



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

בפני כב' השופט ה' קירש

קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד מורן סילס
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

1

2

פסק דין

3

4

א. מבוא

5

6

1. החברה המערערת עסקה, לפחות עד לשלב מסויים, בענף הבנייה. בשנת 2007 היא רכשה, יחד עם חברה אחרת, בניין דירות ברמת גן אשר רובו הושכר משכבר הימים לדיירים מוגנים בשכירות מוגנת. למערערת ולשותפתה היו תכניות לפינוי הדיירים המוגנים ולהשבחת הנכס. תכניות אלו סוכלו כאשר הבניין הוכרז כנכס לשימור. לאחר תקופת החזקה של כשנתיים ושמונה חודשים הבניין נמכר לקבוצה של רוכשים. בין המערערת למשיב קיימת מחלוקת בשאלה האם מכירת הבניין חייבת במס ערך מוסף. המערערת גורסת כי הבניין לא נמכר "במהלך עסק" כי עיסוקיה בענף הבנייה הופסקו עוד לפני רכישת הבניין והיא חדלה להיות "עוסק" לעניין חוק מס ערך מוסף. לחלופין גם אם המכירה הייתה "עסקה", היא פטורה ממס בשל העובדה שהבניין הושכר ברובו בשכירות מוגנת.

14

15

המשיב, לעומת זאת, סבור כי המיזם אשר במסגרתו נרכש ונמכר הבניין עלה לכדי עסק ולכן התקיימה "עסקה". באשר לאפשרות הפטור, לפי עמדת המשיב תמורת המכירה הושפעה מקיום זכויות בנייה בלתי מנוצלות בנכס, ומכיוון שכך יש לייחס את מרבית התמורה לזכויות אלו שהן עצמן אינן מקרקעין המושכרים בשכירות מוגנת לעניין יישום הוראות הפטור.

18

19

20

השגת המערערת על שומת העסקאות שהוצאה לה על ידי המשיב נדחתה, ועל כך הוגש ערעור זה.

21

22

סכום המס השנוי במחלוקת הוא 347,445 ש"ח (במונחי קרן).

23

24

25

26

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

ב. תמצית העובדות

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

2. המערערת התאגדה בשנת 1994. היא נרשמה כ"עוסק" לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") וזאת תחת הענף "קבלנות בניין". בעל מניות המערערת ומנהלה הוא מר איתן קרת ("קרת").
3. לפי עדותו של מר קרת, בין השנים 1994-2003 המערערת רכשה "במסגרת פעילותה העסקית... מקרקעין, בנתה עליהם ומכרה את היחידות הבנויות" (סעיף 3 לתצהירו של קרת). לטענת מר קרת המערערת הפסיקה את פעילותה העסקית בסוף 2003. עם זאת, רישומה של המערערת כ"עוסק" לא שונה או בוטל אלא עמד בעינו כל העת.
4. נמצא כי לקראת סוף שנת 2006 המערערת יחד עם חברה אחרת בשם בית הגמר חברה לבניין ושיפוצים בע"מ ("בית הגמר"), בבעלות מר אדי כספי, גיבשו תכנית לרכישת בניין המצוי ברחוב המקור, רמת גן ("הבניין"). לשם כך חתמו המערערת ובית הגמר על הסכם ביניהן ביום 27.12.2006 ("הסכם השיתוף עם בית הגמר"). על פי הסכם השיתוף עם בית הגמר, המערערת התחייבה לממן, בין היתר, את כל עלויות רכישת הבניין, ואילו "הרווחים של העסקה", לאחר החזרת ההון המושקע על ידי המערערת, יחולקו לפי יחס של שני שלישים למערערת ושליש לבית הגמר.
5. בבניין היו שש דירות ומחסן. מתוך שש הדירות, חמש דירות הושכרו לדיירים מוגנים בשכירות מוגנת לפי חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972. הבניין היה בבעלות שלושה אחים אשר ירשו את כל הזכויות בו.
6. ביום 1.1.2007 נחתמה סדרת חוזים בין המערערת ובית הגמר מצד אחד לבין כל אחד משלושת האחים מצד שני, כאשר כל חוזה מתייחס לדירות אחרות בבניין ("חוזי הרכישה") (היו ככל הנראה ארבעה חוזי רכישה כאמור - בערעור זה הוגשו רק שלושה מהם, אך אין חולק כי באמצעות מערכת חוזים זו נרכשו מלוא הזכויות בכל חלקי הבניין). התמורה הכוללת אשר שולמה עבור הבניין הייתה כ-1,360,000 ש"ח.
7. המערערת ובית הגמר שקלו ככל הנראה שתי אפשרויות להשבחת הנכס שנרכש בתחילת שנת 2007: ביצוע בנייה נוספת על גג הבניין הקיים או הריסת הבניין ובניית בניין חדש תחתיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 8. ובכן, בשנת 2007 הגישה המערערת בקשה להיתר בנייה על פיו יותרו הריסת הבניין הקיים ובניית
2 בניין חדש (פרוטוקול הדיון, עמוד 21, שורה 28 עד עמוד 22, שורה 6).

3
4 9. בחודש מאי 2009 החליטה עיריית רמת גן כי הבניין מיועד לשימור (נספח 11 לתצהירו של מר רוט
5 מטעם המשיב. מנספח 10 לתצהיר האמור עולה כי כבר בחודש מאי 2008 המערערת ידעה כי הבניין
6 זוהה כ"בעל ערך שימורי" ועשויה להתקבל החלטה לשמרו).

7
8 10. ביום 11.6.2009 – דהיינו בסמוך לאחר מתן החלטת העירייה להועיד את הבניין לשימור – חתמו
9 המערערת ובית הגמר מצד אחד וחברה אחרת מצד שני על "הסכם אופציה סחירה לרכישת
10 מקרקעין" ("הסכם האופציה"). על פי הסכם האופציה ניתנה למקבלת האופציה זכות לרכוש את
11 הבניין תמורת סכום של 4,350,000 ש"ח.
12 האופציה ניתנה לתקופה של 90 ימים. עבור האופציה עצמה שולם סך של 200,000 ש"ח (כפי שיפורט
13 בהמשך, ככל הנראה ניתנה אופציה אחרת קודם לכן לגורם אחר אך אופציה ראשונה זו בוטלה).

14
15 11. ביום 14.8.2009 מקבלת האופציה סיחרה אותה לקבוצה של עשרים ואחד רוכשים ("הרוכשים").
16 הרוכשים מימשו את האופציה וביום 21.8.2009 נחתם הסכם מכר בין המערערת ובית הגמר מצד
17 אחד לבין עשרים ואחד הרוכשים ("הסכם המכר"). בהתאם להסכם המכר, הבניין כולו נמכר תמורת
18 4,350,000 ש"ח. סעיף 4 להסכם המכר קובע לאמור:

19 **"מוסכם כי ככל שיחול מע"מ על העסקה, הנ"ל יחול ויתווסף לתמורה ויחשב כחלק**
20 **מהתמורה ... ויש[ו]לם על ידי הקונה, כנגד המצאה של חשבונית מס מצד המוכר ... מוסכם**
21 **כי המוכר ימציא לקונה חשבונית מס בגין היחידות הפנויות והקונה ישלם בגינן את**
22 **המע"מ באופן מיידי וכחלק מהתמורה..."**

23
24
25 12. כאמור, מכירת הבניין בחודש אוגוסט 2009 היא נושא ערעור זה.

ג. תמצית הסוגיות השנויות במחלוקת

26
27
28
29 13. כפי שיפורט בהמשך, המשיב סבור כי המערערת מכרה את הבניין כחלק מניהול עסק ולפיכך המכירה
30 מהווה "עסקה" לצורך החוק ועסקה זו חייבת במס. המערערת טוענת כי בתקופה הרלבנטית היא לא
31 ניהלה עסק למרות שבעבר היא כן עסקה בבנייה ונותרה רשומה כעוסק.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 המערערת ממשיכה וטוענת לחילופין כי אף אם מכירת הבניין מהווה עסקה, החייבת לכאורה במס,
2 חל הפטור הקבוע בסעיף 31(2) לחוק מאחר ודירות הבניין היו מושכרות בדיירות מוגנת. המשיב סירב
3 להעניק פטור זה מפני שלגישתו התמורה שנתקבלה בגין המכירה הושפעה במידה ניכרת מקיום
4 זכויות בנייה בלתי מנוצלות בנכס.

5 המערערת אף מעלה טענה חלופית נוספת באשר לתחולת הפטור הקבוע בסעיף 31(4) לחוק, כאשר
6 בבסיס טיעון זה עומדת אי יכולתה של המערערת לנכות מס תשומות בעת רכישת הבניין, לפי
7 תפיסתה. המשיב חולק אף על חלופה זו. על טיעוני הצדדים בקשר לכל אחת ואחת מן הסוגיות ארחיב
8 בהמשך.
9

10

11

ד. הסוגיה הראשונה – קיומה של "עסקה"

12

13

14. כידוע, מס ערך מוסף מוטל על "עסקה" ועל יבוא (סעיף 2 לחוק). לפיכך כדי שיוטל מס על מכר הבניין
15 הנדון, המכר חייב לענות על הגדרת המונח "עסקה", המוגדר בסעיף 1 לחוק. אין מחלוקת בין
16 הצדדים כי החלופה הרלבנטית היחידה בהגדרה זו לצורך המקרה הנדון היא זו:

16

17

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

18

19

מאחר ולא נטען על ידי המשיב כי הבניין היווה "ציוד" (דהיינו, "נכס ששימש, משמש או נועד
20 לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק"), אזי עלינו לבחון את המקרה בהתאם לרישא
21 של החלופה האמורה, קרי "מכירת נכס ... בידי עוסק במהלך עסקו". היות ו"עוסק" מוגדר בסעיף 1
22 לחוק (בחלקו הרלבנטי של ההגדרה) כ"מי שמוכר נכס... במהלך עסקיו", אזי הבחינה הנדרשת
23 מצטמצמת לשאלה אחת: האם נמכר הבניין במהלך עסק שנוהל על ידי המערערת?

24

25

יצויין כי לא הועלתה טענה בקשר לתחולתה של פסקה (3) להגדרת "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק
26 – חלופה שהוספה בחקיקה מאוחרת למועד מכירת הבניין.

27

28

29

15. כאמור, גורסת המערערת כי באותה תקופה היא כלל לא ניהלה עסקים ולכן אין בפנינו "עסקה"
29 שיכולה להתחייב במס לפי החוק. עמדת המשיב היא הפוכה ולטענתו עסקה המערערת בענף הבנייה
30 ובמסחר במקרקעין, ובמהלך עיסוקים אלה נרכש ונמכר הבניין.

31

32

16. המבחנים השונים המשמשים לאיתורו של "עסק" לצורך יישום חוקי המס ידועים היטב (ראו ע"א
33 111/83 אלמור לניהול ונאמנויות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (פורסם ביום 24.10.1985) והפסיקה
34 בעקבותיו). ניגש אפוא למלאכת בחינת נסיבות המקרה הספציפי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

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

17. אקדים ואומר כי לאחר עיון בראיות ושקילת טענות הצדדים, הגעתי למסקנה כי בסוגייה זו הדין עם המשיב. יוזכר כי ככלל בערעור מס ערך מוסף נטל השכנוע מוטל על המערער, ולא שוכנעתי כי המכר הנדון לא אירע "במהלך עסקה" של המערערת.
יוער כי בשל מסקנתי בסוגייה השנייה אשר תידון להלן, אין במקרה הנוכחי נפקות מעשית גדולה לקביעה כי המערערת אכן ניהלה עסק באותה תקופה.

המשך הרישום כעוסק

18. אמנם בכל הזמנים הרלבנטיים המערערת המשיכה להיות רשומה כ"עוסק" על פי החוק ולא טרחה לבטל את מעמדה כאמור, ולעובדה זו יש משקל מה אך לדעתי אין לה, כשלעצמה, משקל מכריע. הזדמן לי להתייחס לסוגיית נפקות הרישום בע"מ 14-09-447 נבוק אליהו וגלזר גבריאל נ' רשות המסים (פורסם ביום 5.5.2016) ואין טעם לחזור על הדברים. העמדה שהבעתי שם (בנסיבות שונות מאלו שבמקרה דנן) התבססה, בין השאר, על ההלכה שנקבעה בע"א 267/86 מנהל המכס ומע"מ נ' ראובן פליצה בע"מ (פורסם ביום 19.10.1989)). אמנם אי ביטול הרישום כעוסק יכול להוות חיזוק מסויים לעמדת המשיב אולם לא על נימוק זה אבסס את מסקנתי בסוגיה (מר קרת נשאל בחקירתו לגבי המשך הרישום כ"עוסק": "ש. מדוע לא סגרת את תיק המע"מ. ת. שאלה טובה. לפני שלוש ארבע שנים התחלתי לטפל בנושא..." (עמוד 15, שורות 28-29)).

מספר עסקאות המכר

19. עוד אקדים ואציין כי אינני מקבל את נסיונו של המשיב להציג את ההתקשרות בחודש אוגוסט 2009 כעשרים ואחת עסקאות מכר שונות ובכך להראות תדירות גבוהה או כמות גדולה של עסקאות (ראו סעיף 24 לתצהירו של מר רוט מטעם המשיב). כזכור הסכם האופציה נחתם עם גורם אחד אשר המחא את זכויותיו על פי האופציה לקבוצה של עשרים ואחד יחידים. אלה האחרונים הודיעו על מימוש האופציה ונחתם מולם הסכם מכר אחד בלבד. יתרה מזאת, קודם לחתימת הסכם המכר עם הרוכשים לא התנהל כל משא ומתן נוסף כי הרי נוסח מחייב של הסכם המכר צורף כתנאי להסכם האופציה, כמקובל. בהקשר הנדון מדובר לדעתי בעסקה אחת, לפחות מבחינתה של המערערת, למרות ריבוי הרוכשים (ולמספרם של הרוכשים, אליהם הוסבה האופציה, המערערת הייתה אדישה).

העיסוק בבנייה בעבר

20. המערערת הוקמה כאמור בשנת 1994. על עיסוקה בתחום הבנייה בשנים הראשונות העיד מר קרת:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

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

"ש : תספר על פרויקטים בהם [המערערת] הייתה מעורבת

ת: מ-1994 עד 2003 בבניה. מאז הפסקתי לעבוד.

ש : בכמה פרויקטים?

ת: שלושה חמישה, רכשנו קרקע יזמנו וביצענו.

ש : אתה מתכוון באמצעות המערערת.

ת: כן.

ש : בתשע שנים שלושה ארבעה פרויקטים

ת: שלושה עד חמישה למיטב זכרוני.

ש : באיזה שנים היו הפרוייקטים

ת: מ-1994. אני לא זוכר אם פרויקט אחד היה בשנת 1994.

ש : כל שנה היה פרויקט?

ת: פרויקט אחד בו זמנית בסביבות שנתיים שלוש לקח לי פרויקט.

ש : בין הפרוייקטים היו בניינים שרכשת השבחת ומכרת לקבוצות רכישה?

ת: לא. רכשתי קרקע פנויה. בניתי אותה.

ש : עד חמישה פרויקטיים?

ת: נכון."

(עמוד 14, שורה 16 עד עמוד 15, שורה 4).

אין ספק כי באותה תקופה קודמת המערערת הייתה בבחינת "עוסק" לכל דבר ועניין.

21. בדו"חות הכספיים של המערערת לשנות הכספים 2007, 2008, 2009 ו-2010 (נספח 8 לתצהיר המשיב)

לא מופיעים כל הערה או בירור לגבי הפסקת פעילותה העסקית וכל שנה נרשם בביאור 1(א) לדו"חות

הכספיים שלה כי "החברה מדווחת על הכנסותיה ממכירת בניינים על בסיס שיטת 'העבודות

הגמורות".

22. בתצהירו מר קרת העיד כי "במסגרת פעילותה העסקית בעבר, רכשה המערערת מקרקעין, בנתה

עליהם ומכרה את היחידות הבנויות. המערערת קיימה פעילות עסקית זו עד שנת 2003. החל מסוף

שנת 2003 לא מקיימת המערערת כל פעילות עסקית" (סעיף 3).

גם במסגרת חקירתו הנגדית ציין מר קרת כי:

"הפסקתי באיזה שלב לעבוד הכנסתי דברים אחרים ה[ת]חלתי לעסוק בדברים אחרים

הפסקתי לבנות". (עמוד 15, שורות 6-7).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1
2 לפי הצגת הדברים מפי מר קרת, המערערת הפסיקה את פעילותה העסקית באופן צמית בסוף שנת
3 2003. ואכן לא קיימת מחלוקת כי בשנים 2004 ו-2005 היא לא ביצעה כל פרויקט.
4
5 אולם כבר לקראת סוף שנת 2006 עלה עניין רכישת הבניין ברחוב המקור ברמת גן ובדצמבר 2006
6 נכרת הסכם השיתוף עם בית הגמר.
7
8 כאשר נשאל מר קרת "בארבע השנים בין 2003 ל-2007 חיפשת הזדמנויות עסקיות?", תשובתו הכנה
9 הייתה "כל הזמן" (עמוד 16, שורות 3-4).
10
11 23. אמנם ייתכן מצב בו עוסק זונח את פעילותו העסקית בענף מסויים וכעבור זמן משקיע בנכס באותו
12 ענף בתור אדם פרטי ולא כעוסק במהלך עסקים (כי הרי העסקים הופסקו). אולם לא שוכנעתי כי כך
13 היה במקרה הנוכחי. אכן הייתה הפוגה בפעילות המערערת במשך כמעט שלוש שנים אולם לדעתי
14 משהתחדשה פעילות זו עם רכישת הבניין הנדון עיסוקה של המערערת בענף הנדל"ן המשיך לשאת
15 אופי עסקי ולא השקעתי/פרטי. וכפי שנמצא, גם במהלך ההפוגה נמשך החיפוש אחר הזדמנויות
16 עסקיות. בהמשך נבחן את הנסיבות האופפות את הרכישה והמכירה של בניין, אך אציין כי עברה של
17 המערערת כעוסקת פעילה בתחום הבנייה, בפרוייקטים שמשכם שנתיים או שלוש, מגביר את הנטל
18 המוטל ממילא על כתפיה להראות כי דווקא פעילותה המחודשת בשנים 2006 עד 2009 הייתה
19 השקעתי גרידא.
20
21 24. בהקשר זה אוסיף עוד שני פרטים:
22
23 א) משנת 2004 המערערת עצמה החזיקה 20% ממניות חברה אחרת, אשר בנתה מבנה ובו 32 יחידות
24 מגורים למכירה ברחוב ויטל בתל אביב (עמוד 23, שורה 25 ואילך; עמוד 28, שורה 26 עד שורה
25 28). לצורך הזרמת חלקה בפרוייקט זה המערערת נתנה "הלוואת בעלים" לחברה הקשורה.
26 הבנייה ברחוב ויטל הסתיימה בשנת 2008. נכון לסוף שנת 2007 יתרת ההלוואה שניתנה על ידי
27 המערערת עמדה על כ-650,000 ש"ח. למותר לומר כי קיום השקעה זו איננו מוביל בהכרח
28 למסקנה כי המערערת המשיכה לנהל עסק גם לאחר שנת 2003, ומר קרת העיד כי חלקה של
29 המערערת בפרוייקט ברחוב ויטל היה פסיבי בלבד (ועל כך, ראו גם סעיף 43 להלן). אולם בכל
30 זאת יש בעובדות אלו כדי ללמד כי המערערת לא "הודממה" כליל לאחר שנת 2003 ועד
31 להתנתה מחדש בשלהי שנת 2006.
32
33 ב) מר קרת סיפר על חברה אחרת שהייתה בבעלותו, קרגז פרויקטים. על חברה זו העיד קרת כי
34 "יש לי חברה שבדרך כלל שותפה עם חברות אחרות ויש הזדמנויות שמה קרגז פרויקטים"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגד חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 (עמוד 15, שורה 15). כאשר נשאל מר קרת מדוע החליט להיכנס לפרוייקט ברחוב המקור
 2 ברמת גן באמצעות המערערת ולא באמצעות קרגד פרוייקטים השיב "נכון, היו לי שתי חברות
 3 לא הי[ית]ה לי משמעות מיוחדת בתקופה זו למה דווקא חברה זו. היו שתי חברות לא היו
 4 נוספות". אדישות זו בין השימוש במערערת (אשר נבחרה על ידי מר קרת להיכנס לפרוייקט
 5 ברחוב ויטל וברחוב המקור) לבין השימוש בקרגד השקעות עשויה להביא למסקנה כי הפחתת
 6 הפעילות של המערערת בשנים 2004 עד 2006 הייתה מקרית במידה מסויימת ומר קרת יכול
 7 היה להסיט הזדמנויות עסקיות נוספות מקרגד פרוייקטים למערערת אילו היה חפץ בכך.

בקיאות

8
9

10

11 25. המערערת עצמה ביצעה עד חמישה פרוייקטים בתחום הבנייה בעשור הראשון לקיומה, כאשר כל
 12 פרוייקט נמשך מספר שנים. לפי עדותו של מר קרת, פרוייקטים קודמים אלה היו כרוכים ברכישת
 13 קרקעות פנויות והקמת מבנים עליהן (עמוד 15, שורה 2). באשר למר קרת עצמו (בעל המניות והמנהל
 14 היחיד של המערערת), הוא עסק בעבר בתחום עסקי אחר לחלוטין. בעדות בפני הוא העיד כי:

15

16

"היום אני מתעסק במציאת הזדמנויות בתחום נדל"ן, של הון קצת. מניות. חו"ל. ש. וגם נדל"ן?
 17 ת. כן." (עמוד 15, שורה 10 עד שורה 13).

18

19

בהמשך הוא סיפר:

20

21

"ש: מה עשית בין 2003 כשהסתימו הפרוייקטים הראשונים עד סוף 2006 באיזה מסגרת פעלת?
 22 ת: בעיקר בחו"ל באותה תקופה. נסענו לחפש דברים בחו"ל בקפריסין. התחלתי להתעסק
 23 באפריקה בדברים לא קשורים לנדל"ן. הרבה פחות בנושא זה. למרות שמשפחת אבי התעסקה
 24 בבניה לכן הפסקתי לבנות במדינת ישראל עם עובדים זרים, היתרים וכו' זה עבודה... זו הסיבה
 25 שהפסקתי."
 26 (עמוד 23, שורה 8 עד שורה 12).

27

28

וכן:

29

30

"ש: אמרת שחפשת הזדמנויות כל הזמן.

31

ת: כן.

32

ש: יצאו פרוייקטים?

33

ת: כן. הייתי שותף בחברה שבנתה בניין בתל אביב.

34

ש: חברה בשם?

35

ת: אני שותף בה. חברת סאוונה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 (עמוד 23, שורה 17 עד שורה 22; עמוד 24, שורות 3-4)

2
3 נמצא כי למר קרת, ובזכותו גם למערערת, היה רקע בתחום הבנייה והיזמות בנדל"ן.

4
5 26. נפנה עתה לנסיבות הנוגעות במישרין לרכישתו ומכירתו של הבניין הנדון.

6 השבחת הבניין – כוונות וביצוע

7
8
9 27. כמוסבר, הבניין נרכש כאשר חמש מתוך שש הדירות שבו הושכרו בשכירות מוגנת.

10 כפי שיפורט בהמשך, חלו על הבניין תכניות בניין ערים שונות אשר הקנו זכויות בניה שטרם נוצלו.
11 תכניות אלו התירו, בין השאר ובאופן תיאורטי לפחות, תוספת בנייה על גג הבניין (על פי תכניות
12 מהשנים 1985, 1999 ו-2006) או הריסת הבניין כך שייבנו שתי יחידות דיור חלף כל יחידת דיור
13 שנהרסה.

14 בהסכם השיתוף עם בית הגמר (סעיף 2) מוזכרות "הוצאות הפינוי/ים של דיירים מוגנים", "עלויות
15 תכנון זכויות הבנייה על הגג" וכן "עלויות בנייה על הגג או על המקרקעין". יתרה מזאת, במבוא
16 להסכם השיתוף נאמר כי "הצדדים מעוניינים להסדיר את היחסים העסקיים ביניהם" בקשר
17 לרכישת הבניין (ה"הואיל" השני; קו ההדגשה אינו במקור).
18

19
20 28. בעדותו מר קרת התייחס מספר פעמים לכוונתן של המערערת ושל בית גמר:

21
22 "ת: ... קנינו דיירים מוגנים במטרה לפנות לנקות את הבניין להכניס שוכרים חדשים,
23 לבנות קומה על הגג. לא היתה מחשבה מה לעשות."

24
25 "ש: בכל מקרה לא הייתה כוונה לקנות להמשיך להשכיר לדיירים הקיימים. אני מניח
26 שלא היה כלכלי.

27 ת: נכון הייתה מטרה לפנות אותם או להשכיר ... מטרה להביא את הבניין למקסם אותו."

28
29 "ת: היתה לנו מחשב[ה] לבנות אולי עוד קומה בעתיד על הגג. לראות מה אפשר לעשות
30 במקסימום בבנייה תוך כדי תהליך התברר שהבניין לשימור מטעם עיריית רמת גן."

31
32 "ת: כשרכשנו המטרה העיקרית להגיע לבניין ריק מדיירים."

33
34 "ת: כשה[ת] חלנו בתהליך לא הלכנו לכיוון הזה. התהליך לראות מה הזכויות שיש לפנות
35 דיירים מוגנים ולחשוב מה לעשות עסק נכס. זה היה התהליך כשקנינו."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1
2 "ת: ... חשבנו איך למקסם את הזכויות בבניין בעיריית רמת גן לפי דברי האדריכל אפשר
3 להרוס ולבנות שתי דירות על כל הריסת דירה."

4
5 "ש: אמרתם בערעור שרכשתם לצורך השקעה את הבניין. מה ההגיון לרכוש בניין עם
6 דיירים מוגנים ולקבל דמי שכירות נמוכים.

7 ת: לפנות דיירים מוגנים ולקבל דמי שכירות ראויים."

8
9 (עמוד 18, שורות 25-26; עמוד 19, שורה 1; עמוד 20, שורות 29-30; עמוד 21, שורה

10 1; עמוד 21, שורות 23-24; עמוד 22, שורות 1-2; עמוד 25, שורה 12 עד שורה 14).

11
12 29. עולה אפוא בבירור כי לא הייתה כל כוונה להשאיר את הבניין במצבו ערב הרכישה אלא לפנות את
13 הדיירים המוגנים ולנצל זכויות בנייה או על ידי הוספת קומה לבניין הקיים או על ידי הריסת הבניין
14 ובניית בניין חדש במקומו.

15
16 כאמור, סעיף 4 להסכם השיתוף בין המערערת לבין בית הגמר הסדיר את חלוקת ה"רווחים של
17 העסקה" בין הצדדים, ניסוח שמתאים פחות למצב של השקעת קבע שמניבה הכנסות שוטפות לאורך
18 זמן, מאשר לביצוע מיזם עם אופק מוגבל.

19
20 30. ב"כ המערערת מדגיש כי כוונת אלו כלל לא יצאו אל הפועל וכי אין לגזור את תוצאות המס של
21 ההתרחשויות על בסיס כוונות שלא התממשו.

22
23 31. ככלל, יש מידה רבה של צדק בדבריו של ב"כ המערערת וְעַדִּים אנו לטענה דומה המועלית על ידי
24 רשות המסים לעתים מזומנות בהקשר של שומות תשומות – דהיינו במצבים הפוכים לזה שנדון כאן
25 – כי לא די בכוונה לערוך עסקאות חייבות במס על מנת לקיים את התנאים הדרושים על פי סעיפים
26 38 ו-41 לחוק בדבר ניכוי מס תשומות.

27
28 אולם לכך שתי תשובות:

29
30 ראשית, הפסיקה הכירה במבחן הכוונה כחלק מבדיקת קיומו של עסק וזאת במסגרת יישום "מבחן
31 העל".

32
33 שנית, וחשוב יותר, במקרה דנן לא היו רק כוונות כלליות שלא קיבלו כל ביטוי ממשי במציאות, אלא
34 החלו להינקט פעולות מעשיות לקידום המטרה – עד אשר התחוויר למערערת ולבית הגמר כי כדאיות
35 המיזם נפגעת בשל החלטת העירייה על שימור הבניין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

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

32. בדו"חות הכספיים של המערערת לשנים 2007, 2008 ו-2009 אנו מוצאים, בין היתר, את סכומי ההוצאות הבאים, הקשורים במישרין לבניין הנדון שנשאו בהם המערערת ובית הגמר יחד (הסכומים מוצגים בעיגול והם לשלוש השנים):

תיווך:	69 אלף ש"ח
משפטיות:	98 אלף ש"ח
ייעוץ אדריכלי:	72 אלף ש"ח
דמי ניהול:	230 אלף ש"ח

(יוער כי לא הובררה מהותם של "דמי הניהול" הנ"ל ומר קרת לא נשאל על כך).

יש בהוצאות אלו, ובייחוד בנושא האדריכלות, סימן לתחילתה של הוצאה לפועל של התכנית להשביח את הנכס.

33. מנגד אין ספק כי להמשך החזקת הבניין במצבו הקודם, מושכר רובו ככולו לדיירים מוגנים, לא הייתה כל תוחלת כלכלית עבור המערערת.

הדו"חות הכספיים מראים כי בשלוש השנים 2007, 2008 ו-2009 הכנסת השכירות הכוללת מהבניין הסתכמה ב-85 אלף ש"ח (הכנסה המייצגת במוצע שנתי תשואה ברוטו של 2.1% על עלות רכישת הבניין, לפני ניכוי ההוצאות הכרוכות בהחזקתו).

34. גם בנושא פינוי הדיירים המוגנים התחילו המערערת ובית הגמר לפעול:

"ש : נכנסתם למו"מ מול הדיירים המוגנים.

ת : אחרי שרכשנו ניסינו לדבר. לא קל למצוא מי שמוכן.
(עמוד 19, שורות 22-23).

35. כאמור בשנת 2007 (שנת הרכישה) הוגשה בקשה להיתר בנייה:

"ש : הבקשה [להיתר בנייה] שהוגשה כדי לנצל זכויות הבניה הקיימות התייחסה להריסה ובניית בניין חדש.

ת : נכון" (עמוד 22, שורות 5-6).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

36. אין מחלוקת כי הייתה זאת החלטת עיריית רמת גן לחייב את שימורו של הבניין, ובכך למנוע את הריסתו, שגרמה למערערת ולבית הגמר לשנות את תכניתן ולהעמיד את הבניין למכירה מיידית. כפי שכתב מר קרת למשיב במכתב מיום 29.5.2012 (נספח 11 לתצהיר מר רוט):

"... ברצוני לעדכןך כי בעקבות החלטה של עיריית רמת-גן כי הבניין הנ"ל הינו לשימור החלטנו למכור אותו במצבו As Is (בניין עם דיירים מוגנים) כיון שהבנו שלא תהיה לנו אפשרות לנצל את זכויות הבנייה התאורטיות."

(וראו גם פרוטוקול עמוד 21, שורות 13-14; עמוד 25, שורות 16-17).

וכך אכן היה והבניין נמכר בחלוף שלושה חודשים מקבלת החלטת העירייה. לכאורה אם הבניין נרכש כנכס השקעתי גרידא, החלטת העירייה בעניין השימור לא הייתה אמורה "לטרון את הקלפים".

37. בהקשר זה נשוב ונציין כי ככל הנראה האופציה שניתנה בחודש יוני 2009 לא הייתה הראשונה: במכתב הלוואי לדיווח המערערת למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת הבניין (נספח 13 לתצהיר המשיב), נכתב בסעיף 7 כי "בגין הנכס הנ"ל ניתנו שתי אופציות, האחת מיום 5.11.2008 לספיר בריכות שחיה ומלוא התמורה בגינה הושבה למשלמת. והתמורה בגין האופציה השנייה קוזזה מתמורת המכירה".

משפט זה מסביר את הרשום בביאור 5(ג) לדו"חות הכספיים של המערערת לשנת 2008, לפיו "בשנת החשבון [דהיינו 2008] התקבלה מקדמה כאופציה לרכישת הבנין. הסכום הוחזר בשנת 2009". יצירת האופציה הראשונה כבר בנובמבר 2008 מעידה על כך כי המערערת לא ראתה אופק רחוק להחזקת הבניין ומשנודע לה על אפשרות הכרזת השימור - עוד לפני קבלת החלטת העירייה בנושא זה - היא פעלה למימוש הנכס.

38. אמנם השבחתו של נכס מניב יכולה, בנסיבות המתאימות, להתיישב עם דפוס פעולה השקעתי, דהיינו שיפור הנכס מתוך מטרה להמשיך ולהחזיק בו לטווח הארוך ולהפיק ממנו את מירב ההכנסות האפשרי.

אולם במקרה הנוכחי לא שוכנעתי כי לכך התכוונו המערערת ובית הגמר וזאת לאור העובדות והנסיבות שפורטו ויפורטו בהמשך. יתרה מזאת, לא הוכח כי החלטת העירייה בעניין השימור הייתה מונעת בהכרח בנייה על גג הבניין הקיים כחלופה להריסתו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

39. מצטיירת אפוא תמונה לפיה התחילו השותפות למיזם לבצעו ולו בצעדים ראשוניים אך הביצוע נגדע בשל עניין השימור. לטעמי מצב כגון זה יכול בהחלט להיחשב עשייה "במהלך עסק".

אופי השתתפותה של המערערת במיזם

40. מר קרת טען כי גם בפרוייקט ברחוב המקור ברמת גן חלקה של המערערת היה פסיבי וכל תפקידה היה להעמיד את המימון הנדרש לתחילת המיזם ואילו כל השאר ייעשה על ידי בית הגמר בניהולו של אדי כספי.

בעניין זה העיד מר קרת כלהלן:

"ת: ... כתוב במסמך אני בסך הכל [מ]ממן אני לא מטפל. מי שטיפל חברת בית הגמר את כל הטיפול. כתוב בפירוש צד א' שהוא אני יממן. לא הייתי נכנס לזה אם [אדי כספי] לא היה אומר שהוא יודע לפנות ולטפל. אני רק ממ[מ].ן.

...
... לא טיפלתי בדברים זה היה בית הגמר. לכן היתה השותפות. אני בסך הכל מימנתי."
(עמוד 17, שורה 11 עד שורה 13; שורות 16-17).

ובהמשך:

"ש: להם היה נסיון.

ת: כן. הם מתעסקים בקטע נדל"ן לקנות למכור לפנות."

(עמוד 18, שורות 5-6).

41. בהסכם השיתוף – אשר בא להסדיר את "היחסים העסקיים" בין המערערת לבין בית גמר - אכן הותנה בסעיף 2 כי המערערת אחראית לנושא המימון כמפורט שם. עם זאת לא נאמר במסמך זה כי המערערת לא תיטול חלק פעיל בקידום המיזם. כמו כן אינני מוצא בהוראות סעיף 6 – "לצד א' [המערערת] תהיה זכות וטו בהקשר להחלטות בניהול הפרוייקט" – תימוכין לכך כי הניהול הפעיל של הפרוייקט יופקד באופן בלעדי בידי בית הגמר ואילו למערערת, כ"בעלת המעות", הוקנה וטו פסיבי בלבד.

42. לפי האמור בנספח 10 לתצהיר המשיב ("תשובה מטעם הוועדה המקומית לתכנון ובנייה ר"ג") הבקשה להיתר בנייה בקשר לבניין הוגשה על ידי המערערת, דבר שלא הוכחש, אם כי מר קרת בעדותו טען כי "לא הייתי אצל אדריכל אף פעם לא התעסקתי בזה ביום יום" (עמוד 19, שורה 15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1

2 43. יש להוסיף במאמר מוסגר כי על פי הדו"חות הכספיים של המערערת, לפחות בשנים 2006, 2007,
 3 2009 ו-2010 היא קיבלה הכנסה מ"שירותי ניהול". לא ניתן ביאור מפורש בדו"חות הכספיים לגבי
 4 מקורה של הכנסה זו, אולם מביאור 3(ה) לדו"חות הכספיים לשנת 2009 ומן האמור במש/1 "כרטסת
 5 ממוינת – מע"מ עסקאות" ניתן להבין כי דמי הניהול נתקבלו על ידי המערערת בקשר לפרוייקט
 6 ברחוב ויטל (במש/1 נכתב "ויטל-עח דמי ניהול" וכן "ויטל – ד"נ 2008"). מעבר לכך שעובדה זו
 7 איננה מתיישבת עם תפקידה הפסיבי לחלוטין של המערערת בפרוייקט ויטל כפי שהעיד מר קרת,
 8 מש/1 משקף לכאורה הוספת מס ערך מוסף לסכום דמי הניהול, דבר שנדרש אם השירות מהווה
 9 "עסקה", כלומר, השירות ניתן בידי עוסק במהלך עסקו.

10

11 44. לנוכח ניסיונה של המערערת בביצוע מיזמי בנייה בעבר וניסיונו האישי של מר קרת בתחום הנדל"ן גם
 12 מחוץ למסגרת המערערת, קשה לקבל את הגרסה כי המערערת כלל לא הייתה מעורבת במיזם ברחוב
 13 המקור וכי תפקידה התמצה בהשגת מימון. אוסיף בהקשר זה כי גם "שותף שקט" בעסק פעיל עשוי
 14 להיחשב כמי שמנהל עסק לצרכים פיסקאליים, אך כאמור במקרה הנוכחי תיאור זה אינו מתאים
 15 למערערת.

16

17 45. יש להעיר כי המערערת לא הביאה את מר אדי כספי, הבעלים של בית הגמר, לתת עדות – דבר שעשוי
 18 היה לשפוך אור על מכלול נסיבות המקרה ועל חלקה של המערערת במיזם בפרט, ואי העדתו של מר
 19 כספי נזקפת לחובת המערערת.

20

21

מימון

22 46. עניין מימון המיזם נדון בסעיפים 2 ו-3 להסכם השיתוף בין המערערת לבין בית הגמר:

23

24 "2. צד א' [המערערת] יממן את כל העלויות של הרכישה ו/או הוצאות הרכישה ו/או הוצאות
 25 הפינויים של דיירים מוגנים ו/או עלויות תכנון זכות הבנייה על הגג (למעט תשלום
 26 היתרים ו/או עלויות בניה על הגג או על המקרקעין)."

27

28 3. צד א' לא יהיה זכאי לריבית על ההון העצמי שישקיע, אם צד א' ייטול הלוואה מהבנק
 29 יחתמו הצדדים ביחד ולחוד על הלוואה וישאו בריבית ובהוצאות לפי יחס השותפות
 30 ביניהם."

31

32 47. בפועל המערערת לוותה מבנק איגוד את עיקר הכסף שנדרש לרכישת הבניין:

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 "ת: החברה לוותה כסף מהבנק לממן חלק מהפרוייקטים.

2 ש: החברה לוותה כסף כדי לממן את [הרכישה].

3 ת: חלק ממנה. חלק הבאנו הון עצמי. " (עמוד 24, שורה 30 עד שורה 32).

4
5 בהסכם האופציה הנ"ל הוצהר (ב"הואיל" השלישי והרביעי למבוא) כי "על הממכר רשומה משכנתא
6 לטובת בנק איגוד בע"מ" וכי "יתרת המשכנתא לפירעון נכון ליום 10.6.09 הינה בסך כ-1,400,000
7 ש"ח".

8
9 כזכור, שולם סכום של כ-1,360,000 ש"ח עבור הבניין. על פי הדו"חות הכספיים של המערערת לתום
10 שנת 2007, יתרת ה"הלוואות לזמן קצר" עמדה על 1,156,424 ש"ח. היתרה הגיעה לכדי 1,429,204
11 ש"ח בסוף 2008 והתאפסה לפני סוף 2009. הוצאות המימון הקשורות להלוואה זו הסתכמו בכ-157
12 אלף ש"ח.

13
14 גם מימון הרכישה (ברובה) באמצעות הון זר תומך במסקנה כי יש לראות בפרוייקט כחלק מ"מהלך
15 העסקים" של המערערת.

תיאור המיזם בדו"חות הכספיים של המערערת

16
17
18
19 48. במאזן לסוף 2007 מופיע הבניין כ"בניין בהקמה" תחת "רכוש שוטף". בביאור 6(ב) לדו"חות
20 הכספיים נאמר:

21
22 "החברה רכשה בניין ברחוב המקור 5, רמת-גן המיועד להריסה ולבנייה מחדש. הבניין
23 נרכש ע"י החברה (שני שלישי) וע"י חברת בית הגמר חברה לבניין ושיפוצים (שליש).
24 הפרוייקט אמור להסתיים בשנת 2010.
25 בשלב זה החברה שילמה את מלוא העלות ולכן היתרה במאזן משקפת את כל הוצאות
26 רכישת הבניין הנ"ל.

27 במסגרת הבנייה אמורים להבנות כ-20 דירות".

28
29 במאזן לסוף שנת 2008, אשר נערך בנובמבר 2009, דהיינו לאחר מכירת הבניין, אותו נכס מופיע
30 במאזן כ"מלאי בניין" ואילו בביאור 5(ב) נכתב:

31
32 "החברה רכשה בניין ברחוב המקור 5, רמת-גן המיועד להריסה ולבנייה מחדש. הבניין
33 נרכש ע"י החברה (שני שלישי) וע"י חברת בית הגמר חברה לבניין ושיפוצים (שליש).
34 הבניין נמכר כמו שהוא במהלך 2009, ולכן מוצג כמלאי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 החברה מימנה את מלוא העלות. חברת בית הגמר חויבה בחלקה. ההחזר יתבצע בשנת
2 2009 מכספים שיתקבלו.

3
4 (ובאופן תמוה, בדו"חות הכספיים לשנת 2010, שנחתמו בנובמבר 2011 יותר משנתיים לאחר מכירת
5 הבניין, נרשם בביאור כי "החברה רכשה בניין ברחוב המקור 5, רמת-גן המיועד להריסה ולבנייה
6 מחדש. הבניין נרכש ע"י החברה (שני שלישי) כולל שלישי בנאמנות לחברה אחרת וע"י חברת בית
7 הגמר חברה לבניין ושיפוצים (שליש). הבניין נמכר כמו שהוא במהלך 2010." (ההדגשה אינה
8 במקור). לא בא זכרה של אותה נאמנות בכל יתר הראיות והדבר כלל לא הובהר וכמוסבר הבניין נמכר
9 בשנת 2009 ולא בשנת 2010).

10
11 49. אם לא די בכל אלה, הרי במכתב לוואי לדיווחיהן של המערערת ושל בית הגמר למנהל מיסוי
12 מקרקעין בעת רכישת הבניין (נספח 6 לתצהיר המשיב) נכתב במפורש כי "בית הגמר חברה לבניין
13 ושיפוצים בע"מ... רוכשת את הנכסים בחלקה הנ"ל כרכוש קבוע וחברת קרגז-חב' לבניין והשקעות
14 בע"מ רוכשת את הנכסים כמלאי עסקי." (ההדגשות במקור).

15
16 50. דהיינו, על פי האמור בדו"חות הכספיים של המערערת עצמה ובראיות נוספות, סווג הבניין כנכס
17 המיועד למכירה לאחר בנייתו מחדש.

18
19 גם בכך יש לתמוך במסקנה כי הבניין נמכר "במהלך עסק" של המערערת (ולעניין משקלו של האמור
20 בדו"חות כספים כדי להקים השתק טיעון ראו למשל ע"מ 10-10-26356 כלל חברה לביטוח בע"מ נ'
21 פקיד שומה למפעלים גדולים (פורסם ביום 20.2.2013) וכן עמ"ה 1276/01 ע.ש. טריידינג פלייסט
22 בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם ביום 1.9.2009)).

נכונות המערערת להוציא חשבוניות מס ולנכות מס תשומות

23
24
25
26 51. כידוע, רק עוסק מורשה רשאי להוציא חשבונית מס (סעיף 47 לחוק) ועוסק (לענייננו) הוא מי שמוכר
27 נכס "במהלך עסקיו".

28 והנה, כפי שמציין המשיב, בהסכם האופציה הותנה בסעיף 5 כי:

29
30 "מוסכם כי ככל שיחול מע"מ על [ה]עסקה הנ"ל יחול וישולם בנוסף לסכום התמורה על
31 ידי מקבל האופציה, ודינו כדין תשלום התמורה בהסכם האופציה ובהסכם המכר, כנגד
32 חשבונית מס כדין".
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 המערערת יכלה להתחייב להוציא חשבונית מס למקבלת האופציה רק אם היא (המערערת) ראתה את
2 עצמה באותו מועד בבחינת "עוסק" – בניגוד לטענתה בהליך הנוכחי. לא זו אף זו – לטענת המשיב,
3 הרשום במש/1 (כרטסת ממוינת לשנת 2009 – "מע"מ עסקאות") אף מראה כי בפועל הוסף מע"מ
4 לעסקת האופציה והמערערת איננה מכחישה כי כך היה.

5

6 52. באותו אופן נקבע בהסכם המכר מחודש אוגוסט 2009 (בסעיף 4ד) כי:

7

8 "מוסכם כי ככל שיחול מע"מ על העסקה הנ"ל יחול ויתווסף לתמורה ... ויש[ו]לם על ידי
9 הקונה, כנגד המצאה של חשבונית מס מצד המוכר... כ"כ מוסכם כי המוכר ימציא לקונה
10 חשבונית מס בגין היחידות הפנויות והקונה ישלם בגינן את המע"מ באופן מיידי וכחלק
11 מהתמורה."

12

13 ללמדך כי המערערת ראתה את עצמה עוסק מורשה הרשאי להוציא חשבוניות מס בגין עסקאות
14 חייבות – אחרת היא לא יכלה ליטול על עצמה את ההתחייבות הגלומה בסעיף 4ד האמור.

15

16 53. בנוסף יצויין כי בעקבות המכירה המערערת הוציאה שתי חשבוניות מס לבית הגמר עבור השתתפות
17 בהוצאות בקשר לבניין.

18

19 54. באשר לתשומות, מצירוף האמור בנספח 15 לתצהיר המשיב והאמור במש/2 (כרטסת ממוינת –
20 "מע"מ תשומות") עולה לכאורה כי המערערת ניכתה במס תשומות בהיקף של כ-51 אלף ש"ח בשנת
21 2007, כ-228 אלף ש"ח בשנת 2008, וכ-54 אלף ש"ח בשנת 2009.

22

23 למותר לציין כי בהתאם לסעיף 38 לחוק **רק עוסק** זכאי לנכות מס תשומות.

24

25 נושא זה לא הוברר עד תום: על פי סיכומי המשיב (סעיף 13) הותרו שני שלישים ממס התשומות,
26 ואילו מוסבר בסעיף 7 לסיכומי התשובה מטעם המערערת כי מס התשומות נוכח "בשל טעות בלבד"
27 והושב ליד המשיב.

28

29 **בקשת המערערת לפטור לפי סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין**

30

31 55. בדיווחה של המערערת למנהל מיסוי המקרקעין על מכירת הבניין בשנת 2009 היא ביקשה ליישם את
32 הוראות סעיף 50(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963. לפי הסעיף האמור "א)
33 מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד שהריווח מהן נתון לשומה על פי הפרק הראשון לחלק ב'
34 לפקודת מס הכנסה תהא פטורה ממס". במכתב לוואי שצורף לדיווחיהן של המערערת ושל בית
35 הגמר מיום 11.10.2009 (נספח 13 לתצהיר המשיב) נאמר כלהלן (סעיף 2 למכתב):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1
2 "הבעלים של הנכס הנ"ל מכרו את מלוא זכויותיהם בו, כאשר קרגז חברה לבנין והשקעות
3 בע"מ... מבקשת פטור לפי סעיף 50, ובית הגמר חברה לבנין ושיפוצים בע"מ... מוכרת את
4 רכושה הקבוע, עסקה החייבת במס שבה. לכן מוגשים שני דיווחים נפרדים".

5
6 56. כאמור, סעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין יחול רק כאשר העסקה נתונה למיסוי לפי פקודת מס הכנסה;
7 והיות ועסקינן במכירת זכויות במקרקעין עליהן לא יכול לחול חלק ה' לפקודה (רווחי הון), אזי עצם
8 הבקשה לקבלת פטור מכוח סעיף 50 מעידה כי המבקשת סבורה הייתה כי חל חלק ב' לפקודה, דהיינו
9 כי הרווח מהמכירה היא הכנסה מעסק (או למצער, מעסקת אקראי).

10
11 57. לסיכום הדיון בסוגיה הראשונה, יש במכלול הנסיבות כדי להביא למסקנה כי המיזם הנדון היה עבור
12 המערערת "עסק", ולא השקעה פסיבית או פרטית גרידא וכי מכירת הבניין אירעה "במהלך" עסק זה.
13 לטעמי אין העובדה כי הבניין נמכר בטרם עת ובמצבו המקורי, ולא לאחר ביצוע השבחה כמתוכנן,
14 כדי לשנות את המסקנה. עם היוודע החלטת העירייה בעניין השימור התוכנית השתנתה והופק מיד
15 רווח נאה (המייצג תשואה כוללת של 220% על פני תקופה של פחות משלוש שנים). לדעתי בנסיבות
16 אלו הכף נוטה לכיוונו של קיום עסק אף אם המקרה הוא איננו בין המובהקים ביותר.

ה. הסוגיה השנייה – תחולת פטור לפי סעיף 231(2) לחוק

17
18
19
20 58. כאמור, המערערת טוענת כטענה חלופית כי גם אם מכירת הבניין מהווה בידיה "עסקה", אזי עסקה
21 זו פטורה ממס מכוח הוראות 231(2) לחוק. זו לשון סעיף 31 בחלק הנוגע לענייננו:

22
23 "אלה עסקאות הפטורות ממס:

24
25 ...
26 מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972,
27 השכרת מקרקעין שחל עליה החוק האמור ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור;"

28 יוער כי הסיפא של סעיף 231(2) – "ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור" – הוספה בתיקון מס' 3
29 לחוק בשנת 1979 (ס"ח 927, תשל"ט, עמוד 52).

30
31 בעניין התכלית של סעיף 231(2) בכללותו, נכתב על ידי נמדר בספרו מס ערך מוסף (מהדורה חמישית,
32 פסקה 1509):

33
34 "חוק הגנת הדייר... יוצר הגבלות שונות על זכות הבעלות של בעלי הנכס, ובכללן, הגבלה
35 על גובה דמי השכירות שניתן לגבות משוכר שהוא דייר מוגן. חוקי המס השונים מכירים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 **בנטל המוטל על הבעלים, ולכן מחילים הקלות מס שונות על הדיירות המוגנת. בהתאם**
2 **למדיניות זו, סעיף 31(2) לחוק מעניק פטור ממס על השכרה של נכסים המושכרים**
3 **בשכירות מוגנת, על דמי המפתח המתקבלים, ועל מכירת הבעלות במקרקעין המושכרים**
4 **כאמור."**

5
6 59. כך טוענת המערערת: הנכס שנמכר בשנת 2009 הוא הבניין. הבניין, או לפחות חמש מתוך שש הדיירות
7 שבו, הושכר בדיירות מוגנת. על כן מתקיים המצב הנדון בסיפא של סעיף 31(2) לחוק: נמכרו
8 "מקרקעין המושכרים כאמור", כאשר המילה "כאמור" מתייחסת ל"השכרת מקרקעין שחל עליה
9 החוק האמור [קרי, חוק הגנת הדייר]".

10
11 זכויות הבנייה, לפי עמדת המערערת, לא נמכרו בעסקה נפרדת והן מהוות חלק בלתי נפרד מן
12 "המקרקעין" אשר נמכרו – מקרקעין המושכרים (ברובם) בשכירות מוגנת.

13
14 60. לעומת זאת, על פי גישת המשיב, לצורך יישום סעיף 31(2) ולשם הגשמת תכליתו, יש להשקיף על
15 זכויות הבנייה הנוגעות לבניין כאל נכס נפרד מן הדיירות המושכרות עצמן. לדיירים המוגנים אין כל
16 חלק בזכויות הבנייה וזכויות הדיירות על פי חוק הגנת הדייר הן מוגבלות מאד ונוגעות אך לדיירות
17 הקיימות. לפיכך, לפי עמדת המשיב, יש להפריד בין העסקה המצומצמת של מכירת הדיירות
18 המושכרות – עליה יחול סעיף 31(2) – לבין העסקה בשאר זכויות המערערת במקרקעין, וביניהן
19 זכויות הבנייה. כך כותבת ב"כ המשיב בסיכומיה:

20
21 "... לדייר מוגן אין, אפוא, כל זכות ביחס לזכויות הבנייה בנכס ...

22
23 ...בעל הנכס לא נפגע, ביחס לזכויות הבנייה, כתוצאה מתחולת חוק הגנת הדייר. לפיכך,
24 בהתייחס למרכיב של זכויות הבנייה, הטעם העומד ביסוד הענקת הפטור ממס עפ"י סעיף
25 31(2) לחוק כמבואר לעיל, קרי הנטל הכלכלי המוטל על בעל הנכס בשל תחולת חוק הגנת
26 הדייר, לא חל. למעשה, בשל הוספת אחוזי הבנייה בעל הנכס התעשר, ואשר על כן אין כל
27 הצדקה כלכלית להטבה במס של המרכיב האמור.

28
29 ...זאת ועוד, מלשון סעיף 31(2) לחוק עולה, אפוא, באופן מפורש, כי הפטור חל, בין היתר,
30 בשל עסקה שעניינה מכירת מקרקעין המושכרים עפ"י חוק הגנת הדייר, קרי אותם
31 המקרקעין שהושכרו עפ"י חוק הגנת הדייר, אך לא על הזכויות הנוספות.

32
33 ...לדיירים מוגנים אין זכות בזכויות הנוספות אלא רק זכות לשכירות בלתי מוגבלת בנכס ...
34 מכאן, כי זכויות הבניה לא היו בגדר המקרקעין שהושכרו עפ"י חוק הגנת הדייר ואשר על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 **כן, לעמדת המשיב, מכירת הזכויות האמורות לא באה בגדר הוראת הפטור הקבועה בסעיף**
2 **31(2) לחוק אלא חבה במע"מ בשיעור מלא.** "

3
4 (מתוך סעיפים 70, 72, 73, 75 ו-76 לסיכומי המשיב).

5
6 61. לאחר שהתלבטתי בנושא, הגעתי למסקנה כי יד המערערת יצאה על העליונה בעניין וכי יש מקום
7 להחיל את הפטור על פי סעיף 31(2) לחוק (בכפוף לאמור בהמשך).

8
9 על פי הסכם המכר "הממכר" הוא "חלקה 238 בגוש 6204 המצויה ברחוב המקור 5 רמת גן עליו בנוי
10 בניין מגורים בן 5 דירות ומחסן" (ה"הואיל" הראשון במבוא להסכם). בהמשך (ב"הואיל" השני)
11 מצויין כי "הממכר רובו ככולו מוחזק על ידי דיירים מוגנים".

12
13 בהתאם לסעיף 5(א) להסכם המכר "המוכרת" [הכוונה היא למערערת ובית הגמר יחד] מתחייבת
14 למסור לקונה את החזקה הפורמלית בבניין, כשהדיירים המוגנים ממשיכים להתגורר בו למעט
15 המרתף והמחסן אשר ימסרו פנויים...".

16
17 בהסכם המכר אין כל התייחסות לתוכניות בניין העיר החלות על המקרקעין או לזכויות הבנייה
18 הקשורות אליו (למעט הצהרת הקונה כי הוא בדק, בין השאר, את המצב התכנוני של הבניין וכי אין
19 לו תביעות בין היתר בדבר פגם "בזכויות ו/או באפשרויות השימוש בבניין ו/או זכויות הבנייה
20 הנוספות" - סעיף 3(א)). כמו כן אין אזכור לנושא שימור הבניין.

21
22 הוא הדין לגבי הסכם האופציה אשר קדם להסכם המכר (למעט הצהרת מקבל האופציה כי בדק, בין
23 השאר, "את כל התוכניות החלות על הממכר" - סעיף 4(א)).

24
25 62. עולה מן המקובץ כי הצדדים למכר הבניין כלל לא הבחינו או הבדילו בין הזכויות השונות הנוגעות
26 לנכס, ומושא הסכם המכר הוא "הממכר" (סעיף 2 להסכם המכר) דהיינו כל אגד הזכויות במקרקעין.

27
28 63. ודוק: בין המערערת לבין הרוכשים לא נערכה עסקה בזכויות דיירות מוגנת הנגזרות מחוק הגנת
29 הדייר, אלא נערכה עסקה בזכויות הבעלות במקרקעין וזאת בכפוף לזכויותיהם של הדיירים המוגנים
30 הקיימים (ראו למשל ה"הואיל" החמישי במבוא, וכן סעיף 2(א) וסעיף 5(א) הנ"ל).

31
32 אין חולק כי זכויותיו של דייר מוגן על פי חוק הגנת הדייר מתמצות בעיקר בשני אלו: (א) הזכות
33 להמשיך ולהחזיק ולהשתמש במושכר ללא הגבלת תקופת השכירות (בכפוף לעילות הפינוי המוסדרות
34 בחוק), ו-(ב) הגנה בפני העלאת דמי השכירות (בכפוף להוראות החוק). צודק המשיב אפוא באומרו כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 ככלל לדייר המוגן אין זכות כלפי זכויות בנייה (או שימוש) בלתי מנוצלות החלות על הנכס המושכר
2 בשכירות מוגנת.

3
4 המשיב תומך את טענתו בעניין זה בדברים הכתובים במסמך שפורסם על ידי אגף שומת המקרקעין
5 במשרד המשפטים ("קווים מנחים – פרק ט': שומות זכויות בנכסים התפוסים על ידי דייר מוגן").
6 ואכן שם נאמר כי כאשר עורכים שומה לדמי הפינוי הראויים לדייר מוגן "אין להוסיף לדמי הפינוי
7 מרכיב בגין פוטנציאל או בגין עודף זכויות הבנייה ככל שקיימים בנכס. מרכיבים אלה בשווי שייכים
8 לבעלי הנכס" (סעיף 8).

9
10 64. אולם לטעמי אין בכך כל רבותא לענייננו, מפני שכאמור העסקה הנבחנת לשם יישום הוראות (2)31
11 לחוק היא עסקת מכירת הבעלות בבניין, ולפיכך דיון בגבולותיהן של זכויות הדייר המוגן איננו ממין
12 העניין.

13
14 65. בעיני נכון יותר להציב את המחלוקת הפרשנית כדלקמן: האם לשונה של סעיף (2)31 סיפא, בדברה על
15 "מכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור", מאפשרת (או מחייבת) פילוג הנכס הנמכר בין אותם
16 "מקרקעין" שהם מושכרים בשכירות מוגנת ("מושכרים כאמור") לבין יתר "חלקי הנכס" שאינם
17 מושכרים בשכירות מוגנת.

18
19 לפיצול כאמור ייתכנו שני מובנים או היבטים שונים: היבט פיזי והיבט קנייני/כלכלי. כפי שאנמק
20 בהמשך, לדעתי יש בסיס בלשון החוק לעריכת פיצול פיזי אך אין מקום לערוך כל פיצול אחר.

21
22 66. שני הצדדים הפנו לדברי ההסבר אשר ליוו את הצעת החוק להוספת הסיפא לסעיף (2)31 בשנת 1979
23 (ה"ח 1332, תשל"ח, עמוד 131):

24
25 "(2) על פי הגדרת 'עסקה', חייב עוסק במס על מכירת נכס המשמש לעוסק בעסקיו גם
26 כשמכירת נכסים מסוג זה אינה מעיסוקו. נראה כי אין זה מוצדק לחייב מי ש'עסקו'
27 השכרת נכסים בדמי מפתח, לשלם מס כאשר הוא מוכר את הבנין, בזמן שעל מכירת
28 מקרקעין בידי מי שאין עיסוקו במכירתם אין חל מס. משום כך מוצע לפטור עסקה כזאת
29 ממש."

30
31 אינני מוצא בדברים אלה כל סיוע לפתרון הסוגיה המונחת לפני (ואף יש מקום לתמוה אם מה שנאמר
32 בהסבר לגבי "מי שאין עיסוקו במכירתם" של מקרקעין אכן מדויק).

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

67. אמת נכון הדבר כי זכויות בנייה (הן זכויות לשימושים נוספים והן אחוזי בנייה נוספים) הוכרו בפסיקת בתי המשפט בתחום המיסוי כ"זכויות במקרקעין" (ראו ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח במקרקעין רחובות ואח' (פורסם ביום 6.12.2006) והאסמכתאות הרבות המובאות שם). כתוצאה מכך כאשר מתקשרים צדדים בעסקה הכרוכה בהענקת זכויות בנייה נוספות, לפנינו עסקה ב"זכויות במקרקעין". יתרה מזאת, היכן שהדין או הנוהג מאפשרים העברת אחוזי בנייה במנותק מנכס המקרקעין המקורי אשר לגביו הם ניתנו ("ניוד") גם זאת עשויה להיחשב עסקה ב"זכויות במקרקעין". יש לדייק ולציין כי לכל הדעות זכויות בנייה (שימוש מותר או אחוזי בנייה) אינן כשלעצמן נמנות עם הזכויות במקרקעין המוסדרות בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969. אולם זכויות בנייה מהוות תכונה של המקרקעין, היונקת את נפקותה מהוראות חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965, ובשל הערך הכלכלי הפוטנציאלי של מאפיין זה מצאה הפסיקה לנכון להכיר בזכויות הבנייה כ"זכויות במקרקעין" לעניין מיסוי, תחום שבו כידוע למהות הכלכלית ניתן משקל רב.

בהתאם לכך נפסק בעניין ר.א.ר.ד הנ"ל:

"... ניתן לראות בזכויות הבנייה חלק מאגד הזכויות המרכיבות את זכות הבעלות המובנות בה כחלק אינטגרלי ממנה..."

"... ניתן בהחלט לאמץ את עמדתה של וועדת הערר אשר סברה כי ה'קרקע' לצורך חוק המס היא במידה רבה זכויות הבנייה הניתנות לה על פי התוכנית הרלבנטית. אכן, קיומן או היעדרן של זכויות בנייה וכן היקפן של זכויות אלה בקרקע נתונה הינם ממאפייניה המרכזיים של הקרקע. על פיהם נקבעות אפשרויות השימוש בה ועל פיהם נקבע שוויה. מנקודת ראות זו מהוות זכויות הבנייה חלק בלתי נפרד ממהותה של ה'קרקע' במובן הכלכלי של מונח זה והמונח "זכות במקרקעין" כולל, אפוא, גם את זכויות הבנייה הנתפשות לצורכי מס כחלק מאגד הזכויות המרכיבות את הבעלות או את החכירה..."

"... זכויות הבנייה הן ממאפייניה המרכזיים והבולטים ביותר של הקרקע. על פיהן נקבעת במידה מכרעת מהותה של הקרקע; נקבעים השימושים האפשריים בה ואף שוויה של הקרקע נגזר מהן. לפיכך, ובהינתן התכלית שביסוד חוק מיסוי מקרקעין החותרת למיסוי עסקאות במקרקעין על פי מהותן הכלכלית, יש לפרש את המונח 'זכות במקרקעין' לצורך חוק המס הנ"ל באופן המחיל עצמו גם על זכויות בנייה."

יוער כי לפי הניתוח שנערך על ידי כבוד השופטת חיות בעניין ר.א.ר.ד לא זאת בלבד שזכויות בנייה עשויות להיחשב ל"זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין, הן עשויות להיחשב כ"מקרקעין" ממש, דהיינו כחלק בלתי נפרד מן הקרקע ומן הבנוי עליה, דהיינו כדבר הטבוע בנכס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1
2 68. נחזור להוראות סעיף 31(2) לחוק: העסקה הפטורה היא "מכירתם של מקרקעין". איזה מקרקעין?
3 מקרקעין המושכרים בשכירות מוגנת. לאותם מקרקעין נמכרים יש "מאפיינים" שונים ובין היתר:
4 הבעלות המשפטית בהם, שהיא מושא עסקת המכר; התכונות והממדים הפיזיים של הנכס; וגם
5 מעמדם לפי דיני התכנון והבנייה, דהיינו זכויות הבנייה הקשורות אליהם. אמנם מוסד הדיירות
6 המוגנת איננו נוגע לכל אותם היבטים של המקרקעין והוא מצטמצם למספר זכויות מיוחדות בקשר
7 לתנאי השכירות בנכס הנדון. אולם כאשר הנכס בשלמותו נמכר לזולת דומה כי במובן הטבעי של
8 לשון סעיף 31(2), נמכרים "מקרקעים המושכרים כאמור".
9

10 69. לחידוד הדברים ניטול דוגמה פשוטה יותר מהמקרה הנדון כאן:

11
12 הניחו כי מבנה מסויים מושכר בשלמותו בדיירות מוגנת ומותר השימוש בו למלאכה בלבד. כעבור זמן
13 שונה הייעוד והותר השימוש למגורים, דבר שמעלה את שווי הנכס. המבנה נמכר מבלי שחל בו כל
14 שינוי פיזי ובעודו מושכר בשכירות מוגנת. דומה כי במקרה זה קשה לומר כי הסיפא של סעיף 31(2)
15 איננה מתקיימת לגבי המכירה כולה וכי יש לערוך פיצול כלכלי כדי לחלץ מתחולת הפטור השווי
16 הכספי (המוערך) של השימוש המותר למגורים.
17

18 70. דומה כי קו הטיעון העקרוני של המשיב בנוי באופן הבא:

19
20 (א) המחוקק מצא לנכון להעניק הקלות שונות בחוקי המס (בפקודת מס הכנסה, בחוק מיסוי
21 מקרקעין וגם בחוק מס ערך מוסף) לבעליו של נכס הכפוף למשטר של דיירות מוגנת וזאת מתוך הכרה
22 בכך שערכו הכלכלי של הנכס עלול להיפגע בשל כפיפות זו ולכן מן הראוי להיטיב עם הבעלים בכל
23 הקשור לנטל המסים החל עליו.

24
25 (ב) אולם כאשר מתרחש אירוע מס בקשר לנכס כאמור ומתממש ערך כלכלי שלא הושפע מלכתחילה
26 על ידי כפיפות הנכס למשטר הדיירות המוגנת, אין הצדקה להחלת ההקלות האמורות. במקרה כגון
27 זה, הערך הכלכלי הממומש נצמח בידי הבעלים על אף תחולת חוק הגנת הדייר על הנכס (על כולו או
28 על מקצתו).

29
30 על כן, במקרה הנוכחי כאשר קיימות בקשר לבנין זכויות בנייה בלתי מנוצלות, טוען המשיב כי חלק
31 מהותי מתמורת מכירת הבנין נובע מהערך הכלכלי הגלום באותן זכויות. ערך זה לא הושפע, לכאן או
32 לכאן, מהשכרת הדיירות בבנין בשכירות מוגנת וכתוצאה מכך הרציונל העומד מאחורי מתן ההקלה
33 בסעיף 31(2) לחוק איננו מתקיים לגבי הרווח ממימוש (מכירת) זכויות הבנייה.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

71. ייאמר כי לשון הסעיף איננה תומכת בגישת המשיב. העובדה שלנכס מקרקעין נלווית תכונה נוספת – אחוזי בנייה – איננה סותרת או שוללת את היותו מושכר בשכירות מוגנת. ייתכנו תכונות אחרות העשויות להשפיע לחיוב על ערכם הכלכלי של המקרקעין, למשל מיקום מבוקש או ייחודיות (חיובית) בעיצוב ובאדריכלות הבניין. האם אנו מצווים על פי הוראות סעיף 31(2) לנטרל את הערך הכלכלי המשוער של תכונות ויתרונות אלה ולא להחיל עליהם את הפטור ממס?

72. כפי שמדגיש ב"כ המערער, בהקשר זה ניכר ההבדל בין ההוראות הבלתי מסוייגות של סעיף 31(2) לחוק לבין הוראות סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין.

סעיף 49 האמור נמצא בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין שעניינו "פטור לדירת מגורים מזכה". על פי כותרתו, סעיף 49 עוסק במקרה "כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בנייה". באותו סעיף נקבע:

"(1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבנייה נוספת), יהא המוכר זכאי, ... לפטור ... בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבנייה הנוספת כאמור ...".

עולה מכך כי אלמלא הוראותיו המפורשות של סעיף 49, כל השבח המופק ממכירת דירת מגורים מזכה היה פטור ממס, גם כאשר חלק ממשי מאותו שבח נובע מהאפשרות לבנות (בעתיד) שטח גדול יותר, ולא מערך הנכס במצבו הקיים (בהווה). ומכאן, כמובן, מתבקש הטיעון כי אם המחוקק חפץ לסייג את הפטור ממס ערך מוסף על פי סעיף 31(2) לחוק באופן דומה, כך שלא יחול על הערך המוסף הנובע מהאפשרות לתוספת בנייה, היה עליו לעשות כן בתיקון חקיקה מפורש (והשוו גם הוראות סעיף 49לג1 לחוק מיסוי מקרקעין).

נוסיף כי ברקע להוספת סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין עמדה פסיקה של בית המשפט העליון אשר קבעה – בהיעדר הוראה מפורשת באותה עת – כי "אין כל יסוד לפצל את התמורה שנתקבלה ... כאילו נתקבלה מקצתה בעד דירת יחיד ומקצתה בעד זכויות בניה בלתי מנוצלות" (ע"א 104/74 מנהל מס שבח מקרקעין נ' פלדמן, פורסם ביום 24.6.1974).

73. המשיב מביא כתימוכין לעמדתו את האמור בהחלטת מיסוי מס' 12/11 מטעם רשות המסים בנושא "החבות במע"מ בשל מכירת זכויות בנייה הצמודות לדירות מגורים המושכרות בשכירות מוגנת בהתאם לחוק הגנת הדייר".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1
2 החלטת מיסוי זו מתארת מצב בו דירות מושכרות בשכירות מוגנת ובכוונת בעלת הדירות "למכור את
3 הדירות, לרבות זכויות בנייה הצמודות אליהן". עמדת רשות המסים, כפי שבאה לידי ביטוי בסעיף 2
4 להחלטת המיסוי, היא כי "העיסקה של מכירת זכויות הבנייה חייבת במע"מ בשיעור מלא [חרף
5 הוראות סעיף 31(2)] הואיל וחוק הגנת הדייר אינו חל על זכויות בנייה אלא רק על הנכס המושכר
6 בפועל." נימוק זה דומה לטיעון המועלה על ידי המשיב בערעור דנן. כידוע, על פי ההלכה הפסוקה
7 הוראות ביצוע של רשות המסים אינן מחייבות את בית המשפט.

8
9 כמוסבר, ייתכן שבמובן מסויים האמירה כי "חוק הגנת הדייר אינו חל על זכויות בנייה" הינה נכונה
10 אולם לדעתי אין בכך כדי להוביל למסקנה כי המשיב רשאי לשלול באופן חלקי את הפטור הניתן לפי
11 סעיף 31(2) כאשר הנכס הנמכר גם נהנה מזכויות בנייה וגם מושכר בדיירות מוגנת. הוראת הביצוע
12 איננה מספקת כל הנמקה לעמדה הננקטת בה.

13
14 פרופ' נמדר בספרו הנ"ל (פסקה 1509, הערת שוליים 122) חולק על האמור בהוראת הביצוע:

15
16 "ואולם, ראה החלטת מיסוי 12/2011.. הקובעת כי הפטור יהיה מוגבל רק לדירה אך לא
17 יחול על זכויות הבנייה הצמודות לה. לדעתנו, אין כל הצדקה משפטית לאבחנה זו."

18
19 74. כמפורט לעיל, עמדת המשיב מושתתת ביסודו של דבר על נימוק כלכלי הגורס כי אין הצדקה להעניק
20 פטור ממס לערך מוסף הנובע מקיומן של זכויות בנייה כאשר השכירות המוגנת איננה נוגעת לאותן
21 זכויות בנייה.

22
23 אולם במבט נוסף, לפחות בנסיבות המקרה הנוכחי, נראה כי אין זה נכון לומר כי יש נתק כלכלי בין
24 זכויות הבנייה מחד והשכירות המוגנת מאידך.

25
26 במה הדברים אמורים?

27
28 75. הצדדים אינם חלוקים על כך שזכויות הבנייה אשר בעטיין המשיב שלל הענקת פטור מלא לפי סעיף
29 31(2) לחוק נוספו למקרקעין הנדונים לאחר תחולתה של הדיירות המוגנת במקום.

30
31 הצדדים אף הסכימו כי זכויות הבנייה הנדונות נוצרו או נוספו בשנת 1996 והצדדים התמקדו בזכויות
32 אלו (עדותו של מר קרת, בעמוד 18, שורה 13 עד שורה 17; סיכומי המשיב, סעיף 4).

33
34 דא עקא, שני הצדדים גם יחד לא מצאו לנכון לזהות או לתאר באופן מדוייק את זכויות הבנייה
35 המדוברות, למרות חשיבותן לכאורה למחלוקת הקיימת בין הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

76. נראה כי ניתן לדלות מידע חשוב על אודות זכויות הבנייה למיניהן מן האמור בנספח 10 לתצהיר המשיב. שם מופיע "טופס מידע לפי סעיף 119א [ל] חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965" ובו פירוט כל תכניות בניין העיר שחלות על הבניין אשר היו בתוקף נכון ליום 3.6.2012. ברשימה מופיעות תכניות אשר פורסמו במועדים שונים, החל משנת 1969 וכלה בשנת 2011. נמצא כי בשנת 1996 הופקדו ארבע תכניות בנושאים הבאים: "הקטנת מגרש מינימלי"; "תוספת 2 יח"ד על כל יח"ד להריסה"; "תוספת אחוזי בנייה להרחבות דיור" (הרלבנטית לכאורה רק לבתים צמודי קרקע) ו-"מעליות לבניין קיים".

יוער כי תכניות הקשורות לבנייה על גג הבניין הופקדו דווקא בשנת 1984 ("בניה על גגות"), בשנת 1999 ("הכללת ההקלות לחישוב אחוזי הבנייה בפועל"), בשנת 2005 ("הגדלת חדרי יציאה לגג") ובשנת 2006 ("שינוי לתכנית הגדלת חדרים על הגג") אך לא בשנת 1996. מתוך כל אלו, התוכנית משנת 1999 נראית הרלבנטית והחשובה ביותר לענייננו.

77. הזכרנו לעיל כי זכויות הבנייה איפשרו בעיקר בניית שתי יחידות דיור חדשות תחת כל יחידת דיור קיימת אם הבניין הקיים ייהרס, או לחלופין בנייה נוספת על הגג אם הבניין ימשיך לעמוד על מכונו (מר קרת בעדותו הזכיר את שני סוגי הזכויות: עמוד 21, שורה 2 עד שורה 5; עמוד 21, שורה 29 עד עמוד 22, שורה 2).

78. נשאלת השאלה האם וכיצד הדיירות המוגנת עשויה הייתה להשפיע על אפשרויות המימוש של זכויות בנייה אלו והאם באמת היה קיים נתק בין שני המישורים כפי שטוען המשיב?

באשר לאפשרות ההריסה: כידוע, לפי סעיף 131(10) לחוק הגנת הדייר, מתקיימת עילת פינוי דייר מוגן אם "בעל הבית רוצה להרוס את המושכר או את הבנין שבו נמצא המושכר כדי להקים במקומו בנין אחר, או לשנות את המושכר שינוי ניכר או לתקנו תיקון יסודי, וקיבל את רשיון הבניה הדרוש לכך, והודיע לדייר בכתב על נכונותו להעמיד לרשותו סידור חלוף"; דהיינו, מעבר לכך כי לשם הוכחת עילת הפינוי האמורה בעל הנכס חייב להראות כוונה להרוס את הבניין ואף להראות שקיבל רשיון בנייה לשם כך (רע"א 2737/11 גרוס נ' אוסט, פורסם ביום 19.2.2013), אף נדרש בעל הנכס להעמיד לרשות הדייר המוגן "סידור חלוף".

דרישה אחרונה זו בעניין העמדת סידור חלוף ודאי תשפיע על שיקולי כדאיות ההריסה והבנייה הנשקלים על ידי בעל הנכס וברי כי קיומה של הדיירות המוגנת בנכס מהווה מכשול בדרך לפינוי הבניין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

- 1 יש להזכיר כי לפי עדותו של מר קרת, למערערת היה עניין של ממש באפשרות ההריסה והיתר הבנייה
2 שהתבקש על ידיה התייחס לאפשרות זו. דומה כי זו הייתה הכוונה העיקרית של המערערת ושל בית
3 הגמר. בסופו של דבר תכנית זו סוכלה בשל הדרישה לשימור הבניין.
4
5 79. לעומת זאת לגבי תכניות בניין העיר שעניינן בנייה על גג הבניין לכאורה קיומה של הדיירות המוגנת
6 בחמש מתוך שש הדיירות הקיימות לא הייתה אמורה להפריע למימוש אפשרות זו (אפשרות שגם היא
7 נשקלה על המערערת). דהיינו, לגבי **סוג זה** של זכויות בנייה עמדת המשיב חזקה יותר כי לכאורה אין
8 "היזון חוזר" בין מישור הדיירות המוגנת לבין מישור זכויות הבנייה. עם זאת, יש לציין כי על פי
9 התוכנית משנת 1999 (רג/מק/340/ג/11) אשר דנה ב"מתן אפשרות לבניית חדרים על הגג או לחילופין
10 דירות נוספות על הגג", נקבע כי "היתר בנייה יהיה מותנה בהסכמת בעלי הזכויות בנכס" (סעיף 9(ח)
11 (1) לתוכנית האמורה) ואין זה ברור אם דיירים מוגנים באים בכלל זה.
12
13 80. כמו כן, אף אם בעל נכס פלוני מחליט לפנותו מדיירים מוגנים בהסכמתם עוד לפני שייצא לדרך
14 לניצול זכויות בנייה, הרי הדבר יהיה כרוך בדרך כלל במחיר כלכלי שישולם לצורך השגת הסכמת
15 הדיירים, שיש בידם כוח מיקוח במצב כגון זה. אזי גם במובן זה עשויה להתקיים זיקה בין הדיירות
16 המוגנת לבין זכויות הבנייה, לפחות במישור הכלכלי אם לא במישור המשפטי.
17
18 81. שנינו כי הטבות המיסוי השונות הניתנות לבעלי נכסים המושכרות בשכירות מוגנת מבוססות, ככל
19 הנראה, על הבנת המחוקק כי הדיירות המוגנת מהווה נטל או חסם כלכלי ולפיכך מן הראוי להקל על
20 בעלי הנכס במישור הפיסקאלי. **תכלית חקיקה זו עשויה להתגשם גם כאשר הנכס נהנה - באופן**
21 **תיאורטי - מזכויות בנייה בלתי מנוצלות אך הדיירות המוגנת מפריעה, במישור המשפטי, הכספי או**
22 **המעשי, לניצול הזכויות ולמימוש הפוטנציאל הכלכלי המלא של הנכס.** אמנם לדייר המוגן אין זכות
23 או זיקה (claim) כלפי זכויות הבנייה עצמן, כפי שמדגיש המשיב, אולם עצם קיום הדיירות המוגנת
24 עלולה לפגום באפשרויות ניצול הזכויות **ומסיבה זו** קיימת הצדקה להחלת הפטור על פי סעיף סעיף
25 31(2) לפי תכליתו. לדעתי זהו המצב במקרה דנן.
26
27 ניתן למצוא חיזוק למסקנה זו דווקא במסמך הקווים המנחים שפורסמו על ידי אגף שומת
28 המקרקעין, כפי שהובא על ידי המשיב. שם מוסבר כי שוויו הכולל של נכס התפוס על ידי דייר מוגן
29 מושפע לשלילה על ידי "מרכיב ההפרעה בין השותפים" הנובע, בין היתר, מ"דחייה באפשרות
30 המימוש של זכויות בניה עודפות או פוטנציאל ככל שקיים לשינוי ייעוד בטווח הזמן הצפוי של
31 החזקת הדייר" (סעיף 3(ג)), ובהמשך: "בנכסים שבהם יש זכויות בנייה נוספות או פוטנציאל לשינוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 **יעוד ו/או השבחה, יתווסף למרכיב המושע** [אשר מהווה השפעה שלילית על שווי הנכס – ה.ק.] **גורם**
2 **הפרעה נוסף 'עלות הדחייה'** (סעיף 6 לדברי ההסבר).

3
4 והנה הדוגמה המובאת בקווים המנחים הנ"ל לתופעה זו מתייחסת למצב בו "**קיימות גם זכויות**
5 **בנייה בגג**", דהיינו נבחרה דווקא דוגמה שאין בה זיקה ישירה בין קיום הדיירות המוגנת לבין
6 אפשרות מימוש זכויות הבנייה אלא השפעה שלילית עקיפה וכללית, המפריעה לבעל הנכס להפיק את
7 מירב התועלת הכלכלית ממנו.

8
9 82. לסיכום: לטעמי אין בסיס של ממש בלשון סעיף 31(2) לשלילת הפטור בשל קיומן של זכויות בנייה.
10 אך גם על פי **הפרשנות הכלכלית** של ההוראה, אין בסיס לשלילה כאמור לפחות באותם מקרים בהם
11 ניצולן של זכויות הבנייה עלול להיות מסוכל (הלכה למעשה) בשל קיום הדיירות המוגנת בנכס. ושוב
12 יוטעם כי טענת המשיב, לפיה לדייר המוגן אין כל חלק בזכויות הבנייה מכוח השכירות המוגנת היא
13 אמנם נכונה אולם לדעתי אין היא מעלה או מורידה בפתרון הסוגיה המונחת לפני (מהם "המקרקעין
14 המושכרים כאמור"?).

15
16 ניתן להשאיר בצריך עיון מקרה היפותטי בו **אין כל קשר שהוא** בין אפשרות הניצול של זכויות בנייה
17 לבין קיומה של דיירות מוגנת באותו נכס.

18
19 83. יש להוסיף ולהזכיר כי הבניין כולו נרכש בינואר 2007 בסכום של כ-1.36 מיליון ש"ח ונמכר באוגוסט
20 2009 תמורת 4.35 מיליון ש"ח. כל זכויות הבנייה הנדונות (הן בקשר לבנייה על גג הבניין והן בקשר
21 להכפלת מספר היחידות במקרה של הריסה) היו קיימות לפני **מועד הרכישה**. דהיינו לא ניתן לייחס
22 את "הערך המוסף" שנוצר בין מועד הרכישה לבין מועד המכירה להוספת זכויות הבנייה.

23
24 84. יתרה מזאת, המשיב כלל לא ניסה להעריך את שווי של זכויות הבנייה אשר לדעתו מצדיקות שלילה
25 חלקית של הפטור על פי סעיף 31(2) לחוק. היה מקום לצפות כי אם לדעת המשיב יש לערוך פיצול
26 כלכלי, המפריד בין שווי הדירות הקיימות (המושכרות בדיירות מוגנת) לבין שווי זכויות הבנייה, אזי
27 היה אומד המשיב את שווי זכויות הבנייה (או את שווי הדירות). אך לא כך עשה המשיב בעריכת
28 השומה.

29
30 85. אמנם על פי הרשום בנספח 14 לתצהיר מטעם המשיב נערך על ידי המשיב "**חישוב שווי זכויות**
31 **בנייה**". אולם עיון בחישוב זה מגלה כי הוא נעשה באופן הבא: עלות רכישת כל הדירות (בסכומה
32 הנומינאלי) הוצמדה ל"מדד מחירי הדירות בבעלות" לתקופה בין מועד הרכישה לבין מועד המכירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 העלות המתואמת שחושבה כאמור עמדה על 1,776,441 ש"ח. סכום זה הופחת מתמורת מכירת כל
2 הדירות (4,350,000 ש"ח) וההפרש שהתקבל (2,573,559 ש"ח) כונה "זכויות בנייה".

3
4 מסכום ההפרש האמור חולץ סכום המע"מ לחיוב.

5
6 דהיינו שווי זכויות הבנייה נתפס על ידי המשיב כזהה להפרש בין עלות רכישת הבניין, כאשר עלות זו
7 צמודה למדד מחירי הדירות, לבין הפדיון ממכירת הבניין. אלא, כפי שנאמר, זכויות הבנייה היו
8 קיימות לפני רכישת הבניין על ידי המערערת ולא נוספו בין מועד הרכישה לבין מועד המכירה, כך
9 שלא ברור כיצד ההפרש המחושב מייצג דווקא את שווי זכויות הבנייה.

10
11 86. לאור כל האמור הגעתי למסקנה כי, לפחות לגבי נסיבות המקרה הנדון, אין סיבה לשלול או לצמצם
12 את הפטור המגיע לפי סעיף 31(2) לחוק בשל קיום זכויות הבנייה.

13
14 87. יחד עם זאת, דומה כי יש מקום לערוך פיצול פיזי של הנכס לעניין תחולת סעיף 31(2) היות והבניין
15 הכיל גם דירה אחת שלא הושכרה בדיירות מוגנת וכן מחסן.

16
17 אשר על כן, יערוך המשיב, על פי נתונים שיסופקו לו על ידי המערערת, חישוב יחסי של היקף הפטור
18 לפי סעיף 31(2), כיחס שטח חמש הדירות שהושכרו בדיירות מוגנת לכלל שטח הבניין.

19 20 ו. הסוגיה השלישית – תחולת פטור לפי סעיף 31(4) לחוק

21
22 88. כתוצאה מן האמור בסעיף 86 לעיל, יוצא כי חלק (קטן) ממחיר עסקת המכירה איננו פטור לפי סעיף
23 31(2) לחוק. בחלק זה כלולים הדירה שעליה לא חל חוק הגנת הדייר ("הדירה הנוספת") וכן מחסן.
24 לגבי הדירה הנוספת נשאלת השאלה האם היא תחסה תחת הפטור לפי סעיף 31(4) לחוק בהתאם
25 לטענתה החלופית הנוספת של המערערת.

26
27 89. סעיף 31(4) לחוק קובע פטור ממס לגבי עסקה שהיא:

28 "מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל
29 רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי
30 מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס התשומות";

31
32 לטענת המערערת, מאחר ובעת רכישת הבניין הדירה הנוספת שימשה להשכרה וככל הנראה המשיכה
33 להיות מושכרת במהלך כל תקופת הבעלות של המערערת, והשכרה זו הייתה פטורה ממס ערך מוסף
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1 לפי סעיף 31(1) לחוק, אזי לא ניתן היה לנכות מס תשומות בקשר לרכישת הדירה הנוספת בהתאם
2 להוראות סעיף 41 לחוק ("אין לנכות מס תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס").
3 ומכיוון שלא ניתן היה על פי דין לנכות את מס התשומות בעת הרכישה, מכירת הדירה הנוספת פטורה
4 ממס מכוח סעיף 31(4).

5
6 בתשובה טוען המשיב כי הדירות כולן, והדירה הנוספת ביניהן, לא נרכשו על ידי המערערת לשם
7 השכרה אלא לשם פינויין, השבחת הבניין ומכירתו:

8
9 "...המערערת רכשה מלכתחילה את הבניין במטרה להרוס אותו ולבנות בניין חדש תוך
10 ניצול זכויות הבניה. אכן, עוסק במקרקעין שקונה דירה על מנת להשכיר אותה נכלל בסעיף
11 31(4). אולם בענייננו, לא זו היתה מטרת המערערת. המערערת טוענת שהשכירה את
12 הדירה רק עד שקיבלה היתר בנייה – ולתקופה זמנית. מאחר והמטרה לא היתה רכישת
13 דירה לצורך השכרתה הרי שהסעיף לא חל." (סעיף 84 לסיכומי המשיב)

14
15 לדברי המשיב גישה זו היא חלק ממדיניות כללית יותר:

16
17 "יצוין כי במישור העקרוני, במקרים כגון דא בהם המטרה אינה השכרה ומדובר בהשכרה
18 זמנית – מע"מ מאשר לעוסקים לנכות מס תשומות על רכישת הדירה אפילו שהיא
19 משמשת להשכרה זמנית משום שהמטרה האמיתית הי קניה לצורך ביצוע עסקת מכירה –
20 שהיא עסקה חייבת במס.."

21
22 (יוער כי המשיב לא העלה טענה לגבי תחולתו של סעיף 31(4) כאשר לא הוכח שיושמה תקנה 66
23 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 בעת רכישת הנכס).

24
25 90. בנסיבות העניין, ומבלי למצות את הדיון באשר למשמעות הביטוי "לשימוש בעסקה" המופיע בסעיף
26 41 לחוק והאם הוא מקיף גם שימוש המוגדר כחולף וזמני, אני מוכן לקבל את טענת המשיב כי אילו
27 היה נדרש לשאלת ניכוי מס תשומות בשלב רכישת הבניין, הוא היה בוחן את השימוש ארוך הטווח -
28 המתוכנן, קרי הריסה, בנייה ומכירה, ולא את השימוש הזמני, קרי השכרה למגורים. בחינה כזאת
29 הייתה מובילה להתרת ניכוי מס התשומות מפני שתשומות הרכישה ישמשו לעשיית עסקה חייבת
30 במס בעתיד - וחזקה על המשיב כי הוא פועל ויפעל בעקביות בעניין זה במקרים אחרים.

31
32 לדעתי תוצאה זו מתיישבת יותר עם מה שנפסק לעיל לגבי האופי העסקי של המיזם בכללותו ועם
33 העובדה כי המערערת ראתה בקיום השכירויות בנכס מטרד זמני, יותר מאשר הזדמנות עסקית;
34 לעמדה אפשרית אחרת ראו נמדר, (שם, בפסקה 1707):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגז חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1
2 "יתר על כן, אם מתברר כי העוסק משתמש בתשומות כבר עתה בעסקה הפטורה מהמס
3 אין להתיר לו את ניכוי המס בטענה כי הוא מתכוון להשתמש בהן גם בעתיד בעסקה
4 חייבת. במקרה כזה אין לתת תוקף לכוונות שבלב בעוד שבפועל העוסק נוהג באופן שונה
5 ומשתמש בתשומות בעסקה שאינה חייבת."

6
7 אולם כאמור, במקרה דנן מוכן אני לקבל את המצג המוצג על ידי המשיב כי התרת ניכוי מס תשומות
8 בנסיבות אלו משקפת מדיניות כללית של רשות המיסים – מדיניות מקלה אשר במקרה זה יש לה
9 השלכה מחמירה.

10
11 91. כתוצאה מכך, אין להחיל את הפטור על פי סעיף 31(4) לגבי חלק הבניין הכולל את הדירה הנוספת.
12 הוא הדין גם לגבי חלק הבניין שהוא מחסן, שהשכרתו כלל איננה פטורה מס על פי סעיף 31 לחוק.

15 ז. סיכום

16 92. אשר על כן, אני דוחה את הערעור בסוגיית קיומה של "עסקה", אך מקבל את הערעור בנוגע לתחולת
17 הפטור לפי סעיף 31(2) לחוק לגבי חלק הבניין שהכיל את חמש הדירות אשר הושכרו בדיירות מוגנת,
18 הכל כמוסבר לעיל. על המשיב לפעול בהתאם לאמור בסעיף 87 על מנת לחשב את היקף הפטור
19 שיינתן.

20
21 93. לנוכח התוצאות, החלטתי שאין מקום לתת צו להוצאות.

22
23 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

24
25 ניתן היום, ט"ו בחשון תשע"ז, 16 בנובמבר 2016, בהעדר הצדדים.

26

הרי קירש, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 נובמבר 2016

ע"מ 14-01-15676 קרגד חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן

1

2