



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת: סנטר המושבה 975 בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

נ-ג-ד

המשיבים: 1. מנהל מס ערך מוסף ירושלים
2. מנהל מס ערך מוסף טבריה
ע"י ב"כ עו"ד צחק נצר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

פסק'דין

3

4

5 לפני ערעור – לפי סעיף 64(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"; החוק") – על
6 החלטת מנהל מס ערך מוסף – טבריה, בגדרה נדחתה בקשתה של המערערת לרישומה כעוסק מורשה,
7 בטרם קיומה של פעילות עסקית (להלן: "עסק בהקמה"), בהתאם לסעיף 52(ב) לחוק.

8

רקע בתמצית

9 1. המחלוקת בין הצדדים בערעור זה הינה – האם על בית משפט להתערב בהחלטת מנהל מע"מ
10 טבריה שלא להכיר במערערת כמפעילה של עסק בהקמה.

11

12 2. ביום 15 בנובמבר 2022 התאגדה המערערת כחברה בע"מ, והונפקה לה תעודת התאגדות
13 מרשם התאגידים; באותו מועד, נרשמה גם חברת סנטר המושבה בע"מ [ח.פ. 516707221]
14 (להלן: "חברה 221"). מענן הרשום, של המערערת וחברה 221, הוא רחוב שמגר 10 בירושלים,
15 שם מצויה הנהלת החברה. שתי החברות הנ"ל מוחזקות על ידי בעל מניות יחידי היא- חברת
16 אבא א.ב. אחזקות נדל"ן בע"מ [ח.פ. 515342269] (להלן: "חברת אבא").

17

18

19 3. חברת אבא מוחזקת על ידי בעל המניות היחיד מר אליהו ברנד (להלן: "ברנד"). בבעלות ברנד
20 (חלקן בשרשור) כ-15 חברות נוספות, הפועלות בתחום הנדל"ן המניב – קרי, רכישת מקרקעין
21 בנויים (חלקם ברמת מעטפת) והפיכתם למבני מסחר ומגורים המניבים תשואה על ההשקעה.

22

23 4. המערערת וחברה 221 רכשו זכויות מקרקעין במסגרת פרויקט נדל"ן בעיר טבריה (להלן:
24 "הפרויקט"), מהיזם – חברת קליימן שמגר יזמות ובניה בע"מ (להלן: "היזם"); חברה 221
25 רכשה מהיזם אופציה ביחס למחצית מהזכויות העתידיות בשטחים מסחריים של הפרויקט,



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

ואילו המערערת רכשה מהיזם אופציה לרכישת המחצית השנייה של השטחים המסחריים
בפרויקט; המחצית השנייה לעיל – מטעמי מימון – נרכשה כאופציה בלתי סחירה; בשני
החוזים (הנפרדים) של חברה 221 והמערערת, העסקה מותנית בתנאים מתלים – שהמרכזי
שבהם הוא: כי יינתן אישור תכנוני לפרויקט, או אז החוזה יחייב את המערערת וחברה 221.
5. עיקרי הסכם האופציה, הרלוונטיים לענייננו, הם כדלהלן;
א. ביום 16 בנובמבר 2022, חתמו חברה 221 והיזם על 'חוזה מכר שטח מסחרי מגרשים
611-617' (להלן: **"חוזה הרכישה"**); בחוזה הרכישה הוגדר השטח המסחרי:
מגרשים 611-617, הידועים כגוש: 15053, חלק מחלקה 26 (להלן: **"השטח
המסחרי"**); הממכר: **'מחצית (50%) בלתי מסוימת מהשטח המסחרי כהגדרתו
לעיל'**.
ב. במועד הנ"ל – ביום 16 בנובמבר 2022 – חתמה המערערת עם היזם על הסכם
אופציה-מותקל בתנאים מתלים (להלן ולעיל: **"הסכם האופציה"**); הממכר:
**'המחצית (50%) הבלתי מסוימת בשטח המסחרי וכהגדרת מונח הממכר בחוזה
הרכישה'**; ממכר האופציה: **'המחצית (50%) השנייה של השטח המסחרי,
וכהגדרת מונח הממכר בחוזה מכר האופציה'**; האופציה: **'זכות בלתי סחירה
שתוקנה לקונה לרכישת ממכר האופציה כהגדרתו לעיל'**; תנאים מתלים: **'כלל
התנאים המתלים לפי חוזה מכר האופציה לקיומו'**.
ג. תקופת האופציה: נקבעה בסעיף 2 להסכם האופציה כך – **"האופציה תהיה ניתנת
למימוש עד 30 (שלושים) ימים מהמועד בו ניתנה למקבל האופציה הודעת נותן
האופציה בכתב כאמור בסעיף 2.3 להלן"**.
ד. בסעיף 5 להסכם האופציה הצדדים פירטו את תנאי האופציה ותקופתה; תקופת
האופציה (בהתאם לאמור בסעיף 2 לעיל) היא: **"נותן האופציה ישלח למקבל
האופציה הודעה בכתב, בדבר היותו של ממכר האופציה בנוי בהתאם למפרט
ולתוכניות ומוכן למסירה, ובה יציין מועד שלא יהיה מוקדם מ-60 (שישים) ימים
ממשלוח ההודעה ויזמינו לקבל במועד זה את ממכר האופציה לרשותו (...)"** (ס' 5.3).
– יוצא אפוא, כי מועד פקיעת האופציה הוא: 30 יום מההשלמה של הבנייה
(פרוטוקול עמ' 4, שו' 15); עוד הוסכם בין הצדדים (ס' 5.8) כי הפרת הוראה מהוראות
סעיף 5 (על תתי סעיפיו) מהווים 'הפרה יסודית' של הסכם האופציה.
ה. בסעיף 6, להסכם האופציה, הוסכם בין הצדדים על התנאים המתלים לאופציה. בין
היתר, פורט כי התנאים המתלים הינם כאמור בנספח ט' לחוזה הרכישה, כן הוסכם
(ס' 6.2), בין הצדדים, כי ככל ו: **'לא התקיימו התנאים המתלים והקונה ביטל את
חוזה רכישת הממכר יפקע גם תוקפו של חוזה האופציה זה'**.
ו. בסעיף 7, להסכם האופציה, הוסכם בין הצדדים כי תמורת האופציה: הקונה
(המערערת) תשלם ליזם, עבור כל קבוצת מגרשים, סך של - 1,500,000 ₪ בתוספת



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

מע"מ, בשיעור 17%, וסך נוסף של 250,000 ₪, בתוספת מע"מ (כנ"ל), ובסה"כ
התמורה (ללא המע"מ): 1,750,000 ₪ עבור כל אחת מקבוצת המגרשים;

ז. במסגרת דיון ההוכחות, מיום 26.9.2024, הגיש ב"כ המערער 2 חשבוניות מס, מיום
21.11.2022, בסכום של 1,755,000 ₪ (כולל מע"מ) כל אחת מהן; חשבונית מספר 030
– עבור מגרשים 611-617; חשבונית מספר 031 – עבור מגרשים 618-619; מוצגים:
מע/1; מע/2; בהתאמה. היינו, תמורת כל אופציה שילמה המערער סך של:
1,500,000 ₪ (ללא רכיב המע"מ) ובסה"כ 3 מיליון ₪.

ח. יוצא אפוא כי משמעות הליך הערעור דנא היא, בדרישה להחזר של מס תשומות
בסכום כולל של 510,000 ₪;

ט. יוער, כי בהתאם להסכם האופציה, למעשה המערער לא השלימה (בהסכמת היזם)
את התמורה עבור רכישת האופציה, שכן לא שילמה את מלוא יתרת התשלום. היינו,
התשלום בהתאם לפעימה השנייה – טרם שולם.

6. ביום 4 בדצמבר 2022 הגישה המערער בקשה מקוונת לרישומה כעוסק לפי חוק מע"מ (גם
חברה 221 הגישה באותו מועד בקשה דומה). אולם, בקשת המערער לא התקבלה;
המערער ציינה, בכתב הערעור, כי כמה ניסיונות להגיש את הבקשה נדחו מסיבות טכניות
או הוחזרו כ"טיוטה", שמשמעותה כי הבקשה כלל לא הוגשה. ברם, המשיב 2 הסכים לרשום
את חברה 221 כעוסק, אך בקשתה של המערער הוחזרה כטיוטה. עוד מוסיפה המערער
ומציינת את העובדה כי שתי חברות אחרות, של אותם בעלי מניות דכאן, בעלות חוזה לרכישת
אופציה לרכישת זכויות מקרקעין במגדל העמק, נרשמו – שתיהן – כעוסק לפי חוק מע"מ.

7. ביום 3 ביולי 2023, שלח המשיב, הודעה בדוא"ל (באמצעות הגב' זהבית מלכה, רו"ח), אל
המייצגת של המערער (גב' אילה פרוש, יועצת מס) כי: **"הצגת בפניי כי מדובר במודל עסקי
של רכישות אופציה ומימוש, אני לא רואה במקרה אחד בודד כמשהו שמשקף מודל עסקי."**
כן הוסיף המשיב כי, **"כרגע אין וודאות למימוש האופציה"** ועל כן, אין לרשום את המערער
כעוסק; עוד הבהיר המשיב, כי **"ככל ובעתיד החברה תממש את האופציה וניתן יהיה ללמוד
עסקאותיה החייבות במס ניתן יהיה לפנות בשנית."**

8. המייצגת של המערער השיבה במייל חוזר למשיב – בו ציינה כי המודל העסקי הקיים הוא
"קניית נכסי נדל"ן והפיכתם לפרויקטים למסחר ולמגורים המפיקים הכנסה חייבת" –
לתשובה זו צירפה המייצגת טבלה ובה מצוינים שמותיהן של 17 חברות שרכשו זכויות
במקרקעין, חלקן באמצעות מימוש אופציה. בתגובה, מיום 10 ביולי 2023, השיב המשיב – כי
**"בשלב זה מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, ככל והחברה תחליט למכור את
האופציה ניתן יהיה לדווח עליה במסגרת טופס עסקת אקראי. בשלב זה החברה אינה עונה
להגדרת עסק."**



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

9. המשיב לא שלח למערערת החלטה מנוקמת בהתאם לחוק; כאמור, כל השיח בין הצדדים היה באמצעות תכתובות בדואר אלקטרוני בלבד. המערערת הגישה ביום 13.11.2024 את הערעור דנא.

תמצית טענות הצדדים

טענות המערערת

10. ב"כ המערערת התייחס לשלוש טענות של המשיב, אשר לטענת המערערת הן טענות שגויות; כדלקמן:

א. ביחס לטענת המשיב כי עסקינן בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי (להלן: "עסקת אקראי"); טענה המערערת כי עסקת אקראי חלה על מכירת 'טובין' (או מתן שירות) באקראי וכי האופציה איננה טובין והיא אינה סחירה כלל, כך שלא יכולה להיות עסקה במסגרתה תמכר האופציה לצד שלישי.

ב. ביחס לטענה לפיה, בשלב זה החברה אינה עונה להגדרת עוסק; טענה המערערת כי סעיף 52(ב) לחוק מסדיר הלכה ולמעשה 'עסק בהקמה', שיוכל להירשם כעוסק כבר בשלב ההקמה.

11. כן טענה המערערת כי, החזרת הבקשה המקוונת (שהוגשה על פי הוראות הביצוע – ה.ב. מס"ה 10/2019) כטייטה, לא נעשתה משיקולים ענייניים בהתאם להוראות החוק, אלא נעשתה במטרה למנוע החזר 'מס תשומות' במקרים בהם לא הוקם בפועל עסק, מכל סיבה שהיא. המערערת הטעימה כי פרקטיקה זו, הנוהגת אצל המשיב בתקופה עובר להגשת הבקשה, היא בעטיה של הקביעה המשפטית בעניין דומסטרוי (שיורחב אודותיו לקמן), לפיה גם כאשר לא הוקם עסק לבסוף, פטור העוסק מלהשיב את מס התשומות.

12. המערערת הדגישה כי סירוב המשיב לרושמה כעוסק פוגע בחופש העיסוק שלה, ובפרט עת נטל ההוכחה כי היא אכן בעלת עסק בהקמה, אינו ברף הגבוה. לצורך כך, ציטטה את שנאמר בעניין ע"ש (מחוזי באר שבע) 2445/98 אחים הואשלה בע"מ נ' מדינת ישראל מנהל מכס ומע"מ באר שבע (9.3.1999) – לאמור: "תנאי זה, שלעצמו, אמנם אינו מטיל על המבקש להירשם כעוסק, חובת הוכחה חמורה. ברגיל, די יהיה במתן הצהרה מפי המבקש על כוונותיו להקים עסק, כדי להרים את הנטל הזה."

13. על כן, לטענת המערערת, לאור כנות החברה, חתימה על חוזה אופציה, התמורה שעלותה כ- 3 מיליון ₪, מודל עסקי שנעשה באמצעות מעל 10 חברות נוספות. וכן העובדה כי המשיב אכן



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

רשם כעוסק את חברה 221 – בטרם שילמה תמורה עבור הזכויות שרכשה, הרי שאין מניעה
לרשום גם את המערערת כעוסק, אף שהיא בשלב ההקמה, כהוראת סעיף 52(ב) לחוק.

טענות המשיב

14. מנגד, המשיב טען כי לא הונחה דעתו כי עסקינן בעסק בהקמה שכן האופציה נרכשה תמורת
סך של 3 מיליון ₪ ואילו השווי הכולל של המקרקעין הוא כ- 60 מיליון ₪.

15. המשיב טען כי אין לקבל את טענת המערערת לפיה היא מחויבת לרכוש את המקרקעין, שאם
לא כן תאבד את כספה (התמורה ששולמה עבור האופציה) – זאת מפני שלכך נועדה אופציה
(רכישת נכס עתידי במועד מימוש) – האם לממשה או לא, בהתאם לכדאיות הכלכלית ועל כן
קיימת אפשרות כי האופציה לא תמומש ותפקע מאליה.

16. כן הבהיר המשיב כי, בעת מימוש האופציה ניתן יהיה לבחון את האפשרות לרשום את
המערערת כעוסק במע"מ. כמו כן, נטען כי, אם המערערת אכן תקים עסק, היא תוכל לפעול
בהתאם לסעיף 40א לחוק מע"מ, שעל פי תנאיו קיימת אפשרות של קיזוז תשומות שהוצאו
עובר לשלב רישום העסק.

17. המשיב הבהיר כי עמדתו באופן עקרוני הינה כי אופציה במקרקעין אינה עולה כדי עסק
בהקמה, ועל כן אין לרשום את המערערת כעסק בהקמה. לגופם של דברים טען המשיב
כדלהלן, בתמצית:

- א. סעיף 52(ב) לחוק אינו מחייב את המנהל לרשום עוסק, אלא מדובר ברשות;
- ב. המנהל מהווה (כעין) 'שומר-סף', על מנת למנוע "פרצה" שבה חברה שלא מקיימת
עסק תהנה, שלא כדין, מהטבות חוק מס ערך מוסף (החזר מס תשומות);
- ג. נטל ההוכחה כי עסקינן בעסק בהקמה מוטל על כתפי המבקש להירשם כעוסק;
- ד. לפיכך, משילובם של היות המנהל 'שומר סף' ולכך כי 'נטל ההוכחה' מוטל על מבקש
הרישום כעוסק, נובע כי 'שיקול דעתו' הסטוטורי של המנהל – מכוח הוראות סעיף
52(ב) – מחייב כי העוסק נדרש להוכיח כי מדובר בעסק בהקמה 'להנחת דעתו של
המנהל' – שיקול הדעת אינו בכדי, וכאמור לעיל;
- ה. פרשנות הדיבר 'עסק' תואמת את הפרשנות בפקודת מס הכנסה (המשיב ציין לע"א
111/83), וכי יש להתחשב גם בכך שמדובר בתחזית בלבד להקמת עסק ולא עסק
שהוקם אך נמצא בשלבי הקמתו (המשיב ציין לע"ש (מחוזי חי') 96-256).
- ו. בפסיקה גובשו מבחני עזר (המשיב ציין כי לדעתו הם אינם מהווים רשימה סגורה) –
וכי המערערת אינה עומדת באותם מבחני עזר – כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

- 1 מבחן טיב (אופי) הנכס: מלמד, לטענת המשיב, כי – מעת שמדובר באופציה לא
- 2 סחירה בעלת תנאי מתלה, עסקינן באופציה שאין וודאות למימושה; מכאן שאין
- 3 לפנינו נכס או שירות כהגדרתו בחוק מע"מ.
- 4 מבחן ההיקף הכספי: כנ"ל היחס הכספי בין שווי מקרקעין של כ-60 מיליון ₪ לבין
- 5 התמורה בגין האופציה של 3 מיליון ₪ – עלות של כ-5% מהסכום הכולל – מעיד כי
- 6 עסקינן בתכנון עסקי או בהצהרת כוונות ולא בעסק חי בהקמה.
- 7 מבחן מומחיות ובקיאיות העוסק: המשיב לא התייחס למבחן זה; אך דומה כי מבחן
- 8 זה מתקיים אצל המערערת שכן התרשמותי היא כי בעל המניות- מר אלי ברנד, מצוי
- 9 עמוק בנבכי שוק הנדל"ן.
- 10 מבחן תקופת ההחזקה בנכס: קיימת אי וודאות באשר למימוש האופציה.
- 11 מבחן תדירות העסקאות: לא בוצעו עסקאות, מעבר לרכישת אופציה, שלדעת המשיב
- 12 אינה מהווה עסקה אלא לכל היותר 'טובין'.
- 13 מבחן הנסיבות (המיוחדות של העסקה): עסקינן בעסקה של אופציה בלבד, וככזה
- 14 היא מהווה 'זכות אובליגטורית לרכוש קרקע בעתיד'; זכות ערטילאית זו אינה
- 15 שקולה לרכישת הקרקע בפועל, ועל כן רק לאחר מימוש האופציה, העסק יוכל לקום.
- 16 לפיכך, לטענת המשיב, האופציה בנסיבות העניין אינה סחירה, ובשל כך לא ניתן
- 17 להפיק ממנה ערך כלכלי מסחרי. עוד הוסיף המשיב, כי עסקינן בשלב של טרם עסק
- 18 בהקמה, ולא בעסק בהקמה.
- 19 מבחן ארגון הפעילות: בחברה (המערערת) אין עובדים, אין משרדים משל עצמה, היא
- 20 רשומה במשרדי הקבוצה -דבר המצביע על העדר עסק בהקמה.
- 21 מבחן מקור הכספים: המשיב לא התייחס למבחן המימון; בהתאם להצהרת העד
- 22 מטעם המערערת – בעל המניות בה מר אלי ברנד – הוא המממן של העסקה כפי
- 23 שמימון פרויקטים אחרים.
- 24 לדעת המשיב, המבחנים אינן מהווים רשימה סגורה, וכי אף אחד מהמבחנים לעיל
- 25 אינו מובהק; וכי יש לראות את המכלול על מנת להגיע למסקנה הראויה, המשיב ציין
- 26 לעניין אלמור (ע"א 111/83).
- 27 18. **לסיכום**; לטענת המשיב, לאור הנסיבות, ובראי מבחני העזר, הרי שהמערערת לא הרימה את
- 28 נטל ההוכחה כי עסקינן בעסק בהקמה. לפיכך, לטענת המשיב, אין המערערת זכאית
- 29 לרישומה כעוסק; כן צוין כי פתוחה לפני המערערת הדרך, וכאמור לעיל, להירשם בעתיד



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

1 כעוסק ולקזז את התשומות לאחר רישומה כעוסק. יוצא אפוא, לטענת המשיב, כי המערערת
2 אינה נפגעת מאי רישומה כעוסק במועד בו חפצה היא להירשם.

המסגרת הדיונית

דיון מקדמי

3
4
5
6 19. ביום 13.3.2024 התקיים דיון מקדמי, במסגרתו הבהיר המשיב כי התייחסותו לאופציה היא
7 לא כנכס נדל"ן אלא כטובין, ויש לבוחנה במבחן סיווג ההכנסה, רוצה לומר: האם היא הכנסה
8 פירותית או הכנסה הונית; עוד הבהיר, לדעתו, כי סעיף 52(ב) מעניק שיקול דעת רחב למנהל;
9 וכי המנהל הינו 'שומר סף' של הקופה הציבורית, בכדי למנוע מגורמים שלא יבשילו לכדי
10 עסק ליהנות מהחזר מס תשומות, ועל כן לדעת המשיב, סעיף 40 מסדיר את המצב של עסק
11 בהקמה. המערערת הבהירה כי שיקול הדעת העסקי שלה ברכישת האופציה היה בשל הצורך
12 לגייס שותף להשקעה, ועל כן, הייתה צריכה תקופת זמן לגייס משקיע לפיכך הוסכם בינה
13 לבין היזם על רכישת אופציה ביחס למחצית השטחים המסחריים בפרויקט.

14
15 20. כן חידדה המערערת את טענתה לפיה יש אלמנט של 'תום לב' שצריך להכריע האם לרשום או
16 לא לרשום עוסק, וכי לאלמנט זה מתקשר לזכות לחופש העיסוק. בהקשר לכך ציין ב"כ
17 המערערת את הנאמר בפסק הדין בעניין ע"מ (מחוזי – ב"ש) 28956-11-20 באר החיים בע"מ
18 נ' מנהל מס ערך מוסף אשדוד, פסקה 17 (18.11.2020) לפיו, נקודת המוצא היא כי:
19 "ההוראות המסמיכות את המנהל למנוע רישום כעוסק מלכתחילה, או לבטל רישום של
20 עוסק שנרשם זה מכבר, מתפרשות בשים לב לזכות העיסוק המעוגנת בחוק יסוד: חופש
21 העיסוק, הקובע כי "כל אזרח או תושב של המדינה זכאי לעסוק בכל עיסוק, מקצוע או
22 משלח יד". בהלכה הפסוקה נקבע כי הוראות הסעיפים האמורים הן מידתיות, והן נועדו
23 לתכלית ראויה, שהיא הסדרת רישום העוסקים לתועלת הכלל, לשם הבטחת גביית מס
24 אמת (...). ממילא, לטענת ב"כ המערערת, המשיב לא השיב לטענה לפגיעה בחופש העיסוק
25 של המערערת בסירובו לרשמה כעסק בהקמה.

קדם משפט

26
27
28 21. ביום 11.7.2024 התקיים קדם משפט, במסגרתו הוצע כי בעל המניות במערערת (מר אלי ברנד)
29 ימציא ערבות ככל ובסופו של יום לא יוקם העסק. נתתי שהות למשיב להשיב על הצעה לעיל
30 – אך המשיב בתגובתו (מיום 8.8.2024) השיב בשלילה להצעה.

31
32 22. אציין עוד, כי המערערת הגישה בקשה לעיכוב החלטת המשיב- למעשה לרישומה כעוסק בצו
33 ביניים – אך זו נדחתה על ידי. אף בקשת רשות ערעור על החלטתי לעיל, בבית המשפט העליון,



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

נדחתה (רע"א 1400/24 מיום 11.4.2024). לאור האמור, עד למועד מתן פסק דין זה, המערערת אינה רשומה כ'עוסק' וממילא מס התשומות לא הושב לה.

דיון הוכחות

23. ביום 26 בספטמבר 2024 התקיים דיון הוכחות; מטעם המערערת העיד בעל המניות והדירקטור היחיד בה – מר אלי ברנד; מטעם המשיב העידה סגנית מנהל מס ערך מוסף טבריה – גב' זהבית מלכה, ר"ח; התרשמותי מהעד מטעם המערערת כי דבריו כנים וכי כנות הקמת העסק הייתה אמיתית ובהתאם לשיקול הדעת העסקי שלו. התרשמותי מהעדה מטעם המשיב כי זו פירטה טעמים חדשים לסירוב הרישום ולכך אתייחס להלן בפסקה 49.

24. במהלך החקירה הנגדית נשאל ברנד, ע"י ב"כ המשיב מדוע – אם כטענתו כי לחברה יש מצוקה תזרימית של מזומן – לא הלווה לחברה (למערערת) הלוואת בעלים עד לרישום החברה והשבת כספי מס התשומות. לטעמי, השיח לא היה במקום – בפרט שמדובר בשתי ישויות משפטיות נפרדות, וכי ברנד אינו חייב למע"מ את מס התשומות ואף אינו חייב להלוות לחברה, משיקולים עסקיים שלו.

25. הצדדים סיכמו טענותיהם בכתב, ובשלה העת להכריע בערעור דנן. כדלהלן;

דיון והכרעה

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

27. כזכור, טענת המערערת היא כי יש לרשום אותה כעוסק משום שאין היא נדרשת להצביע על פעילות עסקית נוספת, מעבר לרכישת אופציה. לטענת המערערת, אין היא חבה בהחזרת מס תשומות ככל והאופציה לא תצא אל הפועל.

28. מנגד, לטענת המשיב, נטען כי רכישת האופציה אינה מקימה חובה לרושמה כעוסק משום שרכישת אופציה לבדה אינה מהווה 'עסק בהקמה'; ועל כן, בידי המערערת להמתין עד למימוש האופציה, וכשזו תמומש- או אז, תוכל להירשם כ'עוסק' ולדרוש ניכוי תשומות בגין רכישת האופציה בהתאם לאמור בסעיף 40 לחוק.

29. נוכל ללמוד מטענות הצדדים (ומן המובאות מהחוק והפסיקה) כי עניין לנו בשלוש נקודות מרכזיות, ובהן סבורני כי יש למקד את הדיון והכרעה בין הצדדים – כדלהלן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

- א. שיקול דעת המנהל ('להנחת דעתו של המנהל'): האם המנהל הינו שומר-סף, כטענת המשיב, וממילא אמון הוא על הקופה הציבורית, בכך – כלשונו של המשיב – שעליו להפעיל שיקול דעת רחב, זאת בכדי למנוע 'היווצרותה של "פרצה", שבה חברה שלא מקיימת עסק ואף לא עתידה להקים עסק, תהנה, שלא כדין, מהטבות חוק מס ערך מוסף';
- ב. עסק בהקמה מהו?: המשיב טען, כטענה משפטית חלופית, כי עוסק הטוען לעסק בהקמה עליו נטל ההוכחה כי עומד הוא במבחני העזר שנקבעו בפסיקה כי אכן עסקינן בעסק בהקמה;
- ג. חופש העיסוק – הזכות להירשם כעוסק: זו טענה מרכזית אצל המערערת לפיה, הן מכוח חוק יסוד: חופש העיסוק והן מכוח הפסיקה (בעיקר בעניין דומסטרוי) לכל אדם המקים עסק יש זכות להירשם כעוסק לפי חוק מע"מ, ואין למנוע זאת אלא בנסיבות מיוחדות, בצמצום ובמשורה.
- שיקול דעת המנהל (שומר הסף)
30. פרק י' לחוק, עוסק ברישום. נפתח תחילה בסעיף הראשון לפרק זה (למען הסדר אצטט את מלוא הסעיף), היא הוראת סעיף 52 הרלוונטית לעניינו – המורה בזו הלשון [ההדגשות אינן במקור – א"ד]:
- 52. חובת רישום**
- (א) עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו.
- (ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר וענין כדין עוסק.
- (ג) המנהל רשאי שלא לרשום עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אם יש לו יסוד סביר לחשוש שהוא יעסוק בפעולות בלתי חוקיות.
- (ד) המנהל רשאי לדרוש ערובות להנחת דעתו מאדם המבקש להירשם כעוסק, כמלכ"ר או כמוסד כספי, לפי הענין, כתנאי לרישומו כאמור, אם הורשע אותו אדם בחמש השנים שלפני המועד שבו הגיש בקשה לרישום לפי סעיף זה בפסק דין חלוט בעבירה לפי סעיפים 117(א), (3), (5) או (6), ולא שילם את חוב המס נושא כתב האישום, או שהורשע בפסק דין חלוט בעבירה לפי סעיף 117(ב)..."
31. מלשון סעיף 52 אנו למדים כדלהלן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

- 1 א. עוסק- חייב ברישום (ס"ק א); ברע"א 8901/20 רון בן דוד נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים,
2 פסקה 13 (28.6.2021) (להלן: "עניין רון בן דוד"), נקבע כי: "מכל מקום, נדמה כי מועד
3 הרישום לא יכול לחול לפני שבוצעה העסקה הראשונה או שניתן שירות במהלך עסקו של
4 חייב, (...)."; יוצא אפוא כי: "המשמעות לענייננו היא כי חובת החייב ברישום לא יכולה
5 לקום לפני שמתקיימים שני תנאים, אשר הופכים חייב ל"עוסק": הראשון הוא מכירה של
6 נכס (או נתינת שירות); והשני, כי מכירה זו נעשית במהלך עסקיו של המוכר (ככל שהוא
7 אינו מלכ"ר או מוסד כספי)" [עניין רון בן דוד; שם].
- 8 ב. 'עסק בהקמה' ראוי (הזכות ניתנה לעוסק – אדם המבקש את הרישום) להירשם כעוסק; אך
9 מוטל על מבקש הרישום, במצב של 'עסק בהקמה', נטל ההוכחה כי העסק בהקמה; רף
10 ההוכחה הנדרש הוא- ל'הנחת דעתו של המנהל' (ס"ק ב); בפסיקה בואר כי: "מי שנמצא רק
11 בשלבי הקמת עסק, אך טרם מכר נכס או נתן שירות, ראוי להירשם כ"עוסק" אצל המנהל,
12 בנסיבות המתאימות, אם כי הוא (המנהל – א"ד) אינו מחויב לעשות כן (ראו גם: נמדר,
13 בעמודים 728-729). ציון כי אף עוסק שנרשם ברשות כאמור, צריך לציין לפני מנהל מע"מ
14 את "התאריך המשוער שבו יתחיל למכור נכסים או לתת שירותים" (ראו: תקנה 3 לתקנות
15 הרישום)". [עניין רון בן דוד; שם].
- 16 ג. למנהל סמכות שלא לרשום עוסק, אם יש לו 'יסוד' לחשוש כי העוסק יעסוק בפעולה בלתי
17 חוקית (ס"ק ג);
- 18 ד. למנהל סמכות שלא לרשום עוסק, שהורשע בפלילים בעבירות מס לפי סעיף 117, ושלא שילם
19 את חוב המס או הורשע בהתחמקות מתשלום מס, אלא אם יפקיד ערובה ל'הנחת דעתו של
20 המנהל' (ס"ק ד);
- 21 32. הנה כי כן, לא מצאנו אפוא, בסעיף 52 לחוק, הוראה המסמיכה את המנהל למנוע מעוסק את
22 רישומו, עקב חשש לאי השבת 'מס תשומות', ככול שבסופו של יום הקמת העסק לא צלחה.
- 23 33. אדרבה, בפסיקה התבאר כי סמכות המנהל הינה מצומצמת, בוודאי לא סמכות רחבה של 'שומר
24 סף'. לטעמי, ניתן לומר, כי הכלל- הוא חובת הרישום, והחריג- הוא סירוב הרישום; יפים לעניין
25 זה הדברים שנאמרו, בהקשר לסירוב המנהל לרשום עוסק מכוח הוראות סעיף 52(ג) לחוק, בע"מ
26 (מחוזי – ב"ש) 34136-05-10 אשר בוקובה נ' מנהל מס ערך מוסף אשדוד (1.2.2011) לאמור:
- 27 "בסעיף 52(א) נקבעה חובתו של "עוסק" (דהיינו "מי שמוכר נכס
28 או נותן שירות במהלך עסקיו" – כהגדרת סעיף 1) ברישום במע"מ.
- 29 לצד חובה זו – קמה לו זכותו עפ"י ס"ק 52(ב) להירשם כעוסק
30 במע"מ, וכלשון הסעיף: "52 (ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

1 המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק, ומשנרשם דינו
2 לכל דבר וענין כעוסק".

3 "רשותו" זו של העוסק (להירשם) מהווה מצידו השני של המטבע
4 את חובת הממונה לרושמו.

5 חובה זו מתבקשת מלשון הסעיף וכן מתוך העובדה הפשוטה כי
6 סירוב לרשום עוסק כמוהו כשלילת זכות היסוד שלו לחופש
7 העיסוק, זאת הואיל ועפ"י סעיף 52(א) – "עוסק, מלכ"ר ומוסד
8 כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו". המדובר כידוע
9 בחובה שהפרתה עלולה לעלות אפילו כדי עבירה פלילית עפ"י סע'
10 117(א) לחוק.

11 לאור זאת – סמכויותיו של הממונה שלא לרשום עוסק מכוח העילות
12 המפורטות בסעיפים 52(ג) ו- 52(ד) לחוק – תתפרשנה בצמצום
13 הנדרש והמתבקש לענין הפעלת סמכות מנהלית שתוצאותיה פגיעה
14 בזכות היסוד של חופש העיסוק."

15 34. לטעמי, אם סמכות המנהל ביחס לס"ק (ג) ו- (ד) של סעיף 52 מצומצמת, קל וחומר ביחס לסעיף
16 52(ב). אומנם, למנהל יש סמכות שלא לרשום, אך זאת תופעל בצמצום, ברף שמספיק להניח את
17 דעתו של המנהל. סבורני כי די בהצגת תשתית רצינית, כוונה אמיתית ומעשה המעידים על הקמת
18 עסק. על מבקש הרישום, לעמוד במבחני העזר או להצביע על עסק בהקמה בהוכיחו אקט עסקי
19 (מעשה או פעולה כלכלית), ובכך להניח דעתו של המנהל כי אכן לפניו עסק בהקמה.

20 35. על משמעות הדיבר "רשאי" מבחינת בעל הסמכות, עמד בית המשפט העליון בע"א 4892/91
21 שבתאי אשכנזי נ' כונס הנכסים הרשמי, מח(1) 45 (1993), לאמור:

22 "אף עליי מקובלים דברים אלה. על-כן, יש לפרש את המונח
23 "רשאי" על-פי התכלית החקיקתית של סעיף 94, כפי
24 שהפרשן מוצא אותה נכון לשעת הפרשנות. (...) המילה
25 "רשאי" סובלת בלשון העברית את שני הפירושים הנטענים,
26 אשר אחד מהם עלינו לבור לפרשנות סעיף 94 לחוק בתי
27 המשפט. המשמעות האחת הינה הסמכה גרידא לרשות, אך
28 הסמכה זו טיבה הוא – למעשה – חובה, בלא שיקול-דעת של
29 ממש. המשמעות האחרת היא מתן שיקול-דעת לגורם
30 המוסמך, כלומר: "רשאי, אך אינו חייב".

31 [ההדגשה אינה במקור – א"ד]



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

36. רלוונטיים לענייננו דברים שנאמרו בבג"ץ 2757/96 הילה אלראי נ' שר הפנים, נ(2) 18 (1996) -
 "צודקת העותרת כאשר היא טוענת כי יש נסיבות שבהן שיקול-דעת המוקנה לרשות מינהלית
 הופך חובה. בנסיבות כאלה אומר בית המשפט לעתים, כי "רשאי" משמעו "חייב". בפרט
 כאשר עסקינן בהפרת זכות יסוד, בענייננו 'חופש העיסוק' הרי "ידוע, חובה היא על כל רשות
 מינהלית להימנע מפגיעה בזכות יסוד, (...), אלא לתכלית ראויה ובמידה ראויה"; [בג"ץ
 2757/96].

37. כן השוו; רע"א 3811/96 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' משה ליברמן, נ(3) 191 (1996) "המונח רשאי
 המופיע בחקיקה סובל פירושים שונים. לעתים יש לפרשו כפשוטו, כלומר כמקנה שיקול-דעת,
 ולעתים יש לפרשו כמחייב נקיטת פעולה, והכול תלוי בתכלית דבר החקיקה". [השוו עוד: ע"א
 4893/91 מנהל מס ערך מוסף נ' עומר אינטרנשיונל אינק, מז(1) 829 (1993); לסקירה של פרשנות
 המונח "רשאי" בדברי חיקוק ראו: בש"א (מחוזי חיפה) 1534/08 מועצה מקומית אל שאג'ור נ'
 איגוד ערים לעניני ביוב (אזור כרמיאל) (13.4.2008)].

38. לדידי במקרה דנא- אין מקום לפרש את הדיבר 'רשאי' כרשות גרידא על פי שיקול דעתו של
 המנהל. לטעמי, ביחס לסעיף 52(ב) בלבד (ואיני מחווה דעתי ביחס להוראות חוק מע"מ אחרות,
 לרבות סעיף 52(ג) ו-(ד)), יש לפרשו כחובה על המנהל, כאשר הוצגה לפניו תשתית עובדתית כי
 ישנה כוונה בתום לב בדבר הקמת עסק.

39. מן הכלל אל הפרט; בענייננו, ביחס למערערת, ככל והוצגו בפני המנהל נתונים המעידים על
 תשתית של עסק בהקמה - חייב היה לרשום את העוסק אף בשלבי הקמתו ולא לדחות את מועד
 הרישום לשלב מאוחר יותר, של מימוש האופציה, לאחר קבלת היתר בנייה.

להלן אבחן האם אכן הוצגה תשתית עובדתית המצביעה על 'עסק בהקמה'.

האם יש להכיר בעסק בהקמה?

40. לטעמי, השלב הראשון להצגת נתונים שיניחו את הדעת כי לפנינו 'עסק בהקמה' הוא - התנהגות
 העוסק בתום לב. הוי אומר: כאשר לפנינו אדם או גורם מטעם חברה שבא בתום לב להירשם
 כעוסק כי באמתחתו רצון לעסוק במשלח יד כלשהו (חוקי) הרי שעליו להראות כי הוא החל
 בפעילות המצביעה על הקמת העסק. לאחר בחינת 'תום הלב' של המבקש, השלב השני הוא -
 הצגת נתונים מעשיים לפתיחת העסק, בהתאם למבחני העזר שנקבעו בהלכה הפסוקה וכפי שציין
 המשיב בסיכומיו.

41. בענייננו, סבורני כי המערערת עמדה במבחני העזר והציגה תשתית עובדתית עסקית באשר
 לכוונותיה ומעשיה להקמת עסק. כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

- א. מבחן טיב הנכס; המשיב הדגיש את התנאים המתלים ואת אי וודאות מימושה של האופציה. עצם חסימת עוסק בשל אי וודאות, אינה נקייה מספקות – שכן, כל עסק באשר הוא טומן בחובו סיכונים ואי ודאות. ודאות עסקית לטעמי אינה אבן הבוחן בהקמת עסק, אלא תום לב, רצינות כוונות ומעשים המעידים על פעולה עסקית.
- בענייננו, לית מאן דפליג כי ככל ויינתנו אישורים של מוסדות התכנון והבנייה הרי שהמערערת תממש את האופציה ותקים, יחד עם היזם, פרויקט נדל"ן הכולל שטחים מסחריים שיושכרו על ידה. שוכנעתי מעדות בעל השליטה כי רצון המערערת, וכך גם ההיגיון הבריא מורה, כי המערערת חפצה בהקמת העסק וכי תפעל למען הפעלתו והפקת הכנסות מהשכרת השטחים המסחריים, בדומה לפרויקטים אחרים, בהם פעלה באופן דומה.
- בעל השליטה במערערת ובחברה 221 ערך שתי עסקאות באופן סימולטני. חברה 221 רכשה מחצית (בלתי מסוימת) של השטחים המסחריים בפרוייקט, שהינו פרויקט גדול מאוד להקמת מגדלי מגורים עם שטחים מסחריים והמערערת רכשה אופציה לרכישת 50% הנותרים של אותם שטחים מסחריים, תמורת 3 מיליון ₪, בתוספת מע"מ, סכום שאמור לשמש מקדמה על חשבון הרכישה עצמה. אי מימוש האופציה באופן חד צדדי על ידי המערערת שלא בהתאם להסכם, יביא לאובדן תשלום המקדמה הנ"ל. רכישת הזכויות בשטחים המסחריים נועדה כדי להשכירם לגורמים מסחריים, עם הבשלת הפרויקט. הוכח כי מדובר בשיטת פעולה של חברות רבות בשליטת בעל השליטה במערערת (ראו המוצג מע/7), דהיינו, רכישת זכויות בשטחים מסחריים בפרוייקטים שונים והשכרתם. אכן, מנספח ט' לחוזה האופציה עולה כי ישנן "חלונות זמן" שבהם המערערת רשאית לבטל את האופציה ולקבל את כספה בחזרה מן היזם, אולם המערערת לא ניצלה זכות זו, בין היתר, מפני שמדובר במהלך משולב של המערערת ביחד עם חברה 221. אי מימוש האפשרות לביטול האופציה מלמד על ממשות כוונות המערערת ביחס לפרוייקט. על פי סעיף 5.5 להסכם האופציה, במידה והמערערת לא תממש את האופציה אחרי קבלת הודעת היזם, היא תאבד את התמורה ששולמה ליזם (עדות ברנד בעמ' 25-27 לפרוטוקול). המסקנה מן האמור היא כי מדובר בפרוייקט נדל"ני גדול מאוד, בו אמורות להשתלב המערערת וחברת 221. המערערת השקיעה בפרוייקט בשלב זה 3 מיליון ₪ אשר יאפשרו לה בשלב השני, לממש את האופציה ולרכוש את הזכויות ב- 50% הנותרים של השטחים המסחריים. המערערת אינה רשאית לסחר את האופציה, דבר המלמד על ממשות כוונותיה ביחס לפרויקט.
- ב. מבחן ההיקף הכספי; המערערת, הלכה למעשה, שילמה 3,000,000 ₪ עבור רכישת אופציה בפרוייקט נדל"ן. למרות שהתשלום של הפעימה השנייה לא הושלם, אף על פי כן, רואה אני כי יש לפנינו רצון כן ואמיתי ופעולה כלכלית, הנושאת סיכון בצדה, להקמתו של עסק. בעניין זה אבהיר כי לדידי, אין להשוות בין סכום האופציה לסכום הכולל של רכישת השטחים



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

- 1 המסחריים, אלא כדבר העומד בפני עצמו. שכן אחרת, פרספקטיבה של יחסיות התמורה
2 הכוללת תחטא לאמת העובדתית כי נעשתה פעולה אמיתית להקמת העסק.
- 3 ג. מבחן מומחיות ובקיאות העוסק: על פי הטבלה מע/7, בעל השליטה במערערת פועל לרכישת
4 נכסים באמצעות חברות נפרדות לכל פרוייקט, לשם השכרתם לגורמים מסחריים. הטבלה
5 כוללת 15 חברות, כאשר שתי חברות נרשמו כעוסק בפרוייקט מגדל העמק, בנסיבות דומות
6 למקרה של המערערת. המשיב טען כי הוא שוקל לחזור בו מאישור הרישום כעוסק ביחס
7 לחברות בפרוייקט מגדל העמק, אולם בשלב זה בו נבחנים הדברים, האישור לא בוטל ומנהל
8 מע"מ אזורי אחר, לא ראתה סיבה לסרב לבקשת הרישום. מכל מקום, אין ספק כי מבחן
9 המומחיות ובקיאות העוסק מתקיים בענייננו.
- 10 ד. מבחן ארגון הפעילות: אכן, למערערת אין משרדים נפרדים הממוקמים בנפרד ממשרדי
11 הקבוצה ואין לה עובדים משלה. יחד עם זאת, המערערת הוקמה כחברה חדשה, לשם
12 הפעילות בפרוייקט הספציפי בטבריה, לפי השיטה של הקמת חברות נפרדות לפרוייקטים
13 השונים. בשלב זה, שבו טרם התקבל היתר בנייה לפרוייקט, איני סבור כי העדר משרדים
14 נפרדים ועובדים נפרדים מלמד על העדר עסק בהקמה.
- 15 ה. מבחן מקור הכספים: בפרוייקט הספציפי שבו מדובר, ההשקעה ברכישת האופציה לא מומנה
16 במימון חיצוני (הלוואה בנקאית) והכספים הושקעו על ידי בעל השליטה. כאשר יבשילו
17 התנאים למימוש האופציה, יהיה על המערערת להשקיע סכום של כמעט 60 מיליון ₪
18 בפרוייקט ויש להניח כי תאלץ להכניס שותף חיצוני לעסקה. יחד עם זאת, מדובר באופציה
19 בלתי סחירה, באופן שעד למימושה, אין המערערת רשאית לסחר את זכויותיה לצדדים
20 שלישיים. מדובר בסממן המלמד על כך שמדובר בפעילות עסקית מובהקת, בדומה
21 לפרוייקטים האחרים בהם הייתה מעורבת קבוצת החברות.
- 22 ו. מבחן הנסיבות המיוחדות של העסקה: לטענת המשיב, יש להסיק מאי סחרותה של האופציה
23 כי לא ניתן להפיק ממנה ערך כלכלי – מסחרי ועסקינן בשלב של טרום עסק בהקמה. איני
24 סבור כי ראוי לקבל את פרשנות המשיב. מדובר בפרוייקט נדל"ני ספציפי, בהיקף גדול ביותר.
25 שתי חברות בשליטת אותו בעל שליטה התקשרו בהסכמים מחייבים עם היזם, לרכישת
26 השטחים המסחריים בפרוייקט. חברה 221 לא שילמה דבר בשלב החתימה על ההסכם
27 לרכישת מחצית השטחים המסחריים בפרוייקט והמשיב הסכים לרישומה כעוסק. חברה זו
28 התחייבה לשלם ליזם 25 מיליון ₪ בתום 90 ימים מיום קבלת היתר הבניה לפרוייקט.
29 לעומתה, המערערת שילמה מיד עבור רכישת האופציה סך של 3 מיליון ₪, על מנת להבטיח
30 כי בהתקיים התנאים המתלים, תוכל לממש את האופציה ולרכוש את יתרת הזכויות
31 בשטחים המסחריים. המערערת נטלה סיכון עסקי של אובדן סכום ההשקעה ברכישת



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

האופציה, ככל שתחליט באופן חד צדדי לבטל את האופציה או שלא לממש אותה, בניגוד להתחייבותה.

42. איני מוצא לנכון להאריך את הדיון במבחני העזר השונים הנוספים; לטעמי יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בע"א 5188/20 מנהל מס ערך מוסף תל אביב מרכז נ' דומסטרוי חברה קבלנית לעבודות בנייה ופיתוח בע"מ (1.12.2022) – לאמור:

"באשר לחלופת עסק בהקמה, המערער טוען כי מעת שנרשמה דומסטרוי כעוסק לבקשתה, לאחר שהוכיחה להנחת דעתו כי בכוונתה להקים עסק – הרי היא כעוסק לעניין חוק מע"מ לכל דבר ועניין. בהקשר זה גורס המערער כי בניגוד לגישה בה נקט בית משפט קמא, היות עוסק על פי חלופת עסק בהקמה אינו מותנה בביצוע עסקאות בפועל. עוד מדגיש המערער כי בעוד שבית המשפט הכתיר את המקרה כחריג וכמורכב מנסיבות מיוחדות, למעשה ישנם מקרים רבים בהם אדם נרשם כעוסק לפי סעיף 52(ב) לחוק, ולבסוף אינו מצליח להקים את העסק המתוכנן מסיבות שאינן תלויות בו".

[פסקה 14]

(...)

"הדרך השנייה, הקבועה בס"ק (ב), מאפשרת רישום כעוסק של אדם ששכנע את המנהל שהוא מקים עסק – בכפוף לבחירתו של האדם ולשיקול דעתו של המנהל. זו חלופת העסק בהקמה. מטרתו של הנתבי השני להקל על המבקש להקים עסק, וזאת באמצעות הכרה בו כעוסק, הכפופה לבחירתו, אשר מאפשרת לו לנכות מס תשומות בגין פעילותו להקמת העסק (ראו פוטשבוצקי, בעמ' 401; השו"ס סעיף 40א לחוק)".

[סוף פסקה 23]

(...)

34. סיכומו של חלק זה: חלופת עסק בהקמה, הקבועה בסעיף 52(ב) לחוק מע"מ, היא חלופה העומדת על רגליה שלה, ואינה תלויה או מותנית בחלופת עוסק בפועל, המוגדרת בסעיף 1 לחוק. לפיכך, אדם שבחר לממשה, ונרשם כעוסק מכוחה, רואים אותו "לכל דבר ועניין" כעוסק, וזאת ללא תלות בשאלה אם היוזמה עלתה יפה, והבשילה לכדי פעילות עסקית. כך, בכפוף לשני חריגי הביטול הקבועים בסעיף 61 לחוק מע"מ – רישום שלא כדין ורישום שאינו נדרש, אותם יש להחיל, במישרין או על דרך ההיקש, גם על חלופת העוסק בפועל".

[פסקה 34]

43. המסקנה עד כה; סבורני, כי די באמור לעיל בכדי להיווכח כי לפנינו 'עסק בהקמה', והיה על המנהל לרשום את המערער כ'עוסק' כמשמעותו בחוק מע"מ.

החלטת המשיב ברקע זכות יסוד לחופש העיסוק

44. על מנת שלא להותיר את טענת המערער ללא התייחסות, אתייחס לטענתה באופן הבא: בית המשפט העליון קבע בעניין דומסטרוי כי יש להימנע מהכבדה על עסקים בהקמה ומיצירת אפקט



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

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

45. שוכנעתי כי הנימוק הדומיננטי מבחינת המשיב לאי רישום המערערת נעוץ בחששו לפגיעה בקופה הציבורית. החשש הוא כי במידה והקמת העסק לא תצלח, המשיב לא יוכל לדרוש מן המערערת את החזר סכום המע"מ, בהתאם להלכת דומסטרוי. ודוק: לא מדובר במצב שבו המערערת מקבלת כסף מן הקופה הציבורית, שכן הכספים שולמו על ידה ליזם והלה העביר את סכום המע"מ לרשויות מע"מ כמס עסקאות. איני סבור כי נימוק זה מצדיק את אי רישום המערערת כעוסק. חשש זה, של אי יכולת לדרוש את החזר המע"מ מגופים שהוכרו כעסק בהקמה ובסופו של יום הקמת העסק לא צלחה, מלווה כל מקרה של אדם או חברה המקימים עסק. אין די בחשש זה כשלעצמו, כדי למנוע רישום יזמים כעוסקים על פי סעיף 52(ב) לחוק. הלכת דומסטרוי לא חוללה שינוי באופן הפעלת שיקול דעת המנהל על פי סעיף 52(ב) לחוק מע"מ ושיקול הדעת נותר מצומצם, כפי שנקבע בפסיקה שהובאה לעיל.

קיצוז מס התשומות של עסק בהקמה

46. פרק, בחוק מע"מ, העוסק בניכוי מס תשומות, הוא- פרק ח; בפרק זה, במסגרת תיקון 63 (התשפ"ג-2023), תוקן סעיף 40א לחוק מע"מ – המורה כיום בזו הלשון:

40א. על אף האמור בסעיפים 38 ו-40, מס תשומות ששילם עוסק לפני רישומו כדין יהיה ניתן לניכוי, ובלבד שמתקיימים שני אלה, לפי העניין:

מס תשומות של
עסק בהקמה
(תיקון מס' 63
תשפ"ג-2023)

(1) הוכח להנחת דעתו של המנהל, שהתשומות נרכשו בשלבי הקמת העסק ושימשו להקמתו;

(2) אם סכום חשבונית המס, בלא המס, עולה על הסכום האמור בסעיף 38(א1), היא כוללת מספר שהקצה לה המנהל;

והכול אף אם חשבונית המס, הצהרת הייבוא או מסמך אחר שאישר המנהל לפי סעיף 38(א), לא הוצאו על שם העוסק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

47. הוראת סעיף 40א אינה פתרון קסם למניעת הכרה בעסק בהקמה, שכן אם כך, פתחת פתח לדחיית בקשות לרישום עסק בהקמה, על ידי הפניית המבקשים להירשם אל סעיף 40א, וממילא התרוקן סעיף 52(ב) מתוכנו.

48. מקיומם של סעיפים 52(ב) ו-40א' במקביל, נדרשת פרשנות הרמונית של הוראות הסעיפים הנ"ל. אומנם סעיף 40א' לחוק מתיר לנכות מס תשומות ששימשו להקמת העסק, גם אם הוצא לפני שהעסק נרשם, אולם הדבר כרוך בנזק מימוני לעוסק, שיאלץ להמתין לעתים זמן רב, עד להקמת העסק, כמו במקרה זה – עד שיינתן היתר בנייה והאופציה תמומש. קיומו של סעיף 52(ב) בנוסף להוראת סעיף 40א', מלמד כי המחוקק ביקש לעודד הקמת עסקים ויזמים, כבר בשלב ההקמה, בכך שאותם יזמים יוכלו לקבל החזרי מע"מ בזמן אמת, ולא רק לאחר שנים.

עוללות

49. המערערת הקדישה חלק לא מבוטל מסיכומיה לטענה כי המשיב העלה שלל נימוקים שונים "כתירוץ" לדחיית בקשת הרישום. נטען כי תחילה נמנע הרישום על בסיס העדר היתר בניה; לאחר מכן, נטען להעדר היתכנות עסקית; בהמשך נטען כי האופציה היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי (למרות העדר האפשרות לסחר את האופציה); צוין אף העדר מודל עסקי של רכישת אופציה (בכך שנמצא מקרה בודד בלבד); ולבסוף – הודגש חוסר הוודאות במימוש האופציה. אכן, ההסברים השונים הנ"ל מותירים תחושה כי המשיב אימץ הסברים שונים ומתפתחים, לצורך הצדקת סירובו לרשום את המערערת כעוסק, כאשר למעשה, המניע הדומיננטי לסירוב הינו המניעה לקבלת החזר מס התשומות, אם העסק לא יוקם בסופו של יום. התחושה מתעצמת עקב כך שהמשיב לא דחה את הבקשה לרישום המערערת בהחלטה מנומקת, אלא החזיר את הבקשה כ"טיוטה". בהחלטתי (מיום 11.1.24) נקבע כי ככל שהמנהל לא השיב לבקשת הרישום תוך 90 ימים, יראוה כאילו דחה המנהל את הבקשה (סעיף 64(ב) לחוק מע"מ), דבר המאפשר הגשת ערעור לבית המשפט, גם אם המנהל לא השיב בשלילה לבקשת הרישום. יחד עם זאת, ראוי כי המשיב ישלח למבקש הרישום החלטה מנומקת בכתב, ולא יפעל בדרך של החזרת הבקשה כטיוטה.

סוף דבר

50. לאור כל האמור לעיל, הערעור מתקבל במלואו. המשיב ירשום את המערערת כעוסק ממועד הגשת בקשת הרישום ביום 4.12.22.

51. המשיב ישלם למערערת הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 20,000 ₪. ככול והסכום הנ"ל לא ישולם תוך 45 ימים מהיום, יתווספו אליו הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.



בית המשפט המחוזי בירושלים

19 מאי 2025

ע"מ 23-11-27555 חברת סנטר המושבה 975 נ' מנהל מס ערך מוסף ואח'

1 ניתן לפרסם את פסק הדין.

2

3 המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

4

5 ניתן היום כ"א אייר תשפ"ה, 19 מאי 2025, בהיעדר הצדדים.

6

אביגדור דורות, שופט

