



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9838/17

לפני: כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופט י' אלרון
כבוד השופט ע' גרוסקוף

המערערת: גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מע"מ – תל אביב-יפו

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו
מיום 14.9.2017 בע"מ 17720-01-16 שניתן על ידי כב'
השופטת ירדנה סרוסי

תאריך הישיבה: י"ג באייר התש"ף (7.5.2020)

בשם המערערת: עו"ד יעקב קסטל

בשם המשיב: עו"ד עודד טאובר

פסק-דין

השופט ע' גרוסקוף:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ירדנה סרוסי) בע"מ 17720-01-16 מיום 14.9.2017 (להלן: "פסק הדין"), במסגרתו נדחה ערעור מס שהגישה המערערת על שומת מס עסקאות לשנת 2013 (בסכום של כ-3 מיליון ש"ח) ועל שומת מס תשומות לשנים 2011-2013 (בסכום של כ-50 אלף ש"ח) שהוציא המשיב למערערת (להלן: "ערעור המס").

העובדות הצריכות לעניין

1. ביום 30.1.2007 התקשרה המערערת, גבעות דוד השקעות ונדל"ן בע"מ (להלן: "המערערת"), בהסכם עם מוכרים פרטיים לרכישת בניין ברחוב הירקון 82, תל אביב, אשר כלל 15 דירות ב-4 קומות (להלן: "הבניין הישן"). בהתאם להיתר שניתן על ידי

עיריית תל אביב, ניתן היה להרוס את הבניין הישן ולהקים תחתיו בניין חדש בן 6 קומות ובו 12 דירות.

2. שנה מאוחר יותר, ביום 30.1.2008, התקשרה המערערת עם שני יחידים שיש לה עימם יחסים מיוחדים בהסכמים למכירת 6 דירות בבניין הישן (להלן: "הסכמי המכר"): 3 דירות נמכרו למר חיים אלקובי, בעל עניין במערערת (להלן: "אלקובי"), ו-3 דירות נמכרו למר סמי מרציאנו, מייסד המערערת ובעל השליטה בה (להלן: "מרציאנו"). מחיר המכירה בעבור 6 הדירות יחד עמד על 8.1 מיליון ש"ח, בעוד הן נרכשו על ידי המערערת בסך של 7.3 מיליון ש"ח.

3. בסמוך להתקשרות בהסכמי המכר ולאחריהם, נחתמו בין המערערת, אלקובי ומרציאנו שלושה הסכמים נוספים, כדלקמן: ביום 30.1.2008, במועד חתימת הסכמי המכר, התקשרו הצדדים גם בהסכם חלוקה ושיתוף, במסגרתו הסמיכו אלקובי ומרציאנו את המערערת לעשות כל שנדרש לצורך מיצויים האופטימאלי של המקרקעין עליהם ניצב הבניין הישן (להלן: "ההסכם הראשון"); בחלוף כחודש, ביום 24.2.2008, חתמו הצדדים על הסכם שיתוף פעולה, בגדרו הוסכם כי הבניין הישן ייהרס ותחתיו ייבנה בניין חדש (להלן: "הבניין החדש"), וכי אלקובי ומרציאנו יקבלו בו דירות ששטחן העיקרי יהיה זהה לשטח הדירות שרכשו בבניין הישן, ובנוסף הוסכם כי המערערת תתקשר בהסכמים עם ספקים ונותני שירותים לצורך הקמת הבניין החדש, ותחייב את אלקובי ומרציאנו בחלקם היחסי בעלויות שירותי הבנייה (להלן: "ההסכם השני"); כשנה וחצי מאוחר יותר, ביום 18.10.2009, התקשרו הצדדים בהסכם שיתוף וחלוקה על פיו אלקובי ומרציאנו יקבלו כל אחד 2 דירות בבניין החדש (להלן: "הדירות החדשות"), בקומות גבוהות יותר בהשוואה לדירות שרכשו בבניין הישן (להלן: "ההסכם השלישי").

4. ביני לבני, בחודש אפריל 2008, נהרס הבניין הישן, וכשנה מאוחר יותר התקשרה המערערת עם נותני שירותים לצורך ביצוע העבודות לבניית הבניין החדש. בחלוף כמה שנים נוספות, ביום 14.10.2013, ניתן טופס 4 לבניין החדש, ובסמוך לאחר מכן הועמדו הדירות החדשות לרשות אלקובי ומרציאנו.

5. לשלמות התמונה יצוין כי בסמוך למועד עריכת הסכמי המכר, דיווחו אלקובי ומרציאנו למנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (להלן: "מנהל המיסוי") על רכישת הדירות והצהירו על מס הרכישה בגינן. מנהל המיסוי דחה דיווח זה מהטעם המרכזי שהוא אינו משקף את שווי השוק של הדירות החדשות שנמכרו בפועל. לאחר דין ודברים בין הצדדים

לאותו הליך, ביום 31.3.2013 חתמו הם על הסכם פשרה, לפיו שווי הדירות החדשות יעמוד על סכום של 4.375 ש"ח עבור כל דירה (להלן: "הסכם הפשרה").

6. ומכאן להליכים שהתנהלו בין המערערת לבין המשיב, מנהל מע"מ תל אביב-יפו (להלן: "המשיב"): ביום 15.7.2008, לאחר החתימה על ההסכם השני ולפני החתימה על ההסכם השלישי, דיווחה המערערת למשיב על הסכמי המכר במסגרת הדו"ח התקופתי לחודש יוני 2008 (להלן: "הדו"ח"). המערערת דיווחה על מחיר העסקה לפי ההפרש בין המחיר שמכרה את הדירות בבניין הישן לאלקובי ומרציאנו (8.1 מיליון ש"ח) לבין המחיר שרכשה אותן (7.3 מיליון ש"ח), וזאת בהסתמך על סעיף 5(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"), המורה 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". משמעות הדבר היא שהמערערת דיווחה על סכום עסקאות החייב במס שעמד על 691,819 ש"ח בלבד (ובהתאם לכך שילמה מס בסך של 107,232 ש"ח). בנוסף, דיווחה המערערת על מתן שירותי בנייה לאלקובי ומרציאנו בסכום כולל של כ-4.4 מיליון ש"ח (ובגינם שילמה מס בסך של כ-803,000 ש"ח).

7. החל משנת 2010 ניהל המשיב הליכי ביקורת וחקירה על הדו"ח, אך רק ביום 7.7.2014 הוציא למערערת שומת מס עסקאות. במסגרת שומה זו חויבה המערערת במס בגין מכירת 4 הדירות החדשות לאלקובי ומרציאנו לפי שווי שוק של דירה חדשה (כ-5.4 מיליון ש"ח לדירה), בניכוי הסכומים שעליהם דיווחה המערערת ושילמה בגינם מס (להלן: "שומת מס העסקאות"). ביסוד החלטת המשיב לעשות כן, ניצבה העמדה לפיה פיצול העסקה בין המערערת לבין אלקובי ומרציאנו (להלן: "העסקה") למספר הסכמים נפרדים אינו תואם את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה – קרי, מכירת דירות בבניין החדש – ומשכך סבר המשיב כי אין בפיצול כל טעם מסחרי למעט ניסיון פסול להפחית משיעור המס, וכי בנסיבות אלו לא חל סעיף 5(ב) לחוק מע"מ.

הערה: במסגרת ההליך שהתנהל לפני בית המשפט קמא קבע המשיב כי לצרכי שומת מס העסקאות יעמוד השווי של כל אחת מ-4 הדירות החדשות על 4.375 מיליון ש"ח (במקום 5.4 מיליון ש"ח), בהתאם להסכם הפשרה. על רקע זה, ובניכוי הסכומים שעליהם דיווחה המערערת ושילמה בגינם מס, הופחתה קרן מס העסקאות ועמדה על סכום של 1.739 מיליון ש"ח (במקום כ-3 מיליון ש"ח), ולבסוף הועמדה על סכום של כ-1.663 מיליון ש"ח משהסכים המשיב להכיר בהתיישנותו של תשלום בסך 500,000 ש"ח ששולם על ידי אלקובי למערערת, כפי שיוסבר עוד להלן.

8. בנוסף, הצדדים חלוקים גם על שומת מס תשומות שהוציא המשיב למערערת בגין ניכוי שנעשה, לטענתו, בעבור חשבונות מס שהוצאו שלא כדין (להלן: "שומת מס התשומות"). יוער, כי בין הצדדים הייתה מחלוקת גם בגין ניכוי מס תשומות בכפל, אך מאחר שהמערערת שילמה בעבור הניכוי הכפול, עניין זה אינו במחלוקת עוד.

9. בעקבות האמור, ולאחר שנדחו השגותיה, הגישה המערערת לבית המשפט קמא ערעור על שומת מס העסקאות ועל שומת מס התשומות. באשר לשומת מס העסקאות, העלתה המערערת שלוש טענות עיקריות: ראשית, המערערת מחתה על סיווג העסקה מחדש כמכירה של דירות בבניין החדש תוך חיובה במס ערך מוסף בעבור מלוא שוויין, כפי שעשה המשיב, וגרסה כי בהתאם לדיווחה בדו"ח יש לראות בהסכמי המכר כמכירה של דירות בבניין הישן תוך יישום סעיף 5(ב) לחוק מע"מ; שנית, ולחלופין, המערערת טענה כי חלה התיישנות על שומת מס העסקאות משום שחלפו למעלה מ-5 שנים ממועד הגשת הדו"ח ועד מועד הוצאת השומה, ועל כן המשיב היה מנוע מלהוציא את שומת מס העסקאות וחלף זאת היה עליו לקבל את המוצהר בדו"ח (להלן: "טענות ההתיישנות העיקריות"); שלישית, ולחלופי חלופין, נטען כי יש לקבוע שלמצער כל התשלומים ששולמו למערערת בעבור רכישת הדירות בתקופה של למעלה מ-5 השנים שקדמו להוצאת שומת מס העסקאות, התיישנו, ולכן יש להפחית את התשלומים הללו מהתקבולים שלפיהם נקבעה השומה (להלן: "טענות ההתיישנות המשניות").

פסק דינו של בית המשפט קמא

10. ביום 14.9.2017 ניתן פסק דינו של בית המשפט קמא אשר דחה את ערעור המס. נפסק כי המהות האמיתית של העסקה בין המערערת לבין אלקובי ומרציאנו אינה מכירה של 6 דירות בבניין הישן לצד מתן שירותי בנייה של דירות חדשות, כפי שטענה המערערת, אלא מכירה של 4 דירות בבניין החדש, כפי שטען המשיב.

לביסוס מסקנה זו, התבסס בית המשפט קמא על האינדיקציות העובדתיות הבאות: המערערת מלכתחילה רכשה את הבניין הישן על מנת להרוס אותו ולבנות במקומו בניין חדש, בין היתר בהינתן שהרכישה על ידי המערערת התבצעה לאחר שעיריית תל אביב העניקה היתר להריסת הבניין הישן ולהקמת בניין חדש תחתיו; ממילא היה זה גם אומד דעתה של המערערת עת התקשרה עם אלקובי ומרציאנו בהסכמי המכר למכירת הדירות בבניין הישן, בפרט לנוכח העובדה שהריסת הבניין הישן התבצעה

כעבור כחודשיים בלבד; גם בעיני אלקובי ומרציאנו תכלית העסקה הייתה רכישת דירות חדשות, בשים לב לכך שהתקשרו בהסכמי המכר לאחר שעיריית תל אביב אישרה את בקשת המערערת לרשום על שמה את היתר הבנייה; פיצול העסקה בין המערערת לבין אלקובי ומרציאנו, להסכמי מכר לרכישת דירות בבניין הישן לצד חיובם בעלויות הבנייה של הדירות החדשות היה חסר היגיון כלכלי ובלתי סביר בהתחשב בכך שהמערערת הייתה יכולה למכור דירות חדשות "על הנייר" במחיר גבוה יותר, וכמקובל במצבים מעין אלה; קיים קשר הדוק בין ההסכמים השונים בין הצדדים, שכן הם שלובים זה בזה, מפנים זה לזה ולא ניתן לנתק אותם האחד מהשני, וכך במיוחד נוכח היחסים המיוחדים שבין המערערת לאלקובי ומרציאנו; הדיון בשאלת טיבה האמיתי של העסקה כבר נדון והוכרע במסגרת הסכם הפשרה בין אלקובי ומרציאנו לבין מנהל המיסוי, כמכירה של דירות חדשות.

11. בית המשפט קמא קיבל גם את טענתו החלופית של המשיב לפיה פיצול העסקה לעסקאות נפרדות של מכירת דירות בבניין הישן ומתן שירותי בנייה של 4 דירות חדשות, מהווה "עסקה מלאכותית", כמשמעותה בסעיף 138 לחוק מע"מ. בעניין זה, השתכנע בית המשפט קמא כי בבסיס העסקה לא עמד טעם מסחרי יסודי, וכי תכליתו העיקרית של הפיצול בין ההסכמים השונים הייתה הפחתת נטל המס באופן בלתי נאות. בית המשפט קמא התייחס בנימוקיו לשלל הגרסאות שהעלתה המערערת על מנת להצדיק את אופן עריכת העסקה, ופסק כי גרסאות אלו נסתרו ולמצער לא הוכחו על ידה. משכך, נפסק כי בהתאם לסעיף 138 לחוק יש להתעלם מהעסקה כפי שהוצגה ולמסות אותה כמכירה של 4 דירות חדשות.

12. אחר הדברים האלה, דן בית המשפט קמא בשאלת תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ בעניינה של המערערת. בהתבסס על לשון הסעיף ותכליתו, וכן על סקירת ספרות ופסיקה, נקבע כי הסדר הקיזוז הקבוע בסעיף 5(ב) לחוק חל רק מקום בו העוסק מכר את אותה דירת מגורים שרכש, ולא מקום בו הרס דירה זו ומכר דירה חדשה תחתיה, ולבטח לא כאשר העסקה היא לגבי מקרקעין בלבד. אשר על כן, נפסק כי המערערת אינה זכאית ליהנות מתחולתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, וכי לנוכח המסקנה כי יש לראות בעסקה כמכירה של 4 דירות בבניין החדש, על המערערת לשלם מס עסקאות בשווי השוק של הדירות החדשות. במקרה דנן, קבע בית המשפט קמא כאמור כי שווי הדירות ייקבע בהתאם להסכם הפשרה שהושג בין אלקובי ומרציאנו לבין מנהל המיסוי (4.375 מיליון ש"ח לדירה).

13. לעניין טענות ההתיישנות שהעלתה המערערת, בית המשפט קמא ציין תחילה כי נעתר לבקשת המערערת להעלות את טענותיה בהקשר זה על אף שלא נטענו על ידה קודם לכן בהליכי השומה מול המשיב (פסקאות 73 ו-141). לגופם של דברים, דחה בית המשפט קמא את טענת ההתיישנות העיקרית של המערערת, לפיה, כזכור, חלה התיישנות על שומת מס העסקאות משום שחלפו למעלה מ-5 שנים ממועד הגשת הדו"ח ועד מועד הוצאת השומה. נפסק כי הוראות החוק הרלוונטיות מלמדות כי המועד להגשת דו"ח תקופתי קשור בטבורו למועד החיוב במס של העסקה המדווחת. בעניין זה נקבע כי "כל עוד לא הגיע מועד החיוב במס, אין חובה להוציא חשבונית מס (סעיף 46(א) לחוק) וכל עוד לא הוצאה חשבונית מס, אין חובה להגיש את הדו"ח התקופתי (סעיף 69(א) לחוק) וכל עוד לא הוגש הדו"ח, לא מתחילה להימנות תקופת ההתיישנות (סעיף 77(ב) לחוק). מילים אחרות, החוליה הראשונה בשרשרת שמניעה את גלגלי ההתיישנות היא מועד החיוב במס, ולא בכדי. אין היגיון בחיוב העוסק בהגשת דיווח ובתשלום המס, לרבות חבותו בהפרשי הצמדה וריבית, טרם שהגיע המועד החוקי לחיובו במס, ולו היה אחרת, היה העוסק מלין כי המשיב נוהג עמו שלא כשורה" (פסקה 75 לפסק הדין). בית המשפט קמא עמד על כך שמועד החיוב במס בעסקה במקרקעין, שלאחריו נדרש החייב להגיש דו"ח תקופתי ושממנו מתחילה להימנות תקופת ההתיישנות על השומה, הוא מועד העברת החזקה במקרקעין לרשות הקונה, מועד רישום הבעלות על שמו או מועד תשלום סכומים על חשבון התמורה, לפי המוקדם. לפיכך נקבע כי בנסיבות המקרה דנן, המועד המוקדם ביותר לקביעת החיוב במס ייקבע לפי מועדי תשלום הסכומים על חשבון התמורה, כל תשלום ומועדו.

על רקע זה, קיבל בית המשפט קמא את טענת ההתיישנות המשנית של המערערת. נפסק כי אך ורק על התשלומים ששולמו למערערת עבור רכישת הדירות לפני חודש יוני 2009, דהיינו תשלומים ששולמו בתקופה של למעלה מ-5 השנים שקדמו להוצאת שומת מס העסקאות, תחול התיישנות והמס עליהם יופחת מסכום השומה. לאחר שבחן את טענות הצדדים ביחס לתשלומים שהועברו לידי המערערת לפני חודש יוני 2009, ואשר מיוחסים לאלקובי ולמרציאנו, מצא בית המשפט קמא כי המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי הסכומים השנויים במחלוקת אכן שולמו בעבור רכישת הדירות, ועל כן קבע כי אין להפחיתם משומת מס העסקאות. עוד יצוין, כי בית המשפט קמא דחה את טענתו של המשיב לפיה מאחר שעבור העסקה האמיתית המערערת מעולם לא הגישה דו"ח, ממילא לא חלה התיישנות על הוצאת שומה בגין העסקה.

14. אשר לשומת מס התשומות, קבע בית המשפט קמא, לאחר בחינת מכלול הראיות שהוצגו לפניו, כי שלוש החשבוניות שבגינן ניכתה המערערת מס תשומות הוצאו שלא כדין. בית המשפט לא השתכנע כי החשבוניות האמורות משקפות עסקאות אמיתיות

והוצאו על ידי מי שהוסמך להפיקן, לאחר שמצא כי המערערת לא הוכיחה ששילמה כספים בגין השירותים מושא החשבוניות וכי החברה שהפיקה אותן – חברת א.מ. שקד ולוגיסטיקה בע"מ (להלן: "חברת שקד") – לא הייתה עוסק מורשה בתקופת הוצאתן של שתיים מהחשבוניות. בנוסף נקבע כי עריכת החשבוניות נעשתה שלא כדין משהמערערת כשלה מלעמוד בנטל להוכיח כי נקטה באמצעים הסבירים העומדים לרשותה כדי לאמת את החשבוניות. על כן, נפסק כי שומת מס התשומות שהוציא המשיב למערערת נותרת על כנה.

טענות המערערת

15. ערעורה של המערערת מתייחס הן לקביעות לעניין שומת מס העסקאות והן לקביעות לעניין שומת מס התשומות. אשר לשומת מס העסקאות, המערערת חוזרת על שתי טענותיה העיקריות: ראשית, המערערת טוענת כי העסקה בינה לבין אלקובי ומרציאנו לא הביאה להפחתת מס בלתי נאותה, אלא היא תואמת את לשונו ותכליתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ – דהיינו, הקלה על עוסקים שרכשו נכסים מגורם פרטי. לפיכך, מדובר בעסקה שהיא תוצר של תכנון מס לגיטימי, ולא היה מקום להתעלם ממנה ולסווגה מחדש. כן טוענת המערערת כי מכירת הדירות בבניין הישן כ"דירות" תאמה את מצבן הפיזי ואת הסטטוס המשפטי שלהן. כלומר, חרף הכוונה להרוס את הבניין הישן, מעת רכישתו ועד למועד מכירת הדירות על ידי המערערת לא חל בהן שינוי פיזי, ולכן לא היה מקום להחריג אותן מהגדרתן כ"דירות" בשלב שבו נמכרו לאלקובי ומרציאנו. לטענת המערערת, התייחסות בית המשפט קמא אל העסקה כמכירת דירות חדשות "על הנייר" היא כשלעצמה מלאכותית, שכן בחודש יוני 2008 הדירות בבניין החדש כלל לא היו "על הנייר". הדירות החדשות שניתנו בסופו של דבר לאלקובי ומרציאנו באו לעולם רק שנתיים לאחר מכן, כשהתקבל היתר הבנייה. לחלופין, טוענת המערערת כי לו היה מקום לסווג מחדש את העסקה הרי שיש לראות בה כעסקה למכירת קרקע, ולא כעסקה למכירת דירות חדשות "על הנייר", וזאת משום שהדבר תואם הערכת שמאי לפיה ערך הדירות בבניין הישן היה כשווי הקרקע שלהן. על פי טענה חלופית זו, המערערת סבורה כי אומנם לא חל סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, אך המועד לעריכת שומה בהתאם לסיווג זה התיישן גם הוא.

16. שנית, ובהתייחס לטענת ההתיישנות העיקרית, גורסת המערערת כי מירון ההתיישנות החל בחודש יוני 2008 עת הגישה את הדו"ח שבו דיווחה על העסקה, ולא ממועד החיוב כקביעת בית המשפט קמא. המערערת סבורה כי קביעת בית המשפט קמא שגויה מחמת שלושה טעמים: ראשית, לשון החוק היא ברורה וחד משמעית, ולפיה

השומה צריכה להיערך ביחס לדו"ח שהוגש. על כן, לעניין ההתיישנות קובע החוק את מועד הגשת הדו"ח כמועד הקובע לתחילת מירוץ ההתיישנות; שנית, קביעה זו של המחוקק היא הגיונית מאחר שבמועד הגשת הדו"ח מקבל המשיב מהעוסק את הפרטים על העסקאות שביצע. לטענת המערערת, הותרת קביעת בית המשפט קמא על כנה, עלולה לפגוע דווקא במשיב, מאחר שעוסק שלא ידווח כלל על עסקה מסוימת או לא יגיש דו"ח לגביה יתחיל בכל זאת ליהנות ממירוץ ההתיישנות ממועד החיוב. הדבר עשוי אפוא לתמרץ חייבים במס לדווח באיחור ובכך לקצר את תקופת ההתיישנות. יתרה מכך, נטען כי קביעת מועד החיוב כמועד הקובע עלולה להגביל את התקופה שבה ניתן להוציא קביעת מס בהיעדר דו"ח על פי סעיף 76 לחוק מע"מ, אשר על פי לשונו של החוק אינה מוגבלת בזמן; לבסוף, טוענת המערערת כי בהינתן שהמשיב סבר שהדו"ח שהוגש היה לא נכון, היה עליו לערוך שומה לגבי דו"ח זה בתוך 5 שנים מיום הגשתו.

עוד טוענת המערערת כי על פי סעיף 69(א) לחוק מע"מ, מקום בו הוצאה חשבונית מס לפני שהגיע מועד החיוב הרגיל, יש להקדים את מועד החיוב ולראותו כמועד בו הוצאה החשבונית, למרות שטרם בוצע החיוב. משכך, נטען כי גם על פי שיטת בית המשפט קמא חלפה תקופת ההתיישנות, שכן "מועד החיוב" הוא המועד שבו דיווחה המערערת והוציאה חשבוניות מס – קרי, חודש יוני 2008. לצד זאת, המערערת מבהירה כי אין היא חולקת על כך שתשלומים ששולמו לה לאחר יוני 2009 ומעבר לסכום הנקוב בהסכמי המכר, חייבים במע"מ.

17. לחלופין, ובהתייחס לטענת ההתיישנות המשנית, טוענת המערערת כי שגה בית המשפט קמא כאשר לא קיבל את טענותיה לעניין התשלומים ששולמו לה בעבור הדירות של אלקובי ומרציאנו בתקופה שלפני חודש יוני 2009. המערערת גורסת כי הסיבה העיקרית שבית המשפט קמא לא הכיר בתשלומים אלה היא משום שהללו לא שולמו לה ישירות על ידי אלקובי ומרציאנו. ואולם, לדידה של המערערת, זהות המשלמים שבאמצעותם הועברו התשלומים למערערת, מידת קרבתם לאלקובי ומרציאנו והסיבות בגינן שילמו את התשלומים למערערת אינם רלוונטיים, אלא אך ורק השאלה האם קיבלה המערערת תשלומים על חשבון הדירות שרכשו אלקובי ומרציאנו. כן מדגישה המערערת כי למרות שסברה כי אין רלוונטיות לשאלות אלה, היא הציגה ראיות המבססות את הקשר בין הגורמים המשלמים לבין אלקובי ומרציאנו. עוד טוענת היא כי אין זה סביר שאדם יעביר סכומי כסף נכבדים עבור רעהו אם אין לו קשר או מחויבות כלפיו. כמו כן צוין כי כל אחד מהתשלומים הללו נרשם בכרטיסות החו"ז של אלקובי ומרציאנו אצל המערערת בהתאמה, ונזקף כנגד החיוב ברכישת דירותיהם. לאחר דברים אלה, מפרטת המערערת את התקבולים שהתקבלו אצלה בעבור הדירות של אלקובי ומרציאנו. לבסוף, המערערת

מדגישה כי גם אם יתקבל הערעור במלואו בעניין זה, אין היא כופרת בתשלום שכבר העבירה לידי המשיב בסכום של 423,367 ש"ח.

18. אשר לשומת מס התשומות, המערערת טוענת נגד התנהלות המשיב גם בעניין זה. לטענתה, המשיב שינה את עילתו לעריכת שומה זו כל פעם שהצליחה להפריכה, ועל כן די בהתנהלותו חסרת תום הלב כדי לפסול את השומה. לגופו של עניין, טוענת המערערת כי היא עשתה כל מה שעוסק סביר היה יכול וצריך לעשות כדי להימנע מקבלת חשבונות לא כשרות, ועל כן לא היה מקום לחייבה. זאת, במיוחד כאשר המשיב לא ציין אלו פעולות הייתה צריכה לבצע המערערת ולא בוצעו, ובהינתן שמה שציין המשיב בוצע על ידה. לבסוף, דוחה המערערת את הטענות בדבר אי אמיתות העסקאות והיותן של החשבונות בדויות.

טענות המשיב

19. המשיב סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט קמא, המבוסס לשיטתו על ממצאים עובדתיים מובהקים. לטענתו, המערערת חוזרת על הטענות שהועלו לפני בית המשפט קמא ואשר נדחו, ואין כל הצדקה להידרש אליהן בשנית.

20. אשר לשומת מס העסקאות, מעלה המשיב מספר טענות: ראשית, טוען המשיב כי סעיף 5(ב) לחוק מע"מ אינו חל על מכירה של דירות חדשות או של מקרקעין, אלא הוא חל רק על מכירת אותן דירות "משומשות" שנרכשו על ידי עוסק. משכך, הואיל ומהותה הכלכלית האמיתית של העסקה היא מכירת דירות בבניין החדש, להבדיל מאלו שנרכשו על ידי המערערת, הרי שסעיף 5(ב) לחוק אינו חל בענייננו. שנית, גורס המשיב כי המערערת לא העלתה כל טענה נגד קביעתו העובדתית של בית המשפט קמא לפיה מהותה של העסקה שנערכה היא מכירת דירות חדשות, ולכן די בכך כדי להביא לדחיית הערעור בעניין שומת מס העסקאות. לטענת המשיב, מלבד שלל האינדיקציות העובדתיות המבססות את קביעת בית המשפט קמא בדבר מהותה האמיתית של העסקה, הרי שהמערערת למעשה מודה בה ולמצער מנועה מלטעון נגדה. כך, בשים לב להבנות שהתגבשו בהסכם הפשרה בין אלקובי ומרציאנו לבין מנהל המיסוי, וכך בפרט לנוכח התייחסותה של המערערת במסגרת סיכומיה למכירת הדירות לפי שווי מכירתן של הדירות החדשות. שלישית, טוען המשיב כי לא נפלה כל שגגה בקביעתו החלופית של בית המשפט קמא לפיה העסקה למכירת הדירות בבניין הישן היא עסקה מלאכותית, הגם שלשיטתו לא היה צורך לדון בטענה זו משנקבע כי יש לסווג את העסקה בסיווג שונה

כעסקת מכר דירות חדשות. המשיב מוסיף וטוען כי המערערת הציגה שלל גרסאות לקיומו של טעם מסחרי יסודי לעסקה כפי שבוצעה, שאף לא אחת מהן הוכחה וגם הסתירות ביניהן נותרו ללא מענה. אשר על כן, סבור המשיב כי פיצול העסקה להסכמים שונים לא נעשה אלא כדי להפחית את נטל המס באופן לא נאות.

21. לעניין טענות ההתיישנות, טוען המשיב כי בית המשפט קמא לא היה צריך לאפשר למערערת להעלות טענות אלו משום שהועלו לראשונה במסגרת ערעור המס. לגופם של דברים, ובהתייחס לטענת ההתיישנות העיקרית, טוען המשיב כי חוק מע"מ מקנה חשיבות למועד החיוב במס ומסמך אותו כמועד הקובע להתגבשות החבות המשפטית במס. הוראות החוק אף מלמדות כי המועד להוצאת חשבוניות בגין העסקה והמועד להגשת הדו"ח התקופתי קשורים בקשר הדוק למועד החיוב במס. משכך, סבור המשיב כי ממועד זה יש למנות את תקופת ההתיישנות, כאשר מקום בו מוגש הדו"ח התקופתי טרם הגיע המועד לחיוב, נדחה המועד לתחילת מירוץ ההתיישנות עד למועד החיוב, הוא המועד הראשון שבו יכול המשיב למסות את העסקה הן מבחינה משפטית והן מבחינה מעשית: מבחינה משפטית, משנקבע מועד התגבשות העסקה ובעקבותיו מועד החיוב במס בגינה, המשיב אינו מוסמך להטיל חבות מס במועד מוקדם יותר; ומבחינה מעשית, על מנת להטיל מס על עסקה זקוק המשיב למלוא המידע הרלוונטי – מידע שמתגבש אך במועד החיוב. כל מסקנה אחרת, כך נטען, תהיה מנוגדת לתכליתן של הוראות ההתיישנות בדיני המס ולשכלל הישר, תחתור תחת עקרונות יסוד בדיני המס, ועלולה להביא לתוצאה אבסורדית לפיה עסקה תתיישן עוד בטרם התגבשה החבות המשפטית במס בגינה, ולמצער תוגבל האפשרות לבחון את העסקה בהתאם לבחירת העוסק.

במקרה דנן, מאחר שהמערערת לא קיבלה כל תשלום בעבור העסקה במועד שבו הגישה את הדו"ח, המשיב סבור כי מירוץ ההתיישנות אינו מתחיל במועד הגשת הדו"ח, אלא במועד המוקדם ביותר האפשרי לחיוב במס, הוא מועד תשלום סכומים על חשבון התמורה. מסקנה זו מתחדדת, לשיטת המשיב, על רקע קביעותיו של בית המשפט קמא באשר להתנהלותה של המערערת: העסקה שדווחה היא עסקה מלאכותית, ואף תנאיה כלל לא קוימו בפועל; ממילא גם הדיווח הוא מלאכותי ויש להתעלם ממנו; הקדמת החשבוניות נעשתה בניגוד לדין ומבלי שהיה בסיס חוקי לכך; ואף לפי האמור בסיכומי המערערת רק ביום 18.10.2009 ניתן היה לזהות את הדירות החדשות, ומכאן שגם לשיטתה לא הייתה כל אפשרות למסות את העסקה האמיתית במועד הדיווח. עוד טוען המשיב כי יש לדחות את טענת המערערת המבוססת על סעיף 69(א) לחוק מע"מ, וזאת משום שפרשנות המערערת מוציאה את הוראות הסעיף מהקשרם, חותרת תחת תכלית

החוק והרציונל שבסיסו – למנוע חסרון כיס לקופת המדינה – ויוצרת דיס-הרמוניה בין הוראות החוק לעניין מועד אירוע החיוב במס.

22. בנוסף, המשיב גורס כי אין לקבל גם את טענת ההתיישנות המשנית של המערערת, הן מן הטעם שמדובר בטענה עובדתית הסותרת את טענת המערערת בהליכי השומה וההשגה, והן מן הטעם שבית המשפט קמא בחן את מלוא התשלומים וקבע כמצא עובדתי שלא הוכח כי אלה שולמו בעבור הדירות. מכל מקום, חוזר המשיב על הראיות והאינדיקציות המלמדות לשיטתו כי לא שולמו למערערת תשלומים בעבור הדירות בתקופה שלפני חודש יוני 2009, וטוען כי המערערת אינה מתמודדת בסיכומיה עם ממצאיו של בית המשפט קמא בעניין זה.

23. אשר לשומת מס התשומות, טוען המשיב כי הראיות והאינדיקציות שהוצגו בהליך, ושעל עיקרן עמד בית המשפט קמא בפסק דינו, מוכיחות מעבר לכל ספק כי החשבוניות לא הוצאו כדין. עוד טוען המשיב כי המערערת לא הציגה בסיכומיה ולו בדל של ראיה שיש בה כדי לסתור את קביעות בית המשפט קמא לפיהן היו צריכים להתעורר אצל המערערת ספקות בדבר תקינות החשבוניות, וכי היא לא הוכיחה כי נקטה בכל האמצעים הסבירים העומדים לרשותה.

24. בדיון שהתקיים ביום 7.5.2020 הצענו לצדדים הצעה בניסיון להביא אותם לכדי הסכמה. כמה ימים לאחר מכן הודיעה המערערת כי הצעה זו אינה מקובלת עליה. משכך, נדרשת הכרעתנו בערעור שהגישה על פסק דינו של בית המשפט קמא.

דיון והכרעה

שומת מס העסקאות

25. הערעור שלפנינו, ככל שהוא נוגע לשומת מס העסקאות שהוצאה למערערת ביום 7.7.2014 (להלן: "השומה"), מעורר שאלות הן במישור הדיוני והן במישור המהותי: במישור הדיוני טוענת המערערת כי המועד להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק מע"מ חלף, בין אם ביחס למכלול הסכומים הכלולים בשומה, ובין אם ביחס לחלקם (להלן: "טענת ההתיישנות"); במישור המהותי טוענת המערערת כי לא הייתה הצדקה להוצאת השומה, מאחר שלא הייתה עילה מבוררת להתערב בדרך בה

דיווחה בשעתו בדו"ח על העסקה שנעשתה בינה לבין אלקובי ומרציאנו (להלן: "הטענה המהותית"). להלן נבחן טענות אלו כסדר הצגתן.

טענות ההתיישנות

26. לטענת ההתיישנות שהעלתה המערערת יש הלכה למעשה שלושה ראשים: ראשית, ובהתאם למה שכונה לעיל "טענת ההתיישנות העיקרית", נטען שהדו"ח התקופתי בעניין העסקה הוגש ביוני 2008, בעוד שהשומה הוצאה רק בחודש יולי 2014, וזאת בניגוד להוראת סעיף 77(ב) לחוק מע"מ, הקובע כי "השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח". משמעות קבלת טענה זו היא ביטול שומת מס העסקאות שהוציא המשיב, ומתן תוקף לחיוב במע"מ על פי הדו"ח שהגישה המערערת (להלן: "התיישנות הדו"ח"); שנית, נטען שהמערערת הוציאה חשבוניות בגין העסקה בחודש יוני 2008, ולמצער ביחס לתקבולים המפורטים בחשבוניות אלו חלה התיישנות בחלוף 5 שנים ממועד הוצאתן, וזאת בשם לב לסעיף 69(א) לחוק מע"מ. לטענה זו, אותה משמעות מעשית בענייננו כמו זו של טענת ההתיישנות הדו"ח, דהיינו ביטול שומת מס העסקאות ומתן תוקף לחיוב על פי הדו"ח (להלן: "התיישנות החשבוניות"); ושלישית, ובהתאם למה שכונה לעיל "טענת ההתיישנות המשנית", נטען שהמערערת קיבלה תקבולים בגין העסקה קודם לחודש יוני 2009, וכי ביחס אליהם חלה התיישנות בחלוף 5 שנים מהמועד בו התקבלו אצל המערערת. משמעות טענה זו היא שיש לנכות מהסכומים החייבים במס על פי שומת מס העסקאות את התקבולים שהתקבלו לפני המועד האמור (להלן: "התיישנות התקבולים").

27. על פי קביעת בית המשפט קמא, טענת ההתיישנות, על שלוש חלופותיה, היא טענה שלא נטענה במסגרת הליך ההשגה לפני המשיב (להלן: "הליך ההשגה"), אלא עלתה לראשונה במסגרת ערעור המס שהוגש לבית המשפט המחוזי. המערערת חלקה על קביעה עובדתית זו, וגרסה כי "טענות ההתיישנות הועלו במהלך ההשגה". ואולם, עיון בהשגה הכתובה ובפרוטוקול הדיון בהשגה אינו תומך בעמדת המערערת בעניין זה. בהשגה הכתובה אין כל אזכור לטענת ההתיישנות, ואף עיון במקומות אליהם הפנתה המערערת בפרוטוקול הדיון בהשגה (עמוד 2 בנספח 37 למוצג מש/2) מלמד שטענת ההתיישנות לא נטענה בהליך ההשגה. משכך, מבחינה עובדתית, צדק בית המשפט קמא בקביעתו כי טענת ההתיישנות כלל לא נטענה בהליך ההשגה.

28. המשיב התנגד להעלאת טענת ההתיישנות הן בבית המשפט קמא והן לפנינו, בטענה כי משלא הועלתה במסגרת הליך ההשגה, אין לשעות אליה במסגרת ערעור המס (ראו סעיף 20 לסיכומים מטעם המשיב). בית המשפט קמא דחה טענה זו, ודן לגופה של טענת ההתיישנות, על שלוש חלופותיה. עמדתי אינה כעמדת בית המשפט קמא. לו תשמע דעתי, נקבל את התנגדות המשיב באופן חלקי, כך שהיא תמנע את העלאת טענות התיישנות הדו"ח והתיישנות החשבוניות, אך לא את טענת התיישנות התקבולים. להלן אבהיר את עמדתי.

29. ההלכה בעניין האפשרות להעלות בערעור מס טענה שלא הועלתה בהליך ההשגה מורכבת מכלל וחריג.

הכלל הוא שניתן להעלות בערעור המס רק את אותן טענות שנטענו בהליך ההשגה. לעניין זה נקבע כי "בידוע, כי על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור" (רע"א 777/14 ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 11 (6.3.2014)). ובדומה לכך, כי "על דרך הכלל נישום שכשל בניסיונו להביא לביטול חיוב במס, יישא בתשלום המס, ולא יזכה לנסות את מזלו בשנית, או לערוך 'מקצה שיפורים' בשלב הערעור" (ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ אשדוד, פסקה 41 (5.7.2011)); ראו בנוסף: ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, פסקה 28 (13.10.2015)) (להלן: "עניין ינקו"); עמ"ה (מחוזי ת"א) 68/93 מיקרוקול נ' פקיד שומה (31.12.1993). השופטת ברכה אופיר (תום)).

זהו הכלל, ואולם אליו נלווה חריג, אותו סיכמתי ברע"א 7034/19 פלוני נ' פקיד שומה ירושלים (3), פסקה 15 (31.12.2019) בזו הלשון:

בית משפט זה כבר פסק כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, "בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין בעלי דין... אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת" (ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964)). לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה (ראו: רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015)); עניין ינקו, בפסקה 28. וראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 94/96 בנאסולי נ' פקיד שומה נתניה (10.12.1996); עמ"ה (מחוזי י-ם) 514/01

ועקנין נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 4 (12.1.2003)). כן נקבע כי השיקולים שינחו את בית המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס (עניין ינקו, בפסקה 28).

30. בית המשפט קמא דחה את התנגדות המשיב להעלאת טענת ההתיישנות על בסיס הפעלת החריג. הנושא נדון בקצרה בפסקה 73 לפסק הדין, כשהנמקת בית המשפט קמא למסקנתו הייתה כדלהלן: "ניתנה למערער רשות להעלות את טענות ההתיישנות בשלב הערעור למרות שלא נטענו על ידה קודם לכן בהליכי השומה, וזאת על מנת לאפשר לה למצות את טענותיה וכדי לאפשר בירור אמיתי של חבותה במס עסקאות" (וראו גם פסקה 141 לפסק הדין, בה מציין בית המשפט קמא כי "בית המשפט גילה אורך רוח כלפי המערער ואפשר לה להעלות טענות התיישנות בשלב הערעור, טענות שהוקדש להן חלק נכבד מהדיון בערעור, למרות שזכרון לא בא בשלב ההשגה ולמרות שלא הועלו על ידה בהזדמנות הראשונה"). אלא שההצדקה שנתן בית המשפט קמא להפעלת החריג אינה משכנעת. טענת ההתיישנות 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, בעניינו, טענת ההתיישנות מושמעת על ידי המערער 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 ההתיישנות 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 המערער, אני סבור כי היה מקום לפעול בהתאם לכלל, ולא לאפשר למערער להעלות לראשונה את טענת ההתיישנות בערעור המס. מחכמינו שנינו את המכתם "אומר לו: טול קיסם מבין שיניך; אומר לו: טול קורה מבין עיניך" (בבלי, בבא בתרא ט"ו, ע"ב). ואכן, חייב במס המבקש להיבנות מטענה פרוצדורלית על מנת להימנע מבירור מס האמת בו הוא חייב, נדרש לפעול בעצמו על פי כללי הפרוצדורה, ולמצער לספק טעם המצדיק את מחדלו מלעשות כן. דברים אלה יפים ביתר שאת ביחס לטענת ההתיישנות (השוו: עמ"ה (מחוזי י-ם) 506/07 אביטן נ' פקיד שומה, פסקה 7 לפסק דינה של השופטת מרים מזרחי (23.4.2013)). ודוק, כלל "ההזדמנות הראשונה" הקבוע בסעיף 3 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 ("אין נזקקים לטענת התיישנות אם לא טען הנתבע טענה זו בהזדמנות הראשונה לאחר הגשת התובענה"), אינו חל במישרין ביחס

להליכי השגה, מאחר שאין מדובר בהחלטה הניתנת על ידי רשות שיפוטית או מעין שיפוטית בריב בין שני צדדים (השוו: בר"ם 3781/04 הוועדה המקומית לתכנון ובניה, נתניה נ' הר, פסקה 34 לפסק דינו של השופט יהונתן עדיאל (7.8.2006) (דעת מיעוט, אך לא לעניין זה); טל חבקיין התיישנות 105 (2014) (להלן: "חבקיין"). ואולם, לאור התכליות החשובות שביסוד כלל זה (ראו חבקיין, בעמ' 99-101), מן הראוי לדרוש מחייב במס שלא העלה טענת התיישנות בשלב ההשגה, כי יספק לכל הפחות דין וחשבון ביחס למחדלו. בעניינינו, חלף מתן הסבר מספק לכך שטענת ההתיישנות לא נטענה במועדה, התבצרה המערערת בעמדתה כי הטענה הועלתה בהליך ההשגה – וכאמור, לא כן היא. במצב דברים זה, אין הצדקה לאפשר למערערת להעלות את טענת ההתיישנות לראשונה בערעור המס.

32. אכן, רשויות מס ערך מוסף יכלו להזדרז בהוצאת השומות, שהרי הן החלו בחקירת העסקאות עוד בשנת 2010, והסכם הפשרה עם מנהל המיסוי הושג עוד בראשית שנת 2013. ואולם, אין בכך כדי להצדיק בנסיבות דנן את מחדל המערערת מלהעלות את טענת ההתיישנות בהליך ההשגה, באופן שהיה מאפשר לבררה בהזדמנות הראשונה, וייתכן שהיה חוסך התדיינות מיותרת. זאת, בפרט לנוכח הנפח הנרחב בו אוחזת טענת ההתיישנות בגדרי כתבי טענותיה של המערערת בפני בית המשפט קמא ובפני בית משפט זה. מכאן שהן התכלית של גילוי האמת, הן היעילות הדיונית והן השיקול של שמירת מעמדו של הליך ההשגה הצדיקו במקרה דנן לנהוג בהתאם לכלל המונע את האפשרות להעלות בערעור מס טענה שלא נטענה בהליך ההשגה.

33. המסקנה העולה מהדיון עד כה היא שהיה מקום לקבל את טענת המשיב, ולמנוע מהמערערת מלהתבסס על טענת ההתיישנות, על שלושת מופעיה. ואולם, במהלך הדיון שהתקיים בפנינו העלה בא-כוח המערערת את הטענה כי רשויות המס התחייבו, במסגרת ההתדיינות בבית המשפט קמא, לקזז מהסכומים החייבים במס ערך מוסף תקבולים אשר יוכח כי שולמו לפני חודש יוני 2009. לעניין זה אף הצביע על שצוין בסעיף 4 לכתב התשובה שהגיש המשיב בבית המשפט קמא, כי "ככל שהמערערת תציג למשיב ראיות לכך ששולמו סכומים על חשבון הדירות החדשות (מושא השומה) לפני יוני 2009 על ידי הרוכשים אלקובי ומרציאנו, אזי סכום השומה יופחת בהתאם" (ראו בנוסף פסקה 89 לפסק דינו של בית המשפט קמא). משמעות הדבר היא כי רשויות המס היו נכונות לדון בראש אחד של טענת ההתיישנות – זה הנוגע להתיישנות התקבולים, ובו בלבד (להבדיל מהתיישנות הדו"ח ומהתיישנות החשבונות). הסכמה דיונית זו של המשיב רואה אני לנכון לכבד, ולפיכך מצאתי כי יש להידרש לטענת ההתיישנות ככל שזו נוגעת לתקבולים בלבד.

34. בשולי הדברים, ולמען ינהגו רשויות המס כחכם ולא כפיקח, אציין כי הניתוח המשפטי שערך בית המשפט קמא בסוגיית התיישנות הדו"ח מעורר קושי לא מבוטל, ואינני משוכנע כלל כי מן הראוי לאמצו (השוו: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב-837 836 (מהדורה חמישית, 2013), וההפניות שם (להלן: "נמדר")). סעיף 77(ב) לחוק מע"מ קובע לכאורה מבחן פשוט וקל להפעלה לעניין מסגרת הזמנים בה עומדת לרשויות המס הסמכות לערוך שומה לפי מיטב השפיטה: "השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח, ואם הורשע החייב במס, או כופרה עבירתו, בשל מסירת ידיעות כוזבות בדו"ח האמור או בשל מעשה אחר שיש בו כוונה להתחמק מתשלום מס המגיע לתקופת הדו"ח האמור – תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח" (ההדגשה הוספה). בית המשפט קמא סייג מבחן זה, וסבר כי כאשר הדו"ח מוגש בטרם קמה החבות בתשלום המס, הרי שמועד תחילת מירון ההתיישנות נדחה עד למועד בו תקום חובת התשלום. יש להודות, כי עמדה זו אינה משוללת הגיון, ואף ניתן למצוא לה תמיכה מסוימת באמרת אגב של בית משפט זה (ראו: ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב, פסקה 5 (22.12.2005)).

ואולם, עדיין מדובר בפרשנות יצירתית, שאין לה עיגון בלשון החוק, ואשר עשויה במקרים מסוימים להביא לאיזון מסגרות הזמנים הקבועות בסעיף 77(ב) לחוק אשר מושתתות על מועד הגשת הדו"ח – ועליו בלבד (לחשיבות מסגרות הזמן בתחום דיני המס השוו: ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 328 (2002) (להלן: "עניין שחר")). יתר על כן, פרשנותו של בית המשפט קמא מביאה להוצאת דברים מידי פשוטם. כפי שכבר צוין, דיני ההתיישנות הם "דינים פרוצדורליים שראוי כי יהיו ברורים ופשוטים ככל הניתן" (רע"א 6838/19 אילני נ' ברוך, פסקה 32 לפסק דיני (20.8.2020)). זאת ועוד, "משענה שנקבעה התיישנות שומה עליו על בית-משפט להחילה כלשונה וכרוחה על עניינים הבאים לפניו. אכן, האינטרסים אשר יצרו את ההתיישנות כוחם עמהם לפירושו של החוק, אך לאחר עירובם של האינטרסים אלה-באלה, ולאחר הקריסטליזציה שעשה המחוקק על דרך יציקתם של אותם אינטרסים בהוראות-חוק חרותות, שוב אין זה בכוחו של בית-משפט לבטל הוראות מפורשות שבחוק או לפרשן בדרך השקולה לביטולן" (עניין שחר, עמ' 326). ספק אם עמדת בית המשפט קמא ביחס לפרשנות סעיף 77(ב) לחוק מע"מ עולה בקנה אחד עם חזקות פרשניות אלו. והמקרה שלפנינו יוכיח: שהרי על מנת להכריע במחלוקת בעניין התיישנות הדו"ח נדרש בית המשפט קמא, כשלב מקדים, לקיים דיון מקיף ומורכב בשאלה מתי נוצרה חבות המס. ואם כך הדבר, מה הועילו חכמים בתקנותיהם הפרוצדורליות?

35. לא אמרתי דברים שאמרתי, אלא כדי להדגיש שיש להינן נדרשים להכריע לגופה של טענת התיישנות הדו"ח, ספק בעיני אם היה מקום לאמץ את פרשנותו של בית המשפט קמא. ואולם משאיננו נדרשים לשיטתי לכך, אותיר עניין זה בצריך עיון. אפנה איפוא

בשלב זה לבחינת הטענה להתיישנות התקבולים – טענת ההתיישנות היחידה אותה הסכים המשיב לשמוע למרות שלא הועלתה בהליך ההשגה.

התיישנות התקבולים

36. המחלוקת בין הצדדים בעניין זה אינה נוגעת לשאלות עקרוניות של פרשנות הדין, אלא לניתוח קונקרטי של נסיבות המקרה בו עסקינן. בית המשפט קמא, בחן את התקבולים השונים שלטענת המערערת קיבלה מאלקובי ומרציאנו קודם לחודש יוני 2009, וקבע כי לא הוכח כי הם התקבלו בקשר לעסקה. המדובר בקביעה עובדתית, אשר בה ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב (ע"א 3537/03 זאב בר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נט(4) 568, 575-576 (2005)). עם זאת, בנסיבות המקרה שלפנינו, חוששני שאין מנוס מהתערבות בקביעה עובדתית זו. הטעם לכך הוא שבית המשפט קמא ביסס את קביעתו האמורה על כך שהעברות הכספיים למערערת בוצעו רובן ככולן על ידי צדדים שלישיים, וחלקן אף במועד שקדם להסכמי המכר. משמצא כך, סירב לראות בהן תקבולים על חשבון תמורת העסקה. ואולם, לא הייתה כל מניעה לכך שיתרת הזכות שעמדה לזכותם של אלקובי ומרציאנו אצל המערערת נוצרה כתוצאה מהעברות כספיים אלו, ומשעמדה להם יתרת זכות כאמור, היה באפשרותם לבצע מתוכה את התשלומים במסגרת העסקאות, על דרך של קיזוז. להלן אפרט ואבאר עניינים אלה.

37. תחילה אציין כי במהלך הדיון בפני בית המשפט קמא הכיר המשיב בכך שהמערערת הוכיחה שסכום אחד של 500,000 ש"ח, ששולם לה מחשבונו הפרטי של אלקובי ביום 2.6.2008, אכן התיישן. בהתאם תוקנה שומת מס העסקאות והועמדה, כאמור לעיל, על סכום של כ-1.663 מיליון ש"ח (ראו פסקאות 89 ו-117 לפסק הדין).

38. עיקר הסכומים שהתקבלו על ידי המערערת בתקופה הרלוונטית לא שולמו לה במישרין על ידי אלקובי ומרציאנו, אלא הועברו על ידי צדדים שלישיים, חלקם לפני מועד כריתת הסכמי המכר (30.1.2008) וחלקם בחודשים שלאחר מכן. יחד עם זאת, כפי שמציין בית המשפט קמא בפסק הדין, בסמוך לאחר שהועברו הכספיים הללו למערערת הם נזקפו לזכות אלקובי ומרציאנו בכרטיסי החו"ז שלהם אצל המערערת. בשלב מאוחר יותר, ביום 15.6.2008, חויבו כרטיסי החו"ז של אלקובי ומרציאנו בגין התשלומים המגיעים למערערת על פי הסכמי המכר, וכתוצאה מכך נמחקו יתרות הזכות שעמדו לטובת אלקובי ומרציאנו, והפכו ליתרות חובה. ואולם, בית המשפט קמא לא נתן דעתו בשאלה האם ביצוע החיובים האמורים בכרטיסי החו"ז מהווה תשלום למערערת על ידי

אלקובי ומרציאנו על חשבון העסקה. חלף זאת, התמקד בפסק דינו בקביעות לפיהן העברות הכספיים שמכוחן נוצרו יתרות הזכות הללו, לא היוו תשלומים על חשבון העסקה. לעניין זה נקבע כי סעיף 29(1) לחוק מע"מ, עליו מבוססת טענת התיישנות התקבולים, מתמקד ב"תשלום" מנקודת מבטו של המשלם ולא ב"קבלה" של הסכומים מצד העוסק, ולכן היה מוטל על המערערת לשיטת בית המשפט קמא נטל כבד להוכיח כי התקבולים הנטענים אכן שולמו לה על ידי אלקובי ומרציאנו על חשבון העסקה, נטל בו לא עמדה ביחס למרבית התשלומים.

39. מקובלת על ידי קביעת בית המשפט קמא כי תחת כנפיו של סעיף 29(1) לחוק מע"מ יכולים לחסות רק התשלומים שלגביהם הוכיחה המערערת כי התקבלו "על חשבון התמורה" כהוראת הסעיף, דהיינו כחלק מביצוע העסקה. כן מקובלת על ידי עמדת בית המשפט קמא כי בנסיבות דנא מוטל על המערערת נטל הוכחה מוגבר, בין היתר בשים לב ליחסים המיוחדים בין אלקובי ומרציאנו לבין המערערת, והימנעותה של המערערת מהגשת תצהיר מטעם מרציאנו ומטעם אלקובי ומהזמנתם למתן עדות, וכן לנוכח שינויי גרסאותיה של המערערת בנוגע לחלק מהתקבולים. ועדיין, גם בהינתן נטל הוכחה זה, סבורני כי בית המשפט קמא החמיר יתר על המידה עם המערערת.

40. המערערת טוענת כי בהתאם להסכמי המכר, ביום 15.6.2008 אלקובי ומרציאנו שילמו לה בעבור הדירות בבניין הישן סכום כולל של 8,108,379 ש"ח (4,055,980 ש"ח על ידי מרציאנו ו-4,052,399 ש"ח על ידי אלקובי). תשלום זה תואם את הסכום שאותו חייבים היו אלקובי ומרציאנו לשלם למערערת על פי סעיפי התמורה בששת הסכמי המכר (אם כי לא במועדים שנקבעו בהסכמים אלה). להוכחת התשלום מתבססת המערערת על שתי אסמכתאות מרכזיות: ראשית, 6 חשבוניות מס שהוצאו על ידי המערערת לאלקובי ומרציאנו ביום 15.6.2008 (3 חשבוניות לכל אחד), בגין סכומים המייצגים את התמורה שנקבעה בהסכמי המכר לכל אחת מ-6 הדירות בערכים שקליים לפי שער החליפין של יום כריתת הסכמי המכר (3.7 ש"ח לדולר); שנית, רישומים בכרטיס החו"ז של המערערת, בהם חויבו אלקובי ומרציאנו בסכומי החשבוניות (תוך הפנייה למספר החשבונית הרלוונטית). לשיטת המערערת, די בראיות אלו כדי ללמד כי קיבלה את התשלום האמור עובר לחודש יוני 2009 (תשלום שהצדדים להסכמי המכר ייחסו לדירות בבניין הישן, ובית המשפט ראה אותו כמתייחס לדירות חדשות).

41. בית המשפט קמא דחה כאמור את טענת המערערת, וסבר כי נדרשות ראיות נוספות המלמדות על כך שהתשלומים על פי הסכמי המכר בוצעו הלכה למעשה,

והתקבלו אצל המערערת על חשבון העסקה. ואולם, אם אכן כשיטת המערערת התשלום בוצע באמצעות קיזוז יתרות הזכות שעמדו אצלה לטובת אלקובי ומרציאנו, לא ברור מדוע אין די בראיות שהציגה המערערת. וזאת יש לזכור, על פי המשפט האזרחי, קיזוז היא דרך לגיטימית לפירעון חוב. עמד על כך פרופ' מנחם מאוטנר בציינו:

קיזוז של עזרה עצמית הוא דרך לתשלום חובות. בשיטות משפט מתוקנות נקבע "הילך חוקי", הינו נכס, שבאמצעות מסירתו לנושה, חייב ייחשב כמי שקיים כלפי הנושה חיוב של תשלום כסף. עם זאת מסירתו של "הילך חוקי" אינה ממצה את הדרכים שבהן יכול חייב לקיים חיוב, שתוכנו תשלום כסף. נושה וחייב רשאים להסכים ביניהם, במפורש או מכללא, כי התשלום יעשה בדרך אחרת, כגון מתן מסמך סחיר או זיכוי חשבונו של הנושה בבנק או אף בדרך של המחאת זכות לגבייתו של חוב. לצד דרכים אלו, הקיזוז של עזרה עצמית הוא דרך נוספת לתשלום, שמקורה בדין או בהסכמת הצדדים. הוא מביא לקיומם ולהפקעתם של שני החיובים המקוזזים, בשיעור הקיזוז. משמע: בעקבות הקיזוז, נחשב חובו של חייב לנושה משולם בשיעור הקיזוז והוא הדין בחיובו של הנושה לחייב (מנחם מאוטנר "קיזוז" דיני חיובים: חלק כללי 462, 468 (דניאל פרידמן עורך, 1994) (להלן: "מאוטנר").

קיזוז מבוצע בהודעה של צד אחד למשנהו, או בהסכמה ביניהם, כי החובות ההדדיים ישמשו זה לפירעונו של זה (ראו: סעיף 53 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (להלן: "חוק החוזים"), וכן מאוטנר, בעמ' 479-481, 518-526; השוו גם: ע"א 476/82 "תדהר" נגריה קואופרטיבית בע"מ (בפירוק) נ' מרקוביץ, פ"ד לט(2) 813, 820 (1985)). מבחינתו של כל אחד מהצדדים, הקיזוז הוא בו זמנית תשלום חובו לצד שכנגד, וקבלת פירעון של נשייתו, וזאת עד כדי גובהם המשותף של החיובים ההדדיים. כך, למשל, אם אמנון חייב לתמר 100 ותמר חייבת לאמנון 70, הרי שקיזוז משמעו כי אמנון פורע לתמר, ותמר פורעת לאמנון, חובות של 70, ונותרת חבות של אמנון כלפי תמר בגובה 30.

42. נשוב לבחינת ענייננו. כאמור, במועדים שונים שקדמו ליום 15.6.2008 הועברו לחשבון הבנק של המערערת כספים שונים, אשר בזמן אמת נרשמו לזכותם של אלקובי ומרציאנו בכרטיסי חו"ז אצל המערערת. כתוצאה מכך, נוצרו יתרות זכות אצל המערערת לטובת אלקובי ומרציאנו. ויובהר, אין חולק כי העברות הכספים בהן מדובר הן העברות ממשיות, שכן נמצא להן תיעוד בחשבון הבנק של המערערת. אכן, מרבית ההעברות הללו בוצעו על ידי צדדים שלישיים, ואולם, אין כל מניעה על פי המשפט הישראלי לכך שתשלום שבוצע על ידי פלוני ייזקף אצל מקבל התשלום לזכותו של אלמוני. כך, אפילו

כשמדובר בקיום חיוב של אלמוני, לא כל שכן ביצירת יתרת זכות לטובת אלמוני (והשוו סעיף 40 לחוק החוזים: "חיוב יכול שיקויים בידי אדם שאיננו החייב, זולת אם לפי מהות החיוב, או לפי המוסכס בין הצדדים, על החייב לקיימו אישית". הדוגמה המובהקת לחיוב שעל פי מהותו אין מניעה שיקויים בידי אדם שאינו החייב היא התחייבות לתשלום כספי. ראו דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים כרך ג 408-409 (2003)). לעניין זה, זקיפת הכספים בזמן אמת לזכות אלקובי ומרציאנו בכרטיסי החו"ז שלהם אצל המערערת מהווה אינדיקציה חזקה לכך שהסכום בו מדובר, גם אם הועבר על ידי צד שלישי, הוא סכום שיש לראותו כאילו התקבל על ידי המערערת בשעתו מאלקובי ומרציאנו. מכל מקום, חומר הראיות, אף לשיטתו של בית המשפט קמא, אינו מבסס טעם משכנע לקבוע שלא דובר ביתרות זכות אמיתיות.

43. ביום 15.6.2008, או בסמוך לפני כן, הסכימו הצדדים על כך שתשלום התמורה על פי הסכמי המכר יעשה באמצעות חיוב כרטיסי החו"ז של אלקובי ומרציאנו אצל המערערת, וכנגד הוצאת חשבוניות על ידי המערערת, וכך נעשה בפועל. משמעות הדבר היא שיתרות הזכות שהיו רשומות לטובת אלקובי ומרציאנו קוזזו כנגד החיובים הכספיים שחבו למערערת מכוח הסכמי המכר, באופן שפרע חלק מהתמורה על חשבון הדירות. בכך התקבל תקבול אצל המערערת בגובה קיזוז יתרות הזכות שעמדו לאלקובי ומרציאנו אצל המערערת עובר לביצוע הפעולה האמורה. היתרה מהתמורה על חשבון הדירות, שנותרה לאחר הקיזוז, היוותה חובות של אלקובי ומרציאנו כלפי המערערת. יתרה זו לא נפרעה לידי המערערת באותו המועד, אלא רק כאשר הופקדו כספים נוספים על ידי אלקובי ומרציאנו (או על ידי אחרים בעבורם). מכאן, שבמועד בו חויבו כרטיסי החו"ז קיבלה המערערת תקבול, כטענתה, ואולם גובהו של התקבול לא היה מלוא גובה החיוב שבוצע בכרטיס החו"ז, אלא רק כדי הסכום שיכלו אלקובי ומרציאנו לפרוע לה באותו מועד על דרך הקיזוז, דהיינו בגובה יתרות הזכות שהיו להם אצל המערערת באותה עת. על דרך ההשאלה ניתן לחשוב על כך באופן הבא: אם המערערת הייתה בנק ואלקובי ומרציאנו היו בעלי חשבון באותו בנק, הרי שהקיזוז המתואר לעיל היה יכול להיעשות רק מהכספים שהיו לאלקובי ומרציאנו כ"פלוס" בחשבונות הבנק, אך לא מכספים שהיו יוצרים "מינוס" באותם חשבונות (השוו: ע"א 1507/11 בנק מזרחי טפחות בע"מ נ' אלבס (16.1.2014)).

44. ודוק, ככל שהיה מוכח כי יתרות הזכות שהיו רשומות לטובת אלקובי ומרציאנו אצל המערערת עובר ליום 15.6.2008 היו פיקטיביות, או כי הפעולות שבוצעו במועד זה (דהיינו חיוב כרטיסי החו"ז של אלקובי ומרציאנו כנגד מתן 6 החשבוניות) נעשו למראית

עין בלבד, כי אז לא היה מקום לראות בפעולות הללו כיוצרות תקבול בידי המערערת. ואולם, אין לפנינו ראיות המעידות על כך שיתרות הזכות היו פיקטיביות (כאמור, בחינת חשבון הבנק של המערערת מלמדת כי הן נוצרו כתוצאה מהזרמות כספים שבוצעו, חלקן על ידי אלקובי ומרציאנו, וחלקן על ידי צדדים שלישיים שהעבירו כספים בגינם זוכו השניים על ידי המערערת), או שהפעולות היו למראית עין (אין חולק כי נעשו ונרשמו בזמן אמת, ובעקבותיהן נמחקו חובות של המערערת לאלקובי ומרציאנו). כל שנטען על ידי המשיב הוא שהחוב האמור לא היה בגין דירות בבניין הישן, אלא בגין דירות חדשות – ובכך אין די כדי לשלול את הטענה כי מדובר בתקבול שהיה חייב במס כבר בשעתו.

45. המסקנה המתבקשת היא שיש לקבל את טענת המערערת לפיה חיוב כרטיסיית החו"ז, והקיזוז שהתרחש בעקבותיו, מהווה תקבול בידיה במועד בו בוצע (15.6.2008) של תמורה בעבור העסקה, כדי סכום החיוב שנרשם או יתרת הזכות שקוזזה, לפי הנמוך. בענייננו, סכום החיוב הכולל על חשבון התמורה (8,108,379 ש"ח) עולה על יתרות הזכות של אלקובי ומרציאנו במועד החיוב (15.6.2008), ועל כן התקבול שהיה מקום להכיר בכך שבוצע באותו מועד, הוא בגובה יתרת הזכות, דהיינו 2,965,000 ש"ח ביחס למרציאנו ו-3,156,650 ש"ח ביחס לאלקובי, ובסך הכול 6,121,650 ש"ח.

46. ויובהר, סכום זה כולל בחובו שני תשלומים שכבר הוכרו למערערת: האחד, הוא סכום של 500,000 ש"ח ששולם על ידי אלקובי בהעברה למערערת ביום 2.6.2008, ואשר בו הכיר המשיב כתקבול במהלך הדיון בבית המשפט המחוזי; השני, הוא סכום של 691,819 ש"ח – הרווח ממכירת הדירות בבניין הישן, עליו דיווחה המערערת בשעתו כתקבול חייב במס משסברה שסעיף 5(ב) לחוק מע"מ חל לגביה. מכאן שהסכום בגינו יש להפחית את חבות המע"מ של המערערת בעקבות קבלת הערעור עומד על 4,929,831 ש"ח.

47. לסיכום סוגיית התיישנות התקבולים – מהטעמים שצוינו לעיל, היה מקום להכיר בסכום נוסף של 4,929,831 ש"ח ככזה שהתקבל על ידי המערערת מאלקובי ומרציאנו על חשבון העסקה קודם לחודש יוני 2009, ועל יסוד הסכמתו הדיונית של המשיב, כמתואר לעיל, תביעת המע"מ לגביו התיישנה.

48. הדו"ח שהוגש על ידי המערערת מבוסס על ראיית העסקה שנעשתה בין הצדדים כמכירה של הדירות בבניין הישן מהמערערת לאלקובי ולמרציאנו. אם אכן כך, הרי שמכירה זו זכאית להקלת המס הקבועה בסעיף 5(ב) לחוק מע"מ, דהיינו החוב במע"מ חל רק על ההפרש שבין המחיר ששילמה המערערת בעבור דירות אלו ביום 30.1.2007 (7.3 מיליון ש"ח) למחיר שנקבע בהסכמי המכר שנכרתו ביום 30.1.2008 (8.1 מיליון ש"ח). אפס, בית המשפט קמא סירב להכיר בכך שהעסקה שנעשתה בין הצדדים היא עסקה למכירת דירות בבניין הישן, וסבר כי המדובר, הלכה למעשה, בעסקה למכירת דירות חדשות. במילים אחרות, לשיטתו, למרות הניסוחים בהם עשו הצדדים שימוש וחרף העובדה שהתקשרו במספר הסכמים, המהות האמיתית של העסקה אותה עשו הייתה של מכר דירות חדשות ולא של מכר דירות ישנות בצירוף שירותי בניה (ראו פסקאות 31-20 לפסק הדין). בקביעה זו אין מקום להתערב. היא מבוססת כדבעי על העובדות, ובמיוחד על העובדה שבמועד עריכת הסכמי המכר היה ברור וגלוי לצדדים כי בכוונת המערערת להרוס את הבניין הישן ולבנות בניין חדש תחתיו, ואף היה בידיה ההיתר הדרוש על מנת לעשות כן. זאת ועוד, כפי שהדגיש בית המשפט קמא (בפסקה 29 לפסק הדין) כבר בהסכם הראשון, שנחתם יחד עם הסכמי המכר ביום 30.1.2008, התחייבה המערערת כלפי אלקובי ומרציאנו לספק להם דירות חדשות. מכאן שבצדק נקבע כי מהותה האמיתית של העסקה אינה רכישת הדירות בבניין הישן, אלא עסקה למכירת דירות חדשות כפי שתכננו הצדדים מתחילת הדרך.

49. הקביעה כי זו הייתה מהותה האמיתית של העסקה, מייתרת את הדיון בשאלה אם מדובר בעסקה מלאכותית (רע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (14.4.1997); ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים, פסקה 13 (21.5.2006); ע"א 204/07 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' בני ויינר ובניו ביין והשקעות, פסקה 23 (19.7.2010); ע"א 3136/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ, פסקה 35 (20.3.2019)), הגם שאף בעניין זה מקובל עליי ניתוחו של בית המשפט קמא (ראו פסקאות 32-43 לפסק הדין). אכן, גם אם היינו מניחים שמבחינה משפטית ההתקשרות בין הצדדים פוצלה לשתי עסקאות (או יותר, כפי שנעשה במקרה דנן) – מכירת הדירות בבניין הישן ומתן שירותי בנייה של דירות חדשות – הרי שנראה כי בנסיבות המקרה דנן פיצול זה היה נתפס במשקפי סעיף 138 לחוק מע"מ כעסקה מלאכותית, ובכך מקים למנהל סמכות להתעלם מהעסקה או מחלקיה (ע"א 265/67 מפי בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כא(2) 593, 598 (1967); ראו עוד: ע"א 252/87 גחלת חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס

ומע"מ, פ"ד מה(1) 245, 248-249 (1991); ע"א 67/89 שטיינקריץ נ' מנהל מס ערך מוסף, חיפה, פ"ד מז(4) 11, 14-15 (1993); ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה, פסקאות 27-28 (21.6.2011); נמדד, בעמוד 820). אין להתפלא איפוא כי גם מנהל המיסוי הגיע למסקנה דומה ביחס לסיווג העסקה עת נדרש לקבוע את גובה מס הרכישה, וכי אלקובי ומרציאנו הסכימו לפרשנותו בהסכם הפשרה (ודוק, כמובן שאין זהות מבחינת האישיות המשפטית בין המערערת, שהיא תאגיד, לבין אלקובי ומרציאנו, שהם אנשים פרטיים. ואולם, לא ניתן להתעלם מכך שהאחרונים הם בעל עניין ובעל השליטה במערערת, ולכן מקובלת עליו הישענות בית המשפט קמא גם על הסכם הפשרה לצורך סיווג מהותה של העסקה).

50. בא-כוחה של המערערת ניסה לשכנענו כי התוצאה שהיא ביקשה להשיג – הזדכות על המע"מ ששולם על ידי המוכרים הפרטיים מהם רכשה את הבניין הישן – היא תוצאה רצויה, מאחר שיש בה כדי למנוע תשלום כפל מע"מ. ייתכן שכעניין כלכלי הצדק עם בא-הכוח המלומד, ואולם המחוקק הישראלי ראה הצדקה לתחום את הקלת המס שניתנה בסעיף 5(ב) לחוק מע"מ לנסיבות בהן עוסק מוכר את אותה דירת המגורים שרכש מאדם פרטי, ולא להחילה כשהעוסק רוכש בניין ישן, הורס אותו, ובונה במקומו בניין חדש. בענייננו, המערערת רכשה אומנם דירות מגורים מגורמים פרטיים, ואולם היא לא מכרה את אותן דירות הלאה, אלא הרסה את הבניין, בנתה בניין חדש במקומו ומכרה את דירותיו של הבניין החדש. הצעת החוק שהוגשה לכנסת ביקשה להעניק הקלה במס גם במצב דברים זה (בהצעת החוק דובר על עוסק שרוכש "מקרקעין" מאדם פרטי; ראו הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 10), התשנ"ג-1993, ה"ח 2194, 288 (28.7.1993)), ואולם המחוקק צמצם לבסוף את הקלת המס, כך שהיא הוחלה רק על קנייה ומכירה של אותה "דירת מגורים" (ראו עוד: פסקאות 41-58 לפסק הדין והאסמכתאות שם). עובדה זו הייתה ברורה גם למערערת, ומשום כך ביקשה להציג את העסקה ככזו הנופלת לגדרו המצומצם של הפטור שהוכר לבסוף על ידי המחוקק. מהטעמים שפורטו לעיל, ניסיונה זה אינו תואם את מהותה האמיתית של ההתקשרות בין הצדדים, ולפיכך דינו להיכשל. אשר על כן, אין מנוס מדחיית טענותיה המהותיות של המערערת.

שומת מס תשומות

51. הערעור בעניין זה, נוגע לקביעות עובדתיות מובהקות של בית המשפט קמא, ולפיכך דינו להידחות. כידוע, הערכאה הדיונית נהנית מיתרון לנוכח התרשמותה הבלתי אמצעית מהראיות המונחות לפניה, ולכן רק במקרים חריגים יתערב בית משפט זה בקביעותיה העובדתיות (ע"א 3871/04 מיכאל רונן מהנדסים בע"מ נ' מנהל מע"מ –

אשדוד, פסקה 4 (29.4.2007); ע"א 8945/06 בוטקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע, פסקה י"ב (16.3.2010)). עיון בפסק דינו של בית המשפט קמא מגלה כי ממצאיו העובדתיים מעוגנים היטב בחומר הראיות, וכי בצדק נקבע שבנסיבות דנן לא הוכיחה המערערת שנקטה בכל האמצעים הסבירים שעמדו לרשותה כדי לאמת את החשבוניות שהפיקה חברת שקד. משכך, לא מצאתי כל סיבה שבדין המצדיקה את התערבותנו.

סוף דבר

52. אציע לחברתי ולחברי כי נקבל את הערעור בחלקו, במובן זה שנכיר בכך שסכום נוסף של 4,929,831 ש"ח, בו לא הכיר בית המשפט קמא, התקבל על ידי המערערת מאלקובי ומרציאנו קודם לחודש יוני 2009 על חשבון העסקה, ועל כן תביעת המע"מ לגביו התיישנה (ביצוע תחשיב השומה המתוקנת צריך שיעשה על פי אותה מתכונת ששימשה להפחתת השומה ביחס לסכום של 500,000 ש"ח בו הסכים המשיב להכיר). דין יתר רכיבי הערעור להידחות.

53. בהינתן שהערעור התקבל בחלקו, ושאף זאת רק בזכות הגינותו של המשיב שהסכים בבית המשפט המחוזי, לפני משורת הדין, לדון לגופה של טענת התיישנות התקבולים, אציע לחברי ולחברתי שלא לעשות צו להוצאות בערכאתנו, אך לבטל את חיוב ההוצאות ושכר הטרחה שנפסק בבית המשפט קמא.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברוך:

אני מסכימה עם פסק דינו של חברי השופט ע' גרוסקופף, הן לדרך הילוכו הן לתוצאה.

ש ו פ ט ת

השופט י' אלרון:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בחוות דעתו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, כ"ד בחשוון התשפ"א (11.11.2020).

שופט

שופט

שופט