

רישום כעוסק - האם רשות המיסים יכולה להתעלם מכוונה עסקית אמיתית?

הכותב: רו"ח (משפטן) בועז כהן - ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 19.5.2025 ניתן פסק דין בע"מ 27555-11-23 סנטר המושבה 975 בע"מ (להלן: "המערערת") נ' מנהל מע"מ ירושלים וטבריה (להלן: "המשיב"), בו נדונה שאלת הרישום כ"עוסק בהקמה" לפי סעיף 52(ב) לחוק מס ערך מוסף - מקום בו טרם בוצעו עסקאות, אך הוצגה תשתית עסקית מהותית.

רקע עובדתי

חברת סנטר המושבה 975 בע"מ, מוחזקת בעקיפין ע"י יזם נדל"ן ותיק, ביקשה להירשם כעוסק לאחר שחתמה על הסכם אופציה לרכישת שטח מסחרי בפרויקט נדל"ן בטבריה - בהשקעה כוללת של 3 מיליון ש"ח (לפני מע"מ).

האופציה הייתה בלתי סחירה, כללה תנאים מתלים, לוח זמנים מוגדר, ומימון ע"י בעל השליטה. למרות הפעולה הכלכלית והמכוונות העסקית - נדחתה הבקשה לרישום.

המשיב לא נתן החלטה רשמית, והחזיר את הבקשה כטיוטה תוך הצגת טעמים משתנים. תחילה נטען להעדר היתר בנייה, בהמשך נטען כי מדובר בעסקת אקראי, אחר כך כי אין היתכנות עסקית מספקת, ולבסוף כי מודל הפעולה של החברה חריג ואינו משקף תכלית מסחרית.

בעניין זה כב' השופט אביגדור דורות לא קיבל את עמדת המשיב וציין בעדינות אך בבהירות כי שורת ההסברים הזו מותירה תחושה בלתי נוחה - לפיה הסירוב לרשום את החברה כעוסק לא נבע מהנימוקים שנטענו, אלא ממניע אחר - החשש מהחזר מס תשומות, ככל שהפרויקט לא יבשיל לכדי פעילות דה פאקטו (בהתאם להלכת דומסטורי).

דין והכרעת בית המשפט

השאלה האם, בנסיבות העניין, היה על המשיב לרשום את המערערת כעוסק לפי חוק מע"מ, דהיינו, להכיר בה כבעלת עסק בהקמה.

לטענת המערערת, אין היא חבה בהחזרת מס תשומות ככל והאופציה לא תצא אל הפועל. מנגד, לטענת המשיב, נטען כי רכישת האופציה אינה מקימה חובה לרושמה כעוסק משום שרכישת אופציה לבדה אינה מהווה 'עסק בהקמה'; ועל כן, בידי המערערת להמתין עד למימוש האופציה, וכשזו תמומש - או אז, תוכל להירשם כ'עוסק' ולדרוש ניכוי תשומות בגין רכישת האופציה בהתאם לאמור בסעיף 40א לחוק.

יש למקד את הדיון ב-3 נקודות עיקריות:

1. שיקול דעת המנהל

למנהל סמכות שלא לרשום עוסק, אם יש לו 'יסוד' לחשוש כי העוסק יעסוק בפעולה בלתי חוקית או במידה והורשע בפלילים בעבירות מס ולא שלם את חוב המס ולא השאיר ערובה לתשלום המס להנחת דעת המנהל. לא נמצא בסעיף 52 לחוק, הוראה המסמיכה את המנהל למנוע מעוסק את רישומו, עקב חשש לאי השבת 'מס תשומות', ככול שבסופו של יום הקמת העסק לא צלחה. אדרבה, בפסיקה התבאר כי סמכות המנהל הינה מצומצמת, בוודאי לא סמכות רחבה של 'שומר סף'.

כב' השופט קבע כי הכלל - הוא חובת הרישום, והחריג - הוא סירוב הרישום;

2. עסק בהקמה - מהו

בשלב הראשון יש להציג נתונים שיניחו את הדעת כי מדובר ב'עסק בהקמה' – ועל כך ניתן ללמוד מהתנהגות העוסק בתום לב המצביעה על כך שהחל בפעילות להקמת עסק.

בשלב השני, יש לבחון מבחני עסק לפי הפסיקה.

בית המשפט יישם את כלל מבחני העזר שנקבעו בפסיקה וקבע כי מדובר בעסק בהקמה לכל דבר ועניין:

- טיב הנכס - אופציה מותנית, אך חלק ממודל עסקי עקבי.
- היקף כספי - השקעה בפועל של 3 מיליון ש"ח.
- מומחיות ובקיאיות - ניסיון מוכח ביזמות נדל"ן של הקבוצה.
- ארגון הפעילות - חברה ייעודית לפרויקט, גם ללא עובדים.
- מקור הכספים - מימון על ידי בעל השליטה והתחייבות וצפי להשקעה עתידית אגב מימוש האופציה.
- החזקה בנכס - אי מימוש זמני לא שולל כוונה עסקית.
- תדירות העסקאות - קיימת שיטת פעולה עסקית עקבית.
- נסיבות העסקה - רכישה לצורך מימוש פרויקט והפקת תשואה.

3. חופש העיסוק

נקבע בעניין דומסטרוי כי, יש להימנע מהכבדה על עסקים בהקמה ומיצירת אפקט מצנן על רישום יזמים כעוסקים על פי סעיף 52(ב) לחוק. משום כך נקבע, כי מי שניכה מס תשומות בתקופת ההקמה לא יצטרך להחזיר את התשומות שניכה, גם אם בסופו של יום, הקמת העסק לא צלחה. פרשנות זו עולה בקנה אחד עם הוראות חוק יסוד: חופש העיסוק. להוראות חוק היסוד יש השפעה על אופן פרשנות הוראת סעיף 52(ב) לחוק, ויש להעדיף את הפרשנות העולה בקנה אחד עם חוק היסוד.

בית המשפט, קיבל את הערעור וקבע כי החברה הציגה תשתית אמינה לפעילות עסקית ממשית, גם אם טרם מומשה. עוד הבהיר כי שיקול הדעת של רשות המסים אינו בלתי מוגבל, ובפרט כאשר קיימת פעילות עסקית שיש בה כדי להעיד על כוונה אמיתית לפעול.

סיכום

משמעות הפסיקה הינה החזר מס תשומות לעסק בהקמה גם אם בסופו של יום לא יצלח העסק! פסק הדין מהווה חיזוק לעמדה שלפיה אין לדרוש קיומה של "עסקה בפועל" כתנאי לרישום כ"עוסק" בהקמה, כל עוד הוצגה תשתית אמינה, מקצועית ומתועדת לפעילות עסקית. ומהווה צעד חשוב לקידום ודאות, הגינות ויחס מאוזן כלפי יזמים במדינה שמעוניינת - לפחות להלכה - לעודד יוזמה חופשית. לסיום, בית המשפט שלח מסר ברור למנהלי מע"מ: יש להפעיל את שיקול הדעת ברוח תכלית החוק – ולא לחשוש ממימוש יזמות אמיתית.