



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2024

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ' רשות המיסים

1 בפני כב' השופט אביגדור דורות

2 מספר בקשה: 16

3

4 **המבקשת:** רשות המיסים בישראל

5 ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ

6 מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

7

8 נגד

9

10 **המשיבה:** עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ

11 ע"י ב"כ עוה"ד עופר גרנות איריס וינברגר ואלעד פנחס

12

13

14

החלטה

15

16 1. לפניי בקשה של רשות המיסים בישראל (להלן: "המשיב"), למחיקת חוות דעת מומחה אשר

17 הוגשה על-ידי עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ (להלן: "המעוררת"), בטענה שהינה במהותה

18 חוות דעת משפטית ואינה עוסקת בשאלה של מומחיות.

19

20 **הרקע העובדתי להגשת הבקשה**

21

22 2. המעוררת פנתה אל המשיב על מנת לשנות את סיווגה לעניין חוק חוק מס ערך מוסף,

23 התשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ"). סיווגה הנוכחי של המעוררת הינו כ"עוסק מורשה"

24 וזו ביקשה מהמשיב לשנותו ל"מוסד כספי" בהתאם לסמכותו לפי סעיף 58 לחוק. המשיב סירב

25 לבקשת המעוררת, ובעקבות כך הוגש ערעור על החלטתו, עליו נסוב התיק העיקרי.

26

27 3. במסגרת הערעור, הגישה המעוררת חוות דעת מומחה אשר נכתבה על-ידי פרופ' אלי גלבאי,

28 עו"ד, רו"ח ואיש אקדמיה בעל רקע בנושא המיסים והחשבונאות. זאת, במטרה לתמוך בטענתה כי

29 קיימת שקילות מבחינת אוצר המדינה בחבות החברה במס עקיף לפי חוק מע"מ, בין אם תסווג

30 כ"עוסק מורשה" או תסווג כ"מוסד כספי", כמשמעותם של מונחים אלה בחוק.

31

32 **תמצית טענות הצדדים**

33

34 4. המשיב טוען כי רוב חוות דעת המומחה שהוגשה ממוקד בסקירה וניתוח משפטי של החוק,

35 וכי חלקה האחר אינו נוגע לשאלות שבמומחיות, אלא לפירוט דוגמאות מספריות-טכניות לתמיכה



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2024

ע"מ 47371-10-20 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 בנייתו המשפטי. כנגזרת מכך, טוען המשיב שחוות דעת מהסוג שהוגשה על-ידי המערערת חותרת
2 תחת ההפרדה האקוטית בין תפקידים של הצדדים להליך בהבאת ראיות וטיעונים עובדתיים, לבין
3 תפקידו של בית המשפט להכריע בהם לפי הדין והפרשנות שהוא מקנה להם בעניין הנדון. כמו כן,
4 מציין המשיב את פסיקת בתי המשפט המחוזיים ובית המשפט העליון בה ניתנה הוראה למשוך מתיק
5 בית המשפט חוות דעת שעניינן המרכזי היה בפירוט הדין ופירושו.
6
7 5. מנגד, טוענת המערערת כי השאלה בדבר קיומה של שקילות בין חבותה במס עקיף כ"מוסד
8 כספי" לבין חבותה כ"עוסק מורשה", עליה נסובה חוות הדעת, איננה בגדר טענה משפטית אלא עובדה
9 הטעונה הוכחה על-ידי מומחה חשבונאי וכלכלי. בתוך כך, הניח המומחה בחוות דעתו מסד תיאורטי
10 לניתוח העובדתי, המפורט מאוחר יותר בחוות הדעת (פרק ד(4) לחו"ד) בדמות ניתוח הדוחות
11 הכספיים של המערערת, ובחינת שאלת השקילות בהתאם לנתונים הנובעים מהם.
12
13 6. יתר על כן, טוענת המערערת, כי מפני שהשאלה בה עוסקת חוות הדעת היא שאלה שבעובדה,
14 מחובת המומחה להביא בחוות דעתו דוגמאות מותך הדוחות הכספיים של החברה על מנת לקבוע את
15 הממצא אותו מבקשת המערערת לקבוע, והוא קיומה של שקילות כאמור. כך, לטענתה, הצגת חלק
16 מחוות הדעת על-ידי המשיב ככולל דוגמאות מספריות-טכניות לתמיכה בנייתו המשפטי, מהווה
17 הצגה חלקית של תוכן חוות הדעת. בשל כך, נטען כי חוות הדעת אינה חותרת תחת תפקידו של בית
18 המשפט להכריע בשאלות המשפטיות העולות מהמחלוקת בין הצדדים, בהיותה עוסקת בשאלה
19 עובדתית גרידא.
20
21 7. כמו כן, מתבססת המערערת על הפסיקה כדי לטעון שבערעורי מס בסוגיות דומות בתי
22 המשפט הכירו בכך שניתן להגיש חוות דעת של רו"ח, ללא שתוגדרנה כחוות דעת משפטיות. בנוסף,
23 לטענתה הפסיקה שהובאה על-ידי המשיב אינה רלוונטית לענייננו, בהיותה כוללת מקרים בהם הוגשו
24 חוות דעת שעסקו באופן מובהק בפרשנות הדין הישראלי ולא בחוות דעת העוסקות בעיקרן בתחום
25 החשבונאי, כמו בענייננו. זאת ועוד, בחלק מהמקרים בהם אכן קיבל בית המשפט את הטענה לפיה
26 חוות הדעת משפטית ביסודה, לא תמיד הורה על הוצאת חוות הדעת מהתיק.
27
28 **דיון והכרעה**
29
30 8. מוקד המחלוקת בין הצדדים נמצא בעניין הגדרתה של חוות הדעת. האם ראוי שזו תיחשב
31 כחוות דעת מומחה, אשר במרכזה עומדים ניתוח וטיעונים עובדתיים המצריכים מידה של מומחיות,
32 או האם על חוות הדעת להיחשב כחוות דעת משפטית, שכולה, או למצער חלקה, מערבת ניתוח
33 וטיעונים משפטיים שהם מן המפורסמות אשר אינם טעונים ראייה, והחותרת תחת תפקידו של בית
34 המשפט בהכרעה במחלוקת המשפטית שלפניו. בבחינת חוות דעת המומחה ובמטרה לענות על שאלה
35 זו, אני סבור שניתן להתחקות אחר שניים ממרכיביה של חוות הדעת. ראשית, נוכל לבחון את המטרה



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2024

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 המוצהרת של המומחה בכתובת חוות דעתו, או במילים אחרות, על איזו שאלה הצהיר המומחה
2 שמטרתו לענות. שנית, ניתן לבחון את תוכן חוות הדעת עצמה, כלומר, האם זו כוללת תוכן משפטי
3 משמעותי כך שיתפרש כי חוות הדעת אינה חוות דעת מומחה.
4
- 5 9. המשותף לחלק מפסקי הדין שהובאו כאסמכתא בבקשת המשיב הוא שהם עוסקים במקרים
6 בהם המטרה המוצהרת של כותבי חוות הדעת הייתה לענות על שאלה שהיא משפטית ביסודה. כך
7 למשל בעניין רג'ואן (ת"א (מחוזי ת"א) 2222/01 אליהו רג'ואן נ' שולמית שטיין (19.02.2009)), מטרתו
8 המוצהרת של כותב חוות הדעת הייתה לענות על שאלת החוקיות של התחייבות רו"ח אל מול עקרון
9 "אי התלות" שהוא מחויב בו. בדומה לכך בעניין מוחמד טהה (ת.א (מחוזי י-ם) 1480/98 מוחמד טהה
10 ואח' נ' האפוטרופוס על נכסי נפקדים ואח' (1.7.04) חוות הדעת נסובה על שאלת מעמדם החוקי של
11 המקרקעין נשוא התביעה. כך, ברי כי חוות דעת אלו אינן עונות לתנאי הבסיסי הראשון שנמנה לעיל.
12
- 13 10. לצד זאת אומר, כי קשה למצוא את פסקי הדין הנוספים שביסס עליהם המשיב את בקשתו
14 כרלוונטיים לענייננו. בפסק הדין בעניין גרנות (ו"ע (חוזים אחידים) 2016/01 גרנות אגודה שיתופית
15 חקלאית מרכזית בע"מ נ' מדינת ישראל (21.01.2008)) עסקינן בשתי חוות דעת, כאשר אחת מהן
16 הוכרה כרלוונטית על-ידי בית המשפט (חוות דעתו הכלכלית של מר פרלמן) והשנייה לא הוכרה כחוות
17 דעת מומחה, אך בית המשפט החליט בפועל שלא להוציאה מתיק בית המשפט, תוך שהוא מתייחס
18 אל תוכנה כחלק מטיעוניה המשפטיות של המבקשת בהליך. המקרה שנדון בת"א (מחוזי ת"א) 41255-
19 09-12 כביש חוצה ישראל בע"מ נ' קל-בנין בע"מ (02.06.2012) אף הוא אינו רלוונטי לענייננו, היות
20 וההחלטה למחוק את חוות דעת המומחה שם ניתנה בהקשר למעורבותו האישית של המומחה
21 באירועים נשוא ההליך, ולא מכיוון שחוות הדעת עצמה הוגדרה כעוסקת בנושאים משפטיים.
22
- 23 11. בנוגע לאופן בחינת התוכן של חוות הדעת על-ידי בית המשפט, נקבעו ברע"א 1140/24
24 האוניברסיטה העברית בירושלים נ' אירווינג ה. פיקארד (19.02.2024) הדברים הבאים:

26 "בהקשר זה יודגש כי אף אם חלקים מסוימים בחוות הדעת
27 שהתקבלה הם כאלה ה"גולשים" למרחב המומחיות של
28 בית המשפט, אין פירוש הדבר שבית המשפט ממיר את
29 שיקול דעתו העצמאי במסקנותיה המשפטיות והעובדתיות
30 של חוות הדעת. אכן, חוות הדעת כוללת גם דיונים בסוגיות
31 משפטיות שונות וקביעות עובדתיות. כאמור אף בית משפט
32 קמא ציין זאת בהחלטתו, היינו הוא היה מודע לנושא זה
33 ולהשלכתו על קבילותו ומשקלן של מסקנות אלה בחוות
34 הדעת. יחד עם זאת, בית המשפט המחוזי קבע – ואינני
35 סבורה שיש להתערב בקביעה זו – כי חלקים אחרים בחוות



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2024

ע"מ 47371-10-20 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ' רשות המיסים

1 הדעת נוגעים למסקנות מקצועיות שיש בהן כדי להועיל
2 בבירור המחלוקת. אין מקום שערכאת הערעור תבחן – כבר
3 בשלב זה – האם אלה הם פני הדברים. כאמור – בית
4 המשפט המחוזי יעשה זאת במסגרת פסק דינו; וחזקה עליו
5 שיידע "לבור את הבר מן התבן" – ולהסתייע בהיבטים
6 המקצועיים של חוות הדעת, מבלי להכפיף את שיקול דעתו
7 למסקנות המשפטיות ולקביעות העובדתיות שבה".
8

9 מן האמור עולה כי אפילו במקרים בהם בית המשפט ימצא כי חוות הדעת כוללת גם תכנים משפטיים
10 מובהקים, אין פירוש הדבר שעליו למחוק את חוות הדעת מהתיק, אלא, שיוכל להותיר אותה על כנה
11 ולהתייחס רק לאספקטים העובדתיים שבה (ראו בנוסף, גם את החלטת כבי' השופט י' עמית לאחרונה
12 ברע"א 2069/24 פלוני נ' פלונית (18.3.24) פסקה 5).

13
14 מן הכלל אל הפרט

15
16 12. בפתח חוות דעתו של פרופ' גלבאי נכתב (פס' 10 לחו"ד):

17
18 "חוות דעתי עוסקת בשאלה, האם יש הבדל מבחינת אוצר
19 המדינה בין חבות החברה כ"עוסק" במע"מ ובין החבות
20 שלה במס כ"מוסד כספי", כמשמעותם של מונחים אלה
21 בחוק".

22 מדברים אלו עולה שהמטרה המוצהרת של המומחה בכתיבת חוות הדעת בענייננו היא לענות על שאלה
23 עובדתית המצריכה מומחיות בתחום החשבונאי-כלכלי. בעניין תוכן חוות דעתו של פרופ' גלבאי, אכן
24 נראה כי חלקים ממנה מערבים ניתוח של החוק והדין הקיים, אך כפי שהובא לעיל, אין פירוש הדבר
25 שעל בית המשפט להוציאה מן התיק ולהניח שזו פסולה מעיקרה. בחינת חוות הדעת צריכה להיעשות
26 כמכלול ולא בבחינה נקודתית של הנושאים המפורטים בה. כך במקרה שלפנינו, עולה בבירור שהניתוח
27 המשפטי בחלק מחוות הדעת הובא כבסיס להגשמת מטרתה העיקרית, והיא ההוכחה העובדתית
28 להתקיימותה של שקילות בחבות המס העקיף של המערערת כ"עוסק מורשה" בהשוואה לסיווג
29 כ"מוסד כספי". כפי שצוין לעיל בהחלטת בית המשפט העליון בעניין **האוניברסיטה העברית**
30 **בירושלים**, גם אם חלק ממרכיביה של חוות הדעת אכן יאופיינו כמשפטיים, בית המשפט רשאי לקבל
31 את חוות הדעת ולהתייחס לחלק העובדתי שבה.

32 13. באותו הקשר, נכתבו בת"א (מחוזי ת"א) 2813-07 **אוניפארם בע"מ נ' Merck & Co.**
33 **Inc** (30.1.13), הדברים הבאים, היפים גם לענייננו:



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2024

ע"מ 47371-10-20 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 "חוות דעתו של המומחה אכן כוללת חלקים שהם תיאור של
2 המצב המשפטי הנוהג בתחום דיני הפטנטים, אך יש לראות
3 בהם תיאור של הרקע המשפטי הנדרש למסקנות
4 המקצועיות של המומחה, בתחום מומחיותו. ממילא, בית
5 המשפט יתייחס אל תיאור המצב המשפטי כאל חלק
6 מסיכומי הנתבעות, קרי: כאל טיעונים משפטיים, ויתעלם
7 מכל מה שמהווה מסקנה משפטית [...] לעומת זאת, חוות
8 דעתו של המומחה בעניין הפרקטיקה הנוהגת ברשות
9 הפטנטים בארץ ובמשרדי הפטנטים בעולם מבוססת על
10 ניסיונו המקצועי, ואין כל פסול בהתייחסותו לנושא זה".
11
- 12 מכל האמור, מסתמן שלבית המשפט היכולת לבחינה סלקטיבית של חוות דעת מומחים. מעבר לכך,
13 וכפי שהובא על-ידי המערער בתגובתה לבקשת המשיב, קיימים מספר מקרים בפסיקה (ראו, למשל,
14 בע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד
15 מו(4) 795 (1992); ע"מ (מחוזי ב"ש) 43473-02-15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 26, 29-30
16 (1.08.2021)) בהם התקבלו חוות דעת חשבונאיות-כלכליות הכוללות גם אספקטים משפטיים לביסוס
17 טענות הנישומים, כדוגמת זו שהוגשה על-ידי המערער, ואיני רואה סיבה לנהוג אחרת בענייננו.
18
- 19 14. יש לזכור כי חוות דעת המומחה בנידון דידן הוגשה בעקבות טענה שהועלתה על-ידי המשיב
20 בכתב התשובה שהגיש לבית המשפט (ס' 35 לכתב התשובה של המשיב), ובנוסף גם צוינה על-ידי בית
21 המשפט עצמו (בדיון קדם המשפט ביום 28.04.2021). נוכח זאת, המערער רשאת למצוא צורך
22 בהבאת חוות דעת מומחה שתעסוק באותו עניין. לשם כך, רשאי המומחה לפרוס בפני בית המשפט
23 מסד תיאורטי-משפטי לביסוס ניתוחו העובדתי, המתרכז בענייננו בפרק ד(4) של חוות הדעת. מנגד,
24 לבית המשפט שיקול הדעת באופן בו יתייחס לחוות הדעת על כלל חלקיה, ולהשפעה הסופית שיקנה
25 לחלקיה השונים בפסיקתו בתיק העיקרי.
26
- 27 **סוף דבר**
- 28
- 29 15. לאור כל האמור לעיל, בקשת המשיב להוצאת חוות הדעת מהתיק נדחית.
30
- 31 16. המשיב ישלם למערער הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 3,000 ש"ח וזאת תוך 45 ימים
32 מהיום. לאחר מועד זה, יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק.
33
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

26 מרץ 2024

ע"מ 20-10-47371 עיר שלם סוכנות לביטוח (1996) בע"מ נ' רשות המיסים

1
2
3
4
5
6

המזכירות תמציא את ההחלטה לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את ההחלטה.

ניתנה היום, ט"ז אדר ב' תשפ"ד, 26 מרץ 2024, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט

7
8
9
10
11
12