



**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט דוד מינץ**

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים - ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' רשות המיסים

יד הרב הרצוג איחוד מפעלים תורתיים-ספרותיים-אמ"ת  
בירושלים  
ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין

המערערת

נגד

מנהל מע"מ ירושלים  
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),  
עו"ד חגי דומברוביץ'

המשיב

1  
2

פסק דין

3  
4  
5  
6  
7

ערעור על החלטת המשיב בהשגה שהגישה המערערת כנגד חיובה במס עסקאות שהוטל עליה  
בשל ביצוע עסקת מכר מקרקעין.

הרקע לערעור וטענות הצדדים

1. המערערת הינה עמותה שלא למטרת רווח שבבעלותה היה נכס מקרקעין הידוע כגוש  
30164 חלקה 254 (להלן: "המקרקעין"). בחלק אחד של המקרקעין המסומן בלשכת רישום  
המקרקעין כמגרש א', בנוי מבנה בן 4 קומות (להלן: "החלק הבנוי") והחלק השני של המקרקעין  
הוא מגרש פנוי המסומן בלשכת רישום המקרקעין כמגרש ב'1 (להלן: "המגרש"). המגרש צמוד  
לחלק הבנוי שבו פועלת מזה שנים ישיבת "דעת חיים" (להלן: "הישיבה") אשר החזיקה בו  
תמורת תשלום דמי שכירות. בהתאם לתכנית הבניין העירונית החלה על המגרש ניתן לבנות עליו  
מגורים לסגל ההוראה הפועל בחלק הבנוי, ולא לכל שימוש אחר.
2. במהלך שנת 2006 הקנתה המערערת זכויות חכירה לדורות בשני חלקי המקרקעין. ביום  
14.02.06 נכרת הסכם בין המערערת ובין Beit Yehuda Vehana A.S.B.L, תאגיד ללא כוונת רווח  
הרשום בלוקסמבורג (להלן: "התאגיד הזר") במסגרתו הוענקו לו זכויות חכירה לדורות בחלק  
הבנוי (להלן: "ההסכם הראשון"). וביום 12.12.06 נכרת הסכם עם מר סילבן דוויקו תושב חוץ,  
במסגרתו הוענקו למר דוויקו זכויות חכירה לדורות במגרש (להלן: "ההסכם השני"). התאגיד הזר



## בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים - ספרותיים-אמ"ית בירושלים נ' רשות המיסים

- 1 אִפְשָׁר אֶת הַמִּשְׁךְ שֶׁהוּתָה שֶׁל הַיִּשִּׁיבָה בַּחֲלֵק הַבְּנוּי, תַּחֲלִילָה לִלְא תַמּוּרָה, וְהַחֵל מֵרֵאשִׁית שְׁנַת 2008  
2 בַּתַּמּוּרָה שֶׁל 100,000 דּוֹלָר לְשָׁנָה לְפִי הַסְכָּם שִׁכִּירוֹת שֶׁנִּכְרַת בֵּין הַתַּאגִּיד הַזֶּה וְהַיִּשִּׁיבָה.  
3  
4 3. הַמַּעֲרֵעֶרֶת דִּיוּוחָה עַל שְׁתֵּי הָעִסְקָאוֹת לְמִיִּסוּי מִקְרָקְעִין אֶךְ לֹא לְמִשִּׁיב מִשׁוּם שֶׁלְעַמְדָתָה  
5 אֵין חֲבוּת בְּמַעַ"מ בְּגִין הַהִסְכָּמִים. בְּרֵם, הַמִּשִּׁיב הַסְּבוּר כִּי הָעִסְקָאוֹת מַחֲוִיבוֹת בְּמַעַ"מ הוּצִיא  
6 לְמַעֲרֵעֶרֶת שׁוֹמֵת מִס עִסְקָאוֹת בְּסֶךְ שֶׁל 5,893,988 נֶחַ בְּגִין שְׁנֵי הַהִסְכָּמִים, שֶׁכֵּן לְדַעְתּוֹ מְדוּבָר  
7 בְּעִסְקַת אֶקְרָאִי כַּהֲגֵדֶרֶת בְּסַעִיף 1 לְחֹק מִס עֶרֶךְ מוֹסֵף, הַתְּשִׁלְ"ו-1975 (לְהֵלֵן: "הַחֹק") הַחִיִּיבֵת  
8 בְּמִס לְפִי סַעִיף 2 לְחֹק בְּהִיּוֹתָה בְּגֵדֶר "עִסְקָה" בְּהַתָּאֵם לְהַגְדֶּרֶת "עִסְקָה" בְּסַעִיף 1 לְחֹק הַכּוֹלֵלֵת  
9 גַּם "עִסְקַת אֶקְרָאִי". בְּמִקְרָה זֶה מְדוּבָר בְּ"עִסְקַת אֶקְרָאִי" לְפִי הַחֲלוּפָה הַשְּׁנִיָּה שֶׁבַּהֲגֵדֶרֶת מוֹשֵׁג זֶה  
10 שֶׁבְּאוֹתוֹ סַעִיף שְׁעִנִּינָה: "מַכִּירֵת מִקְרָקְעִין לְעוֹסֵק בִּידֵי אָדָם שֶׁאֵין עִיסוֹקוֹ בְּמַכִּירֵת מִקְרָקְעִין, וְכֵן  
11 מַכִּירֵת מִקְרָקְעִין בִּידֵי אָדָם כְּאִמּוֹר, לְמַעַט מַכִּירֵת דִּירַת מַגּוּרִים, לְמַלְכֵ"ר אוֹ לְמוֹסֵד כְּסַפִּי". לֹא  
12 הֵיִתָּה מַחֲלוּקַת כִּי הַמוֹכֵר בְּמִקְרָה זֶה, הֵיִינוּ הַמַּעֲרֵעֶרֶת, בֹּא בְּגֵדֵרֵי "אָדָם שֶׁאֵין עִיסוֹקוֹ בְּמַכִּירֵת  
13 מִקְרָקְעִין". גַּם לֹא הֵיִתָּה מַחֲלוּקַת כִּי הָעִסְקָה שֶׁבּוֹצֵעָה בּוֹצֵעָה בְּיִשְׂרָאֵל לְפִי סַעִיף 14 לְחֹק, שֶׁכֵּן  
14 הַמִּקְרָקְעִין שֶׁנִּמְכְּרוּ מִצְוִיִּים בְּיִשְׂרָאֵל. הַמַּחֲלוּקַת הֵיִתָּה אֶךְ בְּשִׂאלָה הָאֵם הַקּוֹנִים בְּמִקְרָה זֶה בְּשְׁנֵי  
15 הַהִסְכָּמִים, הֵיִינוּ הַתַּאגִּיד הַזֶּה וּמֵר דּוּוִיקוֹ, עוֹנִים עַל הַהֲגֵדֶרֶה שֶׁל מַלְכֵ"ר, וּמַכָּאֵן הָעֶרְעוֹר שֶׁבְּפִנֵּי.  
16  
17 4. לְטַעֲנַת הַמִּשִּׁיב, שְׁנֵי הָרוֹכְשִׁים עוֹנִים לְחֲלוּפָה הַשְּׁנִיָּה שֶׁבַּהֲגֵדֶרֶת "מַלְכֵ"ר" בְּסַעִיף 1 לְחֹק  
18 שֶׁהִיא: "חֶבֶר-בְּנֵי-אָדָם, מוֹאגֵד אוֹ לֹא מוֹאגֵד, שֶׁאֵין עִיסוֹקוֹ לְשֵׁם קִבְּלַת רוּוחִים וְשֶׁאֵינוֹ מוֹסֵד  
19 כְּסַפִּי". בְּאִשֶּׁר לְהַסְכָּם הָרֵאשׁוֹן נִטְעַן כִּי הַתַּאגִּיד הַזֶּה הוּא אֶכֶן מַלְכֵ"ר מְפִנֵּי שֶׁמְדוּבָר בְּחֶבֶר בְּנֵי אָדָם  
20 הַמַּאֲוֵגֵד בְּלוֹקְסִמְבוּרְגֵּ שְׁעִיסוֹקוֹ אֵינוֹ לְמַטְרַת רוּוח וְהוּא אֵינוֹ מוֹסֵד כְּסַפִּי. בֵּין מַטְרוֹתֵיו הַמְּפוֹרְטוֹת  
21 בְּמַסְמֵךְ הַהַתְּאָגְדוֹת מְנוּיֹת קִידוּם חִינוּכִים שֶׁל סְטוּדֵנְטִים יְהוּדִיִּים בִּישִׁיבוֹת בְּיִרוּשָׁלַיִם וּבְכֻלָּל זֶה כְּפִי  
22 שְׁפוֹרֵט בְּמְפוֹרֵשׁ בְּמַסְמֵךְ הַהַתְּאָגְדוֹת, בְּאִמְצָעוֹת רַכִּישַׁת הַמִּקְרָקְעִין עַל שְׁנֵי חֲלִיקָהִם, הַשְּׁטַח הַבְּנוּי  
23 וְהַמְּגֵרֵשׁ וְהַעֲמַדְתּוֹ לְטוֹבַת יִשִּׁיבָה שֶׁתִּפְעַל בְּמִקּוֹם. בְּכֶךְ דֵּי כִּדִּי לְכַלּוֹל אֶת הַתַּאגִּיד הַזֶּה בְּהַגְדֶּרֶת  
24 מַלְכֵ"ר שֶׁבְּחֹק.  
25  
26 5. בְּאִשֶּׁר לְהַסְכָּם הַשְּׁנִי נִטְעַן כִּי עַל אֶף שֶׁמֵר דּוּוִיקוֹ חֲתָם עָלָיו בְּשִׁמוֹ כְּמִי שֶׁרַכַּשׁ אֶת הַמְּגֵרֵשׁ  
27 לְעִצְמוֹ, יֵשׁ לְרֵאוֹת בּוֹ הַמִּשְׁךְ יִשִּׁיר לְהַסְכָּם הָרֵאשׁוֹן, וְלֵאמֹר הַתְּכִלִּית הַכֹּלְכִלִּית שֶׁל שְׁנֵי הַהִסְכָּמִים,  
28 יֵשׁ לְרֵאוֹת בְּמֵר דּוּוִיקוֹ וּבַתַּאגִּיד הַזֶּה כְּמִי שֶׁפְּעַלּוֹ יַחֲדָיו לְהַשְׁגַּת מַטְרָה מְשׁוֹתֶפֶת לְלֹא כּוֹנֵת רוּוח.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים -ספרותיים-אמ"ית בירושלים נ' רשות המיסים

1 המשיב הדגיש כי הוא אינו טוען לקיומה של עסקה מלאכותית, לפיה התאגיד הזר הוא למעשה  
2 הרוכש האמיתי של המגרש, אלא שהתאגיד הזר ומר דוויקו פעלו ביחד להשגת המטרה של  
3 העמדת מקרקעין לטובת הישיבה ולמימוש מטרה זו מר דוויקו והתאגיד הזר רכשו ביחד את  
4 המגרש, שכאמור, הבנייה המותרת עליו היא בנייה המיועדת רק למגורי סגל הישיבה הבנויה על  
5 השטח הבנוי. בנסיבות אלו ברי כי מר דוויקו לא רכש את המגרש לצרכיו שלו אלא לאותה מטרה  
6 לשמה רכש התאגיד הזר את השטח הבנוי, שהוא העמדתו לטובת הישיבה. מסקנה זו נתמכת גם  
7 מכך שההסכם השני נחתם על ידי מר דוויקו באמצעות שלוחו, הרב שלום ביטן, המכהן כמנהל  
8 הישיבה. מעורבות זו מעידה גם היא על האינטרס של הישיבה ברכישת המגרש ועל הקשר בין שני  
9 ההסכמים. המשיב הוסיף, כי התאגיד הזר היה מעורב אף הוא ברכישת המגרש בהסכם השני, שכן  
10 הסכם זה הביא לשינוי בזכויות התאגיד הזר בכך שנגרע מהזכות שניתנה לה במסגרת ההסכם  
11 הראשון לבנות אגף נוסף על השטח שרכשה, ואילו במסגרת ההסכם השני התחייבה המערערת  
12 להימנע מבנייה בחלק מהשטח שרכשה, בחלק שסומן בצבע סגול במרשם המקרקעין.

13  
14 6. ואולם, בסופו של יום לאחר שנשמעו העדויות, ובעיקר עדותו של מר דוויקו, חזר בו  
15 המשיב מטענותיו ביחס להסכם השני והסכים כי מר דוויקו רכש את המגרש לצרכיו הפרטיים,  
16 והשומה שהוצאה למערערת בכל הנוגע למכירת המגרש בהסכם השני אינה נכונה. השאלה  
17 שנתרה אפוא, לדיון היא אך האם צדק המשיב בצו השומה הוציא בקשר להסכם הראשון שעה  
18 שהתייחס לתאגיד הזר כמי שעונה להגדת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק לצורך קיומה של "עסקת  
19 אקראי", לפי הסיפא שבסעיף קטן (2) בהגדרת "עסקת אקראי", היינו, מכירת מקרקעין בידי אדם  
20 שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי.

21  
22 7. בעניין זה טענה המערערת כי אין לראות בתאגיד הזר מלכ"ר באופן שמחייב את  
23 המערערת בתשלום מע"מ בשל מכירת השטח בנוי לתאגיד הזר. היא הצביעה על סעיף 4 לחוק  
24 העוסק בחיובו של מלכ"ר במס ולפיו: "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס  
25 שכר באחוזים מהשכר שילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת". מכאן, שחיובו של  
26 מלכ"ר במס ייתכן רק כאשר המלכ"ר מקיים פעילות בישראל. בחינת קיומה של פעילות בישראל  
27 תעשה, לפי טענת המערערת, בהתאם להוראת סעיף 15(ב) לחוק, הקובעת כי אבן הבוחן המרכזית  
28 לקיומה של פעילות בישראל, היא ניהול הפעילות בישראל. מכאן יש ללמוד גם להגדרת מלכ"ר



## בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים - ספרותיים-אמ"ית בירושלים נ' רשות המיסים

1 בסעיף 1 לחוק כי נכלל בה רק מלכ"ר שיש לו פעילות המנוהלת בישראל. משכך, התאגיד הזר  
2 שכל מוסדותיו מצויים מחוץ לישראל, כל החלטותיו הניהוליות והתפעוליות מתקבלות מחוץ  
3 לישראל ואין לו ייצוג כלשהו בישראל – אינו בא בגדרו של "מלכ"ר" שבסעיף 1 לחוק. תימוכין  
4 למסקנתה מצאה המערערת בכך שלתאגיד הזר אין חובת רישום לפי סעיפים 52 ו-60 לחוק.  
5 לדבריה, אין מחלוקת כי התאגיד הזר התאגד ונרשם בלוקסמבורג והוא בגדר "תושב חוץ"  
6 כמשמעותו בסעיף 1 לחוק, ומאחר וסעיף 60 לחוק קובע כי תושב חוץ חייב ברישום רק אם יש לו  
7 עסקים או פעילות בישראל, ולכן התאגיד הזר שאין לו ולו פעילות אחת המתנהלת בישראל  
8 כאמור, אינו חייב ברישום ובמינוי נציג בישראל. בסיכומיו הוסיף ב"כ המערערת בעניין זה כי  
9 השכרה של נכס אחד לגוף אחד בלבד אינה באה בגדר פעילות עסקית וגם מטעם זה אין לראות  
10 בתאגיד הזר כמי שיש לו פעילות בישראל. לטענת המערערת, בחיוב במס "בעסקת אקראי" ביקש  
11 המחוקק להקים חבות במס בידי מוכר במקרקעין שאינו עוסק במקרקעין, בכל פעם, בה צד  
12 לעסקה הוא אחד מהחייבים במס. לכן, משהוכח על ידה כי התאגיד הזר אינו חייב במס בישראל,  
13 אין מקום לחייב את המערערת בשל מכירת נכס אליה. על כך הוסיף ב"כ המערערת בעניין זה  
14 בסיכומיו וטען כי מחוקק המשנה לא התקין תקנה אודות דרך דיווח על עסקה מעין זו בה הרוכש  
15 הוא תושב זר ומכאן שעסקה מעין זו אינה חייבת במס. המערערת הוסיפה כי גם העובדה המצוינת  
16 בשומה שהתאגיד הזר מקיים "פעילות וולונטרית של העמדת המקרקעין שבבעלותם ללא תמורה  
17 לישיבה" אין בה כדי להצדיק הגדרת התאגיד הזר כ"מלכ"ר", שכן לפי הגדרת "עוסק" שבסעיף 1  
18 לחוק נתינת נכס במתנה מביאה את הנותן לגדרו של "עוסק" ולא של "מלכ"ר".

19  
20 8. עוד במסגרת סיכומיו הוסיף ב"כ המערערת וטען כי התאגיד הזר אינו בגדר מלכ"ר  
21 כמשמעותו בסעיף 1 לחוק, וזאת לאור סעיף 41 לתקנון התאגיד הקובע כי במקרה של חיסול  
22 התאגיד או פירוקו, יועבר הון התאגיד בהתאם להחלטות מועצת המנהלים של התאגיד, וכד בכד  
23 אין בתקנון מגבלה על חלוקת נכסי התאגיד למייסדיו. כך גם, סעיף 7 לתקנון התאגיד הזר קובע כי  
24 חברי התאגיד יכולים לצוות בצוואה מי יהפוך לחבר אחריו במותו. סעיפים אלו נטען אינם עולים  
25 בקנה אחד עם הגדרות מלכ"ר בישראל. למעשה התאגיד הזר דומה יותר לקרנות שתכליתן רכישת  
26 נכסים, או אולי לקבוצות רכישה, שלא ניתן לסווגן כמלכ"ר. נטען גם כי התאגיד הזר אינו עונה על  
27 התנאים להגדרת "מלכ"ר" כפי שהותוו בפסק הדין בעניין **בשערייך ירושלים** (ע"א 767/87  
28 **עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד מד(4) 800). בין היתר, בכך שלתאגיד



## בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים - ספרותיים-אמ"ית בירושלים נ' רשות המיסים

- 1 הזר אין גרעון תפעולי, מקורות המימון שלו הן אך מכספיו של מר דוויקו והוא אינו נהנה מתקציב  
2 ממשלתי.  
3
- 4 9. מנגד טען המשיב כי הגדת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק שהיא ההגדרה החשובה לצורך הגדרת  
5 "עסקת אקראי" קובעת כי מלכ"ר הוא, בין היתר, "חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין  
6 עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי". לעניין הגדרת "חבר בני אדם" מפנה סעיף 1 לחוק  
7 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שבסעיף 1 שבה ההגדרה היא: "כל גוף ציבורי, מואגד או  
8 מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות".  
9 כפי שעולה ממטרות התאגיד הזר כפי שהן מצוינות במסמך ההתאגדות שלו, הוא הוקם שלא לשם  
10 קבלת רווחים ופעילותו העיקרית, שלא לומר היחידה, שצוינה במטרותיו, היא רכישת השטח  
11 הבנוי שבמקרקעין נשוא ערעור זה והעמדתו לטובת ישיבה שתשתמש בו לקידום חינוכם ולימודם  
12 של סטודנטים יהודיים בירושלים.  
13
- 14 10. עוד לדברי המשיב יש לדחות את טענת המערערת כי התאגיד הזר אינו מלכ"ר מאחר ואין  
15 לו פעילות בישראל, שכן לא זו בלבד שלצורך הגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק לצורך קיומה של  
16 "עסקת אקראי", אין דרישה לקיום פעילות בישראל, אלא שבמקרה זה לתאגיד הזר פעילות  
17 בישראל. אכן, לשם הגדרת מלכ"ר לצורך חיובו במס שכר לפי סעיף 4 לחוק נדרשת פעילות  
18 בישראל, אך אין ללמוד משם להגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק - שהיא הרלוונטית להגדרת "עסקת  
19 אקראי" - במסגרתה אין דרישה לתנאי זה. המשיב הטעים כי מדובר בסעיפים שונים בתכלית,  
20 שעה שסעיף 4 עוסק בהטלת מס שכר על פעילות שוטפת של מלכ"ר, סעיף 1 ביחד עם סעיף 2  
21 לחוק מובילים לחיוב מלכ"ר במע"מ במסגרת עסקת אקראי בתנאים מסוימים מתוך כוונה להטיל  
22 מס על כלל הפעילות המשקית בישראל ובהתאמה לשיטת החיוב על בסיס טריטוריאלי עליה  
23 מושתת החוק. על זאת הוסיף המשיב וטען כי במקרה זה לתאגיד הזר גם פעילות בישראל, כפי  
24 שעולה ממסמכי ההתאגדות שלו וכי הוא אף הוקם על מנת לפעול בירושלים. התאגיד הזר פועל  
25 בישראל ברכישת נכסים בירושלים לצורך יישוב ישיבות והענקת שימוש חופשי בנכסים אלו  
26 לתקופות זמן ממושכות. העמדת מקרקעין בתמורה, אם בהשכרה ואם במתן רשות שימוש, מהווה  
27 עסקת "מכר" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, ובהתאם לסעיף 14 לחוק, עסקת מכר תחשב כעסקה  
28 שנעשתה בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה. המשיב הוסיף כי גם העמדת



## בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים -ספרותיים-אמ"ית בירושלים נ' רשות המיסים

1 מקרקעין לטובת ישיבה ללא קבלת תמורה היא פעילות המתנהלת בישראל ובאה בגדרה של  
2 החלופה הראשונה שבסעיף 15(ב) לחוק. בהקשר זה ציין המשיב, כי בניגוד לעמדת המערערת,  
3 התאגיד הזר חייב ברישום ובמינוי נציג מטעמו לפי הוראות סעיף 60 לחוק, שכן מדובר ב"תושב  
4 חוץ" החייב במס לפי החוק בהיותו מלכ"ר ויש לו עסקים או פעילות בישראל.  
5

6 11. ובאשר לטענה כי העמותה אינה מלכ"ר, טען ב"כ המשיב בסיכומיו כי יש לדחותה ולו  
7 משום שמדובר בטענה חדשה שלא בא זכרה במסגרת הדיון בשומה. לגופו של עניין נטען כי מתוך  
8 הנחה כי יש רבים מן ה"עוסקים" הנוטים להירשם כ"מלכ"רים" לשם התחמקות מתשלום מע"מ,  
9 הקנה סעיף 58 לחוק סמכות למנהל לשנות סיווג של תאגיד מ"מלכ"ר" ל"עוסק". פסק הדין  
10 בעניין **בשערייך ירושלים** עסק אך בהבחנה שבין "מלכ"ר" לבין "עוסק" בהקשר זה של סעיף 58  
11 והוא אינו עוסק בקריטריונים לבחינה מעמדו של תאגיד כתאגיד שהוקם ללא כוונת רווח. מה גם  
12 שבמקרה זה, התאגיד הזר הצהיר בעצמו במסגרת סעיף המטרה במסמכי היסוד שלו כי הוא הוקם  
13 שלא לכוונת רווח.  
14

### דיון והכרעה

15  
16 12. למעשה, לא יכולה להיות מחלוקת כי התאגיד הזר הוקם מלכתחילה להיות תאגיד ללא  
17 מטרת רווח. כך עולה במפורש מהכותרת לתקנון התאגיד "בית יהודה וחנה בע"מ, עמותה ללא  
18 מטרת רווח". כך נכתב בפתיח לתקנון: "כל החתומים מטה... מקימים ביחד עמותה ללא מטרת  
19 רווח. כך גם הצהיר במפורש מר דוויקו בתצהיר שהוגש לבית המשפט. וכך כונה התאגיד במסגרת  
20 ההסכם הראשון. למעשה, כך גם נטען על ידי המערערת במסגרת הערעור שהגישה (סעיף 10.1  
21 לערעור).  
22

23 13. הצדק עם המשיב כי ההגדרה הרלוונטית של "מלכ"ר" לעניין חיובה של המערערת  
24 במע"מ על מכירת החלק הבנוי לתאגיד הזר היא זו המצויה בסעיף 1 לחוק ולא זו שבסעיף 4 שבו.  
25 ההגדרה של "עסקת אקראי" הרלוונטית לעניינו היא הגדרה השנייה שבהגדרת מושג זה בסעיף  
26 ההגדרות בחוק, היינו: "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן  
27 מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספני". את  
28 המונח "מלכ"ר" יש לבחון בהתאם להגדרתו בסעיף ההגדרות והיא קובעת כי "מוסד ללא כוונת



## בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים -ספרותיים-אמ"ית בירושלים נ' רשות המיסים

- 1 ריווח" או "מלכ"ר" הוא, בין היתר, "חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם  
2 קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי".  
3  
4 14. אכן, בסעיף 4 לחוק העוסק בהטלת מס שכר על מלכ"רים ומוסדות כספיים נקבע כי רק  
5 על "פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם", אך  
6 סעיף זה עוסק כאמור, בחיוב של המלכ"ר עצמו והוא קובע כי מלכ"ר חייב במס שכר אך הוא  
7 פטור ממע"מ בשל מכירת נכס או נתינת שירות שהוא נותן. זאת בשל ההנחה שלמלכ"ר אין בדרך  
8 כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על ידי תרומות וכיו"ב, ועל כן רק  
9 השכר מהווה את הערך המוסף (עניין בשערייך ירושלים; ע"א 10829/02 מנהל מס ערך מוסף  
10 אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון, 10.08.05. וראו גם אברהם וינרוט, מיסוי מוסדות ללא  
11 כוונת רווח, תל-אביב, תשנ"ב, בעמ' 206). לעניין זה קבע המחוקק כי רק פעילות בישראל  
12 מחייבת במס שכר את המלכ"ר. אולם בכל הנוגע לעסקת אקראי שעושה אדם שאין עיסוקו  
13 במכירת מקרקעין עם עוסק או עם מלכ"ר או מוסד כספי, אין נפקות לשאלה עם לאותו מלכ"ר  
14 פעילות בישראל אם לאו. הטענה כי המחוקק ביקש לחייב במס מוכר מקרקעין שאין עיסוקו  
15 במקרקעין רק כאשר הקונה חייב במס בעצמו, אין לה על מה שתסמוך. עם זאת, מעבר לצריך  
16 יצוין, כי במקרה זה התאגיד הזר גם מקיים "פעילות בישראל". כאמור, במסמכי ההתאגדות של  
17 התאגיד הזר צוין במפורש כי הוא הוקם על מנת ולצורך לפעול בירושלים ובכלל זה רכישת  
18 הזכויות במקרקעין והעמדתן לטובת ישיבות, תחילה ללא קבלת תמורה ובשלב מאוחר יותר  
19 בתמורה. אדרבה, עצם הקמת התאגיד הזר הייתה אך ורק לשם קידום מטרה זו. גם טענת  
20 המערערת כי רק מקום בו ניהולו של המלכ"ר נעשה בישראל ייחשב כקיום פעילות בישראל, אין  
21 לה על מה שתסמוך. גם סעיף 15(ב) לחוק הקובע כי "יראו פעילות כמנוהלת בישראל" בין היתר  
22 אם היא "התנהלה כולה או מרביתה בישראל" אינו מחייב את מושב הגוף המנהל בישראל דווקא.  
23  
24 15. כאמור, המערערת מבקשת גם להיבנות מסעיפים שונים בתקנונו של התאגיד הזר  
25 שלשיטתה אינם עולים בקנה אחד עם הגדרת מלכ"ר. ואולם, היא מערבת בעניין זה בטעות בין  
26 הדינים החלים על עמותה לבין הגדרת מלכ"ר. סעיף 41 לתקנון התאגיד הזר אמנם קובע כי  
27 במקרה של חיסול העמותה יועבר הונה בהתאם להחלטת מועצת המנהלים, ואין בתקנון הוראה  
28 האוסרת העברת נכסי התאגיד בפירוק לחבריה ומייסדיה. ואולם, העובדה שאין הגבלה בתקנון על



## בית המשפט המחוזי בירושלים בפני כב' השופט דוד מינץ

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים -ספרותיים-אמ"ית בירושלים נ' רשות המיסים

1 קבלת החלטה על העברת הון העמותה לידי מייסדיו בפירוק, אין בה די, שכן ייתכן שקיימת  
2 הגבלה שכזו בחוק הלוקסמבורגי האוסרת בפועל פעולה מעין זו. לעניין זה יש להזדקק ל"חזקת  
3 שוויון הדינים", כשלפי הדין הישראלי קיימת הגבלה מעין זו על עמותה לפי הוראת סעיף 58  
4 לחוק העמותות, התש"ם-1980 (להלן: "חוק העמותות"). מעבר לכך, עצם העובדה שהתאגיד הזר  
5 הגדיר את עצמו כעמותה ללא מטרת רווח, מוכיחה כמאה עדים שבעת פירוק העמותה נכסיה לא  
6 יחולקו בין מייסדיה. חלוקת נכסים לחברי התאגיד בעת פירוק עומדת בסתירה קוטבית להגדרת  
7 התאגיד כמוסד ללא כוונת רווח. באותה מידה, גם אין בתקנון התאגיד הזר הוראה האוסרת על  
8 חלוקת נכס או רווחי התאגיד בין חבריה או מייסדיה בתקופת פעילותה עובר לפירוקה. הסיבה  
9 לכך היא שיש בעצם הגדרת התאגיד כעמותה ללא כוונת רווח כדי לאסור זאת. לפיכך, אימוץ  
10 טענת המערערת כי מייסדי התאגיד הזר יכולים להחליט כי הם אלו שייהנו מנכסי התאגיד לאחר  
11 פירוקו עומדת אפוא, בסתירה לעצם הגדרת התאגיד בתקנונו כעמותה ללא כוונת רווח. גם  
12 העובדה כי סעיף 7 לתקנון התאגיד הזר קובע כי חברי התאגיד יכולים לצוות בצוואה מי יהפוך  
13 לחבר במקומם לאחר מותם, אין בה כדי לסייע למערערת, שכן על אף שהוראה זו נוגדת את  
14 הוראות חוק העמותות (סעיף 17), אין בכך כדי לקבוע שהתאגיד הזר אינו מלכ"ר.

15  
16 16. ולבסוף, כאמור, ב"כ המערערת טען בסיכומיו לראשונה כי לחילופין יש לסווג את  
17 התאגיד הזר כ"עוסק" ולא כ"מלכ"ר" וזאת בהתאם למבחנים שנקבעו לצורך סיווג זה בעניין  
18 בשערייך ירושלים. ברם, לא זו בלבד שבצדק טען המשיב כי טענה זו לא הועלתה על ידי  
19 המערערת במסגרת הדיון בשומה, אלא שגם אם היה מקום לשעות לטענה זו, הרי שבהתאם לחוק  
20 גם אז היה על המערערת לשלם מס עסקאות על עסקת המכר, שכן כאמור, בהגדרת "עסקת  
21 אקראי" כלולה גם מכירת מקרקעין לעוסק.

22  
23 יתרת הערעור נדחה אפוא, ונוכח קבלת חלק הערעור ודחיית חלקו השני, אין צו להוצאות.

24  
25 ניתן היום, ל' ניסן תשע"ג, 10 אפריל 2013, בהעדר הצדדים.





**בית המשפט המחוזי בירושלים**  
**בפני כב' השופט דוד מינץ**

10 אפריל 2013

ע"מ 12863-11-10 יד הרב הרצוג איחוד מפעלים  
תורתיים - ספרותיים-אמ"ת בירושלים נ' רשות המיסים



דוד מינץ, שופט

1  
2  
3