



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 29130-08-23 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

לפני כבוד השופט אבי גורמן

א.ג. דיור רעננה בע"מ

מעוררת

ע"י ב"כ עוה"ד מאיר נוסבאום ושגיא ריבן

נגד

ממונה אזורי מע"מ - השרון

משיב

ע"י ב"כ עוה"ד שירה ויזל גלצור והגר אסף
פרקליטות מחוז תל אביב - אזרחי

פסק דין

לפניי ערעור שהגיש חברת א.ג. דיור רעננה בע"מ (להלן: "המעוררת"), בהתאם להוראות סעיף 83 לחוק

מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), כנגד החלטת ממונה אזורי מס ערך מוסף

- השרון (להלן: "המשיב"), לחייבה בתשלום מס עסקאות, במסגרת שתי שומות:

האחת בגין קצבאות לדיור ממשד הבינוי והשיכון שהועברו למעוררת כדמי שכירות, אותן סיווג המשיב

כעסקאות חייבות במס, בסך 606,613 ₪ (להלן: "שומת עסקאות בגין קצבאות לדיור ממשד השיכון");

והשנייה בגין חשבונות עצמיות שהיה על המעוררת להוציא בשל תשלומי שכירות ששילמה לבעלי

דירות השכירו לה את דירותיהם, בסך 959,549 ₪ (להלן: "שומת עסקאות בגין חשבונות עצמיות").

כפי שיובהר בהמשך, לאחר שהוגשו הסיכומים ובהתאם להודעות שמסרו הצדדים במסגרתם, התברר כי

המחלוקת שנותרה צומצמה באופן ניכר, והיא מתמקדת בשאלה הבאה:

האם זכאית המעוררת כי שומת העסקאות בגין קצבאות לדיור ממשד השיכון שקיבלה המעוררת כשכר

דירה, תיערך בהתאם להוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, כך שהמע"מ יושת רק על ההפרש בין דמי שכירות

ששילמה - לדמי שכירות שקיבלה, או שסעיף זה אינו חל בעניינה ועליה לשלם מע"מ על כל קרן

הסכומים שקיבלה כדמי שכירות באמצעות אותן קצבאות.

אלא שעל אף צמצום המחלוקת, נדרשת פריסת מלוא היריעה, וכך ייעשה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

עיקרי העובדות:

1. המערערת התאגדה בשנת 2001. בשנים הרלוונטיות לערעור, 2016-2021 (להלן: "התקופה הרלוונטית" או "שנות המס שבמחלוקת"), החזיקו הגב' הילה משולם (להלן: "משולם") ומר ניסים חג'ג' במניות המערערת.
2. מאז ראשית שנת 2002, המערערת רשומה במשרדי המשיב כ-"עוסק" בתחום שירותי שיקום בקהילה לאוכלוסיית "מתמודדי נפש" (להלן: "מתמודדי הנפש" או "המתמודדים").
- שירותי המערערת, נועדו לספק שירותי שיקום, כמשמעותם בחוק שיקום נכי נפש בקהילה, התש"ס-2000 (להלן: "חוק השיקום"), אשר מטרתו לאפשר את שיקומם של אנשים המתמודדים עם מגבלה נפשית ושילובם בקהילה.
3. המערערת התקשרה עם משרד הבריאות, למתן שירותי שיקום למתמודדי נפש בקהילה, להם אושר סל שיקום בהתאם לחוק השיקום. השירותים שמעניקה המערערת למתמודדים, הם בהתאם לחוק השיקום והוראות משרד הבריאות, המכתיבים את אופי השירותים שמעניקה המערערת.
- מערך השירותים כולל ליווי מקצועי צמוד של עובדים סוציאליים ומדריכי שיקום. מבלי להרחיב במה שאינו נדרש, אציין כי המערערת מחויבת להקצות לכל מתמודד מתאם טיפול אישי, אשר מרכיב עבורו את התכנית השיקומית. תכנית זו כוללת מספר תחומים – בהם מלווה המערערת את מתמודדי הנפש ומסייעת בידם, כגון תעסוקה, בריאות, השכלה, דיור, פנאי וכיוצא באלה. מטרתם של שירותי השיקום היא להכשיר את המתמודדים, באופן הוליסטי ובמגוון תחומים, להשתלבות מיטבית בקהילה.
4. השירותים שנותנת המערערת הם תחת מימון ותקצוב של משרד הבריאות, הנאמד בסכומים שבין 2000 – 3000 ₪ למתמודד. בגין תשלומים אלה שמשלם משרד הבריאות, שילמה המערערת מע"מ כדין, ועניין זה אינו שנוי במחלוקת.
5. כחלק מסל השירותים הרחב שמעניקה המערערת למתמודדים, כלול אף סיוע בענייני דיור. בעבר החזיקה המערערת בניין אשר שימש כהוסטל, אולם כחלק מהמגמה להביא לשילוב המתמודדים בקהילה, נמסר כי המערערת הונחתה לסגור את ההוסטל ולהפנות את המתמודדים להשכרת דירות מגורים פרטיות בקהילה.
6. מרבית מתמודדי הנפש להם מעניקה המערערת שירותים, שוכרים בעצמם דירות מגורים. לצד זאת, חלק לא מבוטל מהמתמודדים, אינם מצליחים לשכור בעצמם דירות.
- כך, ביחס לתקופה בה נערכה הביקורת וכפי שעולה מנספח 10 לתצהיר המשיב, המערערת העניקה שירותים ל-162 מתמודדים, כאשר 75 מתוכם נזקקו לעשות שימוש בדירות שהמערערת שכרה והשכירה להם. בעדותה (עמ' 4 לפרוטוקול ש' 22 – עמ' 5 ש' 13) מסרה גב' משולם כי באותה העת העניקה המערערת שירותים לכ-170 מתמודדי נפש. כ-100 מתוכם שכרו דירות בעצמם, וכ-70 נדרשו בעניין זה לשירותי המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

- 1 כפי שנמסר, לצערנו, בחלק מהמקרים, בעלי דירות אינם מעוניינים להתקשר בחוזה שכירות ישירות מול
2 מתמודדי הנפש, מתוך חששות שונים, וייתכן כי אף טעמים אחרים מביאים לתוצאה כי על המערערת
3 לדאוג לדיוורם של מתמודדים אלה.
- 4 לצורך כך, המערערת מתקשרת בעצמה בהסכמים מול בעלי הדירות – והיא השוכרת מהם את הדירות (תוך
5 שמוכא כמובן לידיעתם כי מטרת ההשכרה היא לדיוורם של מתמודדי הנפש). במקביל, המערערת מתקשרת
6 עם המתמודדים בהסכמי שכירות, ומשכירה להם את אותן הדירות.
- 7 במקרים אלה – הניצבים במוקד השומות שהוציא המשיב, המערערת משלמת דמי שכירות לבעלי הדירות,
8 והיא גובה דמי שכירות מהמתמודדים המתגוררים בדירות. אין מחלוקת כי המערערת רואה עצמה מחויבת
9 לתשלום דמי השכירות לבעלי הדירות, בין אם תצליח לגבות דמי שכירות מהמתמודדים ובין אם לאו,
10 ובכלל זה מחויבת היא לתקופת השכירות, בין אם תשכיר את הדירה ובין אם לאו.
- 11 רכיב זה של פעילותה של המערערת הוא גרעוני, במובן זה שדמי השכירות שהיא משלמת – גבוהים מדמי
12 השכירות שהיא גובה. אלא שהמערערת מחויבת כאמור לדאוג למגורי מתמודדי הנפש בקהילה, ולכן
13 מדובר בפעילות שהיא חלק משירותי השיקום שהיא מחויבת לתת – למי שלא מצליח לשכור דירה בעצמו
14 ונדרש לכן לעזרתה. להשלמת התמונה אציין כי כלל פעילותה של המערערת במתן שירותי השיקום אינה
15 גרעונית, והיא מניבה לה רווחים.
- 16 7. אין מחלוקת כי שירותי השיקום רחבים יותר מעניין הדיור בלבד, וכאמור מרבית מתמודדי הנפש להם
17 מעניקה המערערת שירותים, שוכרים דירות בעצמם. לאור זאת, בעוד שישנם מתמודדים רבים המקבלים
18 מהמערערת שירותי שיקום ללא פתרון דיור (לו הם דואגים בכוחות עצמם), אין בנמצא מתמודדים
19 המקבלים מהמערערת שירותי דיור בלבד ללא שאר שירותי השיקום.
- 20 8. כאמור, מקורות המימון המממנים את פעילותה של המערערת, הם תקציבי סלי השיקום שמעמיד משרד
21 הבריאות. לצד זאת, בכל הנוגע לדיור, מתמודדי הנפש הזכאים לכך, מקבלים אף סיוע חודשי קבוע ממשרד
22 הבינוי והשיכון, המיועד להשתתפות בתשלום שכר הדירה – בסך כ-770 ₪ לחודש – נכון לשנים שבערעור
23 (להלן: "קצבאות דיור ממשרד השיכון").
- 24 במסגרת הסכמי השכירות בין המתמודדים למערערת, נקבע כי קצבאות הדיור ממשרד השיכון – להן זכאי
25 המתמודד השוכר דירה מהמערערת (אם הוא אכן זכאי לקצבאות אלה), יועברו לידי המערערת כדמי
26 שכירות – והן למעשה מהוות חלק ארי מדמי השכירות שגובה המערערת.
- 27 9. בדיווחיה למשיב במהלך התקופה הרלוונטית, דיווחה המערערת על התקבולים ממשרד הבריאות
28 כעסקאות חייבות במס, בעוד שהתקבולים ממשרד השיכון דווחו כהכנסות פטורות מכוח סעיף 31(1)
29 לחוק, שעניינו פטור ממס בעסקה להשכרת דירה למגורים. אוסיף כי לטענת המערערת, בעבר (בשנת
30 2007) המשיב הסכים למתן פטור זה ממס, ומאז היא התנהלה בדיווחיה בהתאם לכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

10. המשיב ערך ביקורת למערערת ובסופה, ביום 2.8.21, מצא להוציא למערערת שתי שומות עסקאות. שומות אלה מתייחסות לדירות שהמערערת שוכרת, ולקצבאות ממשרד השיכון המועברות למערערת כדמי שכירות:

א. הדירות שהמערערת שוכרת: שומת עסקאות בגין חשבוניות עצמיות - בסך 959,594 ₪. שומה זו נובעת מכך שהמערערת היא "עוסק", ולכן כאשר היא שוכרת מקרקעין מאדם פרטי – מדובר ב-"עסקת אקראי" לפי סעיף 1 לחוק. לאור זאת, בהתאם להוראות תקנה 6 ב לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"), על המערערת היה להוציא חשבונית עצמית ולשלם את המע"מ. משלא עשתה כן, הוצאה שומה זו.

יובהר כבר עתה, כי בכל הנוגע לשומה זו, המערערת אינה חולקת כי היה עליה להוציא חשבוניות עצמיות. טענת המערערת היא כי אם היו מוצאות חשבוניות אלה – ובהתאם לקביעת המשיב (שתוזכר מיד) כי לא חל על ההשכרה פטור ממס, הרי שכפי שקורה כאשר מוצאות חשבוניות מכוח תקנה 6 ב לתקנות מע"מ, העוסק רשאי מיד לנכות מס תשומות בגין רכיב המע"מ. לאור זאת, לטענת המערערת, לא היה מקום להוצאת השומה (אשר אין לה טעם כלכלי – לאור הזכות המובנת לקיזוז מס התשומות בגין עסקאות שלדעת המשיב חבות במס).

המשיב כמובן אינו חולק על הזכות העקרונית לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות אלה, אלא שהוא טוען כי הוא נאלץ להוציא את השומה הזאת, שכן אם תתקבל טענת המערערת כי השכרת הדירות למתמודדים פטורה ממס, אזי לא ניתן לנכות את מס התשומות.

ב. הדירות שהמערערת משכירה: שומת עסקאות בגין הקצבאות לדיור ממשרד השיכון – בסך 606,613 ₪. שומה זו נובעת מקביעת המשיב כי השכרת הדירות – מהמערערת למתמודדי הנפש, אינה פטורה ממס. לדעת המשיב, השכרת הדירות היא חלק ממכלול השירותים שמעניקה המערערת, ואינה ניצבת בפני עצמה. בהתאם לעקרון "העסקה בכללותה" – כפי שכינה זאת המשיב, אין מקום להבחנה בין כלל התמורות שמקבלת המערערת – ממשרד הבריאות וממשרד השיכון גם יחד, אשר כולן ניתנות לה בתמורה לשירותי השיקום שהיא מעניקה. לאור זאת, לא חל בנסיבות אלה הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק ביחס להשכרת דירה למגורים.

11. המערערת לא השלימה עם השומות שהוציא לה המשיב, והגישה את הערעור שלפניי. מטעם המערערת העידה בעלת מניות המערערת ומנהלת פעילותה, גב' הילה משולם. מטעם המשיב העידה גב' אורטל גד, רכזת במשרדי המשיב.

12. להשלמת התמונה יצוין כי במקביל להגשת הערעור, הגישה המערערת אף תביעה אזרחית נגד המשיב (ת"א 38816-07-23). במסגרת תביעה זו התבקש בית המשפט לתת צו עשה המורה לרשות המסים לענות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

לפנייה שהגישה המערערת במסגרת בקשה לקבלת החלטת מיסוי ("רולינג"), בה התבקש המשיב לקבוע כי אין חבות במע"מ בגין קצבאות משרד השיכון אשר המערערת (התובעת שם) מקבלת כשכר דירה מאת המתמודדים השוכרים ממנה דירות. בין השאר נטען, כי חברה אחרת, העוסקת אף היא במתן שירותי שיקום, קיבלה מענה במסגרת "רולינג" שהגישה, ובו נקבע כי סכומים המתקבלים כקצבאות דיור ממשרד השיכון – בנסיבות דומות, לא יחויבו במע"מ.

המשיב בתגובתו הסביר כי מבנה השכרת הדירות באותה חברה נעשה באופן שונה מזה שאצל המערערת, וכי בכל מקרה – המקום לבחינת הדברים הוא במסגרת השומתית ולא במסגרת בקשה לרולינג. בהסכמת המערערת, התביעה הנ"ל נמחקה, תוך שהוסכם כי המחלוקת שבין הצדדים תתברר במסגרת הערעור שהוגש. להשלמת התמונה אציין כי בכל הנוגע לאותה חברה אחרת לה ניתן כאמור "רולינג" הקובע פטור משלום מע"מ, המשיב הודיע במסגרת הדיון בהליך הנוכחי, כי אישור זה בוטל (בנסיבות שלא הובהרו, ואשר אינן מענייננו בהליך כאן).

13. המחלוקות המקוריות שבין הצדדים:

א. במסגרת הערעור טענה המערערת כי השומה הראשונה – המתייחסת לחובתה להוציא חשבוניות עצמיות בגין שכירת הדירות מבעלי הדירות הפרטיות, דינה להתאפס, ע"י הכרה בזכותה לנכות סכומים אלה כמס תשומות. המשיב מנגד טען כי אם אכן לא יחול פטור ממס בגין השכרת הדירות ע"י המערערת למתמודדי הנפש, הוא יהיה נכון להכיר בניכוי מס התשומות, אלא שלצד זאת טען כי ניכוי זה יהיה כפוף למגבלת 5 שנים הקבועה בסעיף 116 לחוק.

ב. עיקר המחלוקת בין הצדדים נסבה אודות השומה השנייה – שומת העסקאות המתייחסת לדמי השכירות שקיבלה המערערת באמצעות העברת קצבאות הדיור ממשרד השיכון. המערערת טענה כי עסקאות אלה אינן צריכות להתחייב במס, וזאת משני טעמים חלופיים שהעלתה: לטענת המערערת, היא אך מהווה צינור בין בעלי הדירות הפרטיים לבין המתמודדים שוכרי הדירות, ולכן אין לחייבה במס. טענה נוספת של המערערת הייתה כי יש להחיל על עסקאות אלה את הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק, הפטור ממס להשכרה של דירות מגורים. כטענה חלופית טענה המערערת כי גם אם יש חבות במס, חבות זו צריכה להיות מחושבת בהתאם להוראות סעיף 5(ב) לחוק – היינו רק על הפרש בין דמי השכירות שהיא משלמת לדמי השכירות שהיא גובה. מבחינה מעשית, מאחר ומדובר בהפרש שלילי, הפעלת הסעיף מובילה ככל הנראה לאי חבות במס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

- 1 המשיב דחה טענות אלה של המערערת:
- 2 לדעת המשיב אין ממש בטענת המערערת כי היא צינור גרידא, ולא צד לשכירות, שכן טענה זו
- 3 מנוגדת להסכמי השכירות עליהם חתומה המערערת, במסגרתם היא נוטלת אחריות מלאה על
- 4 העסקאות והיא זו ששוכרת את הדירות. בכל הנוגע לפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק, הרי שפטור
- 5 זה אינו חל, שכן יש לבחון את העסקה בכללותה – והיא כוללת את כלל רכיבי שירותי השיקום
- 6 שמעניקה המערערת – אשר הדאגה לדיור היא רק חלק מהם. בדומה למה שנפסק בבג"ץ 438/10
- 7 עמותת דיירי הדיור המוגן בישראל נ' שר האוצר (7.3.12) (להלן: "עניין הדיור המוגן") – כאשר התמורה
- 8 היא בעד מגוון רחב של שירותים אשר הדיור הוא רק חלק מהם, אין לבצע הפרדה בין רכיבי
- 9 התשלום השונים ואין תחולה להוראת הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק. כך גם בענייננו.
- 10 לגבי סעיף 5(ב) לחוק, המשיב טען כי סעיף זה אינו חל, שכן החלתו מנוגדת לתכלית החוק
- 11 וללשונו, וזאת בעיקר משום שבניגוד לדרישת הסעיף – המערערת אינה "עוסק במקרקעין" אלא
- 12 היא עוסקת בשיקום.
- 13 14. במסגרת הסיכומים שהגישו ולאחר שהתקיים שיח נוסף בין הצדדים, הודיעו הצדדים – כל אחד בנפרד
- 14 במסגרת סיכומיו, על צמצום ניכר במחלוקות שבין הצדדים:
- 15 א. המערערת הודיעה כי היא מוותרת על שתי טענותיה הראשונות, לפיהן היא אינה חבה במס בגין
- 16 דמי השכירות שהיא מקבלת מקצבאות משרד השיכון, היינו טענת היותה צינור גרידא והטענה כי
- 17 חל הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק. המערערת ציינה כי היא "הכירה בכך שהדרך הנכונה
- 18 למיסוי הערך המוסף של כלל הכנסותיה של המערערת עוברת דרך הכרה בקצבאות הדיור כחלק
- 19 מסך הכנסותיה החייבות במע"מ" (סעיף 23 לסיכומי המערערת).
- 20 ב. לאור הודעה זו ובהתאם להסכמות שעלו בין הצדדים (ראו ס' 21 לסיכומי המערערת), המשיב
- 21 הודיע כי בכל הנוגע לשומת העסקאות בגין אי הוצאת החשבוניות העצמיות, הוא יתיר למערערת
- 22 את ניכוי מס התשומות הנובע מאותן חשבוניות [ראו סעיף 85 לסיכומי המשיב (בהמשך הדברים
- 23 אצטט סעיף זה, ואתייחס לאמור בו)].
- 24 בשים לב לתמונת דברים זו – המחלוקת שנותרה בין הצדדים נוגעת אך ורק לתחולתו של סעיף 5(ב)
- 25 לחוק על חישוב המס החל על דמי השכירות שמקבלת המערערת באמצעות קצבאות הדיור ממשרד
- 26 השיכון – ולכך ייחדו הצדדים את סיכומיהם.
- 27 למחלוקת זו שנותרה בין הצדדים, ייוחד אפוא המשך פסק הדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

תמצית טענות הצדדים

15. להלן יוצגו עיקרי טענות הצדדים. טענות נוספות שבפי הצדדים, יידונו במידת הצורך במקום המתאים בהמשך פסק הדין.

תמצית טענות המערערת:

16. המשיב מתעלם מתמונת הדברים האבסורדית שהשומות שהוציא יוצרות: פעילות שאין מחלוקת כי היא גרעונית, מביאה לדעת המשיב להשתתף מס ערך מוסף בסך כה גבוה. כדי למנוע מצבים בעייתיים מסוג זה, בא לעולם סעיף 5(ב) לחוק – המשיב את המס על רכיב הרווח בלבד.

17. בניגוד לטענות המשיב ועל אף שהמערערת אינה חולקת על כך כי דאגה להשגת מגורים בקהילה היא חלק מסל שירותי השיקום שהיא מספקת, הרי שאין להחיל במקרה כאן את ההלכה שנקבעה בעניין דיור מוגן – היפה למקרה שם, אך אינה מתאימה למקרה כאן. בעוד ששם, ההבחנה בין התשלומים בגין רכיב המגורים לתשלומים בגין רכיבים אחרים – היא מלאכותית, הרי שכאן הבחנה זו מתבקשת והיא למעשה מעוגנת בפועל בקצבאות השונות שהמדינה משלמת למתמודדים ובשירותים שמתמודדים שונים רוכשים מהמערערת.

18. הביטוי "עוסק במקרקעין" המופיע בסעיף 5(ב) לחוק, הולם את המערערת. אכן, עיקר פעילות המערערת היא בתחום השיקום, אולם לצורך פעילות זו היא נאלצת לשכור ולהשכיר כ-14 דירות עבור כ-70 מתמודדים. היא מחזיקה איש מקצוע המספק שירותי אחזקה לדירות אלה, ופעילותה עולה כדי "עסק" אף בתחום זה. אין הצדקה לגישה הפרשנית המצמצמת בה נוקט המשיב, ביחס לביטוי "עוסק במקרקעין" – המופיע רק בסעיף זה בחוק מע"מ.

תמצית טענות המשיב

19. המקרה כאן דומה לזה שנדון בבג"ץ בעניין דיור מוגן. כמו שם – גם כאן, הדיור הוא חלק אינטגרלי מכלל השירותים שמעניקה המערערת. בנסיבות אלה וכפי שנקבע שם, פיצול התשלומים לרכיבים שונים – וחיוכם במס באופן שונה, הוא מלאכותי ואינו משקף את התמונה הנכונה.

20. סעיף 5(ב) לחוק אינו חל על המערערת, הן מבחינת תכליתו והן מבחינת לשונו. תכלית הסעיף היא לחול על מי שיש לו פעילות עסקית להשכרת דירות מגורים – וכך יש לפרש את הביטוי "עוסק במקרקעין" בו עושה הסעיף שימוש. בשים לב לכך שפעילות המערערת בהשכרת הדירות היא גרעונית, אין לראות בפעילות זו כפעילות עסקית – שכן היא כאמור לא נועדה להניב למערערת רווחים. פעילותה העסקית של המערערת היא בתחום השיקום ולא בתחום המקרקעין, כך שסעיף 5(ב) אינו חל בעניינה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

- 1 21. לטענת המשיב, לא ברור כי כלל הדירות ששכרה המערערת - לא היו מעוסקים מורשים, ואם היו שכירות
2 מעוסקים - הרי שאין מקום להחלת סעיף 5(ב) לחוק.
3 22. המערערת לא הציגה את ההסכם המלא שנחתם בינה לבין משרד הבריאות, ובמסד ראייתי חלקי זה, יש בו
4 כדי לשלול את המסקנה כי המערערת הוכיחה את טענותיה.

5

6

דיון והכרעה:

- 7 23. אקדים אחרית לראשית ואומר כי לאחר עיון בטענות הצדדים, באתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל.
8 המערערת זכאית כי חישוב המס החל עליה יהיה בהתאם להוראות סעיף 5(ב) לחוק, ובדרך זו תימנע
9 התוצאה האבסורדית בה מושת מס בסכום ניכר על פעילות שלא הניבה למערערת ערך מוסף. כדי למנוע
10 מצבים שכאלה, חוקק סעיף 5(ב) לחוק, שלגדרו אני סבור כי באה המערערת.
11 להלן אנמק את מסקנתי, תוך עמידה על המסגרת הנורמטיבית הרלוונטית, ויישומה על המקרה של
12 המערערת.

13

14

24. החיוב במע"מ, נקבע בהוראות [סעיף 2](#) לחוק, כדלקמן:

15

על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או

16

הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."

17

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

18

"עסקה" מוגדרת [בסעיף 1](#) לחוק, סעיף ההגדרות, ככוללת בין היתר:

19

(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

20

"מכר" מוגדר אף הוא בסעיף 1 לחוק:

21

"מכר", "לענין נכס - לרבות השכרתו, ...

22

25. סעיף 5 לחוק, מסדיר את אופן המיסוי של מכירה של נכסים אשר פעמים רבות נרכשים ע"י "עוסק", ממי

23

שאינו "עוסק". במקרה כזה, המפגש בין מוכר - שמכירות שהוא מבצע אינן מחייבות בתשלום מע"מ (שכן

24

אינו "עוסק"), לבין רוכש שהוא עוסק - ולכן כאשר הוא ימכור את הנכס שרכש יחויב במע"מ, עלול לגרום

25

לעיוות כלכלי חמור, אם במועד בו ימכור העוסק את הנכס שרכש - יחויב הוא במע"מ בגין מלוא מחיר

26

העסקה. במקרה כזה, הוא למעשה ישלם מס על כל קרן המכירה, ולא על רכיב הערך המוסף בלבד. כדי

27

למנוע תוצאה שכזו, קבע סעיף 5 מספר מקרים בהם יחול המס על ההפרש בין מחיר הרכישה למחיר

28

המכירה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

סעיף 5 (א) לחוק מסדיר את המיסוי במקרה של מכירת נכסים משומשים, וקובע את סמכותו של שר האוצר בהקשר זה. כך לדוגמה, במסגרת תקנות שהותקנו מכוחו של סעיף 5 (א) הוסדר המיסוי בעת מכירת רכבים משומשים – במקרה ואלה נרכשו מאדם פרטי שאינו עוסק, ונמכרו על ידי עוסק (ראו בעניין זה, תקנה 2 לתקנות מע"מ; וכן ראו תקנות מס ערך מוסף (מכירת רהיטים משומשים), התשל"ט-1979]. במקרים אלה, נקבע כי המס יחול נטו – על ההפרש בין מחיר הרכישה למחיר המכירה, ובדרך זו נמנעה תוצאה מעוותת בה המס היה מושת על רכיב הקרן ולא על הערך המוסף.

26. סעיף 5 (ב) לחוק, מסדיר בהקשר דומה, את אופן המיסוי של עסקאות בדירות מגורים. סעיף זה הוסף לחוק בשנת 1993, במסגרת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 11), התשנ"ד-1993 (להלן: "תיקון מס' 11 לחוק"). קודם שאפנה לעיין בהוראות סעיף 5 (ב) לחוק, אבקש לעמוד על ההיסטוריה החקיקתית שלו. היסטוריה זו תלמדנו באופן ברור על תכלית חקיקתו של הסעיף, תכלית אשר נותרה בעינה גם כאשר בסופויום הנוסח שהתקבל כחוק צומצם בהשוואה להצעה המקורית.

ארשה לעצמי מעט להאריך בתיאור גלגולה של אותה הצעת חוק מקורית – ובדבריו של המציע, ח"כ אברהם פורז בעניינה, וזאת משום שניכרת בהם המגמה הברורה של תיקון החקיקה ותכליתו – השתת מס על הערך המוסף בלבד, ומניעת עיוות המביא להשתת מס על רכיב קרן שאינו משקף את הערך המוסף של אותה פעילות כלכלית.

הדברים אינם מובאים אפוא רק כדי לגלות את ההיסטוריה החקיקתית כפי שהייתה בעבר, אלא בעיקר כדי להצביע על תכלית החקיקה ועל העיקרון המרכזי בחוק מע"מ שזו נועדה להשיג – ושראי שנראה לנגד עינינו בעת פירוש הסעיף.

27. ח"כ פורז הגיש את הצעת החוק, במסגרת חוק מס ערך מוסף (תיקון – מקרקעין שנרכשו שלא מעוסק), התשנ"ב-1992. במסגרת זו הוצע כי יתווסף לחוק סעיף 5א, שכותרתו – "מס על מקרקעין שנרכשו שלא מעוסק", ובו ייקבע:

העוסק במכירת מקרקעין, אשר רכש מקרקעין ממי שאינו עוסק בכך, המס עליהם יהיה לא ממחירם המלא אלא מההפרש שבין מחירם בעת המכירה בידי העוסק לבין מחירם בעת שרכש אותם.

בדברי ההסבר שפורסמו לצד הצעת החוק, נכתבו הדברים הברורים הבאים:

חלק בלתי מבוטל מעסקאות המקרקעין בארץ נעשות בידי עוסק, שעיסוקו במכירת מקרקעין (להלן – היום), הרוכש מקרקעין ממי שאינו עוסק. בשעה שהיום בא למכור מקרקעין כאלה, אם לאחר השבחתם ואם לאו, הרי על פי הוראות חוק מס ערך מוסף מוטל על מכירה זו מס ערך מוסף על מלוא התמורה, בלי להתחשב בכך שבעת רכישתם לא היה ניתן, למעשה ובאופן ממשי, לנכות מס תשומות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

במצב חוקי זה יש משום יצירת אבסורדים ועיוותים רבים. המס המוטל במקרה זה הינו בלתי צודק ויש בהטלתו משום החטאת מטרת החוק, וזאת מהטעם הפשוט – המס אינו מוטל על הערך המוסף, אלא על ערך הרבה יותר גבוה, כך, שאפקטיבית, שיעור המס על הערך המוסף עלול לנסוק לרמה אבסורדית, לעתים אף לרמה של מאות אחוזים.

אכן, עיוות דומה היה עלול להיות גם בענפי המסחר של רהיטים וחפצי בית משומשים, מכוניות משומשות וחפצי אומנות, שגם שם שכיחות עיסקאות בין אדם פרטי לעוסק, אילו לא דאג המחוקק למנוע זאת. ואכן, לגבי ענפים אלו השתמש שר האוצר בסמכות המיוחדת הנתונה בסעיף 5 לחוק, והביא לכך, שכאשר נכס בענפים אלה נמכר בידי מי שעיסוקו במכירתו, המס אכן מוטל רק על הערך המוסף. על אחת כמה וכמה מתבקש הצורך הדחוף בהסדרת הבעיה בענף המקרקעין, שחשיבותו הלאומית, במיוחד בימים אלו, עולה לעין ערוך על זו של הענפים האחרים הנזכרים.

אכן, כפי שצוין בדברי ההסבר, אם המס אינו מוטל על הערך המוסף בלבד, "המע"מ" – "עלול לנסוק לרמה אבסורדית".

במסגרת הדיון בקריאה הראשונה של הצעת החוק, מיום 19.10.93, הסביר ח"כ פורז באופן מדויק את הרקע בו צומחת הבעיה אותה נועד תיקון החקיקה לתקן:

לגבי גביית המע"מ – פה צריך לעשות סדר בכל העניין. האמת היא שהמחוקק נתן את דעתו בעניין הזה לגבי המכוניות וחפצי הבית. הוא הבין שפה יש מכשול כשלא כולם במשק הם עוסקים. אילו כולם במשק היו עוסקים, לא היתה בעיה. אילו כולם במשק לא היו עוסקים, לא היתה בעיה. כשיש לך עירוב בין עוסקים ללא-עוסקים, נוצרת פה בעיה אמיתית, ולדעתי הדבר הזה פותר ועושה צדק.

כאמור בדבריו של ח"כ פורז, עירוב פעילות כלכלית בין עוסקים ללא עוסקים, היא היוצרת את הבעיה – עמה באופן הגון וראוי בא תיקון החקיקה להתמודד. "פותר ועושה צדק" – שכן אין המדובר בהטבת מס, אלא רק בהוראה שנועדה להבטיח מיסוי ראוי – מיסוי של הערך המוסף ושלו בלבד. כאשר הגיעה הצעת החוק לדיון בוועדת הכספים, הסכימו נציגי רשות המסים כי הצדק עם הצעתו של פורז, וכך אמר בדיון הראשון שנערך בהצעת החוק בוועדת הכספים (ביום 11.2.1993), מנהל אגף המכס והמע"מ מר א' זייף:

יש צדק בהצעת חוק זו. אבל, יש לתקן דבר מה בניסוח החוק, אנו מבקשים שההחלטה תהיה כפופה לתיקון הניסוח. ... הממשלה תומכת בחוק זה.

אלא שאז נכונה לח"כ פורז הפתעה. על אף ההכרזה שתיקון החוק שהציע נכון וכי הממשלה תומכת בו, התברר תיקון "דבר מה" בנוסח, כרסם בהצעת החוק באופן לא מבוטל. בעוד שהצעת החוק המקורית החילה את ההסדר של מיסוי הערך המוסף בלבד – על כלל העסקאות במקרקעין (המתבצעות בסיטואציה בה חל הסעיף), הצעת החוק המתוקנת בהתאם לנוסח שגיבשה רשות המסים – החילה את ההסדר שעל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

צדקתו לא היה חולק – על עסקאות בדירות מגורים בלבד. הנוסח המתוקן שהוגש לוועדת הכספים ואשר הוא שהובא לקריאה שניה ושלישית – הוא הנוסח שלפנינו כיום. בהמשך אצטט כמובן את הנוסח המחייב שנחקק, אלא שקודם לכן אשוב ואביא מדבריו של ח"כ פורז – בדיון שנערך ביום 9.11.1993, כאשר הובא הנוסח המתוקן – והצמצום את ההסדר כך שזה יחול ביחס לדירות מגורים בלבד:

אני רוצה לדבר על העקרון. הבעיה היא לא ניסוח. הבעיה היא שהמכס רוצה לצמצם את זה היום רק לדירות.

אני רוצה להסביר את הענין: הענין הוא פשוט כאשר אדם שהוא עוסק קונה נכס מקרקעין מעוסק, הוא מקבל מהעוסק שהוא קנה ממנו חשבונית, וכשהוא מוכר את זה יש שוב חשבונית, והוא מקזז את המע"מ. מה קורה כשמישהו שהוא עוסק במקרקעין, לדוגמא חברה קבלנית, קנתה מגרש או דירה מאדם שאיננו עוסק? היא לא מקבלת ממנו חשבונית. בזמן המכירה היא משלמת מע"מ על כל תמורת המכירה ולא רק על ההפרש בין מחיר הקניה למחיר המכירה. הדבר הזה איננו מוצדק, משום שהוא מטיל מע"מ לא על הערך המוסף אלא על כל הערך. לגבי מכוניות וחפצי בית, שהבעיה הזאת גם מתעוררת, כי יכול להיות שחברה קנתה מכונית מאדם פרטי, לא קיבלה חשבונית, ויש פטור לגבי מכוניות וחפצי בית. לגבי מקרקעין לא עשו פטור. הצעתי את אותו דין שיש לגבי מכוניות ומטלטלין ליישם לגבי מקרקעין. במקור הממשלה הסכימה לנוסח הגורף. עכשיו באו ואמרו לי שרוצים לצמצם את זה רק לדירות. עם כל הכבוד, או שאין הגיון בתיזה, או היא צריכה ליפול כולה, או שהיא נכונה מבחינת העקביות של מדיניות מיסוי, ואז היא צריכה לחול גם על מקרקעין וגם על דירות. אני לא רואה למה דירה של חצי מיליון דולר יחול עליה החוק החדש, לעומת זאת על מגרש של 50 אלף דולר זה לא יחול.

ובהמשך שם, אומר ח"כ פורז:

אדוני היושב ראש, אני נפגשתי עם מר זייף והוא אמר לי, החוק שלך צודק, אבל לא יעלה הרבה כסף, אבל בכל מקרה, אלה כללי המשחק של מע"מ.

אלא שקריאתו של פורז להשיב את הנוסח המקורי על כנו, לא עלתה בידו. טענותיו הנכונות, כי מיסוי הערך המוסף בלבד, הוא לכאורה המשחק נכונה את – "כללי המשחק של מע"מ", וכי לכן הצמצום בנוסח שבסופו של יום הסכימה הממשלה לאמץ – "איננו מוצדק, משום שהוא מטיל מע"מ לא על הערך המוסף אלא על כל הערך", היינו באותם מקרים בהם טיפל הנוסח המקורי של ההצעה (אשר התייחס לעסקאות מקרקעין באופן כללי) ואשר לא יזכו לתחולת ההסדר שנקבע בסופו של יום בהוראת סעיף 5(ב) אשר ייחדה את ההסדר לדירות מגורים בלבד, לא הועילו לח"כ פורז והנוסח שהתקבל הוא כאמור הנוסח המצומצם יותר. אכן, בסופו של חשבון, גם נוסח זה מתקן מצב אשר עד אליו, כלשונו של פורז, היו – "אבסורדים ועיוותים רבים", וזאת גם אם היקף התיקון אינו רחב כפי שלכתחילה ביקש, אלא מתייחס לאותה בעיה עליה הצביע, אך ביחס לדירות מגורים בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

1 בדיון בקריאה השנייה והשלישית במליאת הכנסת (ביום 7.12.1993), כובד פורז בנשיאת דברים, וכך אמר:
2 אדוני היושב-ראש, חברי הכנסת, הצעת החוק מטרתה אחת, והיא מאוד פשוטה: מניעת כפל
3 מס, כדי שלא להטיל מס ערך מוסף פעמיים. זה הכול. מה קורה? מס ערך מוסף כשמו כן הוא,
4 צריך להיות מוטל על הערך המוסף. אבל כאשר מישוהו קנה דירת מגורים והוא עוסק, והוא קנה
5 אותה ממי שאיננו עוסק, הוא לא מקבל מאותו אדם שמכר לו את הדירה חשבונתית, כי זה שמכר
6 לו איננו עוסק. וכאשר הוא מוכר את הדירה הזאת, יוצא שהוא משלם מע"מ על הכול ולא רק
7 על ההפרש.

8 זוהי תמצית תכליתו של תיקון 11 לחוק מע"מ, אותה הטיב ח"כ פורז לתמצת: "מס ערך מוסף כשמו כן הוא,
9 צריך להיות מוטל על הערך המוסף". תיקון החקיקה נועד להבטיח כי בנסיבות בהן חל הסעיף, המס יוטל על
10 הערך המוסף בלבד ולא על כלל הקרן.

12 28. סעיף 5(ב) לחוק – כנוסחו אשר נקבע בתיקון 11 לחוק מע"מ, קובע:
13 במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או
14 עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור
15 לבין מחירה בעת הרכישה; לענין זה, עוסק – למעט עוסק שעל פי דין לא היה רשאי לנכות את
16 מס התשומות בשל רכישת דירת המגורים.

17 פרופ' א' נמדר עמד על תכלית החקיקה של הסעיף, בספרו מס ערך מוסף (מהדורה חמישית, 2013), עמ'
18 247:

19 עוסק במקרקעין המוכר דירת מגורים שרכש אותה מיד שניה מאדם שאינו עוסק עשוי להימצא
20 במצב קשה אם נחייב אותו במס על כל שווי המכירה. קח, למשל, את המקרה כאשר הוא מוכר
21 את הדירה באותו מחיר שהוא רכש אותה, הוא ייאלץ להפריש אחוז ניכר ממחירה לטובת המס
22 וזאת מבלי שהרוויח מאומה. דבר זה נגרם כתוצאה מכך שהדירה נרכשה ממי שאינו עוסק
23 והמוכר לא יכול היה לנכות את מס התשומות של הרכישה בגין כך שלא סופקה לו חשבונתית
24 מס. סעיף 5(ב) לחוק בא לענות על בעיה זו, ובדומה להוראת סעיף 5(א)245, הוא קובע שעל
25 המוכר במקרה כזה לשלם מע"מ על הערך המוסף "נטו", דהיינו לא על מחירה המלא של
26 המכירה אלא על "ההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה".

27 תכלית החקיקה היא אפוא אותה תכלית עליה הצביע באופן ברור ח"כ פורז: לוודא כי חוק מע"מ משית
28 מס על הערך המוסף בלבד [לדברים דומים, ביחס לסעיף 5(א) לחוק, ראו: ע"מ 20-02-38465 טרייד מוביל
29 בע"מ נ' מס ערך מוסף תל אביב 3 (15.9.25) פס' 56].

30 29. קודם שאעמוד על פרטי הוראות סעיף 5(ב) ובחינת שאלת התקיימותם במקרה כאן, אבקש להזכיר כי על
31 אף שהסעיף מתייחס בלשונו למכירה של דירת מגורים, הרי שבהתאם להגדרת המונח "מכר" בסעיף 1
32 לחוק, - "מכר", לענין נכס – לרבות השכרתו...".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

1 לאור זאת קבע כבוד הש' ה' קירש ב-ע"מ (ת"א) 6982-09-13 א.ב. המפתח יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ
2 ומס קניה תל אביב (2.2.17) (להלן: "עניין א.ב. המפתח") פס' 56, כי סעיף 5(ב) לחוק יחול גם עת השכרת
3 דירות מגורים (וראו שם בפס' 57 כי אף המשיב הסכים שם לזה, ואף לפניי – לא טען אחרת), וכי יש
4 לקרוא את הסעיף במקרה של השכרה בשינויים הנדרשים. קביעה זו נובעת כאמור מההגדרות שבסעיף
5 1 לחוק, כמו גם מתכלית חקיקתו של סעיף 5(ב) – היפה כמובן אף לעסקאות שכירות.
6 30. תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק מותנית בשלושה תנאים מצטברים, עליהם עמד פרופ' נמדר בספרו (עמ'
7 247):

8 ראשית, המכירה צריכה להיות של דירת מגורים ולא של נכס אחר. שנית, על המוכר להיות
9 עוסק במקרקעין. שלישית, על הדירה להירכש מאת אדם פרטי או מעוסק אשר על פי דין לא
10 היה רשאי לנכות את התשומות בעת רכישת הדירה.
11 וביישום למקרה שלפנינו, דומה כי התנאים הראשון והשלישי הנ"ל – אינם מעוררים כל קושי אמתי:
12 א. התנאי הראשון – סוג הנכס: אין מחלוקת באשר לסוג הנכס – דירות מגורים.
13 ב. התנאי השלישי – זהות אלו שהשכירו את הדירות למערערת: על אף שהמשיב בחצי פה טען כי
14 עניין זה לא הוכח, לא יכולה להיות מחלוקת אמיתית כי הדירות הושכרו מאנשים פרטיים ולא
15 מעוסקים. הראיה הפשוטה לכך נעוצה בשומה שהמשיב עצמו הוציא למערערת – בגין אי הוצאת
16 חשבוניות עצמיות, שומה אשר לא היה לה מקום אם לא היה מדובר בהשכרה ממי שאינם רשומים
17 כעוסקים. מעבר לנדרש אציין כי כל החוזים שהוצגו הם אכן מאנשים פרטיים, וטענות המשיב
18 בהקשר זה הן טענות בעלמא, ללא ראשית ראיה, והן סותרות כאמור את שומתו.
19 המחלוקת המשמעותית יותר שבין הצדדים, נעוצה בשאלה האם מתקיים התנאי השני שמנה בדבריו לעיל
20 פרופ' נמדר, והוא דרישת הסעיף כי העסקה בוצעה על ידי מי שהוא – "עוסק במקרקעין". הצדדים חלוקים,
21 האם המערערת עומדת בתנאי זה.

22 31. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים – אני סבור כי הדין עם המערערת, וכי יש לראות בה – לצורך סעיף 5(ב)
23 לחוק, אף כעוסקת במקרקעין. אנמק להלן את קביעתי, תוך עמידה על מספר נקודות המביאות יחד למסקנה
24 זו.

25 32. הביטוי "עוסק במקרקעין", מופיע רק בסעיף 5(ב) לחוק. ביטוי זה אינו מופיע במקומות אחרים בחוק
26 מע"מ, ולכן פירושו של הביטוי, צריך להיבחן בעיקר בהקשר כאן.
27 השימוש בביטוי "עוסק במקרקעין" שכח בפסיקה בהקשר לשאלה אחרת, אשר אינה זו הנבחנת כאן, והיא
28 האם פעילותו של פלוני בעסקאות נדל"ן עולה כדי פעילות עסקית, וזאת לצורך קביעה האם יש לרושמו
29 כעוסק והאם מכירות אלה חבות בתשלום מע"מ. אלא שבמקרה כאן, אין מחלוקת כי המערערת היא בעלת
30 פעילות עסקית ועל כן יש לרושמה כעוסק, ואף אין בסופו של יום מחלוקת כי עסקאותיה חבות במע"מ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

33. אכן, מוכן אני להניח כי כוונתו הסובייקטיבית של המחקק, בעת חקיקת החוק, הייתה בעיקר אל מי שמכירת מקרקעין היא כל עיסוקו. זה המקרה השכיח, ולכן כנראה לכך בעיקר נועד המענה בתיקון החקיקה. אלא שגם אם כך היה, הביטוי "עוסק במקרקעין" בו עשה המחקק שימוש – הוא רחב יותר, והוא יכול ללא קושי לכלול אף את מי שפעילותו בתחום המקרקעין עולה כדי עסק – הנלווה לפעילות עסקית אחרת שהוא מבצע.
34. המערערת משכירה דירות לכ- 70 שוכרים – מתמודדי נפש. הגב' משולם העידה אודות הקושי במציאת דירות אשר בעליהם יסכימו להשכרתן למתמודדים, ולאור זה הסבירה כי המערערת שוכרת ומשכירה את הדירות, בהתאם למה שהיא מצליחה לאתר. בכל דירה מתגוררים בין 2 ל- 5 או 6 שוכרים – בהתאם לגודל הדירה (עמ' 7 לפרוטוקול, ש' 21-13).
- בהתאם לכך נמסר כי המערערת שוכרת ומשכירה כ- 14/15 דירות. כן נמסר כי המערערת מחזיקה איש מקצוע, הנותן שירותי אחזקה ומבצע את התיקונים הנדרשים באותן דירות. המשיב לא חלק על נתונים אלה.
- פעילות במסגרתה מושכרות כ- 14 דירות ל- 70 שוכרים, ואשר ניתנים במסגרת כך אף שירותי אחזקה, בהחלט יכולה להיחשב כפעילות עסקית – בהתאם למבחנים השונים שנקבעו לשם כך בפסיקה [למבחנים אלה, ראו לדוגמה: ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל (2.1.2018)]. עיסוק עם מספר כזה של דירות ושל שוכרים, מחייב פיתוח של מומחיות בתחום, והמנגנון שיש בידי המערערת – אומן (בין השאר) על כך. המערערת בצדק טענה כי המשיב לא הכחיש את טענותיה בהקשר זה [בשולי הדברים אציין כי בתיקים אחרים, לא אחת נטען על ידי רשות המסים כי מדובר בפעילות עסקית להשכרת דירות, גם בנסיבות בהן מושכרות מספר נמוך יותר של דירות ולמספר קטן יותר של שוכרים; אפנה בעניין זה אל טיוטת חוזר שהוציאה רשות המסים ביום 7.2.18 (ואשר פורסם במאגרי המידע, כגון "מיסים אונליין – הוצאת רונן"), ואשר ממנו עולה כי עמדתה של רשות המסים היא כי השכרה של מעל 5 דירות, וודאי מעל 10 דירות, צפויה להיחשב פעילות עסקית].
- אף הטענה כאילו ניתן לזהות פעילות כעסקית רק אם זו הפעילות העסקית האחת והיחידה של הנישום – אינה נכונה, ויעידו על כך מקרים רבים בהם רשות המסים מעלה טענות אודות סיווג פעילות כעסקית, גם כאשר לצידה פעילות עיקרית מובהקת אחרת של אותו נישום [לדוגמה, ראו: בע"א 335/79 פקיד שומה כפר סבא נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית (4.9.80) – שם נמצאה אגודה זו כבעלת פעילות עסקית במקרקעין; ע"מ (מרכז) 50851-03-18 דניאל חצב נ' מנהל מע"מ פתח תקווה (30.3.21) – שם טען המשיב כי מהנדס אלקטרוניקה הוא אף עוסק בנדל"ן].
35. בנוסף אציין כי פעילות השכרת הדירות, נעשית כחלק ממחויבותה של המערערת לדאוג ולסייע למגורי מתמודדי הנפש בקהילה. פעילות זו, היא חלק מפעילותה העסקית, ובלעדיה לא יכלה להעניק את שירותי השיקום לאותם מתמודדים שלא הצליחו לאתר דירה להשכרה בעצמם. אף מטעם זה, יש לראות במערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

- 1 אף כעוסקת במקרקעין – שכן ללא עיסוק זה – העולה כאמור לכדי עסק, לא יכלה היא לבצע את כלל
2 פעילותה העסקית.
- 3 36. המשיב הדגיש את טענתו כי אין לראות במערערת כעוסק במקרקעין, שכן מדובר בפעילות גרעונית (היינו
4 שדמי השכירות שהמערערת משלמת עולים על דמי השכירות שהיא גובה). לדברי המשיב, המערערת אינה
5 מפיקה מפעילות זו רווח, ולכן אין לראות פעילות זו כפעילות עסקית.
- 6 איני מקבל טענה זו. השכרת הדירות אינה נעשית כעניין וולונטרי, אלא כחלק ממכלול פעילותה העסקית
7 של המערערת. מכלל פעילותה - מפיקה המערערת רווחים (אשר כולם ממוסים), ולכן אף פעילות זו אינה
8 צריכה להיבחן כאילו היא נעשית מטעמים אחרים או ככזו המנותקת מהמעגל העסקי.
- 9 אכן, המערערת משכירה דירות רק למתמודדי נפש, והדבר נעשה כחלק מכלל שירותיה לאותם מתמודדים.
10 היא אינה מציעה דירות להשכרה לכל אדם, אלא רק לקהל לקוחותיה זה. אין בכך כדי לשלול ממנה את
11 שפעילותה הביאה אותה להיות – אף עוסקת במקרקעין, כמשמעות הביטוי לצורך ענייננו.
- 12 37. לאור כל האמור, אני סבור כי המערערת, המשכירה דירות לכ- 70 שוכרים, באמצעות זה שהיא שוכרת
13 ומשכירה כ- 14 דירות מגורים, תוך שהיא נעזרת באיש תחזוקה הדואג לתחזוקת הדירות – היא בבחינת
14 עוסק במקרקעין – לענייניו של סעיף 5(ב) לחוק.
- 15 38. אודה כי לנוכח היקף פעילותה של המערערת בתחום השכרת דירות מגורים, אני רואה קושי של ממש
16 במסקנה אליה באתי. אלא שמעבר לכך, אני מוצא להוסיף את הדברים הבאים – ביחס לפרשנותו של סעיף
17 5(ב) לחוק:
- 18 בעיניי, כאשר אנו עוסקים בפירושו של סעיף 5(ב) לחוק, יש לנקוט במידה של זהירות קודם לאימוץ
19 פרשנות מצמצמת שאינה מחויבת. הטעם לכך נעוץ בפועלו של סעיף 5(ב). כפי שפורט לעיל בהרחבה,
20 תכליתו של סעיף 5(ב) היא להבטיח מיסוי הוגן, בהתאם לעקרונות היסוד של חוק מע"מ. הסעיף נועד
21 למנוע תקלה ועיוות, ולהבטיח כי המיסוי יהיה על הערך המוסף – ולא על רכיב גבוה החורג מעקרון היסוד
22 של החוק – המבקש למסות את הערך המוסף, ולא את רכיב הקרן של הפעילות.
- 23 אין המדובר בהוראת פטור ממס, המהווה חריג לכלל לפיו יש ככלל לשלם מס מלא, ואשר מטעם זה יש
24 לעיתים (וכמובן, לא תמיד) הצדקה לפרשה באופן מצמצם. שונה הדבר כאן. סעיף 5(ב) לחוק אינו משקף
25 רק אינטרס של עוסק כזה או אחר, אלא אינטרס ראוי – למיסוי הוגן, בהתאם למבנה היסוד של חוק מס
26 ערך מוסף. מטעם זה – ואם אין הכרח הנובע באופן ברור מלשון החוק, איני סבור כי נכון לאמץ לסעיף
27 5(ב) פרשנות מצמצמת – ולהביא בדרך זו לשלילת פתרון הוגן וראוי שקבע המחוקק, ולהשתת מס "ערך
28 מוסף" על רווח מדומה ובניגוד למציאות הכלכלית (וללא שיש הצדקות מהותיות אחרות, המחייבות
29 תוצאה זו).
- 30 אכן, לשונו של סעיף 5(ב) גוזרת עלינו לעיתים מגבלות. כך לדוגמה – אם מדובר בעוסק שרכש קרקע -
31 ולא דירת מגורים. במקרה כזה, על אף שנראה כי צדק בשעתו ח"כ פורז – כי היה ראוי לתת את אותו מענה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

1 אף במקרה של רכישת מקרקעין, משקבע המחוקק כי ההוראה תחול רק ביחס לדירת מגורים – אנוסים אנו
2 (לכאורה) לפעול במסגרת שקבע המחוקק. אולם כאשר לשון החוק מאפשרת זאת, אני סבור כי אין מקום
3 לאמץ פרשנות מצמצמת שאינה הכרחית.

4 על כגון זה, ועל דרך ההשאלה, יפה הביטוי שעשו בו לעיתים שימוש חכמי ההלכה: "על הראשונים אנו
5 מצטערים, אלא שאתה מבקש להוסיף עליהם?" (ראו לדוגמה: שו"ת הרב בן ציון חי עוזיאל, בשאלות
6 הזמן, סימן כד; בבא בתרא, פרק ט, משנה י; רש"י שמות, יח, ב). ביטוי זה מבטא חוסר נחת ממצב בו די
7 לנו במגבלה קיימת (או במציאות קיימת) – שאף עליה אנו מצטערים, ואין מקום להרחבתה מעבר להכרח.
8 "על הראשונים אנו מצטערים" או ראוי כי נצטער – על צמצום היקפו של סעיף 5(ב), מה שמביא בהכרח
9 למקרים בהם יושת מע"מ – בהעדר כל ערך מוסף או ללא כל התאמה לו. "אלא שאתה רוצה להוסיף עליהם
10 את החדשים" – בדרך של אימוץ פרשנות מצמצמת ולא הכרחית, אשר תוצאתה – הרחבת מקרים של
11 מיסוי בדרך שאינה עולה בקנה אחד עם עקרונות החוק.

12 במקרה כאן – הפרשנות שמציע המשיב ואופן יישומה על המערערת, אינם הכרחיים, ולכן גם אם היו פנים
13 לכאן ולכאן, אני סבור כי לא היה מקום לאמצה.

14 אלא שכאמור, דברים אלה נכתבו מעבר לנדרש. למעשה – איני סבור כי מדובר כאן במקרה גבול, שכן
15 היקף ההשכרה והשירותים הנלווים מציבים את המערערת בנקל תחת במסגרת של "עוסק במקרקעין" –
16 ולפיכך יש להחיל בעניינה את הסעיף, ללא קושי וללא צורך בהישענות על גישה מרחיבה הרואה לנגד
17 עיניה את תכלית החקיקה של הסעיף.

18 [בשולי האמור בסעיף זה אוסיף כי מיסוי הערך המוסף הוא כמובן לא העיקרון היחיד החולש על חוק
19 מע"מ, ולצדו עוד עקרונות חשובים (ולעיתים הם עשויים להצדיק גישה שונה), אלא שלא בכך עסקינן כאן
20 – ולכן לא נדרשתי לכך, אלא התייחסתי אך לעקרון אותו נועד סעיף 5(ב) ליישם – מיסוי הערך המוסף
21 הנכון]

22 39. המשיב מבסס את טיעונו על פסק הדין בבג"ץ בעניין הדיור המוגן. לדברי המשיב, כפי שנקבע שם כי
23 ההבחנה בין הרכיבים השונים של השירותים שמעניק בית הדיור המוגן לדייריו – דיור מחד ושאר שירותים
24 מנגד – היא מלאכותית, כך אף במקרה של המערערת – אין מקום להבחין בין הקצבאות השונות שהיא
25 מקבלת. כלל הקצבאות, הן ממשרד הבריאות והן ממשרד השיכון, נועדו לממן את פעילות השיקום
26 שמעניקה המערערת. פעילות זו כוללת מגוון שירותים בתחומים שונים, והדיור הוא חלק בלתי נפרד מהם.
27 ההבחנה אפוא בין הקצבאות השונות – לדעת המשיב מלאכותית, וכפי שנקבע בעניין הדיור המוגן – אין
28 מקום לצורך דיני מע"מ לתת יד לפיצול מלאכותי שכזה.

29 אין בידי לקבל את טענות המשיב, ואנמק להלן את הטיעונים המצטברים המביאים אותי לכך:
30 א. ראשית, אצביע על ההבדל בין הסוגיה שנדונה בעניין הדיור המוגן, לבין זו שכאן. במקרה שם
31 נדונה שאלת תחולתו של פטור ממס, זה הקבוע בסעיף 31(1) לחוק. בניגוד לכך במקרה כאן,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

- 1 סעיף 5 (ב) לחוק אינו סעיף פטור ממס, אלא סעיף שנועד לתקן עיוות במסגרתו נוצר מצב שבו
- 2 מוטל מס על רכב שכלל אינו ערך מוסף. כפי שציינתי לעיל, אני סבור כי להבדל זה יש משמעות,
- 3 שעה שאנו שוקלים את הדברים.
- 4 ב. בהמשך לאמור לעיל, דומה כי ההשוואה בין המקרים, מטשטשת את עמדת המערערת – אשר
- 5 למעשה מיישמת את הגישה לפיה יש לראות את כלל הקצבאות באופן דומה. לאור זאת שכלל
- 6 הקצבאות נועדו לממן את פעילות שירותי השיקום שהיא מעניקה, המערערת חזרה בה מבקשתה
- 7 לפטור ממס, וכפי שציינה במפורש בסיכומיה, היא אכן סבורה שיש לראות את כלל הקצבאות
- 8 כתשלומים שהיא מקבלת בגין שירותיה ולכן (בניגוד לטענות המערערים בעניין הדיור המוגן) –
- 9 היא מסכימה כי כולן חייבות במס. בדרך זו, כלל התשלומים שהיא מקבלת נלכדים ברשת המס,
- 10 ללא יוצא מן הכלל.
- 11 אלא שהמחלוקת של המערערת עם המשיב היא כיצד לבצע את חישוב הסכום עליו יוטל המע"מ.
- 12 בעוד שהמשיב מבקש למסות את כלל קרן התשלומים, באופן המתעלם מהנטל הכלכלי של
- 13 התשלומות בהן עמדה המערערת, מבקשת המערערת כי דרך החישוב תעשה בהתאם להוראות
- 14 סעיף 5 (ב) לחוק – כך שימוסה כל הערך המוסף שהפיקה, אך לא (באופן מעוות כלכלית) הרבה
- 15 מעבר לכך.
- 16 העובדה כלל הקצבאות שהיא מקבלת משולמות לה במסגרת התנהלותה העסקית ולכן חייבות
- 17 במס, אינה אומרת כי אין להחיל את הוראת סעיף 5 (ב) על חלק מהקצבאות – אלו המשולמות לה
- 18 כשכר דירה.
- 19 זוהי תוצאה ראויה ונכונה: כלל הקצבאות ממוסות, אך חישוב המס ביחס לקצבאות הדיור
- 20 ממשרד השיכון - נערך במתכונת שנקבעה בסעיף 5 (ב) לחוק, כדי להבטיח את מיסוי הערך
- 21 המוסף.
- 22 ג. כאמור, ראיית כלל הקצבאות כמכלול, אינה שוללת יישום הפרדה, הנדרשת לשם השתת מיסוי
- 23 ראוי ויישום המנגנון שקבע המחוקק בסעיף 5 (ב).
- 24 וכאן נקודה חשובה נוספת: בניגוד לעניין הדיור המוגן – בו ההפרדה בין רכיבי התשלום השונים
- 25 הייתה מלאכותית, במקרה כאן ההפרדה עולה באופן ברור וחד משמעי מאופן תשלום הקצבאות
- 26 – ע"י גורם ממשלתי. הקצבאות לדיור ממשרד השיכון משולמות בנפרד, ומטרתן אינה לממן את
- 27 כלל שירותי השיקום, אלא אך ורק את רכיב הדיור. במקרה כזה, ביצוע הפרדה – לצורך יישום
- 28 נכון וראוי של סעיף 5 (ב) – אינו מלאכותי.
- 29 בנוסף, התנהלות של מתמודדי הנפש, כמו גם השירותים שהמערערת מעניקה להם, מלמדים כי
- 30 הפרדה בין הדיור לשאר השירותים, אינה מלאכותית כלל – אלא מתרחשת בלאו הכי בפועל. כפי
- 31 שצוין לעיל, יש מתמודדים רבים (ולמעשה רובם), אשר אינם נזקקים כלל לשכור דירה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

1 מהמערערת, שכן הם שוכרים דירות בעצמם. כאמור לעיל, אין מתמודדים שאינם מקבלים את
2 שאר שירותי השיקום והסיוע שמעניקה המערערת, אך יש גם יש כאלה שאינם נדרשים לשכור
3 מהמערערת דירות.

4 היתכנות ההפרדה מעוגנת אפוא, לא רק בדרך ביצוע הקצבאות הנפרדות, אלא באופן ההתנהלות
5 בפועל של המתמודדים. מצב דברים זה, שונה באופן מהותי מהתמונה שעלתה בעניין הדיור
6 המוגן [למעלה מהצורך ולכן מבלי להרחיב במה שאינו נדרש, אציין כי ער אני לכך שאף
7 הקצבאות ממשרד הבריאות צריכות לכלול אף רכיב מסוים שנועד לממן דיור, וכן ער אני לבג"ץ
8 3746/19 פורום בריאות הנפש נ' משרד הבריאות (29.7.21) אשר עסק בכך – אלא שאין בכך כדי
9 לשנות לענייננו, שכן במקרה כאן – מה שמשולם למערערת כדמי שכירות אלה אותן קצבאות
10 ממשרד השיכון, ובכל מקרה – כלל הקצבאות ממשרד הבריאות המועברות למערערת ממילא
11 ממוסות במסגרת דיווחי המערערת ועליהן לא חל סעיף 5(ב) שכן הן משולמות ללא כל קשר
12 לשירותי שכירות].

13 מהטעמים הנזכרים לעיל, איני סבור כי יש הצדקה למנוע את יישום סעיף 5(ב) לחוק על עסקאות
14 השכירות שמבצעת המערערת. העובדה כי עסקאות אלה הן חלק אינטגרלי מכלל פעילותה, אינה
15 מחייבת ובוודאי שאינה מצדיקה השתתפות מס על רכיב שאינו משקף את הערך המוסף של פעילות
16 המערערת. יש הבדלים משמעותיים בין המקרה כאן לבין זה שנדון בעניין הדיור המוגן, ואין הצדקה
17 מדוע לא לתת להבדלים אלה לאפשר להגיע לתוצאת מס הוגנת – כפי שקבע המחוקק בסעיף 5(ב) לחוק.

18 40. המשיב ציין כי המערערת לא ערכה בעצמה חשבונות בהתאם לסעיף 5(ב) לחוק. כעניין שבעובדה, המשיב
19 כמובן צודק, אלא שבדומה למה שקבע כבוד השופט ה' קירש בעניין א.ב. המפתח, פס' 58, לא יהיה בכך
20 בנסיבות כאן כדי לשלול את תחולת סעיף 5(ב).

21 כזכור, טענתה המקורית של המערערת הייתה כי דמי השכירות חוסים תחת הפטור הקבוע בסעיף 31(1)
22 לחוק. מדובר בטענה שאינה נטולת כל בסיס, התברר כי בעבר אף המשיב הסכים לכך ביחס למערערת
23 ובהחלטת מיסוי שניתנה לגורם אחר המעניק שירותים דומים לאלה שמעניקה המערערת – אושר מתן
24 הפטור (אמנם לדברי המשיב, במצב בו מבנה ההחזקה בדירות שכן הן הושכרו ע"י בעל המניות ולא
25 ע"י החברה). במצב זה, לא מצאה המערערת מלכתחילה לנקוט בדיווח בעמדה שונה מזו שנטען כי
26 הוסכמה עם המשיב בדיונים שנערכו לדבריה בשנת 2007. כך או אחרת, וכפי שקבע כב' השופט קירש –
27 כנזכר לעיל, אין בכך כדי לשלול יישום הוגן וראוי של סעיף 5(ב) לחוק.

28 [בשולי הדברים וכהערת אגב אציין כי המקרה כאן שונה מהנסיבות שנדונו בעניין הדיור המוגן, אף בכך
29 ששם, כפי שמצא כבוד השופט (כתוארו דאז) י' עמית לציין בפס' 21 לעניין הדיור המוגן – עמדת רשות
30 המסים תאמה את דרך המיסוי שנהגה ללא עוררין מזה עשרות שנים. בניגוד לכך כאן, כאמור לעיל, שאלת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

אופן המיסוי של דמי השכירות המתקבלים באמצעות העברת קצבאות הדיור – עברה אצל המשיב שינויים ולא הייתה נקיה מספקות כלל וכלל.]

41. המשיב הלין על כך שהמערערת לא העבירה לידיה את מלוא ההסכם בינה לבין משרד הבריאות. ככלל, אי הצגת ראייה נדרשת, עלולה להיות בעלת משקל של ממש ואף להטות את הכף – במקרים המתאימים. אלא שאיני סבור כי כך הדבר במקרה כאן. העדה מטעם המערערת, גב' משולם, העידה באופן אמין בעיני על שאירע. כפי שמסרה, ואין על כך חולק, לאחר פטירת אביה, היא הפכה לבעלת המניות רק בשנת 2014. ההסכמים מול משרד הבריאות נחתמו הרבה שנים קודם לכן, והם הוארכו מעת לעת. ב"כ המערערת מסר כי הוא פנה אל משרד הבריאות בבקשה לאתר את מלוא ההסכם המקורי, וזה לא נמצא ולכן לא הועבר לידיה.

יתרה מזו – וכאן העיקר, איני סבור כי יש חסר בתמונה הראייתית וכי דבר מה ביחס לפעילותה של המערערת הוסתר מהמשיב (ויובהר כי אף טענות המשיב בהקשר זה נאמרו בחצי פה). למשיב הועברו ההסכמים בין המערערת לבין מתמודדי הנפש, וכן הנחיות משרד הבריאות ביחס לשירותי השיקום, אין מחלוקת כי שירותי המערערת ניתנים בהתאם לסל השיקום הקבוע בחוק השיקום – כך שאין שום מחלוקת אמיתית אודות אופי פעילות המערערת והיקפה. בכל הנוגע לדיור, אין מחלוקת כי פעילות המערערת היא חלק ממחויבותה במסגרת שירותי השיקום.

בנסיבות אלה, איני סבור כי הוסתרה מהמשיב ראייה באופן מכוון, וחשוב יותר – איני חושב כי משהו במצע העובדתי חסר ולא הוצג.

עמידה על הצגת כלל הראיות הרלוונטיות – היא חשובה והכרחית, אולם דווקא מפאת חשיבותה, יש מקום לשמור טענות מסוג זה למקרים המתאימים, ולא למקרים בהם מדובר בחסר שנראה כי נוצר בתום לב – ואין בו נזק ראייתי ממשי.

42. מכל הטעמים שפורטו עד כה, איני רואה הצדקה מדוע לשלול מהמערערת את החלתו של סעיף 5(ב) לחוק, ובדרך זו להביא למיסוי נכון – של הערך המוסף של פעילותה. לכך בדיוק נועד סעיף 5(ב) לחוק: במקרים שבהם עוסק רוכש/שוכר דירה ממי שאינו עוסק, כך שזה לא הוציא לו חשבוניות מהם יוכל לנכות את מס התשומות. במקרה כזה, כפי שקובע הסעיף, כאשר העוסק (המערערת – במקרה דנן) ישכיר את הדירות בשכירות החבה בתשלום מע"מ, המס יוטל על ההפרש בין מחיר הרכישה/השכרה ששילמה לבין מחיר המכירה/השכרה שגבתה.

בדרך זו, כפי שקבע המחוקק ובהתאם לתכלית החקיקה המיישמת את מבנה הבסיס של חוק מע"מ, ימנע מצב מלאכותי כמו זה הנובע מהשומות שהוציא המשיב, במסגרתן פעילות אשר אין מחלוקת כי לא רק שלא הניבה למערערת ערך מוסף – אלא הייתה גרעונית, הובילה להשתת "מס ערך מוסף" בסך העולה על 1.5 מיליון ₪. זוהי תוצאה אבסורדית, מהסוג אליה כיוונו דבריו של יוזם החקיקה ח"כ פורז – בדבריו הברורים והנכונים שצוטטו לעיל והמשקפים את תכלית החוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

43. בשולי הדברים ולהשלמת התמונה – ועל אף שהמשיב לא העלה טענות בעניין זה – ובצדק לא עשה כן, אני מוצא להתייחס בקצרה לטענה שהייתה עלולה להיות מושמעת כלפי החלת סעיף 5(ב) לחוק – ולהבהיר בתמציתיות מדוע אני סבור כי יש לה מקום.

כאמור לעיל, סעיף 5(ב) לחוק נועד לאפשר את מיסוי הערך המוסף, ע"י קביעתו כי המס במקרים בהם עוסק הסעיף, יחול על ההפרש בין מחיר הרכישה למחיר המכרה בלבד (כמפורט לעיל). בדרך זו, מבחינה כלכלית, גם אם לא מבחינה טכנית, הסעיף מביא לתוצאת מס זהה לזו שהייתה חלה אם הדירות היו מושכרות מעוסק וזה היה מוציא חשבוניות המאפשרות את קיזוז מס התשומות. מיסוי ההפרש, מחליף אפוא את קיזוז מס התשומות.

אלא שכאן עלולה להישמע הטענה הבאה: הרי על המערערת חלה תקנה 6 לתקנות מע"מ, מה שאומר כי עליה להוציא חשבוניות עצמיות, והיא תהיה זכאית (כפי שהוסכם, ועוד אתייחס לכך בהמשך) – לנכות את מס התשומות הגלום בחשבוניות אלו. אם כך, יוצא לכאורה כי מס התשומות בגין עסקאות שכירות אלו כבר מנוכה פעם אחת, ואם כן – שמא אין זה ראוי להחיל את סעיף 5(ב) לחוק ולהתחשב שוב למעשה באותו רכיב עצמו?

כאמור, המשיב לא העלה טענה זו, ובצדק. אני סבור כי יש בטענה זו ממש, ואסביר בקצרה את עמדתי. יש לתת את הדעת כי תקנה 6 בסעיף 5(ב) חלים זה לצד זה כדבר שבשגרה. כך קבע המחוקק, ואין מדובר בעניין המייחד את עניינה של המערערת. ומדוע קבע כן המחוקק? - משום שעם כל הכבוד לקיזוז התשומות מהחשבוניות העצמיות, מדובר בסכומים ששולמו על ידי המערערת עצמה, וכתוצאה מכך, מקרה זה שונה ממקרה רגיל של עסקאות בין עוסקים. במקרה של חשבוניות עצמיות, אם יוטל בסופו של יום מס על כל דמי השכירות שמקבלת המערערת (או כל עוסק אחר בנסיבות דומות) – המס שיושת יביא למיסוי קרן התשלומים ולא הערך המוסף הכלכלי, ועיוות זה ביקש כאמור סעיף 5(ב) לפתור. בצדק אפוא לא העלה המשיב טענות בעניין זה, והדברים נכתבו למעלה מן הנדרש וכדי להשלים את התמונה.

44. סיכום ביניים: מהטעמים שפורטו לעיל, אני מוצא כי יש לקבל את הערעור ולקבוע כי על קצבאות הדיור ממשד השיכון המועברות למערערת כדמי שכירות, יחול סעיף 5(ב) לחוק. בדרך זו, כלל התשלומים שמקבלת המערערת מהווים עסקאות החייבות במס בידה, אך המיסוי יהיה על הערך המוסף שהפיקה, וזאת באמצעות המנגנון שקבע המחוקק בסעיף 5(ב) לחוק – לשם כך.

שומת העסקאות – בגין החשבוניות העצמיות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

45. כזכור, לצד שומת העסקאות בסך 606,613 ₪ שהוציא המשיב למערערת ביחס לדמי השכירות שקיבלה המערערת באמצעות קצבאות הדיור ממשרד השיכון, הוציא המשיב למערערת באותו היום גם שומת עסקאות נוספת, בסך 959,549 ₪ - בגין חשבוניות עצמיות שהיה על המערערת להוציא מכוח תקנה 6 לתקנות מע"מ והיא לא הוציאה.

46. המערערת טענה כי מדובר בשומה שאינה הוגנת, שכן בשומה לפי מיטב השפיטה, היה לשיטתה על המשיב להתחשב במה שנעשה תדיר בשומות עצמיות מסוג זה - קיזוז מיידי של מס התשומות. במקום זאת ועל אף שבשומתו האחרת קבע כי לא חל פטור ממס, הוציא לה המשיב, לדברי המערערת, שומות אשר ידע היטב כי מבחינה כלכלית אינן מוצדקות - והכל בגין פעילות שהיא גרעונית. לדברי המערערת, "מיטב השפיטה" מחייב היה לנהוג אחרת.

לדברי המערערת, המחלוקת האמתית שיכולה להיות בין הצדדים, נוגעת לשאלת מיסוי דמי השכירות שקיבלה (ואף שם לתחושתה ננקטה כנגדה גישה מחמירה, שלא ננקטה כלפי חברה אחרת הפועלת בתחום), אך לא ביחס לקיזוז התשומות שבחשבוניות העצמיות. לדעת המערערת, שומה זו יצאה כדי להפעיל עליה לחץ, לדבריה באופן שאינו הוגן.

47. המשיב טען כי הוציא את השומה מפאת החשש כי אם תתקבל טענת המערערת כי השכרת הדירות חוסה תחת הפטור שבסעיף 31(1) לחוק, הרי שהיא אינה זכאית לניכוי מס התשומות בשל עיקרון ההגבלה. בהתאם לכך ציין המשיב לאורך ההליך כי אם ייקבע כי הפטור אינו חל, יאפשר את ניכוי התשומות הגלומות בחשבוניות העצמיות. אלא שלצד זה הוסיף וטען המשיב, גם אם בחצי פה, כי ניכוי מס התשומות התיישן, לפחות בחלקו הגדול, וזאת בשים לב למגבלת 5 השנים הקבועה בסעיף 116 לחוק מע"מ (המערערת טוענת כי לא חלה התיישנות, ולאור האמור מיד להלן - בציטוט מדברי המשיב, איני מוצא להאריך בכך).

אלא שבסוף סיכומיו ולאחר שנמסרה הודעת המערערת כי היא אינה עומדת על טענה עיקרית שבשעתו העלתה - כי על דמי השכירות חל הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק, מצא המשיב למסור בסעיף 85 לסיכומיו - כדלקמן:

"עם זאת, ולאחר שמיעת נציגת המערערת בבית המשפט ואת באי כוחה לאחר סימום של הליך ההוכחות, השתכנע המשיב כי מועד הגשת הבקשה להתיר את ניכוי מס התשומות קדם ליום 18.10.2022, ועל כן, ככל שתתקבל עמדת המשיב בהליך לגבי חיוב הסכומים במע"מ, יתיר המשיב לנכות את מלוא מס התשומות הכלול בחשבוניות עצמיות שתוציא המערערת בגין שכירת דירות בתקופות הכלולות בשומה".

(ההדגשות, כאמור לעיל, אינן במקור)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

בהתאם לגישה זו וכאמור לעיל (וראו לדוגמה סעיפים 3 ו-5 לסיכומי המערערת) – לאורך סיכומיו (למעט התייחסות קצרה בעמ' האחרון) התייחס המשיב לסוגיית תחולתו או אי תחולתו של סעיף 5(ב) לחוק – העניין לו ייחדה המערערת את סיכומיה.

המערערת הבינה הודעה זו שצוטטה לעיל כהסכמה של המשיב להתרת מלוא התשומות שבחשבוניות העצמיות (ראו לדוגמה סעיף 21 לסיכומי המערערת). על אף שלא ברור לי עד תום כל האמור בסעיף זה, אף אני מבין כך את ההודעה.

איני יודע מה משמעו של התנאי הנזכר לכאורה בדברים הנ"ל – "ככל שתתקבל עמדת המשיב בהליך לגבי חיוב הסכומים במע"מ". אני מניח שפירושם של הדברים הוא, כי כפי שציינה המערערת בהודעתה – היא חוזרת בה מטענתה בדבר תחולת פטור ממס, ולפיכך כלל הסכומים חבים במע"מ – ובכך אכן התקבלה בעניין זה במלואה עמדת המשיב. איני מניח כי המשיב התכוון להתנות את הדברים בקבלת עמדתו ביחס לשאלת תחולת סעיף 5(ב) לחוק, שכן סעיף 5(ב) קובע כמובן חבות במע"מ, אלא שפועלו נעוץ בקביעת הרכיב עליו תחול החבות.

כך או אחרת ותהא כוונת הדברים אשר תהא, המשיב למעשה הודה בדבריו כי אין מניעה לאפשר את קיזוז מלוא מס התשומות הגלום בשומות העצמיות – ובנסיבות העניין כך יעשה. תמונת הדברים שנפרסה לאורך ההליך, אינה מצדיקה תוצאה אחרת, ובשים לב לכך שהמשיב הודיע כי כך יעשה, איני מוצא להאריך בדברים. אסתפק בתמצית בכך ששתי השומות יחד שהוציא המשיב למערערת, השיתו למעשה כמעט כפל מס "ערך מוסף" על קרן שני צידי אותה פעילות, ובהחלט ייתכן כי בנסיבות כאלה לכל הפחות היה על המשיב להסדיר מראש בעת הוצאת השומות את היתכנות ניכוי התשומות (כך שלפחות מיסוי הקרן, יהיה פעם אחת בלבד).

אני סבור כי המשיב בסופו של דבר הכיר בכך, ולצד הודאתו כי למעשה טרם חלפה תקופת ההתיישנות באופן המונע את ניכוי מלוא התשומות, הרי שהכרה זו היא הניצבת בבסיס ההודעה שמסר.

לאור כל האמור, המשיב יתיר את ניכוי מלוא מס התשומות הגלום בחשבוניות העצמיות שתוציא המערערת – כפי שציין.

סוף דבר

48. מכל הטעמים שפורטו לעיל, הערעור מתקבל, ואופן המיסוי ביחס לשתי השומות מושא הערעור – ייערך כמפורט לעיל.
49. המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך 25,000 ₪. בקביעת סכום זה לקחתי בחשבון שני עניינים עיקריים, המאזנים במידת מה זה את זה. לחובת המשיב – את קבלת הערעור, בנסיבות שתוארו לעיל (אשר יכלו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23-08-29130 א.ג. דיור רעננה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ - השרון

1 להצדיק פסיקת הוצאות בסכום גבוה יותר). ומנגד לחובת המערערת – את השינוי שחל בטענותיה. לאור
2 שני אלה מצאתי להעמיד את סך ההוצאות על סכום מתון, ולא מעבר לכך.
3 ההוצאות שנפסקו ישולמו למערערת תוך 30 ימים, שאם לא כן יתווספו להן הפרשי הצמדה וריבית מהיום.

4

5 ניתן לפרסם את פסק הדין.

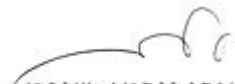
6

7

8

9 ניתן היום, כ"ט אדר תשפ"ו, 18 מרץ 2026, בהעדר הצדדים.

10


אבי גורמן, שופט

11

12