



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ**

02 מרץ 2014

ע"מ 15266-04-13 י.ו.מ.מ. נכסים וחשקעות בע"מ נ' מנחל מע"מ ירושלים

המערער

י.ו.מ.מ. נכסים וחשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד דוד קמחין

נגד

חמשיב

מנחל מע"מ ירושלים
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים, עו"ד מני מנחם

1
2
3

פסק דין

4
5

6 הנושא השנוי במחלוקת בין הצדדים הוא מכירת נכס בגינו התבקש תשלום מע"מ חלקי בהתאם
7 להוראות סעיף 5(ב) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "החוק") הודן בחבות במע"מ על
8 מכירת דירת מגורים.

9

10

הרקע לערעור

11 1. המערער פועלת בתחום המקרקעין, קונה ומוכרת נכסי נדל"ן שונים. היא רכשה את
12 הנכס ברח' החיד"א 17, ירושלים (הידוע כגוש 30166 חלקה 121, להלן: "הנכס") שהינו חלקת
13 מקרקעין כבת 734 מ"ר עליה היה בנוי מבנה בגודל של כ-200 מ"ר בן ארבעה הדורים. את החלקה
14 רכשה המערער בשני שלבים: האחד ביום 31.12.07 תמורת כ-4,500,000 ש"ח מידי ה"ה רומן
15 נחמיה ומרים עבור 2/3 מהנכס; והשני ביום 18.02.08 תמורת \$600,000 (2,161,200 ש"ח) מידי מר
16 פרל אפרים עבור יתרת השליש.

17

18 2. המוכרים של החלק הראשון במקרקעין (ה"ה רומן) דיווחו על העסקה לרשויות מיסוי
19 מקרקעין בשתי הצהרות שונות: האחת על מכירת דירת מגורים בשווי מחצית התמורה
20 (2,246,064 ש"ח), לגביה נתבקש פטור מתשלום מס שבח; והשנייה על מכירת קרקע בשווי
21 המחצית השנייה, בתשלום מס. הצהרות אלו לא נתקבלו על דעת מנהל מיסוי מקרקעין ולמוכרים
22 הוצאה שומה לפי מיטב השפיטה בה נקבע כי שווי הזכות הפטורה ממס שבח יעמוד על

1 מתוך 6



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

02 מרץ 2014

ע"מ 15266-04-13 י.ר.מ.מ. נכסים וחשקנות בע"מ נ' מנחל מע"מ ירושלים

- 1 על רכישת דירת מגורים בלבד. לעומת המוכרים באותה עסקה, המערערת הצהירה לרשויות מיסוי מקרקעין
2 על רכישת דירת מגורים בלבד. מנחל מיסוי מקרקעין גם לא קיבל את הדיווח של המערערת והייב
3 אותה במס בגין רכישת קרקע לגבי מלוא הסכום שבהסכם הרכישה עם המוכרים. המערערת לא
4 השיגה על קביעה זו. לשלמות התמונה יצוין כי בהסכם הרכישה תואר הנכס כדירה הכנויה על
5 קרקע, כאשר הן המקרקעין והן הדירה קבלו בהסכם הגדרה נפרדת משל עצמן.
6
- 7 3. המוכר של החלק השני במקרקעין (מר פרל) הצהיר על מכירת קרקע המכילה בית מגורים
8 בשווי \$450,000 וקרקע בלבד בשווי \$150,000. גם הצהרה זו לא נתקבלה על דעת מנהל מיסוי
9 מקרקעין, אך בהשגה שהגיש המוכר על החלטת המנהל, סוכם כי שווי הזכות הפטורה ממס שבח
10 יעמוד על \$300,000 ועל יתרת ה-\$300,000 ישולם מס מלא כדיון. גם על עסקה זו מוסתה
11 המערערת על מלוא סכום הרכישה בגין רכישת קרקע ולא על דירת מגורים, והיא גם לא השיגה על
12 קביעה זו של מנהל מיסוי המקרקעין. בהסכם הרכישה של עסקה זו תואר הנכס כ"חלקה המהווה
13 דירת מגורים", כאשר הנכס כולו כונה בהסכם "המקרקעין" ואילו זכויות המוכר במקרקעין כונו
14 "הממכר".
15
- 16 4. ביום 17.4.11 מכרה המערערת את הנכס לקבוצת 14 רוכשים תמורת 7,500,000 ש"ח
17 שרכשה את הקרקע לצורך בניית דירות. בהסכם המכירה דובר אך ורק על חלקת מקרקעין שכונתה
18 בהסכם "הנכס", ודירת המגורים לא הוזכרה כלל בהסכם זה. בדיווח על מכירת הנכס למס שבח
19 המערערת הצהירה על מכירת קרקע בלבד וביקשה פטור לפי סעיף 50 להוק מיסוי מקרקעין (שבח
20 ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "הוק מיסוי מקרקעין") – זאת בשל מיסוי מכירת הנכס כמלאי
21 עסקי המחויב במס הכנסה. אם כי בתיאור הנכס היא ציינה כי מדובר ב-"מגרש עם יחידת דיור ו
22 ישנה, 200 מ"ר מיועד להריסה. הבהרה: קיימות זכויות נוספות – מעבר ל-200 מ"ר לבנייה
23 חדשה". בהצהרת הרוכשים לרשויות מיסוי מקרקעין, הם הצהירו על רכישת מקרקעין בלבד,
24 מבלי שהזכירו כלל את דירת המגורים.
25
- 26 5. נוכח העובדה שהמשיב ראה במכירה כמכירת קרקע ולא כדירת מגורים, הוא חייב את
27 המערערת בתשלומי מע"מ על מלוא העסקה בסך של 1,119,655 ש"ח (נכון ליום 20.9.12). השגת
28 המערערת על השומה נדחתה על ידי מנהל המשיב ומכאן נולד הערעור.
29



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

02 מרץ 2014

ע"מ 15266-04-13 י.ר.מ.מ. נכסים וחשקעות בע"מ נ' מנחל מע"מ ירושלים

1

2

טענות הצדדים בערעור

3 6. בקליפת האגוז טענות המערערת הן: כי הייתה דירת מגורים על המקרקעין גם לדירו של
4 המשיב; שטח דירת המגורים היה משמעותי מאוד ביחס לנכס כולו וזאת לאור העובדות אותן קבע
5 מנהל מיסוי מקרקעין על בסיס חוות דעת שמאית שהוצגה לפניו; לעומת זאת, המשיב מעולם לא
6 הציג חוות דעת שמאית נגדית בנוגע לשווי הנכס ו/או דירת המגורים; לאור העובדה שהייתה
7 דירת מגורים על המקרקעין, אין מקום לפיצול הרעיוני אותו ערך המשיב; אין לתת משקל כלשהו
8 לכוונתם הסובייקטיבית של הרוכשים או של המערערת, בכל הנוגע למימוש כותתם בנכס, שכן גם
9 אם כוונת המערערת ברכישת הנכס ובמכירתו הייתה אכן להרוס את דירת המגורים ולמכור את
10 הקרקע לשם בניית דירות אחרות, אין בכך כדי להשפיע על היות רכישת הקרקע כדירת מגורים
11 המזכה את המערערת בחיוב מע"מ מופחת. בכל מקרה, גם אם טענות המערערת לא תתקבלנה,
12 אין מקום למסות אותה על מלוא סכום המכירה, כי אם בערך המוסף (הפער שבין סכום הרכישה
13 וסכום המכירה).

14

15 7. מנגד, לטענת המשיב נטל ההוכחה בערעור חל על המערערת וזו לא עמדה בנטל.
16 לטענתו, מתוך תיאור העובדות ולעיל עולה כי רוב העסקה הייתה במכירת קרקע וזכויות הבנייה
17 עליה ולא במכירת דירת מגורים. סעיף 5(ב) לחוק מנוסח באופן ברור וחד משמעי, כך שניתן
18 להחילו על מסחר בדירת מגורים בלבד, בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף. לאמור: כי מדובר
19 במכירה של דירת מגורים בלבד; הדירה נמכרת על ידי מי שעיסוקו במכירת מקרקעין; הדירה
20 נרכשה בשלב קודם על ידי המוכר מאחד מאלה: 1) אדם פרטי. 2) עוסק, אשר על פי דין לא היה
21 רשאי לנכות את התשומות כעת רכישת הדירה.

22

23 8. הוגשו תצהירי עדות ראשית על ידי הצדדים, אך ב"כ הצדדים וויתרו על הקירות העדים
24 וסיכמו את טיעוניהם על בסיס החומר שבתיק.

25

דין והכרעה – המסגרת הנורמטיבית

26 9. סעיף 5(ב) לחוק קובע כך:

27

28
29 "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר,
30 מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ**

02 מרץ 2014

ע"מ 15266-04-13 י.ו.מ.מ. נכסים וחשקנות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים

- 1 מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה; לענין זה, עוסק –
2 למעט עוסק שעל פי דין לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת
3 דירת המגורים".
4
- 5 על פי פשוטו של מקרא, כדי להיכנס לגדרו של הסעיף, הנכס הנמכר צריך להיות "דירת מגורים".
6 אין בסעיף הגדרה מהי "דירת מגורים". אכן קיימת הגדרה של דירת מגורים בחוק מיסוי מקרקעין
7 המתייחסת בין היתר, לסעיף 49א' שבו, בפטור מתשלום מס שכח על "דירת מגורים מוכה". ברם,
8 לא זו בלבד שקשה להקיש מחוק זה לחוק מס ערך מוסף, אלא שההיקש שהמערערת מבקשת
9 ללמד מהמתייחסות מנהל מיסוי מקרקעין לעסקה, גם היא בעייתית. בין שני סוגי המיסים קיים שוני
10 מהותי, הן באופיים והן בתכליתם. בעוד שמס שכח מקרקעין שייך למשפחת "המיסים הישירים"
11 המוטלים ישירות על הנישום והוא אינו יכול "לגלגלם" לאחר, מס ערך מוסף שייך למשפחת
12 "המיסים העקיפים" הניתנים להעבירם הלאה (וראו: ע"ש (מחוזי-ב"ש) 1506/00 חסן נ' מס ערך
13 מוסף באר שבצ, מיסים ט/3 (יוני 2002), ה-298). לשון אחר, לא מן הנמנע כי מכירת אותו נכס
14 תוכר כמכירה הפטורה ממס שכח מקרקעין בהיותה "דירת מגורים", אך היא תחויב בתשלום מס
15 ערך מוסף מלא.
16
- 17 10. בהעדר הגדרה בחוק, נראה אמא, כי יש לתת למונח "דירת מגורים" את המשמעות
18 הרגילה בלשון בני אדם, לפיה מדובר ביחידה נפרדת המשמשת כפועל למגורים (וראו והשוו ע"ש
19 (מחוזי-ת"א) 1438/93 ה.ד.י. חברה לסחר (3000) בע"מ נ' מנהל מע"מ, מיסים ט/4 (אוגוסט
20 1995), ה-24; א' נמדר מס ערך מוסף (תשס"ט-2009) 325). זאת ועוד, כדי שהרוכש יהנה מהקלת
21 המס שבסעיף, עליו לרכוש את הנכס כדירת מגורים והסעיף לא יחול כאשר נרכשת דירה ישנה
22 לשם הריסתה על מנת לבנות לאחר מכן דירות חדשות המיועדות למכירה (ע"מ (מחוזי-ת"א)
23 59059-11-12 סודר נ' מס ערך מוסף ת"א (פורסם באתר כתי המשפט, 19.2.14); נמדר שס, עמ'
24 326; ע"ש 1506/00 בעניין חסן, בעמ' 313). הריסת הדירה גורמת לכך שהקנייה הינה הלכה
25 למעשה קנייה של מקרקעין רגילים ולא של דירת מגורים, דבר המונע את החלת הסעיף על
26 המכירה. לפיכך, אין לקבל את עמדת המערערת, שאין משקל לכוונתם הספציפית של הצדדים
27 לעסקה, וודאי לכוונתה הספציפית של המערערת. אדרבה, ההלכה היא מקדמת דנא כי יש לבחון
28 כל עסקה לפי מהותה הכלכלית והאמיתית ולא לפי האיצטלא הפורמאלית שלה (ע"א 3415/97
29 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד
30 נ(5) 915 (2003); ע"א 3196/01 פינה נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נה(2) 682 (2004). מכאן



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

02 מרץ 2014

ע"מ 15266-04-13 י.ו.מ.מ. נכסים וחשקעות בע"מ נ' מנחל מע"מ ירושלים

1 שהמונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראייה
2 לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה. ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה
3 במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, בית המשפט יתעלם מאותו שם
4 תואר או לבוש, וידון בעניין על פי טיבה האמיתי של העסקה (ע"א 4666/10 לנדאו נ' פקיד שומה
5 ת"א (פורסם בנבו, 28.6.12)).

מהכלל אל הפרט

8 11. במקרה זה, ניכר בעליל כי המקרקעין נרכשו על ידי המערערת לשם פיתוחם, הריסת
9 המבנה (או על ידי המערערת עצמה או על ידי הרוכש ממנה), ומכירת המקרקעין לשם בניית בניין
10 בעל מספר רב של דירות עליהם. בהסכם המכר של המקרקעין על ידי המערערת היא לא הזכירה
11 כלל את דירת המגורים. אף בדיווח שלה לרשויות מיסוי מקרקעין על ביצוע העסקה היא הצהירה
12 כי מדובר במכירת קרקע בלבד. איזכור המבנה על המקרקעין על ידי המערערת בדיווח זה, היה רק
13 בדרך אגב במקום המיועד לחיבור הפיסי של המגרש הנמכר. ההסכם עם קבוצת רוכשים מעיד
14 כשלעצמו כמאה עדים שמטרת המכירה הייתה, כאמור, להרוס את המבנה ולפתח את הקרקע
15 לבניית מספר רב יותר של דירות עליה. אף בקניית הנכס על ידי המערערת היה ברור כי לא ניתן
16 לסווג אותו אך כדירת מגורים. הוא לא הוגדר כך בשני הסכמי הרכישה, הוא לא דווח כך על ידי
17 שני המוכרים לרשויות מיסוי המקרקעין, ואף המערערת מילאה את פיה מים שעה שמנהל מיסוי
18 מקרקעין חייב אותה במס על מלוא התמורה ששולמה על ידה, כרוכשת קרקע בלבד.

19
20 12. זאת ועוד, בעדות שנגבתה על יד המשיב מאחד מקבוצת הרוכשים מהמערערת, מר אליסף
21 פילץ מיום 12.9.12, אמר הרוכש "ברחל בתך הקטנה" כי רכש מגרש לצורך בניית דירות למגורים.
22 הוא אף התייחס ל"דירת המגורים" ואמר כי אין המדובר "במבנה משמעותי" אלא במבנה חד-
23 קומתי ישן מאוד. בפגישה שקיים מר פילץ אצל המשיב ביום 20.7.11 אף אמר כי אין צו הריסה
24 למבנה מפני שהוא רק "גל אבנים" ואינו מהווה אפילו "שום מבנה הרוס או חלקי". כל זאת
25 מלמדך, באופן שאינו משתמע לשני פנים, כי מדובר בעסקה לרכישת קרקע ומכירתו וכי המבנה
26 שהיה בנוי עליו היה מיועד להריסה מלכתחילה. לכן, גם אם יש מקום לאמץ מבחן מרוכך יותר
27 באשר לקביעה האם מדובר ב"דירת מגורים", אם לאו: היינו שיש לבדוק באופן פיסי אם בנויה על
28 המקרקעין דירת מגורים, ולהתעלם מהכוונה הסובייקטיבית להרוס אותה, במקרה זה, המבנה
29 שהיה קיים על המקרקעין אינו ממלא אף אחר מבחן זה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ**

02 מרץ 2014

ע"מ 15266-04-13 י.ו.מ.מ. נכסים חשוקעות בע"מ נ' מנחל מע"מ ירושלים

1
2
3
4
5
6
7
8
9

13. פועל יוצא מכך, שהעסקה מחויבת במס ערך מוסף על מלוא סכום העסקה ולא רק על הערך המוסף שלה, דבר שהיה נכון לו אכן הייתה במקרה זה תחולה לסעיף 5(ב) לחוק, שאינו חל, כאמור, לגבי העסקה שבוצעה בפועל.

הערעור נדחה, אפוא, ואני מחייב את המערערת לשאת בהוצאות המשיב בסך של 40,000 ₪.

ניתן היום, לי אדר תשע"ד, 2 מרץ 02 מרץ 2014, בהעדר הצדדים.

דוד מינץ, שופט

10
11
12
13