

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 ינואר 2017

ע"מ 10304-07-14 אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ נ' רשות המיסים

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

אי.פי.אף. יזמות והשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין וקרן מרציאנו-ארג'ואן

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1
ע"י ב"כ עוה"ד יוני קרואני ורויטל בן דוד
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

[חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975: סע' 1, 5\(ב\), 1\(1\), 31\(2\), 31\(4\), 38, 40, 41, 43, 77, 82\(ב\), 82\(ד\), בפרק ז'](#)[חוק הגנת הדייר \[נוסח משולב\], תשל"ב-1972: סע' 133\(10\)](#)[תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976: סע' 6, 6ב\(1\), 18, 18\(א\)](#)**פסק דין****א. מבוא**

1. המערערת עוסקת בתחום הנדליין. בשנת 2006 היא רכשה את מרבית הזכויות בבניין המצוי ברחוב בן עטר בתל אביב. בבניין היו דירות מגורים ויחידות מסחריות אשר הושכרו לצדדים שלישיים. כעבור כשלוש שנים, בשנת 2009, מכרה המערערת את זכויותיה בנכס.

אין מחלוקת כי לעניין יישום [חוק מס ערך מוסף](#), התשל"ו-1975 ("החוק") מכירת הנכס הייתה בבחינת "עסקה" החייבת לכאורה במס. אין גם מחלוקת כי בקשר למכירת היחידות המסחריות הנמצאות בבניין חלה חבות במס ערך מוסף.

2. באשר לדירות המגורים, חייב המשיב את המערערת במס ערך מוסף לפי הוראות [סעיף 5\(ב\)](#) לחוק, וזאת בשל העובדה שהנכס נרכש מידי אנשים פרטיים (שאינם "עוסקים") ונמכר לאנשים פרטיים אחרים. גם על תחולתו לכאורה של [סעיף 5\(ב\)](#) לחוק לא קיימת מחלוקת אלא המערערת גורסת כי עסקת מכר דירות המגורים [פטורה](#) ממס בהתאם [לסעיף 31\(4\)](#) לחוק.

פטור זה חל, לפי הטענה, מפני שהדירות היו מושכרות למגורים ועסקאות ההשכרה האמורות היו פטורות ממס, כך שבגין **רכישתן** של דירות המגורים המערערת לא הייתה זכאית לנכות מס תשומות. מכיוון שכך, אמורה **מכירת הדירות** להיות פטורה ממס. כאן חולק המשיב וטוען כי המערערת אכן הייתה זכאית לנכות מס תשומות בגין רכישת הדירות וזאת לנוכח תכניתיה לִפְנוֹת את הדיירים, להרוס את הבניין הקיים, ולבנות ולמכור בניין חדש תחתיו.

זאת הסוגייה המונחת לפני, לאחר שהמשיב דחה את השגתה של המערערת.

ב. הרקע העובדתי

3. המערערת רשומה כ"עוסק" לעניין החוק ועיקר עיסוקה בתחום הנדל"ן בישראל.

4. ביום 7.8.2006 רכשה המערערת 87.5% מהזכויות בנכס מקרקעין ברחוב בן עטר, בתל אביב ("הנכס") (לשם הקיצור המונח "נכס" ישמש בהמשך הן כדי לציין את הבניין בשלמותו והן לתיאור זכויותיה של המערערת בבניין, הכל לפי ההקשר). יתרת הזכויות (12.5%) בנכס נותרו בידי בני משפחת אמיר. בנכס היו אחת עשרה דירות מגורים ושבע "יחידות מסחריות". מתוך אחת עשרה דירות המגורים, שש היו מושכרות בשכירות חופשית ואילו חמש דירות הושכרו בשכירות מוגנת בהתאם ל**חוק הגנת הדייר** [נוסח משולב], התשל"ב-1972.

5. עבור הזכויות הנרכשות (87.5%) שילמה המערערת סך כולל של 656,250 דולר אמריקאי (אשר היה באותה עת שווה-ערך לסכום של כ-2,885,000 שקלים חדשים).

6. על פי עדותו של מר דורון פרנקו, מנהל המערערת, הנכס נרכש "**במטרה לפנות את הדיירים המוגנים להרוס את המבנה ולבנות בניין חדש**" (ראו הודעתו של מר פרנקו שנמסרה במשרדי מע"מ ביום 16.1.2013 ואשר צורפה כנספח א' לתצהיר מטעם המשיב).

7. נמצא כי בקשר לנכס הנדון המערערת נטלה הלוואה מבנק איגוד לישראל. משכנתא על זכויות המערערת בנכס נרשמה לטובת בנק איגוד בחודש פברואר 2008. בעת מכירת הזכויות בשנת 2009 יתרת הלוואת המשכנתא עמדה על כ-2.2 מיליון ש"ח.

8. מטבלה אשר צורפה לחוזי הרכישה בשנת 2006 ניתן ללמוד כי בתקופה זו הבניין הניב דמי שכירות חודשיים של כ-14 אלף ש"ח, אשר מתוכם כ-62% התקבלו מהשכרת דירות המגורים.

9. כפי שיפורט בסעיף 38 להלן, במהלך שנת 2008 המערערת העניקה בתמורה שתי אופציות לרכישת זכויותיה בנכס אולם אופציות אלו לא מומשו.
10. ביום 29.6.2009, דהיינו כשלושים וחמישה חודשים לאחר הרכישה, מכרה המערערת את מלוא זכויותיה בנכס לקבוצת רוכשים פרטיים. על פי הסכם המכר, הזכויות נמכרו "כשהבניין פנוי מהשוכרים המוגנים, אותם המוכר [המערערת] מתחייב לפנות..." (ה"הואיל" השביעי למבוא ההסכם, נספח ב' לכתב הערעור).
- התמורה החוזית על פי הסכם המכר עמדה על סך של 12,687,500 ש"ח "מתוכם 2,500,000 ש"ח... לצורך פינוי דיירים מוגנים (לפי הערכה) כולל מע"מ כדין בשיעור של 15.5%..."
11. בפועל המערערת הוציאה סך כולל של 4,322,000 ש"ח בקשר לפינוי דיירים מוגנים (ראו הודעת הצדדים מיום 4.3.2015).
12. נמצא אפוא כי המערערת שילמה בסך הכל כ-7.2 מיליון ש"ח עבור זכויותיה בנכס (לרבות הסכומים ששולמו בגין פינוי דיירים מוגנים) כאשר חלק מהכספים הדרושים לשם כך נתקבל מבנק איגוד כהלוואת משכנתא.
- הזכויות נמכרו בכ-12.7 מיליון ש"ח, כך שהרווח הכולל מהמיזם הסתכם בכ-5.5 מיליון ש"ח (מלבד דמי השכירות אשר הופקו במהלך תקופת הבעלות ומבלי להביא בחשבון הוצאות החזקה והשבחה בהן עמדה המערערת).

ג. הוראות החוק

13. לפני שניגש למחלוקת הניטשת בין הצדדים, נזכיר את סעיפי החוק העומדים במוקד הדיון.
14. כאמור, המשיב הטיל מס על מכירת דירות המגורים מכוח [סעיף 5\(ב\)](#) לחוק הקובע לאמור:

**"במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר,
מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין
מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה..."**

- המערערת איננה מתכחשת לכך כי [סעיף 5\(ב\)](#) עשוי לחול בנסיבות המקרה. אולם לגישתה לצד [סעיף 5\(ב\)](#) חל במקרה זה גם [סעיף 31\(4\)](#) לחוק לפיו העסקה פטורה ממס:

"אלה עסקאות הפטורות ממס:

... מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמוותר לנכותו לכלל מס התשומות";

15. יש להזכיר כי המונח "מס תשומות" מוגדר [בסעיף 1](#) לחוק כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

16. בנוסף, [סעיף 41](#) לחוק מגביל ומסייג את הזכות לנכות מס תשומות: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."

[סעיפים 41 ו-41\(3\)](#) לחוק, כמכלול, נועדו לשמור על "עקרון ההקבלה" בן החבות במס עסקאות לבין הזכות לנכות מס תשומות, עקרון העומד בבסיס שיטת מיסוי הערך המוסף על פי החוק. יוצא כי תשומה אשר משמשת לעשיית עסקה שהיא פטורה ממס – אין לנכות את המס בגינה. מאידך נכס שנרכש אגב שלילת הזכות לנכות מס תשומות – אין מכירתו חייבת במס.

17. עם העסקאות הפטורות ממס נמנית "השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים..." [\(סעיף 1\(31\)\)](#) לחוק) וכן "השכרת מקרקעין שחל עליה [\[חוק הגנת הדייר\]](#)..." [\(סעיף 2\(31\)\)](#).

לפיכך כאשר תשומות משמשות לביצוע עסקאות השכרה פטורות כאמור, המס על תשומות אלו אסור בניכוי מכוח [סעיף 41](#) לחוק.

ד. גדר המחלוקת

18. כיום הצדדים אינם חלוקים בעניינים הבאים:

- (א) המערערת הינה "עוסק" כמשמעות מושג זה [בחוק מס ערך מוסף](#);
- (ב) עסקת המכר בחודש יוני 2009 עונה על החלופה הראשונה של הגדרת המונח "עסקה" [שבסעיף 1](#) לחוק;
- (ג) כל הזכויות נרכשו מאנשים פרטיים שאינם "עוסקים" בתחום המקרקעין והן נמכרו לאנשים פרטיים כאמור.

ד) על מכירת דירות המגורים בבניין (11 יחידות) עשוי לחול [סעיף 5\(ב\)](#) לחוק.

ה) לא נוכח מס תשומות על ידי המערערת בשלב רכישת הזכויות.

ו) בעת רכישת הזכויות המערערת לא פעלה לפי [תקנה 6\(ב\)\(1\)](#) [לתקנות מס ערך מוסף](#), התשל"ו-1975, ("התקנות") ולא הוציאה חשבונית עצמית בקשר לרכישה.

ז) מכירת שבע היחידות המסחריות הייתה חייבת במס, לא חל פטור לגביה, והמס אכן שולם.

19. בכתב התשובה אשר הוגש בערעור זה נטען על ידי המשיב, בין היתר, כי [סעיף 5\(ב\)](#) לחוק "גובר על האמור בסעיף 31(4)" וכי במסגרת [סעיף 5\(ב\)](#) נקבע "הסדר ספציפי... החורג מגדר האמור בסעיף 31(4)...". ככל שיש להבין דברים אלה כטיעון לפיו אין המיסוי על פי [סעיף 5\(ב\)](#) כפוף כלל לפטורים השונים הכלולים בפרק ז' לחוק, דומה כי בהמשך שמיעת הערעור, לאחר הגשת כתב התשובה מטעמו, המשיב זנח טיעון זה ובסיכומיו הוא טוען לאי תחולתו של הפטור לפי [סעיף 31\(4\)](#) בהתאם לנסיבות המקרה הנדון (וראו סעיף 37 לסיכומי המשיב).

20. מנגד, בכתב הערעור טענה המערערת, בין השאר, כי מכירת הדירות אשר היו מושכרות בדיירות מוגנת (חמש מתוך אחת עשרה דירות) פטורה ממס מכוח [סעיף 31\(2\)](#) לחוק (וזאת בנוסף לטענתה הכללית של המערערת הנסמכת על [סעיף 31\(4\)](#) לחוק). [סעיף 31\(2\)](#) פוטר ממס ערך מוסף: "מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972, השכרת מקרקעין שחל עליה החוק האמור ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור".

אולם בהמשך הוברר כי פינויים של כל הדיירים המוגנים היה "תנאי הכרחי ויסודי" לתוקף הסכם המכר והדבר מודגש לאורך אותו הסכם (ראו סעיפים 2, 3.1, 3.3, 5.1, 7 רישא, וכן סעיפים 14 עד 22 להסכם). על פי ההסכם, אי ביצוע פינוי הדיירים המוגנים עלול להוות בתנאים מסויימים עילה לביטול המכירה לפי הודעת הקונה ואילו בתנאים אחרים אי ביצוע הפינוי יגרום באופן אוטומטי לבטלות ההסכם (סעיפים 5.1 ו-5.2 להסכם).

במצב דברים זה, כאשר ברור כי כוונת הצדדים למכירה הייתה כי הבניין יימכר כנכס פנוי והתמורה נקבעה בהתאם לכך, התקשתה המערערת להמשיך ולטעון לתחולת הפטור לפי [סעיף 31\(2\)](#) לחוק, אף אם ברגע חתימת הסכם המכר עדיין שכנו דיירים מוגנים בבניין. ואכן בסיכומי המערערת נזנחה הטענה האמורה והדיון התמקד בתחולתו של [סעיף 31\(4\)](#) לחוק בלבד.

21. המחלוקת מצטמצמת אפוא לסוגיה אחת: האם המכירה פטורה מכוח [סעיף 31\(4\)](#) לחוק? והנה התשובה לשאלה זו תלויה בתשובה לשאלה אחרת: האם "על פי דין" בעת רכישת הזכויות בנכס "לא ניתן היה ... לנכות את מס התשומות בשל רכישתו...".

המערערת סבורה, כאמור, כי היא לא הייתה רשאית לנכות מס תשומות בעת הרכישה ואילו המשיב גורס כי המערערת הייתה רשאית לעשות כן, אם היא הייתה מדווחת כדין על הרכישה כמצוות [תקנה 6ב](#) הנ"ל. יוער כי בהקשר זה אין המשיב מבדיל בין הדירות אשר הושכרו בשכירות חופשית לבין הדירות אשר הושכרו בדיירות מוגנת (ראו התייחסות המשיב אשר הוגשה ביום 11.12.2016).

22. בנוסף, וכטענה חלופית, עומדת המערערת על כך שדין החלטת המשיב בהשגה להתבטל מפאת העדר הנמקה. לטענת המערערת אין בהחלטת המשיב כל מענה למכלול הטענות אשר הועלו בהשגה ונוסח ההחלטה הינו לקוי (ולקוני) עד כדי בטלות ההחלטה וקבלת ההשגה כפי שהוגשה.

ה. האם הבניין נרכש "לשימוש" בעסקאות השכרה פטורות?

המסגרת הכללית

23. לדברי המשיב, אילו המערערת הייתה מבקשת לנכות מס תשומות בשל רכישת הזכויות בנכס המשיב היה מתיר זאת. מדוע? כי לתפיסת המשיב, המערערת לא רכשה את הבניין על מנת להמשיך ולהשכירו אלא לשם הריסה, הקמה מחדש, ומכירה. והנה מכירתן של יחידות חדשות העתידות להיבנות במקום היא עסקה חייבת במס ועל כן קיימת הצדקה להתרת ניכוי מס התשומות:

"...לאור נסיבות המקרה הייחודיות כפי שתוארו על ידי מנהל המערערת וכוונותיה של המערערת בקשר לנכס, הרי שהמערערת הייתה רשאית לנכות מס תשומות... אילו דיווחה על רכישת הנכס כעסקת אקראי בעת רכישתו ומכאן שכלל אין תחולה לסעיף 31(4) לחוק.
...כוונת המערערת בעת רכישת הנכס הייתה להשביחו (בעיקר על ידי פינוי דיירים מוגנים) להרוס את המבנה ולבנות על המקרקעין בניין חדש.
... נוכח כוונה זו של המערערת, הרי שיש לראות במקרקעין כמלאי, ובשל רכישת מלאי, ניתן לנכות מס תשומות.

...עמדת המשיב הייתה ונותרה כי יש לבחון כל עסקה באופן אובייקטיבי בשים לב לכוונת הנישום. מתוך הנסיבות האובייקטיביות ייקבע החיוב במס". (מתוך סעיפים 37, 38, 39 ו-41 לסיכומי המשיב).

24. המשיב מוצא תימוכין לעמדתו הן בדברי מנהל המערערת, מר פרנקו, בהודעתו הנ"ל מחודש ינואר 2013, והן באמור בהחלטות מיסוי 8/11 ו-1254/14, אליהן נשוב בהמשך (ראו סעיף 16 לתצהיר המשיב וכן סעיפים 6 ו-7 להבהרת המשיב מיום 26.12.2016).

25. לעומת זאת, גורסת המערערת כי:

"יישום הדברים האמורים על המקרה שלפנינו, קרי, כאשר מדובר בדירות למגורים אשר שימשו הלכה למעשה את המערערת בעסקאות פטורות שאינן חייבות במע"מ - מוביל למסקנה חד משמעית כי לא ניתן היה לנכות את התשומות על פי דין, כך גם על פי עמדת המנהל בעצמו. ... דירות המגורים בבניין שעל המקרקעין שהועברו לידי המערערת, לא רק ששימשו לצורכי מגורים בפועל אלא שגם לפי טיבן נועדו למגורים ומכאן שהשכרתן, כאמור, על ידי המערערת נכנסת בגדר עסקה הפטורה ממס בהתאם להוראות סעיפים 31(1) ו-31(2) לחוק מע"מ. ... הטלת מס על מכירת דירות המגורים, שלא מותר על פי דין ניכוי התשומות בגינן, תפר את עקרון ההקבלה ותוביל להרחבת בסיס המס מעבר למה שהחוק נתכוון לו, אשר תביא לגביית מס שאינו מס אמת ובכך המערערת תישא במס מעבר למגיע ממנה שתוצאתו תהא פגיעה בקניינה של המערערת מעבר להגשמת מטרת המס". (מתוך סעיפים 5.12, 5.23 ו-5.27 לסיכומי המערערת).

26. בפסק דין אחר מהתקופה האחרונה (ע"מ 15676-01-14 קרגד חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, ניתן ביום 16.11.2016) ובשולי המחלוקת העיקרית שנדונה שם, נדרשתי לסוגיה דומה לגבי מכירת חלק (קטן) מהבניין שעמד במרכז הדיון וכתבתי:

"90. בנסיבות העניין, ומבלי למצות את הדיון באשר למשמעות הביטוי 'לשימוש בעסקה' המופיע בסעיף 41 לחוק והאם הוא מקיף גם שימוש המוגדר כחולף זמני, אני מוכן לקבל את טענת המשיב כי אילו היה נדרש לשאלת ניכוי מס תשומות בשלב רכישת הבניין, הוא היה בוחן את השימוש ארוך הטווח - המתוכנן, קרי הריסה, בנייה ומכירה, ולא את השימוש הזמני, קרי השכרה למגורים. בחינה כזאת הייתה מובילה להתרת ניכוי מס התשומות מפני

שתשומות הרכישה ישמשו לעשיית עסקה חייבת במס בעתיד - וחזקה על המשיב כי הוא פועל ויפעל בעקביות בעניין זה במקרים אחרים.

לדעתי תוצאה זו מתיישבת יותר עם מה שנפסק לעיל לגבי האופי העסקי של המיזם בכללותו ועם העובדה כי המערערת ראתה בקיום השכירויות בנכס מטריד זמני, יותר מאשר הזדמנות עסקית; לעמדה אפשרית אחרת ראו נמדר, (שם, בפסקה 1707):

“יתר על כן, אם מתברר כי העוסק משתמש בתשומות כבר עתה בעסקה הפטורה מהמס אין להתיר לו את ניכוי המס בטענה כי הוא מתכוון להשתמש בהן גם בעתיד בעסקה חייבת. במקרה כזה אין לתת תוקף לכוונות שבלב בעוד שבפועל העוסק נוהג באופן שונה ומשתמש בתשומות בעסקה שאינה חייבת.”

אולם כאמור, במקרה דנן מוכן אני לקבל את המצג המוצג על ידי המשיב כי התרת ניכוי מס תשומות בנסיבות אלו משקפת מדיניות כללית של רשות המיסים – מדיניות מקלה אשר במקרה זה יש לה השלכה מחמירה.”

27. במקרה הנוכחי שאלת פירושו של התיבה “לשימוש בעסקה החייבת במס” מתעוררת במלוא עוצמתה והיא השאלה היחידה למעשה שדורשת הכרעה.

28. טרם אשוב לנסיבות הקונקרטיות של המקרה דנן, אעיר מספר הערות כלליות:

א. חייבת להיות אחידות או עקביות בין הגישה הננקטת אגב **בחינת ניכוי תשומות** בזמן הוצאתן לצורך **היישום הישיר של סעיפים 38 ו-41** לחוק, לבין הגישה הננקטת אגב **בחינת הזכאות לפטור על פי סעיף 41(31)** בזמן מכירתו של נכס. אין לאמץ גישה מצמצמת לעניין יישום **סעיף 41** כאשר מתבקש ניכוי מס תשומות, אם מאומצת גישה “מקלה” באותו עניין כאשר ההקשר הוא החלת **סעיף 41(31)** ואפשרות ניכוי התשומות בעבר נבדקת באופן עקיף (והשלכת ה”הקלה” היא תוצאה מחמירה, כאמור בפסק דין קרגד), וכך גם להיפך.

ב. על פי הוראות **סעיף 41(31)**, התנאי לתחולת הפטור הוא כי לא ניתן היה לנכות את מס התשומות “בעת הרכישה”. על כן, אין להתעלם מן הייעוד המייד של התשומות ולהתמקד אך בשימוש הסופי בלבד (למשל, מכירת נכס החייבת במס לכאורה) שמא ניקלע לכשל לוגי ביישום **הסעיף 41(31)** לפיו ייעוד ארוך טווח לשימוש בעסקה חייבת יגרום מניה וביה לשלילת הפטור לפי הסעיף.

ג. ככלל, ולכך כיוון פרופ' נמדר בדברים שצוטטו בעניין קרגז הנ"ל, בתחום המסים יש לשאוף לצמצום המקרים בהם תוצאות המיסוי מוכרעות בעיקר על פי כוונותיו הסובייקטיביות של הנישום או העוסק. אמנם בהקשרים שונים בענף משפט זה כוונת האזרח אכן מובאת בחשבון, בדרך כלל יחד עם אינדיקטורים נוספים, אך ההישענות על מבחן הכוונה טומנת בחובה קושי ראייתי ממשי על כל המשתמע מכך. לכן כאשר החיקוק המתפרש איננו מחייב קביעת התוצאה על פי כוונה, מן הראוי ליישמו בעיקר על פי מבחנים אובייקטיביים.

[סעיף 41](#) נוקט כאמור **לשון של ייעוד** - "לשימוש" - ואין לחדד כי שאלת ייעודו של דבר עשויה לערב היבטים אובייקטיביים, הניתנים להוכחה באמצעות ראיות חיצוניות, והיבטים סובייקטיביים הכרוכים בכוונות ובתכניות של הנוגעים בדבר (השוו למשל הגדרתו של המונח "ציד" [שבסעיף 1](#) לחוק, הכוללת גם נכס אשר "נועד לשמש" לעוסק בעסקיו, וכן לשון [תקנה 18\(א\)](#) לתקנות - אליה נשוב מיד - הדנה ברכישת נכסים "לשימוש" בעסקאות "לצרכי העסק" כן "לשימוש" בעסקאות שלא לצרכי העסק).

ד. כמוסבר, תפקידו של [סעיף 41](#) לחוק הוא להגשים את עקרון ההקבלה (ראו [ע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה](#), (ניתן ביום 3.7.2014) והשוו הוראות [סעיף 43א](#) לחוק, המיישם את עקרון ההקבלה מהכיוון ההפוך). "עקרון ההקבלה" הוא כלל של סימטריה פיסקאלית **בתוצאות המיסוי** (עסקה חייבת, תשומה מותרת; עסקה פטורה, תשומה בלתי מותרת). מטבע הדברים, בהקשר זה כוונותיו המקוריות של העוסק חשובות פחות מאשר "העובדות בשטח" ובפרט לגבי השימוש שנעשה בפועל בתשומות אשר הוצאו על ידי העוסק.

עם זאת, בישום עקרון ההקבלה יש מקום ואף הכרח להבדיל בין עיקר לבין טפל, דהיינו לבין שימוש דומיננטי שנעשה בתשומה פלונית (או עתיד להיעשות בה, לפי ראיות מהימנות) לבין שימוש אגבי שנעשה בה.

במאמרם "**מס תשומות בגין שימוש זמני בתשומה**" (מיסים יא/1, עמוד א-9), המחברים פליטר ופוטשבוצקי מנסחים את הדברים כך:

"...את התשובה לשאלה [שאלת הקשר הסיבתי בין תשומה לבין השימוש בה - ה.ק.] יש לתת על פי 'צילום מצב' של הייעוד, כפי שהוא חזוי במועד היווצרות התשומה. לפיכך:

...

אם הייעוד המיידני שונה מהייעוד הסופי ו/או מייעודי ביניים, יש להפעיל מבחני ברירה בין עיקר לטפל, בין זמני ומאולץ בשל כורח נסיבות לבין מתוכנן וקבוע, ולחרוץ את דין מס התשומות עפ"י הקבוע, המתוכנן והעיקרי..."

ה. על כן **לא מופרכת** דרכה של רשות המסים הבאה לידי ביטוי בהחלטת מיסוי 8/11 אשר תידון ביתר הרחבה **בסעיף 40** להלן. החלטת המיסוי משקפת נכונות מצדה של רשות המסים לפסוח על שימוש ארעי ומוגבל, שאיננו מעיקר הסיבות לרכישתו של נכס, ולחרוץ את גורל ניכוי מס התשומות בהתאם לשימוש העיקרי והקבוע.

אולם גם לנכונות זו יש גבולות וכפי שנראה בהמשך החלטת המיסוי קובעת תנאים ודרישות אשר חייבים להתקיים על מנת לאפשר יישום הגישה המקלה. כאן יש לשוב ולהזכיר כי הגישה "המקלה" הבאה לידי ביטוי במסגרת החלטת המיסוי האמורה בהקשר של התרת מס תשומות הופכת מאליה לגישה מחמירה כאשר היא מיושמת בהקשר של הפעלת הפטור לפי **סעיף 31(4)** לחוק.

ו. המקרים של שימושים שונים או מעורבים באותן תשומות יכולים להיות משני סוגים לפחות: שימושים **מקבילים בזמן** (כאשר אחד עשוי להיות השימוש הדומיננטי והאחר השימוש הטפל); או שימושים **אחד אחרי השני** הנפרדים על ציר הזמן (למשל, קודם השכרה למגורים ולאחר מכן מכירה).

לדעתי לגבי שני סוגי המקרים הפתרון ל"דירוג" השימושים והיקף התשומות המותר הנגזר ממנו עשוי להימצא בהוראות **תקנה 18** הנ"ל ("תשומות לעסק לצרכים אחרים"), על פיה יש לתור אחר "עיקר השימוש" על מנת לקבוע את היקף התרת ניכוי מס התשומות. ניתן ליישם את מבחן "עיקר השימוש" הן לגבי שימושים מקבילים והן לגבי שימושים מתחלפים (וזאת בתנאי שהשימוש העתידי מסתמן כבר בעת הוצאת התשומות). לגישה דומה ראו פליטר ופוטשבוצקי, שם בסעיף 3(ב) למאמר, וכן **נמדר**, **מס ערך מוסף**, חלק שני, מהדורה חמישית, פסקה 1706א.

אוסף כי לטעמי יישומה של **תקנה 18** במקרה של שימושים מתחלפים (לא מקבילים) איננו חייב להיות לפי משך זמן השימוש גרידא וניתן להעלות על הדעת מדד אחר או נוסף המביא בחשבון את העוצמה הכלכלית (הצפויה) של כל שימוש.

דא עקא שני הצדדים בערעור זה לא מצאו לנכון להציע, ולו לחילופין, את החלטה של **תקנה 18**. אמנם איננו דנים באופן ישיר בהתרת ניכוי מס תשומות אלא באופן עקיף לצורך יישום הפטור לפי **סעיף 31(4)** לחוק, אולם במסגרת זו חייבים אנו לברר האם ניתן היה בעת הרכישה לנכות את מס התשומות בשל הרכישה – ודומה כי כחלק מברור זה ניתן להידרש ל**תקנה 18** כאשר נחוץ הדבר. יתרה מזאת, **בסעיף 31(4) עצמו**

נאמר כי "... בלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמוותר לנכותו לכלל מס התשומות". דהיינו הפטור לפי [סעיף 31\(4\)](#) עשוי להיות חלקי בהתאם למידת התרת ניכוי מס התשומות בעת הרכישה.

שקלתי אם יש מקום במקרה זה לאמץ פתרון חלקי כאמור המבוסס על מתן משקל יחסי לשימוש בגין השכרה פטורה מחד לבין שימוש בגין מכירה חייבת מאידך. אולם לא הונחה תשתית ראייתית כלשהי לקביעה כאמור היות והצדדים עצמם לא נדרשו להוראות [תקנה 18](#) והעדיפו להציב את המחלוקת כדיכוטומיה – או [שסעיף 31\(4\)](#) חל במלואו או שהוא לא חל בכלל.

29. על כן, יש לחזור לבחינת עובדות ונסיבות המקרה כדי להכריע בשאלה האם בעת רכישת הבניין המערערת הייתה, באופן עקרוני, זכאית לנכות מס תשומות וזאת לנוכח השימוש שייעשה בבניין.

יישום העקרונות

30. כזכור, הבניין דגן הושכר במהלך כל תקופת הבעלות של המערערת ומרבית דמי השכירות נבעו מהשכרה למגורים. דומה כי נתקשה להגדיר שימוש זה כשימוש שולי אשר היה מאפשר למשיב להתיר ניכוי מס תשומות בעת רכישת הנכס, אילו היה נדרש לעשות כן בעת הרכישה ובהתאם לאמת המידה הקבועה [בסעיף 41](#) לחוק.

31. ראשית, לא נסתרו דבריו של מנהל המערערת לפיהם הנכס לא נרכש על מנת למכור בניין חדש שייבנה תחת הבניין הישן הקיים. כך העיד מר פרנקו:

"לא היה לנו כוונה למכור."

...

"לא התכוונו למכור את זה."

...

"... המטרה לא הייתה למכור. אבל אם מישהו בא ונותן הצעה מאוד מפתה אני מקשיב..."

ש. ציינת שהמטרה לא הייתה למכור את הנכס. מה הייתה המטרה?
ת. להשכיר.

ש. מה ציפית מה היו התוכניות?

ת. קיוונו לקנות את הנכס. להשביח אותו. לקבל השקעה מניבה."

...

"כשקנינו את הנכס הדירות היו מושכרות. המשיכו להיות מושכרות. הניבו תשואה. חשבנו ברגע שנשפר את המבנה נוכל לקבל שכירויות יותר גבוהות.

הפינוי של הדיירים המוגנים יגרום לנו לכך שנוכל להשכיר את הדירות בשוק חופשי ולקבל שכירות גבוהה ולהעלות את התשואה.
 (פרוטוקול הדיון, עמוד 8, שורה 24; עמוד 9, שורה 24; עמוד 10, שורה 5; עמוד 11 שורה 32 עד עמוד 12, שורה 7).

32. אפילו בהודעתו הנ"ל של מנהל המערערת מיום 16.1.2013, עליה הסתמך המשיב במידה רבה על מנת לבסס את עמדתו, לא נאמר כי הבניין **יימכר** לאחר בנייתו מחדש.

ניתן אולי לפקפק בגרסה זו של מנהל המערערת ולשאול האם היה הגיון כלכלי ברכישת הזכויות בנכס, פינוי דיירים מוגנים והוצאת הוצאות השבחה רבות (שלב שלא הבשיל בפועל לפני שהבניין נמכר) וכל זאת כדי להפיק דמי שכירות שוטפים מהשכרת הבניין המחודש. אולם לא הובאה בפני ראייה כלשהי המצביעה על כך שתכנית כזאת הייתה בלתי כדאית או ישימה. איננו יודעים למשל איזה מצגים הוצגו בפני בנק איגוד כאשר המערערת ביקשה לקבל הלוואה כנגד משכון הנכס והאם הוצגה בפני הבנק תכנית להשבחה ומכירה או שמא תכנית להשבחה, החזקה והשכרה. ייעוד הבניין להריסה איננו בהכרח עומד בסתירה לייעודו בהמשך להשכרה לאחר הקמתו מחדש. אמנם נטל השכנוע בערעור זה מוטל על המערערת כרגיל, אולם אם המשיב מבקש מבית המשפט שלא להאמין לדברי מנהל המערערת לגבי מהות התכניות, עליו היה לאסוף ראיות לסתור.

אין בסיס אפוא לשלול את דברי המנהל בעניין זה, מעבר לעצם מכירת הבניין כעבור כשלוש שנים, עובדה העשויה לרמוז כי מלכתחילה לא הייתה כוונה להשביח ולהחזיק את הנכס לטווח הארוך.

33. **שנית**, חלפו כאמור כשלוש שנים בין מועד הרכישה לבין מועד חתימת הסכם המכירה וכפי שנראה להלן חלפו כשש שנים עד להשלמת עסקת המכירה ומסירת החזקה לידי קבוצת הרוכשים. במהלך כל התקופה האמורה הושכרו היחידות השונות, או למצער, רובן. המשך קבלת דמי השכירות משך פרק זמן ארוך היה קשור למבנה עסקת המכר.

ככלל, הסכם המכר צופה ארבעה שלבים שונים להשלמת העסקה, וביצוע תשלום התמורה החוזית קשור לשלבים אלה. ההסכם נחתם כאמור בחודש יוני 2009 – זהו השלב הראשון ומיד שולם חלק (קטן) מהתמורה הכוללת (ומתוך סכום זה חלק היה מיועד למערערת עצמה וחלק לצורך מימון פינויים של דיירים מוגנים).

השלב השני המוזכר הוא השגת היתר להריסת הבניין הקיים והקמת בניין חדש תחתיו. הבקשה לקבלת היתר הדרוש תוגש **על ידי הרוכשים**. בעקבות קבלת היתר הריסה ישולמו סכומים נוספים על ידי הרוכשים, חלקם לצורך פירעון ההלוואה שנטלה המערערת מבנק איגוד.

היות והבנת הצדדים הייתה כי תקום עילה לפינוי הדיירים המוגנים אך ורק לאחר קבלת היתר הריסה (ראו סעיף 17 להסכם המכר והשוו הוראות [סעיף 10133\(10\) לחוק הגנת הדייר](#)), אזי השלב השלישי הוא פינוי הדיירים המוגנים. עם ההתקדמות בהחתמת הדיירים המוגנים על הסכמי פינוי, משתלמים סכומים נוספים למערערת. לבסוף, ובשלב הרביעי והאחרון, מסירת החזקה בנכס תתבצע רק לאחר פינוי מהדיירים המוגנים וכנגד תשלום יתרת התמורה לידי המערערת. רק בשלב זה מושלמת העסקה.

על פי עדות מנהל המערערת, השלמת העסקה כאמור אירעה בשנת 2012 (עמוד 12, שורה 26; עמוד 13, שורה 9) וכאשר מר פרנקו נשאל "עד מתי קיבלתם דמי שכירות מהדירות?" השיב "[ע]ד למועד התשלום האחרון 2012" (עמוד 14, שורות 30-31).

כמפורט לעיל דמי השכירות החודשיים שנגבו מהשכרת הבניין כולו, הן למגורים והן לעסקים, עמדו על כ-14,000 ש"ח לחודש בשנת 2006. דהיינו הכנסת השכירות הסתכמה בכ-168,000 ש"ח לשנה ואף בהתחשב בעובדה שהמערערת החזיקה רק 87.5% מהזכויות בבניין דומה כי הכנסה זו מייצגת תשואה ממשית בייחס להשקעה ראשונית בסך 2.9 מיליון ש"ח עבור רכישת הזכויות.

יש להוסיף כי ככל הנראה המערערת לא ניכתה מס תשומות בקשר להוצאות שוטפות בהן עמדה במהלך תקופת הבעלות (עמוד 10, שורה 33; עמוד 11, שורה 28).

34. **שלישית**, נראה כי בתקופת בעלותה של המערערת בנכס אכן חודשו חוזי שכירות, או חלקם לפחות, ואף התחלפו דיירים באחדות מן היחידות.

אמנם המשיב ניסה להסתמך על נספח ג' להסכם המכר כדי להראות כי למערערת לא היה למעשה כל עניין בחידוש או בהארכה של חוזי השכירות הקיימים וכי תכניתה הייתה לאפשר לדירות להתפנות אחת לאחר השנייה, עם פקיעת חוזי השכירות אשר היו קיימים בעת הרכישה.

אינני משוכנע כי ניתן להסיק מסקנה זו מן האמור בנספח ג' הנ"ל.

אמנם טבלה זו צורפה להסכם המכר שנחתם בסוף חודש יוני 2009 ולפי תוכן הטבלה שישה מתוך שמונת חוזי השכירות החופשית המופיעים בה הסתיימו לכאורה במועדים שונים במהלך **שנת 2008**. לא ניתן לדעת מתי נערכה הטבלה והאם היא אכן הייתה מעודכנת לחודש יוני 2009 (ונראה כי לא היא). על פי עדות מנהל המערערת, השכרת היחידות נמשכה כל העת ואף התחלפו דיירים:

"היו כמה דיירים שלפחות שניים שלושה החוזה שלהם הסתיים ועזבו. היה מנהל של הנכס מצא דיירים חדשים חתמו חוזים והמשיכו להשכיר את הנכס."

...

"למיטב זכרוני כשקנינו את הנכס רוב השוכרים זה חוזה שהתמשך מקניית הנכס. לראיה גם ב2012... רוב האנשים האלה עדיין משכירים את הדירות."

...

"יכול להיות שבזמן כתיבת החוזה זה הדוח שקיבלנו מחברת הניהול. לדעתי בזמן כתיבת החוזה חודשו חוזה שכירות והיה מקרה של דייר שפינה דירתו שיפצנו והשכרנו שוב."

(עמוד 12, שורות 16-17; עמוד 13, שורה 8 עד שורה 10, שורות 20-21).

35. יש להדגיש כי בהתאם לאמור בסעיף 9.1 להסכם המכר רק **ממועד מסירת החזקה בנכס ואילך** – דהיינו לאחר השלמת עסקת המכר אשר אירעה כמוסבר בשנת 2012 בלבד – הזכאות לקבלת דמי השכירות עברה מהמערערת לידי הרוכשים ועד למועד זה ההנאה הכלכלית (הלא מבוטלת) מהשכרת הנכס הייתה בידי המערערת.

36. מר פרנקו מנהל המערערת ניסה לייחס לפעילות השכרת הדירות מנגנון עסקי מסויים בדמות "מנהל הנכס":

"ש.מול מי ביצעו את ההסכמים.

ת.מול חברת אי.פי... באמצעות מנהל הנכס מר אסף לא זוכר שם משפחתו הוא. לא היה דייר. הוא ניהל את הנכס לפני שקנינו. ביקשנו שימשיך לנהל את הנכס כי היה מאוד מעורה. הוא משתכר מדמי ניהול נוכו מהשכירויות.

ש. באיזה אופן נוכה?

ת: הוא היה מעביר כסף מהגביה. הוא היה אחראי לגביה בין השאר והיה שולח דוח חודשי עם כל השכירויות". (עמוד 12, שורה 18 עד שורה 24).

בהמשך נזכר מר פרנקו בשמו המלא של אסף, מנהל הנכס: "**אסף אמיר מנהל הנכס**" (עמוד 12, שורה 30).

והנה מר אסף אמיר איננו אלא ה**בעלים הנוסף** של הבניין אשר בידיו 12.5% מן הזכויות (ראו סעיף 3(ג)(2) לחוזי הרכישה). ביום 17.1.2008 חתמה המערערת על "הסכם יחוד וחלוקה" עם אותו אסף אמיר כך שהקושי שהפגין מר פרנקו להיזכר בשם המשפחה של אסף וניסיונו של מר פרנקו להציג אותו אך כ"מנהל נכס" ה"משתכר מדמי ניהול" הם תמוהים.

37. **רביעית**, נראה כי בין מועד רכישת הבניין בחודש אוגוסט 2006 לבין מועד חתימת הסכם המכר בחודש יוני 2009 לא פעלה המערערת באופן נמרץ לקידום התכניות להשבחת הנכס. גם עובדה זו מקשה על הגדרת השימוש הראשוני בבניין (השכרה למגורים ולמסחר) כשימוש משני וזמני גרידא. עולה מסעיף 4.3 להסכם המכר כי המערערת לא פנתה בבקשה לקבלת היתר הריסה לפני שמכרה את הבניין לרוכשים, אם כי סעיף 3.4 מזכיר אדריכל, קונסטרוקטור ויועץ תחבורה אשר שירותיהם כן נשכרו על ידי המערערת.

באשר לפינוי דיירים מוגנים, מר פרנקו העיד כי "**ב-2008 עוד לא נעשו פעולות לפינוי דיירים מוגנים**" (עמוד 10, שורה 23), אם כי התמונה העולה מהסכם המכר שנכרת בשנת 2009 ברורה פחות: מצד אחד, על פי סעיף 14 להסכם נראה כי רק לאחר חתימת ההסכם תתחיל המערערת לפעול "**להשגת הסדרים לפינוי הדיירים המוגנים ואלה הטוענים לדיירות מוגנת...**", ומאידך מן האמור בסעיף 3.2 עולה כי כנגד שלושה דיירים מוגנים כבר התחילו להתנהל הליכים משפטיים וכי "**הוגשו על ידי [המערערת] תביעות פינוי עקב עילות פינוי שונות...**".

38. המשיב מדגיש את העובדה כי במהלך תקופת בעלות המערערת בבניין היא העניקה לצדדים שלישיים, בשתי הזדמנויות שונות, אופציות לרכישת הנכס (בינואר 2008 ובנובמבר 2008). אופציות אלו לא מומשו. לגישת המשיב, עצם הענקת האופציות מצביעה על כך כי המערערת לא החזיקה בבניין מתוך כוונה להשכירו אלא על מנת למכור אותו (או במצבו הקיים או לאחר השבחתו). לדעת המשיב כוונה זו משליכה על אופן יישום [סעיף 41](#) לחוק בענייננו (ובאופן עקיף על יישומו של [סעיף 31\(4\)](#)).

מר פרנקו העיד כי הענקת האופציות לא התרחשה ביוזמת המערערת אלא כתוצאה מפניות יזומות מצד הרוכשים הפוטנציאליים (מקבלי האופציה) (עמוד 8, שורה 24; עמוד 9, שורה 18 עד עמוד 10, שורה 6). אכן דומה כי עסקאות האופציה אשר נקרו בדרכה של המערערת לא היו חלק מתכניותיה המקוריות ולטעמי אין בעצם קיומן כדי לסתור את עמדת המערערת.

39. לבסוף נציין כי העד מטעם המשיב ניסה לומר כי הבניין היה "מלאי עסקי" בידי המערערת אולם בהמשך חקירתו הוא נאלץ להודות כי לא בדק את הדבר בדו"חות הכספיים שלה (עמוד 22, שורה 5 עד שורה 8). אמנם בסעיף 39 לסיכומי המשיב נכתב: "**הרי יש לראות במקרקעין כמלאי, ובשל רכישת מלאי, ניתן לנכות מס תשומות**", אך אמירה זו איננה מבוססת על הדיווח החשבונאי של המערערת עצמה וקשה בנסיבות העניין ולנוכח הראיות להגדיר את הבניין כ"מלאי" בידי המערערת.

40. כאמור, טענת המשיב היא שבעת הרכישה המערערת הייתה זכאית לנכות מס תשומות בקשר לרכישה מפני שהבניין כן נועד לשימוש בעסקה חייבת במס (קרי, מכירה) ולא נועד לשימוש בעסקה פטורה (דהיינו השכרה למגורים). לתמיכה בטענה זו צירף העד מטעם המשיב לתצהירו שתי החלטות מיסוי: החלטה 8/11 וכן החלטה 1254/14. לדעתי ההחלטה הרלבנטית יותר לענייננו (אם בכלל) היא 8/11 הדנה בנושא "החבות במע"מ של עסקאות מקרקעין עפ"י סעיף 5(ב) לחוק מע"מ כאשר הנכסים מושכרים למגורים בטרם מכירתם – החלטת מיסוי בהסכם".

בהחלטה זו מצויין כי בנסיבות שנדונו שם: "חלק מהדירות נרכשו בידי החברה כאשר הן מושכרות למגורים לאנשים פרטיים בשכירות חופשית, והחברה ממשיכה להשכירן למגורים." (סעיף 4 לחלק העובדות).

עמדת רשות המסים המובעת בהחלטה היא כי "על החברה לדווח על הרכישה עפ"י תקנה 6ב לתקנות מע"מ, והיא תהיה רשאית לנכות את מלוא מס התשומות בכפוף להוראות כל דין."

דהיינו חרף העובדה שחלק מהדירות הושכרו למגורים בתקופת הביניים – עד למכירתן – רשאי העוסק לנכות את מלוא מס התשומות בשל הרכישה.

אולם אופן טיפול זה הותנה בקיום רשימה של תנאים, ובין היתר:

"החברה לא חתמה במישרין עם השוכרים על חוזה השכירות, לרבות חידוש ו/או הארכות חוזה השכירות (אלא אם כן הייתה מחויבת עפ"י חוזה הרכישה להארכה כאמור, אם ברצונו של הדייר לעשות כן).

...

הדירות תימכרנה ע"י החברה לכל המאוחר תוך 24 חודשים ממועד רכישתן." (סעיף 2 לעמדת רשות המסים, סעיפים קטנים ב' ו-ה').

הנה כי כן, החלטה זו מכוונת למקרה בו "יורש" הרוכש מצב נתון של השכרת דירות כאשר מבחינת הרוכש מצב זה הוא זמני וחולף והוא פועל למכור את הדירות תוך 24 חודשים ואיננו נוקט כל פעולה שמשמעותה הארכת השכירות הקיימת.

41. נראה כי המקרה הנוכחי איננו תואם את דרישות החלטת מיסוי 8/11: ראשית, הסכם המכר נחתם כ-35 חודשים לאחר רכישת הנכס על ידי הבעלים, ולא בתוך 24 חודשים, ועוד נמצא כי דמי השכירות המשיכו להשתלם למערערת אף לאחר חתימת הסכם המכר, עד להשלמת העסקה ומסירת החזקה לידי הרוכשים בשנת 2012 (ראו סעיף 33 לעיל). דהיינו המערערת נהנתה מדמי השכירות במשך תקופה שהגיעה לכדי שש שנים.

שנית, על פי עדות שלא נסתרה, חלק מחוזי השכירות אכן חודשו או הוארכו על ידי המערערת כמשכירה, וזאת בניגוד גמור לדרישת החלטת מיסוי 8/11.

על כן קשה מאד לקבל את טענת המשיב הגורסת כי **לפי מדיניות רשות המסים**, ואופן פירוש הוראת **סעיף 41** לחוק על ידי המשיב, מותר היה למערערת לנכות מס תשומות בקשר לרכישת הבניין בשנת 2006. יש לתהות אם המשיב היה מיישם גישה "מקלה" זו אילו המערערת הייתה מנכה ביוזמתה מס תשומות בעת הרכישה וניכוי זה היה עומד במבחן לפי הנתונים הידועים.

42. בעניין **קרגד** הנ"ל סוגיית תחולתו של **סעיף 31(4)** עלתה כאמור לגבי דירה אחת בלבד שהייתה מושכרת בשכירות חופשית. הצדדים שם לא התייחסו במפורש לתוכנה של החלטת מיסוי 8/11 ומותב זה היה מוכן לקבל את טענת המשיב כי הנסיבות תאמו את מדיניות רשות המסים לאשר ניכוי מס תשומות בגין רכישת דירה "**אפילו שהיא משמשת להשכרה זמנית משום המטרה האמיתית היא קנייה לצורך ביצוע עסקת מכירה...**". (ראו דברי המשיב כפי שהובאו בסעיף 89 לפסק הדין; חברת קרגד למעשה לא הסתייגה מקביעה זו של המשיב באשר להתאמת המדיניות הכללית למקרה שלה).

43. כאן שני הצדדים עמדו על פרטיה של החלטת מיסוי 8/11 וכמוסבר, לדעתי המקרה הנוכחי איננו עומד בדרישות הכלולות בה (למותר לציין כי הוראות החלטת המיסוי אינן מחייבות את בית המשפט לאמץ דרך יישום מסויימת להוראות **סעיף 31(4)** לחוק, אולם דומה כי אפילו לפי גישת רשות המסים, הבאה לידי ביטוי בהחלטה האמורה, המקרה הנוכחי לא היה מאושר מראש כמזכה בניכוי מס תשומות).

אגב כך נציין כי המקרה דנן אמנם דומה בקווים כלליים לפרשת **קרגד** אך בפרמטרים רבים קיים שוני בין המקרים: שם רוב רובו של הבניין היה מושכר בשכירות מוגנת עובדה שהפכה את המשך השכרת יחידות הבניין לבלתי כדאית בעליל וכן עשתה את שאלת חידוש חוזי השכירות לבלתי רלבנטית (כאן רוב דירות המגורים הושכרו בשכירות חופשית ודמי השכירות הכוללים שהופקו מהבניין ברחוב בן עטר היו כמעט פי שישה מאלה שהופקו מהבניין שנדון בעניין **קרגד**); שם הוכחה הכוונה למכור את הבניין בעסקה חייבת; שם נסיונות פינוי הדיירים המוגנים החלו מיד לאחר רכישת הבניין; שם החברה המערערת פעלה כבר בשנת הרכישה לצורך קבלת היתר הריסה; שם החברה המערערת הפיקה דמי שכירות פטורים במשך כשנתיים ושמונה חודשים ואילו כאן נמשכה גביית דמי השכירות כשש שנים.

44. כאמור, אין פסול בכך שרשות המסים מוצאת לנכון לפרש וליישם את הוראות **סעיף 41** מתוך נכונות להתעלם משימוש "זמני" בעסקה פטורה – כל עוד ניתן לאתר סימנים אובייקטיביים ברורים לכוונת העוסק, כבר בשלב הרכישה, לעשות שימוש בתשומות לצורך עסקה חייבת במס. אולם לא שוכנעתי בנסיבות המסויימות הנדונות **בערעור זה** כי

המבחנים שנקבעו על ידי רשות המסים עצמה היו מובילים למסקנה כי מס תשומות בגין רכישת הבניין היה מותר בניכוי, בייחוד כאשר משך השימוש להשכרה חרג באופן מובהק מהגבול המותר לשימוש זמני לפי החלטת המיסוי 8/11 (24 חודשים).

45. המערערת מצדה הצביעה על שורה של הנחיות מקצועיות והחלטות מיסוי אשר יש בהן לדעתה לסתור את טענת המשיב לגבי מדיניותו ונכונותו להתיר ניכוי מס תשומות אף כאשר הנכס הנרכש ממשיך להיות מושכר בעסקה פטורה. בין השאר המערערת צירפה חלקים מהנחיות מקצועיות 62.712 (מע/4), 65.407 (מע/5), 66.701 (מע/2) ו-66.722 (מע/3). לטעמי אין בהנחיות אלו (שכולן קיימות זמן רב) כל רבותא: הן חוזרות על האמור בחוק לפיו אין לנכות מס תשומות בשל רכישת תשומה המיועדת לשמש בביצוע עסקה פטורה ממס.

המשיב כמובן איננו מתכחש לעקרון זה אלא טוען כי **ביישום עקרון זה** יש מקום לגמישות מסויימת כאשר קיים שימוש נלווה זמני וחולף, לצד שימוש עיקרי ארוך טווח.

46. בנוסף צירפה המערערת סדרה של אישורים פרטניים שניתנו בשנים האחרונות לעוסקים אחרים (ששמותיהם נמחקו) בהם אושר פטור ממס במכירת נכס בהתאם להוראות [סעיף 431\(4\)](#) לחוק – כפי שהמערערת מבקשת כאן – וזאת לנוכח העובדה כי בעת רכישת הנכס לא הותר ניכוי מס תשומות בשל שימוש צפוי בעסקאות פטורות ממס. המערערת מבקשת ללמוד מאישורים אלה כי אף לאחר פרסום החלטת מיסוי 8/11 הנ"ל, הכירה רשות המסים בכך שתשומות רכישה של בניין אשר ישמש להשכרה בעסקה פטורה אינן מותרות בניכוי. אולם עיון באישורים אלה מראה כי רובם ככולם מתייחסים למקרים שאינם דומים לנסיבות הנדונות כאן, ובפרט מדובר שם בתקופות השכרה ארוכות מאד בין שלב הרכישה לבין שלב המכירה, כך שברור כי מקרים אלה כלל אינם עומדים באמות המידה שפורטו בהחלטת מיסוי 8/11 (באישור המסומן נספח 1 לתשובת המערערת מיום 26.10.2016, המקרקעין נרכשו בשנת 1990, באישור 2 המקרקעין נרכשו בשנת 1963, באישור 3 המקרקעין נתקבלו בשנת 1979 (והיו בידי אותה משפחה עוד קודם לכן), באישור 4 המקרקעין נרכשו בשנת 1993, ואילו באישור 5 המקרקעין התקבלו בירושה בשנת 1996).

47. המערערת אף מדגישה כי החלטות המיסוי אשר הובאו כתימוכין לעמדת המשיב ניתנו שנים לאחר אירוע הרכישה במקרה הנוכחי ולכן הן אינן משקפות את מדיניות רשות המסים בתקופה הרלבנטית לערעור זה. נטען כי המערערת הייתה רשאית להסתמך על העמדה הרווחת בזמן הרכישה לפיה אין לנכות מס תשומות אם הנכס הנרכש מושכר בעסקה פטורה ממס. טענה זו מפי המערערת מוקשית: ראשית, לא הוכחה **הסתמכות בפועל** מצדה של המערערת על הנחיה, הוראה או החלטה כלשהי מטעם רשות המסים עובר לרכישת הנכס, ושנית, וחשוב לא פחות, כיצד יכלה המערערת "להסתמך" על עמדה כלשהי **בקשר לאי ניכוי מס תשומות** כאשר היא עצמה לא דיווחה על עסקת הרכישה כנדרש על פי

תקנה 36 הנ"ל? הרי הסתמכות על עמדה מחמירה בקשר לאפשרות ניכוי מס תשומות הייתה מובילה את המערערת למסקנה כי מצד אחד היא חייבת בתשלום מס עסקאות, כמצוות **תקנה 36**, אך מצד שני אין לה זכות לנכות מס תשומות ולכן היא חייבת להעביר מס לאוצר המדינה בגין הרכישה. כאמור, לא כך היא פעלה.

48. מכל מקום, ולאחר שקילת מכלול הנסיבות, נראה כי **בהתאם לקריטריונים שרשות המסים עצמה קבעה**, מקרה זה לא היה "עובר" והמשיב בדין לא היה מרשה למערערת לנכות מס תשומות בשל הרכישה (וכפי שהוער, היום קל לו למשיב לומר כי הוא כן היה מתיר את הניכוי כאשר ההקשר כעת הוא תחולת **סעיף 31(4)** בקשר **למכירת הנכס** ונהפכו היוצרות).

49. אשוב ואומר כי לדידי פתרון טוב יותר, שכאמור אף לא אחד מן הצדדים הציע לאמצו, הוא יישום **תקנה 18** הנ"ל וקביעת שיעור יחסי כלשהו של פטור, כפועל יוצא מאותו שיעור יחסי של התרת ניכוי תשומות. אולם בהעדר פתרון כאמור, בנסיבות מקרה זה הכף נוטה לכיוון עמדת המערערת, על פיה לא ניתן היה לנכות מס תשומות בעת הרכישה. אמנם יש להימנע מפרשנות דווקנית או מילולית להוראות **סעיף 41** לחוק ובהחלט יש מקום לפרש את התיבה "לשימוש בעסקה" כדורשת שימוש של ממש, בהיקף מסויים, או מבחינת המשקל המסחרי-כספי של העסקה לשמה הוצאה התשומה או מבחינת משך הזמן בו התקיימה העסקה. אולם גם אם נאמץ גישה גמישה כאמור, כפי שעשתה רשות המסים בהחלטת מיסוי 8/11, לא ניתן לדעתי בנסיבות המקרה הנוכחי "לדלג" על כך שהבניין הנדון הושכר בעסקאות פטורות ממס (להוציא כמובן היחידות המסחריות) מראשית בעלות המערערת בנכס ועד לסופה, תקופה ממושכת דיה בה לא קודמה הלכה למעשה כל תכנית להשבחת הבניין לשם מכירתו במצב משופר או מחודש.

50. אעיר כי במבט כלכלי/פיסקאלי רחב יותר, יש קושי באיון החיוב במס לפי **סעיף 5(ב)** לחוק מפאת תחולת הפטור לפי **סעיף 31(4)** במצב בו עסקת רכישת הנכס כלל לא דווחה כנדרש. אולם המחלוקת בערעור זה נתחמה על ידי הצדדים באופן שאיננו מחייב את בית המשפט להתמודד עם היבט זה וממילא דיווחי המערערת לשנת הרכישה (2006) התיישנו מזמן (השוו ע"מ 58730-12-13 חנוך נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1, פורסם ביום 26.10.2015).

51. התוצאה היא אפוא כי לפי נסיבות המקרה הקונקרטי צודקת המערערת בסברתה כי בעת הרכישה היא לא הייתה זכאית לנכות מס תשומות - וכפועל יוצא מכך דין המכירה בשנת 2009 להיות פטורה ממס.

1. בטלות ההחלטה בהשגה

52. בנוסף לטענתה בדבר תחולת הפטור לפי [סעיף 31\(4\)](#) לחוק, מעלה המערערת טיעון נוסף וחלופי בקשר לאופן הנמקת החלטת המשיב בהשגה.

כאן יש להזכיר כי על פי החוק, משהוגשה השגה ולא הושג הסכם בין החייב במס לבין המנהל, רשאי המנהל "לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה" ([סעיף 82\(ב\)](#) לחוק). על פי [סעיף 82\(ד\)](#) לחוק אם "לא החליט המנהל כאמור בסעיף קטן (ב) תוך שנה מיום הגשת ההשגה, יראו את ההשגה כאילו נתקבלה".

53. המערערת גורסת כי החלטת המנהל בהשגה לאו החלטה היא – בשל העדר הנמקה – ולפיכך יש לראות את ההשגה כאילו נתקבלה.

נציין כי בשלב א' להליך השומתי, כאשר המשיב פעל לפי [סעיף 77](#) לחוק, "הנימוקים לשומה" כללו אמירה זו: "עפ"י ביקורת שנערכה בספרי החברה נמצא כי לא דיווחתם על עסקת המכר לפי [סעיף 5\(ב\)](#) לחוק...". בהמשך מופיע חישוב של החבות במס לפי [סעיף 5\(ב\)](#) (מע/1).

54. בעקבות הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה המערערת הגישה ביום 4.6.2013 השגה המשתרעת על פני שמונה עמודים. מכלול הטיעונים בהשגה דומה לזה שהעלתה המערערת בפני בית המשפט ובמוקד העניין מצויים [סעיפים 31\(4\)](#) ו-[41](#) לחוק וכך הוטעם:

"לפיכך, בעת שרכשה המוכרת את דירות המגורים, לא היתה החברה רשאית לנכות את מס התשומות בגין רכישתן ואף לא עשתה כן בפועל הואיל והרכישה נועדה לשמש אותה בעתיד בעסקאות הפטורות ממס כאמור. זאת, בשל שני סוגים של עסקאות הפטורות ממס: האחת, השכרת הדירות למגורים, בשכירות חופשית הפטורה ממס מכח הוראות [סעיף 31\(1\)](#) לחוק; והשניה, השכרת הדירות והיחידות המסחריות בשכירות מוגנת במסגרת [חוק הגנת הדייר](#), הפטורה ממס מכח הוראות [סעיף 31\(2\)](#) לחוק" (סעיף 6.3 להשגה).

בהמשך ההשגה מובהר כי אף אם חל על עסקת המכר [סעיף 5\(ב\)](#) לחוק, אין בכך כדי למנוע החלת הפטור מכוח [סעיף 31\(4\)](#).

55. ההחלטה בהשגה ניתנה ביום 7.5.2014 או בסמוך לו. ההחלטה כוללת שישה סעיפים קצרים. ארבעת הסעיפים הראשונים להחלטה מציינים בתמצית את עובדות המקרה. הסעיף החמישי מפנה לתנאי הסכם המכר משנת 2009 וזאת כדי להדוף את הטיעון כי המכר עצמו, בכל הנוגע ליחידות שהושכרו בשכירות מוגנת, פטור ממס מכוח [סעיף 31\(2\)](#)

לחוק. הסעיף השישי מצטט את האמור [בסעיף 5\(ב\)](#) לחוק ומציין את מועד תחולת החקיקה ובכך מסתיימת ההחלטה.

אין בהחלטה בהשגה כל מענה או התמודדות עם הטענה העיקרית של המערערת לפיה עסקת המכר פטורה מכוח [סעיף 31\(4\)](#) לחוק.

56. העד מטעם המשיב, אשר קיבל את ההחלטה בהשגה, ניסה בחקירתו הנגדית להצדיק את ניסוח ההחלטה בכך כי ממילא כל הסוגיות לובנו בדיונים בעל פה שהתקיימו עם ב"כ המערערת בין מועד הגשת ההשגה לבין מועד קבלת ההחלטה בהשגה. ייתכן שכך היה אולם חילופי דברים בדיון בעל פה אינם תחליף לרישום החלטה מנומקת בתום הדיון וממילא לא עלה בידי העד להראות פרוטוקול דיון בו עמדת המשיב פורטה והוסברה בפני ב"כ המערערת. למעשה העד נאלץ להסכים כי עמדת המשיב איננה באה לידי ביטוי בהחלטה עצמה:

"... במקרה הזה לא עניתי באמת בצורה עניינית אלא יותר בעל פה ויותר בעניין בימ"ש". (עמוד 16, שורות 6-7).

"ש. למה לא כתבת בהחלטה בהשגה?"

ת. יכול להיות שפה פיספסתי משהו. יכול להיות. אני הייתי צריך לפרט יותר." (עמוד 18, שורות 3-4).

57. החלטה בהשגה איננה חייבת להיות ארוכה אך היא ודאי חייבת להיות מנומקת, וחייב להינתן בה מענה לפחות לטענותיו העיקריות של האזרח. חשיבות ההנמקה היא משולשת: היא מקיימת את זכות האזרח לדעת מדוע עמדתו נדחת על ידי השלטון (פן הדחייה היא שרירותית או נובעת משיקולים זרים); היא מגדירה את עמדת המשיב שעליה רשאי האזרח להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי ובכך היא מסייעת להגשמת זכות הגישה לערכאות; ועצם כתיבת הנימוקים עשויה לתרום לזיקוק הטענות המועלות על ידי המשיב בשם המדינה.

58. קשה מאד לומר שהנמקת ההשגה במקרה זה מקיימת תכליות אלו, בייחוד לנוכח מיקוד טיעוני המערערת בכתב ההשגה. דומה כי המשיב אף מודע לכך ויש להניח כי לקחים בעניין ניסוח ההחלטות הופקו (למרות שבסיכומיו המשיב התעקש לומר כי "ההחלטה מנומקת די[ה]" (סעיף 44 לסיכומים)).

59. שאלה נפרדת היא, האם הפגם בתוכן ההחלטה בהשגה מביא בהכרח לבטלות ההחלטה ולקבלה אוטומטית של ההשגה. כאן המשיב מפנה לעקרון הבטלות היחסית וגורס כי

"ההחלטה בהשגה ניתנה לאחר פגישות ודיונים שנערכו אצל המשיב והמערערת הכירה את עמדת המשיב ונימוקיו עוד בטרם ניתנה ההחלטה בהשגה" (סעיף 48 לסיכומי המשיב) וכן כי "לגופו של עניין, לא נמנע מהמערערת לקבל את יומה בבית המשפט ולהבהיר את טיעוניה, והעניין יוכרע על ידי בית המשפט" (סעיף 47 לסיכומי המשיב).

קבלת הסברים אלה מפי המשיב כרוכה בקביעת ממצאים עובדתיים באשר להתרחשויות בדיוני השומה. אולם לאור התוצאה אליה הגעתי בסוגייה המהותית, אינני חייב להכריע בעניין נפקות הפגם שנפל בהחלטה בהשגה ועל כן קביעת ממצאים כאמור איננה נדרשת.

ז. סיכום

60. לאור כל האמור לעיל, דין הערעור להתקבל.

61. המשיב ישלם למערערת הוצאות משפט בסכום כולל של 12,500 ש"ח וזאת תוך 30 ימים מיום המצאת פסק הדין לידיו.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים.

ניתן היום, י"ח טבת תשע"ז, 16 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט

ה' קירש 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)