



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

המערערת

ועד ההקדשות הבורחים
ע"י ב"כ עוה"ד מ' פורת, מ' סולומנוביץ, ז' שרון
ממשרד זיו שרון ושות'

נגד

המשיב

מנהל מע"מ
ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן
פרקליטות מחוז ירושלים-אזרחי

פסק דין

העסקאות שביסוד השומה

1. המערערת, עמותה רשומה, רכשה את זכויות מדינת ישראל במקרקעין המצויים בהר-הזיתים (להלן: "עסקת הרכישה"), ומכרה את המקרקעין לקרן שלם בע"מ (להלן: "עסקת המכירה"). שתי העסקאות התרחשו בחודש יולי 2005.

המכירה מהמדינה למערערת נעשתה בשל זכויותיה של המערערת בעבר (לפני התקופה הירדנית) באותם מקרקעין. בזמן השלטון הירדני נבנו על המקרקעין מבנים. לאחר מלחמת ששת הימים חזרו המקרקעין למדינה והמבנים האמורים שמשו בפועל את משטרת ישראל בראס אל עמוד.

אין מחלוקת, כי למערערת הוצע ע"י המדינה פיצוי בגין המקרקעין בהתאם להוראות ס' 5 לחוק הסדרי משפט ומנהל [נוסח משולב] תש"ל-1970, בסכום של 530,000 דולר (לפי ערך המקרקעין בסוף שנות ה-60, וללא הכללת ערך המבנים שנבנו על המקרקעין ע"י השלטון הירדני). ואולם, המערערת העדיפה לרכוש בעצמה את המקרקעין בהתאם להוראות ס' 5 (ד) לאותו חוק.

2. בחינת עסקת הרכישה מהמדינה מלמדת, כי זו הייתה מורכבת למעשה משני הסכמים שנחתמו באותו מועד: הסכם בין מנהל מקרקעי ישראל (להלן: "המינהל") לבין המערערת בדבר העברת הבעלות במקרקעין למערערת, והסכם בין משטרת ישראל לבין המערערת (נספח להסכם הראשון) שבגדרו נטלה על עצמה המערערת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

לבנות מבנה חלופי במקום אחר חלף המבנים שעל המקרקעין. **התמורה** אשר שילמה המערערת למנהל מקרקעי ישראל בגין המקרקעין ע"פ ההסכם, היא מתן שירותי בנייה בנכס חלופי והקמת מבנה בגודל זהה למבנה שהוקם במקרקעין אותם רכשה, אשר כאמור שימש את משטרת ישראל. שטח המבנה עמד על 4,000 מ"ר, ובהסכם נקבע כי המערערת תבצע עבור משטרת ישראל בנייה בהיקף כספי השווה לבניית 4,000 מ"ר. בהסכם זה גם נקבע כי המערערת רשאית למסור את ביצוע העבודות **לקבל משנה** בתיאום עם המינהל ובלבד שיעמוד בכל הדרישות הרלוונטיות להסכם.

בעסקת המכירה בין המערערת וקרן שלם הועמדה התמורה אותה תשלם קרן שלם על סך 850,000 דולר ובנוסף – קרן שלם התחייבה לבצע את שירותי הבנייה אותם התחייבה המערערת לבצע עבור משטרת ישראל **בהסכם הרכישה**.

הסכם הרכישה, דהיינו, ההסכם בין מנהל מקרקעי ישראל למערערת נחתם ביום 17.7.05, וגם ההסכם עם משטרת ישראל נחתם באותו מועד. **הסכם המכירה**, דהיינו, ההסכם בין המערערת לקרן שלם נחתם ביום 7.7.05, דהיינו קדם להסכמים האחרים, וקיומו אפשר למערערת לקבל על עצמה את החיוב כלפי המשטרה, בידעה שקרן שלם תבצע את הבניה.

הליכי השומה

3. המשיב הוציא למערערת שתי שומות שעסקו בעסקת המכירה, ושומה נוספת שעניינה עסקת הרכישה, ואשר היא העומדת במרכזו של ערעור זה.

השומה הראשונה שיצאה למערערת ביום 31.10.06 מתמקדת במחיר העסקה שבניה לבין קרן שלם. המערערת דיווחה למשיב כי מכרה את המקרקעין לקרן שלם בתמורה ל-850,000 דולר בלבד, אך השומה שהוציא המשיב קבעה, כי התמורה בגין המקרקעין היא 850,000 דולר וכן שווי שירותי הבנייה אותם התחייבה קרן שלם לבצע עבור משטרת ישראל במקום המערערת. לאחר שהמערערת הגישה השגה על שומת העסקאות שיצאה, דחה המשיב את השגתה, בין היתר, בשל העובדה שבמסגרת הדיווח על המכירה **לאגף מיסוי מקרקעין** המערערת ציינה כי התמורה שנתקבלה על ידה הינה שירותי הבנייה וכן הסך של 850,000 דולר.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

4. עם זאת, לאחר פגישה שנערכה אצל המשיב, ביטל המשיב את השומה מהטעם שמש העסקאות בו חויבה המערערת ינוכה כמס תשומות ע"י קרן שלם, כך שלא תהייה גביה אפקטיבית של מס. במכתב מיום 10.7.08 (להלן: "מכתב ביטול השומה") נכתב:

"הנדון: שומת עסקאות מתאריך 31/1/2006 – ביטול שומה"

בהמשך לפגישה מתאריך 8.7.08. בבדיקה מקיפה חוזרת של כל נתוני העסקה הקשורה בהשבת הקרקע בירושלים בכפר סילואן הרשומה בספר 1008 דף 279, וכמו כן במכירתה לחברת קרן שלם בע"מ מ.ח. 513595660. עולה כי מדובר בסופו של דבר בעסקאות אשר תוצאת המס בגינן הוא 0-0. לאור זאת הוחלט לבטל את השומה שבנדון. במידה ונדרשים הסברים נוספים ניתן לפנות למר אשר פאר ממשרדנו."

5. בעקבות החלטת המשיב, המערערת דיווחה ביום 12.8.08 על עסקת אקראי של מכירת מקרקעין בהר הזיתים בירושלים, בה דווח על תוספת המחיר בעסקת מכירת המקרקעין בגובה עלות שירותי הבנייה. במקביל קיזזה המערערת את התשומות הנובעות מחשבונית שקיבלה מקרן שלם עבור עלויות הבנייה, בראותה בהן הוצאות שחוייבה כדי להשיב את המקרקעין. במצב דברים זה, לא שולם מס על ידי המערערת מאחר שמש העסקאות ומס התשומות התאפסו.

6. **השומה השנייה** הוצאה על ידי המשיב ביום 3.8.08 לקרן שלם, ואינה רלוונטית למערערת. שומה זו הייתה שומת עסקאות בשל מתן שירותי הבנייה למערערת ע"י קרן שלם, עליהם היה על קרן שלם לדווח למשיב בחודש אפריל 2008. קרן שלם טענה במסגרת השגה שהגישה, כי היה עליה לדווח על העסקה רק בדוחות לחודשים מאי-יוני אותה שנה, מה שאף נעשה על ידה, ומשכך קיבל המשיב את ההשגה.

7. **השומה נשוא ערעור זה**, עניינה, עסקת מתן שירותי הבנייה על ידי המערערת למשטרת ישראל, וזאת בתמורה לרכישת המקרקעין מאת המדינה. שומה זו הוצאה ביום 4.1.09. לשיטת המשיב, מנוסח הסכם הרכישה עלה בבירור, שהתמורה שנתנה המערערת בגין רכישת המקרקעין הינה שירותי הבנייה שניתנו למשטרת ישראל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

ומדובר בעסקת אקראי למתן שירותי בנייה בעלת אופי מסחרי החייבת במס עסקאות.

המערערת הגישה השגה בגין שומה זו בה טענה שתי טענות פרוצדוראליות: **האחת**, כי נוכח שומות העבר, המשיב מנוע מהוצאת שומה נוספת, **והשנייה** שלא ניתן להוציא שומה בגין עסקה זו בהתאם להוראת סעיף 77 לחוק (טענה שהמערערת לא שבה אליה בסיכומיה). עוד טענה המערערת לגופו של עניין, כי נתינת שירותי הבנייה על ידה נעשתה במסגרת פעולתה כמלכ"ר ומשכך אינה נושאת אופי עסקי. המשיב דחה את ההשגה (נספח א להודעת הערעור).

להלן יפורטו טענות המערערת בערעור ותשובת המשיב להן, ובסוף הדברים תבוא הכרעתי בכלל נושאי המחלוקת.

עיקר טענות המערערת

א. המשיב מנוע מהוצאת שומה נוספת

8. טענתה העיקרית של המערערת היא, כי השומה שבמוקד הדיון הוצאה בחוסר סמכות היות ושומת עסקאות קודמת בוטלה על ידי המשיב וזאת לאחר שבוצעה על ידו בדיקה מקיפה של כל ההסכמים הרלוונטיים. ע"פ הנטען באופן פסול השומות חזרו ומיחזרו את עצמן בניסיון למצוא דרך לחייב את אחד מהגופים במע"מ.

עוד נטען, כי קרן שלם והמערערת שינו מצבן לרעה ופעלו על פי תוצאות ביטול השומה, בהוצאת החשבונית והדיווח על עסקת אקראי של המערערת, כך שבפועל לא היה מע"מ לתשלום אצל מי מהצדדים לעסקה. ע"פ הנטען, נושא השומה שנתרה עלה בדיונים בין הצדדים עוד במסגרת הדיונים על שומת העסקאות הראשונה, והוא כבר נדון והוכרע על ידי המשיב בהחלטתו בדבר **ביטול השומה**. כך במכתב **ביטול השומה** המוזכר לעיל נכתב, כי נערכה על ידי המשיב "**בדיקה מקיפה חוזרת של כל נתוני העסקה**" הקשורה בהשבת המקרקעין ובמכירתם לקרן שלם וכי מסקנת המשיב הייתה שמדובר בסופו של דבר בעסקאות אשר תוצאת המס בגינן היא 0. מכאן, שהמשיב היה מודע לכך שמדובר בשתי עסקאות – **האחת**, השבת המקרקעין בגדר "העסקה" שבין המינהל למערערת (אשר, ע"פ הנטען, כלל אינה "עסקה" על פי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

חוק מע"מ); **והשניה** – מכירת המקרקעין לקרן שלם – דהיינו, העסקה שבין המערערת לקרן שלם, שבגדרה ניתנו גם שירותי הבניה למשטרת ישראל.

9. המערערת מדגישה, כי ע"פ אישור המשיב במכתב ביטול השומה כל מסכת ההסכמים לעיל, וכל השתלשלות העניינים נבדקה לעומק על-ידו, וכפועל יוצא בוטלו השומות, הן אלו שהוצאו לקרן שלם והן אלו שהוצאו למערערת. גם השומה החדשה עוסקת באותן נסיבות, ובאותה תקופה, כאשר כל העובדות היו ידועות למשיב בעת שהוציא את השומה הראשונה, וכל ההסכמים נמצאו בפניו. נשוא השומות הינו זהה, מדובר באותה מסכת עובדתית, ובאותם צדדים בדיק.

10. המערערת מוסיפה, כי חרף העובדה שמכתב ביטול השומה אוזכר באופן מפורש על ידה הן בכתב הערעור והן בתצהירים מטעמה, המשיב כלל לא התייחס לכך בהחלטתו בהשגה, בכתב התשובה, בתצהירו ואף לא בחקירה הנגדית של עדיה. לשיטתה, המשיב בחר להסתיר את קיומו של מכתב זה כאילו לא נכתב, על תוכנו המציין מפורשות את כל מרכיבי העסקה, הן השבת המקרקעין והן מכירתם לקרן שלם. ע"פ הנטען, התנהלות זו של המשיב אינה תקינה.

עוד הדגישה המערערת, כי מעבר להתעלמותו המוחלטת ממכתב ביטול השומה לא זימן המשיב לעדות את **מר עוזי לוי**, אשר חתום על מכתב זה. ע"פ הנטען, מדובר בעד נחוץ, אך המשיב בחר להעיד דווקא את **מר אשר פאר** הכפוף לו, תוך התעלמות מוחלטת מאותו מכתב.

11. המערערת הטעימה, כי כל שלושת ההסכמים היו ידועים לצדדים לעסקאות בזמן אמת, ובוודאי שהיו ידועים למשיב. לדברי המערערת, המשיב ניסה לטעון (כעולה משאלה ששאל בחקירה נגדית), כי לא היה ידוע לכל הצדדים לעסקה על ההסכם בין המערערת לקרן שלם. ברם, בעניין זה הוכח על ידי המערערת, כי כל שלושת ההסכמים אושרו **יחדיו** ביום 20.9.05 בבית הדין הרבני. לאור האמור, אין ולא יכולה להיות מחלוקת, כי כל הגורמים המעורבים בשלושת ההסכמים, ידעו על קיומם בזמן אמת.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

12. כדי לבסס טענת מניעות, טענה המערערת בנוסף לטענת הידיעה על החוזים, כי נגרם לה נזק בשל התנהלות המשיב **"בהוצאת החשבונית והדיווח על עסקת אקראי של ההקדש"**. בהקשר זה נטען בסיכומים, שהמערערת וגם קרן שלם הסתמכו על מכתב ביטול השומות בעמדותיהם מול המשיב, ולכן קיבלו את עמדת המשיב לפיה, סכום העסקה בין המערערת ובין קרן שלם הינו 850,000 דולר בתוספת שירותי הבניה.

"לאור הסתמכות זו של ההקדש ושל קרן שלם, ומכיוון שהמשיב גילה דעתו שבכוונתו להוציא שומת תשומות לקרן שלם, החליטו ההקדש וקרן שלם, לקבל לכאורה את עמדת המשיב לפיה, סכום העסקה בין ההקדש לקרן שלם הינו 850,000 דולר בתוספת שירותי הבנייה, וזאת מכיוון שבכל מקרה כל המע"מ מתקזז הן בהקדש והן בקרן שלם, וזאת לאור רצונם להביא לידי סיום את הפרשה עם המשיב אשר נמשכה הרבה מעבר לנדרש עוד משנת 2006", (סי' 83 לסיכומים).

ב. מדובר בהסכם משולב אחד

13. גם בהקשה זה המערערת מטעימה, כי כל היבטי העסקה שמכוחה עברו המקרקעין לקרן שלם, היו ידועים למשיב בזמן אמת. בית הדין הרבני האזורי בירושלים אישר את שלושת ההסכמים יחדיו ביום 20.9.05. בהחלטת בית הדין הרבני האזורי בירושלים נאמר:

"לאחר עיון בבקשה ובהסכמים ביה"ד מאשר את שלושת ההסכמים המצורפים. ביה"ד מאשר את המכירה והכספים שיתקבלו יופקדו בחשבון נפרד ולא יוצאו כי אם ברשות ביה"ד ולהשבחת נכסי ההקדשות", (סי' 14 לתצהיר נגה בן דוד).

ע"פ הנטען, המשיב ידע היטב, כי קרן שלם הייתה מעורבת בהסכם והייתה הגוף שעמד מאחורי המערערת כבר משנת 2004, כדבר שעלה מתצהירה של **אסנת אסולין** מנהלת כספים בקרן שלם. גב' אסולין ציינה, כי נציג קרן שלם נכח בכל הדיונים עם המשיב, והקרן הייתה הגורם הפעיל (עמ' 2 לפר'). גם **נגה בן דוד** שהינו אחד מנאמני המערערת העיד (פר' עמ' 7), כי היה מדובר בהסכם משולש שנחתם לאחר ישיבה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

במשרדו של שר המסחר והתעשייה אותה עת מר אהוד אולמרט. באותה ישיבה נכחו עמו נציג המשטרה, נציג מנהל מקרקעי ישראל ונציג קרן שלם. ע"פ טענה זו, אין ביד המשיב בשלב מאוחר יותר לראות בעסקה הכוללת מספר עסקאות הנשומות בנפרד, כאשר לפניו נקשרו בבירור לעסקה אחת, משולבת.

ג. המערערת לא ביצעה עסקת אקראי נוספת של מכירת שירותי בניה למשטרה

14. המערערת לא נתנה שירות כלשהו למשטרה, לא במסגרת עסקה ולא במסגרת עסקת אקראי. ע"פ הנטען, הדרישה בדבר בניית תחנת המשטרה החדשה, הייתה תנאי הכרחי בלעדיו אין בו הייתה מחוייבת לעמוד לצורך קבלת המקרקעין חזרה לידיה. שירותי הבניה נכפו על המערערת במסגרת ההסכם להשבת המקרקעין.

עוד נטען, כי המערערת מעולם לא התקשרה עם משטרת ישראל בעסקה מסחרית כלשהי. מטרתו היחידה של ההסכם הייתה לעמוד בתנאי מינהל מקרקעי ישראל אשר הוכתבו למערערת לצורך השבת המקרקעין לידיה. לאור זאת בוודאי שלא ניתן לומר כי יש בפעילות זו אופי מסחרי כלשהי, באשר לא דובר בעסקה "ממוכר מרצון לקונה מרצון", אלא בדרישה שהועמדה למערערת. אשר לאופי שניתן ליחס לעסקה נטען, כי המערערת אינה מסוגלת לבצע עסקה מסחרית היות ולא קיים בידיה המנגנון ו/או היכולת ו/או הכלים הדרושים לביצוע עסקה כזו, ומכל מקום מדובר בפעולה אחת וחד-פעמית.

אליבא דמערערת, גם אם נכון לראותה כנותנת שירותי בנייה, עדיין לא היה מדובר בעסקה בעלת אופי מסחרי, מאחר ששירותי הבניה נכפו עליה במסגרת ההסכם להשבת המקרקעין והיא פעלה לקיום מטרות ההקדש. בהקשר זה, נכתב בסיכומי המערערת:

"ההקדש פעל כאן אך ורק מתוך קיום מטרות ההקדש ושימרה על נכסיו. כיצד יתכן כי המשיב מנסה לחייב את ההקדש במע"מ, כאשר מדובר במצב בו ההקדש נלחם על זכותו לקבל חזרה לידי קרקע אשר הייתה שייכת לו מאז ומעולם והוא מאולץ לשלם



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

**למדינה את שווי המבנה שנבנה על הקרקע על ידי הירדנים
(באמצעות בניית מבני חלופי למשטרה?)**

עוד נטען, כי המערערת אינה מסוגלת לבצע עסקה מסחרית, היות והיא חסרת -
"המנגנון ו/או היכולת ו/או הכלים הדרושים לביצוע עסקה מעין
זו, ובוודאי שאין מדובר באופי מסחרי מן הטעם שמדובר בפעולה
בודדת אחת וחד פעמית".

ב"כ המערערת שואלים בסיכומים, כיצד יתכן כי המשיב מנסה לחייב את ההקדש
במע"מ כאשר מדובר במצב בו כל שעשתה המערערת הוא להלחם על זכותה לקבל
את שהיה שלה ונענתה לדרישה שהועמדה לה.

**ד. אין לראות במתן שירותי הבניה למשטרת ישראל עסקה של המערערת, בניית
תחנת המשטרה הינה הוצאה של קרן שלם**

15. בניית תחנת המשטרה הינה חלק בלתי נפרד ממסכת ההסכמים אשר מכוחם קיבלה
המערערת את המקרקעין בחזרה לידיה. בניית תחנת המשטרה, הינה הוצאה ישירה
של קרן שלם שביקשה לרכוש את המקרקעין. מס התשומות בגין תחנת המשטרה אף
הותר בקיזוז בידי קרן שלם, עוד במהלך ההליך השומתי בשומת העסקאות
הראשונה למערערת.

**ה. השבת הקרקע למערערת ומכירתה לקרן שלם, מקימות את מטרות המערערת והן
חלק מפעילותה המלכ"רית**

16. ע"פ עדות נגה בן דוד, היה חשוב למערערת לקיים את מטרותיה שהן חלוקת כספים
לעניים וכן בנייה עבור יהודים בירושלים. באמצעות ההסכם המשולש הושבה
הקרקע לידי המערערת ומטרותיה והושגו. המערערת קיבלה לידיה סכום כסף גדול
יותר מהסכום אשר הוצע לה על ידי המשיב, והקרקע הועברה לגורם אשר פועל לשם
ישוב ארץ ישראל. בנסיבות אלה, אין לראות בפעולת המערערת, פעולה עסקית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

ו. לא היה למערערת ערך מוסף מלבד התקבול של 850,000 דולר, ולמעשה רק 320,000 דולר

17. מאחר שהמערערת קבלה בעסקה הכוללת רק 850,000 דולר נטען, כי לא היה לכך ערך מוסף מלבד תקבול זה. כמו-כן נטען, כי העסקה של המערערת עם קרן שלם, היא עסקה חלופית לפיצוי שהייתה המערערת יכולה לקבל מהמדינה בסך 530,000 דולר. ע"פ הנטען, יש לבחון את העסקה לאור נתון זה. ובהמשך לכך נטען ע"י המערערת, כי מחיר העסקה בינה לקרן שלם היה בפועל רק 320,000 דולר, כאשר המערערת הייתה זכאית ממילא לקבל מהמדינה כפיצוי סך 530,000 דולר. הרווח שנצמח למערערת הוא רק 320,000 דולר, דהיינו ההפרש בין שני הסכומים. המערערת שואלת בסיכומיה, כיצד יתכן שהמשיב מנסה לחייבה במע"מ, כאשר מדובר במצב בו היא נאבקה על זכותה לקבל חזרה לידיה מקרקעין אשר היו שייכים לה, והיא מאולצת לשלם למדינה את שווי המבנה שנבנה על המקרקעין על ידי הירדנים. באותה רוח נטען, כי המערערת לא קיבלה דבר בתמורה לבניית תחנת משטרה חלופית, ולכן, גם אם היה מדובר בעסקה בעלת אופי מסחרי, הרי שמחיר העסקה הינו אפס.

18. ע"פ הנטען, פסיקת בית המשפט העליון הבהירה שוב ושוב, כי העקרון העומד ביסודו של החוק הוא שיש להטיל מס על הערך המוסף בלבד [ע"א 8863/07 כרפ"ס דדו בע"מ נ. מנהל מע"מ חיפה(מסים)]; ע"א 10739/07 רשות המסים-היחידה לפירוקים נ. קלאבמרקט (מסים)]. עקרון זה, ממשיכה המערערת וטוענת, נגזר מאחד מעקרונות העל בדיני המס בכללותם, והוא הטלת מס אמת. בנסיבות אלו בהם הרווח היחיד שצמח למערערת הוא 320,000 דולר בלבד אין זה הגיוני, כי תוצא למערערת שומה אשר סכום הקרן שלה עומד על 5,338,372 ₪.

כמו-כן טוענת המערערת, כי אם טוען המשיב שקיבלה בתמורה לשירותי הבנייה את המקרקעין, הרי זו טענה מופרכת היות והמקרקעין היו שייכים למערערת מאז ומעולם.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

ז. מבחינה מהותית קרן שלם הייתה צד לעסקה עם משטרת ישראל

19. המערערת מוסיפה, כי גם אם לא המחתה זכותה לרכישת המקרקעין לקרן שלם, ולא גרמה להתקשרות ישירה של קרן שלם עם משטרת ישראל וממ"י, הרי מבחינה מהותית מדובר בהסכם אחד וקרן שלם הייתה צד לו. לדבריה, הלכה היא שהתוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה, הם שעומדים בבסיס החיוב במס ולא הלבוש בו הלבישו הצדדים את ההסכם.

ח. המערערת הייתה זכאית לקבל חשבונית ממנהל מקרקעי ישראל

20. המערערת מוסיפה, כי אם נטען כלפיה שקיבלה בתמורה לשירותי הבניה את המקרקעין, הרי שהיא זכאית לקבל מממ"י חשבונית על המקרקעין שלכאורה מכר לה, בתמורה לשירותי הבניה. חשבונית כזו יכולה הייתה להיות מקווצת בידיה כנגד מכירת המקרקעין לקרן שלם, בעוד שהחשבונית שקבלה המערערת מקרן שלם עבור שירותי הבניה תקוזה משירותי הבניה שנמכרו לכאורה לממ"י, וכך תוצאת המס תהיה שוב אפס. עוד מוסיפה המערערת, כי המשיב לא מיישם את עמדתו בעניין החלוקה לעסקאות במלואה. כדבריה, היא מוכנה לקבל את עמדת המשיב ובלבד שהמשיב יהיה עקבי דהיינו, "שהמנהל יוציא חשבונית להקדש על עסקת הרכישה מהמינהל". לדברי המערערת: "אם הייתה 'עסקת רכישה' בה ההקדש רכש מהמינהל את המקרקעין, מתחייבת המסקנה כי בעסקה זו המנהל גם מכר להקדש את המקרקעין, ולאור זאת המנהל חייב להוציא חשבונית להקדש ועל המשיב מוטלת החובה החוקית לדאוג לכך וליישם את הברור מאליה כי בעת רכישת מקרקעין תוצא חשבונית על ידי המינהל בגין מכירת המקרקעין בתמורה לשירותי הבניה. החשבונית שיוציא המנהל בגין מכירת המקרקעין לקרן שלם ואילו החשבונית שקיבל ההקדש מקרן שלם עבור שירותי הבניה תקוזה משירותי הבניה שלכאורה נמכרו למנהל. ככל שלשיטת המשיב קיימת עסקת הרכישה בגין רכישת המקרקעין מהמדינה, הרי שהמדינה והמינהל כאורגן שלה, חייבים להוציא חשבונית להקדש" (סי' 5, 6 לסיכומי תשובה).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

ט. טענת הפגם בהליך השומה בשל הגורם המחליט בהשגה

21. המערערת הוסיפה וטענה בסיכומיה שנפל פגם בשומה, מאחר שמי שהוציא את השומה השתתף בדיוני ההשגה. אין מחלוקת, כי טענה זו לא הועלתה בהודעת הערעור. ע"פ הסבר המערערת, היא גילתה את הפגם האמור, במהלך עדותו של העד אשר פאר ולא היה בידה לגלותו קודם לכן.

עמדת המשיב

א. מדובר בעסקאות נפרדות, ולכן, בין השאר, יש לדחות טענת המניעות

22. ביסוד עמדת המשיב מונחת ההשקפה, כי מערכת ההסכמים נשוא הערעור אינה משקפת עסקה אחת, אלא מספר עסקאות נפרדות. כך **עסקת הרכישה** בגדרה רכשה המערערת את הזכויות במקרקעין מאת המדינה בתמורה למתן שירותי בנייה, היא עסקת חליפין המורכבת משתי עסקאות: **האחת**, עסקת מכר מקרקעין על ידי המדינה למערערת **והשנייה**, עסקת מתן שירותי בנייה על ידי המערערת למשטרת ישראל, כאשר האחת מהווה תמורה לשנייה. וקודם לכן, נערכה עסקה נוספת ונפרדת, **עסקת המכירה** בה מכרה המערערת את זכויותיה במקרקעין לקרן שלם בע"מ, בתמורה לקבלת שירותי בנייה להם התחייבה המערערת כלפי משטרת ישראל וכן תשלום של 850,000 דולר.

23. ב"כ המשיב מדגיש, כי חרף הקשר האמיץ בין עסקת הרכישה (מהמדינה) לעסקת המכירה (לקרן שלם), ולמרות שמדובר בעסקאות "גב לגב", מבחינת דיני המס - מדובר בשתי עסקאות נפרדות. עצם מעורבותה של קרן שלם בעסקת הרכישה במובן זה שהייתה נכונה לרכוש את המקרקעין מהמערערת כבר במועד עריכת עסקה זו, לא עושה את העסקאות, עסקה אחת לעניין המס. ב"כ המשיב הוסיף והדגיש, כי המערערת רכשה את המקרקעין מהמדינה במסגרת **עסקת חליפין** שכללה שתי עסקאות נפרדות לצרכי מס. **האחת**, מכירת הזכות במקרקעין למערערת על ידי המינהל. **השנייה**, מתן שירותי בנייה על ידי המערערת למשטרת ישראל, שבגינה יצאה השומה נשוא הערעור. בהקשר זה, הפנה לדברים שנכתבו בספרו של **נמדר** מס ערך מוסף (תשס"א-2000) עמ' 95, לעניין מהותה של **עסקת חליפין**:



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

"ניתוח משפטי נכון של עסקה כזו מראה כי אין לראות בכך עסקה אחת שבה נמכר נכס אחד תמורת הנכס השני, אלא שתי עסקאות של מכר, כאשר כל עסקה תלויה בביצוע של העסקה השנייה, והיא עצמה מהווה תמורה לחברתה. מכאן עולה, כי בעסקת חליפין יש להטיל את המס פעמיים: פעם אחת על מוכר של הנכס האחד שהוא הקונה בעסקה השנייה, ופעם שנייה על מוכר בעסקה השנייה שהוא הקונה בעסקה הראשונה".

ב"כ המשיב הבהיר, כי לא זו בלבד שמדובר במקרה דנן בשתי עסקאות נפרדות: **האחת**, היא עסקת רכישת המקרקעין מהמדינה **והשנייה**, היא עסקה בה מכרה המערערת את המקרקעין לקרן שלם, אלא גם כל אחת משתי עסקאות אלו, היא עסקת חליפין, המהווה שני אירועי מס נפרדים. **"הווה אומר, עסקת רכישת המקרקעין מהמדינה ועסקת מכירתם על ידי המערערת לקרן שלם יוצרות ארבעה אירועי מס"** (סיכומי תגובה, ס' 1). ע"פ תיאור ב"כ המשיב, **אירוע המס הראשון** - הוא רכישת המקרקעין ע"י המערערת מממ"י; **אירוע המס השני** - הוא מתן שירותי בנייה על ידי המערערת למשטרת ישראל, שהיא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי (העסקה נשוא הדיון); **אירוע המס השלישי** - הוא מכר המקרקעין על ידי המערערת לקרן שלם, שהיא עסקת אקראי במקרקעין **ואירוע המס הרביעי** - הוא הענקת שירותי בנייה ע"י קרן שלם למערערת. ב"כ המשיב הוסיף והדגיש, כי המערערת היא מלכ"ר, ולכן אין בידה לנכות את מס התשומות כנגד מס העסקאות בו היא חבה. כך אין המערערת רשאית לנכות מס תשומות הנובע מקבלת שירותי הבניה מקרן שלם (אירוע המס הרביעי) ממס העסקאות הנובע ממתן שירותי הבניה למשטרת ישראל (אירוע המס השני).

24. אליבא דב"כ המשיב, אין לקבל את הגישה הלא מדויקת לפיה, מדובר בעסקה אחת בגדרה המערערת מכרה את זכויותיה לרכוש את המקרקעין מהמדינה לקרן שלם תמורת 850,000 דולר, וזו (קרן שלם) התקשרה בהסכם עם המדינה לפיה היא רכשה את הזכויות במקרקעין תמורת מתן שירותי בנייה למשטרת ישראל בפרויקט אחר. על פי הנטען, הצגת העניין כאילו קרן שלם קנתה את זכות התביעה של המערערת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

כלפי המדינה בתמורה ל 850,000 דולר, והיא זו שהעניקה את שירותי הבנייה למשטרה כחליף של המערכת - שגויה.

25. באותה רוח נטען, כי רק **המערכת** התקשרה בהסכם עם המינהל וגם בהסכם הרכישה מול משטרת ישראל. אין לראות במערכת כמי שהמחתה זכויותיה לקרן שלם תמורת 850,000 דולר, ואת קרן שלם כצד להסכם עם משטרת ישראל. צד להסכם עם המינהל הייתה **המערכת** בלבד, והיא זו שהתחייבה ליתן שירותי בנייה כלפי משטרת ישראל. **אכן ס' 4 להסכם זה**, אפשר למערכת לבצע את עבודות הבנייה באמצעות קבלני משנה יועצים ומומחים. ואולם, גם ביצוע באמצעות קבלן משנה (בעניינו - קרן שלם), אינה משנה את מבנה העסקה לפיה המערכת היא הנותנת את שירותי הבנייה. בהמשך לכך הדגיש ב"כ המשיב, כי המערכת לא פעלה בהתאם לאמור בס' 12 להסכם הרכישה, לפיו רשאית היא להסב את זכויותיה ו/או התחייבויותיה ע"פ ההסכם לגוף אחר ובלבד שמסרה על כך – **"הודעה בדואר רשום למשטרה 7 ימים מראש ובמהלכם המשטרה לא מסרה הודעה מנומקת בכתב לידי הוועד בדבר התנגדותה להסבה כאמור"**. בהיעדר המחאת זכות כזו - טוען ב"כ המשיב - המערכת נותרת הצד האחר להסכם, וכך המקרקעין נרשמו בסופו של דבר על שמה, כעולה מהראיות. יתר על-כן, עלה מהראיות כי למערכת היה עניין להתקשר בצורה בה שמרה על מעמדה כצד לעסקה, מחשש שמא יתעורר רושם של מעורבות הימין הקיצוני בעסקה, דבר שהיה גורם לסיכולה (עדות מנהל המערכת, פרי מיום 29.11.11 עמ' 7 ו-8).

26. ב"כ המשיב אישר, כי אילו הומחתה זכות המערכת לרכישת המקרקעין לקרן שלם, והאחרונה הייתה זו שהתקשרה עם משטרת ישראל והמינהל, לא הייתה המערכת מתחייבת במס עסקאות בגין מתן שירותי הבנייה למשטרת ישראל. אולם, לדבריו, **ההקדש: "משיקוליו הכלליים הכלכליים עסקיים ואסטרטגיים העדיף את מערך העסקאות הנוכחי בו הוא רכש את המקרקעין בתמורה למתן שירותי בנייה למשטרה, ולאחר מכן מכר את המקרקעין לקרן שלם בעסקה נוספת ונפרדת בתמורה לקבלת שירותי בנייה ו-850,000 דולר"**.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

ב. השומה נשוא הערעור חדשה והעסקה שביסודה לא נשומה קודם כלל

27. השומה שבוטלה עסקה במכירת המקרקעין לקרן שלם, ולא בעסקת רכישת המקרקעין מהמדינה והכרוך בה. ביטול השומה הקודמת, אין משמעותו חזרה של המשיב מטענתו לפיה, התמורה בעסקת מכירת המקרקעין לקרן שלם הייתה לא רק 850,000 דולר, אלא גם שווי עלויות הבנייה. סיבת הביטול, כפי שהובהר במכתב הביטול הייתה, כי מדובר בסופו של דבר בעסקאות אשר תוצאת המס בגיין היא 0. כמו-כן, ביטול זה עסק בשומה שעניינה מכירת המקרקעין לקרן שלם, ולא בעסקה של רכישת המקרקעין מהמדינה, ואין לקרוא לתוך הביטול התחייבות של המשיב, שלא להוציא שומות אחרות כדין. אשר לטענת נזק ההסתמכות טען המשיב, כי זו לא הוכחה כלל בראיות.

ג. עסקינן בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

28. לשיטת המשיב, העסקה הנשומה היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי למתן שירותי בנייה, הנכנסת להגדרת "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק:
"עסקת אקראי - (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי"

לדברי ב"כ המשיב, העובדה שהמערערת היא מלכ"ר אינה מונעת מסקנה זו כעולה מהגדרת "עוסק" אשר בסעיף (1) לחוק:

"עוסק - מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי"

29. ב"כ המשיב מוסיף, כי המסקנה שמדובר בעסקה בעלת אופי מסחרי, נובעת מהעובדות הבאות: מדובר בבנייה בהיקף מסחרי נרחב של כ-4,000 מ"ר וההסכם מכיל מאפיינים עיסקיים מובהקים כעולה מנספחיו וביניהם: תשריט בנייה; אומדנים כספים; לוחות זמנים; היקף העבודה המוטלת על המערערת; הוראות בעניין אחריות ושיפוי, ומתן הערבויות. אלה פרמטרים שנמנו בתצהיר אשר פאר שהוגש מטעם המשיב. אף המסגרת שבה רכשה המערערת את המקרקעין מהמינהל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

ומכרה אותו לקרן שלם, הינה בעלת מאפיינים עסקיים מובהקים של **השאת רווחים**. ביד המערערת היה למכור זכויותיה במקרקעין למדינה (ראו לעיל) אולם, היא העדיפה להשיא רווחיה באמצעות העסקאות שערכה. ע"פ הנטען, גם אם המערערת תפנה את רווחי העסקה לפעילות המלכ"רית (דבר שלא הוכח בראיות אובייקטיביות), אין בכך כדי לשלול את המסקנה לפיה העסקה הקונקרטית (מתן שירותי בנייה למשטרת ישראל), הייתה פעילות מסחרית למטרת רווח.

ב"כ המשיב הפנה לע"א 767/87 **עמותת בשערייך ירושלים נ. מנהל המכר ומע"מ** (מסים), בו קבע בית המשפט העליון, כי עמותה המוכרת מוצרי מזון ומפיקה רווחים מפעילות זו, ובאמצעות רווחים אלו מממנת פעילות צדקה, יש לפצל את מעמדה באופן שחננויות המזון שלה יסווגו כעסק, ורק ביחס ליתר הפעילות הוולונטרית היא תחשב כמלכ"ר.

לשיטת המשיב, מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. עם זאת, המערערת כמלכ"ר אינה רשאית לנכות מס תשומות הנובע מקבלת שירותי הבניה מקרן שלם (אירוע המס הרביעי), ממס העסקאות הנובע ממתן שירותי הבניה למשטרת ישראל (אירוע המס השני). זאת, מאחר שע"פ סעיף 43 לחוק ניכוי התשומות אפשרי במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בלבד.

ד. השתתפות אשר פאר בדיוני השומה

30. לעניין השתתפות מוציא השומה בדיוני ההשגה טוען ב"כ המשיב, כי מדובר בטענה חדשה שלא בא זכרה בשלב הערעור אלא רק בסיכומים, וזאת כאשר המערערת ידעה או עליה היה לדעת כי בדיון ההשגה השתתף גם מוציא השומה. מכל מקום, לגרסתו מי שהחליטה בהשגה היא גבי קאפח וההלכה שנקבעה בע"א 8669/07 **ד.צ. א. אחזקה ושרותים בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ** (מסים) לפיה, ההתנהלות שבה מוציא השומה נוטל חלק בדיון ההשגה בעייתית, ניתנה בדצמבר 2009 דהיינו, לאחר הדיון בהשגה הנדונה, ולכן אינה חלה בנסיבות המקרה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

דיון והכרעה

31. אעבור לבחינה מרוכזת של טענות המערערות. הטענה, כי בעת שהוציא את השומה הראשונה הכיר המשיב את כל העובדות הנוגעות להסכמים שמיסוד השומה, גם אם נכונה היא, אין בה כדי לבסס טענת מניעות. אין מחלוקת, כי המשיב לא שם קודם את העסקה שבין המערערות למשטרת ישראל. העסקה שנשומה היא עסקת המכירה מהמערערות לקרן שלם. השומה הנדונה התייחסה לעסקה בין המערערות למשטרת ישראל שהדיווח המסודר לגביה איחר לבוא (הדיווח של שירותי הבניה נעשה ביום 12.8.08, **לאחר** מכתב ביטול השומה). אכן, ברי שיש קשר בין העסקאות, ואולם מדובר בעסקאות נפרדות מבחינה משפטית, ודי לעניין זה בעובדה שהצדדים להן שונים. קרן שלם לא נעשתה צד לעסקה עם המדינה. אמנם, התמורה שקרן שלם שילמה בעבור רכישת המקרקעין למערערות כללה גם את התשלום שהמערערות הייתה חייבת לשלם בעבור הרכישה מהמדינה (לרבות שירותי הבניה), אך ההפרדה הפורמאלית בין העסקאות נשמרה, כנטען ע"י ב"כ המשיב. המכירה של המקרקעין הייתה **למערערות** ולא לקרן שלם, וזאת אף כי קרן שלם סיפקה את התמורה (למשטרת ישראל), בגדר רצונה לרכוש את המקרקעין מהמערערות. לכן, נכונה הגישה המפרידה בין העסקאות כנובע מהמבנה המשפטי של ההסכמים אשר המערערות הייתה צד להם. יש להניח שמבנה משפטי זה, היה בסופו של דבר לרוחה של המערערות. מקובל עלי, שהניתוח המדויק של "העסקה הכוללת" מלמד, כי היא מורכבת ממספר עסקאות. ההפרדה בין העסקאות מתחייבת ממבנה העסקאות (דהינו, קודם כל לאור הצדדים השונים להן).

32. ויוטעם, אין מחלוקת, כי המערערות לא דיווחה על העסקה עם משטרת ישראל, במועד בו דיווחה העסקה עם קרן שלם (תצהיר אשר פאר, ס' 23). בתצהיר **אשר פאר** נאמר: "**בתקופת הדיווח הרלבנטית המערערות דיווחה על עסקת אקראי בשל מכר המקרקעין לקרן שלם אך לא דיווחה בדו"ח התקופתי (טופס עסקת האקראי) על מלא עסקאותיה**". הדיווח של המערערות בדבר תוספת המחיר בגובה עלות שירותי הבניה, נעשה לראשונה ביום 12.8.08 (תצהיר אסנת אסולין ס' 10.5).

בנסיבות בהן מכתב ביטול השומה לא קדם לדיווח כדין לגבי עסקת האקראי הנדונה, לא עומדת למערערות טענת קיום שומה קודמת שבוטלה, וגם לא עומדת לה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

טענת הסתמכות. ויוטעם, אין להחליף ידע על כלל הנסיבות (שאמנם היה למנהל או למשטרת ישראל), בדיווח ע"פ דין.

אוסף לענין ההסתמכות, כי הטענה לפיה היה ביד המערערת לטעון שתמורת העסקה עם קרן שלם לא כללה את שירותי הבניה, אינה משכנעת ועל-כן אין מדובר בויתור כטענת המערערת. לכל היותר, יש ביד המערערת לומר, כי לאחר קבלת מכתב ביטול השומות היא העריכה שהפרשה הסתיימה וחיוביה הכספיים תמו. ברם, מעולם לא עמדה לה טענה, כי אין עליה לדווח על מתן שירותי הבניה בגדר העסקה עם משטרת ישראל ולכן, הערכתה האמורה, בטעות יסודה. בשל אי הדיווח האמור בהכרח נכון גם לומר, כי מכתב ביטול השומה לא עסק בכל מערכת ההסכמים, וכל שנאמר בו הוא שהחבות במס בגין עסקת רכישת המקרקעין מאת המנהל והחבות במס של מכירת המקרקעין לקרן שלם, מאפסות זו את זו. מכתב זה לא התייחס, ע"פ לשונו, לנושא שירותי הבניה שקיבלה המערערת מקרן שלם.

33. כמו-כן, העובדה שהמערערת היא מלכ"ר, מובילה למסקנת המשיב לפיה, ממילא אין ביד המערערת להישען על הטענה שקופחה בכך שלא הונפקה לה חשבונית ע"י ממ"י בתמורה לשירותי הבניה. אכן, חוק מע"מ חל גם על המדינה ומורה כך במפורש בסעיף 144(ב) לחוק, (ראו להיבטי הנושא **נמדר**, **מס ערך מוסף**, סעיף 807, וכן **א' וינרוט, מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח** עמ' 249). ואולם, גם אם נראה בפעולת ממ"י בהקשר זה, פעילות של עוסק פרטי (ואין סיבה לפי הנסיבות שפורטו לראות כך), ממילא לא היה ביד המערערת לקזז את מס התשומות כנגד מס העסקאות, שהרי אינה "עוסק" אלא מלכ"ר (**נמדר** שם ס' 1815). כפי שהדגיש ב"כ המשיב, הוראת סעיף 43א' המאפשרת ניכוי מס תשומות עוסקת **במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי** (להבדיל מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי), והעסקה למתן שירותי בניה אינה עסקת אקראי במקרקעין, אלא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. להלן אתייחס לנושא זה בהרחבה.

34. גם בטענת המערערת, כי לא היה עליה ליתן תמורה בעבור המקרקעין מאחר שממילא המקרקעין היו בבעלותה, אין ממש. בהסכם הרכישה הובהר מפורשות, כי **התמורה** עבור הרכישה, היא מתן שירותי הבניה. יתר על-כן, ע"פ חוק הסדרי משפט ומנהל, הבעלות במקרקעין לפני הרכישה הייתה של המדינה. מטעם זה גם אין לומר,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

שלא היה בעסקה ערך מוסף או שהערך נמוך מזה שהוגדר בעסקה. יש לבחון את העסקה לפי תכנה, ולא לפי עסקה חלופית שהיה ביד המערערת לעשות.

35. אשר לטענה, שאין המדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי אציק, כי לגבי הביטוי "אופי מסחרי", נכתב בספרו של י. פוטשבוזקי - חוק מס ערך מוסף: "אופי מסחרי – בא למעט שירות ומתנות בין בני משפחה וידידים, פעולות התנדבות וצדקה וכדומה, עם זאת אין צורך שהאופי המסחרי יתבטא בקבלת תמורה דווקא" (עמ' 79).

בפסיקה נקבע, כי על משמעותו של מונח זה ניתן ללמוד גם מהמשמעות שניתנה למונח מקביל בפקודת מס הכנסה. ראו ע"ש 392/80 ריטה הירשפלד נ. מנהל מס ערך מוסף (מסים).

על-פי הפסיקה הכוללת, היקף העסקאות המסחריות רחב הרבה יותר מאלו המתבצעות במעגל המשפחתי. הובהר, כי גם ביד מלכ"ר לבצע עסקאות מסחריות. ע"פ הפסיקה נבחנת הפעולה הספציפית לפי דמיונה לעסקה מסחרית. בפסיקה בוססה ההשקפה הגורפת לפיה, די בכך שבעסקה קונקרטית מסוימת של מלכ"ר ניתן לזהות מטרת השאת רווחים, ואפילו היא מיועדת למימון פעילות הצדקה של המלכ"ר, כדי להביא לסיווג הנטען. לשון אחר, ניתן להפריד בין הפעולה הספציפית לבין הפעולות האחרות של הגוף לפי אופיה הקונקרטי. כך בע"א 767/87 עמותת בשערי ירושלים נ. מנהל המכר ומע"מ (מסים), אשר ב"כ המשיב נשען עליו, נאמר מפי כב' השופט א. גולדברג לגבי פעולה שביצע מלכ"ר:

"האם ניתן לומר שמטרת עיסוקה של המערערת אינה השגת רווחים? אכן אין זו מטרתה הסופית שהיא עשיית צדקה. אולם מטרתה הזמנית היא השגת רווחים כדי לממן את פעילות הצדקה. למערערת היו רווחים בפועל ואין היא מוכרת את המצרכים על בסיס התנדבותי או במחירים נמוכים ממחירי השוק. משמע – מטרתה בשלב זה היא הפקת רווחים, אם כי מבקשת היא, לאחר מכן, לעשות בהם שימוש שלא למטרת רווח. סבורני שבהפעלת מבחן המטרה יש לבחון



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית... (ס' 7 לפסק הדין).

ביסוד גישה זו מונחת ההשקפה שלפעילות מסחרית, מאפיינים מיוחדים. השאת רווחים היא מאפיין מרכזי כזה. **אשר פאר** מנה בתצהירו מאפיינים נוספים שניתן לזהותם בפעילות הספציפית של המערערת כגון: היקף הפעילות ומורכבותה (ראו לעיל). ע"פ הנטען, בעניין דנן המערערת נעשתה צד לעסקה מורכבת שניתן למצוא כמותה בפעילות מסחרית של גופים מסחריים.

פסק הדין **בשערייך ירושלים** עסק בסמכות המשיב לפי ס' 58 לחוק מס ערך מוסף לשנות סיווג, ואולם יש בו כדי לשמש מקור הרשאה בבחינת הנושא הנדון כאן. לפי ס' 58, הסיווג נעשה על-פי "**מהותם**" של הפעילויות. בפסק דין זה, אומצו שורת קריטריונים בהסתמך על מאמרו של **י' בן יהונתן "עוסקים ומלכ"רים בע"מ"** (מסים). בבסיס קריטריונים אלה, ניתן לזהות מטרת השאת רווחים. עולה מהם, כי כאשר השירות ניתן על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים ממחירי השוק, תגבר הנטיה שלא לראות בפעילות עסקה בעלת אופי מסחרי. הובהר בפסק דין זה, כי העובדה שבסופו של דבר מטרת הגוף הנישום לקדם מטרותיו כמלכ"ר, אינה מונעת סיווג העסקה המסוימת כבעלת אופי מסחרי, הגם שהיא **חד-פעמית**. לגישה דומה, ראו ע"ש 392/91 **מגן דוד אדום בישראל נ. מנהל המכס והמע"מ** (מסים); ע"ש 75/90 **עמותת ידידי בית החולים נהריה נ. מנהל המכס ומע"מ** (מסים).

כאמור, הפסיקה בחנה את הדמיון לעסקה המסחרית מהיבט המטרה להפיק רווח גדול ככל שניתן, ובכלל זה נתנה משקל לדמיון במחירים הנגבים ע"י גופים מסחריים בענף [ראו, ע"ש (י-ס) 26/92 **הליליס בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ** (מסים)]. ברי, שאין מקום לקבוע, כי פעילות שאינה מסחרית, היא פעילות המכוונת מראש להפסדים. גם מי שפעילותו אינה בעלת אופי מסחרי, אינו מעמיד לעצמו מטרה להפסיד ולכן, יש להיזהר מאוד בהעמדת קו הגבול. אוסיף, כי **ד"ר משה שקל** במאמרו: **"על האבחנה בין עוסק ומלכ"ר ועל הפרשנות התכליתית"** (מסים) הדגיש, כי: **"מבחן ששת הקריטריונים"** שאומץ בפסה"ד בשערייך ירושלים, משרת "היטב" את האינטרס של רשות המסים דווקא, **"כאשר פעילותו "ההפסדית" של הגוף הנבחן תחסה במסגרת המלכ"ר ופעילותו "הרווחית" תחסה במסגרת עוסק"** (עמ' 19).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

ואולם, גם כך, מדובר בחלכה שנקבעה בפסיקת בית המשפט העליון.

לכאורה בנסיבות המקרה, המערערת פעלה בדרך שהייתה מכוונת להשאת הרווח, באמצעות עסקה מורכבת רבת היקף (כרוכה בבניית 4,000 מ"ר). ניתן לומר, כי מדובר בעסקה טובה מאוד למערערת (בהשוואה לחלופה שהועמדה לפניה, כפי שפורט בסעיף 1 לעיל). עסקה, אשר כל גוף עסקי היה מתברך בה. אכן הרווח שהעסקה הניבה במקרה זה, היה מן הסתם מנוצל למטרות המערערת, כגוף שהוא מלכ"ר. אבל כאמור לעיל הפסיקה הבהירה, כי די באופי העסקה הספציפית, הזמנית, כדי לקבוע את סיווג העסקה מבחינת דיני המס.

אשר לטענה, כי יש לבחון את העסקה, לאור העסקה האלטרנטיבית שהוצעה למערערת תחילה, ולאור העובדה שבאופן מהותי קרן שלם הייתה צד לעסקה הבסיסית, אחזור ואומר, כי אין מקום לבחון אלא את העסקה הספציפית ולא עסקה חלופית. כטענת ב"כ המשיב הלכה היא, כי בחליך המיסוי יש לבחון את העסקה שהנישום בחר בה, ולא עסקה חלופית שהיה בידו לבחור בה, ראו ע"א 521/65 ו-**הרטן מפעלי מתכת בע"מ** (בפירוק) נ. **פקיד השומה ת"א פ"ד כ (3) 625, 626 וכן, דנ"א 6811/04 מנהל מס שבח מקרקעין נ. נפתלי שדמי נס' 13** לחוות דעתה של כב' השופטת **מ. נאור** (מסים)). כמו-כן, בפסיקת דיני המסים (בעיקר בנושא העסקה המלאכותית), מקובל לומר, שאל לפקיד השומה לערוך את העסקה במקומו של הנישום או, כי אין הנישום חייב לבחור דווקא במסלול עתיר מס מקום שהחוק מאפשר לו לתכנן את צעדיו, ראו 9412/03 **חזן נ. פקיד שומה נתניה** (מסים). גם מהיבט זה עולה חשיבות העסקה הספציפית שהנישום בחר להיות צד לה. לכן, יש נפקות לאופן שבו נבנו העסקאות הנבחנות ולעובדה שקרן שלם לא נעשתה צד להסכם עם משטרת ישראל. הוא הדין לעניין קביעת הערך המוסף שבעסקה, נושא שעסקתי בו גם לעיל. בהקשר לערך המוסף, לא למותר להדגיש, כי שווי שירותי הבנייה נקבע על-ידי המשיב לפי החשבונית שהוציאה קרן שלם עבור שירותי הבנייה – דהיינו, לפי הערכת קרן שלם והמערערת, בעסקה המשותפת להן.

יש לציין, כי התוצאה המתקבלת ממצב הדברים שתואר אליבא דשיטת המשיב, היא שמחד המערערת פעלה לעניין מתן שירותי הבניה בגדר עסקה בעלת אופי מסחרי ולא כמלכ"ר, ועל-כן עליה לשלם מע"מ בגין העסקה. ואולם, אין בידה לגבי עסקה זו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 293-09

לקזז מע"מ בהיותה מלכ"ר. אין ספק, כי גישה זו, אף שב"כ המשיב הציג אותה באמצעות ניתוח הגיוני ומסודר מעוררת אי נוחות.

36. לאחר שבחנתי את כלל הטענות שהעלו הצדדים, הגעתי למסקנה, כי שגויה הגישה המיחסת למערערת במקרה זה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. טעמי לכך הם הבאים: **ראשית**, לפי שאין זה נכון ליחס למערערת את מתן שירותי הבניה, אכן, בהסכם עם משטרת ישראל קיבלה על עצמה המערערת ליתן שירותי בניה, ועמדה בהסכם זה. אבל אין ספק, כי כל המעורבים ידעו כבר אז שמי שתיתן את שירותי הבניה היא קרן שלם וגם לאחר מכן ידעו כי היא זו שנתנה שירותים אלו בפועל. אני מתקשה לקבוע שבמצב דברים זה, יש לראות במערערת צד לעסקת אקראי מסחרית שבגדרה נתנה שירותי בניה, כאשר ברור לכול שלא היא נתנה שירותים אלה. **שנית**, מאחר שאין להרחיק לכת עם הגישה הפורמלית. בע"א 2330/04 **מנהל מס שבח אזור ירושלים נ. מלונות צרפת ירושלים בע"מ** (מסים), חזר בית המשפט העליון מפי כב' הנשיא (כתוארו אז) **א. ברק** על ההלכה, לפיה:

"תוצאות המס נגזרות ע"פ מהותה הכלכלית האמתית של העסקה. הצורה הפורמלית איננה קובעת את תוצאות המס. הצורה הפורמלית היא אך נקודת התחלה אך לא נקודת סיום"
(סי' 9 לפסק הדין).

על יסוד הלכה זו, הגעתי למסקנה, כי אף שהמערערת התחייבה לספק את שירותי הבניה, אין לראותה כנוטלת חלק בעסקה בעלת אופי מסחרי. אין מחלוקת שלא היא שנתנה שירותים כאלה (אלא בפועל קרן שלם עסקה בבניה), וכי דרך הילוכה הרגיל של המערערת אינו מתן שירותי בניה כלל. היא עצמה מתנהלת כמלכ"ר לכל דבר. למעשה, מדובר בהתקשרות של המערערת כמלכ"ר עם גוף אחר למתן השירות, שבאה להשיב למערערת את המקרקעין שהיו בעבר בבעלותה. כדי לאפשר השבה זו התחייבה המערערת אף לספק שירותי בניה אף שאין דרכה לעשות כן. זאת היה בידה לעשות בהסתמך על התחייבות קרן שלם למלא אחר התחייבותה. התנהלות זאת, אינה מסחרית כלל ואין לראותה ככזו רק בשל כך שהמערערת השיגה באמצעות התמורה מקרן שלם סכום יותר גדול ממה שהוצע לה תחילה בפשרה עם המדינה. יש להדגיש, כי לא רק השאת הרווחים רלוונטית להגדרת העסקה אלא, לא פחות מכך **מהות העסוק שנוטל עליו הצד לעסקה**. במקרה זה, אין ספק שהמערערת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

לא נתנה שירות כלשהו, כל שעשתה הוא, נטילת התחייבות לתת את השירות שנדרש ע"י המדינה, ועשתה זאת באמצעות גוף אחר. ההתקשרות עם קרן שלם, לא הייתה שונה מכל התקשרות אחרת של מלכ"ר. בפועל, קרן שלם ולא המערערת, היא שעמדה לאחריה במשך תקופה לא קצרה מול המשטרה, בתהליך המורכב של הבניה. בנסיבות אלו אני סבורה, כי ראיה פורמאלית בלבד של ההסכמים שביסוד השומה, תוך התעלמות מהמהות של העיסוק הרלבנטי, אינה הולמת את עקרון המס הבסיסי בדבר גביית מס אמת.

בסיום הדברים אדגיש, כי גישה זו הבוחנת את מהות הדברים, אינה סותרת את הכלל המשפטי שצויין לעיל המוביל לבחינת העסקה כפי שהנישום עשה אותה. ויוטעם, הדגשת המהות אינה מביאה להתעלמות מהעובדות: אכן העסקה נעשתה ע"י המערערת והיא זו שהתחייבה לספק את שירותי הבניה. ואולם, לאור המהות האמיתית של העסקה יש לומר, כי עסקה זו נעשתה על ידי המערערת כמלכ"ר - היא סיפקה את השירותים באמצעות גוף אחר. היא לא עשתה עסקה מסחרית של אספקת שירותי בניה - דבר שמעולם לא עשתה, אלא השתמשה בכוחה להתקשר עם גוף אשר סיפק שירותים אלה, וזאת כדי לקבל את המקרקעין שהיו בעבר בבעלותה. המערערת לא חפצה לפעול בתחום העסקי של אספקת שירותי בניה, למטרות רווח, ולא חדלה ולו לרגע אחד מלתפקד כמלכ"ר. לכן, אין לראותה כמבצעת עסקה בעלת אופי מסחרי.

37. לסיכום, אכן מכתב ביטול השומה לא עסק בעסקת מתן שירותי הבניה למשטרה, והשומה אינה מתייחסת לעסקה שנשומה קודם. אין מדובר באותה עסקה של מכירת המקרקעין בין המערערת לקרן שלם. לא עומדת למערערת טענת הסתמכות ואין טעם שיצדיק קבלת טענת המניעות לעריכת השומה הנדונה. ברם, העסקה שבבסיס השומה, אינה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ודי בכך כדי להביא למסקנה, שאין להשית את המערערת את החיוב במע"מ בגינו.

38. על יסוד האמור, הגעתי למסקנה שיש לקבל את הערעור ולבטל את השומה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 293-09

המשיב ישלם למערערת הוצאות הערעור בסך 15,000 ₪.

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין, לבאי כוח הצדדים.
ניתן היום, 30 ביולי 2012, יא' אב תשע"ב, בהיעדר הצדדים.

מזרחי מיל.
מרים מזרחי, שופטת