשים התייחסות מספקת לקשר בין חופש העיסוק לרישום עוסקים; לפן הפרוצדוראלי המחייב את המנהל לתת החלטה רשמית בבקשה; ולטענתה כי המנהל הוא זה שאמור היה להגיש בקשה לבית המשפט לצורך מתן החלטה אחרת לפי סעיף 64(ג) לחוק. עוד נטען כי הסעד הזמני לא זהה לסעד העיקרי, שכן הוא בא למנוע, באופן זמני בלבד, את שלילת זכות העיסוק. בנוסף נטען כי מתשובת המשיבים עולה כי המנהל בודק את הרישום בקריטריונים של 'עוסק' ולא של 'עסק בהקמה'. מלבד זאת נטען, כי המבקשת לא הגישה בקשת רישום חדשה, אלא דרשה להיענות בחיוב לבקשת הרישום המקורית. לשיטתה, קבלת עמדת המנהל, לפיה אין מקום לרשום זמנית עוסק המערער על סירובו, משמעה מתן זכות וטו בידי המנהל להקמת עסק.

דיון והכרעה

10. לאחר ששקלתי את טיעוני הצדדים, נחה דעתי כי דין הבקשה להידחות.

11. כידוע, בידי הערכאה הדיונית נתון שיקול דעת רחב בעניינים הנוגעים לסעדים זמניים; וכפועל יוצא מזה, התערבותה של ערכאת הערעור בהחלטות שכאלה תיעשה במקרים חריגים בלבד, בהם להכרעה בסעד הזמני השפעה בלתי הפיכה או מהותית על זכויות הצדדים. זאת, בהתאם למשוכה הגבוהה, שמציב סעיף 41(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984, להתערבות בית משפט זה בהחלטות ביניים של בית המשפט המחוזי (ראו למשל: רע"א 6449/23 רוקח נ' תושבי נוב – אגודה שיתופית להתיישבות קהילתית בע"מ, פסקה 16 (26.09.2023)). הבקשה שלפניי לא כוללת טעם מבורר בעטיו יש ליתן רשות ערעור, על-פי אמת המידה הקבועה בסעיף החוק הנ"ל, כפי שזו התעצבה בפסיקה, אלא, בעיקרו של דבר, טענות ערעוריות על החלטת בית משפט קמא. די בכך כדי לדחות את הבקשה. גם בבחינת הדברים בהתאם לאמת המידה, לא

מצאתי כי החלטת בית משפט קמא תסב למבקשת נזק בלתי הפיך שאינו ניתן לתיקון באמצעות פיצוי כספי. לאור האמור, לא מצאתי כי ישנה הצדקה ליתן רשות ערעור על החלטת ביניים זו.

12. בנוסף לכך אבהיר, כי צו עשה זמני הוא סעד יוצא דופן השמור למקרים חריגים בלבד, כאשר הוא נדרש על מנת למנוע תוצאה בלתי הפיכה או קשה ביותר (להרחבה ראו: יששכר רוזן-צבי הרפורמה בסדר הדין האזרחי: מורה נבוכים, 524 (37§) (מהדורה שלישית – דיגיטלית, מרץ 2024), והאסמכתאות שם; כן ראו החלטתו הנודעת של בית משפט זה בבג"ץ 3511/02 עמותת "הפורום לדו קיום בנגב" נ' משרד התשתיות (16.01.2003)). כמו כן, לא אחת נפסק שבית המשפט לא יטה ליתן צו עשה זמני המשנה את המצב הקיים, בעיקר כאשר צו זה כמוהו כסעד העיקרי שהתבקש בכתב התביעה (ראו: רע"א 1227/24 צבי ושות' חברה לבניין לקבלנות בע"מ נ' גמול יהוד בע"מ, פסקה 45 (19.02.2024)); כבענייננו.

פרשנות הוראת סעיף 64(ג) לחוק

13. אחר דברים אלה, מצאתי להבהיר את הפרשנות הראויה להוראת סעיף 64(ג) לחוק. בתוך כך, לא מצאתי לקבל את טענת המבקשת לפיה – משעה שהגישה ערעור על החלטת המנהל לסרב לרשומה כעוסק, חל עיכוב ביצוע 'אוטומטי' של החלטתו, באופן המצדיק להורות על רישומה כעוסק. טענה זו מהווה ניסיון לשוות לסעיף פרשנות אבסורדית, שחוטאת לתכלית הסעיף עצמה, ואבאר.

14. הלכה פסוקה היא כי דיני המס כפופים לכללי הפרשנות הרגילים, החלים על פרשנות חוקים (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 76 (1985); דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פסקה 20 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור (12.09.2017)). בהתאם לתורת הפרשנות המקובלת, הבסיס הפרשני נמצא בלשון החוק; הלשון היא שקובעת את גבולות הפרשנות. משכך, יש להידרש ללשון החוק ולמשמעויות אותן הלשון יכולה לשאת, ורק כאשר גבולות הלשון כוללים משמעויות אפשריות שונות, יש לבחור את הפרשנות המגשימה את תכליתו של דבר החקיקה (בר"מ 6878/17 עיריית ראשון לציון נ' נחום, פסקה 26 (06.05.2020)). עוד נקבע בפסיקה כי "יש להביא בחשבון גם את העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס הנהוגה; את ההיגיון הכלכלי והתכליתי הפיסקאלי של החוק; ואת המדיניות הכלכלית והחברתית שביקש המחוקק לקדם באמצעות ההוראות העומדות לפירושו" (ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913, 925 (2004)).

15. כפי שציינה המבקשת, נוסחו של סעיף 64(ג) לחוק אכן לא זהה לזה שהוצע תחילה. על פי נוסחה המקורי של ההוראה בהצעת החוק, נקודת המוצא הייתה כי הגשת ערעור על החלטתו של המנהל, לא מביאה לעיכוב ביצועה של החלטה כמוכר לנו מהוראות הדין האזרחי, המינהלי ואף הפלילי בנוגע לערעורים. ברם, במהלך דיונים שנערכו בכנסת סביב הצעות החוק, התקבלה הצעת לשכת המסחר לשנות את נוסח ההוראה (ראו: פרוטוקול ישיבה 7 של ועדת המשנה (כספים) לחוק מס ערך מוסף, הכנסת ה-8, 4 (29.08.1975)). כך, שלבסוף, נקבע כי הכלל יהיה עיכוב ביצוע של החלטת המנהל, מושא הערעור, ואילו החריג לכלל יהיה אי-עיכובה, אלא אם החליט בית המשפט אחרת. בפסיקה נקבע כי רצון המחוקק המשתקף מהוראה זו הוא שהגשת ערעור מכוח סעיף 64 לחוק תקפיד את המצב הקיים עובר להחלטת המנהל (להרחבה ראו: ע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' רשות המיסים, פסקה 39 (10.08.2017)).

16. ברי אפוא, כי הפרשנות המוצעת על-ידי המבקשת חותרת באופן מובהק תחת ההסדר המשפטי שנבחר, במודע, על-ידי המחוקק ותכליתו. הפרשנות המוצעת, הלכה למעשה, מבקשת לשנות מצב קיים, מכוח סעיף שתכליתו הינה לשמר מצב קיים. כזכור, המצב הקיים עובר להחלטת המנהל הוא שלא היה בנמצא רישום עסק. עיכוב ביצוע החלטתו של המנהל, ממילא מותיר את המבקשת באותו מצב קיים, דהיינו, שהיא לא רשומה כעסק. ודאי שהעיכוב לא יוצר עבורה, יש מאין, רישום. "שלילה של שלילה", כלשון המבקשת, לא יוצרת תוצאה משפטית חיובית כנטען על ידה.

אשר על כן, בדין קבע בית משפט קמא כי הדבר שונה, למשל, ממצב בו המנהל מקבל החלטה על ביטול רישום עסק. זאת משום שהמצב הקיים עובר להחלטה מסוג זה הינו שהעסק רשום, ועל כן עיכוב ביצוע ההחלטה מותיר את הרישום שהיה קיים, עובר להחלטה, על כנו – עד להחלטה אחרת של בית המשפט. כאמור, אין אלו פני הדברים בענייננו.

17. בנתון לאמור מצאתי לדחות גם את פרשנות המבקשת, לפיה היה על המנהל לבקש מבית המשפט להורות על ביטול עיכוב הביצוע ה'אוטומטי'. נוכח הקביעה כי אין בהגשת ערעור כדי להורות על רישום בנסיבות ענייננו, אין כל טעם בהגשת בקשה מטעם המנהל לביטול עיכוב הביצוע.

18. עוד יובהר, כי המקום לדון בטענת לפגיעה בחופש העיסוק להתברר במסגרת הערעור גופו. די אם יוזכר בשלב זה, כי נקבע זה מכבר שהזכות לחופש העיסוק הינה זכות יחסית שאיננה מוחלטת, ויש לאזן בינה ובין אינטרסים אחרים (ראו למשל: בג"ץ 2740/96 שנס' נ' המפקח על היהלומים משרד המסחר והתעשייה, פ"ד נא(4) 481, 495 (1997)). ויובהר, כי אין די בטענה לפיה הסירוב לרשום אדם כעוסק שולל את הזכות

לחופש העיסוק, באופן המשנה מצב נתון בו לכל אזרח נתונה זכות יסוד טבועה זו, כדי לסייע למבקשת בשלב זה. זאת, שכן אף אם ניתן לראות בהחלטה לסירוב רישום כפוגעת בזכות זו, הרי שעיקוב ביצוע ההחלטה משמרת את המצב הקיים, בו הזכות טרם נפגעה על ידי הסירוב, והפגיעה הנטענת מעוכבת עד להחלטה אחרת של בית המשפט. על כן, אין בטענה זו כדי לסתור את הקביעה כי הצו לו עתרה המבקשת נועד לשנות מצב קיים, וכאמור לעיל, אין הצדקה להורות על מתן צו מסוג זה בנסיבות ענייננו.

19. סוף דבר: הבקשה לרשות ערעור נדחית. המבקשת תישא בהוצאות המשיבים בסך של 10,000 ש"ח.

ניתנה היום, ג' בניסן התשפ"ד (11.4.2024).

ש ו פ ט