



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

עמותת בית הצנחן
ע"י ב"כ עוה"ד יוסי רומנו וג'יק בלנגה

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערערת, עמותת אשר הוקמה לשם הגשמת מטרה ציבורית, עסקה בתקופה הנדונה הן בפעילות ללא כוונת רווח והן בהשכרה מסחרית של שטחים בבניין שהועמד לרשותה על ידי עיריית רמת-גן.

החל משנת 2004 נוצרו בקשר לבניין האמור חיובי ארנונה עירונית. חיובי הארנונה לא נגבו בפועל.

המשיב, מנהל מס ערך מוסף, גורס כי אי גביית חיובי הארנונה מהווה מעין "תרומה, תמיכה או סיוע אחר" לעניין יישום סעיף 12 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), וזאת ביחס לחלק המסחרי של פעילות המערערת. כתוצאה מכך, הוסיף המשיב חלק מחיובי הארנונה למחזור העסקאות של המערערת על סמך סעיף 12 הנ"ל והוציא שומת מס עסקאות בהתאם לזאת. כפי שיפורט בהמשך, המערערת חולקת על החלתו של סעיף 12 בנסיבות המקרה, ומשנדחתה השגתה של המערערת מונח הערעור דנן לפני.

ב. עובדות המקרה

2. נמצא כי העיר רמת-גן "אימצה" את חטיבת הצנחנים עוד בשנת 1954 ומאז פעלה העירייה לרווחת חיילי החטיבה והם מצידם השתתפו בפעילויות שונות שנערכו במוסדות העירייה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 (למידע רקע כללי בנושא ראו אתר העירייה: ramat-gan.muni.il <תאגידים עירוניים> בית
- 2 קריניצי <מאגר מידע> שמירה וביטחון <בית הצנחן>.
- 3
- 4 3. הבניין מושא הדיון הוקם בשנת 1969 ברחוב רוקח ברמת-גן ("הבניין").
- 5
- 6 4. המעוררת נוסדה כעמותה בשנת 1993. מטרתה של המעוררת הן לפעול למען רווחת הצנחן,
- 7 ולנהל את בית הצנחן ברמת-גן לרווחת הצנחן ולרווחת החיילים בכלל. בחודש אוגוסט 1993
- 8 נכרת הסכם בינה לבין עיריית רמת-גן בעניין מסירת החזקה בבניין לידי המעוררת "לצורך
- 9 שימוש למטרות העמותה" ("הסכם השימוש").
- 10
- 11 5. בין היתר הותנה בהסכם השימוש כדלקמן (נספח 1 לתצהיר מר אייל תקווה, מנהל המעוררת):
- 12
- 13 "והואיל: וברצון העיריה למסור לעמותה את החזקה במבנה לצורך שמוש למטרות
- 14 העמותה.
- 15 ...
- 16 7. העמותה מתחייבת בזה להשתמש במבנה ולתפעל אותו כבית הצנחן ולצרכי
- 17 פעולות תרבות חברה וקהילה, ובהתאם לתקנון העמותה.
- 18 ...
- 19 9. מוסכם ומוצהר בין הצדדים כי העיריה רשאית תוך תיאום עם העמותה ואישורה
- 20 המוקדם לקיים במבנה פעולות תרבות וחברה, ארועים כנסים וכיוצ"ב."
- 21
- 22 6. הבניין מתואר כבן ארבע קומות, המכיל אולמות אירועים, חדרי ישיבות ומשרדים (עדות מנהל
- 23 העמותה, מר אייל תקווה, פרוטוקול הדיון, עמוד 13, שורה 13). שטח הבניין הרשום לצורכי
- 24 ארנונה הוא 3,398 מ"ר ושטח הגינה שמחוץ לבניין רשום כ-850 מ"ר (מתוך תדפיס מצב חשבון
- 25 ארנונה שצורף לתצהיר מר צחי דעבול מטעם המשיב).
- 26
- 27 7. עולה מחומר הראיות כי במהלך כל השנים הבניין שימש לעריכת אירועים ופעילויות של יחידות
- 28 צה"ל (לאו דווקא של חטיבת הצנחנים). עד לשנת 2004 הבניין גם שימש להלנת חיילים על פי
- 29 מכרזים שהוצאו על ידי הצבא, ובאותה תקופה חלק מהבניין היה מחולק לחדרי שינה לצורך
- 30 לינת החיילים. צה"ל שילם למעוררת עבור הלינות (עמוד 15, שורה 32). על פי עדותו של מר
- 31 תקווה, הלנת החיילים הופסקה בשנת 2004 (עמוד 12, שורה 26).
- 32
- 33 8. בתקופה הנדונה בערעור זה (משנת 2007 ועד שנת 2011 - "תקופת החיוב") נעשה שימוש בבניין
- 34 באופנים הבאים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1
2 (א) העמדת אולמות וחדרים לשימוש חד פעמי על ידי גופים ללא מטרת רווח – **ללא תמורה** :
3
4 "במקום לינת חיילים החליטה העמותה לפתוח לציבור הרחב ללא עלות. אם
5 גורם בצבא רוצה לעשות אירוע הכוונה יחידה צבאית ללא כסף. אם עירית
6 רמת גן רוצה להשתמש תוכל ללא עלות. כל עמותה שתורמת לטובת הציבור
7 ולא מרוויחה כסף תעשה בחינם רשום גם באינטרנט מפורסם וידוע."
8 (עמוד 16, שורה 10 עד שורה 12).
- 9
10 (ב) השכרת אולמות וחדרים לשימוש חד פעמי בידי גורמים מסחריים או פרטיים – **בתמורה**
11 (עמוד 16, שורה 24 ; שורה 28).
- 12
13 (ג) העמדת חדרים או משרדים לשימושם הקבוע של גופים ללא מטרת רווח (כדוגמת קרן
14 הצנחנים) – **ללא תמורה**.
- 15
16 (ד) השכרת אולמות ומשרדים לשימוש קבוע של גורמים מסחריים או אחרים – **בתמורה**.
17 בהקשר זה הוזכרו סטודיו לפעילות ספורט, גן ילדים, מכון הרצאות, מרכז לקשיש
18 ושוכרים קבועים דומים (מתוך רשימת שוכרים קבועים אשר צורפה לתצהיר מטעם
19 המשיב).
- 20
21 (ה) השכרת שטח על גג הבניין להצבת אנטנות של שלוש חברות סלולר – **בתמורה** (עמוד 16,
22 שורה 20).
- 23
24 9. מר תקווה העיד כי למערכת אין פעילות פרט להחזקת הבניין ותפעולו (עמוד 15, שורה 29),
25 ומועסקים בה מנהל (מר תקווה), איש תחזוקה במשרה חלקית ועובד נקיון (עמוד 17, שורה 2).
26
27 10. בעלי תפקיד בעירייה **אינם** משמשים חברי ועד העמותה המערכת מכוח תפקידיהם בעירייה
28 (ex officio). **יחד עם זאת**, מר תקווה התייחס בעדותו לנושא הרכב ועד העמותה :
29
30 "ת: חברי העמותה חלק מהם עובדים בעיריית רמת גן... עיריית רמת גן מאמצת את
31 הצנחנים אז יש קשר בין העמותה לעירייה. חברי העמותה הם צנחנים ותיקים.
32 ...
33 ש: תפרט מי הוועד המנהל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 ת: יו"ר העמותה מר צבי בר. יש את מר משה בודגה שהוא חבר עמותה אבל הוא
2 מנכ"ל עיריית רמת גן. ראובן שמר גזבר ובעיריה מנהל אגף שפע.
3 ש: צבי בר הוא ראש העיר לשעבר.
4 ת: כן.
5 עונה לבימ"ש:
6 ש: אלה שלושת חברי הוועד
7 ת: שגם עובדים בעיריית רמת גן. זה לא הוועד המנהל יש עוד חברים. אלה שלושה
8 שיש להם זיקה לעיריית רמת גן. יו"ר העמותה הנוכחי הוא ראש העיר לשעבר.
9 ש: זה לא מכח התפקיד זה מכח הזיקה לצנחנים.
10 ת: כן". (עמוד 17, שורות 18-19; עמוד 17, שורה 29 עד עמוד 18, שורה 6).
11
12 עולה אפוא כי קיים קשר אורגני הדוק בין העירייה לבין העמותה.
13
14 11. היקף הכנסות המערערת מהשכרת אולמות, משרדים ושטח על גג הבניין הוא כ-800 או 900
15 אלפי שקלים חדשים בשנה ולדברי המנהל, מצבה הכספי של המערערת מאוזן (דהיינו, ללא
16 רווח וללא גרעון). המערערת איננה מקבלת תקצוב ישיר מעיריית רמת-גן (עמוד 16, שורה 4;
17 עמוד 17, שורה 6).
18
19 12. נמצא כי עד לשנת 2004 המערערת נחשבה כמוסד ללא כוונת רווח בלבד לצורכי חוק מס ערך
20 מוסף ואילו בשנת 2004 היא נרשמה לראשונה כ"עוסק" בקשר לפעילות ההשכרה בתמורה
21 כמתואר לעיל (עדותו של מר דעבול מטעם המשיב, עמוד 19, שורה 5 ואילך). מאז, המערערת
22 נוהגת להגדיר מחצית מפעילותה כפעילות "מלכ"רית" ומחצית כפעילות מסחרית, ובהתאם
23 ליחס זה היא מנכה מס תשומות בגין תשומות כלליות.
24
25 13. על פי סעיף 13 להסכם השימוש בין המערערת לבין עיריית רמת-גן: "העמותה תהיה פטורה
26 מתשלום ארנונה לעיריה עבור השימוש במבנה ו/או בהוספות הבניה. אולם תהיה חייבת
27 בשאר התשלומים החלים על מחזיק ... וזאת מיום חתימת ההסכם ועד תום תקופת השימוש
28 ע"י העמותה".
29
30 14. עד לשנת 2004 המערערת לא חוייבה בארנונה.
31
32 15. משנת 2004 התחילו להצטבר חיובי ארנונה בקשר לבניין. המשיב מציין כי "החל משנת 2004,
33 בעקבות תיקון פקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין) 1938 לא ניתן היה להעניק יותר
34 פטור [מארנונה, אפילו לגוף ללא כוונת רווח]" (סעיף 10 לסיכומי המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1
- 2 על פי טבלה שצורפה לתצהיר מטעם המשיב, חיובי הארנונה בגין השנים בתקופת החיוב
- 3 הנדונה היו כדלקמן (במונחי קרן):
- 4
- 5 2007 : 512,655 ש"ח
- 6 2008 : 460,141 ש"ח
- 7 2009 : 418,658 ש"ח
- 8 2010 : 377,790 ש"ח
- 9 2011 : 345,797 ש"ח
- 10
- 11 16. יוער כי בהתאם למצב החשבון שצורף לתצהיר המשיב, "סוג הנכס" לצורכי ארנונה הוא "233
- 12 - מוסדות ועמון[ות]". המערערת חוייבה בארנונה לפי שליש מהתעריף הרגיל, לנוכח מעמדה
- 13 כעמותה (דברי גבי טובה דואני, סגנית מנהל אגף הכספים בעיריית רמת-גן, בדיון מקדמי בבית
- 14 המשפט שהתקיים ביום 8.6.2014 בפני כבוד השופטת ארנה לוי, שדנה בעניין לפני העברתו
- 15 אלי).
- 16
- 17 17. יש לציין כי בנוסף לחיובי הארנונה שלא שולמו, היו גם חשבונות מים שלא נגבו. מכלל חיובי
- 18 העירייה שלא שולמו, חשבונות המים היוו כ-8% בתקופת החיוב. המשיב החיל את סעיף 12
- 19 לחוק גם בשל אי גביית חשבונות המים; בשל משקלם הקטן ביחס לכלל החיובים, בהמשך
- 20 הדיון כאן לא תוקדש התייחסות נפרדת לעניין חשבונות המים ודינם יהיה כדין חיובי הארנונה.
- 21
- 22 18. חיובי הארנונה לא שולמו על ידי המערערת עד עצם היום הזה. לא הוגש ערר (או עתירה
- 23 מינהלית) על ידי המערערת בקשר לחיובי ארנונה.
- 24
- 25 **ג. החיוב במס ערך מוסף מכוח סעיף 12 לחוק**
- 26
- 27 19. כאמור, לפי עמדת המשיב העדר גביית חיובי הארנונה גורר בעקבותיו חבות במס ערך מוסף
- 28 בהתאם לסעיף 12(א) לחוק הקובע לאמור:
- 29 "תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק
- 30 ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר
- 31 האוצר."
- 32
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

20. בהחלטה בהשגה הגדיר המשיב את הערך המוסף שהפיקה המערערת "בדרך של אי תשלום מיסי ארנונה" כ"הכנסה רעיונית" הנובעת מ"פעילות ממונית" (עמוד 3 להחלטה).

בכתב התשובה שהוגש מטעם המשיב בערעור הנוכחי נכתב בין השאר:

"חייב המערער בארנונה על ידי העירייה מצביע על כך שהיא אינה רואה בו ובפעילות במקום כמלכ"ר.

... בנוסף, בכך שהמערער לא משלם את הארנונה בגין ההשכרות, ובאופן זה הוא מקבל יתרון יחסי בשוק." (סעיפים 12 ו-13 לכתב התשובה).

בסיכומיו מחדד המשיב את גישתו:

"... המשיב סבור, כי העובדה שבפועל המערערת אינה משלמת ארנונה לעיריית רמת-גן לאורך שנים, ביחד עם העובדה שהעירייה אינה פועלת לגביית החוב, עולה כדי 'סיוע אחר' לכל הפחות... בכך שהמערערת אינה משלמת את הארנונה וכך גם השוכרים שלה, הרי שנוצר לה יתרון יחסי מובהק בשוק אל מול עוסקים אחרים המשלמים ארנונה כדין. היתרון היחסי של המערערת הוא בכובעה כ"עוסק" שכן, השוכרים נהנים מהעדף הארנונה ובכך, המחיר שהם נדרשים לשאת בו בפועל הוא נמוך יותר בהשוואה לשוכרים אחרים החבים בתשלום רכיב הארנונה.

...

כלל לא ברור מדוע המערערת מתייחסת רק למחילת חוב בהקשר של סעיף 12. סעיף זה חל גם במקרים אשר אינם מחילת חוב. לצורך הכרעה בערעור זה, אין צורך להכריע בשאלה האם יש לראות בהתנהלות העירייה מחילת חוב או לאו, מאחר שבפועל העירייה אינה פועלת לגביית החוב באופן שיטתי ולאורך שנים יש בכך משום מתן סיוע למערערת החב במע"מ על פי סעיף 12 לחוק." (מתוך סעיפים 23 ו-40 לסיכומי המשיב).

21. עיון בטבלת החישוב שצורפה לתצהיר המשיב מראה כי שומת מס העסקאות נבנתה על בסיס נטילת מחצית מחיובי הארנונה לשנים 2007, 2008 ו-2009 ונטילת מלוא סכומי הארנונה לשנים 2010 ו-2011, והכפלתם בשיעור המע"מ החל.

כך מסביר מר דעבול מטעם המשיב את אופן החיוב על פי סעיף 12 לחוק:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 "המשיב רואה את ההכנסה הרעיונית כעסקה בהתאם לסעיף 12 לחוק, ולכן מחייב
2 את המערער במס בגין עסקה זו. החיוב הינו בכובעו של המערער כעוסק מורשה ולא
3 כמלכ"ר.
4 ...
5 החל מאמצע שנת 2009, המערער אינו מלין חיילים בנכס לאור עובדה זאת קבע
6 המשיב כי למערער אין פעילות כמלכ"ר... מרגע שהסתיימה פעילות המלכ"ר של
7 המערער חייבתי את המערער במע"מ על מלוא סכום הארנונה ורכיב המיס".
8 (מתוך סעיפים 5 ו-10 לתצהיר דעבול).
9
10 ברוח דומה נכתב בהחלטה בהשגה כי "פעילות העמותה קיבלה תפנית בשנת 2009, זו השנה
11 בה העמותה לא זכתה במכרז הצבא להלנת חיילים, לכן, החל משנה זו פעילות העמותה
12 התמקדה ומתמקדת בעיקר, בחלק העיסקי בלבד" (עמוד 1).
13
14 בהקשר זה יוער כי האמור בסעיף 28 לסיכומי המשיב ("...שומת העסקאות... הוצאה
15 למעוררת בשל 50% מחוב הארנונה הקיים") איננו מדויק בנוגע לשנים 2010 ו-2011, לגביהן
16 הוחל סעיף 12 לחוק על מלוא חיובי הארנונה כמוסבר לעיל.
17
18 22. דא עקא, על פי עדותו של מר תקווה, מנהל המערער, הלנת החיילים פסקה בשנת 2004 (ולא
19 בשנת 2009) ומאז פעילות המערער התנהלה באותה מתכונת, עם אותו תמהיל של פעילות
20 ציבורית (העמדת אולמות וחדרים לשימוש צה"ל וארגונים נוספים) ופעילות מסחרית (השכרת
21 אולמות, משרדים וגג) (עמוד 15, שורה 30 עד שורה 32; עמוד 16, שורה 6 עד שורה 10).
22
23 המערער עצמה מגדירה את התפלגות הפעילות כמחצית/מחצית.
24
25 לא מצאתי בחומר הראיות עילה לקבוע כי בשנת 2009 דווקא אירעה תפנית באופי הפעילות,
26 כך שאם קיימת הצדקה לייחוס משקל של 50% לפן המלכ"רי, אזי הדבר הוא נכון לכל השנים
27 שבתקופת החיוב.
28
29 נשוב לעניין זה בהמשך.

ד. תשובות המערער לאפשרות החלת סעיף 12 לחוק

32
33 23. בפי המערער מספר מענות לעמדת המשיב. ראשית, היא מציינת כי היא **כופרת** בחבותה
34 בארנונה. בהקשר זה היא מצביעה על המוסכם בסעיף 13 להסכם השימוש משנת 1993 לפיו
35 "העמותה תהיה פטורה מתשלום ארנונה לעירייה עבור שימוש במבנה". על פי הטענה, תנאי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 חוזי זה מעולם לא בוטל או שונה ומכוחו אמורה המערערת להיות פטורה מארנונה גם בתקופת
- 2 החיוב הנדונה.
- 3 לפיכך, אין באי גביית הארנונה משום סיוע או תמיכה המצדיקים הטלת חבות במס לפי סעיף
- 4 12 לחוק, אלא כיבוד הסכם השימוש על ידי העירייה בהתאם להתחייבותה.
- 5
- 6
- 7 אקדים ואומר כי אינני מוסמך או נדרש לדון בשאלה האם הסעיף החוזי הנ"ל אכן יכול לגבור
- 8 על חובתה של העירייה לגבות ארנונה כדין. עלי לצאת מתוך ההנחה כי חיובי הארנונה הוטלו
- 9 כדין ולצמצם את הדיון כאן לשאלה האם אי גביית החיובים בפועל מהווה תמיכה או סיוע.
- 10 ברי כי אם בעתיד ערכאה שיפוטית מוסמכת תקבע כי לנוכח הוראות הסכם השימוש לא הייתה
- 11 כל אפשרות להטיל ארנונה על המערערת, אזי כל חיוב במס ערך מוסף בגין אי גביית הארנונה
- 12 יתבטל מאליו.
- 13
- 14 24. שנית, לדברי המערערת חיובי הארנונה לא בוטלו, לא נמחקו ואף לא נמחלו, ועל כן אין בסיס
- 15 למציאת "סיוע" לעניין סעיף 12 לחוק.
- 16
- 17 ראיות שונות עשויות לתמוך במסקנה כי חיובי הארנונה המשיכו להתקיים וכי גבייתם לא
- 18 נזנחה:
- 19
- 20 (א) מסמך רשמי מחודש פברואר 2012 המעיד על מצב החשבון.
- 21
- 22 (ב) מכתב דרישה מיום 18.2.2013 מאת גבי טובה דואני, סגנית מנהל אגף הכספים בעיריית
- 23 רמת-גן, המופנה להנהלת המערערת, בו נאמר:
- 24
- 25 **"למרות אין סוף תזכורות ופניות טרם הוסדר חובכם בסך 4,599,605.70 מיליון**
- 26 **ש"ח נכון ליום 28/2/2013.**
- 27 **חוב זה הינו לאחר כל ההנחות המגיעות לכם ויש להסדירו במיידית."**
- 28
- 29 (ג) מכתבו של עו"ד ליאור שפירא מטעם עיריית רמת-גן אל המערערת, מיום 3.12.2014
- 30 (דהיינו כעשרים ואחד חודשים לאחר קבלת החלטת המשיב בהשגה), בו נכתב:
- 31
- 32 **"בהתאם לרישומי ספרי מרשתי, הרי כי הנך רשום כבעל חוב בסכום של**
- 33 **3,094,200.54 ש"ח, הנובע מאי תשלום חיובי ארנונה ומים... חיובים אלה**
- 34 **נובעים מכוח דין ובכלל זה לפי פקודת העיריות [נוסח חדש], חוק ההסדרים**
- 35 **במשק המדינה, חוקי העזר של מרשתי והוראות חוק אחרות.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 ניתנת לך בזאת התראה של 15 יום בטרם נקיטת הליכים משפטיים כנגדך
- 2 בגין החוב הנ"ל.
- 3 יש לראות במכתבי זה גם דרישת תשלום, עפ"י סעיפים 306-320 לפקודת
- 4 העיריות (נוסח חדש)."
- 5
- 6 יצויין כי ראיה זו הובאה על ידי המשיב, בצירוף לבקשה מיום 4.9.2016.
- 7
- 8 ד) דבריה של גבי דואני, במסגרת ערעור זה, בישיבה אשר התקיימה ביום 8.6.2014. כאמור,
- 9 גבי דואני זומנה לדיון קדם משפט והסבירה במהלכו:
- 10
- 11 "בטח שיש חוב. הסכום הוא מעל 5 מיליון נכון להיום. אנחנו לא ויתרנו על
- 12 החוב ולא מתכוונים לוותר. בהרבה מאוד שלבים בהנהלת העיר אמרו שיפתרו
- 13 את הבעיה, יתקצבו אותה, יעבירו כסף, אבל ברמת העיקרון, החוב קיים
- 14 ואפילו מופיע בדו"ח מבקר הפנים שלנו כחוב הכי גדול לעירייה.
- 15 ...
- 16 ב-2004 תוקן החוק והסכם לא יכול לסתור אותו... ב-2004 נשלחו לכל הגופים
- 17 המתוקצבים הודעות שעקב החלטת הממשלה לחייב בארנונה גם עמותות הן
- 18 יתחילו לשלם ארנונה. כחלק מכל הגופים נשלחה ההודעה גם למערערת."
- 19 (עמוד 2 לפרוטוקול הישיבה הנ"ל, שורות 13 עד 15 וכן שורות 29 עד 32).
- 20
- 21 25. שלישית, טוענת המערערת כי השוכרים בבניין ממילא משלמים ארנונה לעירייה כך שכל חיוב
- 22 שלה בארנונה יגרום לכפל גבייה:
- 23
- 24 "ש: אתם משלמים ארנונה?
- 25 ת: אנו לא משלמים. מעבירים את הגופים שנמצאים בבית הצנחן. הגופים הקבועים
- 26 לעיריה.
- 27 ש: מה זאת אומרת?
- 28 ת: מעבירים את החוזה לעיריה. אם העיריה מחייבת לא יודעת. לדוגמה גן ילדים
- 29 שנמצא בבית צנחן עד כמה שאני יודע הוא משלם ארנונה, לדוגמה. לפני כחודש
- 30 ימים נכנס מרכז הקשיש שייך לעיריית רמת גן. עבר אליהם והם משלמים ארנונה
- 31 לדיעתי או לפי ההסכם איני יודע אם משלמים או לא." (עדות מר תקווה עמוד 13,
- 32 שורה 1 עד שורה 7).
- 33
- 34 וכן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1
2 **"ת: נכון בבירור מול סלקום, פלאפון, פרטנטר הבנתי מהם שהם מעבירים ישירות**
3 **ארנונה לעיריית רמת גן."** (עמוד 13, שורות 27-28).

4
5 המערערת אף מצביעה על הסכם שכירות מחודש מרץ 2008 בינה לבין שוכרת משנה בו נאמר
6 בסעיף 21: **"במידה ויחלו [כך במקור] תשלומי ארנונה, על השוכר לדאוג לשלם מול עיריית**
7 **רמת גן"**.

8
9 אולם מעבר לאמור לעיל, לא הובאה כל ראיה חיצונית שמוכיחה כי השוכרים השונים אכן
10 רשומים אצל עיריית רמת-גן כאחראים לתשלום ארנונה בגין השטח המושכר או שהארנונה
11 שולמה בפועל על ידיהם.

12
13 26. לבסוף, מזכירה המערערת כי סעיף 12 לחוק חל על תרומה, תמיכה או סיוע אחר שקיבל **עוסק**,
14 ואילו היא במהותה הינה מלכ"ר. החיוב בארנונה הוטל עליה בתור "מוסד ועמותה", ואף אם
15 חלק מפעילותה הוא בעל אופי מסחרי אזי לגבי חלק זה האחריות לתשלום הארנונה מוטלת
16 על השוכרים, כאמור לעיל.

ה. דיון

17
18
19
20 27. תכליתו של סעיף 12 לחוק היא להביא למיסוי מלוא הערך המוסף שנוצר על ידי העוסק גם אם
21 חלק ממנו איננו משתקף במחיר הטובין או השירותים המשולם לעוסק על ידי הקונים ממנו.
22 הסעיף נחקק **"כדי למנוע השתמטות מתשלום מס על ידי הנמכת המחיר של מוצר או של**
23 **שירות ללקוחות מסוימים, בשל מענק, תרומה או תמורה עקיפה אחרת שניתנה למוכר"** (ה"ח
24 1178, התשל"ה, עמוד 244, וכן ע"א 563/86 החברה הכלכלית חיפה בע"מ נ' מנהל מס ערך
25 **מוסף חיפה**, ניתן ביום 14.9.1988).

26
27 דוגמה פשוטה לתמיכה העשויה להיתפס ברשתו של סעיף 12 היא סובסידיה המשולמת על ידי
28 המדינה ליצרן כהשלמה למחיר מוצריו בשוק.

29
30 28. כפי שצויין, סעיף 12 חל רק על תרומה, תמיכה או סיוע אחר שקיבל **עוסק**. המונח **"עוסק"**
31 מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או
32 **מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי"**. לפי סעיף 58 לחוק ("רישום מסוג שונה"), **"המנהל**
33 **רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה**
34 **עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 **לסוג האחר.** יוצא אפוא כי משנרשמה המערערת כ"עוסק" לגבי עיסוק מסויים, קרי השכרת
- 2 חלקים מהבניין, עשוי סעיף 12 לחול לגבי תרומה, תמיכה או סיוע שניתנו בזיקה לעיסוק זה,
- 3 לגבי המערערת חובשת כובע של עוסק, אך לא לגבי יתר פעילותה שהיא בעלת אופי "מלכרי".
- 4
- 5 29. במהלך השנים גבולותיו של סעיף 12 נתלבנו בפסיקה והוראות הסעיף הוחלו אף על מקרים
- 6 בהם הסיוע הוא רעיוני או עקיף: ראו ע"ש 1608/91 מרכז הירידים בישראל בע"מ נ' מנהל
- 7 מע"מ (פורסם ביום 1.1.1995); ע"א 141/00 תה"ל תכנון המים לישראל בע"מ נ' מנהל המכס
- 8 והמע"מ (פורסם ביום 5.8.2002).
- 9
- 10 30. נשאלת אפוא השאלה האם סעיף 12 לחוק עשוי לחול גם במקרה של העדר גבייה של תשלום
- 11 חובה המוטל על ידי רשות שלטונית?
- 12
- 13 31. אם נתקדם מן הקל אל הכבד, ברי כי אין מקום לתחולתו של סעיף 12 כאשר מוענק "פטור
- 14 על פי דין" מתשלום חובה כלשהו (מס, אגרה, היטל) במקרים מוגדרים מראש. לדעתי העדר
- 15 חיוב לנוכח קיומו של פטור המעוגן בחיקוק איננו צריך להיחשב ל"סיוע" בהקשר זה, אף אם
- 16 ניתן לטעון כי מבחינת הנטל התקציבי על הרשות השלטונית הפטור המוענק שקול לסבסוד
- 17 ישיר, ולמרות העובדה כי הענקת הפטור עשויה לתת לנהנים ממנו יתרון יחסי מול מתחריהם
- 18 בשוק (היבט ההשפעה על התחרות הודגש על ידי המשיב בסיכומיו; ראו למשל בסעיף 23).
- 19 קשה להלום תוצאה לפיה פטור הניתן כהקלה או כתמריץ בחוק מס פלוני יגרור מאליו הכבדת
- 20 נטל המיסוי לפי חוק מס אלמוני. והנה עיון ברשימת המקרים הממועטים מתחולתו של סעיף
- 21 12 באופן מפורש מכוח תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, מראה כי לא נמצא בה
- 22 כל מקרה של פטור כללי ממס, היטל או אגרה, וזאת לדעתי מפני שמלכתחילה מקרים כאמור
- 23 אינם כפופים להוראות סעיף 12.
- 24
- 25 32. לדעתי, באופן דומה אי גבייתו של תשלום חובה שהוטל על פי דין על אזרח מן השורה, כאשר
- 26 אי הגבייה היא תוצאה של מחדל מצדה של הרשות, איננה צריכה להחשב "סיוע". לא ניתן
- 27 להגדיר מצב זה (אשר נוצר כתוצאה מרשלנות או שכחה או תקלה) כ"תרומה" או "תמיכה"
- 28 או "סיוע" שניתנו על ידי הרשות ושנתקבלו על ידי האזרח העוסק. גם כאן תהיה זו תוצאה
- 29 משונה מאד אם בעקבות מחדל שלטוני בגביית מס או היטל אחד, יחוב האזרח במס אחר (על
- 30 פי סעיף 12 לחוק), כאילו החסכון היה חלק ממחזור עסקאותיו.
- 31
- 32 33. קשה יותר לומר כי אותו דין יחול כאשר הפטר מלא או חלקי מתשלום החובה ניתן לאזרח
- 33 פלוני (ולא באופן כללי) כתוצאה מהחלטה מודעת מצד הרשות ולא כתוצאה ממחדל בגבייה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 למשל לנוכח הרעה במצבו הכלכלי של האזרח או כל נסיבה מקלה אחרת. מצב זה קרוב יותר
2 ל"מחילה" ותחולתו של סעיף 12 לחוק, בהתאם לנסיבות, איננה מופרכת, אם כי אינני נדרש
3 לקבוע כאן כל מסמרות בעניין.
- 4
- 5 34. בצד השני של קשת המקרים ניצב מקרה בו קיימים **יחסים מיוחדים** או קרבה מיוחדת בין
6 הרשות האחראית לגביית תשלום החובה לבין העוסק החייב. כאן הקלה בחיוב או העדר גבייה
7 עשויים לנבוע מרצון להיטיב עם החייב מעבר לנדרש או למתבקש על פי דין (אף אם ההטבה
8 איננה בהכרח נגועה באי חוקיות). וכאן לדעתי עשוי לחול סעיף 12 לחוק **כך שהימנעות הרשות**
9 **ממציאת סמכויותיה לגבות את תשלום החובה על רקע היחסים המיוחדים**, עשויה להיחשב
10 בהתאם לנסיבות המקרה הקונקרטי ל"תמיכה" או ל"סיוע אחר".
- 11
- 12 35. האם המקרה המונח לפני נכנס לסוג האחרון של מצבים שנוכח לעיל?
- 13
- 14 לדעתי התשובה היא כי בכוח (בפוטנציה) – כן, אולם בפועל – לא (או עדיין לא). אסביר.
- 15
- 16 36. ראשית יובהר כי בחינת העניין צריכה להיעשות לפי מצב הדברים בעת קבלת החלטת המשיב
17 בהשגה, שהיא מושא הערעור (או לחילופין, בעת עריכת השומה לפי מיטב השפיטה), דהיינו
18 בהתאם למצב הגבייה בשנת 2013 (או אף קודם לכן, בשנת 2012) (ומסיבה זו, אין למעשה
19 נפקות לאי מסירת העדכון כפי שהתבקש מהעירייה על פי החלטת בית המשפט מיום
20 17.12.2014).
- 21
- 22 37. אין מקום לספק כי בין העירייה לבין המערערת מתקיימים יחסים מיוחדים. המערערת, על פי
23 מטרותיה, הוציאה לפועל את החלטתה של עיריית רמת-גן מקדמת דנה "לאמץ" את חטיבת
24 הצנחנים. העירייה מסרה לידי המערערת, חינוס אין כסף, את השימוש בבניין רחב ידיים על
25 פני עשרות שנים, וזאת מתוך ציפייה שהבניין ישמש לביצוע מטרות המערערת, שהן היו כאמור
26 ממאוויו העירייה עצמה (שאלה נפרדת היא האם עצם העמדת הבניין לשימוש המערערת –
27 כאשר השימוש בפועל הוא במקצתו עסקי – מהווה תרומה או סיוע מסוג אחר, ללא קשר לעניין
28 הארנונה).
- 29
- 30 וכזכור, בעלי תפקידים בכירים בעירייה שימשו במקביל כחברי ועד במערערת.
- 31 אשר על כן, אם נמנעת העירייה, **בגלל יחסי קרבה אלה**, מגביית הארנונה המגיעה על פי דין,
32 ללא עילה אחרת להצדקת העדר הגבייה, או אז יש להסיק כי ניתנו "תמיכה או סיוע אחר"
- 33 הגוררים חיוב לפי סעיף 12 לחוק.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

38. בהקשר זה נשוב ונציין כי סעיף 12 חל אך ורק על סיוע שניתן לעוסק, כך שבמקרה דנן בו למעוררת שני "כובעים", כמלכ"ר וכעוסק, לכל היותר סעיף 12 עשוי לחול על אי גביית חלק מהארנונה (כחלק העסק לכלל הפעילות).
- אינני יכול לקבל את טענת המעוררת לפיה " ... בנסיבות בהן קיימת מחילה מצד העירייה הרי שזאת נעשתה כמתנה לעמותה [דהיינו למעוררת בכובעה כמלכ"ר], ולה בלבד. יהיה זה עיוות המציאות לייחס לעירייה מתן הטבה למעוררת כעוסק במסגרת עסקה כפעילה בשוק השכרת הנכסים" (עמוד 7 לסיכומי המעוררת). דברים אלה לא נתמכו בכל ראיה באשר לכוונות העירייה ויש בהם כדי להניח את המבוקש.
- מסכים אני עם המשיב כי קבלת "תמיכה או סיוע אחר" לענין סעיף 12 לחוק עשויה להילמד מהימנעות ממושכת מגביית חוב כאמור בסעיף 20 לעיל. הדעת נותנת כי לא נדרשת מחילה או מחיקה מפורשת של החוב על מנת ליצור מצב "דה פקטו" של סיוע (והשווה סעיף 3(ב)(5) לפקודת מס הכנסה לפיו "מי שנמחל לו חוב – לרבות מי שנהג בחוב כאילו נמחל לו..."). דהיינו, המשך רישום חיובי הארנונה בחשבונות העירייה, כאבן שאין לה הופכין, לא היה סותר מסקנה לפיה העירייה מעניקה סיוע למעוררת על דרך מחדל מִכָּנֶן בגביית החיובים. ויובהר בהקשר זה כי המשיב איננו חולק על עצם קיום חיובי הארנונה (סעיף 3 לסיכומי המשיב) אלא הוא מצדיק את יישומו של סעיף 12 לחוק בכך כי "העירייה למעשה אינה פועלת לגבותו [את חוב הארנונה] לאורך שנים רבות" (שם).
39. הערעור הנוכחי מופנה כנגד החלטת המשיב בהשגה ונטל השכנוע בהליך מוטל על המעוררת. לדעתי היא אכן הצליחה להראות כי בעת קבלת החלטת המשיב בהשגה לא ניתן היה לומר שחיובי הארנונה אינם נגבים ולא ייגבו.
- מכתב העירייה מיום 18.2.2013 (ראו סעיף 24(ב) לעיל) ומכתב עו"ד שפירא מטעם העירייה מיום 3.12.2014 (ראו סעיף 24(ג) לעיל) מדברים בעד עצמם. גם דבריה של גב' דואני ביום 8.6.2014 היו ברורים: "בטח שיש חוב ... אנחנו לא ויתרנו על החוב ולא מתכוונים לוותר". גם אם שוררים בין העירייה לבין המעוררת יחסים מיוחדים ומפגש אינטרסים, אין בסיס להניח כי המחלוקת ביניהן בעניין תשלום הארנונה היא "מבוימת" או כי היא נוצרה רק לצורך ההגנה בפני שומת מס עסקאות לפי סעיף 12 לחוק.
40. אמת נכון הדבר כי גב' דואני המשיכה והסבירה כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 "מאחר והעמותה היא עירונית ומופעלת אפילו בחלקה ע"י עובדי עירייה כאלה
2 ואחרים, אנחנו מגישים תביעות וסוגרים אותן. מצד אחד יש לנו גוף שגובה ומצד
3 שני העירייה הבטיחה לגוף הזה כל מיני הבטחות. כל פעם שהגשנו תביעה סגרנו
4 אותם כי אמרו אנחנו מגיעים להסדר. כוונתי שהגשנו תביעה לבית המשפט. נדמה
5 לי שהגשנו תביעה אחת או שתיים. בכל אופן מבחינתנו נכון לנקודת הזמן הזו, עפ"י
6 החוק לא ניתן לפטור. גם השנה הם לא הגישו השגה או ערר, שזה הדבר הבסיסי
7 לטעון אני לא חייב." (עמוד 3, שורה 1 עד שורה 6).
- 8
9 דברים אלה מצביעים לכאורה על חוסר נחישות מצד העירייה בגביית חיובי הארנונה. אולם
10 אילו העירייה הייתה גומלת בלבה שלא לגבות את חיובי הארנונה לצמיתות (תהיה חוקיות
11 החלטה מעין זאת אשר תהיה), אזי לא היה צורך "להגיע להסדר" עם המערערת כפי שהיא
12 ככל הנראה ניסתה לעשות.
- 13
14 יש להזכיר כי למערערת ממילא לא היו מקורות כספיים זמינים כדי לשלם חוב ארנונה מצטבר
15 של מיליוני שקלים – הבניין הרי איננו שייך לה אלא לעירייה ומר תקווה העיד כי: "...אנחנו
16 מבחינתנו העירייה צריכה לפתור את זה. ...אם היו אומרים מחר בבוקר תשלם ארנונה הייתי
17 אומר אני מצטער אנו לא יכולים לקיים את הבניין עם חוב כזה וחייב כזה והיינו מחזירים את
18 הבניין. אנו 50 אחוז פעילות התנדבותית יש לנו הכנסות רק להחזיק את המקום."
19 (עמוד 15, שורה 6 עד שורה 9).
- 20
21 41. מנגד, יש לתמוה מדוע המערערת, שמתכחשת לכל חבות בארנונה, לא מצאה לנכון על פני שנים
22 רבות להגיש ערר או עתירה בנושא.
- 23
24 42. במאזן ההסתברויות שוכנעתי כי נכון למועד קבלת החלטתו של המשיב בהשגה, חיובי הארנונה
25 **טרם נזנחו** (ויש גם לזכור כי במישור הראייתי המערערת נמצאה בין הפטיש לבין הסדן: ככל
26 שהיא הייתה מרבה בהבאת ראיות להוכחת תוקפם הנמשך של חיובי הארנונה לשם הדפת
27 שומת מס הערך המוסף, היא הייתה עלולה להחליש את עמדתה במישור האחר בו היא טוענת
28 לאי חבות בארנונה לנוכח ההסכמות בינה לבין העירייה).
- 29
30 לדעתי האיזון הראוי בנסיבות המקרה יושג אם ייפסק כדלקמן:
- 31
32 א) הערעור יתקבל במובן זה שהחלטת המשיב בהשגה תתבטל, וזאת מפני **שנכון לאותה**
33 **עת** העירייה לא השלימה עם אי תשלום הארנונה וטרם נוצר מצב של הימנעות צמיתה
34 מגביית החיובים;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1
2 (ב) עם זאת, המשיב יוכל לשוב ולפעול על פי סעיף 12 לחוק בהתקיים אחד מאלה:
- 3
4 (1) אם יתיישן (או התיישן) החיוב לתקופה פלונית – ראו ע"מ 8832/12 עיריית
5 חיפה נ' יצחק סלומון בע"מ ואח' (ניתן ביום 15.4.2015).
- 6
7 לפי גישתי, בנסיבות הנדונות ולנוכח הקשר ההדוק בין המערערת לבין העירייה,
8 אם העירייה תאפשר לחיובים להתיישן, יש לראות בכך "תמיכה או סיוע אחר".
- 9
10 הייתי מוסיף כי בשל ההשלכה הקשה הכרוכה ממילא בהשתתפות מס ערך מוסף על
11 בסיס היעדר גביית ארנונה, מן הראוי בהקשר זה כי תידרש התיישנות החיובים
12 ולא רק שיהיו בגבייתם (למרות שעל פי הלכת סלומון הנ"ל בנסיבות מסוימות די
13 בשהיו מצד הרשות המקומית על מנת לחסום את אפשרות הגבייה המנהלית, אף
14 אם טרם הסתיימה תקופת ההתיישנות לפי חוק ההתיישנות, התשי"ח-1958).
- 15
16 בהתאם לגישה זו בעת קבלת ההחלטה בהשגה ומקל וחומר בעת עריכת השומה
17 לפי מיטב השפיטה, טרם התיישנו חיובי הארנונה לשנים הנדונות בערעור זה,
18 דהיינו שנת 2007 ואילך.
- 19
20 אוסיף כי תמים דעים אני עם המשיב אשר גרס בסיכומיו כי "אין להכיר בהקטנת
21 החוב בשל התיישנות כסיבה להפחתת חבות המערערת מכוח סעיף 12 לחוק
22 מע"מ" (ראו סעיפים 37 ו-38 לסיכומי המשיב). אדרבא – לגישתי בנסיבות
23 הנדונות התיישנות החיובים תקים עילה להפעלת סעיף 12 וזאת על רקע היחסים
24 המיוחדים בין העירייה לבין המערערת.
- 25
26 (2) אם תודיע העירייה כי היא מוותרת על גביית ארנונה מן המערערת אף אם
27 אפשרות הגבייה טרם התיישנה.
- 28
29 (3) אם תעביר העירייה לידי המערערת, במישרין או בעקיפין, תקציב או כל תמיכה
30 אחרת המיועדים לאפשר למערערת לפרוע את חיובי הארנונה. או אז, יחול סעיף
31 12 לחוק על התקצוב האמור.
- 32
33 43. פעולה אפשרית של המשיב כאמור בסעיף 42(ב) לעיל לא תיחסם מפאת מעשה בית דין (בשל
34 קבלת הערעור הנוכחי) וזאת מפני שבמקרים המתוארים הענקת הסיוע תתרחש לאחר מתן
35 החלטת המשיב בהשגה מושא ערעור זה, דהיינו יוצר "אירוע מס" חדש הנתון לשומה נפרדת
על פי חוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 אפריל 2017

ע"מ 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1
2 44. מכל מקום המשיב יוגבל בהפעילו את הוראות סעיף 12 למחצית מסכומי הארנונה, בהתאם
3 **לחלק המסחרי** שבפעילות המערערת (ראו סעיף 22 לעיל), וזאת באין שינוי מוכח בתמהיל
4 הפעילויות.
5
6 45. אם יפעל המשיב כאמור, עליו יהיה לאפשר למערערת להוכיח כי לגבי חלקים משטחי הבניין
7 הארנונה משולמת על ידי השוכרים (אם אכן כך הדבר), וזאת כדי לצמצם את היקף ה"סיוע"
8 הנטען לעניין יישום סעיף 12 לחוק.
9
10 46. הערעור מתקבל אפוא במובן המסויים המפורט בסעיף 42 לעיל, אם כי המסכת העובדתית
11 הנדונה עוד עלולה להביא לחבות במס בהתאם לסעיף 12 לחוק.
12
13 47. לאור התוצאה, אינני מוצא לנכון לפסוק הוצאות משפט.
14
15 ניתנה היום, ז' ניסן תשע"ז, 03 אפריל 2017, בהעדר הצדדים.
16

הרי קירש, שופט

17