



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-12-51878 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

בפני כב' הנשיא יוסף אלון

חב' ש.י. סימון אחזקה בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד י. שקד

המערערת

נגד

ממונה מע"מ אשדוד
ע"י ב"כ עוה"ד א. שילה

המשיב

פסק דין

- 1
- 2 1. ערעור על החלטת המשיב (מיום 2.12.10) בה נדחתה השגת המערערת על שומת העסקאות
- 3 שהוצאה לה לתקופת שש השנים מאפריל 2004 ועד יוני 2010.
- 4 שומות אלה מתייחסות למספר נושאים, והראשון שבהם השכרת 50 דירות מגורים ע"י
- 5 המערערת בבניין באשדוד הידוע כ"אשדוד ביץ" – ולקביעת המשיב כי בנסיבות העניין אין
- 6 המדובר ב"השכרה למגורים" הפטורה ממע"מ עפ"י סעיף 31 (1) לחוק מס ערך מוסף
- 7 התשל"ו – 1975 ("החוק").
- 8 המערערת לעומתו טוענת כי המדובר ב"השכרה למגורים" הפטורה ממע"מ.
- 9 היבט זה של השומות נדון כבר בעבר בין הצדדים דן בגדרה של שומת עסקאות, זהה
- 10 בטיבה, שהוציא המשיב למערערת בגין השכרת אותן 50 הדירות במהלך השנים 2000-2004
- 11 (ארבע השנים שקדמו לשנות השומה דנן).
- 12 גם שם הוצאה שומה המחייבת את השכרת הדירות במע"מ, השגת המערערת נדחתה,
- 13 ערעורה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע נתקבל (פס"ד של כב' השופט א. ואגו מיום
- 14 16.1.07 בע.ש. 1565/04) וערעור שהגיש המשיב לביהמ"ש העליון נדחה ביום 1.2.2010 בפסק
- 15 הדין שבע.א. 2291/07.
- 16 שלושת השופטים שבהרכב (המשנה לנשיאה א. ריבלין, כב' השופט א. גרוניס וכב' השופט י.
- 17 דנציגר) דחו את הערעור פה אחד על רקע הנסיבות המיוחדות שקדמו לאותה שומת עסקאות
- 18 (לשנים 2000-2004) ולשומות תשומות קודמת וסותרת שהוציא המשיב למערערת בשנת
- 19 2000 (ועל כך – להלן).
- 20 אולם נחלקו דעותיהם בשאלה האם השכרת 50 הדירות באה בגדר פטור ההשכרה למגורים
- 21 שבסעיף 31 (1) לחוק.
- 22 המשנה לנשיאה א. ריבלין היה בדעה כי בנסיבות העניין חל הפטור האמור על עסקאות
- 23 השכרה אלה (כפי שגם פסק כב' השופט א. ואגו בערעור בביהמ"ש המחוזי).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-12-51878 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 כב' השופט א. גרוניס חלק ומצא כי עסקאות השכרה אלה אינן באות בגדרו של הפטור
- 2 האמור. עם זאת, הצטרף לתוצאה של דחיית הערעור נוכח הנסיבות הפרטניות המיוחדות
- 3 שבהתנהלות המשיב בטרם אותה השומה ובשומות התשומות הסותרות מ-2000.
- 4 כב' השופט י. דנציגר פתח את פסק דינו במילים: **"במחלוקת שנתגלעה בין חבריי, המשנה**
- 5 **לנשיאה השופט ריבלין והשופט גרוניס, דעתי כדעתו של השופט גרוניס"**.
- 6 המחלוקת שנתגלעה בין כב' השופטים א. ריבלין וא. גרוניס הייתה כאמור בשאלה ובסוגיה
- 7 האם עסקאות ההשכרה של 50 הדירות שהשכירה המערערת באו בגדר "השכרה למגורים"
- 8 אם לאו.
- 9 נמצאנו למדים איפוא כי בסוגיה מושגית וקונקרטית זו נמנה וגמר ביהמ"ש העליון ברוב
- 10 דעות כי המדובר בהשכרת דירות שאיננה "השכרה למגורים" כמובנה בסעי' 31 (1) לחוק ועל
- 11 כן עסקאות השכרה אלה חייבות במע"מ.
- 12 השאלה המשפטית, המושגית והקונקרטית, בערעור דנן מתייחסת לאותן 50 הדירות,
- 13 לאותה ה"משכירה" (הלא היא המערערת) לאותה השוכרת (חברת חי טל) שהעמידה
- 14 הדירות לרשות אותה "עמידר" שהשכירה הדירות לשוכרים עימם התקשרה, עפ"י תנאי
- 15 החוזה שקבעה עימם – כפי שיפורטו הדברים להלן.
- 16
- 17 2. נעבור עתה לתמצית העובדות הצריכה לעניין השכרת 50 הדירות דנן כפי שפורטה ונוסחה
- 18 בפתח פסק דינו של המשנה לנשיאה א. ריבלין בפסה"ד בע.א. 2291/07 הנ"ל:
- 19
- 20 **"בשנות התשעים של המאה הקודמת נבנה באשדוד בניין בשם "אשדוד ביץ" שנועד**
- 21 **לשמש בית דירות נופש.**
- 22 **הבניין נבנה במסגרת הסכם קומבינציה שנכרת בין חברת חי טל פרויקטים בנייה ופיתוח**
- 23 **בע"מ לבין חברת ס.ש. צרפתי בע"מ (להלן צרפתי).**
- 24 **המשיבה (המערערת דנן י.א.) הרשומה במע"מ כעוסק מורשה בתחום אחזקת בתים**
- 25 **התקשרה בשנת 1996 עם שתי החברות הנזכרות בהסכם בו התחייבה לספק שירותי ניהול**
- 26 **ואחזקה לבניין.**
- 27 **ביום 14.5.98 רכשה המשיבה (המערערת דנן – י.א.) 9 דירות בבניין מצרפתי וביקשה**
- 28 **לנכות בגין מס תשומות לאחר שהצהירה ביום 23.9.98 כי הדירות מיועדות להשכרה**
- 29 **כדירות נופש, השכרה שאינה פטורה ממע"מ.**
- 30 **בקשתה של המשיבה אושרה, ואכן במשך השנה הושכרו הדירות כדירות נופש.**
- 31 **בשנת 1999 התקשרה חי טל בהסכם עם חברת עמידר שבה התחייבה לספק לאחרונה 85**
- 32 **דירות בבניין אשדוד ביץ' לצורך מגורי עולים.**
- 33 **מאחר שבבעלותה של חי טל היו רק 35 דירות בבניין, היא התקשרה עם המשיבה**
- 34 **(המערערת דנן) בהסכם שלפיו התחייבה (המערערת) לספק לחי טל 50 דירות, מתוכן 9**
- 35 **הדירות שרכשה מצרפתי ו- 41 דירות ששכרה מבעליהן.**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-12-51878 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

1 לאחר ביקורת שערך המערער בבניין, שבה גילה כי הדירות מושכרות למגורים, הוצאה
2 (למערער) שומת תשומות שבה התבקשה להשיב את מס התשומות שניכתה, שכן
3 השכרה למגורים פטורה ממס עסקאות.
4 (המערער) הגישה ערעור על ההחלטה לביהמ"ש המחוזי בבאר שבע, שנמחק לאחר
5 (שהמשיב) התיר (למערער) לנכות את מס התשומות.
6 בשנת 2004 הוציא (המשיב) למערער שומת עסקאות שבה ביקש לחייבה לשלם מע"מ על
7 השכרת הדירות לפי ההסכם שנכרת עם חי טל, מאחר שלטענתו מדובר בעסקה החייבת
8 במס.
9 (המערער) הגישה ערעור על החלטת (המשיב) לביהמ"ש המחוזי בבאר שבע. ביהמ"ש
10 המחוזי קיבל את ערעורה.
11 בית המשפט המחוזי קבע שחי טל שימשה "רק צינור מקשר להזרמת הדירות לעמידר
12 ולכן יש לראות בחוזה עם חי טל חוזה להשכרת דירות למגורים הנכנס לגדר הפטור
13 ממע"מ לפי סעיף 31 (1) לחוק... על פסק דין זה הוגש הערעור שבפנינו".
14 כמפורט לעיל, ביהמ"ש העליון קיבל ברוב דעות את טענת המשיב (ממונה מע"מ) בערעור
15 האמור וקבע כי העסקה שערכה המערער דנן עם חי טל להשכרת 50 הדירות, איננה
16 "השכרה למגורים" ועל כן לא חל בעניינה הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31 (1) לחוק.
17 נימוקי דעת הרוב פורטו בפסק דינו של כב' השופט א. גרוניס – ולא אשוב ואפרטם.
18 (תמציתם תצוטט בהמשך הדברים).
19 על כן, בערעור דנן ביחס לעסקת השכרת אותן 50 הדירות מאותה המערער לאותה חברת
20 טל חי – ובהתבסס על אותם ההסכמים – מהווה פסיקת הרוב האמורה של בית המשפט
21 העליון תקדים המחייב בית משפט זה.
22 ב"כ המערער מרבה לטעון בנימוקי הערעור ובסיכומיו כי לא זו הייתה פסיקת הרוב בע.א.
23 2291/07 וכי יש לראות את פסק דינו של השופט י. דנציגר כתומך דווקא בעמדת המשנה
24 לנשיאה א. ריבלין. איני מקבל טענה זו שכן היא סותרת דברים ברורים ומפורשים שבפתח
25 פסק דינו של כב' השופט י. דנציגר והדברים לטעמי ברורים ופשוטים.
26 זאת ועוד, משמדובר באותה העסקה, בין אותם הצדדים וביחס לאותן הדירות מוצא אני כי
27 קביעתו האמורה של בית המשפט העליון יוצרת השתק פלוגתא, אם לא למעלה מכך –
28 לעניין ערעור זה של המערער שהשוני היחיד בינו לבין הנדון בהליך הקודם הינו בכך
29 שפסה"ד של ביהמ"ש העליון התייחס לשומת העסקה לשנים 2000-2004 ואילו עתה עסקין
30 בשומת אותה העסקה עפ"י אותם ההסכמים וביחס לאותן 50 הדירות, אלא שהפעם תקופת
31 העסקה הינה 2004-2010.
32
33 3. על אף פסיקת הרוב האמורה בע.א. 2291/07 – הסכים בסופו של דבר הרכב השופטים פה
34 אחד לדחות את ערעור המשיב. הנימוק לדחיית הערעור – כפי שפורט באותו העניין על ידי
35 כב' השופט גרוניס בסעיף 4 לפסק דינו היה כדלהלן:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 51878-12-10 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

1 "...לא ניתן להתעלם מהעובדה כי כאשר בחן המערער לראשונה את העסקה בין
2 המשיבה לבין חי טל קבע הוא (המשיב – י.א.) שמדובר בעסקה להשכרת דירות
3 למגורים הפטורה ממע"מ.
4 עמדה זו נקבעה לאחר שהמערער (המשיב דנן – י.א.) עיין בנוסח ההסכם בין חי
5 טל לבין המשיבה (המערער דנן) במסגרת הליך משפטי שנוהל בין הצדדים לענין
6 ניכוי תשומות מהעסקה. כלומר, אף לגישת המערער עצמו, כפי שהובעה במסגרת
7 הליך משפטי קודם בין הצדדים (לענין שומת התשומות – י.א.) מדובר בעסקה
8 הפטורה ממע"מ.
9 לפיכך סבור אני כי המערער מנוע מלטעון עתה שמדובר בעסקה החייבת במע"מ.
10 מעבר לכך, ניתן להניח כי המשיבה (המערער דנן – י.א.) הסתמכה על קביעה זו
11 של המערער ביחס לסיווג העסקה מבחינת מס. המערער אף לא הצליח להראות כי
12 חל שינוי כלשהו בנסיבות המצדיק שינוי בעמדתו העקרונית ביחס לסיווג
13 העסקה.
14 נוכח האמור, בנסיבות העניין אין מנוס אלא לדחות את הערעור לעניין זה אך
15 לטעמי מנימוק שונה מזה של חברי המשנה לנשיאה".
16
17 לנימוק זה לדחיית הערעור הצטרף גם כב' השופט י. דנציגר.
18
19 4. מצאתי לעיל כי הן מכוח עקרון התקדים המחייב והן מכוח השתק הפלוגתא – אין מקום
20 לערעור המערער על קביעת המשיב בשומה הנוכחית, כי השכרת 50 הדירות אינה פטורה
21 ממע"מ לפי סעיף 31 (1) לחוק. אולם, על אף זאת האם אין מקום לקבלת הערעור על שומת
22 העסקאות בעניין זה מהטעם הנוסף (של דעת הרוב בע.א. 2291/07) הנסמך על עמדת המשיב
23 ביחס לשומת התשומות משנת 1999 ועל הסתמכות המשיבה על כך בנדון עסקאותיה נשוא
24 ההליך הקודם (לשנים 2000-2003). המערער בסיכומיה אינה מתייחסת לשאלה זו.
25 המשיב דנן בסיכומיו טוען כי הנמקתה הנ"ל של דעת הרוב לדחיית ערעור המשיב בע.א.
26 2291/07 "נובעת ככל הנראה מהטעם כי שומת העסקאות שנדונה בפניו התייחסה לאותה
27 תקופת זמן שבה היה תלוי ועומד ההליך הראשון (דהיינו – שומת התשומות – י.א.) בשנים
28 2000-2003 ושבמהלך תקופה זו טען המשיב כי עסקת חי טל פטורה ממס. ואולם לאחר
29 שעמד (המשיב דנן – י.א.) על טעותו, תיקן המשיב את עמדתו וקבע שעסקת חי טל חייבת
30 במס. תיקון עמדה שאושר עקרונית בהחלטת ביהמ"ש העליון".
31 המשיב מוסיף וטוען כי טענת ההסתמכות של המערער על שומת התשומות (מ-1999)
32 נשמטה מניה וביה בתחילת תקופת השומה הנוכחית (אפריל 2004) – זאת הואיל והחל
33 מאפריל 2004 ועד לתום שש שנות תקופת שומת העסקאות דנן הוציאה המערער לחי טל
34 חשבוניות מס בגין תשלומי חי טל עבור שכירת 50 הדירות כאשר היא כוללת בכל אותן
35 החשבוניות מע"מ בשיעור מלא.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-12-51878 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 על אף זאת, משך כל תקופת השנים הארוכה הנ"ל דיווחה המערערת בדוחותיה השוטפים
2 למע"מ על עסקות השכרת 50 הדירות לחי טל כעל עסקאות פטורות ממס ונמנעה מהעברת
3 סכומי המע"מ המלא אותם נקבה בכל חשבוניות המס שהוציאה לחי טל.
4 כתוצאה מהתנהלות זו – ניכתה חי טל משך כל אותם השנים את סכומי המע"מ
5 שבחשבוניות המערערת כמס תשומות ואילו המערערת מצידה דיווחה בכזב על כל אותן
6 העסקאות כפטורות ממס ולא העבירה למשיב את סכומי המע"מ שכללה בחשבוניות.
7 לעניין אחרון זה משיבה המערערת כי אכן דיווחה בדיווחיה למע"מ על עסקת חי טל
8 כפטורה ממס – שכן כך נפסק לעניין זה בפסק דינו של ביהמ"ש המחוזי (מינואר 2007),
9 פס"ד שהערעור עליו נדחה בביהמ"ש העליון בפברואר 2010.
10 היא אמנם הוציאה לחי טל על אותן העסקאות (עליה הצהירה כפטורה ממע"מ) חשבוניות
11 מס הכוללות מע"מ מלא. אולם, כך טענתה, "בחודש אוגוסט 2010 היא הוציאה "הודעות
12 זיכוי" ביחס לתקופת השנים 2007-2010 ומסרה אותם לחי טל וחברת חי טל חייבת להשיב
13 למשיב את סכומי מס התשומות אותו ניכתה בתקופה הנ"ל" (סעי' 3 לסיכומי התשובה).
14
15 5. בסוגיה זו נראית בעיני עמדת המשיב.
16 בדעת הרוב שבפסק דינו של ביהמ"ש העליון בע.א. 2291/07 הנ"ל נקבע כאמור כי עסקת
17 השכרת 50 הדירות על ידי המערערת לחי טל אינה באה בגדר הפטור להשכרת דירות
18 למגורים שבסעיף 31 (1) לחוק מע"מ.
19 עם זאת, נקבע באותה דעת הרוב כי בכל הנוגע לשומת העסקאות נשוא אותו הערעור
20 (דהיינו לשנים 2000-2003) קמה למערערת טענת ההסתמכות על קביעת המשיב בשומת
21 התשומות משנת 1999 בה סיווג מלכתחילה את אותה העסקה כהשכרת דירות למגורים
22 הפטורה ממס.
23 סמוך לאחר מכן שינה המשיב את עמדתו וקבע כי אין המדובר בעסקה הפטורה ממע"מ
24 ובשל כך הוציא את שומת העסקאות הראשונה נשוא אותו הערעור.
25 האם אותה "זכות הסתמכות" עומדת למערערת לעולמי עדי? !
26 האם משמצאה רשות המס כי טענתה בשומה פלונית ובאה לתקן טעותה בשומה לתקופה
27 מאוחרת יותר ואף נמצא לה לאחר מכן בפסק דינו של ביהמ"ש העליון כי בדין תיקנה את
28 טעותה – האם מנועה היא לעולם ועד מתיקון טעות זו?
29 הרשות אינה כבולה לעד בהחלטה שגויה שיצאה מלפניה ורשאית היא ובמקרים רבים אף
30 מחויבת היא, לתקן את שעיוותה ובלבד שתאזן אל מול כך זכותו של הנישום ככל שנשמך
31 מלכתחילה על ההחלטה הראשונה.
32 נפסק גם כי זכותה, ולעיתים אף חובתה זו של הרשות מתייחסת (במגבלות ובאיזונים
33 שנקבעו) גם להשתחררות מהסכמים שכרתה עם היחיד ואפילו להסכמים שקיבלו תוקף
34 של פסקי דין (ורי' לאחרונה סקירת הפסיקה לעניין זה בע.א. 3081/10 (מיום 21.8.11 – לא
35 פורסם).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 51878-12-10 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
6. בעניין דגן מוצא אני כי האיזון האמור בא לידי מיצוי בהנמקת הרוב שבע.א. 2291/07 ולפיה מתוך אותה "הסתמכות" ואך ורק מתוך כך, נדחה ערעור המשיב (דגן) כנגד ביטול שומת העסקאות ביחס לתקופת השנים 2000 ועד אפריל 2004 על אף שנקבע בדעת הרוב כי לגופן של טענות המדובר הינו בעסקאות שאינן השכרה למגורים ואשר הפטור ממס העסקאות שבסעיף 31 (1) לחוק אינו חל עליהן.
- זאת הן מתוך כך שתקופת השומה הראשונה בת השלוש שנים די היה בה למיצוי ולאיזון הנדרשים לאותה ההסתמכות והן מתוך כך שבתקופת השנים שלאחר מכן (נשוא השומה הנוכחית) המערערת עצמה התייחסה לעסקאות ההשכרה לחי טל כחייבות במע"מ ואף הוציאה לחי טל חשבוניות הכוללות חיוב מע"מ מלא בגין כל אותן השכרות של 50 הדירות. לאור זאת דין ערעורה של המערערת על מרכיב השומה ביחס ל- 50 הדירות המושכרות על ידה לחי טל – להידחות.
- 35 הדירות הנוספות**
7. בנוסף ל- 50 הדירות המושכרות על ידי המערערת לחי טל, על ידי חי טל לעמידר ומעמידר לדיירים – שוכרת המערערת 35 דירות נוספות בבניין אשדוד ביץ' מבעליהם ומשכירה אותן ישירות לדיירים שונים למגוריהם.
- השכרת הדירות הנ"ל מהמערערת לדיירי הדירות פטורה ממס עסקאות מכוח הוראת הפטור שבסעיף 31 (1) לחוק:
- אולם, בשומת העסקאות דגן קבע המשיב כי עסקת שכירת 35 הדירות הנ"ל על ידי המערערת מבעליהן הינה "עסקת אקראי במקרקעין".
- וזו טענת המשיב.
- בסעיף 1 לחוק (סעיף ההגדרות) מוגדרת "עסקה" בין היתר גם כ"עסקת אקראי".
- עסקת אקראי כהגדרתה החלופית באותו הסעיף, הינה:
- "מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי".
- "מכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק.
- "מכר" – לעניין נכס – לרבות השכרתו...."
- נוכח הגדרות אלה שבחוק טוען המשיב כי השכרת כל אחת מ- 35 הדירות מבעליה למערערת מהווה עסקת אקראי ולכן חלה לעניין זה הוראת תקנה 6 ב' (א) לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו – 1976 – לפיה:
- "במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 51878-12-10 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 כמו כן על פי תקנה 6 ב (1) על המערערת שהינה "עוסק" להוציא "במקום המוכר
2 (ובעניינו – המשכיר) חשבונית מכירה על שמו הוא וידווח על המכירה בדו"ח שעליו להגיש
3 לפי סעיף 23 בשל עסקאותיו".
4
5 בנימוקי הודעת הערעור טוענת המערערת לעניין זה שתי טענות עיקריות.
6 האחת, כי השכרת 35 הדירות מבעליהן למערערת אינה עסקה נפרדת מהשכרת אותן
7 הדירות על ידי המערערת לדיירים – ועל כן המדובר בעסקה אחת של השכרה למטרות
8 מגורים הפטורה עפ"י סעיף 31 (1) ממס עסקאות.
9 טענתה השנייה הינה כי מעמדה כ"עוסק" לעניין מע"מ מתייחס לפעילותה העסקית
10 המרכזית – דהיינו מתן שירותי שמירה ניהול ואחזקה של כל 145 הדירות שבפרויקט
11 "אשדוד ביץ".
12 פעילותה הנוספת בשכירת 35 הדירות מבעליהן והשכרתן לדיירים איננה כלולה לטענתה
13 בתחום עיסוקה העיקרי והמרכזי הנ"ל והיא "איננה פעולה רגילה שלה כעוסקת ואיננה
14 עולה מבחינת טיבה לפעולה כעסק נפרד" (סעי' 33 לנימוקי הערעור).
15 לטענתה (בסעי' 34 לנימוקי הערעור): "המערערת אינה מהווה עוסק בפועל ולא מבצעת
16 עסקאות לא ביחס להשכרה שלהן מאת בעליהן ולא ביחס לניכוי התשומות, שאף הוא אינו
17 מותר לה בניכוי".
18 (ור' גם סעיפים 32-34 לתצהיר מנהל המערערת).
19 בסיכומיה שבכתב אין המערערת מתייחסת למרכיב זה של השומה לעניין 35 הדירות –
20 אולם אתייחס לנימוקיה לעניין זה כמפורט בהודעת הערעור.
21
22 9. איני מקבל את טענתה השנייה של המערערת בדבר האבחנה הנטענת בין היותה "עוסק"
23 לעניין שירותי השמירה והאחזקה לאי היותה "עוסק" לעניין שכירת 35 הדירות מבעליהן
24 והשכרתם על ידה לדיירים.
25 אולם, טענתה הראשונה ראויה לבחינה מעמיקה ומובחנת של עניין זה מסוגיית 50 הדירות
26 אותן היא משכירה לחי טל.
27 כמפורט לעיל, בדעת הרוב בפסק דינו של ביהמ"ש העליון בע.א. 2291/07 (שניתנה על ידי כב'
28 השופט גרוניס) נקבע כי השכרת 50 הדירות מהמערערת לחי טל לא הייתה לשכירות
29 למגורים כמובן הדברים בסעיף 31 (1) לחוק.
30 וכך היא תמצית הנמקתו של כב' השופט גרוניס לעניין 50 הדירות (סעיף 2 לפסק דינו):
31 "בסופו של דבר יועדו אמנם הדירות שהעמידה המשיבה (המערערת דנן – י.א.)
32 לחברת טל חי לצורך השכרה למגורים. ואולם, מבחינת המשיבה, אין לראות
33 בהסכם משום עסקה להשכרת דירות.
34 בין המשיבה (המערערת דנן) לבין שוכרי הדירות (הדיירים בפועל – י.א.) עמדו
35 שני גורמים מתוכם.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-12-51878 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

1 הראשון, חברת חי טל עימה כרתה המשיבה את ההסכם לאחר שזכתה במכרז של
2 משרד הקליטה.
3 השני, חברת עמידר אשר החליטה בפועל מי יהא זכאי לשכור את הדירות.
4 למשיבה עצמה לא ניתן כל שיקול דעת באשר לזהות שוכרי הדירות (בפועל – י.א.).
5 לתמורה שתקבל עבור הדירות ולשירותים שיש לספק לשוכרים.
6 ...עמידר היא שעמדה בקשר עם השוכרים, בחרה מי יהא זכאי להתגורר בפרויקט
7 וקבעה את גובה התמורה שתשלם.
8 היינו, רק העסקה בין עמידר לבין השוכרים עצמם הינה עסקה להשכרת דירות
9 למגורים הזכאית לפטור מתשלום מס ערך מוסף.
10 במובן זה, על אף שהדירות שימשו בפועל למגורים, הרי שמבחינת המשיבה
11 (המערערת דנן) מדובר בפעילות עסקית רגילה לכל עניין ודבר".
12
13 אכן, כשם שבהשכרת 50 הדירות מהמערערת לחי טל, השוכרת (חי טל) לא השתמשה
14 בדירות למגוריה כך גם בעסקת שכירת 35 הדירות מבעליהם למערערת, המערערת לא
15 השתמשה בדירות למגוריה. בראיה טכנית זו אין לכאורה הבדל בין שני מקבצי הדירות.
16 ברם, בעניין 35 הדירות זיקת "ההשכרה למגורים" של ההשכרה הראשונה (מהבעלים
17 למערערת) משמעותית יותר מעניין 50 הדירות שהושכרו על ידי המערערת לחי טל.
18 המדובר למעשה בשכירת דירות על ידי המערערת למטרה ספציפית ומוגדרת של השכרתם
19 המיידית על ידי המערערת עצמה בחוזים הנערכים בינה לבין שוכרי הדירות ובתנאים
20 הנקבעים על ידה.
21 מידת הניתוק בין ההשכרה למגורים עצמה (בחווה המערערת עם שוכרי הדירות) לבין
22 עסקת שכירת אותן הדירות על ידי המערערת מבעליהן קטנה בעניין זה באופן משמעותי
23 ובולט מהניתוק הרב שבין שוכרי הדירות בפועל מעמידר ששכרה מחי טל ששכרה
24 מהמערערת ששכרה (41 מתוך 50 הדירות) מהבעלים.
25 בהינתן הבחנה זו שבין מקבץ 35 הדירות דנן לבין מקבץ 50 הדירות ששכירותן שורשרה
26 כמפורט לעיל, גוברת בעיניי החפיפה והזהות המסחרית הכורכים לאחד את שכירת הדירה
27 על ידי המערערת לשוכר הדירה בפועל ממנה תוך קביעת תנאי השכירות על ידי המערערת.
28 אכן, גם לעניין 35 הדירות השכרתן מבעליהן למערערת לכשעצמה איננה למטרת מגורי
29 המערערת.
30 אולם, מהות "ההשכרה למגורים" של אותן הדירות מהמערערת לשוכריהן בפועל מאצילה
31 באופן משמעותי על ההשכרה המוקדמת מהבעלים למערערת.
32 לאור זאת, ונוכח השוני האמור שבין השכרת 50 הדירות מהמערערת לחי טל לבין שכירת 35
33 הדירות מבעליהן למערערת מצאתי כי יש לראות את שכירת 35 הדירות על ידי המערערת
34 כעסקה הכרוכה והשלובה משמעותית בהשכרת אותן הדירות למגורים על ידי המערערת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 10-12-51878 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

- מבעליהן לשוכרים בפועל באופן המצדיק החלת הפטור הקבוע בסעיף 31 (1) לחוק על שני מרכיבי עסקת ההשכרה למגורים.
- על כן אני מקבל את ערעור המערערת לעניין מרכיב זה של שומת העסקאות ומבטל בהתאם את חיובי המס שהוטלו עליה בעניין זה.
- הטענה בדבר נפקות אישור מרכז ההשקעות**
10. טענה חלופית נוספת למערערת נסמכת על כתב אישור שהוצא לה ביום 26.6.00 על ידי מרכז ההשקעות ולפיו אושרה תוכנית המערערת לפי החוק לעידוד השקעות הון התשי"ט – 1959 להקמתו של בניין להשכרה למגורים שיהיה לנכס מאושר כאמור בפרק שביעי 1 לחוק. תאור הנכס נשוא אותו האישור הינו "9 דירות למגורים בשטח כולל של 360 מ"ר בבניין ברח' הטיילת 5 אשדוד" (נספח "ו" להודעת הערעור). לטענת המערערת אישור זה כוחו עימו לפטור אותה ממס העסקאות נשוא הערעור דנן (ביחס ל- 50 דירות חי טל ו- 35 הדירות הנוספות כאחד).
- איני מקבל טענה זו.
- עפ"י סעיף 31 (1) א) לחוק מע"מ תהיה פטורה ממס עסקאות:
- "מכירתו של אותו חלק מבניין שאושר כבניין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון התשי"ט – 1959 והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות, ובלבד שהבקשה לאישור כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה ונתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו".**
- לטענת המערערת "המכירה" האמורה בס"ק 31 (1) א) הנ"ל כוללת מכוח הגדרת "מכר" שבסעיף 1 לחוק – גם השכרה.
- עפ"י האישור הנ"ל של מרכז ההשקעות אושרה התוכנית לגבי 9 דירות המיועדות ל"השכרה למגורים".
- ברם, ככל שהמדובר בפטור ממע"מ על דמי שכירות בהשכרה למגורים הוסדר הנושא מפורשות בסעיף 31 (1) לחוק מע"מ שעליו הורחב הדיבור לעיל.
- פרשנות לפיה חוזר המחוקק באותו החוק ובאותו הסעיף 31 (1) א), על אותו הפטור שכבר קבע אותו מפורשות בסעיף 31 (1) (וזאת מכוח הפרשנות המרבה של "מכר" בסעיף 1 לחוק) מחטיאה את המובן המתבקש ולפיו בס"ק 31 (1) קבע המחוקק פטור ממע"מ לדמי השכירות בהשכרה למגורים ואילו בס"ק 31 (1) א) קבע המחוקק פטור ממע"מ למכירת חלק מבניין שאושר כבניין להשכרה לפי החוק לעידוד השקעות הון.
- לאמור, "המכירה" שבסעיף 31 (1) א) לחוק מע"מ הינה "מכירה" כפשוטה ואינה כוללת עסקת השכרה למגורים המוסדרת מפורשות בסעיף 31 (1).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 51878-12-10 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

- 1 זאת ועוד, הטענה כי סעיף 31 (א1) מכונן למתן פטור ממע"מ גם להשכרה שאיננה למגורים
2 יוצרת לכאורה סתירה פנימית בהסדר המפורש בו בחר המחוקק ולפיו לא ינתן פטור
3 ממע"מ להשכרה אלא אם זו השכרה למגורים.
4 מן הראוי להימנע מנקיטה בדרך פרשנית שכזו היוצרת סתירה בין ההסדר המפורש שהגביל
5 את הפטור ל"השכרה למגורים" (בסעיף 31 (1)) לבין ההסדר הסותר אותו מבקשת
6 המערערת לקרוא לתוך סעיף 31 (א1) תוך שימוש בהגדרה המרחיבה של "מכר" בסעיף 1
7 לחוק.
8 וגם זאת. אחד התנאים לפטור ממס לפי סעיף 31 (א1) הינו עי כי "התמלאו כל התנאים
9 שנקבעו בחוק האמור".
10 עיון בפרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון תשי"ט מעלה שורת תנאים רבים מצטברים
11 ושונים שרק בהתקיים כולם יחדיו תקום הזכות להטבות על פיו.
12 המערערת דן לא טענה, שלא לאמור לא הציגה, התמלאות תנאי מאותם התנאים.
13 למעלה מן הצורך נוסף ונציין כי אישור מרכז ההשקעות הנ"ל מתייחס ל- 9 דירות בלבד.
14 טענת המערערת כי יש להרחיב מובנו ותחולתו לכל 134 הדירות שבפרוייקט "אשדוד ביץ"
15 (אשר 85 מהן עומדות לבירור בערעור זה) – אין לה לטעמי על מה שתסמוך.
16
17 11. לאור הנימוקים המפורטים לעיל אני דוחה טענת המערערת ביחס לנפקות הנטענת על ידה
18 לעניין ערעור זה, לכתב האישור הנ"ל של מרכז ההשקעות.
19
20 **סיכום**
21 תוצאת הדברים הינה איפוא כדלהלן:
22 א. אני מקבל את ערעור המערערת לעניין מרכיב השומה ביחס למקבץ 35 הדירות
23 המושכרות על ידה ישירות לשוכרי הדירות תוך קביעה כי שכירתן על ידי המערערת
24 מבעליהן פטורה ממס.
25
26 ב. אני דוחה את ערעור המערערת לעניין מרכיב השומה ביחס למקבץ 50 הדירות
27 המושכרות על ידה לחי טל תוך קביעה כי השכרתן על ידי המערערת לחי טל אינה
28 "השכרה למגורים" הפטורה ממס לפי סעיף 31 (1) לחוק.
29
30 ג. המשיב יתקן את שומת העסקאות נשוא הערעור בהתאם לנפסק לעיל.
31
32 ד. לאור תוצאת הדברים איני עושה צו להוצאות.
33
34
35



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 51878-12-10 אחזקה בע"מ נ' רשות המיסים

1

2

3

4

5

המזכירות תשלח העתק פסק דין זה לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ט"ז אלול תשע"א, 15 ספטמבר 2011, בהעדר הצדדים

6

יוסף אלון, נשיא