



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת:

שומרי אמונים בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין; ועו"ד אריאל אפשטיין

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף ירושלים

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ; ועו"ד הודיה יצחק

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

1

פסק דין

2

3 לפניי ערעור על החלטת המשיב מיום 11.7.2018 במסגרתה, הוחלט לשנות את סיווגה של המערערת
4 ממלכ"ר לעוסק מורשה וזאת החל מיום 1.1.2013.

5

6

רקע עובדתי

7 1. ביום 13.11.1960 רכשה המערערת כשמונה דונם מתוך חלקה 9, בגוש 30088, וביום
8 29.11.1963 רכשה המערערת את חלקה 32 ויתרת חלקת 9, בגוש 30088. חלקות אלה נמצאות
9 בין בתי אונגרין, לרח' שמואל הנביא בירושלים (החלקות רשומות כיום כחלקות 252-254,
10 בגוש 30088). המערערת הקימה על חלקות אלה קריה חרדית, תוך הקמת ששה בנייני מגורים.
11 בניין א' הוקם בתחילת שנות ה-60 של המאה הקודמת, ובניין ד' הוקם בסוף שנות ה-60.
12 בניינים ב', ג' ו-ה' הוקמו בשנות ה-70, ובניין ו' נבנה במהלך שנות ה-80.

13

14 2. ביום 11.6.2013 נרשמו זכויות הבעלות בחלקות 271 ו-290 (לשעבר חלקה 32) בגוש 30088
15 בשטח של כ-4,380 מ"ר (מגרשים 32 א' ו-32 ב') על שם המערערת, בפנקס השטרות בלשכת
16 רישום המקרקעין. במהלך שנת 2003 הגישה המערערת (ורמ"י) תכנית מתאר מס' 5331,
17 הכוללת, בין היתר, את חלקות 271 ו-290 בגוש 30088. התכנית הנ"ל, כוללת, בין היתר,
18 הגדלת אחוזי הבניה המרביים בשטחים המיועדים למגורים וקביעת תוספת של כ-140 יח'
19 דיור חדשות.

20

21 3. ביום 26.2.2002 נרשמה המערערת כמלכ"ר, כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-
22 1975 (להלן – **חוק מע"מ**). בדוחותיה הכספיים של המערערת נרשם, כי "החברה התאגדה
23 בשנת 1960 לצורך הקמת פרויקט בניה של קריה דתית 'שומרי אמונים' בירושלים".
24



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 4. ביום 11.4.2013 החל המשיב בביקורת לעניין סיווג המערערת כמלכ"ר או כעוסק. במסגרת
2 זו, נשלח ביום 14.4.2013 מכתב למערערת ובו דרישה להזמנת פנקסי הנהלת חשבונות לצרכי
3 ביקורת. ביום 27.12.2017 נשלח למערערת מכתב מאת המשיב, המודיע למערערת כי בכוונת
4 המשיב לשנות את סיווגה של המערערת ממלכ"ר לעוסק מורשה, מתוקף סמכותו על פי סעיף
5 58 לחוק מע"מ וכי ככל שהמערערת חולקת על האמור במכתב, עליה להעביר למשיב את
6 טענותיה בעניין בתוך 30 ימים. ביום 8.4.2018 הגישה המערערת למשיב את טענותיה, וביום
7 11.4.2018 התקיים שימוע למערערת.

8

9 5. ביום 11.7.2018 ניתנה החלטת המשיב בהתאם לסעיף 58 לחוק מע"מ, על פיה שונה סיווגה
10 של המערערת ממלכ"ר לעוסק מורשה וזאת החל מיום 1.1.2013. מכאן הערעור שלפניי.

11

12

13

טענות הצדדים בתמצית

14 6. להלן אפרט בתמצית את טענות הצדדים ובהמשך פסק הדין יפורטו טענות אלה בהרחבה
15 במסגרת הדיון בסוגיות השונות הטעונות הכרעה.

16

17

טענות המערערת

18 7. לטענת המערערת, קהילת שומרי אמונים היא קהילה הנמנית על הזרם החרדי-חסידי, ולה
19 מנהגים ואורחות חיים ייחודיים המאפיינים אותה. הקהילה נוסדה על ידי האדמו"ר – הרב
20 אהרן ראטה זצ"ל, שעלה לארץ בשנת 1928 עם חלק מחסידיו, התיישב בירושלים והקים בית
21 מדרש בשכונת מאה שערים. לאחר מותו של האדמו"ר המייסד בשנת 1947, ירש את מקומו
22 בנו – הרב אברהם חיים ראטה זצ"ל (להלן – **האדמו"ר**). בשנות ה-60 של המאה הקודמת,
23 ביקש האדמו"ר להקים קריה שתשרת את צרכי הקהילה ובכלל זה, מגורים בשכונה ייחודית
24 ובה מבני ציבור התואמים את אורחות חייה של הקהילה (בית כנסת, ישיבה, מקווה טהרה).
25 לשם כך, רכשה המערערת מקרקעין בירושלים מרשות הפיתוח ובנתה על גבי המקרקעין
26 בנייני מגורים, בהם הוחכרו דירות רק לחסידים – חרדים, אשר קיבלו על עצמם את תנאי
27 הקהילה, מנהגיה ואורחות חייה, ולאחר אישור ועדת קבלה. הסכמי המכר שנחתמו עם
28 החוכרים כללו נספח המהווה תנאי לחכירה ולפיו, הצהירו החוכרים כי הם והסמוכים על
29 שולחנם הינם שומרי תורה ומצוות ומתחייבים למלא בהקפדה אחר תקנות הקהילה, כפי
30 שיפורסמו מעת לעת.

31

32 8. כחלק בלתי נפרד מהסכמי המכר, התחייבה המערערת לבנות בקריה מבני ציבור לשימוש
33 הרוכשים והדיירים, כאשר בנית מבני הציבור תמומן על ידי המערערת בלבד.

34

35 9. לטענת המערערת, בכל שנות קיומה היא לא שינתה את מטרותיה ואת אופי פעילותה, תוך
36 שהיא מתנהלת כגוף הפועל שלא למטרות רווח, לעניין שכר בעלי התפקידים בה, לעניין אי
37 חלוקת רווחים והשקעת כלל הכנסותיה לצורך פעילותה והגשמת מטרותיה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1
- 2 10. לטענת המערערת, רשויות מע"מ ערכו בשנת 2002 בדיקה מעמיקה במשך כשנה ולאחר שעיינו
- 3 במסמכים שהתבקשו, הגיעו למסקנה כי אין לאפשר למערערת להירשם על פי בקשתה כעוסק
- 4 והיא נרשמה כמלכ"ר. נטען, כי המערערת הסתמכה על קביעת המשיב לפיו היא בבחינת
- 5 מלכ"ר ולא בבחינת עוסק, ומשום כך, בעת מכירת דירות המגורים, לא נגבה מע"מ מן
- 6 הרוכשים. נטען, כי לו הייתה המערערת יודעת כי המשיב סבור שהיא בבחינת עוסק, הרי
- 7 שהיא הייתה גובה מע"מ מהרוכשים ומנכה מס תשומות. לטענת המערערת, החלטת המשיב
- 8 לשנות את סיווג המערערת לעוסק רטרואקטיבית ליום 1.1.2013, תאלץ אותה לשלם מס
- 9 עסקאות, מבלי שתהיה בידה אפשרות לגלגל את המס על הרוכשים, כפי שהיה עושה כל עוסק
- 10 אחר במשק. כמו כן, למערערת לא תהיה אפשרות לנכות את מס התשומות הגלום בבניית
- 11 המבנים, בו היא נשאה בפרק זמן העולה על חמש שנים. לפיכך, נטען כי עמדת המשיב גורמת
- 12 למערערת נזק כפול: האחד, המערערת לא גבתה מהרוכשים את מס העסקאות וכעת היא
- 13 נדרשת לשלמו, מבלי שיש ביכולתה לגלגל את המס על הרוכשים. השני, אי היכולת של
- 14 המערערת לנכות את מס התשומות, לאחר שחלפו יותר מחמש שנים מהמועד בו הן נוצרו.
- 15
- 16 11. לטענת המערערת, יישום מבחני הפסיקה לקביעת סיווג הפעילות תומך בעמדתה כי היא
- 17 בבחינת מלכ"ר. בראש ובראשונה, פעילות המערערת נועדה אך ורק לשם קידום ענייני
- 18 הקהילה ופיתוחה ואינה לצורך השגת רווחים. כמו כן נטען, כי פעילות המערערת אינה עסקית
- 19 ואינה מהווה גורם תחרותי לגופים עסקיים.
- 20
- 21 12. לחילופין, טענה המערערת כי יש לקבוע, כי שינוי הסיווג יהיה ממועד קבלת ההחלטה על כך
- 22 ולא באופן רטרואקטיבי. לחילופי חילופין, טענה המערערת כי גם אם יוחל שינוי הסיווג באופן
- 23 רטרואקטיבי, הרי שיש להתיר לה לנכות את כל מס התשומות ששולם על ידה לצורך בניית
- 24 המבנים, לרבות בניית מבני הציבור בכל התקופה בה מבקש המשיב להחיל את שינוי הסיווג.
- 25
- 26 13. בפן הדיוני טענה המערערת, כי הגורם שהחליט על שינוי הסיווג הינו סמנכ"לית בכירה
- 27 לאכיפת הגביה, גב' זילפה גלינדוס (להלן – גלינדוס), אשר לא הובאה לעדות, בעוד מי
- 28 שהצהיר מטעם המשיב בהליך זה היה מר אשר פאר, ממונה בכיר צוות ביקורת חשבונות אצל
- 29 המשיב, אשר לא היה הגורם שקיבל את ההחלטה ואף היה אסור לו על פי חוק להיות מעורב
- 30 בה. עוד נטען, כי חלק גדול מהראיות והנימוקים עליהם מבקש המשיב להתבסס, אינם
- 31 מופיעים בהחלטת גלינדוס ולא היו חלק ממנה. נטען, כי הצגת ראיות אלה מהווה הרחבת
- 32 חזית אסורה.
- 33
- 34 טענות המשיב
- 35 14. לטענת המשיב, יישום מבחני הפסיקה לקביעת סיווג הפעילות, מצביע על כך כי פעילות
- 36 המערערת היא עסקית, דהיינו, פעילות מסחרית מובהקת למטרות רווח. בעניין זה הסתמך



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 המשיב, בין היתר, על חוות דעת שמאית, ממנה עולה כי מחירי הדירות בפרויקט שומרי
2 אמונים שנמכרו בשנים 2015-2018 גבוהים משווי השוק למ"ר באזור הפרויקט, ומדובר
3 בפרויקט רווחי שבו נמכרות דירות במחירי שוק, הכוללים מע"מ ולא במחירי עלות.
4
- 5 15. לטענת המשיב, גם המערערת עצמה ראתה את פעילותה כפעילות עסקית והיא מושתקת
6 מלטעון אחרת. זאת על בסיס התנהלותה מול פקיד השומה, ומול אגף מיסוי מקרקעין.
7
- 8 16. עוד נטען מטעם המשיב, כי המערערת מופלית לטובה על פני שאר החברות העוסקות במכירת
9 נדל"ן, המשלמות מס עסקאות, בעוד המערערת לא שילמה מס זה. כמו כן נטען, כי הותרת
10 סיווגה של המערערת כמלכ"ר יגרום לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות אוצר המדינה.
11
- 12 17. לטענת המשיב, חוק מע"מ מסמיך את המנהל לקבוע כי תחולת תוקף החלטתו תהיה
13 רטרואקטיבית וכי אין בתחולת הסיווג הרטרואקטיבית כדי ללמד על נזק כלכלי שיכול לאיין
14 תחולה זו.
15
- 16 18. לטענת המשיב, אין לקבל את הטענה החילופית של המערערת לפיה, האחרונה רשאית לנכות
17 את כל מס התשומות שנבע לה מבנית המבנים, לרבות בנית מבני הציבור. נטען, כי אין לראות
18 את ההוצאות שהמערערת עתידה להוציא לצורך בנית מבני הציבור (לרבות מס התשומות),
19 כהוצאות שהוציאה לצרכי עסקיה.
20
- 21 19. בכל הנוגע לטענה הדיונית, טען המשיב כי לא הייתה חובה להעיד דווקא את גלינדוס וניתן
22 היה להעיד עד אחר מטעם המשיב, במיוחד כאשר עד זה ערך את הביקורת ובקיא בממצאיה.
23
- 24 20. בכל הנוגע לטענה בדבר שינוי חזית, בכך שהוצגו מטעם המשיב ראיות ונימוקים שלא הוזכרו
25 בהחלטת גלינדוס, טען המשיב כי הוא רשאי היה להעלות טענות בתגובה לטענות המערערת
26 ואין לפסול את הראיות שהוצגו מטעמו.
27
28
29
- דיון והכרעה**
- 30 21. דרך הילוכנו תהיה כדלקמן: ראשית, נפרט את התשתית הנורמטיבית לעניין סמכות המשיב
31 לשנות את סיווג המערערת. לאחר מכן, ניישם את מבחני הפסיקה העוסקים בסמכות המשיב
32 לשנות את סיווג החייב במס על העובדות שהוכחו. ככל שהמסקנה תהיה, כי צדק המשיב
33 בשינוי סיווג המערערת ממלכ"ר לעוסק, יהיה מקום לדון בשתי הטענות החילופיות של
34 המערערת: האחת, כי היה על המשיב ליישם את החלטתו ממועד קבלתה ואילך; והשנייה,
35 כי המערערת רשאית לנכות את כל מס התשומות שנבע לה מבנית הדירות, לרבות בנית מבני



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 הציבור. לבסוף, נתייחס לטענות המערערת בדבר אי הבאת גלינדוס לעדות וכן, בדבר הצגת
2 ראיות וטיעונים מטעם המשיב בהליך זה, אשר לא נכללו בהחלטת גלינדוס.

התשתית הנורמטיבית

3
4
5 22. סעיף 2 לחוק מע"מ קובע, כי על עסקה בישראל יוטל מס ערך מוסף בשיעור ממחיר העסקה.
6 "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כמכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו,
7 לרבות מכירת ציוד. סעיף 1 לחוק כולל את הגדרת "מלכ"ר", דהיינו, מוסד ללא כוונת רווח.
8 ההגדרה כוללת ארבע חלופות, כאשר החלופה הרלבנטית לענייננו הינה החלופה השנייה:
9 "חבר בני אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספיי".

10
11 23. סמכותו של המשיב לשנות את סיווג המערערת קבועה בסעיף 58 לחוק מע"מ הקובע כך:

12
13 **"המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו,**
14 **לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם**
15 **ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר."**

16
17 24. פסק הדין המנחה בסוגיות הפעלת סעיף 58 לחוק הינו, ע"א 767/87 עמותת בשערייך
18 ירושלים נ' מנהל המכס ומע"מ (13.11.90). המערערת באותו ענין, עמותת בשערייך ירושלים,
19 החזיקה וניהלה רשת של 12 חנויות מזון בכל רחבי הארץ. הרשת הוקמה כדי למכור מוצרי
20 מכולת במחירים מוזלים לאוכלוסייה החרדית. החנויות היו פתוחות לכל והכנסות העמותה
21 מכך שימשו לסבסוד המוצרים, כך שיימכרו במחירים מוזלים למוסדות חינוך דתיים,
22 לאלמנות ולנזקקים אחרים, ואף יינתנו לאלה חנינם אין כסף. בתחילה, הוכרה המערערת שם
23 על ידי המשיב כמלכ"ר, אולם לאחר מכן הוא החליט לפצל את מעמד העמותה, כך שרשת
24 הצרכניות לממכר מזון תירשם כעוסק ואילו יתר פעילויות העמותה, כגון: ארגון מועדוני נוער
25 וגני ילדים, יירשמו כמלכ"ר. לא הייתה מחלוקת, כי מטרתה הסופית של העמותה לא הייתה
26 צבירת רווחים ככאלה, ורווחיה מן החנויות הוקדשו כולם לשם תמיכה בנזקקים. בית
27 המשפט העליון הפנה למאמרו של יי-בן-יהונתן "עוסקים ומלכ"רים במע"מ" (שפורסם ברבעון
28 הישראלי למסים 12 (תש"מ-תשמ"ב) 298), בו צוינו ששה שיקולים אותם יש לשקול בהפעלת
29 סעיף 58 לחוק מע"מ. להלן יפורטו שיקולים אלה:

30 א. מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים ובין אם
31 לאו.

32 ב. בחוקת החייב במס (בין אם זה תקנות האגודה או מסמך דומה אחר) נקבע כי נכסי
33 החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו ואילו חלוקת רווחים, או כל טובת
34 הנאה אחרת, אסורות בהחלט; וכן כשיפורק חבר בני האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר
35 דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי חבר בני האדם.



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 ג. עיון במאזן המוסד מעלה שקיים גירעון תפעולי; שמקורות המימון של הגירעון התפעולי,
2 בחלקו הניכר, בא מתקציב ממשלתי, ממוסדות ציבור או מתרומות של יחידים ויתרות
3 הכספים בסוף השנה אינן מחולקות, אלא מיועדות להמשך הפעילות.
- 4 ד. מהות הפעילות של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל והיא אינה מהווה
5 גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום.
- 6 ה. ככל שיש הצדקה עניינית לשינוי הרישום, יש לבחון אם ניתן להפריד, מנהלית וארגונית,
7 בין עיסוקיו השונים של החייב במס לצורך רישום חלקי.
- 8 ו. פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש.
9
- 10 בית המשפט העליון ציין ביחס לשיקול הראשון כי מטרתה הזמנית של עמותת "בשעריך
11 ירושלים" היא השגת רווחים כדי לממן את פעילות הצדקה, דהיינו, מטרתה היא הפקת
12 רווחים בהם היא מבקשת לעשות שימוש שלא למטרת רווח. נקבע כי בהפעלת מבחן המטרה,
13 יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית. לגבי השיקול השלישי, נקבע
14 כי פעילותה העסקית של העמותה מהווה את מקור המימון העיקרי להמשך הפעילות שלה
15 במסגרת מתן עזרה לנצרכים. לגבי השיקול הרביעי, נקבע כי הוא מצביע בעוצמה רבה על
16 הצורך לסווג את העמותה כעוסק, וזאת כדי למנוע הפלייתם לרעה של בעלי חנויות מזון
17 אחרים, הנגרמת כל עוד סיווגה נותר כמלכ"ר. ביחס לשיקול השישי צוין, כי סיווגה של
18 העמותה כמלכ"ר יגרום לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר וכי חוק מע"מ התכוון להטיל
19 מע"מ על כל הצריכה, לרבות על צרכני מזון האמורים לשלם את המס על צריכתם זו.
20
- 21 25. בע"מ 1919/10 מנהל המכס והמע"מ נ' עיריית אשקלון (27.9.2012) נקבע כי פסק הדין בעניין
22 "בשעריך ירושלים" היה ונשאר פסק הדין המנחה בסוגיית הפעלת סעיף 58 לחוק מע"מ
23 ובאשר לתכלית ההבחנה בין מלכ"ר לעוסק, נקבע כדלקמן:
24
- 25 "תכלית ההבחנה בין מלכ"ר לעוסק, אם כן, כפי שנקבעה בפרשת בשעריך
26 ירושלים, אינה מצויה במטרתו של הגוף או בייעודו, אלא בדפוסי הפעילות
27 הכלכלית שלו: ההסדר של פטור ממע"מ, אי ניכוי מס תשומות והטלת מס שכר על
28 מלכ"ר, באים לשקף את העובדה שלמלכ"ר בדרך כלל אין רווח תפעולי, ומקום
29 שאין רווח תפעולי, הערך המוסף של הפעילות משתקף בשכר העבודה".
30
- 31 מיסוי מלכ"ר על בסיס השכר ולא על בסיס הרווח, מקורו בתפיסה שמלכ"ר, ככזה, אינו אמור
32 להפיק רווחים מעיסוקיו, ועודפים שנצברים בקופתו אינם פרי עיסוקיו אלא פרי סובסידיות
33 ממשלתיות ותרומות שהוא עשוי לקבל. השכר שמשלם המלכ"ר לעובדיו מייצג, הוא לבדו,
34 את הערך המוסף של פעילותו, ומכאן הצבתו בבסיס הטלת המס (ע"מ (ת"א) 1068/08 עמותת
35 י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה (31.5.2020) פסקה 23).
36



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 26. בכל הנוגע לנטל ההוכחה, נקבע בפסיקה כי נטל השכנוע רובץ לפתחה של המערערת ועליה
2 להוכיח כי הסיווג הראוי לפעילותה הינו בגדר החריג לכלל (מלכ"ר) ולא במסגרת הכלל, לפיו
3 מי שעוסק במכירה או במתן שירות הוא בגדר "עוסק". כך נקבע בע"ש 1/96 מכבי שירותי
4 בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) ה-33, עמ' 194 (פסקה 30):
5
6 "...יודגש כי נטל השכנוע להוכחת טענה זו של המערערת היה מונח מלכתחילה על
7 כתפיה במלואו, שהרי היא המוגדרת כמי שמוציאה מחברה בעניין זה, בדורשה
8 סיווג לצורכי מס בשונה מגורמים אחרים בשוק, העוסקים באותו תחום (על נטל
9 החובה המוטל על המערער בנסיבות כאמור, ראה תקנה 10(ב) לתקנות מס ערך
10 מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976; וראה גם רע"א 1436/90 גיורא
11 ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף). הוזה אומר,
12 שאלת עמידתה בקריטריונים המאפשרים המשך רישומה כמלכ"ר, כולל בתחום
13 רפואת השיניים, היא שאלה שעל המערערת היה לבססה בראיות מטעמה".
14
15

יישום מבחני הפסיקה

16 27. עתה, תובא התייחסות לכל אחד מהמבחנים שזכרו בפסיקת בית המשפט העליון, ובסוף
17 הדברים נוכל להצביע על המסקנה העולה מהם, ביחס למערערת.
18
19 28. מבחן מטרת העיסוק: על פי שיקול זה יש לבחון, האם מטרת עיסוקו של בעל הדין אינה השגת
20 רווחים. לעניין זה יש לבחון, האם מדובר במתן שירות במחירים הנמוכים דרך קבע ממחירי
21 השוק. לטענת המערערת, פעילותה נועדה אך ורק לשם קידום ענייני הקהילה ופיתוחה ואינה
22 לצורך השגת רווחים. לעומת זאת, המשיב הצביע על שורה של אינדיקטורים, מהם ניתן
23 ללמוד כי מכירת הדירות בשנים 2015-2018 בפרויקט המבוצע על ידי המערערת, לא מתבצעת
24 במחירים הנמוכים ממחירי השוק וכי למערערת היו רווחים בפועל.
25
26 29. המשיב הפנה לחוות דעת מחודש דצמבר 2015 של חברת זרניצקי-חפץ ליווי הנדסי ופיננסי
27 של פרויקטים לבניה בע"מ (להלן – זרניצקי-חפץ) שהוא במהותו "דוח אפס", ממנו עולה
28 ביחס לפרויקט הקמת 91 יח' דיור בשני בניינים על מגרשים 32א' ו-32ב' (חלקות 271 ו-290
29 בגוש 30088), כי לחברה צפוי רווח חזוי בסך של כ-31.7 מיליון ₪, שהוא ההפרש בין ההכנסות
30 הצפויות (כ-228.7 מיליון ₪), לבין ההוצאות הצפויות (כ-197 מיליון ₪). לטענת המערערת,
31 המשיב מתעלם מכך שעלויות בנית המבנים הקהילתיים לא תוקצבו בחוות הדעת הנ"ל.
32 מפאת חשיבות הדברים, נצטט להלן את האמור בהערה מס' 5, בפרק 7 של חוות הדעת
33 ("תקציב הפרויקט"):
34
35 "נמסר לנו מהחברה כי בחוזים שייחתמו עם הדיירים החברה תתחייב בפני
36 הדיירים לבנות מבנים קהילתיים לטובתם ולשימושם של רוכשי הדירות, בנוסח
37 אשר יוסכם בין החברה לבין הבנק המלווה. יודגש כי לא הוצגו בפנינו התכניות



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 החזויות לבניית מבנים אלו. משיחה שקיימנו עם נציג הבנק המלווה סוכם כי
2 עלויות בניית מבנים אלו אינה מתקצבת בחוות דעת זו."

3
4 נושא תקצוב עלות בניית המבנים הקהילתיים, שב ועלה מספר פעמים במהלך הערעור וברור
5 כי יש לו השלכות על השאלה, האם מדובר בפרויקט רווחי, כטענת המשיב, או בפרויקט
6 שיכסה את העלויות בלבד, כטענת המערערת.

7
8 30. בהקשר זה, הוגשה מטעם המערערת חוות דעת מומחה של השמאי גיורא אנגלהרט מיום
9 26.7.2017 הכוללת הערכה של עלויות הבניה הראויות להקמת מבנה ישיבה קטנה בחלק
10 מחלקה 243, בגוש 30088. מדובר בשטח מגרש של 2,977 מ"ר ברח' שומרי אמונים 1-7,
11 בשכונת שומרי אמונים בירושלים, בבעלות עמותה בשם מרכז מוסדות שומרי אמונים בארץ
12 ישראל (להלן – העמותה). חוות הדעת מתייחסת לעלויות של מבנה מוסד תורני הכולל
13 פנימייה, בית כנסת, בית מדרש ועוד מרכיבים, כדלקמן:

מרכיב	שטח במ"ר
בית כנסת, כולל עזרת נשים	1,500
שטח חדרי מגורים/פנימייה כולל	3,000
אולם שמחות	1,000
בית מדרש, חדרי לימוד כולל גן ילדים	2,500
חדר אוכל ומטבח	1,000
משרדים	500
שונית, מקווה חדרי תחזוקה	650
חניה	2,550
סה"כ	12,700 מ"ר

15 חוות הדעת כוללת תחשיב עלות הבניה האפשרית להקמת המבנה בהתאם לחלוקה הבאה:

מרכיב	שטח	עלות מ"ר	עלות כוללת
בית כנסת, כולל עזרת נשים	1,500	10,000 ₪	15,000,000 ₪
שטח חדרי מגורים/פנימייה כולל	3,000	7,400 ₪	22,200,000 ₪
אולם שמחות	1,000	8,000 ₪	8,000,000 ₪
בית מדרש, חדרי לימוד כולל גן ילדים	2,500	6,000 ₪	15,000,000 ₪
חדר אוכל ומטבח	1,000	8,000 ₪	8,000,000 ₪
משרדים	500	6,300 ₪	3,150,000 ₪
שונית, מקווה חדרי תחזוקה	650	7,500 ₪	4,875,000 ₪
חניה	2,550	2,700 ₪	6,885,000 ₪
סה"כ	12,700		83,110,000 ש"ח

18 במילים אחרות, על פי חוות הדעת, סך עלויות הבניה האפשריות להקמת מבנה מוסד מתוכנן,
19 בהתאם להוראות תכנית 5331 א', נאמד בכ – 83 מיליון ₪ (עלויות שאינן כוללות מע"מ).
20 לטענת המערערת, הדבר מצביע על כך כי מדובר בפרויקט שלא צפוי להניב רווחים.
21



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1
- 2 31. מטעם המשיב הוגשה חוות דעת שמאית שנערכה על ידי מידד בן-שטרית, שמאי מקרקעין
- 3 מחוזי ממחלקת שומת מקרקעין ברשות המסים. חוות הדעת מתייחסת לשווי בו נמכרות
- 4 הזכויות בדירות המגורים במתחם של קהילת שומרי אמונים ולעלויות מבני הציבור,
- 5 המתוכננים להיבנות בסמוך. מסקנת חוות הדעת הינה, כי התמורה הממוצעת שנגבתה
- 6 בפרויקט שומרי אמונים בשנים 2015-2018 לדירה ממוצעת בשטח של 103 מ"ר הינה
- 7 2,894,449 ₪ והיא גבוהה משווי שוק של דירה ממוצעת באזור סמוך בשנים 2015-2018
- 8 (2,730,360 ₪), וזאת עוד לפני שלוקחים בחשבון את ההתאמה למצב המשפטי ולמתן זכויות
- 9 שימוש במבנים הקהילתיים (שאינם קיימים בנכסי ההשוואה). מאחר ובשנים 2015 ו- 2018
- 10 היו עסקאות מעטות מאוד בפרויקט של קהילת שומרי אמונים, נערכה השוואה בחוות הדעת
- 11 בין המחיר הממוצע בשנים 2016-2017, לבין שווי שוק של דירה מקבילה ונמצא כי מחיר
- 12 המכירה הממוצע בפרויקט של המערערת (2,895,000 ₪) היה גבוה ב- 4.92 אחוזים משווי
- 13 שוק של דירה ממוצעת בנכסי ההשוואה (2,760,000 ₪).
- 14
- 15 32. לטענת המשיב, אין ממש בטענת המערערת לפיה מחירי הדירות הינם במחיר השוק, מכיוון
- 16 שמחיר הדירה משקף את עלות הקמת מבני הציבור. המשיב מנה מספר טעמים למסקנה זו.
- 17 ראשית, נטען כי כל הזכויות בשטח המוסד והמבנים שעתידיים להיבנות בו היו וותרו בידי
- 18 המערערת וזאת על פי הסעיפים המתאימים בהסכם בין המערערת, לרוכשים. שנית, נטען כי
- 19 המערערת התחייבה לבנות בית כנסת, מקווה וישיבה בפרויקט המסוים המוזכר בחוזים
- 20 (המכונה Jerusalem sky) לשימושם של רוכשי הדירות בפרויקט, להבדיל מכלל רוכשי
- 21 הדירות מאת המערערת לאורך השנים והוא כולל זכות שימוש במבנים הללו למשך 24 שנים
- 22 בלבד, אשר בסופן המערערת תהיה רשאית לסיים את זכות השימוש או להאריכה, לפי שיקול
- 23 דעתה הבלעדי. שלישית, נטען כי שטחי מבני הציבור שחושבו על ידי השמאי אנגלהרט, אינם
- 24 רלבנטיים לפרויקט שכן הם מצויים בחלקה 243, המצויה מדרום לחלקות הפרויקט (חלקות
- 25 271 ו- 290), וכן כי במסגרת התב"ע נקבעו בתכנית שטחים למבני ציבור מסוג מקווה ובית
- 26 כנסת, אשר יופקעו על ידי הוועדה המקומית וירשמו על שם הרשות המקומית. רביעית,
- 27 המערערת אינה בעלת הזכויות בחלקה 243 שהינה בבעלות העמותה המצויה בפירוק,
- 28 ומתקיימים הליכים משפטיים בין העמותה באמצעות המנהל המיוחד, לבין החברה,
- 29 המעמידים בספק את יכולת המערערת להקים על המקרקעין את מבני הציבור.
- 30
- 31 33. נדון עתה בטענות אלה. תחילה יצוין כי המערערת פעלה להשיק ולפרסם את פרויקט המגורים
- 32 המכונה "ג'רוסלם סקיי" בזו הלשון (נספח 16 לתצהירו של מר אשר פאר):
- 33
- 34 "ג'רוסלם סקיי, פרויקט המגורים היוקרתי הנבנה ע"י חברת "שומרי אמונים"
- 35 – יהלום מפואר בכתרה של עיר הקודש. קריה חדשה ההולכת ונבנית בסטנדרט



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 בנייה גבוה ומושקע במיוחד, נדיר באיכותו. עם תמהיל קהילתי מסלטה ומשמנה
2 של ירושלים, פרויקט שיטביע חותם ויסתת מחדש את יופיה של ירושלים."
3
4 במהלך השנים 2015 ועד חודש מאי 2018 ביצעה המערערת 25 עסקאות למכירת דירות
5 בפרויקט הנ"ל בסך כולל של כ-64 מיליון ₪, במחיר מכירה ממוצע לדירה של כ-2.5 מיליון
6 ₪. על פי חוות הדעת הכלכלית של משרד זרינצקי – חפץ, סך ההכנסות החזויות בפרויקט
7 צפוי להסתכם לכ-228 מיליון ₪.
8
9 34. מטעם המערערת הוגשו הסכמי מכר רבים של דירות בפרויקט אשר צורפו לתצהירה של ברכה
10 ראטה, שהיא בתו של האדמו"ר, מהם עולה כי הזכויות הקנייניות בכל מבנה קהילתי שיבנה
11 יהיו בבעלות המערערת, אשר תהיה רשאית לקבוע נהלים לשימוש במבנים הקהילתיים לפי
12 שיקול דעתה הבלעדי (סעיף 14.6 להסכמי המכר). זכות השימוש במבנים הקהילתיים (בית
13 כנסת, מקווה וישיבה) הוגבלה למשך 24 שנים (סעיף 14 להסכמי המכר). אין מחלוקת כי
14 המערערת התחייבה כלפי רוכשי הדירות להקים בית כנסת, מקווה וישיבה וכי המקור למימון
15 עלות הקמתם יבוא מן התמורה שישלמו רוכשי הדירות למערערת, בהעדר מקורות מימון
16 אחרים, כגון גיוס תרומות להקמת מבני הציבור.
17
18 35. צודק המשיב בטענתו כי ההתחייבות לבנות את מבני הציבור הינה כלפי רוכשי הדירות
19 בפרויקט "גירוסלם סקיי" ואין התחייבות מצד המערערת כלפי כלל רוכשי הדירות ממנה
20 לאורך השנים להעמיד לשימושם ללא תמורה את מבני הציבור הנ"ל. לכאורה, תהיה רשאית
21 המערערת לגבות מבעלי דירות שאינן בפרויקט הנ"ל, דמי שימוש. כמו כן, תהיה המערערת
22 רשאית לסיים את זכות השימוש במבנים הקהילתיים בתום 24 שנים ולהתחיל לגבות דמי
23 שימוש גם מרוכשי הדירות בפרויקט.
24
25 36. מטעם המשיב נטען כי במסגרת התב"ע לפרויקט נקבעו בתכנית שטחים למבני ציבור מסוג
26 בית כנסת ומקווה, אשר בסופו של יום יופקעו וירשמו על שם עיריית ירושלים. נטען כי לא
27 ברור הקשר בין פרויקט המגורים לבין מבני הציבור שלטענת המערערת היא התחייבה לבנות
28 בחלקה האחרת (חלקה 243) אשר אינה סמוכה לבנייני המגורים ומצויה מדרום לחלקות
29 עליהן נבנה פרויקט המגורים (חלקות 271 ו-290), כאשר כבר בפרויקט עצמו מאושרים מבני
30 ציבור שישמשו את אותן יחידות דיור. על פי חוות דעתו של השמאי בן שטרית מטעם המשיב,
31 נקבע בתכנית כי בשטח מגרש חדש מס' 243א (חלק מחלקה 243), תותר הקמת בניין חדש
32 שהשימושים המותרים בו הם, בין היתר, בית כנסת, מקווה, בית מדרש ועוד. עוד נקבע
33 בתכנית כי מטרות התכנית (מס' 573030) הינן השלמת בינוי לשני בנייני מגורים (בני 8 קומות
34 מעל הקרקע) ולבניין לדיור מוגן כאשר בתא שטח 1 (חלקות 271 ו-290), יהיו 350 מ"ר עבור
35 שימושים של מקווה טהרה לנשים ובית כנסת, כאשר השטחים המיועדים לצורכי ציבור
36 יופקעו על ידי הוועדה המקומית וירשמו על ידי הרשות המקומית ויחולו עליהם הוראות סעיף



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 ההפקעה. אכן, המערערת לא הבהירה את הצורך בבניית מבני הציבור בחלקה 243, כאשר
2 בפרויקט עצמו אושר שטח בנייה למבני ציבור של 350 מ"ר, אשר יופקעו על ידי הוועדה
3 המקומית ויש להניח כי בית הכנסת ומקווה הטהרה לנשים ישמשו גם את רוכשי הדירות
4 בפרויקט.
5
- 6 37. השמאי אנגלהרט פירט בחוות דעתו נתוני ההערכה בדבר הקמת מבני ציבור בשטח של 12,700
7 מ"ר. במסגרת חקירתו הנגדית הודה השמאי כי לצורך הכנת חוות דעתו הוא לא קיבל נתונים
8 מהמערערת ביחס לגודל השטח וכיוצא בזה וכי את הנתונים הוא בנה על פי הניתוח שלו מבלי
9 שהונחה על ידי המערערת בדבר נתונים אלה (עמ' 13-14 לפרוטוקול). נראה לכאורה כי אין
10 בסיס אמין לחישוב עלות הקמת מבני הציבור בחוות דעתו של אנגלהרט, בסך של כ-83 מיליון
11 ש"ח. על פי חוות הדעת של זרניצקי – חפץ, ההוצאות בפרויקט (שאינן כוללות את עלות בניית
12 מבני הציבור) הוערכו בסך של כ-197 מיליון ש"ח. האם יעלה על הדעת כי המערערת תקים מבני
13 ציבור בעלות המגיעה ל-42% מעלות הקמת כל הפרויקט, ללא מבני הציבור? אם אכן מדובר
14 בעלות הקמה של מבני ציבור בסדר גודל של 83 מיליון ש"ח, הפרויקט הופך מפרויקט רווחי
15 (רווח של 31.7 מיליון ש"ח) לפרויקט הפסדי (הפסד בסדר גודל של כ-51 מיליון ש"ח). במקום
16 שאחוז הרווח מההכנסות יגיע ל-13.9% (בהתאם לניתוח הרווחיות בחוות דעת זרניצקי –
17 חפץ), יסתיים הפרויקט בהפסד של כ-51 מיליון ש"ח, בשיעור של כמעט 23%. מכאן ברור מדוע
18 נכתב בחוות הדעת של זרניצקי – חפץ כי עלויות בניית מבני הציבור אינן מתקצבות בחוות
19 הדעת. כידוע, דו"ח אפס אמור לשקף את ההיתכנות הכלכלית בכל פרויקט נדל"ן, כאשר היזם
20 מציג לבנק דו"ח זה שאמור לשקף את מידת הכדאיות הכלכלית בפרויקט, אותו לוקח בחשבון
21 הבנק בהענקת המימון הנדרש. במידה והגוף המממן היה יודע שמדובר בפרויקט הפסדי
22 הצפוי להסתיים בהפסד של כ-51 מיליון ש"ח, האם הייתה המערערת מצליחה לקבל מימון
23 לצורך בניית הפרויקט? נראה אפוא כי הערכת העלויות של השמאי אנגלהרט אינה ריאלית
24 ואינה יכולה להוות בסיס לממצאים ביחס לרווחיות הפרויקט, או היותו פרויקט הפסדי.
25 בהקשר זה, נטען מטעם המערערת, בסיכומי התשובה מטעמה, כי מול הבנק המלווה הוסכם
26 כי התמורה ממכירת הדירות תופנה לפירעון המימון שהעמיד הבנק ורק לאחר מכן תוכל
27 המערערת להסב את הרווח (ככל ויהיה) לבניית מבני הציבור. לטענה זו לא הונחה תשתית
28 עובדתית מטעם המערערת אשר לא הציגה את הסיכום בינה לבין הבנק המלווה. זאת ועוד,
29 לפי הערכת העלויות של השמאי אנגלהרט, ברור כי לאחר פירעון המימון שהעמיד הבנק, לא
30 תיוותר יתרה שתאפשר את הקמת המבנים המתוארים בחוות דעתו, באופן שמעמיד בספק
31 רב את יכולתה של המערערת לעמוד בהתחייבותה החוזית כלפי הרוכשים בפרויקט ג'רוסלם
32 סקיי לבניית מבני הציבור לשימושם.
33
- 34 38. השמאי בן שטרית ערך תחשיב כלכלי במסגרתו ניסה להעריך את היתרון הכלכלי לרוכשי
35 הדירות אשר ייהנו מזכות שימוש בבית כנסת, במקווה ובישיבה למשך 24 שנים. לדעת
36 השמאי, מתן זכות שימוש בבית כנסת וישיבה לא מהווים יתרון כלכלי לרוכשי הדירות מעבר



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 לרוכשי דירות אחרים במתחם בסביבה. ביחס לזכות השימוש במקווה, הסתמך השמאי על
2 הודעת שירותי הדת היהודים (אגרות שירותים), התש"ף-2020 כדי להגיע לנתון של 1,848 ₪
3 למשפחה לשנה ולאחר היוון דמי השימוש ל-24 שנים, התקבלה התוצאה לפיה דמי השימוש
4 במקווה יגיעו ל-16,600 ₪. נדמה שיש קושי בדרך הילוכו של השמאי בן שטרית. הסיבה היא
5 כי נקודת המבט הרלבנטית אינה השווי הכלכלי של החיסכון לרוכשים בדמי שימוש במבני
6 הציבור אלא עלות הקמת מבני הציבור למערכת, אשר המימון לה מבוסס על התשלום
7 מרוכשי הדירות, אשר אמור לגלם גם את עלות הקמת מבני הציבור. כך, למשל, כאשר יזם
8 משווק פרויקט למגורים הכולל מס' בניינים ומחליט להקים מבנה או מתקנים לשימוש רוכשי
9 הדירות בפרויקט (למשל, בריכת שחייה או חדר כושר), ברור כי מחירי הדירות בפרויקט כזה
10 יגלמו גם את עלות הקמת אותם מבנים או מתקנים. לא הונח בפניי תחשיב ריאלי ואמין בנוגע
11 לעלות הקמת בית כנסת, מקווה וישיבה, אותם התחייבה המערערת כלפי רוכשי הדירות
12 להקים במסגרת הפרויקט. משום כך, אין בידי לקבוע ממצא מהימן בדבר רווחיות הפרויקט
13 ובוודאי שלא ניתן להסתמך על נתון הרווחיות שבחוות הדעת זרניצקי – תפץ (31 מיליון ₪),
14 שכן נתון זה אינו לוקח בחשבון כלל את עלויות בניית מבני הציבור, אשר אין חולק כי תהיה
15 להקמתם עלות שלא ניתן להתעלם ממנה. יחד עם זאת, הסכמת הבנק המממן להעניק
16 למערערת מימון, מחייבת את המסקנה כי מדובר בפרויקט רווחי, שכן כל מסקנה אחרת,
17 מערערת את יסוד החלטת הבנק להעמיד מימון לפרויקט, תוך סיכון כספו.
18
- 19 39. המשיב טען כי בעלת הזכויות בחלקה 243 איננה המערערת אלא העמותה שבפירוק תוך
20 אזכור החלטת בית המשפט בתיק הפירוק (פר"ק 53659-07-17) מיום 23.6.2020 וכן החלטת
21 בית המשפט העליון בע"א 6568/20, המשיב ציין, כי קיימת מחלוקת מהותית בין המערערת
22 לבין העמותה ביחס להסכם מכוחו טוענת המערערת כי היא רשאית לבנות במקרקעין.
23 בהחלטת כבוד השופט א' רון בתיק הפר"ק הנ"ל, התקבלה בקשת המנהל המיוחד של
24 העמותה בפירוק ונקבע כי הערת האזהרה לטובת המערערת תימחק. ביום 31.3.2022 התקבל
25 הערעור שהוגש מטעם המערערת בבית המשפט העליון, אשר הורה על החזרת העניין לבית
26 משפט זה, על מנת שהבקשה למתן הוראות מטעם המנהל המיוחד של העמותה תישמע על ידי
27 מותב אחר. המחלוקת בין המנהל המיוחד של עמותה ובין המערערת הועברה לטיפול וביום
28 23.1.2023 הכרעתי במחלוקת זו (החלטה בבקשה מס' 16 בתיק הפר"ק 53659-07-17). המנהל
29 המיוחד לעמותה טען כי ההסכם שנערך בין העמותה לבין המערערת מיום 24.10.2011, שכלל
30 התחייבות לרישום הערת אזהרה, לא היה אלא כסות להברחת נכסי העמותה וכי רישום
31 הערת האזהרה לטובת המערערת עולה כדי חלוקה אסורה מצד העמותה. בהסכם בין
32 העמותה לבין המערערת, שעניינו הקמת מוסדות ציבור על המקרקעין, סוכם כי המערערת
33 תממן את בניית מבני הציבור על המקרקעין אשר ישמשו את העמותה לצרכיה ואת דיירי
34 בנייני המגורים בקריית שומרי אמונים. הוסכם בין הצדדים שהמערערת תרשום הערת
35 אזהרה לשם הבטחת האמור לעיל וזכויותיה על פי ההסכם. לא הייתה מחלוקת בין הצדדים
36 כי רישום המקרקעין על שם העמותה בשנת 2005 לא נעשה בתמורה ששולמה למערערת על



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 ידי העמותה, אלא מדובר בעסקת מתנה שהסתיימה ברישום בשנת 2005, לאור העובדה כי
2 המערערת מימנה ורכשה את המקרקעין בגוש 30088, כאשר ההסכמה כללה התחייבות של
3 המערערת לממן בניית מבני ציבור במקרקעין לשימוש העמותה ודיירי קריית שומרי אמונים.
4 נקבע בהחלטתי כי המנהל המיוחד לא הצליח להוכיח את הטענה כי ההסכם בין המערערת
5 לבין העמותה נחתם למראית עין בלבד או את הטענה כי ההחלטה על רישום הערת האזהרה
6 לא התקבלה כדין. בסופו של דבר, נדחתה בקשת המנהל המיוחד של העמותה ונקבע כי הערת
7 האזהרה הרשומה לטובת המערערת לא תימחק ותישאר רשומה על חלקה 243 בגוש 30088.
8 לאור האמור, אין לקבל את טענת המשיב בדבר קיומו של ספק בטענת המערערת כי היא
9 רשאית לבנות על המקרקעין שבבעלות העמותה את מבני הציבור.
10
- 11 40. מטעם המערערת לא הוגשה חוות דעת שמאית הכוללת השוואה בין העסקאות שבוצעו על
12 ידה בשנים 2015-2018 בפרויקט Jerusalem sky לבין עסקאות בפרויקט מגורים סמוך
13 למקרקעין. משום כך, הנני מקבל את מסקנות השמאי בן שטרית לפיהן מחירי הדירות
14 שנמכרו על ידי המערערת בפרויקט בשנים 2015-2018, משקפים את שווי השוק של דירה
15 ממוצעת באזור ואף עולים על שווי השוק בשיעור של 4.92%. במילים אחרות, אין מדובר
16 בבניית דירות לחברי קהילת שומרי אמונים "במחירים נמוכים דרך קבע ממחירי השוק",
17 אלא הוכח כי המערערת מוכרת דירות מגורים במחיר שוק ואף במחירים העולים על שווי
18 השוק. זוהי אינדיקציה בעלת משמעות רבה, התומכת בעמדת המשיב.
19
- 20 41. במסגרת חקירתו של רו"ח יצחק שטלבר, אשר שימש כרו"ח של המערערת החל משנת 2015,
21 התברר כי המערערת הוציאה בשנת 2015 הוצאות פרסום בסך העולה על מיליון ₪ (עמ' 28
22 לפרוטוקול); ובשנת 2016 הוציאה סך של 2.4 מיליון ₪ עבור פרסום (עמ' 29 לפרוטוקול) וכי
23 עד לשנת 2019 המערערת הוציאה סך של 3.5 מיליון ₪ עבור פרסום ושיווק. אף הגב' ראטה
24 הודתה בחקירתה כי המערערת משקיעה בשיווק ובפרסום "הרבה כסף" (עמ' 60 לפרוטוקול),
25 ונראה כי מדובר בפרסום ושיווק לקהל רחב יותר מקהילת האברכים המשתייכים לקהילת
26 שומרי אמונים. הגב' ראטה הודתה בכך בעדותה כי המערערת אינה פונה רק לציבור
27 האברכים, חברי קהילת שומרי אמונים, שהוא ציבור מצומצם מאוד (עמ' 50 לפרוטוקול,
28 שורות 12-18):
29
- 30 "ת: השתנה שאבא שלי לא בחיים ואני מחויבת לבנות את המוסדות, אין לי את
31 התורמים או הערבים שהיו לאבא שלי, אני צריכה... על הכתפיים שלי ואני היום
32 לא יכולה להרשות לעצמי בגלל ההתחייבויות האלה למכור רק לקהילה כי אין לי
33 מאיפה לממן את המוסדות.
34 ש: הבנתי. בעצם את מוכרת היום ברווחים לכל מיני אנשים כדי לממן את
35 המוסדות שלכם, של הקהילה שלכם עם הרווחים.
36 ת: של מה שהתחייבתי בהסכמים לדיירים."
37



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 דברים אלה תומכים בעמדת המשיב, לפיה, מדובר בפרויקט מגורים המשווך לקהילה חרדית
2 רחבה יותר, כאשר התמורה ממכירת הדירות, תממן את הקמת מבני הציבור, ולשם כך
3 מוציאה המערערת הוצאות שיווק ופרסום בסכומים שאינם מבוטלים. מסקנת הביניים,
4 בהקשר של קריטריון מטרת העיסוק הינה, כי אין מדובר במתן שירותי בניה לקהילת שומרי
5 אמונים במחירים הנמוכים דרך קבע ממחירי השוק. סיווג המערערת כמלכ"ר, אפשר לה
6 לשמור לעצמה את סכום המע"מ הכלול במחיר השוק של הדירות שנמכרו (בניגוד לחברות
7 בניה אחרות, שסיווגן כ"עוסק", אשר העבירו לקופת האוצר את סכום המע"מ במסגרת מס
8 העסקאות). יוצא, אפוא, כי היכולת של המערערת לממן את עלות בניית מבני הציבור, מתוך
9 תקבולי מכירת הדירות, התבססה על סיווגה כמלכ"ר. המסקנה היא שמימון בניית מבני
10 הציבור נעשה על חשבון הקופה הציבורית, אשר אליה לא הועברו הסכומים השווים לרכיב
11 המע"מ, המגולם במחיר השוק של הדירות בפרויקט. מצאתי, אפוא, כי פעילות המערערת
12 הינה פעילות עסקית, בעלת היקף כלכלי נרחב (פרויקט בסדר גודל חזוי של 228 מיליון ₪),
13 כאשר בפועל הדירות נמכרו במחיר העולה במעט על מחיר השוק, הכולל מע"מ. בע"מ
14 1919/10 מנהל המכס ומע"מ נ' עיריית אשקלון (27.9.12) (להלן – עניין עיריית אשקלון),
15 התייחס כבי' השופט יי' עמית למבחן הראשון באומרו, כי מבחן זה אינו מבחן הכוונה, אלא
16 מבחן המטרה, ולא מטרה סופית, אלא מטרה זמנית, בפעילות הספציפית נשוא הסיווג. נקבע,
17 כי משבחרה העירייה להפעיל חניון בתשלום במטרה להפיק רווח, וגם אם הרווח נועד למימון
18 פעילותה לרווחת התושבים, הרי שלכאורה התמלא הקריטריון הראשון (פסקה 2 לחוות דעתו
19 של השופט עמית, כחלק מדעת הרוב). עוד נקבע, כי הדגש אינו על הכוונה או המניע שעמדו
20 מלכתחילה בבסיס העיסוק ואף לא הכוונה או המניע להשתמש ברווחים לטובת הציבור.
21 הדגש הוא על המטרה המיידית להפיק רווח, במסגרת פעילות מסוימת, ואין נפקה מינה עם
22 אותה פעילות, היא פועל יוצא מבחירה של העירייה בחלופה כזו או אחרת (פסקה 3 לחוות
23 דעתו של השופט עמית). ובענייננו, פעילות המערערת במכירת הדירות בפרויקט נועדה להפקת
24 רווחים, גם אם כמטרה זמנית, ואין נפקה מינה אם הרווחים נועדו למימון מבני הציבור
25 לרווחת קהילת שומרי אמונים. מכאן המסקנה, כי המבחן הראשון תומך בעמדת המשיב.
26
- 27 42. מבחן חוקת הנישום: בתקנון המערערת צוין, כי המערערת הינה חברה שלא מטרות הפקת
28 רווח (סעיף 2.2 לתקנון) וכי במקרה של פירוק, כל הרכוש והנכסים אשר יוותרו לאחר תשלום
29 ההתחייבויות יועברו למוסד או תאגיד, ללא כוונת רווח, הקרוב ככל הניתן למטרות
30 המערערת (סעיף 5 לתקנון). מטעם המשיב נטען, כי אין הוראה בתקנון האוסרת חלוקת
31 דיבידנד ומכאן שלא צוין בתקנון כי חלוקת רווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורות
32 בהחלט. על פי התקנון, מניות רגילות תהיינה שוות זכויות ושוות דרגה מכל הבחינות, למעט
33 הזכויות המוקנות למניית הניהול, ביחס אליה נקבע כי היא לא תישא זכות לקבל דיבידנד או
34 השתתפות ברווחים (סעיף 6.3 לתקנון). מכאן נראה, כי התקנון אוסר חלוקת דיבידנד או כל
35 טובת הנאה אחרת, בניגוד לטענת המשיב. מבחן זה תומך, אפוא, בטענות המערערת.
36



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

43. מבחן מאזן הנישום: בעניין זה יש לבחון, האם במאזנו של הנישום קיים גירעון תפעולי שמקורות המימון שלו הם מתקציב ממשלתי, ממוסדות ציבור או מתרומות של יחידים. כמו כן, יש לבחון האם יתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות אלא מיועדות להמשך הפעילות. בהקשר זה הפנה המשיב לעדותו של רואה חשבון שטלברג מטעם המערערת, אשר הודה כי לחברה היו רווחים, הן בשנת 2010 והן בשנת 2011. בתצהיר העדות הראשית של רואה חשבון שטלברג נכתב, כי הדוחות הכספיים לשנים 2014-2017 מצביעים על הפסדים שנתיים בשנים 2013-2017. כך למשל נכתב, כי דוח הרווח והפסד לשנת 2016 מראה על הפסד שנתי של 3.4 מיליון ₪ והפסדים נצברים בסך של כ- 5.9 מיליון ₪. בדיון ההוכחות הוגשו גם דוחות הרווח והפסד לשנת 2018 (הפסד של 50,000 ₪), ולשנת 2019 (רווח של 37,000 ₪), אשר מציין כי קיים הפסד מותאם לצרכי מס הכנסה להעברה לשנים הבאות בסך 687,000 ₪. המשיב ציין, כי לפי תקן חשבונאות 2 "הקמת בניינים למכירה" (מוצג מע/4) יש להכיר בהכנסה בדוחות עם מכירת דירות, אך לא לפני שתמורת המכירות של הפרויקט מהווה 50% לפחות מסך ההכנסות הצפויות ממנו ושיעור ההשלמה של הפרויקט הוא 25% לפחות. לפיכך נטען, כי בדוחות הכספיים של המערערת טרם דווחו הכנסות ממכירת הדירות ולכן, כאשר המערערת תדווח על הכנסות אלה יהיה ניתן לראות רווח בהתאם. במהלך עדותו של רואה חשבון ברק מימון מטעם המשיב, נשאל מימון האם נוכח היקף המקדמות שגבתה המערערת העומד על 7% (בעוד שעל פי כללי התקן היקף המקדמות צריך לעמוד על 15%) וכי היקף המכירות עומד על פחות מ- 25% (בעוד שעל פי כללי התקן ניתן להכיר בהכנסה, רק כאשר היא עולה על 50%), ומימון השיב, כי לא בדק את אחוז המקדמות ולא סיפק הסבר מבוסס למסקנתו בדבר רווחיות פעילות המערערת. לטענת המערערת, על פי התקן, המונח "בניינים בהקמה" הוא סעיף מאזני הצובר את עלויות הקמת הבניינים ועד למועד בו ניתן יהיה להכיר בהכנסה, הוא יירשם במאזן ולא בדוח רווח והפסד, המציג תוצאות פעילות (עמ' 58 לפרוטוקול). המסקנה מן האמור הינה, כי כאשר מדובר בגוף עסקי העוסק בבניית בניינים, אין משמעות לגירעון תפעולי על פי הדוח רווח והפסד. יחד עם זאת, מפי הגב' ראטה ניתן ללמוד כי פעילות המערערת אינה ממומנת מתרומות וכי ההכנסות ממכירת דירות בפרויקט הן המקור למימון פעילות הבניה, לרבות המקור להחזר המימון החיצוני.
44. מבחן ההפליה בתחרות: על פי מבחן זה יש לבחון, האם פעילות הנישום אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו לטובה בהשוואה לאותם עסקים אחרים. המערערת טענה, כי היא אינה מהווה גורם תחרותי לעוסקים אחרים, שכן אין היא פונה לציבור הרחב, אלא לציבור מצומצם ביותר של חברי קהילת שומרי אמונים. בעניין זה הודתה הגב' ראטה בעדותה, כי המערערת פונה גם לקהלים נוספים מעבר לקהילת שומרי אמונים. כמו כן, כאשר מדובר ברוכשים מקרב הציבור החרדי בירושלים, אין מדובר בציבור מצומצם ביותר, כאשר ירושלים היא עיר בעלת אחוז הציבור החרדי הגבוה בישראל. הואיל והתברר, כי מחירי הדירות בפרויקט לא נופלים ממחירי דירות של פרויקט ההשוואה, על פי חוות הדעת של השמאי בן-שטרית, הרי שרישום המערערת



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 כמלכ"ר גורם להפלייתה לטובה על פני שאר החברות העוסקות במכירת נדל"ן לציבור החרדי,
2 אשר משלמות מע"מ במסגרת סיווגן כעוסקים. בעוד חברות אחרות, המוכרות דירות
3 למגורים במחירי שוק, מעבירות את סכום המע"מ הגלום במחיר המכירה, לקופת האוצר,
4 מאפשר הסיווג כמלכ"ר למערערת, להעביר לקופתה את מלוא התקבולים ממכירת הדירות
5 במחירי השוק, מבלי להעביר לקופת האוצר מע"מ בגין מכירותיה. לטענת המערערת, יש
6 חשיבות בהקשר זה לקצב האיטי במיוחד של מכירת הדירות בפרויקט, בהשוואה לפרויקטים
7 נדל"ניים אחרים. גם אם נקבל כי מדובר בקצב מכירות איטי, יכולים להיות לכך מספר
8 הסברים וטעמים כלכליים, בין היתר, בכך שהמערערת הגישה תביעה להגדלת זכויות הבנייה,
9 כפי שצוין בהסכמי המכירה. לא ניתן להתעלם ממכירת הדירות בפרויקט בשנים 2015-2018,
10 המעידה כי המערערת מופלית לטובה וזוכה ליתרון מול חברות נדל"ן אחרות הבונות
11 בירושלים לציבור החרדי. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בעניין עיריית אשקלון, בפסקה 4
12 לפסק דינו של כב' השופט י' עמית:

13
14 **"ברי, כי מי שמוכר במחיר שוק הכולל מע"מ אך אינו נדרש להעביר את המע"מ**
15 **לרשויות, זוכה ליתרון על פני עוסקים אחרים החייבים במע"מ. אי העברת המע"מ**
16 **הכולל במחירי השוק גורם לכאורה לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר (המבחן**
17 **השישי)".**

18
19 45. מבחן הפגיעה בהכנסות האוצר: מס ערך מוסף משולם על ידי העוסקים, אך הוא מוטל על
20 הצריכה והנושאים בנטל המס מבחינה כלכלית הם הצרכנים, עליהם מגלגלים העוסקים את
21 המס. חוק מע"מ התכוון להטיל את המס על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקורה (עניין
22 עמותת "בשערייך ירושלים", פסקה 7). גם רוכשי הדירות בפרויקט של המערערת אמורים
23 לשלם מע"מ על רכישת הדירות, ולא הייתה כוונה לתת פטור לרוכשים אלה דווקא ברכישת
24 דירות מהמערערת. סיווג המערערת כמלכ"ר מותיר צריכה זו פטורה ממע"מ ובכך נגרמת
25 פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר.

26
27 46. טענת המניעות: לטענת המשיב, ראוי לשים דגש על אופן התנהלותה של המערערת מול פקיד
28 השומה ומול אגף מיסוי מקרקעין ברשות המסים. נטען, כי דוקטרינת ההשתק השיפוטי אינה
29 מוגבלת לטענות שהועלו בפני ערכאות השיפוט בלבד והיא חלה אף על טענות עובדתיות
30 סותרות שהועלו בפני הרשויות, ובכלל זה, על טענות שהעלה נישום בפני רשות המסים (ע"א
31 732/15 פקיד השומה נ' **בנלי טל** (21.3.16)). בהקשר זה, הצביע המשיב על שורה של פעולות
32 ודיווחים מצד המערערת מול רשויות מס הכנסה ואגף מיסוי מקרקעין:

- 33
34 א. דיווח למס הכנסה כחברה חייבת במס הכנסה בגין מכירת הדירות.
35 ב. חתימה על הסכם שומה משנת 2005.
36 ג. בקשת פטור ממס שבח לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין.
37 ד. הגשת טופס 701 לאגף מיסוי מקרקעין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 ה. הגשת דין וחשבון למס הכנסה לשנת 2008.

2 ו. הגשת דוחות התאמה למס.

3

4 ביתר פירוט, נטען מטעם המשיב, כי בשנת 2005 נחתם הסכם שומה מול פקיד השומה (נספח

5 22 לתצהירו של אשר פאר) בנוגע להכנסות ממכירת דירות מהעבר, תוך תשלום מס הכנסה

6 בגין מכירתן (עמודים 45, 47 לפרוטוקול). בחודש יולי 2015 אושר למערערת, על פי בקשתה,

7 פטור ממס שבח לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן –

8 **חוק מיסוי מקרקעין**) המעניק פטור ממס שבח לעסקה הניתנת לשומה על פי פקודת מס

9 הכנסה כהכנסה פירותית. כמו כן, המערערת הגישה טופס 701 לאגף מיסוי מקרקעין ובו

10 דיווחה על בניית הפרויקט של הקמת שני בנייני מגורים, הכולל 68 יח' דיור, כאשר בדיווח

11 הנ"ל ציינה המערערת כי הרווח הצפוי בפרויקט הוא 31,216,000 ₪. בדין וחשבון על הכנסת

12 המערערת לשנת המס 2008, ציינה המערערת כי תיאור העיסוק של החברה הוא "קבלן בונה"

13 (נספח 21 לתצהירו של אשר פאר). נטען, כי על קבלן הבונה בניינים למכירה על קרקע

14 שבבעלותו, חל סעיף 8א לפקודת מס הכנסה שעניינו חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען

15 עולה על שנה. כמו כן נטען, כי המערערת מגישה יחד עם דוחותיה הכספיים לפקיד השומה

16 גם דוחות התאמה למס (נספח 23 לתצהירו של אשר פאר), בניגוד למלכ"ר אשר דוחותיו אינם

17 כוללים דוחות אלה (ראו לעניין זה את עדותו של רואה חשבון שטלברג בעמ' 26 לפרוטוקול).

18 לטענת המשיב, התנהלותה של המערערת כאמור לעיל, מעידה על הכרת המערערת עצמה

19 בהיותה חייבת במס הכנסה על רווחיה ממכירת הדירות, דבר המעיד כי גם המערערת ראתה

20 את פעילותה כפעילות עסקית המאפיינת "עוסק" לכל דבר ועניין. ביחס להגשת טופס 701

21 לאגף מיסוי מקרקעין ודוחות ההתאמה למס, טענה המערערת כי הדיווח באופן זה נעשה

22 מכוח ובהתאם להסכם הפשרה עם פקיד השומה, והוא הדין ביחס להגשת טופס 50 על ידי

23 המערערת, לגביו נטען כי הדבר נעשה בהתאם להסכם הפשרה עם פקיד השומה. מטעם

24 המערערת נטען, כי חתימה על הסכמי פשרה מול רשויות המס הינה מעשה של יום ויום וכי

25 ברור לכל כי הסכמי הפשרה נועדו בכדי לסיים התדיינות מבלי שמי מהצדדים מודה בנכונות

26 טענות הצד שכנגד. לפיכך, נטען, כי אין בחתימה על הסכם הפשרה בכדי להעיד כי המערערת

27 ראתה את פעילותה כבעלת אופי עסקי. אף שחתימה על הסכמי פשרה נועדה לסיים התדיינות,

28 מבלי להביא את המחלוקת להכרעה שיפוטית, איני סבור כי ניתן להתעלם מהחלטת

29 המערערת לחתום על הסכם הפשרה, לרבות הפעולות הנובעות ממנו, כגון הדיווח בטופס 50

30 או הגשת טופס 701 לאגף מיסוי מקרקעין. ביחס להגשת טופס 50 טענה המערערת, כי פקודת

31 מס הכנסה ובהתאם לכך גם הפטור ממס שבח לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין, חלות גם

32 על מלכ"ר. הדוגמה שהובאה מטעם המערערת של מלכ"ר שהניב רווח מעסקה של מכירת

33 מקרקעין לאדם פרטי, תוך הפנייה להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק מע"מ (כעסקה

34 שאינה חייבת במע"מ), אינה מסייעת לה. המערערת ביצעה עשרות פעולות מכירה של דירות

35 מגורים וביקשה לקבל פטור ממס שבח, על מנת שרווחיה מאותן עסקאות יטופלו על ידי פקיד

36 השומה על פי פקודת מס הכנסה, דבר שאינו עולה בקנה אחד עם סיווגה כמלכ"ר לעניין חוק



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 מע"מ. בכל הנוגע לטענת המשיב ביחס לדין וחשבון למס הכנסה לשנת המס 2008, תוך תיאור
2 עיסוקה של המערערת כ"קבלן בונה", טענה המערערת כי אין הכרח כי כל מי שבונה בניינים,
3 מקיים פעילות עסקית, רווחית. גם טענה זו אינה מסייעת למערערת. כידוע, קבלנים בונים
4 מגיעים לעיתים להליכי חדלות פירעון, לאחר שפעילותם העסקית מתגלה כפעילות הפסדית
5 לאורך זמן. אין הדבר מעיד כי פעילות הקבלנים העוסקים בבניית בניינים למגורים אינה
6 פעילות עסקית, המחייבת את רישומם כעוסקים, לצורכי מע"מ. עוד נטען מטעם המערערת,
7 כי לשיטת המשיב, היו בידו אינדיקציות מובהקות לפעילות עסקית (כגון הדין וחשבון למס
8 הכנסה לשנת 2008), אולם הוא התמהמה בקבלת ההחלטה על שינוי הסיווג במשך שנים
9 ארוכות. סבורני, כי התנהלותה של המערערת מול פקיד השומה ומול אגף מיסוי מקרקעין,
10 אינה עולה בקנה אחד עם טענתה בהליך זה, כי מטרת עיסוקה אינה השגת רווחים (החייבים
11 במס הכנסה) ועם הטענה בדבר מכירת דירות במחירים נמוכים דרך קבע ממחירי השוק,
12 טענות העומדות בבסיס הסיווג כמלכ"ר. הטענה כי היו בידי המשיב אינדיקציות לסיווג של
13 המערערת כעוסק לפני התחלת הביקורת בשנת 2013, אינה מסייעת למערערת בהקשר שבו
14 אנו דנים, דהיינו, בהקשר של אפיון המערערת כעוסק ולא כמלכ"ר. אין הכוונה שניתן
15 להתעלם מכך שהיו למשיב אינדיקציות בהתנהלותה של המערערת מול מס הכנסה ואגף
16 מיסוי מקרקעין, אולם מקומה של טענה זו אינו כאן, אלא בסוגיה שתיבחן בהמשך, הקשורה
17 בהחלטת המשיב לשנות את הסיווג באופן רטרואקטיבי.

18

19 47. בספרו של א' פרידמן, מס ערך מוסף - החוק וההלכה, מהדורה שלישית, עמד המחבר על
20 הקריטריונים הרלבנטיים לעניין סיווג חבר בני אדם כמלכ"ר או כעוסק, וסיכם את הדברים
21 כך (עמ' 130):

22

23 **"8. האם יש לעמוד בכל הקריטריונים?**

24 **קריטריונים אלה אינם קונקלוסיביים ואין בהתקיימותו של אחד מהם כדי לקבוע**
25 **באופן חד-משמעי את סיווגו של הגוף הנבדק. הסיווג כמלכ"ר או כעוסק יכול**
26 **להיקבע רק לאחר בדיקה, בחינה וסריקת התמונה הכוללת, בחינת האופי הארגוני**
27 **והניהולי של הגוף העומד למבחן, כמו כן גם עמידה על טיבו וטיב העסקים שהוא**
28 **מנהל. חשיבות הקריטריונים היא בזה שהם נותנים קווים מנחים לסיווג, אולם**
29 **קריטריונים אלה אינם רשימה סגורה וכל מקרה לגופו ייבחן על פי ניסיון החיים**
30 **וההיגיון הכלכלי שעומד מאחורי כל גוף.**

31 **אין זו חובה שכל ששת הקריטריונים שנקבעו על ידי בן יהונתן יהיו תקפים בכל**
32 **מקרה ומקרה, די בכך שרובם והעיקריים שבהם מטים את הכף בכיוון**
33 **מסוים."**

34

35 48. לאחר בחינת הקריטריונים האמורים, כמו גם התנהלות המערערת מול פקיד השומה ואגף
36 מיסוי מקרקעין, באתי לכלל מסקנה כי פעילותה ועסקה של המערערת במסגרת הקמת בנייני



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 המגורים ומכירת הדירות, קרובים במהותם לפעילות ולעיסוק של "עוסק", ולפיכך, צדק
2 המשיב בהחלטתו לסווג כך את המערערת. השיקולים העיקריים המביאים למסקנה זו הם
3 בעיקר שלושה: הראשון, שיקול התחרות בעוסקים אחרים (המערערת מוכרת דירות במחיר
4 העולה במקצת על מחירי השוק באזור הפרויקט) אשר בניגוד להם, אין היא מעבירה לאוצר
5 את סכום המע"מ בגין מכירת הדירות; השני, שיקול מטרת עיסוקה של המערערת, אשר
6 איננה מוכרת את הדירות במחירים נמוכים דרך קבע ממחירי השוק. לא השתכנעתי כי מטרת
7 עיסוקה אינה השגת רווחים, במיוחד לאור העדר נתונים אמינים בדבר היקף ההוצאה הצפוי
8 להקמת מבני הציבור במסגרת הפרויקט; השלישי, סיווגה של המערערת כמלכ"ר יגרום
9 לפטור בלתי מוצדק על צריכת שירותי הבנייה על ידי לקוחותיה, הרוכשים ממנה את הדירות,
10 באופן הגורם לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר.

11

12 49. לפני סיום חלק זה, אעיר כי יתכן שהיה באפשרות המשיב, לקבל החלטה דומה להחלטתו
13 בעניין עמותת בשערייך ירושלים, דהיינו, לפצל את סיווג המערערת, כך שלעניין פעילות
14 מכירת הדירות תירשם המערערת כ"עוסק", בעוד שהקמת מבני ציבור לקהילה, תירשם
15 כמלכ"ר. ההיגיון בגישה זו נעוץ בכך שמטרת מכירת הדירות בפרויקט היא הפקת רווחים,
16 בהם המערערת מבקשת לעשות שימוש שלא למטרות רווח, אלא להקים מבני ציבור לרווחת
17 קהילת שומרי אמונים. המשיב לא הלך בדרך זו וקיים קושי לפסוק במחלוקת בין הצדדים
18 על פי מתווה זה, לאור העובדה שהצדדים לא התייחסו אליו בטענותיהם.

19

20

מועד שינוי הסיווג

21 50. טענתה החילופית של המערערת היא, כי שינוי הסיווג צריך לחול מעתה ואילך (ממועד קבלת
22 ההחלטה על שינוי הסיווג), ולא באופן רטרואקטיבי. נטען, כי שינוי רטרואקטיבי בסיווג צריך
23 להיות היוצא מן הכלל. באופן ספציפי טענה המערערת, כי לאור העובדה כי בינה ובין המשיב
24 התקיים לאורך שנים דין ודברים בעניין שינוי הסיווג; לאור סירוב המשיב לרשום את
25 המערערת כעוסק בשנת 2002 והותרת הסיווג כמלכ"ר במשך שנים רבות; ולאור הסתמכות
26 המערערת על סיווגה הנ"ל, אין מקום להחלת שינוי הסיווג רטרואקטיבית ליום 1.1.2013.
27 בהקשר זה נטען, כי נגרם למערערת נזק כפול: ראשית, חבות במס עסקאות מבלי יכולת
28 לגלגל על הרוכשים; ושנית, אי יכולתה של המערערת לנכות מס תשומות, כאשר מועד
29 הוצאת החשבונית עולה על חמש שנים.

30

31 51. לטענת המשיב, סעיף 63 לחוק מע"מ מסמיק את המנהל לקבוע כי תחולת תוקף החלטתו
32 תהיה רטרואקטיבית. בסיכומיו, טען המשיב כי אין חולק שבמקרים רבים קבע המנהל כי
33 מועד תחולתה של החלטת שינוי הסיווג הוא מיום מתן ההחלטה, או בסמוך לאחר מכן. יחד
34 עם זאת נטען, כי יש לשקול את מידת המובהקות של הסיווג החדש, קרי, עד כמה נפלה טעות
35 בסיווג המקורי של הגוף או של פעילותו. נטען על ידי המשיב, כי המערערת סווגה כמלכ"ר
36 לפני כשני עשורים, בהתאם להצהרתה. משהתברר למשיב, כי המערערת פועלת במישור עסקי



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 מובהק של מכירת דירות, הוא נדרש לבחינת סיווגה מחדש ומצא כי יש מקום לשנותו. בכל
2 הנוגע למידת הפגיעה במערערת עקב התחולה הרטרואקטיבית של ההחלטה, נטען כי
3 המערערת יכולה הייתה לצפות מראש כי היא תחויב בתשלום המס בגין פעילותה העסקית,
4 שהרי אף המערערת הגישה הצהרות לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין (שעניינו רווח
5 ממכירת זכויות במקרקעין הנתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה), ולאור מכירת הדירות
6 במחיר שוק. עוד נטען, כי כבר במהלך שנת 2013 נעשתה פניה למערערת והובהר לרואה
7 החשבון מטעמה, כי לא ניתן להותיר את סיווגה כמלכ"ר ומאז בחן המשיב את הנושא עד
8 לקבלת החלטתו הסופית.
9
- 10 52. לטענת המערערת, לו היה בידיה ידיעה או הבנה כי המשיב סובר שהיא בבחינת "עוסק", הרי
11 שהיא הייתה גובה את המע"מ מרוכשי הדירות ומעבירה אותו לידי המשיב. נטען אפוא, כי
12 נגרם למערערת נזק כתוצאה מחוסר האפשרות לגלגל את המע"מ על רוכשי הדירות. טענה זו
13 אינה מקבלת. הוכח כי מחירי המכירה של הדירות היו מחירי שוק, ואף למעלה מכך. על כן, לא
14 ניתן לקבל את הטענה כי היה ביכולתה של המערערת "לגלגל" את המע"מ על רוכשי הדירות,
15 דהיינו, ליקר את הדירות בסכום השווה לשיעור המע"מ. כאשר נמכרו הדירות על ידי
16 המערערת במחיר השוק, לא ניתן היה מבחינה כלכלית להוסיף למחיר המכירה 17% (כשיעור
17 המע"מ), תוספת שהייתה מייקרת את מחיר המכירה עד לרמה העולה ב- 20% על מחיר
18 השוק. מבחינה כלכלית, אינה סבור כי הייתה אפשרות למערערת לייקר את הדירות בשיעור
19 כה משמעותי, שכן לא סביר שהקונים הפוטנציאליים היו מסכימים לשלם עבור דירות
20 בפרויקט מחיר העולה בצורה משמעותית על מחיר השוק.
21
- 22 53. בע"ש (י-ם) 26/92 הליליס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (17.1.95), נקבע כי כאשר מדובר
23 בהחלטת שינוי סיווג לפי סעיף 58 לחוק מע"מ בעלת תוקף רטרואקטיבי, "צריך שיתקיימו
24 נימוקים מיוחדים לכך". בית המשפט הבחין באותו מקרה בין רישום המערערת כעוסק, על
25 פי בקשה להירשם כך, ללא בדיקה יסודית, לבין החלטת המשיב בשלב מאוחר יותר,
26 שהתקבלה לאחר בדיקה מעמיקה. בענייננו, רישום המערערת כמלכ"ר בשנת 2002 לא בוצע
27 על פי בקשתה, שהרי היא ביקשה להירשם כעוסק, וההחלטה בדבר רישומה כמלכ"ר
28 התקבלה לאחר בדיקה, כפי שיפורט להלן. בע"מ (ב"ש) 1530-03 עירית אשקלון נ' מנהל
29 המכס ומע"מ (25.9.16) נקבע, כי המערערת הוגדרה מלכתחילה כמלכ"ר, בעוד שמנהל מע"מ
30 מעולם לא נדרש לסיווגה. עוד נקבע, כי המשיב התוודע לראשונה למכירת המגרשים על ידי
31 המערערת רק בשלב מאוחר, אז נדרש לסיווגה באשר לאותן עסקאות והחליט כי יש לסווגה
32 כעוסק למן מכר המגרש הראשון. משום כך, סבר בית המשפט באותו עניין כי סיווג פעילות
33 מכירת המגרשים על ידי המערערת כפעילות עסקית, אינו סיווג רטרואקטיבי, אלא הצהרה
34 על מצב קיים, לפי סעיף 63 לחוק מע"מ. נקבע בפסק הדין, כי הכרעה בשאלה מתי יש להפעיל
35 את סמכות שינוי הסיווג כלפי העבר ומתי יש להימנע מכך, תלויה באינטרסים המתנגשים,
36 לרבות הנזקים שעלולים להיגרם כתוצאה מן ההחלטה. בית המשפט מנה שני נימוקים



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 הרלבנטיים לשאלת החלת החלטת שינוי הסיווג רטרואקטיבית: השיקול הראשון, נוגע
2 למידת מובהקות הסיווג החדש, קרי, עד כמה נפלה טעות בסיווג המקורי של הגוף או של
3 פעילותו. באותו בעניין, קבע בית המשפט העליון בע"א 1919/10 כי פעילות המערערת במכירת
4 המגרשים הייתה פעילות עסקית, בעלת היקפים כמותיים וכלכליים נרחבים, כאשר בפועל,
5 המגרשים נמכרו במחיר שוק הכולל מע"מ. השיקול השני, עניינו בשאלה האם מנהל מע"מ
6 נדרש בעבר לסיווגו של הגוף שנדון בפניו כעת (או לסיווגה של הפעילות הספציפית העומדת
7 לנגד עיניו בעת מתן ההחלטה) או שהמנהל מעולם לא נתן דעתו עליה, שאז צריך לסווג את
8 הפעילות באופן שקרוב למהותה הנכונה. ומכאן לענייננו. האם נודע למשיב אודות פעילותה
9 העסקית של המערערת רק בדיעבד? בתיעוד ממערכת שע"מ צוין, כי ביום 8.5.2001 נערכה
10 פגישה עם גב' ראטה והיא התבקשה להציג תכנית בניה, היתר בניה, חשבונות והסכם ליווי
11 של הבנק. ביום 12.5.2002 נרשם במערכת שע"מ כי "המלכ"ר רכש את השטח למטרת בניית
12 קרייה ומוסדות תורה, וכן לשכן זוגות צעירים אברכים. כיום בונה החברה דירות לאברכים.
13 מקורות המימון הינם בנק פאגי". במלים אחרות, המערערת לא הסתירה מן המשיב את אופי
14 פעילותה והמשיב ערך בדיקה בטרם דחה את בקשת המערערת להירשם כ"עוסק" ובטרם
15 קבע כי תירשם כמלכ"ר. מכל המקובץ עולה, מבחינת השיקולים הרלבנטיים שפורטו לעיל,
16 כי מידת מובהקות הסיווג החדש כעוסק, דומה למסקנת בית המשפט העליון בעניין עיריית
17 אשקלון בע"א 1919/10, אולם בענייננו, מנהל מע"מ נדרש בעבר לסיווג המערערת והפרטים
18 אודות פעילותה העסקית לא נודעו לו רק בדיעבד.
19
- 20 54. לעניין הנדון יש להביא בחשבון את הטעות בסיווג המקורי שנקבע על ידי המשיב. כזכור,
21 במהלך שנת 2001 פנתה המערערת, באמצעות גב' ראטה, למנהל מע"מ ירושלים, בבקשה
22 לרישום המערערת כ"עוסק". המשיב סרב לבקשה ורשם את המערערת כמלכ"ר. נציג המשיב,
23 אשר פאר, התייחס לעניין זה והעיד כדלקמן (עמ' 161-160 לפרוטוקול):
24
- 25 "ש: בוא תאשר לי בבקשה שעולה ממה שהראיתי לך עד עכשיו הייתה בחינה
26 מעמיקה של המשרד במשך שנה, בדקו מסמכים, ראו מסמכים וקיבלו אחרי זה
27 החלטה ולא כפי שכתבת בתצהיר שלך שהרישום נעשה על בסיס הצהרה ולא
28 נערכה בדיקה, שים לב מה אתה כותב בסעיף 72 לתצהיר שלך, לא על יסוד בדיקה
29 יסודית ומעמיקה, אלא... תגיד לי קודם כול שמה שכתבת בתצהיר לא נכון.
30 ת: מה שכתבתי בתצהיר נכון! אבל מה... העובדים האלה אני במקרה מכיר
31 אותם, אולי גם אתה מכיר אותם,
32 ש: נכון.
33 ת: זה עובדי גביה ואכיפה, פקידי רישום בלבד באותה תקופה, אין להם שום
34 מושג בסיווגים, אין להם שום יכולת בנושא הזה, הם פקידים שבאים מולם עם
35 מסמכים, מציגים להם את המסמכים וזה לא טוב, בוא נאמר ככה, מבחינת
36 המערכת כמערכת זה לא טוב מה שקרה פה אבל האם נעשתה פה בדיקה לעומק-



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 ממש לא! זה שאני הייתי צריך אחרי זה לבוא ולעשות תיקונים ואנחנו יושבים פה
2 בבית משפט ודנים בזה זה בגלל שלא נעשתה עבודה טובה."

3
4 גם אם ניתן לקבל את העמדה כי ההחלטה התקבלה על ידי "פקידים שאין להם שום מושג
5 בסיווגים" ויש קושי רב בקבלת תיזה זו, אין למשיב להלין אלא על עצמו. בוודאי שהמערערת
6 לא צריכה לשאת בתוצאות של החלטה שקיבל המשיב, אשר המשיב מאפיין אותה כיום
7 כהחלטה רשלנית. מי שצריך לשאת בתוצאות ההתנהלות הלקויה לטעמו של נציגו הוא
8 המשיב. הביקורת של המשיב לעניין סיווג המערערת החלה בחודש אפריל 2013 אולם רק
9 ביום 27.12.2017 נשלח למערערת מכתב מאת המשיב המודיע לה על כוונתו לשנות את הסיווג
10 ממלכ"ר לעוסק, תוך מתן הזדמנות להעביר את טענותיה בכתב בעניין זה. בנסיבות אלה, איני
11 סבור כי ראוי היה לקבוע תחולה ליום 1.1.2013 ובנסיבות המקרה יש מקום לקבוע כי שינוי
12 הסיווג של המערערת יחול ממועד קבלת ההחלטה, דהיינו מיום 11.7.2018 ואילך.

סוגיית ניכוי מס התשומות

15 55. לחילופי חילופין טענה המערערת, כי במידה ושינוי הסיווג יוחל רטרואקטיבית, הרי שיש
16 להתיר לה לנכות את כל מס התשומות שנבע לה מבניית הדירות, לרבות בניית מבני הציבור.
17 בהקשר אחרון זה נטען כי המערערת מחויבת מכוח ההסכמים עם הרוכשים לבנות את מבני
18 הציבור לשימושם והקמת מבני הציבור משמשת למעשה כתנאי לרכישת הדירות והדברים
19 כרוכים ושלובים זה בזה. נטען, כי אין נפקות להוראת סעיף 116(א) לחוק מע"מ, המגבילה
20 את האפשרות להאריך את מועד ניכוי מס התשומות לתקופה של 5 שנים. לטענת המערערת,
21 הגבלת ניכוי מס התשומות לתקופה של 5 שנים בלבד, אינה עולה בקנה אחד עם לשון הוראת
22 סעיף 116(א) לחוק ולא עם תכלית הוראת סעיף 40 לחוק.

24 56. לטענת המשיב, סעיף 116(א) לחוק מע"מ קובע מפורשות כי לא ניתן להאריך את המועד לניכוי
25 מס תשומות לפי סעיף 38(א) לחוק לתקופה העולה על 5 שנים. נטען, כי אין מקום להסתמך
26 בעניין זה על הוראת סעיף 40 לחוק מע"מ שכן הסעיף אינו חל בעניינה של המערערת. סעיף
27 40 הנ"ל מאפשר לעסק חדש בהקמה לנכות מס תשומות ששולם לפני רישומו של החייב
28 כעוסק, גם אם החשבונית אינה ערוכה על שמו ובתנאי שהתשומות נרכשו בשלבי הקמת
29 העסק ושימשו להקמתו. לטענת המשיב, אין מדובר בעסק בהקמה שכן המערערת הוקמה
30 לפני עשרות שנים ורכשה את המקרקעין כבר בשנות ה-60 ומכאן שסעיף 40 לחוק אינו חל
31 בעניינה.

33 57. סעיף 116(א) לחוק מע"מ קובע כי המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק ובלבד שלא
34 יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על 5 שנים. במקרה זה,
35 נקבע כאמור כי תוקף ההחלטה לשינוי סיווגה של המערערת ממלכ"ר לעוסק הינו מיום
36 17.8.2018. משמעות הדבר היא כי החל ממועד זה חייבת הייתה המערערת לשלם את המע"מ



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1 למשיב. סבורני כי זהו המועד הרלבנטי לצורך הפעלת הסמכות על פי סעיף 116(א) לחוק,
2 דהיינו, המנהל רשאי להאריך את המועד לניכוי מס תשומות לתקופה המתחילה 5 שנים קודם
3 לכן (ביום 11.7.2013), אך לא לתקופה העולה על 5 שנים מיום 11.7.2018.
4
- 5 58. סעיף 40א לחוק מע"מ עניינו במס תשומות של עסק בהקמה. נקבע בסעיף זה כי על אף האמור
6 בסעיפים 38 ו-40 לחוק, מס תשומות ששילם עוסק לפני רישומו כדין יהיה ניתן לניכוי בתנאי
7 שהוכח להנחת דעתו של המנהל שהתשומות נרכשו בשלבי הקמת העסק ושימשו להקמתו.
8 אין ספק שהסעיף איננו חל, על פי לשונו, על המערערת. דומה שגם המערערת אינה טוענת
9 אחרת. המערערת מסתמכת על תכלית הוראת סעיף 40א לחוק המאפשרת ניכוי מס תשומות
10 בשל רכישת נכסים המשמשים לפעילות כעוסק, אשר נרכשו עובר למועד תחילת הפעילות.
11 המערערת סבורה שהחלת (בדרך היקש) של תכלית הוראה זו, מוליכה למסקנה כי יש להתיר
12 לה ניכוי מס תשומות, מעבר לתקופת 5 שנים.
13
- 14 59. המערערת הסתמכה על עקרון ההקבלה, לפיו אין מקום לחייב במע"מ את תמורת המכירה,
15 ככל שלא יותר לעוסק ניכוי מס תשומות. הטענה היא כי אי הכרה בתשומות ששימשו לבניית
16 הדירות מנוגדת לעקרון ההקבלה, שהוא יסוד מיסודותינו של חוק מע"מ. יחד עם זאת, רשאי
17 המחוקק להגביל בחוק מע"מ את הזכות לנכות מס תשומות ובמקרה כזה יש לכבד את מצוות
18 המחוקק, אף כאשר יש בה משום כרסום בעקרון ההקבלה. לפיכך, אף אם ניתן דעתנו על
19 עקרון ההקבלה, איני סבור כי ניתן להתגבר על הוראת סעיף 116(א) לחוק המגבילה את
20 הארכת המועד לניכוי מס תשומות ל-5 שנים בלבד. משום כך, נקבע בזאת כי המערערת תוכל
21 לנכות את מס התשומות ובלבד שהניכוי יעשה בתוך 5 שנים מיום הוצאת החשבונית
22 הרלבנטית, החל מיום 11.7.2013 ואילך.
23
- 24 60. אשר לטענת המערערת כי יש להתיר לה בניכוי גם את מס התשומות הגלום בהקמת מבנה
25 הציבור, מדובר בסוגיה עתידית שכן המערערת טרם החלה בהקמתם של מבנים אלו. כאשר
26 תבקש המערערת לנכות מס תשומות בגין הקמת מבני הציבור, יידרש לכך המשיב ועל
27 החלטתו תהיה רשאית המערערת לערער. אין זה ראוי כי בית משפט זה יכריע בסוגיה
28 "עתידית" זו ויקדים את ההכרעה להחלטת המשיב, אשר טרם קבע את עמדתו, לאור העובדה
29 כי מדובר בהוצאות שטרם הוצאו על ידי המערערת.
30
- 31 הטענות הדיוניות
- 32 61. הטענה הראשונה מטעם המערערת בפן הדיוני מתייחסת לעובדה כי הגב' גלינדוס לא הובאה
33 לעדות ונציג המשיב בהליך זה שהעיד מטעמו, היה אשר פאר. בפסיקה נקבע כי אין הכרח
34 להעיד את בעל התפקיד שנתן את ההחלטה הנדונה בערעור וניתן להעיד גם עד אחר מטעם
35 המשיב. כך, למשל, נקבע בע"מ (ת"א) 1015/02 יוסף שירי נ' פקיד שומה כפר סבא
36 (3.9.2012), פסקה 6:



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

- 1
2 "למעלה מן הצורך אוסיף, כי לא מצאתי ממש בטענת המערער לפיה אין ליתן
3 משקל לעדותו של מר קרמר נוכח העובדה שהוא באופן אישי לא ערך את
4 השומות. כך, גם איני מוצא ממש בטענת המערער לפיה יש לזקוף לחובת המשיב
5 את העובדה שלא העיד את עורכי השומות. אם וככל שסבור היה המערער או בא
6 כוחו שיש מקום לזמן את עורכי השומות היה עליו להגיש בקשה מתאימה וזו
7 הייתה נשקלת. משלא עשו כן, די לי בעדותו של מר קרמר כמפורט לעיל. עדותו
8 של מר קרמר הייתה מקיפה ויסודית, נשענת על הכרת עובדות התיק
9 והשיקולים בקביעת השומה הובהרו באופן נהיר. אין הכרח ברגיל לזמן דווקא
10 את מי שערך את השומה הגם שזו האפשרות העדיפה, שהרי מטבע הדברים
11 ישנה תחלופה ותנועת כוח אדם אצל משרדי השומה ממועד עריכת השומה ועד
12 מועד העדות בקשר אליה והדברים ידועים. יש והתיק "מדבר" את כל שדרוש
13 בפרט כשהדברים מוצגים בידי מי שמצוי בפרטי התיק ותחום העיסוק."
14
15 העד אשר פאר היה מעורב בביקורת שהחלה בשנת 2013 לעניין סיווג המערערת. מנספח 5
16 לתצהירו של פאר, עולה כי הוא היה רכז בעת שהוחלט בחודש אפריל 2013 לפתוח בביקורת.
17 כמו כן, התנהלו בינו לבין נציג המערערת שיחות במסגרתן הובהר על ידו לרו"ח שטלבר כי
18 לא ניתן להותיר את המערערת בסיווג מלכ"ר (סעיף 12 לתצהירו). גם בענייננו ניתן לומר כי
19 התיק "מדבר", ומונחים לפני בית המשפט המסמכים הרלבנטיים, כגון מכתבה מיום
20 27.12.2017 של גלינדוס למשרד רואי החשבון של המערערת ביחס לבדיקת אופי פעילותה,
21 עליו התבקשה המערערת להגיב ולהבהיר את טענותיה וכן, מכתב החלטתה מיום 11.7.2018.
22 המערערת לא ביקשה לזמן לעדות את הגב' גלינדוס ואיני סבור כי יש בעובדה שהיא לא העידה
23 כדי להביא לקבלת טענות המערערת, הן לאור המסמכים שבתיק והן לאור עדותו של פאר,
24 שהיה מעורב בשלבי הביקורת וגילה בקיאות בפרטי התיק.
25
26 62. הטענה השנייה מטעם המערערת נוגעת להצגת ראיות וטיעונים שלא מצאו את ביטויים
27 בהחלטת גלינדוס מיום 11.7.2018. לטענת המערערת, ניתן להציג בערעור רק ראיות עליהן
28 התבססה החלטת המשיב עליה הוגש הערעור. כתמיכה בטענה זו הסתמכה המערערת על ע"א
29 5709/95 יעקב בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים (7.9.98), שם נקבע כי חיוני שבפני
30 בית המשפט הבוחן את ההחלטה המנהלית תעמוד אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני רשות
31 המס, שאם לא כן, פירוש הדבר למדר את בית המשפט מחלק מן החומר אשר עשוי להיות
32 רלבנטי וחשוב להכרעה, כאשר עלולה בשל כך להיפרש בפני בית המשפט תמונה מקוטעת.
33 נקבע שם כי בדרך זו עלולה להתקבל תוצאה אשר אינה מגשימה באופן מלא את התכלית של
34 גביית מס אמת. בענייננו אין מדובר בחשש של מידור בית המשפט מן החומר שעמד בפני
35 המשיב בעת קבלת החלטתו, אלא בהגשת ראיות נוספות, הרלוונטיות לעניין, אשר יש בהן
36 כדי לתרום לתוצאה שתגשים את התכלית של גביית מס אמת. משום כך, אינני סבור כי יש



בית המשפט המחוזי בירושלים

22 נובמבר 2023

ע"מ 18-08-23407 שומרי אמונים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים

1 להתעלם מהראיות שהציג המשיב ואין לקבל את הטענה כי מדובר בהרחבת חזית אסורה.
2 לעניין הטענה בדבר הרחבת חזית יצוין ראשית, גם המערערת הגישה במסגרת הליך ההוכחות
3 מוצגים שלא הוגשו בהליך המנהלי ולא עמדו בפני המשיב במועד קבלת ההחלטה. הכוונה
4 למוצגים מע/1 (דין וחשבון על ההכנסות ליום 31.12.2018) ומע/2 (דין וחשבון על ההכנסות
5 ליום 31.12.2019). מדוע יש להתיר למערערת להסתמך על מוצגים אלה, אך לאסור זאת על
6 המשיב. שנית, המשיב רשאי לעלות טענות ואף להגיש מסמכים בתגובה לטענות המועלות על
7 ידי הנישום בהליך המשפטי (ע"א 1124/03 גני עופר בנייה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל
8 אביב 24.1.2005), פסקה 15). כך למשל, בליבת הערעור, מצוי פרויקט הבנייה גירוסלם סקיי,
9 אליו התייחסו עדי המערערת וביחס אליו הוצגו מסמכים רבים מטעמה. האם יש מקום למנוע
10 מן המשיב להציג פרסומים מטעם המערערת הנוגעים לפרויקט זה, כאשר מטרת ההליך הינה
11 להגיע לגביית מס אמת? בוודאי שאין כאן "הרחבת חזית אסורה", לאור עמדת המשיב, כפי
12 שבאה לידי ביטוי במכתביה של גלינדוס מיום 27.12.2017 ומיום 11.7.2018 ובכתב התשובה
13 שהוגש מטעם המשיב בהליך זה.
14
15

סוף דבר

16 63. לאור כל האמור לעיל, הערעור מתקבל באופן חלקי, במובן זה כי עמדת המשיב בדבר שינוי
17 סיווגה של המערערת ממלכ"ר לעוסק מורשה מתקבלת, אולם תוקפה של החלטת השינוי
18 יהיה ממועד קבלת ההחלטה (11.7.18) ואילך, ולא רטרואקטיבית מיום 1.1.2013.
19

20 64. לאור התוצאה, לפיה התקבלה טענתו המהותית של המשיב, אך לא במלואה כאמור לעיל, יש
21 מקום לחייב את המערערת בהוצאות על הצד הנמוך. על המערערת לשלם למשיב הוצאות
22 ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 20,000 ₪, אשר ישולם תוך 45 ימים מהיום. לאחר מועד זה,
23 יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.
24

25 **המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

26
27 ניתן לפרסם את פסק הדין.

28
29 ניתן היום, ט' כסלו תשפ"ד, 22 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.
30

אביגדור דורות, שופט

31