



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

קייבוץ רמת רחל

עוי ב"כ עו"ד ליאורה בין אלון ועו"ד יצחק בן-אשר
משרד פרופ' בין ושות' – משרד עורכי דין

המעערע

נגד

מנהל המכס והמע"מ ירושלים

עוי ב"כ עו"ד רועי כהן ועו"ד ריצ'רד סאלח
מפרקיות מחוז ירושלים, אזרח

המשיב

פסק-דין

מהות הערעור

1. ערעור ע"פ ס' 83 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). הערעור מתייחס להחלטת המשיב לדוחות השגות המערע לעניין שומות מס עסקאות בגין מכירת דירות מגורים, לתקופה מפברואר 2004 עד יולי 2006 (להלן: - "התקופה הלבנטית"). את השומה ערך המשיב לפי מיטב שפטונו.

2. שומות העסקאות בה עוסקת הערעור התייחסה לתשלומים שקיבל המערע בתקופה הלבנטית בגין 27 עסקאות למכירת דירות שביצעו (בעת שמייעת הראות הובחר, כי נמכרו כבר 32 דירות, ואולם הערעור עוסק ב-27 העסקאות שבתקופה הלבנטית). המערע (להלן: "גם הקיבוצי") לא שילם מס עסקאות בגין מכירת הדירות כאשר טענתו העיקרית היא, כי מכירת הדירות אינה כניסה לגדר "עסקה" כמשמעותו זה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). לטענת המערע, מדובר במימוש נכס הוני. זאת, מוחטם שפעולות המכירה היו תוצאה של השתלשלות אירופית שבגדירה אולץ בסופו של תהליך ארוך למכר דירות שנבנו על מקרקעין, כדי למנוע פגיעה ממשמעותית לחבריו ולהבטיח עתידם.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

המעיר הוסיף וטע לחלופין, כי עומד לו הפטור הקבוע בסעיף 31 (א) לחוק, מאחר שהדירות היו חלק מבניין שאושר להשכרה, וכן טע שחייבו לשלם את המס בגין כפף מס.

הדיון להלן עוסק בשני נושאים מרכזיים אלה.

3. המעיר הינו קיבוץ הראום כעסק מורשה והמנהל פעילות עסקיות מגוונות (מלון, מועדון בריאות, מכבסה, קייטנות, מרכז למידה ועוד). בשנת 2004 המשיב ביצע ביקורת לעסקי המעיר בעקבות דיווח שמסר למע"מ על עסקאות של מכירותדירות וקיוז מס תשומות. ב- 23.5.05 הגיע המעיר זוחות מתקנים בהם טعن שלא היה עליון לשלם מס עסקאות בגין מכירתדירות, והוא מחזיר את מס התשומות שקיים, מאחר שאינו עסק בלבד ואולם, לאחר בחינת פעולות המעיר, המשיב הגיע למסקנה כי לmeeruer פעילות עסקית בתחום הנדלין, והוציא את שמות העסקאות.

נושא ראשון - האם מכירת הדירות היא "עסקה" לפי החוק

השתלשות אירועים היסטורית כרקע למכירת הדירות

תהליך ההיסטורי הנוגע להתרחבותה של ירושלים, שעבר על המקרה עליים נבנו הדירות מונת ברקע טענתו העיקרית של המעיר, והוא תואר מנקודת מבטו של המעיר, כדלקמן:

עיף תצהירו ועדתו של חבר הקיבוץ יורם אייר פור (יו"ר הקיבוץ), עד לריאשית שנות ה-90 נכללו בשטח המשבצת של הקיבוץ (השוכן בדרך ירושלים, מול העיר בית-לחם), כמה מאות دونמים אשר שימושו אותו לחקלאות והיו עיקר מקורות פרנסתו. בשנת 1991 המליצה הוועדה להרחבת גבולות ירושלים, בראשות מר חיים קוברסקי לטפח לירושלים שטחים רבים ובכלל זה כמה מאות دونמים מקרקעות הקיבוץ. בסיכון לאחר-מקן, חתם שר הפנים, אז, הרב אריה דרעי, על צו המספר 700 דזום משטח המשבצת של הקיבוץ לעיריית ירושלים, לטובת הקמת בניה רוויה, עד לגדרות הקיבוץ. חברי הקיבוץ ראו בכך פגעה חמורה באידיאולוגיה המדריכת אותם ובזכות קניינם, ופתחו במאבק ציבורי שבסוף הquina הממשלת ועדת נספת – וועדת קלעגי לבחינה נוספת של הנושא. בניסיון לאון בין צרכי ההתרחבות של ירושלים לבין צרכי המחייה של הקיבוץ, הורתה הוועדה הנספת לצמצם את השטח המופקע



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

ל-**335** דונם, ואף החלטה להותיר בידי הקיבוץ את הזכות למש את פוטנציאל הבניה. גם החלטה זו הייתה קשה לחבריו הקיבוץ, אך הם נאלצו לקבל את הדין. הקיבוץ החל לפעול לפיתוחו של השטח, כפי שהתחייב לעשות.

5. ביום **26.12.95** נערך בין הקיבוץ לבין מרכז כלל ירושלים בע"מ (להלן: "כללי") שהפחיה בשלב יותר מאוחר לחברות "אור-ים", ובין איזורית בניין (1965) בע"מ, הסכם (להלן: - "התאטסטי"), לפיו שני הגופים האחרים, שכונו בהסכם היזם (להלן: "היזימי"), יקבלו את זכויות הקיבוץ במרקען ויתחביבו לבנות בהם בתים מגוריים לרבות שטחי מסחר (להלן: גם - "העסקה המקורית"). נקבע בהסכם גם, כי התמורה למערער תटבטה בהערכה של 45.5% מתכובלי המכירה של כל יחידות הדירות שייבנו, וכן סכום נוסף שאיזורית תשלם למערער, שימוש למסים, ארנונה ועוד. ע"פ החסכים, הווענקה לקיבוץ אופציה להודיעו שיורתה התמורה תועבר לעין, קרי, לקבל יחידות דירות שבגנו ע"י כל (להלן: - "האופציה"). בתחלת **2002**, קרי, יותר מחמש וחצי שנים מיום שהייתה אמורה "אור-ים" (ע"פ העסקה המקורית). להימצא כבר בשלב הבניה השלישי (משמעותו השלמת כ-**400** דירות), הצלילה האחורה לסיטים רק את השלב הראשון, דהיינו בנטה **134** דירות בלבד ומכוון רק **55** דירות (כשבשנת **2001** נמכרו רק **9** דירות ובשנת **2000** נמכרו רק **6** דירות).

6. במצב דברים זה הגיע הקיבוץ למסקנה, כי לפי התוחזית האופטימית ביותר, יביאו קצב הבניה והמכירה בפועל לכך שיוראה את התקובלות שנקבעו בהסכם בתוך 20-30 שנה. יתר על כן, קרוב לוודאי שלא יראה את התמורה האמורה בהסכם לעולם, לאחר שזו תיבלו בדירות הנbowות מהחוות המכבדים עליון, אשר לשם כסויים נכנס לפROYKT. ע"פ המazon המבוקר של הקיבוץ לשנת **2001**, חוותו אותה עת עמדו על סך של כ-**87,000,000** ₪, ובכל שנה נוספת לחובות אלה כ-**9,000,000** ₪.

7. לפי הסבר הקיבוץ, לנוכח אי-עמידת המת��רים האחרים בתנאי ההסכם (לענין קצב הבניה והמכירה) אוൾ למש את האופציה, ובין הצדדים נערך שני הסכמי מימוש האופציה (האחו' מיום **12.6.01** והשני מיום **17.2.02**) בהם נקבע, כי חלף מסירת יתרות הנמורה, חברות אור-ים תבנה על הקרקע שתמורות טרם שולמה לקיבוץ, וכי הזכויות במתחם שיבנה (למעט מגרש 2 שבמתחם (3), ירשמו על שם הקיבוץ.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

בשל החשש שלא יצליח לשוק את הדירות שעדכ לקביל, ובמיוחד לנוכח תחרות צפואה מצד היוזמים שהדירות שוננו על ידן נמצאות בקרבת מקום, הגיע הקיבוץ גם למסקנה שעדייף לפנות לעיר של השכלה, בתקופה שיזכה בערו זה להטבות לפי החוק לעידוד השקעות הון תש"י-1959. בסופו של דבר, החליט הקיבוץ במספר דירות תימכרנה כדי להקל על מצוקת הדירור בו, ותמכורתן תשמש לבניית דירות בקיבוץ, שיפוץ דירות אחרות והקמת בית סיעודי לזקנין הקיבוץ. כפועל יוצא מכ', נמכרו **32** דירות (שווין כ- **32.4** מיליון ש'). יובהר שוב, כי **27** דירות הן נשוא השומות שבמחלקות ונענין של **5** הדירות הנוספות אשר ככל העולה מהראיות כבר נמכרו, איןנו בכלל בערעור הנוכחי.

אוף התנהלות המכירות

ע"פ המתואר בתצהיר יורם יair פור (יו"ר הקיבוץ), הדירות שנמכרו נמסרו בפועל לקיבוץ במהלך השנים **2005-2004** והן נמכרו טרם הושלמה בנייתן, "על הנייר", כאשר נציגי הקיבוץ שהתפנו מעיסוקיהם לביצוע המכירות (האחד היה, קניין כלל, איש אספקה והשנייה, מטפלת בבני הילדים), היו חסרי כל בקיות בתחום המכירה. הקניין זהן פנה ללמידה ותיקך רק בשנת **2005**, והגברת שסיעה לו במידה תיוקך רק בשנת **2007** – הרבה אחריו שהדירות נמכרו, וזאת לצורך הפעולות של השכרת הדירות (עמ' 7 לפ', חוות עמורות זהה). הדירות בהן מדובר נמכרו במשך תקופה של כשנתיים וחצי, בין שנת **2004** לשלהי שנת **2006**.

המעיר הפנה לתצהיר ולעדות **עמרם דהן** לביסוס הטענה, כי מכירת הדירות הייתה "פסיבית לחלוין", ובסיכון הפנה לשורת דוגמאות המלמדות על חוסר הניסיון העסקי שלו בכלל, והיעדר בקיות שני חברי שטיפלו במכירות בפרט. כך ע"פ הטען, בעוד שבפרויקט נמכרו דירות מרוחקות בנות 4-5 חדרים, ה"דירה לדוגמא" שהציג המעריר לrostים ואו משכירים, הייתה דירה קטנה וצפופה בת שני חדרים בלבד. כמו כן, רק בשלהי שנת **2005** (קרי, אחרי ש מרבית הדירות נמכרו), נזכר המעריר לפרסום את הפרויקט ברבים, וגם אז הדבר נעשה רק בעיתונות הכתובה, למשך חדש וחצי בלבד, ובשלט (יחסית קטן) מחוץ לאתר. המודעות היו בגודל של **5.5X5.5 ס"מ**, דבר שלטענת המעריר היו בגדר "בדיקה" בהשוואה לפעולות הפרסום והשיווק הנעשות על ידי יזמים וקבלנים שעיסוקם במכירת דירות. באותו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

עת, בקרבת מקום עמדו למכירה דירות היומיים אשר התפרסמו על ידייהם כמפורט בענף על גבי עמודים שלמים.

משמעות השתלשות העניינים שתוארה לעניין הנושאים שבערעור

בצחירותו של יותם יאיר פור, בסיום תיאור השתלשות העניינים שפורטה, נאמרו הדברים הבאים, המבקרים מהן המשקנות שהמעערר מבקש לדלות ממנה לתמיכת בעונתו בתיק זה:

בסעיף 32 לצחירות נאמר -

"מדובר בקרונות השיכנות לשבצת הקיבוץ והמוסבות על ידו מאז שנת 1948. הקיבוץ נאלץ למוכר קרכעות אלה, לא בשל

רצון לשלוח בקרונות אלא בשל החשש שנבע מדו"ח ועדת קובירסקי אשר התmesh בהוראת שר הפנים, לصف 700 דונם משטח המשבצת של הקיבוץ לעיריית ירושלים, לטובות הקמת בניה רוויה שתגיעה עד לפאתי גדרות הקיבוץ. כאמור, רק התנגדותם העיקרית של חברי הקיבוץ הצליחה בסופו של יום

להביא לצמצום השטח המסתופח ל-245 דונם בלבד..."

המקלט היחידי מפני כרוניקה של מוות כלכלי ידוע מראש היה מימוש האופציה בלבד – קבלת זירות בעין וניסיון להיפרע בדרך זו, וכן להגעה, אمنת בדרך עקיפה למזה שרכשה הקיבוץ להשיג מלכתחילה, דהיינו: מכירות קרקע בתמורה כספית. הקיבוץ זקוק לכיספים על מנת לבסס את התשתיות הכלכלית שלו, להבטיח את עתיד חברי, בין היתר בתחום הביטחון הסוציאלי, ולהבטיח את ההמשכויות של הקיבוץ על ידי ייעוד החברים הצעירים להישאר בקיבוץ. הקיבוץ אינו נוהג דרך קבוע

למוכר יחירות דיוור"

בסעיף 36 לצחירות נאמר -

"אסור לשכוח את הנתון המרכזי והוא שמלכתחילה היה מדובר במכירת קרקע בתמורה כספית. רק משתברר שלאור התנהלות מרכזי כלל, בקצב העבודה והמכירה הנוכחית ישנה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

סנה קיומית לפרוייקט ולעתיד הקיבוץ, נעשה השימוש באופציה (ושוב שימוש באופציה בעקבו של דבר לטבות השכרת ולא מכירות דירות). לשון אחרת: הקיבוץ היה מעוניין למכור את הקרקע לצורכי מימון חבותיו וביסוסו הכלכלי, והוא נקלע במצב בו אולץ להשתמש באופציה ולקבל תשלום בנסיבות דירות במקום כסף. על ידי מכירות הדירות הקיבוץ מגיע בעקיפין במצב בו רצה להיות מלמכתילה, זהינו מימוש קרקעתו כדי להשיג כסף. שעה שמלמכתילה כלל לא היה מעוניין הקיבוץ בכיס זה אלא בהותרות קרקעתו בידי, עליהם נלחם והגן מראשית קיומו"

ובסעיף 38 לתצהיריו נאמר -

"למן הרוג שהבון הקיבוץ כי סיפוח שטחים ממקרקעין הם גזירה שלא יוכל לבטל, המטריה אשר עמדו נגד עני הקיבוץ הייתה "תרגוט" הערך של עתודות הקרקע של הקיבוץ להזרמת "אור פיננסי לננקה הנשימה של הקיבוץ". הצורך במזומנים היה ועדנו צו השעה על מנת לשמור על איתנותו של הקיבוץ ובבטחת עתיד חבריו. הבחירה באופציה אין בה אלא מימוש בעקיפין של התוצאה הכלכלית אליה חתר הקיבוץ מלמכתילה, והיא השגת כסף בתמורה למכירות קרקעתו, והכל על מנת לאפשר לקיבוץ לחסל את חובותיו וליציב את מצבו".

הטענה שהקיבוץ אשר כלל לא רצה לסchor במרקען, אולץ למכור את הדירות שנבנו על המקרקעין, מונחת בסיס ערעור, ומשמעותה תבחן להלן.

היליכים שומתאים בעבר

12. לגבי אותו חלק מהמרקען שהוחזר לבעל בעקבות הסכמי מימוש האופציה, טענו רשותות המס שהמדובר בעסקת מכירת חזות, ואילו הבעלים טען בפני רשותות המס שהמדובר בביטול עסקה. טענה זו, של ביטול העסקה, התקבלה בסופו של דבר על ידי רשותות המס ובאה לידי ביטוי ברישומי מס שבת. בהסתכם פשרה בעניין מס



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

שבח, מס רכישה ומס מכירה מיום 13.8.01 והסכם, כי תשלומי מס שבח ומס רכישה ששולמו בעסקה נשוא החוצה מיום 26.12.95, לא יוחזו, ולעומת זאת, בהסכם מימוש האופציה, לא יחולו מס שבח ומס רכישה. לעניין מס מכירה נקבע בהסכם הפשרה האמור, תשלום בסך \$180,000.

.13 ביום 26.10.03, נערך הסכם פשרה נוספת בין המערער לבין שלטונות מס שבח בו נאמר שמס שבח בגין התמורה העתידה להתקבל ממכירת הדירות, **שלם במלואו**. נקבע גם שבгин כל מכירה, ישולם לרשות מיסוי מקרקעין 4% משווי המכירה, וסכום זה אינו כולל מס שבח, אלא רק 2.5% ממש מס מכירה ו-1.5% בגין אי-חובה במס רכוש. ביום 25.10.01, פנה בא כוחו של המערער במכtab ליוצת המשפט דאז של אגף המכון ומעיימ (עו"ד טלי ירון אלדור) בו נאמר, כי ההסכם מיום 12.6.01 (עם היוזמים, ראו לעיל), הוכר כביטול עסקה לצורך חוק מיסוי מקרקעין. השקפת ב"כ המערער הייתה, כי יש לראות במימוש האופציה כפי שמצויה ביטהה בהסכם המימוש, ביטול העסקה מתאריך 26.12.95 (העסקה משנת 1995, ראו לעיל), בכל הנוגע לחלק המותיחס למימוש האופציה גם לצרכי מע"מ. עוד צוין במכtab, כי הצדדים (הumarur וחברת או-ר-ים), הם שניים עוסקים מורשים. עו"ד טלי ירון אלדור נתנה בתשובה מיום 10.12.01, אישור להכרה בביטול העסקה לצרכי מע"מ, אך הוסיפה, כי כיוון שמדובר בעסקה בין שני עסקים "לא יוחזו המע"מ ששולט". בהקשר לביטול העסקה לא הוצאה חשבונית זיכוי, והחשבונית בגין העסקה המקורית לא בוטלה.

.14 המערער קיווץ בגין מכירת הדירות מע"מ תשומות מ-4 החשבוניות הראשונות שקיבל. ע"פ גרסת המערער,עשה זאת בשל טעות של אחד ממנהל החשבונות שלו, אשר לא היה בקיא בפרטיה העסקה, אך מחשבוניות אחרות – לא היה קיווץ. גרסת המערער, בשל אותה סיבה (טעות), גם דוחה לשפטונות מע"מ דבר מכך 7 דירות. ע"פ עדויות **יאיר פור ועופר ומון** מטעם המערער, בעקבות גילוי הטעות, התקיימה ישיבה בנווכחות בעלי הפקידים הרלוונטיים אצל המערער בה נידונה השאלה, האם יש למערער זכות לדרש ולקוז מע"מ תשומות בהסתמך על החשבוניות שהוצעו לו בגין שירות הבניה. בסיום הישיבה הוחלט, כי יש לת匿名 הדז'יח, וכן נעשה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

העמדה הבסיסית של הצדדים

15. כאמור, המערער סבור שמאחר שהוא למשה נאלץ למכור את הדירות, והוא לא עשה כן כדי לשחרר מקרעין, יש לראות את המכירה כמיושן נכס הוני, מאחר שמדובר במכירת קרקע על ידי מי שאינו עיסוקו במכירת מקרקעין. בתוצאה לכך, אין העסקאות חייבות בمعنى. ע"פ הנטען, מעצם טיבו וטבעו המערער משתמש מכיר לפיתוח מטרות ציוניות, ועתודות הקרקע שלו נועדו למטרות התוישבותיות, ולא למטרות מסחר. כמו כן, לשיטת המערער, יישום המבחן שנקבע בפסקה לסייע פעילות העסק מוביל למסקנה, לפיה אין יסוד לדרישת המשיב בעניין תשלום המיעים. לעניין המבחן האמורים ארוחיב להלן.

ע"פ הסבר המערער בסיכוןיו, לאחר ומהות עסקה הייתה מימוש נכסיו בעין, הרי שפועל בכובעו אדם פרטי ולא בכובעו כעובד, וכן גם לא היה מקום לניכוי מס התשלומות על-ידו. עוד נטען, כי עם מכירת המקרקעין בשנת 1995 יצאו המקרקעין ממעגל הנכסים העסקיים של הקיבוץ ועם שובם לקיבוץ, לצורך מימוש עסקת האופציה, לא שימושו המקרקעין את הקיבוץ בעסקיו, אלא במישור ההון הפרטי. המערער הדגיש כאמור, כי הדיווח על מס התשלומות נעשה רק בגין חלק מהבנייה וرك עד שעד עלו טענות של ניהול החשבונות, שם לא כן, היה מדווח על כל הבניינים כדי להינות מהחזר המס.

16. לפי טיעון המערער, "המאפיין העיקרי לקיומו של עסק, הוא הפעולות הקבועות והנשכתי, [פוטשובצקי, מס ערך מוסף (מהדי 6, 2001) עמ' 81]. לדבריו, אין לראות בפעולותו הנדרנית פעילות קבועה ונשכתי לפי שאין הוא נהוג דרך קבוע למכור יחידות דירות, והפעולה של מכירת הדירות היא פעולה חד פעמי המהווה אפיודה חולפת לבגין.

17. המערער מוסיף, כי לא יהא זה נכון לאמץ גישה כמותית טכנית המתייחסת למספר הדירות שנמכרו. לפי הנטען, אמןן מכירת 32 יחידות הדיור עשויה להעניק לעסקאות המכיר חזות עסקית לכארה, אולם במקרה זה אין מדובר במכירת נכס פירוטי, כי אם במכירת נכס הוני, שאילוצים כלכליים לא אפשרו למוכרו לקונה אחד בעסקה אחת. המערער הפנה בהקשר זה לע"ש 392/80 (תל-אביב יפו) הירשפלד נ. מנהל מס ערך מוסף (מסיט), שעסק במקרה בו יורשת מימהה מגרש שניית לה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

בירושה, באמצעות עסקת קומביינציה שבסופה נמסרו לה שש דירות והיא מכורה מותן ארבע. רשות מע"מ טענו כי מדובר בעסקת אكري, ובית המשפט (כבוד השופט א' הגן) דחה עמדת זו, תוך שzieין כי מן המפורסמות שדירות חן מן הנכסים המקובלים ביותר לצורך השקעה.

לדברי המערער, יש לייחס חשיבות לכך שלא התכוון למכור דירות, אלא להשכירן והמכירה אינה אלא תוצאה של המצוקה הפיננסית בה היה נתון. לא היה מדובר בעשיית רווח לשם. מלכתחילה היה מדובר במכירת קרקע בתמורה כספית, ורק משחרר כי לאור ההתנהלות האיתית של מרכז כלל, ישנה סכנה קיומית לפroyskt ולעתיד הקיבוץ, נעשה שימוש באופציה, בעיקר לטובות השכורת הדירות. מנוקודת מבטו של המערער, על ידי מכירת הדירות הגיע בעקיפין למצב בו רצה להיות מלכתחילה.

עוד טוען על ידי המערער, כי החלטות רשות המס לפיה מכירת יחידות הדיור תנומסה לפי הוראות חוק מסויי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, (לא לפי סעיף 2(1) לפקודה), מוציאה את מכירת יחידות הדיור מבסיס המעים. לפי הנטען, לא יעלה על הדעת שתשתי רשות תדברנה בשני קולות.

המעערר מדגיש, כי הכפיה או האילוץ שהוא טוען להם אינה "כפיה" במובן הפורמלי של סעיף 17 לחוק החזויים. לדבריו, טענתו מתרוכזות בכך שיש להתחשב בנסיבות שאילצו אותו לפעול כפי שפועל, המלמדות שאין מדובר בעסקת מכירת רגילה, ומכאן שגם אין מדובר בעסקה מסחרית. לשיטת המערער, לנסיבות אלו יש חשיבות מיוחדת במסגרת " מבחן הגג", שהוא אחד המבחןים המרכזים שהוצעו בפסקה לעניין הסיווג (ראו להלן).

עד כאן טענות המערער. אעבור לטענות המשיב.

על-פי עמדת המשיב מנגד, קיים כשל בסיסי בעמדת המערער, המשתקף במרובית טענותיו והוא – ראיית מכירת הדירות כ"מקרה שיפורי" לעסקה המקורית מ-1995. לדברי בא-כח המשיב, כאשר המערער בחר להפעיל את האופציה ולקבל את הדירות, באהו לסיומה העסקה המקורית. המערער הוא זה שביקש מרשות המס לראות את הפעלת האופציה על ידו כביטול של העסקה המקורית, ורשות המס



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

נעתרו לבקשתו. אליבא דמשיב, לאחר הפעלת האופציה, וכאשר היו בידיו של המערער 192 דירות, הוא בחר לנחל עסק של שכרת דירות לבני מרכבת הדירות ולמכור את השאר. לדבריו, "הקיובץ בחר לקבל את הדירות ומאותו שלב מתחילה שלב חדש בפעילותו העסקי של הקיבוץ שצורך להיבחן לגופו ולא כ'מקרה שייפוריות' לעסקה המקויה' (ס' 19 בכתב התשובה). נאמנים לשיטות טענו באיז-כוח המשיב, כי אין המערער יכול להישמע בטענה שאין לו סוג את קבלת הדירות בעסקה, שכן מדובר בעסקה כפואה".

.20. בא-כוח המשיב סבירים, כי מכירת הדירות נכנסתigner ע"ש "עסקה" כמובנו של המונח בחוק מע"ם מן הטעמים הבאים:

- א. הקיבוץ מכר את הדירות בעסקו במהלך עסקיו (להלן (1) בהגדרת "עסקה");
- ב. ניכוי מס התשלומות מלכתחילה, אשר תאים את החזויים שניסוח הקיבוץ, מכניס את מכירת הדירות לגדירה של חלופה (2) בהגדרת "עסקה";
- ג. לחופין, מכירת הדירות נכנסתigner גדרה מכירת "ציוו" של עסק שכרת הדירות של הקיבוץ (להלן (1) סייפה בהגדרת "עסקה").

.21. לעניין החלופה הראשונה, תפורט עדמת המשיב בהרחבה בהמשך הדברים בתיאיחס ל מבחני הסיווג המקובלים. החלופה השנייה, נשענת על העובדה של הינויי החלקי של מס התשלומות שתואר לעיל. לשיטת המשיב, אין לקבל את טענת הקיבוץ שקיוזו התשלומות החלקי כפי שנעשה – נעשה מותך טעות, כנובע מהעובדה שההסכם שהוצע מראש לצורך מכירת הדירות כלל התיאיחסות למע"ם, וכן לא ניתן לומר כי מדובר בעיטה של אחד מנהלי החשבונות של המערער. בא-כוח המשיב הדגישו, כי ע"פ גרסת המערער, מחיר הדירות המשיך לכלול מע"ם והקונים המשיכו לשלו.

.22. לעניין החלופה השלישית טען המשיב, כי אם יקבע שמכירת דירות אינה עוסקת של המערער כ"עסק", הרי שהיא נכנסתigner גדרה מכירת "ציוו" של עסק שכרת הדירות של המערער (להלן (1) סייפה בהגדרת "עסקה") זאת, לאור הגדרת "ציוו" בסעיף 1 לחוק – "נכס ששימוש, משמש, או נועד לשמש לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעסוק העוסק".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

ע"פ הטען ע"י המשיב, המערער מפעיל עסק בהיקף נרחב של השכורת דירות (אשר לדבריו גם קיבל אישור למפעל מאושר), בMSGORTON הוא משכיר 160 דירות. המערער אף טען, כי "בתחילת תחריך יעדת הנהלת הקיבוץ את מלאה הדירות להשכלה" (עמ' 13 ס' 9), וכי רצונו היה "לעסק רק בהשכרות דירות" (שם, ס' 10), כאשר המערער משכיר 160 מתחם 192 הדירות, ויעד את מלאה הדירות להשכלה ורצה לעסק "רק בהשכרות דירות", הרי שיתורת הדירות וביניהן 27 הדירות נשוא העורו הנוכחי, כניסה בוגדר "נכט ש... נועד לשמש לעסק בעסקי", ומכירת 27 דירות, כניסה לגדר של "מכירת ציוד" לפי החלופה (1) סייפה להגדרת "עסקה", כמבנה של מונח זה בחוק מע"מ. ע"פ טענה זו של המשיב, יש לראות בדירות שנמכרו מכירת "ציוד" של עסק להשכורת הדירות.

לעניין להיות הדירות בוגדר "ציוד" טוען המערער, כי הדירות שנמכרו לא ייעדו ולא שימושו אוטו בעסקי וכי מלכתחילה, לאור זרכיו הכלכליים, התהוו לו שרצונו לעסק בהשכרות דירות לא יצא לפועל ביחס לכל הדירות. דהיינו, כבר בשלבים ראשונים, בשלב הסכמי האופציה, הבהיר שהחלק מהדירות ימכרו. ע"פ טענה המערער, לא באיה שדירות שנמכרו ייעדו תחילת להשכלה, והמצהירה מטעם המשיב אישרה בעדותה, שאין החלטה כזו. لكن, לא ניתן לומר שמלכתחילה ייעדו כל הדירות להשכלה והדירות שנמכרו היו ציוד בעסק השכורת הדירות. המערער גם העלה טענה מקדמית, לפיה טענה זו של המשיב, היא טענה עובדתית חלופית לטענה שמכירת הדירות היא פעולה עסק (עסק למכירת דירות), ומדובר בשתי טונות עובדיות סותרות. לדבריו, לא ניתן שבזמנית הדירות יכולות להיות מלאי בעסק למכירת דירות וגם "ציוד" בעסק של השכורת דירות.

לעניין הטענות בעניין המיסוי לפי חוק מסויי מקרקעין טענו בא-כחו המשיב, כי מיסוי זה אינו מוציאה מכירות מבסיס המע"מ. עפ"י הטען, מיסוי לפי חוק מסויי מקרקעין אינו אלא מקדמה ע"ח מס הכנסה ולפיכך עצם המיסוי לפי חוק מסויי מקרקעין, אינו מהוות קביעה לגבי "USESKIOT" המכירה, ומכל מקום אינו יכול להגביל את שיקול הדעת של המשיב לפי חוק מע"מ הנעשה בהתייחס לעובדות המקורה שלו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

ה מבחנים לסייע

בעיה 9187/9 רפאל מג'ד נ. פקיד שומה פתח תקווה (מס'ים), סקר בית המשפט

- העלון מפי כבוד השופט י' דנציגר, את המבחנים המשמשים לאבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה מעסק כפי שאלה התגבשו לאורך שנים. מבחנים אלה הם כדלקמן :

א. טיב או אופי הנכס : במסגרת מבחן זה נבדק האם מדובר בנכס החזוק לצורך השקעה לטוחה ארוך או בנכס למשך שוטף. יש להידרש לכל מקורה באופן ספציפי, תוך בחינת הנכס בהקשר שבו נעשתה העסקה.

ב. תזירות העסקאות : לפי מבחן זה, מספר רב של פעולות דומות באוטו סוג של נכס מעיד על פעילות עסקית. ברם, בהם מבחן זה מותנה באופיו של הנכס או הפעולות הנדרניות.

ג. התייקוף הכספי : על פי מבחן זה, ככל שההיקוף הכספי של העסקאות גדול יותר, וביחד ביחס למקורות אחרים של הנישום, יש בכך להעיד על אופי פירוטי (עסק). אליאא דרבות הדעות, מבחן זה אינו מבחן עצמאי, אלא מצטרף למבחנים אחרים.

ד. אופן המימון : על פי מבחן זה, בכלל, מימון עסקה בהונן עצמי של הנישום (מתוך חסכנותיו ללא הייזקנות לסיוע פיננסי), יש בכך להעיד על אופי הוני של העסקה. כאשר נלקח מימון זה, יש לבחון בין קיחות מימון לטוח קצר – פועלה המUIDה על אופי פירוטי של העסקה, לעומת קיחות מימון לטוח ארוך (למשל, משכנתא לדירת מגורים), אשר מעידה על אופי הוני של העסקה. גם מבחן זה אינו עצמאי והוא מצטרף ליתר נסיבות העסקה.

ה. תקופת האחזקה בנכס : ככל שתקופת האחזקה של הנכס עד למכרתו קצרה יותר (ביחס לאופי הנכס המודובר), יש בכך כדי ללמד על פועלה בעלת גוון פירוטי.

ו. ייעוד התמורה : באופן עקרוני, אין בייעוד התקבולים בכך לקבוע את אופי הכנסה. כך אין בכוח השימוש בתמורה למטרות הוניות להפרק פועלה מסחרית לפועלה הונית או ההיפך.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

אולם, במקרה של ספק, (אם מדובר בפעולות הוניה או עסקית), ניתן לבדוק את אופן השימוש ויעוד כספי התמורה מבנה עוז. כך, החלפת השקעה בהשקעה עשויה לשמש עדות לאופייה הוניה של העסקה.

ז. בקיאות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה: מומחיות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה הינה מבנן רב חשיבות. מבנן זה מבוסס על הרעיון כי אדם מבצע עסקים באופן תחומיים שבהם יש לו בקיאות. כמו כן נקבע, כי יתכן שהbakיות לא תהיה של הנישום עצמו, אלא של מי שייעץ לו לבצע את העסקה, וגם במקרה זה תיחשב העסקה לפירוטית.

ח. קיומן מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת: אחד המאפיינים של פעילות עסקית הינה קיומו של מנגנון שיאפשר את הפעולות, כגון: משרד, צוות הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא בזה, פעולות אקטיביות המאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת.

ט. פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק: נקודת המוצא הינה כי נכסים העוברים שנייניהם והשבחה לקראות מכירותם כגון: שינויים שנועדו להפוך את הנכס לשיחר יותר ולהעלות את ערכו, או שימושם דורשת פעילות שיווק, הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות עסקית-מסחרית. מבנן זה רלוונטי בעיקר לנכסים מקרקעין.

י. מבנן ה"על" – הנסיבות האופפות את העסקה: כל אחד מה מבחנים לעיל אינו מספיק ואני הכרחי על מנת לסוג את העסקה כהונית או כפירוטית. בסופם של דברים, הקביעה אם פעולה הינה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה לפי נסיבות הפעולה. אף אם על פי יתר המבחנים מתגבשת דעה לגבי אופי העסקה, יש במבנה זה בכדי לשנות את המסקנה.

וראו למבחנים הרלוונטיים גם, ע"א 9412/03 עמי חזון ג. פקי"ד שומה נתניה (מסים); ע"א 111/83 אלמור לניהול ואנמנות בע"מ ג. מנהל מס ערך מוסף, פד לט (4) 1; א.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

**адреи "айруи מט: עלייתם (ויאיבונט?) של דיני מסים בישראל (ນבו הוצאה לאור
70-84, עמى 2007).**

.24. יצון, כי לצורך ההכרעה הנדרשת הדוגש בפסקה, בהתייחס לטענת הכוונה או המנייע שמדובר מלבתיחה בסיס העיסוק, כי:

"הדגש אינו על הכוונה או המנייע שמדובר מלבתיחה בסיס העיסוק, ולא על הכוונה או המנייע לשימוש ברוחחים לטובת הציבור. הדגש הוא על המטרת המיידית להפיק רווח במסגרת פעילות מסויימת, ואין נפקא מינה אם אותה פעילות היא פועל יוצא מפתרון שנכפה על העירייה או מבחירה של העירייה בחופה צו או אחר."

דברים אלה נאמרו עיי' בבוד השופט י. עמיות בע"א 10/1919 מנהל המכס ומע"מ נ' עיריית אשקלון (ນבו), בהתייחס לטענה שמטרנה של עיריית אשקלון במכירת מגרשים לאנשים פרטיים לא הייתה השגת רווח, ובהתאם על האמור בפסק הדין בע"א 767/87 **עמוות בשעריך ירושלים נ. מנהל המכס ומע"מ, פ"ד, מד (4), 800.**

aphael גם לאמירה בפסקה, לפיה כוונת החוק בחוק מס ערך נוסף הייתה "להחיל את החוק על בסיס רוחבי", ע"א 364/81 מנהל אגף המכס נ. "אתא" חברה לטකסטיל פ"ד לז(2) 744. וכפועל יוצא מכך, יש לראות "כל מה שעשוה עוסק, אשר עיסוקו בייצור, לתועלת מפעלו ולקיים ולהצלחת עסקיו נעשה על ידי במהלך עסקיו". (שם).

עיקר טענות הצדדים לעניין יישום המבחןים

.25. עברו לבחינת עדויות הצדדים בהתייחס למבחן חסיגות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

עליל הוצאה גרסת המערער לעניין אופן התנהלות מכירת הדירות. לשיטת המערער, על יסוד המבחןים שהוכרו ועל פי אותן עבודות יש להגיע למסקנה, כי מכירת הדירות לא הביאה להכנסה פירוטית.

.26 המערער סבור כי בכל הנוגע ל מבחון שענינו **אופי הנכס**, יש להתחשב בעובדה שאין דרכו לשחרור בקריקות ושהגיע למכירת הדירות בניסיבות מיוחדות. לדבריו, אמנם מדובר בשורת עסקאות מכירה, ואולם אין מדובר במכירת נכס פירוטי. המערער הוסיף, כי אין לו כל כוונה או רצון למכור את יתרת 160 הדירות שברשותו. מכירת הדירות כפי שנעשה הייתה אפיודה נקודתית.

.27 עוד טען המערער, כי **אי-בקיאותו** בעסק המכירות דירות השתקפה בפעולות השיווק של הדירות, וכן גם מבחון הבקיאות תומך בעמדתו.

.28 המערער הוסיף, כי **" מבחון הagg"** המתיחס לכל נסיבות העסקה מוביל למסקנה, שאין מדובר בפעולות עסקית, מאחר שהוא שמדובר בהיקלעות לעסקות המכירה בניסיבות מיוחדות שתוארו.

.29 מנגד טענו בא-כוח המשיב, כי יישום המבחןים תומך בעמדתו.

בהתייחס ל מבחון אופי הנכס מדגיש המשיב, כי "הקבוץ מנהל עסק נדלין בהיקף נרחב – 192 דירות, מתוכן משכירות הקיבוץ 160 דירות כמספר מאושר, ו- 27 דירות מכר לרוכשים". לטעת המשיב, עסקאות המכירות הדירות בוצעו ע"י המערער בדרך המחויזקה את כל הסטטוס **"העסקיות"** המתקיים כמקובל בפעולות של עסק המבצע עסקאות בנדלין – מדובר בកרקע שהופשרה לבניה, ואשר חברות בניה בנו בו. בנייני דירות, לצורך מכירת דירות. הדירות שמכר המערער היו חלק ממתחם זה. המערער דאג לפרסום הדירות למכירה. הרוכשים ראו באטור שלט שהוצב ע"י המערער, וטופלו ע"י צוות מיוחד שלו שהוקם לצורך כך. באמצעות עורך דין הוכן חוזה סטנדרטי למכירת הדירות, כאשר פרט כל רכישה ספציפית מולא בנפשו. התנהלות מעין זו, אופיינית ל"**עסק**".

.30 המשיב הוסיף, כי **מבחון תדיות הפעולות** תומך במסקנה, כי מדובר ב"**עסקה**", וכן גם זמן האחזקה של הדירות. לשיטתו, העובדה שבמהלך של כשנתיים וחצי מכר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

המעערר 27 דירות, הולמת התנחות "עסקית" ולא התנחות של מי שמחזיק נכסים מקרקעין לתקופות ממושכות (כנהוג בנכסי מקרקעין) וmdi פעם מוכר או קונה נכסים מקרקעין. עוד טענו בא-כוח המשיב, כי טעת המערר שהמדובר ב"פעולה חד-פעמית" כביכול, אינה מתיישבת עם נסיבות המקורה. לדבריין, פעולה חד-פעמית יכולה להיות מכירת כל 27 הדירות לגורם אחד בלבד (ואף מכירה חד-פעמית יכולشتיכש ב"עסקה"). מכל מקום, מכירת 27 דירות לרוקשים פרטיים שונים ונבדלים במשך שניםים וחצי, ועודאי שאינה יכולה להיחשב כפעולה חד-פעמית. מדובר ב-27 עסקאות למכירות דירות, שבוצעו באופן שונה מן האופן שבו נמכרות דירות ע"י חברות בנייה.

.31 עוד ציינו בא-כוח המשיב, כי **מבחן היקף העסקאות** תומך במסקנותם, מדובר בהיקף מכירות "עסק" ובפרט כאשר ברור, **שפונציאל המכירות** הוא גדול יותר. בא-כוח המשיב הדגשו, כי בעת שההתחלת המערר במכירת הדירות, היה פוטנציאלי המכירות **82** דירות מאחר שטרם התקבל האישור לגבי השכרת **50** דירות נוספות. בנוסף, פוטנציאלי מכירת הדירות של המערר באותו מתחם הוא **192** דירות, וגם עובדה זו משליפה על האופן שבו צריך לראות את מכירת **27** הדירות הראשונות.

.32 עוד טענו בא-כוח המשיב, כי **מבחן הבקיאות** מוביל בעניין דין לאותה מסקנה. לדבריהם, אין לקבל בהקשר זה את טעת המערר בדבר "**איש האספה והמטפלת**" שטיפולו לא כל בקיאות במכירות. המערר (**שאינו קיבור גודל, ובכתב העור נאמר כי הוא מונה 150 חברים**), הקצה **שניות מחברי** לצורך הצגת הדירות לוחכים ומתן מענה לשאלותיהם. יתר על-כן, ברור גם, שהמערר ניהול ומנהל עסקי נדל"ן בהיקף נרחב: אין מחלוקת שהוא קיבל ייעוץ משפטי הולם וטיפול בהכנות החזיות הנחוצים. הדעת נוتنת, שלניהול כל היבטי עסקי הנדל"ן של המערר, נדרש בקיאות ומומחויות, בין אלה נמצאו לקיבוץ ב"איש האספה והמטפלת" או באנשים אחרים. עד הרגעם, כי מבחן הבקיאות והמומחויות כולל גם בקיאות ומומחויות באמצעות שליחים, ואין חולק שהמערר נוצר בעורכי דין הבקיאות בתהום הנדל"ן, ככל שראה צריך בכך.

.33 לדברי בא-כוח המשיב, כוח האדם אשר הוקצה לעניין זה והפעולות של המערר סביר מכירת הדירות (פרסום, שלט באתר, כוח אדם ייעודי, וכוח-עזר כגון עורכי דין)



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

ושאר פעילות הנדלין (השלמת הבניה, החscrה), מבססים גם את **מבחן ההשבחה והארגון**.

.34. כמו כן טענה המערער לעניין החזון הציוני המדריך אותו והאלוץ שהביא אותו למכר דירות הדגשו בא-כוח המשיב את העובדה שהמעערר פועל לשיטת רוחה. לדבריהם, המערער עצמו הודה, עמי 25 לכתב העורו, כי: **"במכירת מסת גולה של יחידות דיור קיים פוטנציאל לרוחה"**. על פי הנטען, בפעולות מכירת הדירות נגלו כל סימני עסקות מסחריות, שתכליתן השגת רוחה.

.35. גם **מבחן הגג – מבחן הנسبות הכלכליות**, תומך לדעת בא-כוח המשיב באופן ברור במסקנה שמדובר ב"**עסקה**". לשיטת המשיב, דין ניסינו של המערער להציג את מכירת הדירות כ'**מקרה שיפורים**' לעסקה המקורית, להיכשל. ע"פ טענות המשיב, הוצאה הכספיות משבצת הקיבוץ והפרשות לבניה יצרו מציאות חדשה, שבגדרה קיבל המערער 192 דירות בתוך מתחים של בניית למגורים, ומכירת הדירות על-ידי הוותם פעילות עסקית של מכירת דירות ע"י חברות בנייה, מה גם שהמעערר מכר את דירותיו לצד גורמים נוספים המכרים דירות באותו מתחים. בסיסות אלו, קיימים "אלוצי שוק" המחייבים את המערער לפעול לפי תנאי השוק, והדבר עולה מההסכם שבין המערער לבין חברות הבניה המעורבות בעניין הפעלת האופציה. לפי חזויים אלה, היה על המערער להשתלב בתוך פעילות חברות הבניה שבאתר (נספח יי' לכתב העורו). לפיכך, הנسبות הכלכליות של מכירת הדירות הין של מכירות המשותבות בתוך פעילות שאין חולק שהיא עסקית (פעולות הייזמים) וניתן להרואה, כפעילות עסקית בלבד.

.36. לשיטת המשיב, עמדתו נתמכת גם בעבודות הנוגעת לניכוי מס תשומות בגין הדירות כפי שאירע בנسبות המקורה הנוכחית. לעיל צוין שהמעערר טعن, כי הדיווח המקורי יסודו בטעות. לטענת בא-כוח המשיב, טענה הטועה אינה משכנתה, לנוכח החסכמים למכירת הדירות שערך המערער. עיוון בחזויים אלה מלמד, שפרטיו העסקה בחוזה המכרך הסטנדרטי מותיחסים במפורש לכך, שעל מכירת הדירות חל מע"מ. על כן, מנהל החשבונות אליו מתייחס המערער, פעל בדיקות בהתאם לפרטיו העסקה. יתר-על כן, ברי, כי נוסח החזויים לא נכתב ע"י אותו מנהל חשבונות, וגם לא ע"י מישחו **שלא היה מודע לפרטיו העסקה**, כתענת המערער.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

דין והכרעה

37. לפי סעיף 1 לחוק "עסקה" לצורכי החוק, היא "מכירת נכס או מתן שירות בגין עסקה במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד", ולפי סעיף 2 "על עסקה בישראל... יוטל מס ערך נוסף".

לאחר שבחנתי את טענות הצדדים הגעתי למסקנה, כי יישום המבחן שפורטו לעיל תומך בגישת המשיב, לפיה העיסוק במכירת הדירות נכנס לגדר **פעילות עסקית בחברה במע"מ**. אכן יש בידי להסכים, כי תחום הפעולה המקובל של קיבוץ בישראל אינו מכירת יחידות דירות. ואולם, המערער הראה כבר קודם למכירת הדירות שאין הוא שומרן לגבי אופי תפקידיו כקיבוץ, בכך שנכנס לשורת עסקים מגוונים (ראו לעיל), שיש בצדדים רווחת. העיסוק במכירת הדירות בהן עסקין נמשך זמן לא קצר (כאמור, כשנתיים וחצי), דהיינו בוצע **"במהלך"** העיסוק. יתר על כן, עיסוק זה משתלב עם העיסוק הנמשך של המערער בהשכרת דירות. שני עסקים אלה, הם **עסקוי נדלין**.

יש גם לציין, כי מן המפורסמות הוא שمسئולי העיסוקים של הקיבוצים בישראל הם כבר מזמן לא המסלולים המסורתיים, ובכלל זה חלק מהם עוסקים במכירת דירות הבנואות על מקרקעי הקיבוץ, באופן שאינו שונה מכירות הנעשות על ידי זרים פרטיים. מכל מקום, אין כלל המונע הכרה בשינוי מסלול העיסוק, מה גם שהמחוקק מסתפק בעסקות אקראי לצורכי הכרה ב**"עסק"**. המערער עסוק במכירת הדירות והכרוך בה זמן לא קצר, ולא ניתן לומר שמדובר במכירה חד-פעמית. נוסף על כן, אין ספק כי המונע של המערער להביא למכירת הדירות, היה עשיית רוחה, כדי להשיא את התמורה שיקבל למען חבריו. תהא אשר תהא הסיבה שבגינה המערער מצא עצמו כבעליים של מספר רב של דירות (ולענין זה גיס הוא כאמור את ההיסטוריה של אדמותיו כפי שתוארה לעיל), אין ספק כי ביקש למצות את הרוחה ממכירתו, ولو כדי להסביר לעצמו מהו ששליטתו אבד לו.

כבר נאמר לעיל (על יסוד פסק-הדין בע"א 19/1919 **מנהל המכס ומע"מ נ. עירית אשקלון**), כי השיקול הקובע בנושא הרווחת הוא **המטרה המיידית** ולא הכוונה או המנייע להשתמש ברווחים לטובת הציבור. נאמר שם גם, כי השאלה אם הפעולות **"נכפתה"** על העוסק אינה רלבנטית (שם). لكن, גם אם היה המערער מעדייף לשמור



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

בידו משך כל התקופה שתוארה את המקרקעין שהוא ברשותו מלכתחילה, והגיע לשיטתו במצב בו "נאלץ" למכור דירות כדי לא למשח הפסד (כפי שתיארו נציגו) - המטרה המיידית שלו הייתה, להפיק רווח מקסימלי מהדירות, וכי בכך.

.38 לא מקובלת עלי טענה המערער, לפיה "מילדתו של חזיות משווה את מצבו של הקיבוץ במצב בו היה, לו ש郎 לא למש את האופציה ולקבל את כספי התמורה ישירות מהקבליות" (כתב העורר). המשיב הדגיש, כי מדברים אלו עולה שהמעערער רואה את מכירות הדירות כאילו היא באה **במקום** הפעלת האופציה לעסקה המקורית, וכשcolaה לקבלת כסף מזמן בתמורה למכירת הקרקע במסגרת העסקה משנת 1995. זאת מאחר שהמעערר נאלץ לשיטתו, להסכים לעסקת 1995 ולאחר מכן עסקת מימוש האופציה, ובסיומו של דבר נאלץ למכור 32 דירות.

עדות המערער אינה מקובלת עלי, מהטעמים הבאים:

א. גם אם המערער הגיע על אירועים שלא הוא יוזם, מחשש שהוא יאבד את קרקעתו, אין בכך ממשום סיבות של אילוץ נמשך, שהدين מכיר בכך להביא לבחינות מציאות אלטרנטיבית, חלף המצב לאשו. פועלותיו היו, פרי של שיקולי כדאיות המבאים להעדפות כלכליות לאור הצפי לרווח. כמו-כן, עבר לקבלת הדירות, המערער בחר להפעיל את האופציה ולקבל את הדירות, ובכך נסתם הגולל על העסקה המקורית מ-1995. יתר על-כן, המערער הוא שבחר בהפעלת האופציה והוא שביקש להכיר בכך כביטול העסקה המקורית. מכל מקום, טענה המשיב, לאחר שהעסקה המקורית בוטלה, באופן שהדירות היו בבעלות הקיבוץ, אין כל טעם או הצדקה לדון בשאלת האם קיבלת הדירות בעקבות מימוש האופציה הייתה עצמה לאו. בסופו של דבר, עניינו של ערעור זה במכירת הדירות, ולא בקבילתו, ואין מדובר ערעור על ביטול העסקה, שהרי הביטול התבקש ע"י המערער עצמו.

ב. כמו-כן, כפי שהדגישו בא-כוח המשיב, הלכה היא שאין ביד המערער לבקש לראות את פעילותו באור אלטרנטיבי שאינו המציאות. כך כבוד השופט ייתקן בע"א 521/65 **מפעלי מתכת בע"מ (בפирוק) נ. פקיע השומה תל-אביב**,¹ אמר:

32 מתוך 19



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

”דא עקא שלא מה שנישום יכול היה לעשות ולא עשה,
אלא רק מה שהוא עשה, קובע את מצבו ואת דינו מבחינת
המס.”.

ובע"א 8/16 8116 נדבך לנדלין והשקעות בע"מ נ. מנהל מס שבך מקרעינו
אזור מרכז (נבו), נאמר :

”המס מושת על יסוד האירועים כפי שהתרחשו, ולא על
בסיס מציאות מדוימה.”.

ג. הפסיקת ההחלטה, כי בוחנת השאלה אם מדובר בפעולות עסקית מנוטקת מהשאלה אם הפעולות נכונות על העוסק, ראו לעיל דברי לגבי השופט י. עמיות בע"א 10/1919 מנהל המכון ומע"מ נ. עיריית אשקלון. משמוסרת טענה ”היאלוץ” מעל הפרק, בין כתענה שאינה רלבנטית ובין כתענה שאינה משקפת את המציאות, מתקבלת התמונה, לפיה המערער קיבל 192 דירות במתחם של דירות מגורים ומכר 32 מהן, לצד גורמים אחרים שמכרו דירות באותו אזור באופן מסחרי. מדובר בשורת נכסים זולים, שהועמדו למכירה לאחר הפשרתו קרקע. המערער דאג לפרסום הדירות למכירה כפי שעשוה כל עסק המעוניין למכר דירות (לנשא המומחיות אתייחס להלן), ולצורך זה הוכנו באמצעות עורך-דין חוות מותאים. כל הפעולות הללו הן فعلות שנעשו ע"י המערער מבחן, כדי להשיא רוחחים, ואין בהן ממשום כפייה.

.39. לעניין היעדר הביקיאות - הרוחיק המערער לכת בניסיונו ל”יבולע” את המציאות או המתאים לטענותיו. כפי שהראה המשיב, ”איש האשפהה” (עמרם דהן) אשר לטענת המערער טיפול בשיווק הדירות יחד עם ”המטפלת” (גב' יעקובוביץ), הוסמך כמתווך דירות במהלך תקופה המכירה שהחלה בשלהי 2005 (עמ' 7 לפ', מש/3), וגם המטפלת הוסמכה כמתווכת בשנת 2007. טענת המערער, מרבית הדירות נמכרו על הניר. גם אם הדבר התרחש בטרם הוסמכו השניים כאמור, טענה זו גם מלמדת שלא היה צורך בכישורים מיוחדים כדי לגרום למכירות. אם כך – אין חשיבות של ממש למידת הביקיאות בשיווק בהקשר הנדון. נראה, כי טענה זו מגמתה להרוחיק את



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

המכירות מתkopfat ההסכמה של השניים, ואולם היא גם מלמדת שלא היה צריך בכישורים מיוחדים כדי לגרום למכירות. אם כך – אין רלבנטיות למידת הבקיאות בשוק בהקשר הנדון.

כמו-כן המנגנון העסקי של הקיבוץ, שהוא מעורב בנושא קבלת החלטות לעניין הדיירות, כלל לא מעט מומחים. כך יויר הקיבוץ **יאיר פור** הוא בעל ניסיון ניחולי רב (פרי עמי 16), ומשמש כדיקטור במספר חברות; מר **עופר כהן** גובר הקיבוץ בזמן הרלבנטי, הוא בעל תואר ראשון בכללה ומתואר שני במנהל עסקים. כמו-כן, מעדות **עופר כהן** (עמי 8), ומעדות מר **פור** (עמי 16), עליה כי מר **יגאל מוסינגר**, שהיה על פי העדויות הרוח החיה במהלך מול חברותיו היומיומיות, הוא מומחה בתחום ניהול פרויקטים של בניה ויזמות, וכוכם מנהל סניף ירושלים של קבוצת **יקסמן גובריין**. כמו-כן, ליוו את המערער גם אנשי מקצוע אחרים חבריו. כך נתן לו ייעוץ משפטי עז קודם להסכם מכירתה החקלאי, משרד **שירות בגין** (פרי עמי 7). משרד זה החתים את הרוכשים על חוזים שהוכנו מראש; כמו-כן בתחום המיסוי לוהה ע"י **יעץ מס** (מר **זאב פלצמן** ממשרד **בריתמן**). בא-כוח המשיב הוסיף, כי הקיבוץ הקים תאגיד בשם "רמות וחול-ניהול ואחזקות" שמטהו, היא "פרויקטים בתחום הנדלין" (עדות **פור** עמי 26). מכלול העבודות הללו מציג את טענת חוסר הבקיאות, כטענה ריקה מתוכן. וויתעם, הפסיקה הכירה בכך שיש ביד העוסק שאינו בקיא להסתייע באחרים (ראו: ע"א 111/83 הניל; ע"א 9412/03 הניל). המסקנה היא, שככל התנהלותו של הקיבוץ בכל הנוגע למכירות הדיירות, אינה מגלת חוסר ניסיון או חוסר הבנה עסקית.

יתרה מזאת. בהסכם המקורי משנת 1995 נקבע, כי מערכת הייצור והשיווק של מרכז כלל יעמוד לרשות הקיבוץ, אך הקיבוץ בחר שלא לעשות שימוש בשירות זה. ע"פ הסבר **פור** בעדותו, הדבר נבע מחשש לניגוד עניינים. מכל מקום, שחרור זה נעשה תוך התחשבנות ומתן תמורה ביחידות דירות. נראה אפוא, שהקיבוץ לא חשש מעיסוק בפרסום הנחוץ, ועובדת היא שעלה בידו לשוק את הדיירות שփץ למוכר. לא ניתן לומר שהמומachieות שהשתקפה במעשהיו של המערער, נופלת מזו של כל עסק אחר בתחום שבו מדובר.

40. אשר **لتדיירות העסקאות** – אין חולק, כי מדובר במספר ממשמעות של עסקאות. מטיבון המערער מעתה, כי היה מעדיף שהמכוורת תעשה במועד אחד, ובבחינתו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופט מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

פיור המכירות על פי הזמן נבע מהकשי למכור את הדירות בבת אחת. ברם, השאלה היא כיצד התרחשו הדברים בפועל, ולא כיצד היה חוץ המערער שיתרחשו.

.41 גם מבחן **תהיוף הכספי** מחזק את עמדת המשיב, מאחר שמדובר במכירת דירות,

זהינו דבר בעל שווי משמעוני. לא יכול להיות ספק, כי מדובר בהיוף כספי גדול.

.42 אשר **ל מבחן יעוז התמורה** - ע"פ גרסת המערער, סכומי כסף תמורות הדירות,

שימוש להקל על מצבת חובותיו ולסייע לו להקל על מצוקות הדיור בקבוץ. נראה כי

אין מקום להניח ש不动产 אלו לא עמדו גם במסגרת העיסוקים האחרים של

המעערר, שהם בודאי עסקים מסוימים (ראו לעיל ס' 2). מכל מקום, כאמור לעיל

(במסגרת הצגת כל המבחןים), עצמתו של מבחן זה אינה רבה.

.43 כבר נאמר, כי ע"פ הפסיקה החדש הוא על **הטורה המידית להפיק רווח** במסגרת

פעילות מסויימת (ראו לעיל דברי כבוד השופט עמית בע"א 10/1919 אשקלון), והדעת

נותנת שהטורה החשובה של הבטחת עתיד חברי הקיבוץ, דחפה את המערער להפיק

את המרב גם מעסקת מכירת הדירות.

.44 עברו **ל מבחן העל**. כאמור, המערער סבור, כי בגין מבחן זה, יש מקום לשקלול את

טענת ה"סוחר בעל כורחו" שהעליה. אכן, אירוע סיפוח קרקע המערער לירושלים

חייב את המערער לשנות את מHALCIUN, והairoouim שבאו אחר כך דחפו אותו למכירת

הדירות כדי למזער את הפדיין. ואולם, גם אם המערער הגיע על נסיבות שלא הוא

גרמן, אין הוא שונה בכך מעוסקים רבים שעשו כמייטב יכולתם להשיא ורוויהם

במצבים בלתי נוחים להם, ובתנאי "אליז" מבחינתם. יתרה-מזהה, אין ספק

שההחלטה על מכירת הדירות, היא החלטה שנעשתה **מבחירה** של המערער, וכן גם

התנהלותו כ"עובד" היא רצונית.

.45 על יסוד האמור לעיל קל להגעה למסקנה, כי הפעלת המבחןים מבססת את קביעת

המשיב. מכירת הדירות אפוא, נכנסת באופן ברור לידי החלטה הראשונה בהגדרת

"עסקה". בנסיבות אלו, אין רואה צורך לעסוק ביותר חלופות של הגדרה זו.

מכאן, שיש לדחות את טענתו העיקרית של המערער.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

נושא שני - תחולת הפטור לפי ס' 31(א) לחוק

ב.

האישור שניתן לפROYKT כ"בנייה להשכלה"

.46 המערע הוסיף וטען, כי מכירות הדירות פטורה ממיס בהתאם להוראת סעיף 31(א) לחוק, שכן הדירות הן חלק מבניין שאושר להשכלה לפי החוק לעידוד השקעות הון, תש"י-1959 (להלן: - "חוק לעידוד השקעות הון"). המשיב חולק על טענה זו מכל וכל וטען, כי לא זו בלבד שהיא שוגיה מהבחינה המשפטית, גם לא הונחה לה תשתיות עובדתית הולמת.

הסעיף האמור קובע פטור ממיס ערך מסוים בשל –

"מכירתו של אותו חלק מבניין שאושר כבנייה להשכלה לפי חוק לעידוד השקעות הון תש"י-1959, והחלק היה מושכר במשך חמיש שנים לפחות, ובבלבד שהבקשה לאישור כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה, ונתמלו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו."

לשיטת המערע, לצורך עמידה בתנאי הפטור של סעיף 31 (א), אין עליו להראות כי כל דירה שנמכרה בפני עצמה הייתה מושכרת קודם לכן משך חמיש שנים. לדבריו, לשון הסעיף מלמדת כי הבסיס להכרעה הוא "החקלאי" שאושר. כך לדבריו, אם מדובר בבניין מאושר בן ארבע דירות, החלק המאושר יחשב כמושכר לחמש שנים גם במקרה בו שתי דירות הושכוו לשושן שנים ונמכרו לאחר מכן, אם כל אחת מהשתיים הנותרות הושכוו ל-7 שנים – בממוצע הושכר החלק לחמש שנים.

.47 מאחר ש"בנייה להשכלה", הוא בניין שאושר בכיס מאושר שלפחות מחציית שטחו מיועדת להשכלה (עפ"י ההגדרה בחוק לעידוד השקעות הון) ולנוכח אישור שהציג המערע לכארה, עולה כי גם הדירות שנמכרו היו כלולות בין המדובר. ברם, גם בשאלת זו קיימות מחלוקת בין הצדדים. לשיטת המשיב, לא הוכח כי 32 הדירות המסויימות שנמכרו היו חלק מהפרויקט להשכלה. בא-יות המשיב הדגישו, כי עליה מהקירותו של פור שהמערע קיבל ביום 9.4.02 אישור להשכלה 108 דירות מתוך 192 ולאחר שהדירות נמכרו, קיבל אישור נוסף להרחיב את הפרויקט מ-108 דירות ל-160.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

דירות. לדבריהם, העובדה שהקידום ראה צורך להרחיב את הפרויקט כאמור, מלבדה שלא כל הפרויקט הכלול **192** דירות, אושר, כי "חטיבת אחת" כפרויקט להשכרה. בא-כוח המשיב הדגישו בהקשר זה, כי הבקשה להרחבה לא הוצאה כראיה. לשיטותם, הוחבר כי למעשה לא כל ה-**192** דירות אושרו כפרויקט להשכרה.

.48 בחינת הראיות מוגלה, כי בתצהיר **עمرם דהון** (ס' 7) נאמר, כי אושרו **192** דירות כ- "בנין מאושר להשכרה". אמונם, מדברי פור בחקירתו עליה, כי בשנת **2002** ביקש המערער אישור ל-**104** דירות ורק ב-**2006** הגיע בקשה נוספת לגדיל את מספר הדירות. העד ענה מפורשות, כי הבקשה להגדיל את מספר הדירות הוגשה לאחר שמכרו הדירות (עמ' 33, שורה 14 לפנ). ואולם, עפ"י המסמך שהוגש ע"י המערער (מש/5) עולה, כי הפרויקט כולל, על **192** דירות שנבנו בו, אושר לבניין להשכרה בשלב מוקדם. השאלה המתעוררת היא, אם יש חשיבות לכך שבעת מכרית הדירות טרם הושלמה מכסת ההשכרה, והאם נכון לומר כתענט המשיב, כי מילא עפ"י נוסח הסעיף הדירות שנמכרו הן אלו שהיו צרכות להיות מושכרות, כדי לבסס את הפטור. בשאלות אלו נחקרו הצדדים, ובן-אשוך להלן.

התענות לעניין פירוש ס' 31(א)(א)

.49 על פי לשון הוראות ס' 31 (א) לחוק, כפושטה, תנאי לפטור הוא - שאותו חלק מהבנייה שאושר להשכרה לפי החוק לעידוד השקעות הון, יהיה מושכר במשך שנים לפחות, ובעניין דין, כאמור, אין מחלוקת שהדירות שנמכרו לא הושכו, הן אפילו נמכרו "על הניר". עם זאת, לשיטת המערער יש לפרש הוראה זו לאור הוראת סעיף 53 (בב) לחוק עידוד השקעות הון, אשר לפי הנטען עולה ממנה, כי הבדיקות של אותו חוק יכולו גם כאשר חלק אחר של בניין שאושר להשכרה ושתחו עמד בדרישות החוק, יושכר לתקופה שלא תפחota בממוצע מ-5 שנים. רק מדברי המערער, רק פירוש רחב כזה הולם את תכלית החוק להגדיל את היעד הדירות, באמצעות העמדת דירות להשכרה.

.50 סעיף 53 ב קובע –

"(א) בעל בניין להשכרה יהיה זכאי להטבות המפורטות

בנסיבות 153 ו-153', אם לפחות מחצי משטח הרכבות של



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

הבניין הן דירות שהיו מושכורות למגורים במשך עשר שנים לפחות מזמן שתים עשרה השנים שלאחר תום הבניה ולא נעשתה לגביהן מכירה כמשמעותה בסעיף 88 לפקודת לפני שחלפו עשר שנים ההשכרה כאמור.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), בעליו של הבניין להשכרה שהושכר לראשונה בתקופה שמיומן כ"ב באול התשנ"א (1 בספטמבר 1991) ועד תום שנת המס 2006, וכן בעליו של הבניין חדש להשכרה, יהיה זכאי להטבות המפורשות בסעיפים 5ג ו- 5ד, אם לפחות מחצית משטח הרצפות של הבניין הן דירות שהיו מושכורות למגורים ושתקופת ההשכרה הממצעת שלהן הייתה 5 שנים לפחות 7 השנים שלאחר תום הבניה, בלבד שלגביומחצית משטח הרצפות של הבניין לא נעשתה מכירה כמשמעותה בסעיף 88 לפקודת, לפני שחלפו 5 שנים ההשכרה".

המעערר סבור, כי סעיף זה מלמד שהחוק לעידוד השקעות/non דורש כתנאי להטבות רק שמחצית שטח הרצפות של הבניין הן דירות שהיו מושכורות למגורים. המערר הוסיף, כי בדברי ההסביר לתיקון שנערך בשנת 1992 לחוק עידוד השקעות/non נכתב –
"מושיע להתאים בחוק מס ערך מוסף את תקופת ההשכרה המינימלית לבניין להשכרה לתקופה שנקבעה בחוק המוצע."

על יסוד דברים אלו ובהפנותו לכוונת המחוקק בשני החוקים הנזכרים להגדיל הייעוד הדירות להשכרה, טוען המערר שיש לפרש את שני החוקים באופן זהה. המערר מוסיף, כי "בניין להשכרה" כולל עפ"י הגדרתו בחוק לעידוד השקעות/non, דירות שיעמידו להשכרה יחד עם דירות שיכרתו, ולשיטות דרישת ההשכרה מולאה בעניינו באמצעות הדירות האחרות שלא נמכרו, ועמדו להיות מושכורות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

המעערר הציע לס' 31(א) פרשנות כדלקמן: התיבה "מכירתו של אותו חלק מבניו שאושר" (ברישא) מתייחסת לאותו חלק מהמבנה שזכה לאישור לפי החוק לעיזוד השקעות הון ונמכר. כאשר המונח "ו לחלק" בהמשך הסעיף מתייחס לחלק שאישר כולו, ולא לחלק שאישר ונמכר (כטענת המשיב). המעערר הוסיף כי לו רצוח המחוקק לומר שהוא "ואותו החלק" שנזכר היה צריך להיות מושכר היה וזה גם בהמשך הסעיף על האמירה "ואותו החלק", ולא משתפק ב" החלק". לדבריו, הפרשנות המילולית שהציג, היא לפחות אחת מהפרשניות האפשריות ויש להעדיפה לאור תכלית החוק. המעערר הדגיש, כי המחוקק לא דיבר על מכירת "זירות" והעדיף לדבר על "חלק מבניין", זהינו כדי ליהנות מהוראות הסעיף יכול הנישום לתמן בין אפשרויות שונות ולבחרו במכירה העיליה ביותר, כגון: חלק ממספר בניינים שנבנו באותה תקופה ובאותו אטור כחטיבת אחת", כאמור בהגדרת המונח "בניין" בסעיף 53 לחוק. בהקשר זה הפנה המעערר, לדברים שנכתבו ע"י א. רפאל, בספרו *מיסים הכנסה*, כרך ה (עמ' 265) בהתייחס להוראות סעיף 53ב(א), לפיה הזכות כמה כאשר מחלוקת משטה הרצפה הושכלה ל-10 מתוך 12 שנים –

"דעתנו היא כי מנוסח הסעיף מותבקש המשקנה כי לא כל

דירה בפני עצמה חייבת להיות מושכורת במשך עשר שנים...

אין זה הגיוני כי במבנה שבו דירות רבות, תותנה הזכאות במילוי

התנאי לגבי כל דירה בנפרד במקומות לגבי כל הדירות מכלול

אחד. החוק מדבר על "בניין" ואף כורך ייחדיו מספר בניינים

למבנה אחד. מטעם זה, ראוי לראות בכל הדירות מקבץ אחד".

(ההדגשה אינה במקור).

חיזוק נורף לטענה, לפיה מדובר בתחשיב ייחסי "משמעות" מצא המעערר בדבריו של א. רפאל שם, עמ' 280, ה"ש 242. בהערה זו, התייחס המחבר לסעיף 31(א) וציין, כי יש טעם להתאמאה בין הוראה זו והוראת ס' 53(ב)(א) לחוק עיזוד השקעות הון, בכל הנוגע לתקופת החשכה. בהערה נכתב לגבי התקופה שהייתה קבועה (קדום לתיקונה) בסעיף 31(א), "תקופה זו (שהוגדרה אז כתקופה של שמותה שנים לפחות) הייתה חסורה לרוגנטיות בשל הסיפה המחייב כי נتمלאו התנאים שנקבעו בחוק לעיזוד השקעות הון... ולנוכח העובדה שבאותה עת נדרשה על פי החוק האמור



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

תקופת השכורה למגורים בת עשר שנים לפחות. המערער מסיק מדברים אלה, כי קיימות זהות תנאים בין סעיף 31(א) לבין החוק לעידוד השקעות הון.

.52. מנגד טענו בא-כוח המשיב, כי העובדה שבחוק לעידוד השקעות הון הוגדר "בנייה להשכרה" באופן רחב כך שהוא יכול גם דירות שאין מושכרות, אין בה כדי להביא לידי המשקנה שלצורך קבלת הפטור הקבוע בחוק מע"מ – לא נדרש שהדירות שיכרתו יהיו קודם לכן מושכרות בפועל. פרשנות כאמור, נוגדת לדבריהם את הלשון הברורה של חוק מע"מ הקובעת, כי הפטור יינתן בהתקיים מספר תנאים, כאשר אחד מהם הינו, שהוא חלק שנזכר מי"הבנייה להשכרה" היה מושכר 5 שנים לפחות.

.53. בא-כוח המשיב והוסיפו, כי המחוקק הבHIR בנסיבותו את סעיף 31(א), שעל אף ההגדלה הרחבה שבחוק לעידוד השקעות הון ל"בנייה להשכרה", וועל אף שחלק מההטבות ל"בנייה להשכרה" ניתנות גם לחלק שלא שימוש ולא שימוש להשכרה, הרי שלצורך קבלת פטור מע"מ קיימות דרישת מפורשת וברורה בלשון החוק, כי אותו חלק מהבנייה להשכרה הנזכר, היה מושכר לפחות 5 שנים לפחות. עפ"י הנטען, פרשנות אחרת תחטיא את תכלית החוקה שבחוק מע"מ. לשיטתם, יש להבחין בין שתי תכליות חקיקה משלימות אך שונות בעניין זה. האחת, עידוד בנייה של נכסים להשכרה. **השנייה**, עידוד היותו לייחד מספר גדול של דירות להשכרה, ולא להסתפק במינימום אותו קובע החוק.

.54. עוד טענו בא-כוח המשיב, כי גם אם תתקבל עמדת המערער לפיה הפטור הקבוע בחוק מע"מ ניתן גם לבניין להשכרה שלא שימוש להשכרה, הרי שהמועד הקבוע לצורך בוחינת תנאי הפטור שבסעיף 31(א) צריך להיות מועד המכירה של הדירה, ולא מועד מאוחר למכירה. פרשנות אחרת לפיה ניתן לבחון את קיום התנאים בדיעד, ואף שנים לאחר מכן המכירה, חוותאת לתכליית דיני המס בכלל, ובאייה להיעדר בהירות בדיזוחי העוסקים ותפתח פתח לחתחמקות מותשלום המס. בהקשר זה הוסיפו בא-כוח המשיב, כי **מנגנון האבטחה הקבועים בחוק לעידוד השקעות הון** במטרה להבטיח, כי על היזום להסביר את ההטבות אם ניתן פטור ובסופה של יום הדירות שנקבעו כדירות להשכרה, לא שימוש להשכרה לכל התקופה, לא קיימים בחוק מע"מ, דבר המחזק את המשקנה, כי הפטור בחוק מע"מ ניתן אך ורק לדירות שהושכו בפועל. יתרה מזאת, **מנגנון ההגנה הקיימים בחוק לעידוד השקעות הון**, לא כוללים את הפטור ממיעים בניגוד, לדוגמא – להנחה ממש הכנסה הנכללת בחוק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

כך סעיף 53ב(ה) קובע, כי במידה והתנאים לפטור לא קויימו בסופה של יום, החטבות הקבועות בחוק לעידוד השקעות הון וההטבה (סעיף 85(ד) לפקודת מס הכנסה, יוחזוו בערךן הריאלי. עפ"י הנטען, היעדרו של סעיף 31(א) מסעיף זה מלמדת אף היא, כי מדובר בסעיף פטור רק לדירות שהושכרו ולא כולל המבנה המאושר, ומשכך **מנגנון ההגנה אינם רלבנטיים**.

.55. בא-כוח המשיב הוסיפו, כי לפי נוסח ס' 53 ג' לחוק לעידוד השקעות הון, חלק מהחותבות הניטנות **"לבנייה להשכרה"** ניתנות לכל הבניין, וחלקן האחד רק לחלק המושכר בפועל. כך ההטבה לעניין פחות, ניתנת אך ורק לחלק שיועד להשכרה ורק ביחס לתקופה המושכרת בפועל, ואילו שיעורי המס המופחתים על הಹכנסה החייבת ממכירת בניין להשכרה חלה על כל הבניין שאושר ולא רק על הדירות שאושרו להשכרה. גם בסעיף 53 ד' לחוק לעידוד השקעות הון ניתנות שתי הטבות באופן סלקטיבי – ההטבה ביחס למס וכosh ניתנת ביחס לכל הקרקע, ולא באופן יחסית לחלקים המושכרים ולחקלים שלא יושכוו, ואילו הפטור מאגרות היתר בניה תיל רק על החלק המושכר.

.56. בא-כוח המשיב הרחיבו בהקשר זה בנושא כללי הפרשנות של דיני המס, והפנו בין השאר לע"א 3067/11 **קייז אילות ג. מנהל מע"מ** (ນבו) שבו נאמר בין היתר, כי -

"כאמור, פרשנות של חוקי מס אינה שונה מפרשנות של כל חוק אחר. כך לגבי סעיפים שמשמעותם מס וכך לגבי סעיפים שמשמעותם פטור ממש. אלה ואלה יפורשו על פי לשונות שמעניקים פטור ממש. ככל שהלשון ברורה ואין בה נקודות אחיזה ותכליתם... ככל שהלשון ברורה ואין בה נקודות אחיזה לפרשנות מסוימת שנטענת על ידי בעל זיין. כפי שהמקרה דן מעיד, אין מקום לפרש סעיף פטור בהרחבת לטבות הנישום, בגיןו לשונו. אשר לשאלת מה זינו של סעיף שלשונו יוצרת 'מתחים' אפשריות לשוניות ושביתת המשפט לא מأتיר בו תכלית מס טכנית, סבורני, מבלתי קבוע מסמורות, שיש מקום לנוקוט במקרה שכזה בגישה פרשנית שמנית שנצמדת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

**לשון החוק ואינה 'מותחת' גבולותיו, לכואן או לכואן, יהיה זה
סעיף פטורי או סעיף שטיל מס...'. (פסקה 23).**

כמו-כן הינו בא-כוח המשיב, למספרות משפטית התומכת בפירושם לסעיף 31(א)
בספרו של נדר, מס ערך מוסף (מהד' 2) -

"**גם סעיף 31 (א) לחוק מע"מ הולך בעקבות כך ומעניק פטור
מלש כלכילות אותו החלק מהבנייה ששימש להשכלה ואשר
נתנה מהטבות המט האמורויות. הסעיף קובע, כי אם אותו חלק
שהואור לבניין להשכלה היה מושכר במשך 5 שנים לפחות,
תהייה מכירתו של אותו חלק פטורה.**" (ההדגשה אינה במקור).

באי-כוח המשיב הינו גם בסיקומיים לעמ' 461 (שם) בו נאמר, כי הפטור ניתן לי'אותו
חלק מהבנייה ששימש להשכלה"; ולספרו של א' פרידמן, מס ערך מוסף החק
וההלהה, פרק 7 שגム ממנה עולה, כי לצורך קבלת הפטור צריך להיות חלק מהמבנה
הנזכר מושכר 5 שנים לפחות; ולמספרות משפטית נוספת המנוסחת באותו אופן.

ובמקרה דן, מר פול הודה מפורשות בעדותו :

**ש. הדירות הללו מעולם לא הושכוו, נכון?
ת. מעולם, הן נמכרו כחדשות.** (עמ' 33 לפניו).

באי כוח המשיב גם הציגו (בסיסיים) את **נוול בניינים להשכרה למגורים מיום 12/06**, שפורסם על ידי מרכז השקעות, המלמד כי הבדיקה בעניין שנות ההשכרה
לצורך ה证实ות נעשית בנפרד לכל דירה.

דיון והברעה

בחינת סעיף 55 לחוק לעידוד השקעות הון, מעלה כי הדרישה בסעיף 55 לביטוס
ההטבה אינה מותיחסת לכל דירה הנמכרת בפני עצמה, אלא לעובדה שמחיצת
משתח רצפות הבניין הן דירות שהיו מושכרות למגורים. נראה לכך, כי עפ"י ס'



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

53ב די בכך שקיימות ב"בנייה" דירות שייעדו להשכלה כדי לבסס את ה证实ה, וזאת גם כאשר הדירה הנמכרת לא הושכרה. הניסוח של ס' 31(3א) לכאורה אינו מנית מקום לאפשרות זו, מאחר שעפ"י לשונו הפטורה הפטור ניתן לאותו חלק של בגין שהושכר. לשון ההוראה תומכת בעינה, לפייה כוונת ההוראה בס' 31(1א) לכך כי לצורך הפטור צריך דזוקא חלק שהוא מושכר משך חמיש שנים, להימכר, ואין די בכך חלק אחר של בגין שאושר להשכלה, והשכר במשך תקופה זו. במסקנה זו תומכת הספרות המקצועית שבאי-כוח המשיב הפנו אליה. אומנם, בספרות זו אין דיון המתמקד בשאלת הנזונה כאן, אבל אופן ניסוח הדברים הולם פירוש זה.

.58. כפי שהראו בא-כוח המשיב, הפסיקת והספרות המשפטית הבבירה כי לשון ההוראה היא מרכז הcobד במלاكت הפרשנות, וככל שזו ברורה וראוי להיצמד לשון החוק כפשותה. פירוש המשיב הוא הקרוב ביותר לשון ההוראה, בהיותו הפרוש המילולי הפיטוט. עפ"י נוסח ההוראה הנוקטות בלשון עבר, אותו חלק **שהיה מושכר**, הוא זה שיהיא זכאי לפטור בעת המכירה.

.59. המערעת סומכת, כפי שפורט לעיל, על **תכלית** החוק לעודד השכרת דירות. ולשיותה, גם דירה שלא הייתה מושכנת תהא זכאית לפטור. זאת למעשה, בנגדו שלשון סעיף 31(3א) לחוק. וויתעם, הפירוש המילולי אינו פוגע בתכלית זו, אלא עלה בקנה אחד עמה. אכן, ניתן לומר שאשר המחוקק מאפשר לממן את בניית הדיירות להשכלה ע"י הדיירות הנמכרות, מגדיל הוא את האפשרויות העומדות לרשות מציעי הדיירות להקים אותן דירות, אבל אם זה הכוון הנכון, יש למצותו עד גמירא, אפשר לתהות מדוע הספק המחוקק רק בהשכלה ממחצית שטח הדיירות ולא דרש חלק מושכר גדול יותר, כתנאי לה证实ה. מכאן, כי **תכלית** החוק מתיזבת גם עם קיומ מגבלה להשלכת התכלית או למצער, עם היצוע דירות שאינו ממומן דזוקא ע"י מכירת חלק מהדירותות בבניין להשכלה. יתר על-כן, כפי שהסבירו בא-כוח המשיב, התכלית מושגת גם עפ"י הפירוש המילולי בכך שהיום יקצת את מספר הדיירות הגדול ביותר להשכלה ולא למכירה (מכוח תמרץ ה证实ה), ולכן נקבע כי הפטור לפי ס' 31 (1א) יוענק רק לחלק שהושכר.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

.60 טענות בא-כוח המשיב גם ביססו באופן משכנע את המסקנה, כי הגישה לפיה אין להבחין בין חלק שהושכר או יושכר ולבן החלק שיימכר ב"בנייה להשכלה", אינה מתחייבת כלל מהחוק לעידוד השקעות הון, שהרי בחוק זה עצמו, חלק מהפטורים והחטבות ניתנים לבנייה כולל, וחלק ניתן רק בגין החלק המועד להשכלה. אין אפוא סיבה, מכוח טענת הצורך בהתאם בין שני החוקים לקבע, כי הגישה בחוק מעיים חייבות להביא לפטור גם כמשמעותה שדירה שמכרה ללא שתושכה. כאמור, לפי החוק לעידוד השקעות הון - חלק מהפטורים והחטבות ניתנים לבנייה כולל, בין אם מדובר במקרה להשכלה ובין אם מדובר במקרה ממועד להשכלה, ואילו חלק מהפטורים והחטבות ניתנים רק בגין החלק המועד להשכלה. בהיעדר כל סיבה להתיישר עפ"י קו אחד, אין כל קושי לקבוע כי הפטור מעיים במכירת דירות ניתן אך ורק לאוטו חלק ששימש להשכלה.

התוצאה היא, כי הפירוש לפיו הפטור במכירת דירות ניתן אך ורק לאוטו חלק ששימש להשכלה, הוא פירוש שאינו פוגע בהרמוניית הנדרשות בין שני החוקים. וו吐עם, הדברים שהובאו ע"י המערער מתוך ספרו של אי' רפאל לעניין החישוב ה"מצווע" בעמ' 265 (ראו לעיל ס' 51), התייחסו להוראות סעיף 53ב(א) בחוק לעידוד השקעות הון דזוקא [ולא לסעיף 31(א)], והקשר שנעשה ע"י אי' רפאל (בעמ' 280 בספר) עם סעיף 31 (א) עוסק בתיאום הכספי לעניין מספר שנות ההשכרה הנדרשות, מהטעם כי הוראה שונה בדבר מספר שנים הנדרש, יכולה להביא לביטול המשמעות של האחרות. אכן, לעניין שנות ההשכרה כאשר ההוראה בחוק הפנתה לתקופה אשר בחוק לעידוד השקעות הון, היה טעם בהתאם, בשל ההוראה המיוחדת שקשרה בין ההוראות. אבל תיאום כזה אינו הכרחי לכל דבר ועניין. כך אין כל דבר בלתי סביר במונע החטבות בשני החוקים באופן סלקטיבי, לפי העניין.

.61 לsicום, בוגדר ההוראה ברורה בס' 31(א) מופיעה הדרישת שחלק הבניין שמנכר ואשר ישא עמו את הפטור, יהיה זה **שהושכר** (בלשון עבר) במשך חמש שנים לפחות. איini סבורה, כי הפרשנות יכולה להתעלם מלשון ברורה זו ובעיקר בשל כך, אני מעדיפה את הפירוש שהוצע ע"י המשיב על הפירוש לו טעם המערער. כאמור, פירוש זה עולה בקנה אחד עם התכלית להגדיל את הייצ' הדירות המושכורות. משמעות הדבר היא, כי אין ביד המערער ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף זה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 5081-06

טענת תשלום כפל מס

.62 המעיר טען כי שילם מס בעבר בעסקאות מכירת הקruk משנת 1995. לדבריו המעריר, בעת המכירה ליזמים, שילם מע"מ שלא הוחזר לו עת מומשה האופציה. לכן, משמעותו של המשפט העסקיות תהיה ישולם מס בכפל, פעם אחת במועד העסקה משנת 1995, ופעם בשל מכירת הדירות. עוד טוען המעריר כי הסכם עם מיסוי מקורקין (נספח ייג לתצהיר), פטור אותו מותשלום מע"מ ההולמות אותה.

דין טענת כפל המס להידחות, לאחר והמדובר בעסקאות שונות. עניינו של העරעור הנוכחי הוא במכירת 32 הדירות ולא בעסקה המקורית משנת 1995. כל עסקה מוסיפה את חבות המיעים.

.63 לאור האמור, אני דוחה את הערעור.
המעיר ישלם למישיב שכ"ט עוה"ד בסכום כולל של 20,000 ש"ח.

המציאות תשלוח העתקים מפסק-ה דין לבאי-כוח הצדדים.

ניתן היום: 24 בדצמבר 2012, י"א בטבת תשע"ג, בהיעדר הצדדים.

ארת' א.יל.
מרים מזרחי, שופטת