



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

לפני כבוד השופט אבי גורמן

מערערת מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין ואריאל אפשטיין

נגד

משיב מנהל מס ערך מוסף נתניה

ע"י ב"כ עוה"ד ניר וילנר
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

1 לפניי ערעור שהגישה חברת מגדלי דוד משה בירושלים יזום ופתוח בע"מ (להלן: "המערערת") בהתאם
2 להוראות סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), כנגד החלטת
3 מנהל מס ערך מוסף נתניה (להלן: "המשיב") לחייבה במס עסקאות לתקופה שבין 01/2016 – 12/2021
4 (להלן: "התקופה הרלוונטית") בסך של 13,097,991 ₪.
5 המחלוקת בין הצדדים נעוצה בעיקרה בשאלה האם המערערת, אשר בנתה בנין ומכרה את הזכויות בו,
6 עמדה בתנאי הוראת הפטור הקבועה בסעיף 31(א) לחוק מע"מ, שעניינה פטור ממס עסקאות בשל
7 מכירת דירות המהוות חלק מבנין שאושר כ-"בנין להשכרה" לפי חוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-
8 1959 (להלן: "חוק העידוד").

9

10 עיקרי העובדות

11 1. במסגרת עסקיה רכשה המערערת בשנת 1995 קרקע ברחוב שושנה דמארי 9 בכפר יונה, הידועה
12 כגוש 8118 חלקה 110 (להלן: "המקרקעין").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

- 1 כעבור שנים מרכישת המקרקעין, בחודש דצמבר 2016, התקבל היתר בניה להקמת ארבעה בנייני
- 2 מגורים. בין בניינים אלה מצוי בנין אשר כונה "בנין D" (הניצב במוקד הערעור דנן), בו עתידות
- 3 להיבנות 58 דירות.
- 4 בניית הבניינים החלה בחודש ינואר 2017, והסתיימה בסוף שנת 2018.
- 5 בעת רכישת המקרקעין ובמהלך הבניה ניכתה המערערת מס תשומות בגין רכישת המקרקעין והקמת
- 6 כלל הבניינים, ובכלל זה בנין D. מס התשומות שנוכה בגין בנין D עמד על סך 7,157,245 ₪.
- 7 ביום 23.10.18 פנתה המערערת אל הרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה במשרד הכלכלה
- 8 והתעשייה (להלן: "הרשות להשקעות"), בבקשה לאשר תכנית על-פי חוק העידוד, להקמת בנין
- 9 להשכרה למגורים - בנין D – אשר יוכר כ-"נכס מאושר" כאמור בפרק שביעי 1 לחוק העידוד.
- 10 ביום 4.4.19 קיבלה המערערת אישור להקמת "בנין חדש להשכרה", כאשר הנכס המאושר הוא בנין
- 11 D.
- 12 בהתאם ל-"כתב האישור" (צורף כנספח 1 לערעור) נקבע כי בנין D יכלול 58 דירות, אשר יושכרו
- 13 כולן למגורים – פרקי זמן שצוינו בכתב האישור ובהתאם לחוק העידוד. כתב האישור כלל בין השאר
- 14 הוראות אודות היקף שטח בנין D – 7,060 מ"ר, היקף ההשקעה שתיערך – 41,000,000 ₪, ופרטים
- 15 נוספים והוראות שונות – כמפורט בכתב האישור.
- 16 במהלך חודש יולי 2019 החלה המערערת לחתום על חוזי שכירות אל מול צדדי ג' – הדיירים.
- 17 במקביל, ביום 4.7.19 פנתה המערערת אל הרשות להשקעות, בבקשה להסבת כתב האישור לחברת
- 18 "דירה להשכיר" – החברה הממשלתית לדירור והשכרה בע"מ (להלן: "דירה להשכיר"), וזאת בהתאם
- 19 להוראות סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד. במסגרת בקשה זו הבהירה המערערת כי בכוונתה למכור
- 20 כמקשה אחת את כל בנין D לחברת דירה להשכיר, וכי דירה להשכיר תיכנס בנעלי המערערת ותשכיר
- 21 את הדירות לזכאים, וזאת בהתאם להוראות סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד – המאפשר בתנאים שנקבעו
- 22 בו ביצוע עסקת מכירה שכזו.
- 23 ביום 5.1.20 חתמה המערערת על הסכם למכירת בנין D לחברת דירה להשכיר, בתמורה ל-
- 24 90,145,000 ₪ (להלן ובהתאמה: "הסכם המכר", "העסקה" ו-"התמורה").
- 25 בסעיף 5.1 להסכם המכר נכתב, ביחס לתמורה (בסך 90,145,000 ₪) כי - "סכום זה כולל מע"מ",
- 26 ושוב נזכר עניין המע"מ בעסקה באופן ברור בסעיף 10.7 להסכם המכר.
- 27 תחולת הסכם המכר הותנתה ב-"תנאי מתלה", אשר הוגדר בסעיף 1.6.14 להסכם המכר באופן הבא:
- 28 "קבלת אישור מרכז ההשקעות על קבלת הטבות המס למוכר בהתאם לסעיף 53ב(ג)(1) לחוק, ...".
- 29 בחודש ינואר 2020 דיווחה המערערת על התקבול הראשון שקיבלה (בסך 6,310,150 ₪) במסגרת
- 30 העסקה, כעסקה הפטורה ממע"מ – וזאת מכוח הוראות הפטור הקבוע בסעיף 31א(א) לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

- 1 10. כמו כן ובמקביל, ביום 31.1.20 הוציאה המערערת שתי חשבוניות מס עצמיות, בגובה מס התשומות
- 2 אותו ניכתה במרוצת השנים בגין בנין D - בסך של 7,157,245 ₪ (קרן מס התשומות ללא תוספת
- 3 הפרשי הצמדה וריבית). סכום זה הושב לידי המשיב.
- 4 11. ביום 25.5.20 קיבלה המערערת את אישור רשות ההשקעות להסב את כתב האישור מיום 4.4.19
- 5 לחברת דירה להשכיר, ואושרה העברת יתרת הזכויות והחובות של המערערת אל חברת דירה
- 6 להשכיר.
- 7 12. בחודש יוני 2020 שילמה חברת דירה להשכיר למערערת את יתרת התמורה שנקבעה בהסכם המכר,
- 8 בסך של 83,384,850 ₪. המערערת דיווחה גם על מכירה זו, כעסקה פטורה ממע"מ.
- 9 13. המחלוקת בין הצדדים בערעור זה, סובבת את השאלה האם העסקה למכירת בנין D מהמערערת
- 10 לחב' דירה להשכיר ואשר התגבשה בהסכם המכר, חייבת בתשלום מע"מ או שמא היא פטורה מכוח
- 11 הוראות סעיף 31(א) לחוק.
- 12 14. המשיב הוציא למערערת שומת עסקאות – בה חויבה התמורה במע"מ בסך של 13,097,991 ₪,
- 13 במסגרתה קבע כי המערערת לא עמדה בתנאי סעיף 31(א) לחוק מע"מ, שכן לטענתו – הדירות
- 14 בבנין D לא הושכרו לתקופה של 5 שנים לפחות - כנדרש בהוראות הסעיף.
- 15 המערערת לא השלימה עם החלטת המשיב, והגישה השגה כנגדה. טענה עיקרית בהשגה היא כי
- 16 לאור האישור שקיבלה המערערת מרשות ההשקעות להסבת כתב האישור בהתאם להוראות סעיף
- 17 53(ג) לחוק העידוד, יש לראות בה כמי שעמדה בדרישות הוראות הפטור שבסעיף 31(א) לחוק
- 18 מע"מ.
- 19 המשיב דחה את ההשגה, וכנגד החלטה זו הוגש הערעור לבית המשפט.
- 20 15. מטעם המערערת העיד מר אחי טימור, אשר שימש כסמנכ"ל המערערת בתקופה הרלוונטית.
- 21 מטעם המשיב העידה גב' עדי אחראי הוך, אשר שימשה במועד מתן החלטה כמנהלת תחום ביקורת
- 22 חשבונות אצל המשיב.

רקע נורמטיבי ועיקר המחלוקת שבין הצדדים:

- 25 16. כדי להבין את המחלוקת שבין הצדדים, יש לתת את הדעת אל שתי הוראות חוק: סעיף 53(ג) לחוק
- 26 העידוד, ובעיקר – סעיף 31(א) לחוק מע"מ – אשר פירושו, בנוסחו בעת ביצוע העסקה, הוא הניצב
- 27 במוקד המחלוקת שבין הצדדים.
- 28 17. שני סעיפי החוק הללו - סעיף 53(ג) לחוק העידוד וסעיף 31(א) לחוק מע"מ (בנוסחו הרלוונטי
- 29 לנו) – נחקקו באותו חוק: חוק מס הכנסה (תיקוני חקיקה והוראות שונות), התשנ"ב-1992 (להלן,
- 30 למען הפשטות: "חוק תיקוני חקיקה - 1992"), והם נכללו בהצעת החוק ודברי ההסבר שפורסמו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

- 1 בהצעות חוק 2079, מיום ט"ו באלול התשנ"א (25 באוגוסט 1991), בעמ' 398, שכותרתה: הצעת
2 חוק מס הכנסה (עידוד בניה והשכרת דירות) (תיקוני חקיקה והוראות שונות) (מס' 2), התשנ"א-
3 1991 (להלן: "דברי ההסבר - 1991").
- 4 18. חוק תיקוני חקיקה - 1992, עסק בשורה של עניינים. בכל הנוגע לחוק העידוד, אציין שתי הקלות
5 מרכזיות (ורלוונטיות לנו) שנקבעו במסגרתו:
6 א. סעיף 53ב(א) לחוק העידוד תוקן, כך שמשך השכרת הדירות שנדרשה, קוצרה מ-10 שנים (כפי
7 שהיה עד אז), ל-5 שנים.
8 ב. סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד תוקן, כמפורט בסעיף הבא.
- 9 19. סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד: סעיף זה, אשר נוסף כאמור לעיל במסגרת חוק תיקוני חקיקה - 1992
10 (ואשר הוראותיו נוספו כתיקון מס' 40 לחוק העידוד), קבע לראשונה את האפשרות כי על אף דרישת
11 חוק העידוד כי הדירות יושכרו למשך 5 שנים, הרי שקבלן בונה יהיה זכאי להטבות מסוימות לפי
12 חוק העידוד, גם אם מכר את הבנין להשכרה לרוכש אשר מתחייב להשכיר את הדירות ל-5 שנים
13 ואשר יעמוד בדרישות שנקבעו. כך, בסעיף 5 לחוק תיקוני חקיקה - 1992, נקבע כי יתוקן חוק
14 העידוד ויקבע בסעיף 53ב(ג) לחוק העידוד - כדלקמן:
- 15 (1) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) ו(ב), מי שבנה בנין להשכרה יהיה זכאי להטבות
16 לפי סעיף קטן (א) או (ב), לפי הענין, גם אם מכר את הדירות שיש להשכירן כאמור
17 בסעיף קטן (א) לפני שחלפו 5 שנות השכרה, ובלבד שמכר לפחות 50 דירות, לרוכש
18 אחד שהתחייב להשכיר את הדירות למגורים בהתאם לאמור בסעיף קטן (א) או (ב),
19 המכירה כלולה בתכנית שאישרה המינהלה לפני תום הבניה, ונתקיימו התנאים
20 שקבע הנציב לפי פסקה (2).
- 21 (2) הנציב יתנה את מתן ההטבות כאמור בפסקה (1) במתן ערובות מאת המוכר, הרוכש
22 או כל אדם אחר שיקבע לתשלום המס והפרשי ההצמדה וריבית כאמור בסעיף קטן
23 (ה), ובמתן הודעה מראש על המכירה במועד שיקבע הנציב.
- 24 (3) אדם שרכש בנין להשכרה ממי שבנה אותו, כאמור בפסקה (1), והשכירו בהתאם
25 לתנאים הקבועים בסעיפים קטנים (א) או (ב), יהא זכאי להטבות הקבועות בסעיף
26 53ג.
- 27 ובהמשך שם נקבעה הוספתו של סעיף 53ב(ה)(2) לחוק העידוד - בו נקבע:
28 רכש אדם בנין להשכרה ולא מילא את מלוא התחייבויותיו כאמור בסעיף קטן (ג), ישלם
29 בונה הבנין את המס שהופטר ממנו בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מהמועד שבו צריך
30 היה לשלם את המס אילו לא ניתן הפטור, ועד המועד שבו שולם בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 סעיף 53(ג) לחוק העידוד עבר במרוצת השנים שינויים מסוימים, אולם אלה אינם רלוונטיים לנו,
2 וגרעין הסדר שנקבע (כנ"ל) – נותר על כנו.
3 הסדר זה אפשר כאמור לקבלן בונה למכור את הבנין להשכרה שבנה, לרוכש אשר ייקח על עצמו את
4 המחויבות להשכיר את הדירות, ואז יזכו הן המוכר והן הרוכש להטבות מסוימות לפי חוק העידוד.
5 כן נקבע כי אם הרוכש לא יעמוד בדרישה להשכיר את הדירות כנדרש למשך 5 שנים, "ישלם בונה
6 הבנין את המס שהופטר ממנו".
7 במסגרת דברי ההסבר – 1991, הוסברה המטרה של שינוי החקיקה שהוצע ביחס סעיף 53(ג) לחוק
8 העידוד, אשר נועד כאמור לאפשר לקבלן הבונה לצאת מהתמונה – תוך קבלת חלק מההטבות
9 ובתנאי שייכנס במקומו הרוכש:

10 **ההגבלה הקבועה היום בסעיף 53(א) לגבי מכירת הדירות כבנין להשכרה מונעת את**
11 **האפשרות שבניית הבנין להשכרה והשכרתו יפוצלו כך שהבנין יבנה בידי חברה קבלנית,**
12 **ולאחר מכן יימכר לגוף אחר כגון קופת גמל, קרן נאמנות או חברה רגילה שיעסוק**
13 **בהשכרת הדירות.**

14 **המציאות מראה שפיצול כזה עשוי להביא לכניסת גורמים נוספים לענף הבניה להשכרה**
15 **ולכן מוצע לאפשרו, ובלבד שהמכירה לגוף המשכיר תיעשה לפי תכנית שאושרה מראש**
16 **בידי המינהלה, ושמשפר הדירות הנמכרות כאמור יהיה לפחות 50 דירות.**

17 **בעקבות התיקון, הקבלן שבונה את הבנין להשכרה יהא זכאי לשיעור מס מופחת של 25%**
18 **בעת מכירת הבנין להשכרה.** במקרה שהחברה שרוכשת ממנו את הבנין לא תעמוד בתנאי
19 **ההשכרה הקבועים בחוק, יחוייב בונה הבנין להשלים את הפרש המס בתוספת הפרשי**
20 **הצמדה וריבית.**

21 **במקביל, החברה שרוכשת את הבנין ומשכירה אותו תהא זכאית לכל הטבות המס**
22 **הקבועות בפרק שביעי 1, הן בשלב השכרת הדירות והן בשלב המכירה.**

23 (ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

24 בעניינה של המערערת, אין מחלוקת כי היא קיבלה את האישור הנדרש בהתאם להוראות סעיף
25 53(ג) לחוק העידוד. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לשאלה האם הפטור הקבוע בסעיף 31(א) לחוק
26 מע"מ, כנוסחו במועד ביצוע העסקה חל על המערערת.

27 20. סעיף 31(א) לחוק מע"מ:

28 סעיף 31(א) לחוק מע"מ תוקן במסגרת סעיף 8 לחוק תיקוני חקיקה – 1992, כאשר נוסח זה של
29 הסעיף נותר על כנו במשך שנים ארוכות, והוא שהיה בתוקף במועד ביצוע העסקה ע"י המערערת.
30 נוסח הסעיף שונה במסגרת תיקון מס' 59 לחוק מע"מ, מיום 18.11.2021 (להלן: "תיקון 59").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 עיקר המחלוקת בין הצדדים לערעור זה, נעוצה בהבדל בין נוסח סעיף 31(א1) לחוק – כפי שנקבע
2 במסגרת חוק תיקוני חקיקה – 1992, לבין נוסח סעיף זה לאחר תיקון 59 לחוק מע"מ.
3 אבאר את הדברים:
4 סעיף 31 לחוק מע"מ עוסק בפטורים ממס.
5 במועד ביצוע עסקת המכר, מועד אשר קדם לחקיקתו של תיקון 59 לחוק, קבע סעיף 31(א1) לחוק
6 – כי תהיה פטורה ממס:
7 מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון,
8 התשי"ט-1959, והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות, ובלבד שהבקשה לאישור
9 כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה ונתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו.
10 קל להיווכח כי הסעיף דרש כי אותו חלק מבנין להשכרה (אשר אושר לפי חוק העידוד) אשר מכירתו
11 תהיה פטורה ממס – "היה מושכר במשך חמש שנים לפחות". [להשלמת התמונה אציין כי התיקון
12 שנערך לסעיף זה במסגרת חוק תיקוני חקיקה – 1992, הסתכם בכך שמשך ההשכרה תוקן והועמד
13 על 5 שנים, וזאת בעקבות קיצור משך ההשכרה שנדרש במסגרת השינויים שנערכו באותה העת
14 ובאותו החוק ביחס לחוק העידוד].
15 במסגרת תיקון 59 לחוק, תוקן סעיף 31(א1) לחוק ונקבע במסגרתו כי תהיה פטורה ממס:
16 מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון,
17 התשי"ט-1959 או מכירתן של דירות לשכירות מוסדית בבנין לשכירות מוסדית לפי החוק
18 האמור, ובלבד שאותו חלק מבנין או אותן דירות, לפי העניין, היו מושכרים במשך חמש
19 שנים לפחות או נמכרו בהתאם להוראות סעיף 53(ג)1 לחוק האמור, ושהבקשה לאישור
20 כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה והתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו.
21 במסגרת תיקון 59 לחוק, שונה הסעיף בשני עניינים: ראשית – עניין שאינו רלוונטי לנו, התווספה
22 התייחסות למכירה של "דירות לשכירות מוסדית". עניין זה נוגע לדרך נוספת להשכרת דירות –
23 במסגרת "בנין לשכירות מוסדית" (כהגדרתו בסעיף 53א(3)1 לחוק העידוד), שנוספה באותה העת
24 להטבות שניתנו במסגרת חוק עידוד.
25 שנית – וזה החשוב לעניינינו: לצד הדרישה (שנזכרה כבר בנוסח הסעיף קודם לתיקון 59) כי הדירות
26 היו מושכרות במשך 5 שנים לפחות, התווספו לסעיף המילים – "או נמכרו בהתאם להוראות סעיף
27 53(ג)1 לחוק האמור". מילים אלה מאפשרות לזכות בפטור ממע"מ, גם אם המוכר לא השכיר את
28 הדירות במשך 5 שנים, ובתנאי כי המכירה בוצעה בהתאם להוראות סעיף 53(ג)1 לחוק העידוד.
29 כזכור, המערערת מכרה את בנין D באופן שחל על מכירה זו סעיף 53(ג)1 לחוק העידוד, והצדדים
30 נחלקו האם חל בעניינה הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31(א1) לחוק מע"מ.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1 אין בין הצדדים מחלוקת כי על המערערת חל נוסח הסעיף כפי שהיה קודם לתיקון 59 לחוק, אלא
2 שהם חלוקים כיצד יש לפרש את הסעיף ואת תיקון 59 לחוק.
3 המשיב קבע כי נוסח סעיף 31(א) לחוק - כפי שהיה במועד ביצוע העסקה, חייב השכרה של הדירות
4 במשך 5 שנים לפחות, קודם למכירה. המערערת לא עשתה כן, ולכן היא אינה זכאית לפטור ממס.
5 האפשרות להחיל את הפטור הקבוע בסעיף 31(א) לחוק, גם כאשר נמכרו הדירות קודם השכרתם
6 ל-5 שנים וזאת כאשר מדובר במכירה לפי סעיף 53א(1א3) לחוק העידוד, נקבעה לראשונה רק
7 במסגרת תיקון 59 לחוק, ולכן היא אינה חלה על המערערת.
8 המערערת מנגד סבורה כי תיקון 59 לחוק מע"מ, הוא "תיקון מבהיר", וכי הפטור ממע"מ בהתאם
9 לסעיף 31(א), חל גם קודם לתיקון 59 אף על מכירה במתכונת שהוכרה בסעיף 53א(1א3) לחוק
10 העידוד.
11 זוהי המחלוקת העיקרית שבין הצדדים – האם תיקון 59 לחוק הוא תיקון מבהיר או תיקון ששינה
12 את הדין שקדם לו. טענות הצדדים מבוססות על מספר נדבכים, ובפיהם אף טענות נוספות וחלופיות.
13

תמצית טענות הצדדים:

14
15 21. להלן יובאו תמצית טענות הצדדים, ובמידת הצורך אתייחס בהמשך פסק הדין לעניינים נוספים
16 שהעלו הצדדים.

עיקרי טענות המערערת:

17
18 22. הפירוש שהמערערת מציעה להוראות סעיף 31(א) לחוק מע"מ, קודם לתיקון 59, היא פרשנות
19 שלשון החוק מאפשרת לאמץ, והיא תואמת טוב יותר את תכלית החקיקה – ליצור התאמה בין
20 הפטור בחוק מע"מ לבין הוראות חוק העידוד.
21 בהתאם לטענת המערערת, יש לפרש את דרישת הוראת הסעיף – בנוסחו במועד ביצוע העסקה, כי
22 הנכס הנמכר - "היה מושכר במשך חמש שנים לפחות" – ככוללת אף השכרה על ידי הרוכש, כפי
23 שסעיף 53א(1א3) לחוק העידוד מאפשר. בהתאם לגישה זו, תיקון 59 לחוק הוא תיקון מבהיר, ולא
24 תיקון המשנה את הדין שקדם לו.
25 23. עמדת המשיב נאחזת בלשון החוק, והיא אינה מציעה כל תכלית להוראתו של סעיף 31(א) לחוק
26 מע"מ, קודם לתיקון 59 לחוק. מדוע לא להעניק פטור ממע"מ להתנהלות התואמת את הדרישות של
27 חוק העידוד? – בפי המשיב אין מענה של ממש. גישה דווקנית זו, אינה ראויה, ויש לדחותה.
28 24. תכלית החקיקה של חוק העידוד היא לעודד השכרת דירות (במסגרות שקבע המחוקק), ועמדת
29 המשיב שמה לאל תכלית זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

- 1 אף אם נניח כי בנוסח סעיף 31(א) לחוק נפלה לאקונה – בכך שנמנע מלהתייחס למכירה התואמת
2 את הוראות סעיף 53א(1א3) לחוק העידוד, על בית המשפט למלא חסר זה באמצעות פרשנות
3 תכליתית המונעת פגיעה שאינה מוצדקת במערערת.
- 4 25. המערערת מדגישה כי בניגוד לעסקת מכר רגילה, במכירה עליה חל סעיף 53א(1א3) לחוק העידוד,
5 המוכר ממשיך להיות תלוי ברוכש, שכן הקלות המס שמקבל המוכר מכוח חוק העידוד – מותנות
6 בכך שהרוכש (במקרה שלנו – חב' דירה להשכיר) ישכיר את הדירות פרק זמן של 5 שנים לפחות
7 ויעמוד בכלל הדרישות של חוק העידוד.
- 8 המערערת טוענת כי באישור שניתן לה על ידי הרשות להשקעות – אשר היא הגורם המוסמך היחיד
9 להפעלת חוק העידוד ויישומו, נקבע כי הרוכשת (חב' דירה להשכיר) היא למעשה מתווכת בין
10 המערערת לבין שוכרי הדירות בכל הנוגע להשכרת הדירות. התבוננות זו בדברים, היא העומדת
11 לדברי המערערת ברקע של אישורה של הרשות להשקעות כי המערערת זכאית להטבות המס לפי
12 חוק העידוד, אישור אשר ראוי לפרש כי חל אף בכל הנוגע לפטור ממע"מ. כפי שקיבלה המערערת
13 את כלל ההטבות האחרות שבחוק העידוד, אין הצדקה למנוע ממנה את הפטור ממע"מ, וראוי לפרש
14 את סעיף 31(א) לחוק מע"מ באופן הרמוני עם הוראת סעיף 53א(1א3) לחוק העידוד – וכפי
15 שטוענת המערערת.
- 16 26. המשיב טוען בפירושו להסכם המכר. אכן, בהסכם המכר נקבע כי התמורה כוללת מע"מ, אולם
17 קביעה זו נעשתה רק מהטעם כי הרוכשת – דירה להשכיר, רצתה להבטיח את עצמה, כך שדרישת
18 תשלום מע"מ, אם בטעות תוצא, לא תוצב לפתחה. כך או אחרת, אין בכוחו של ניסוח כזה או אחר
19 בהסכם, להוליד חבות המע"מ, ממנה החוק פוטר.
- 20 אף בפירוש העובדה, כי דירה להשכיר הפרידה בין רכיב התמורה לרכיב המע"מ בעת הדיווח למנהל
21 מיסוי מקרקעין אודות הרכישה, שוגה המשיב. ראשית, בטופס הדיווח צוין כי המע"מ לא בהכרח
22 שולם, והוא אכן לא שולם במקרה כאן. ושנית, דיווח זה נערך על ידי דירה להשכיר קודם להוצאת
23 החשבוניות על ידי המערערת. בחשבוניות אלה צוין במפורש כי יש פטור ממע"מ. בהעדר מע"מ
24 בחשבוניות, לא היה מקום כי דירה להשכיר תפצל את התמורה בדיווח למיסוי מקרקעין. גם אם
25 שגתה דירה להשכיר באופן מילוי טופס הדיווח, אין בכך כמובן כדי לחייב את המערערת.
- 26 טענת המשיב כאילו המערערת גבתה את המע"מ ונמנעת מלשלמו, אינה נכונה ונוגדת את המציאות
27 הכלכלית והעסקית, במסגרתה כל התמורה שולמה עבור בנין D בלבד (ללא הוספה אמיתית של
28 מע"מ).
- 29 27. למען הזהירות וכטענה חלופית, המערערת טוענת אף לתחולת הפטור הקבוע בסעיף 31(4) לחוק
30 מע"מ. סעיף זה קובע פטור ממס, במקרה של:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

- 1 מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל
2 רכישתו או יבואו, ובלבד
- 3 בשים לב לכך שהמערערת קיבלה אישור לפי חוק העידוד כי בנין D הוא בנין להשכרה, הרי שלפי
4 הדין - לא הייתה רשאית לנכות את מס התשומות (ולפיכך השיבה מס זה שניכחה - למשיב). מכיוון
5 שלא ניתן היה לנכות את מס התשומות, עקרון ההקבלה מחייב - כפי שקבע סעיף 31(4) לחוק, לא
6 לחייב במע"מ את עסקת המכירה.
- 7 28. למען הזהירות מוסיפה המערערת וטוענת כי בכל מקרה, אם חלילה יידחו טענותיה וייקבע כי היא
8 חבה בתשלום מע"מ בגין העסקה, יש להעמיד את סכום החיוב רק על הפער שבין המס החל לבין
9 מס התשומות שהמערערת החזירה למשיב. אין לקבל את גישת המשיב, אשר התעלם כליל ממס
10 התשומות שהושב, וכן מגישתו לפיה בעוד המע"מ בו תחויב המערערת יחושב באופן ריאלי (היינו
11 בתוספת הפרשי הצמדה וריבית), את התשומות ישיב הוא רק באופן נומינאלי (ללא צירוף הפרשי
12 הצמדה וריבית).
- 13
- 14 עיקרי טענות המשיב:
- 15 29. לשונו של סעיף 31(א) לחוק, כנוסחו במועד ביצוע העסקה, ברורה ופירושה פשוט: יש להשכיר
16 במשך 5 שנים לפחות קודם למכירה כדי לזכות בפטור. כאשר לשון החוק ברורה, יש ליישם את
17 החוק ולא לנסות ולקורא לתוכו את מה שבחר המחוקק לא לכלול.
- 18 30. חקיקת סעיף 53א(1א3) לחוק העידוד ותיקון נוסחו של סעיף 31(א) לחוק מע"מ (בהתאם לנוסח
19 שהיה בתוקף עד לתיקון 59 לחוק), נעשו יחדיו במסגרת אותו תיקון חקיקה - חוק תיקוני חקיקה
20 1992. במצב דברים שכזה, מדובר בהחלטה מודעת של המחוקק - לתת את הפטור ממע"מ רק כפי
21 שקבע בשעתו סעיף 31(א) לחוק - למי שהשכיר את הדירות 5 שנים לפחות קודם למכירה.
22 המערערת לא עשתה כן, ולכן היא אינה זכאית לפטור.
- 23 31. תיקון 59 לחוק מע"מ, אינו תיקון מבהיר, אלא תיקון המשנה את הדין שחל עד חקיקתו.
- 24 32. גם כאשר תכלית החקיקה היא לעודד בנייה להשכרה, אין פירוש הדבר כי המחוקק אינו רשאי להציב
25 מגבלות להטבות, ואין פירוש הדבר שיש לאמץ כל פרשנות - גם כזו החורגת מלשונו הברורה של
26 החוק, כדי להגדיל את היקף ההטבות באופן הורג מהגבולות שקבע המחוקק.
- 27 33. הסכם המכר אשר נעשה מול חברה ממשלתית (דירה להשכיר), קובע באופן פשוט וברור כי העסקה
28 כוללת מע"מ. משמעות הדבר היא כי המערערת גבתה למעשה את המע"מ, והיא מנסה שלא לשלמו.
- 29 34. כדי להוכיח כי מה שנכתב בהסכם (שהתמורה כוללת את רכיב המע"מ) אינו משקף את ההסכמה
30 האמתית בין הצדדים וכי בפועל לא שולם המע"מ, היה על המערערת להביא לעדות גורם רלוונטי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

- 1 מטעם חב' דירה להשכיר, אשר יסביר את שאירע ואף יבאר את אופן תמחור העסקה. כמו כן, היה
2 מקום להציג טיוטות של ההסכם אשר יכלו אולי ללמד שיש ממש בטענות המערערת. משזה לא
3 נעשה, חזקה כי מה שכתוב בהסכם משקף את שנעשה – היינו ששולם מע"מ על ידי דירה להשכיר
4 ושכיום המערערת מנסה שלא לשלמו.
5 35. גם אם נעשה שימוש במכתבה של מנהלת ההשקעות בביטוי "מתווך", אין זה אומר כי מבחינה
6 משפטית חב' דירה להשכיר מתווכת בין המערערת לשוכרי הדירות. תוכן העסקה כעסקת מכר, פשוט
7 וברור, ומבחינה מעשית, אף המערערת אינה חולקת על כך. בהתאם לכך ובהעדר פטור ממס אשר
8 המערערת עמדה בתנאיו, צדק המשיב בהחלטתו.
9 36. גם הטענה החלופית של המערערת, לפטור ממס לפי סעיף 31(4) לחוק, דינה להידחות. המערערת
10 עצמה ניכתה לאורך השנים מס תשומות, מה שמלמד כי בזמן אמת, היא סברה כי מדובר בעסקה
11 חייבת. זאת אינה סיטואציה בה חל סעיף 31(4) לחוק. יתירה מזו, יש חפיפה רבה בזמנים, בין המועד
12 בו קיבלה המערערת אישור כי בנין D הוא בנין להשכרה לפי חוק העידוד והיא החלה להשכיר את
13 הדירות, לבין המועד בו התקשרה מול חב' דירה להשכיר. בנסיבות אלה ושעה שהתקשרותה עם
14 דירה להשכיר אינה עסקה פטורה, סעיף 31(4) לחוק אינו חל. החלטת המערערת להשיב את מס
15 התשומות שניכתה לאורך השנים, נעשתה רק לאחר שאושר לה למכור את הבנין לחב' דירה להשכיר,
16 ומשמכירה זו אינה פטורה ממס – העובדה כי המערערת מצאה כי משתלם לה יותר להשיב את מס
17 התשומות – אינה מצדיקה להחיל את סעיף 31(4) לחוק.
18 37. המערערת השיבה את מס התשומות, ובכלל זה מס תשומות שנוכה בעת רכישת המקרקעין בשנת
19 1995, באופן נומינאלי (ללא הפרשי הצמדה וריבית). במצב דברים זה צדק המשיב כשחייב במע"מ
20 את כל סכום העסקה. המערערת תוכל להגיש בקשה להשבת מס התשומות, וזה יושב לה באופן
21 נומינאלי.
22

דיון והכרעה

- 23
24 38. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, באתי למסקנה כי דין הערעור להידחות. בתמצית, קביעה זו נובעת
25 מכך שאני סבור כי לשון סעיף 31(א1) לחוק - ברורה, ופירושו של הסעיף הוא כפי שקבע המשיב
26 וכפי שעלה באופן ברור מכתבי מלומדים שעסקו בשעתו בהוראות הסעיף.
27 המערערת מתעלמת מכך שסעיף 31(א1) לחוק – בנוסחו במועד הרלוונטי לנו, חוקק יחד עם הוראות
28 סעיף 53(ג) לחוק העידוד. לאור זאת, איני סבור כי יש להתייחס לחקיקה זו כאילו נפלה בה לאקונה,
29 והדעת נותנת והראיות מאותה העת מלמדות כי מדובר בבחירה ברורה של המחוקק - כפי שעולה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 מלשונו הברורה של סעיף 31(א), להעניק את הפטור ממע"מ רק למי שמבצע בעצמו את ההשכרה
2 ולא לקבלן הבונה. זוהי החלטה לגיטימית הנוגעת לאופן חלוקת תקציב הטבות המס, ואין מקום
3 להתערב בה בדרך של פרשנות יצירתית אשר אין לה הצדקה של ממש.
4 כפי שיובהר בהמשך, לא מצאתי אף בטענות האחרות שהעלתה המערערת די, ולכן אני סבור כי לא
5 נפלה טעות בהחלטת המשיב לחייבה במס.
6 אפנה לנמק בהרחבה מסקנות אלה.

8 סעיף 31(א) לחוק מע"מ – כנוסחו במועדים הרלוונטיים:

9 39. בית המשפט העליון, מפי כבוד השופט ד' מינץ, עמד על כללי הפרשנות המקובלים – בע"א

10 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (26.1.20) (להלן: "עניין דלק") פס' 26-28:

11 כידוע, לחוקי המס אין כללי פרשנות ייחודיים והם יפורשו בהתאם לתורת
12 הפרשנות הלשונית והתכליתית בדומה לענפי המשפט האחרים (ראו למשל: ע"א
13 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, 75 (1985) (להלן:
14 עניין קיבוץ חצור); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין, חיפה נ' פוליטי, פ"ד
15 סב (4) 280, 302 (2008) (להלן: עניין פוליטי); עניין דמארי, פסקה 20 לפסק דינה
16 של הנשיאה מ' נאור; אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)
17 (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים")).

18 בהתאם לתורת הפרשנות המקובלת, הליך הפרשנות הוא הליך דו-שלבי. בשלב
19 הראשון, יש לאתר את כל המשמעויות שלשון הטקסט יכולה לאצור. הווה אומר,
20 אלה שיש להן נקודת אחיזה, ולו מינימלית, בלשון החקיקה (עניין קיבוץ חצור,
21 עמ' 75). שכן, "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצינו נ'
22 האפוטרופוס הכללי, פ"ד נג (2) 817, 827 (1999)); עניין דמארי, פסקה 20 לפסק
23 דינה של הנשיאה נאור). ובניסוח אחר, "מלאכת הפרשנות אינה מוגבלת אך
24 למילים, אך המילים מגבילות את הפירוש ... ייתכן, שיינתן ללשון החוק פירוש
25 מרחיב או פירוש מצמצם, רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא נקודת
26 אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק" (ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו (3) 701,
27 716 (1982)); ראו גם: ע"א 450/17 א.ס.בי.אן הלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות
28 המיסים, [פורסם בנבו] פסקה 7 לתוות דעתי (29.10.2019) (להלן: עניין א.ס.בי.אן)).

29 בשלב השני, ככל שישנה יותר מפרשנות לשונית אחת אפשרית, נדרש בית המשפט
30 לאתר את תכליותיו של דבר החקיקה שפרשנותו מונחת לפניו ולבחון מבין כל
31 האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות המגשימה תכליות אלה באופן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 המיטבי ביותר (ראו: עניין קיבוץ חצור, עמ' 75). זוהי אפוא שיטת פרשנות
2 החקיקה בתמצית (להרחבה, ראו: אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות
3 החקיקה (1993) (להלן: פרשנות במשפט)). היא נכונה כאמור לסוגיות פרשניות
4 בכלל, ובתוכן גם לפרשנות דיני מיסים בפרט.
5 בחינת לשון החוק היא אפוא השלב הראשון, ורק כאשר לשון החוק מאפשרת יותר מפירוש אחד –
6 נפנה אל תכלית החקיקה ונברור באמצעותה את הפירוש המביא להגשמת תכלית זו.
7 במקרה כאן, הן לשון החוק והן תכליתו – כפי שזו עולה מלשונו של החוק ומדברים שנכתבו בסמוך
8 לחקיקה הרלוונטית, מביאים לדעתי לתוצאה זהה ולמסקנה כי לא שגה המשיב בפרשנות שנקט.
9 40. סעיף 31(א) לחוק מע"מ, בנוסחו במועדים הרלוונטיים לערעור זה (ועד לתיקון 59 לחוק), קבע:
10 מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון,
11 התשי"ט-1959, והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות, ובלבד שהבקשה לאישור
12 כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה ונתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו.
13 מדובר בהוראת חוק שלשונה ברורה ופשוטה. כדי לעמוד על משמעות זו, ניתן לפנות לדברי
14 מלומדים שעסקו בחוק מע"מ, ולהיווכח כיצד פרשו את הסעיף.
15 כך כתב אודות הסעיף, א' פרידמן, בספרו - מס ערך מוסף – החוק וההלכה (מהדורה שלישית, 2018)
16 עמ' 630:

17 הוראת החוק שבסעיף 31(א) קובעת פטור ממס במכירת חלק מבנין שאושר כבנין
18 להשכרה לפי החוק לעידוד השקעות הון, בתנאים המצטברים הבאים:
19 1. חלק המבנה הנמכר היה מושכר 5 שנים לפחות;
20 2. הבקשה לאישור המבנה הוגשה בשנת 1979 או לאחריה;
21 3. נתמלאו התנאים שנקבעו בחוק הנ"ל או על פיו.

22 כך גם כתב פרופ' א' נמדר, בספרו מס ערך מוסף (מהדורה חמישית, 2013) עמ' 546:
23 עידוד השכרה למגורים משמש יעד חשוב של חוקי המס השונים. סעיפים 53 א עד 53
24 לחוק עידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, מעניקים הטבות מס שונות למי שבונה בנין
25 להשכרה לגבי החלק המיועד להשכרה. גם סעיף 31(א) לחוק מע"מ הולך בעקבות כך
26 ומעניק פטור ממס על מכירת אותו חלק מהבנין ששימש להשכרה ואשר נהנה מהטבות
27 המס האמורות. הסעיף קובע כי אם אותו חלק שאושר כבנין להשכרה היה מושכר במשך
28 חמש שנים לפחות, תהיה מכירתו של אותו חלק פטורה ממע"מ. כדי להנות מהפטור לגבי
29 מכירתו של הנכס ששימש בעבר להשכרה, הסעיף קובע מספר תנאים: ראשית, הסעיף
30 מעניק את הפטור רק לבנינים להשכרה שהבקשה לאישורם כבנין מאושר הוגשה בשנת
31 1979 או לאחריה, ובנייתה נסתיימה אחרי 31.7.88. שנית, הסעיף מחייב את המוכר למלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 אחר כל התנאים שנקבעו בחוק לעידוד השקעות הון או על פיו, דהיינו כל התנאים
2 הקבועים בכתב האישור שניתן על ידי מרכז ההשקעות.
3 לעניינינו בערעור כאן, שני המלומדים מבינים את הוראתו הפשוטה של הסעיף – באופן שדומני כי
4 כל אדם סביר הקורא את החוק היה מבין אותה: על המוכר להראות כי החלק שנמכר היה מושכר
5 במשך 5 שנים לפחות.
6 מובנה הברור והפשוט של הוראה זו היא כי במועד המכירה ניתן להראות כי המבנה הושכר בעבר
7 במשך 5 שנים לפחות.
8 המערערת, לראשונה בסיכומי התגובה שהגישה ובעקבות טענתו (הצודקת) של המשיב, כי
9 המערערת אפילו לא ניסתה להראות כיצד ניתן לפרש את הסעיף בהתאם לשיטתה, טענה כי בשל כך
10 שהמחוקק נקט בלשון "היה מושכר" – בלשון הווה מתמשך, ניתן לפרש את הסעיף כך שדרישת
11 ההשכרה ל-5 שנים לפחות - תתקיים לאחר המכירה ועל ידי הרוכש.
12 אני סבור כי מדובר בפרשנות שאינה מתיישבת עם לשון החוק וודאי שלא עם מובנו הפשוט (אשר
13 הוא - כפי שנכתב בדברי המלומדים הנ"ל, אשר איש מהם לא הציע את הפירוש המרחיב בו נוקטת
14 המערערת). המילים "היה מושכר" מתייחסות למה שנכתב קודם בסעיף, ל- "מכירתו של אותו חלק
15 מבנין שאושר כבנין להשכרה". המכירה והאישור בוצעו בעבר – וכך גם 5 שנות ההשכרה – קדמו
16 למועד המכירה.
17 אני סבור כי הפרשנות שמציעה המערערת נכנסת למתחם הפירושים האפשריים לסעיף.
18 הוראתו הברורה של הסעיף היא כי הבנין הושכר קודם למכירה במשך 5 שנים, ומשזה לא אירע
19 בעניינה של המערערת – צדק המשיב בקביעתו.
20 אעמוד להלן בקצרה על נימוקים נוספים הנוגעים ללשון החוק והשוללים את הפרשנות שהציעה
21 המערערת.
22 41. כאמור לעיל, סעיף 31(א) לחוק מע"מ, תוקן במסגרת סעיף 8 לחוק תיקוני חקיקה – 1992.
23 הוראת התיקון כללה שינוי ממוקד יחיד: קיצור תקופת השכירות הנדרשת (וזאת כאמור לעיל
24 לנוכח תיקון שערך אותו חוק בהקשר זה בחוק העידוד). וכך קבע סעיף 8:
25 **בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, בסעיף 31(א), במקום "שמונה שנים לפחות" יבוא**
26 **"חמש שנים לפחות".**
27 לאמור: לשון הסעיף נותרה כפי שהייתה, וכל שתוקן הוא החלפת המילים "שמונה שנים לפחות"
28 ב- "חמש שנים לפחות". אותה לשון של "היה מושכר..." (בה מוצאת המערערת את העוגן
29 הלשוני לטענתה) – לא נקבעה אפוא במסגרת תיקון החקיקה, אלא הייתה קבועה בסעיף עוד קודם
30 לכך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

- 1 ביטוי זה – "היה מושכר", חייב להתפרש באופן זהה – בין אם משך התקופה הוא 8 שנים ובין אם
2 אורכה הוא 5 שנים.
- 3 בשים לב לכך כי סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד, נחקק לראשונה במסגרת אותו חוק תיקוני חקיקה –
4 1992, ברור כי קודם למועד זה – לא היה כל היגיון לפרש את סעיף 31א(1) כאילו הוא צופה פני
5 השכרה בעתיד – שכן אפשרות זו טרם נקבעה עלי חוק. אלא שכאמור, פירוש הסעיף לא יכול
6 להשתנות רק כתוצאה משינוי אורך התקופה. הווה אומר, כפי שקודם לתיקון החקיקה משמעות
7 הסעיף הייתה כי ההשכרה הייתה קודם למכירה, כך גם פירוש הסעיף לאחר תיקון החקיקה.
- 8 42. עוד אוסיף, כי אם היה ממש בטענות המערערת כי המחוקק ביקש להשוות באופן מלא את הקבלן
9 שבנה את הבניין ומכרו בהתאם להסדר שנקבע בסעיף 53ב(ג) לחוק העידוד, למי שמשכיר את הדירות
10 (5 שנים לפחות), הרי שהמחוקק סעיף 31א(1) לחוק מע"מ יכול היה פשוט לקבוע כי הפטור יינתן
11 לכל מי שעמד בתנאי פרק שביעי 1 לחוק העידוד. אלא שלא כך נעשה, ובמקום זאת הוצבה באופן
12 עצמאי הדרישה להשכרה למשך 5 שנים, דרישה שפירושה הפשוט עולה עם ייחוד הפטור לגורם
13 המשכיר ולא לקבלן הבונה.
- 14 43. ראייה נוספת לכך שהמחוקק לא התכוון לפרשנות שמציעה המערערת, ניתן למצוא בעובדה כי אם
15 תתקבל עמדתה של המערערת, הרי שהפטור ממע"מ שיינתן לקבלן הבונה בעת המכירה המיישמת
16 את הוראות סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד, יהיה מותנה בכך שהדירות יושכרו 5 שנים ע"י הרוכש, ואם
17 לא ייעשה כן יהיה על הקבלן הבונה להשיב את ההטבה שקיבל.
- 18 הסדר שכזה אכן אפשרי בעיני מחוקק חוק תיקוני חקיקה - 1992, שהרי זה בדיוק מה שנקבע לגבי
19 הטבות במס ההכנסה שניתנו באותה מסגרת.
- 20 אלא שכאן הקושי: כדי להבטיח השבה של סכומי הטבה אלה, מחוקק חוק תיקוני חקיקה – 1992
21 קבע (שם) כי "הנציב רשאי להתנות את מתן ההטבות ... לרבות מתן ערבויות לתשלום המס והפרשי הצמדה
22 וריבית ...". "הנציב" הוא כידוע מי שעמד בשעתו בראש נציבות מס הכנסה, אשר באותם שנים טרם
23 אוחדה עם אגף המכס והמע"מ תחת ניהולו של "מנהל רשות המסים".
- 24 העובדה כי הבטחת השבת המס ניתנה רק בידי נציב מס הכנסה ולא בידי מנהל מע"מ, מלמדת באופן
25 פשוט את מה שממילא עולה מלשונו של סעיף 31א(1) לחוק, כי פטור זה אינו דורש בטוחות, שכן
26 הוא אינו צופה פני עתיד אלא עבר.
- 27 44. לאור האמור עד כה, איני סבור כי לשון החוק בה נקט סעיף 31א(1), עולה בקנה אחד עם הפרשנות
28 שמציעה המערערת.
- 29 ייתכן כי בכך היה די כדי לדחות את הערעור. אלא שאני סבור כי אף טענותיה של המערערת ביחס
30 לקיומה של לאקונה בחוק ובאשר לתכלית החקיקה, דינן להידחות ואבהיר זאת להלן (כך שאף אם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 תשמע הטענה כי לשון החוק סובלת את הפירוש שמציעה המערערת, או כי ניתן להגיע לתוצאה זו
2 בדרך פרשנית גמישה אחרת – אשר טרם הוצעה, אבקש להראות מדוע אני סבור כי אין לעשות כן).
3 45. אשוב ואציין כי סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד וסעיף 31א(א) לחוק מע"מ (בנוסחו הרלוונטי לנו) –
4 נחקקו יחד באותה מלאכת חקיקה. הם היו כלולים יחד בהצעת החוק ובדברי ההסבר משנת 1991,
5 הם נדנו יחד בשורה של דיונים שנערכו בוועדת הכספים והם נחקקו יחד במסגרת חוק תיקוני חקיקה
6 – 1992.
7 ההשערה כי המחוקק לא שם לב, שעה שהוא עוסק באותו חוק עצמו (אשר היקפו אינו גדול במיוחד),
8 כי יש לעדכן את לשונו של סעיף 31א(א) לחוק מע"מ כך שהוא יכלול פטור ממס אף במקרה בו נמכר
9 הבנין טרם השכרתו במשך 5 שנים תוך החלת ההסדר שנקבע בסעיף 53ב(ג) לחוק העידוד – קשה
10 להתקבל.
11 הגיוני הרבה יותר להניח כי המחוקק לא שגה במלאכתו וכי התכוון למה שחוקק, וקבע את חלוקת
12 הטבות המס באופן שהפטור ממע"מ לא יחול על הקבלן הבונה, אלא רק על מי שהשכיר את הדירות.
13 פירוש זה – הוא העולה בקנה אחד עם לשונו הברורה של החוק, והוא אינו כרוך בייחוס למחוקק
14 מעשה חקיקה רשלני באופן מתמיה.
15 כפי שיובהר מיד, עיון במסמכים שליוו את הליך החקיקה של חוק תיקוני חקיקה - 1992, מאששים
16 מסקנה זו.
17 46. עיון בדברי ההסבר – 1991, בפרוטוקול ועדת הכספים מאותה העת, ובדברי מי שעסק בחקיקה
18 ופרסם סקירה מקצועית אודותיה בסמוך לכניסתה לתוקף בשנת 1992 – מלמדים כי בניגוד לאופן
19 בו מבקשת המערערת להתבונן בדברים, המחוקק של חוק תיקוני חקיקה – 1992, לא קבע ולא ביקש
20 לקבוע כי דינו של קבלן בונה אשר יחול בעניינו סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד ודינו של מי שמשכיר
21 בעצמו את הדירות לפי דרישות חוק העידוד יהיה זהה.
22 במפורש נכתב, במספר מקומות, כי דין הקבלן הבונה ודין הרוכש ממנו ומשכיר את הדירות – שונה,
23 וכי יש להעדיף את מתן מלוא הטבות למי שמשכיר בפועל את הדירות ולא לקבלן הבונה.
24 ראשית אשוב ואצטט מהדברים שנכתבו בדברי ההסבר – 1991, מהם עולה כי חלוקת הטבות המס
25 בין הקבלן הבונה לרוכש המשכיר, אינה זהה, וכי מלוא הטבות – ובכלל זה אלה הנוגעות למכירה,
26 שמורות למשכיר ולא לקבלן הבונה:
27 בעקבות התיקון, הקבלן שבונה את הבנין להשכרה יהא זכאי לשיעור מס מופחת של 25%
28 בעת מכירת הבנין להשכרה. במקרה שהחברה שרוכשת ממנו את הבנין לא תעמוד בתנאי
29 ההשכרה הקבועים בחוק, יחוייב בונה הבנין להשלים את הפרש המס בתוספת הפרשי
30 הצמדה וריבית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 במקביל, החברה שרוכשת את הבנין ומשכירה אותו תהא זכאית לכל הטבות המס
2 הקבועות בפרק שביעי 1, הן בשלב השכרת הדירות והן בשלב המכירה.
3 הנה לפנינו אמירה ברורה בדברי ההסבר, כי כל הטבות המס יינתנו במכירה למי שמשכיר את הבנין
4 - מה שעולה בקנה אחד עם לשונו של סעיף 31(א) לחוק מע"מ – המתנה את מתן הפטור בכך
5 שבמועד המכירה ניתן לומר כי הדירות הושכרו 5 שנים (לפחות).
6 חלוקת ההטבות בין הקבלן הבונה ובין הרוכש – משכיר הדירות, עלתה באופן ברור גם בדיוני ועדת
7 הכספים, ביחס לחוק תיקוני חקיקה -1992. כך, בפרוטוקול מיום 13.2.92, עמ' 2-3:
8 מ. גביש: עמוד 5 פסקה (3) למעלה, אדם שרכש בנין.
9 מ. קפוטא: בניגוד למה שדיברנו בוועדה, אמרנו שמי שמעביר, זה שאליו הועבר, יזכה.
10 הראשון כאילו מותר, והשני יקבל את כל ההטבות.
11 רן כהן: אתה אומר שאם משהו עשה זאת, הוא העביר את זה לבעלים אחרים, אתה
12 מונע ממנו את כל ההטבות.
13 מ. קפוטא: הוא יקבל רק חלק מההטבות.
14 מדברים אלה עולה באופן ברור כי בעת העבודה על ההליך החקיקתי, ראו לנגד עיניהם מנסחי החוק,
15 פער והבדל, ראוי בעיניהם, בין ההטבות שיינתנו לקבלן הבונה, לבין ההטבות הרחבות יותר
16 שצריכות לדעתם להינתן למי שבפועל משכיר בעצמו את הדירות.
17 דברים אלה שבו ועלו אף בסקירה שכתב עו"ד מאיר קפוטא, אשר שימש כיועץ המשפטי של מנהל
18 הכנסות המדינה, לדו-הירחון מיסים (מסגרת בה פרסם קפוטא במשך שנים ארוכות סקירות אודות
19 חקיקת מס חדשה). וכך כתב במאמרו - סקירת חקיקה, מיסים 2/ו (אפריל 1992) עמ' א-84:
20 עד לתיקון, קבלן הבונה בנין להשכרה חייב היה להמשיך להיות הבעלים של החלק המיועד
21 להשכרה עד תום תקופת ההשכרה הקבועה בחוק, ולא היתה קיימת בידו אופציה למכור את
22 הבנין לגורם אחר המעוניין לעסוק רק בהשכרת הדירות. במסגרת התיקון, נוסף לחוק סעיף
23 53ב(ג) המקנה לבונה הבנין אופציה למכור את הבנין לרוכש שישכיר את הדירות למגורים
24 בהתאם לתנאי החוק, תוך פיצול הטבות המס בין הבונה לבין הרוכש או תוך ויתור של הבונה
25 על ההטבות והענקתן לרוכש בלבד.
26 בהמשך הדברים מתאר קפוטא את שתי האפשרויות הניצבות בפני הקבלן הבונה, ואת חלוקת הטבות
27 המס בהתאם:
28 חלוקת ההטבות בין המוכר לרוכש:
29 סעיף 53ב לחוק העידוד מאפשר לבונה הבנין להשכרה לבחור בין שתי חלופות:
30 1. לפצל את הטבות המס בינו לבין הרוכש;
31 2. לוותר על הטבות המס שהוא זכאי להן וכתוצאה מכך לגרום שכל הטבות המס מכוח
32 החוק תנתנה לרוכש.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1
2 כאשר בונה הבנין בוחר בחלופה הראשונה, יהנה בונה הבנין משיעורי מס מופחתים על
3 מכירת מחצית הדירות שאינה מיועדת להשכרה. לדוגמא: אם במסגרת פרויקט שאושר
4 כ"בנין להשכרה" נבנו 4 בניינים שבכל אחד מהם 25 דירות זהות בגודלן, ובונה הבנין מוכר
5 2 בניינים לרוכש המתחייב להשכירם למגורים בהתאם לתנאי החוק, ואת הדירות הכלולות
6 בשני הבניינים הנותרים הוא מוכר לרוכשים שונים בשוק החופשי, הוא יהנה משעור מס
7 מופחת הנע בין 10% ל-25% על הכנסתו ממכירת ארבעת הבניינים. במקביל, רוכש הבנין
8 יהנה מהטבות המס הקבועות בחוק לגבי הדירות שרכש ושהושכרו למגורים; כלומר, הוא
9 יהא זכאי לפחת ריאלי מואץ בשיעור של 20%; למס בשיעור 0% - 25% על ההכנסה
10 מהשכרת הדירות וכן למס בשיעורים מופחתים כאמור על הכנסתו ממכירת הדירות, כאשר
11 ימכור אותן בתום תקופת ההשכרה. כאשר בונה הבנין בוחר בחלופה הראשונה כמתואר
12 בדוגמא זו, מכירת הדירות מבונה הבנין לרוכש תחויב במס רכישה מלא, בלא הקלה כלשהי.
13
14 מאידך, בונה הבנין רשאי לבחור בחלופה השנייה. לפי חלופה זו בונה הבנין מוותר על
15 הטבות המס לחלוטין, וכל הטבות ניתנות לרוכש הבנין. ... בעסקה כזו שבה ויתר הבונה
16 על הטבות מס, מעניק החוק הטבה נוספת, המפחיתה את שיעור מס הרכישה שיחויב בו
17 הרוכש בשל רכישת הבנין ל-0.5% בלבד. הטובה זו מותנית בכך שהבונה הודיע בכתב על
18 ויתורו בדרך ובמועד שקבע הנציב.
19 אכן, באף אחד מהציטוטים שהובאו לעיל, אין התייחסות לתיקון סעיף 31(א) לחוק מע"מ, אשר
20 כאמור היה חלק מאותה חקיקה [קפוטה מתייחס לעניין זה (בסעיף 6 למאמרו), אולם הוא אינו מוסיף
21 דבר על לשון החוק והוראות, וכותב כי: "... תוקן הסעיף ותקופת ההשכרה המינימלית קוצרה ל-5
22 שנים על מנת להתאים את החוק לתנאי הקבוע בפרק שביעי 1", וגם דברי ההסבר אינם שופכים אור
23 בעניין זה].
24 אלא שעל אף שלא עלה בידיי להגיע להתייחסות ספציפית לעניין סעיף 31(א) לחוק מע"מ, אני
25 סבור כי די במה שצוטט לעיל, כדי להציג את תמונת הדברים: המחוקק קבע כי הטבות המס שבחוק
26 העידוד יתחלקו בין הקבלן הבונה לרוכש המשכיר, כאשר באופן ברור הנטייה היא לטובת המשכיר.
27 בשים לב לכך, נותרנו עם לשון החוק – הקובעת באופן ברור כי פטור ממע"מ יינתן רק אם במועד
28 המכירה ניתן להראות כי הדירות הושכרו במשך 5 שנים, הוראה אשר פירושה הפשוט – מתייחס
29 למשכיר ולא לקבלן הבונה.
30 לשונו הפשוטה של החוק והדברים שהוצגו לעיל, יכולים וצריכים ללמד גם על תכליתו של סעיף
31 31(א) לחוק – להעניק פטור למי שמשכיר את הדירות, ולא לכל גורם אחר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

47. חשוב להדגיש כי החלטת המחוקק – כפי שהיא מנוסחת באופן פשוט בלשונו של סעיף 31(א1) לחוק, לתת פטור ממע"מ במכירת הבנין – רק למי שהשכיר את הדירות פרק זמן של 5 שנים לפחות – ולא לקבלן הבונה, היא החלטה לגיטימית, אשר אינה מעוררת כל קושי.
- המחוקק רשאי להחליט כמה הטבה לתת לאיזו פעילות. עיקר הפעילות המוטבת היא השכרת הדירות, ולא בנייתן, וכפי שעלה באופן ברור מהמקורות שצוינו בסעיף הקודם – זאת הפעילות לה ייחד המחוקק בחוק תיקוני חקיקה – 1992 את מרב ההטבות.
- כפי שציין מנהל המערערת בעדותו, המערערת קיבלה את ההטבות המגיעות לה לפי חוק העידוד, וההטבה שנותרה שנויה במחלוקת, היא זו העוסקת בחבות במע"מ.
- אין כל קושי בקביעה, אשר היא העולה מפירוש פשוט ללשון החוק, כי המחוקק רצה לעודד את הקבלן הבונה, והטיב עמו באמצעות מספר הקלות מס (שאינן שנויות במחלוקת ולכן אינן מעניינינו), אך קבע כי עם מי שמשכיר את הדירות – הוא חפץ להטיב יותר וכפי שנכתב כבר בדברי ההסבר – 1991: "החברה שרוכשת את הבנין ומשכירה אותו תהא זכאית לכל הטבות המס הקבועות בפרק שביעי 1, הן בשלב השכרת הדירות והן בשלב המכירה".
- ושוב, זו קביעה לגיטימית, אשר אינה סותרת את הרצון לעודד את הקבלן הבונה, אלא מציבה לכך גבולות – כנהוג לגבי הטבות מס אשר תקציבן מוגבל.
48. המערערת טוענת כי העובדה כי סעיף 31(א1) – כפי שנקבע בחוק תיקוני חקיקה 1992, אינו מתייחס לאפשרות בה חל סעיף 53(ג) לחוק העידוד – היא בבחינת לאקונה בחוק. אלא שלאור כל האמור לעיל, אין כל אינדיקציה לכך שמדובר בלאקונה, ולא בקביעה מכוונת של המחוקק, עמה המערערת אינה חפצה להשלים (בהקשר זה – מהי לאקונה ומה אינה, ראו פס' 25 לפסק הדין בעניין דלק).
49. בשולי הדברים אוסיף כי המערערת מתייחסת אל תיקון 59 לחוק, כאילו מדובר בתיקון מבהיר – הקובע את מה שהוא בעיניה כמעט בבחינת המובן מאליו (היינו כי הפטור ממע"מ צריך לחול גם במקרה בו הבנין נמכר טרם השכרת הדירות במשך 5 שנים ותוך החלת הוראות סעיף 53(ג) לחוק העידוד).
- סעיף 31(א1) לחוק מע"מ – בנוסחו לאחר תיקון 59, אינו הסעיף שנבחן במסגרת ערעור זה, ולכן לא אאריך בעניינו. אסתפק בכך שאצביע על כך כי מה שנראה למערערת כמובן מאליו (הוספת ההתייחסות למקרה בו חל סעיף 53(ג) לחוק העידוד), כלל לא היה בנוסח הצעת החוק המתקן המקורית, וכי למעשה בוועדת הכספים נטען כי היא שולבה בטעות וכי יש להוציאה.
- כך, בהצעת החוק המקורית לתיקון 59 לחוק מע"מ, הצעת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"א-2021 (פורסמה ביום 31.8.21), הוצע כי סעיף 31(א1) יתוקן - כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1 בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו, בסעיף 31(א) במקום "כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד
2 השקעות הון, התשי"ט-1959 והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות" יבוא "כבנין
3 להשכרה או כבנין לשכירות מוסדית לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.
4 ובדברי ההסבר שם נכתב:

5 בהמשך להוספת מסלול הטבות לבנין לשכירות, 49(50)3 (מוסדית, מוצע לתקן את
6 חוק מס ערך מוסף, ר"52 התשל"ו, 1975- פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין,
7 כך שהסעיפים בחוקים האמורים אשר מקנים הטבות לבעל בנין להשכרה ייתנו את
8 אותן הטבות לחברה בעלת בנין לשכירות מוסדית.
9 היינו, תיקון החקיקה נועד רק ליישר קו עם הוספת מסלול "השכירות המוסדית" בחוק העידוד,
10 וסעיף 53(ג) לחוק העידוד – כלל לא נזכר.

11 הסעיף, במתכונתו הסופית והכוללת אף את ההתייחסות לסעיף 53(ג) לחוק העידוד, הובא רק
12 במסגרת טיוטה שהוכנה בהמשך דיוני ועדת הכספים. אלא שמהובא נוסח חדש ומורחב זה, נאמר
13 בעניינו על ידי נציג רשות המיסים, כפי שניתן לראות בפרוטוקול ועדת הכספים ביום 24.10.21:
14 ישי פרלמן:

15 סעיף 49 הוקרא. אני אסביר שוב. המטרה כאן שיהיה אפשר לקבל פטור ממס במכירה
16 של הדירות להשכרה ושכירות מוסדית.
17 אני גם אומר שיש כאן איזושהי טעות בנוסח. הנוסח בטעות מאפשר פטור ממס ערך מוסף
18 גם במכירה של הדירות הראשונות, מה שלא היה אמור להיות. זה היה אמור להיות כמו
19 המצב הקיים ולכן אני מקווה שהיועצת המשפטית תשנה. אנחנו רוצים לתקן את הנוסח
20 כך שיהיה ברור שרק הדירות להשכרה מקבלות את הפטור ממס ערך מוסף.

21
22 היו"ר אלכס קושניר:
23 בסדר.

24 נטען אפוא כי מדובר בטעות – שיש לתקנה, וכי הפטור צריך להינתן כפי שהיה עד עתה – רק למי
25 שמשכיר את הדירות ולא לקבלן הבונה. יו"ר ועדת הכספים הסתפק בתגובה "בסדר".
26 לא ידוע לי מה אירע, ואין מחלוקת כי נוסח החוק כפי שנחקק במסגרת תיקון 59 לחוק מע"מ, כולל
27 אף התייחסות לסעיף 53(ג) לחוק העידוד.
28 כל שביקשתי להראות הוא כי אין המדובר כלל בתיקון מובן מאליו, ואין בלשונו של התיקון כל רמז
29 לכך שמדובר בתיקון מבהיר.

30 50. ובחזרה אל העיקר: לשונו של סעיף 31(א) – אומרת את שקבע המשיב – כי תנאי למתן הפטור הוא
31 כי חלק הבנין שנמכר – "היה מושכר במשך חמש שנים לפחות". משזה לא אירע, לא חל הפטור. כפי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

- 1 שראינו, ייחוס שגיאה חמורה למחוקק בניסוח החוק, כך שאינו מתייחס לעניין [סעיף 53ב(ג) לחוק
2 העידוד] אשר נזכר באותו דבר חקיקה עצמו, מרחיק לכת ואינו סביר. סביר יותר להניח כי המחוקק
3 התכוון למה שכתב, ופירוש זה של מה שנכתב בסעיף, עולה עם הראיות שהוצגו לכך כי אכן המחוקק
4 לא התכוון לתת לקבלן הבונה את מלוא ההטבות וכי התכוון כי אלה יוענקו למי שמקיים את התכלית
5 הברורה של חוק העידוד – משכיר הדירות.
- 6 קביעה מסוג זה – אופן חלוקת הטבות המס, שמורה למחוקק, וברצותו הוא כמובן רשאי אף לשנותה
7 ולקבוע במסגרת תיקון 59 לחוק מע"מ אחרת. כמובן, גם בקביעה מאוחרת זו ניתן למצוא היגיון
8 (שכן שתי האפשרויות לגיטימיות), אולם אין בכך כדי להביא לפרשנות מאולצת ללשון הברורה של
9 סעיף 31(א) – במתכונתו בתקופה בה בוצעה העסקה שבמוקד הערעור.
- 10 51. לא מצאתי בטענות נוספות שהעלתה המערערת, די כדי לשנות את תמונת הדברים. להלן אתייחס
11 בקצרה לטענות אלה ולעניינים נוספים שהעלו הצדדים:
- 12 52. טענת "התיווך": אכן במכתב בו אישרה הרשות להשקעות את הסבת האישור לדירה להשכיר, נעשה
13 שימוש בביטוי "מתווך". אלא שלצד זה – ומכך מתעלמת המערערת, נעשה בראש אותו מסמך אף
14 השימוש בתיאור עסקת המכר שבוצעה בין הצדדים – ואין כל ספק כי זה תוכנה הכלכלי.
15 מהסכם המכר עולה באופן ברור כי מדובר בעסקת מכירה, ואין כל מחלוקת כי לשוכרים אין כל זיקה
16 אל המערערת (ראו דברי העד מטעם המערערת, מר טימור, בעמ' 12 לפרוטוקול ש' 11-15).
- 17 השימוש שנעשה בביטוי תיווך, אינו משנה אפוא את מהותה של העסקה – מכירה שהיא עסקה
18 החייבת במע"מ, אלא אם חל פטור ממס, שלדעתי אין בנמצא.
- 19 ושוב, המערערת בצדק מצביעה על מאפייניו של ההסדר שנקבע בסעיף 53ב(ג) לחוק העידוד, לפיו
20 הרוכש בא בנעלי הקבלן הבונה. זהו אכן תיאור נכון של ההסדר ושל ההצדקה המאפשרת את קיומו.
21 בנסיבות אלה ולאור הצדקה זו, מצא המחוקק לתת הטבות מסוימות, אך בה בעת לא את כולן. כאמור
22 לעיל, זאת בחירה לגיטימית, העולה מפירושו הפשוט של סעיף 31(א) כפי שנקבע באותה העת.
23 העובדה כי ניתן היה גם למצוא הצדקות לקבוע הטבה נדיבה יותר, אינה יכולה להביא לקריאה
24 מאולצת של הסעיף, אשר אף אינה פחות מתיישבת עם תמונת הדברים הרחבה יותר באשר לחלוקת
25 ההטבות לה התכוון ושאותה הציב המחוקק באותה העת – מתן הקלה חלקית לקבלן הבונה והקלה
26 מלאה למשכיר.
- 27 53. עידוד השכרת דירות: אין מחלוקת אודות התכלית הרחבה של פרק שביעי 1 לחוק העידוד, לעודד
28 הקמת בניינים להשכרה ולהשכיר את הדירות. אלא שאין בהכרה בתכלית זו, כדי לשלול הצבת
29 גבולות להיקף ההטבות – כפי שקבע המחוקק, ושאותה יש לכבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

54. הכללת המע"מ בהסכם המכר: כאמור לעיל, בשני מקומות בהסכם המכר, נכתב באופן ברור כי התמורה כוללת מע"מ. בהינתן כי ההסכם נחתם עם חברה ממשלתית, היה בהצבה ברורה של קביעה זו, כדי לכלל הפחות להדליק נורה אצל המערערת – כי אכן יש חבות במע"מ.
- המערערת בחרה שלא לברר קביעה זו מראש עם רשות המסים באמצעות פניה מוקדמת, וזאת זכותה, אך יש להבהיר כי אין מדובר במצב בו נשללת מהמערערת באופן מפתיע הטבה אשר היה לה בסיס של ממש לחשוב כי היא מובטחת לה.
- בשולי הדברים אציין כי המערערת טענה אודות מקרה בו רשות המסים אמצה בעבר, במשרד אחר מזה של המשיב, את עמדת המערערת. המערערת זנחה טענה זו בסיכומיה, ולמעשה היא בחרה שלא לזמן עד שדובר בהזמנתו לצורך בירור עניין זה (ראו עמ' 49 לפרוטוקול), וחזקה כי ידעה מדוע. המשיב הכחיש את טענות המערערת והבהיר כי מבדיקה שערך עלה כי העמדה שהוצגה בערעור זה – היא העמדה הנקוטה בכלל משרדי מע"מ. מעבר לנדרש אציין כי כידוע, רשות מנהלית רשאית לתקן טעות שעשתה בעבר, ולכן גם אם היה מתברר (וכאמור – עניין זה לא התברר) כי במקום אחר ננקטה גישה שונה, אין בכך כדי לשלול מהמשיב את חובתו לקבוע עמדה אחידה וליישמה, תוך תיקון טעויות עבר (אם בכלל היו כאלה).
- עוד בעניין הכללת המע"מ בהסכם המכר, יש ממש בדברי המשיב כי אם המערערת רצתה להראות כי המע"מ לא באמת נכלל בתמורה (בניגוד לאמור בהסכם), היה עליה להביא ראיות שילמדו כי כך הם פני הדברים. המערערת נמנעה מכך.
- אלא שלצד זה יש לומר, כי לא בכך העיקר ואין בכך כמובן די. גם אם בהסכם נכתב כי התמורה כוללת מע"מ, הוראות החוק הן שכמובן מחייבות, ואם הייתה הוראת פטור תקפה הפוטרת מהמס, לא היה באמור בהסכם לחייב בתשלומו למשיב (ואיני מתייחס כאן כמובן למשמעויות שיש או אין במקרה כזה, במסגרת היחסים שבין הצדדים להסכם). מטעם זה אף איני רואה להאריך ולהתייחס לדיווח של דירה להשכיר למנהל מיסוי מקרקעין, שכן על אף שעובדה זו אכן מאששת את שנקבע בהסכם – כי התמורה כוללת מע"מ, הרי שאין לכך משקל של ממש לצורך הכרעה במחלוקת שבין הצדדים.
55. הטענה החלופית – פטור לפי סעיף 31(4) לחוק מע"מ: טענה זו נטענה בשולי הדברים וכטענה חלופית, ואני סבור כי בנסיבות העניין – אף דינה להידחות.
- כזכור, סעיף 31(4) לחוק, מבוסס על עקרון ההקבלה, והוא קובע פטור ממס במקרה של: מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

- 1 אני סבור כי הסעיף לא חל במקרה של המערערת. אין המדובר כלל במקרה בו במועד הרכישה לא
2 ניתן היה לנכות מס תשומות, וכפי שיפורט בהמשך – נראה כי כמעט לכל אורך הדרך היו פניה של
3 המערערת אל עסקה חייבת במס, כך שהיה מותר לה לנכות את מס התשומות.
4 כזכור, המערערת ניכתה לאורך השנים את מס התשומות שהיה כרוך ברכישת המקרקעין (בשנת
5 1995) ואת מס התשומות שהיה במהלך הבניה. משמעות הדבר כי המערערת סברה כי לפניה עסקה
6 החייבת במע"מ (כפי שהעיד מנהל המערערת – מר טימור, ראו עמ' 9 לפרוטוקול ש' 25-30) – וכפי
7 שאכן גם בסופו של דבר נמצא בפסק דין זה כי יש לקבוע.
8 אכן, היה פרק זמן קצר בו לכאורה יכלה המערערת לסבור כי היא אינה חייבת במע"מ, מאז ניתן לה
9 ביום 4.4.19 כתב האישור. אלא שבהקשר זה ראוי לתת את הדעת למספר עניינים, המותירים את
10 הרושם כי למעשה ספק רב אם היה פרק זמן כלשהו בו היה ברור למערערת כי היא אכן בפועל תבצע
11 עסקה שלא תחוב במע"מ:
- 12 א. המערערת טרחה להשיב את מס התשומות שניכתה לאורך השנים, רק ביום 31.1.20. אם לא
13 נייחס למערערת חלילה התנהלות שאינה תקינה, הפירוש הפשוט של עיכוב זה הוא כי למערערת
14 עצמה לא היה ברור עד תום מעמדה של העסקה שהיא מתכננת לבצע ושאלת חבותה במע"מ.
15 ב. כתב האישור ניתן למערערת ביום 4.4.19, וכבר ביום 4.7.19 היא פונה לרשות להשקעות
16 בבקשה להסב אותו לדירה להשכיר. הדעת נותנת כי קודם לפנייה זו, כבר באה המערערת
17 בדברים עם דירה להשכיר, כדי לבחון את היתכנות העסקה. משמעות הדבר כי כלל לא ברור אם
18 היה פרק זמן בו צפתה והתכוונה המערערת להשכיר בעצמה את הדירות. לאור זאת ושמצאתי
19 כי עסקה במסגרת סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד אינה פטורה ממס לפי סעיף 31א(1) לחוק מע"מ
20 - כנוסחו טרם תיקון 59, הרי שלא לה בידי המערערת להראות כי היה פרק זמן ממשי בו הייתה
21 פטורה ממע"מ ולא יכלה לנכות תשומות.
- 22 ג. המערערת החלה בהשכרת דירות, רק בחודש יולי 2019 – אתו חודש בו כבר פנתה בבקשה
23 להסבת האישור לדירה להזכיר. היקף הדירות שהושכרו היה מצומצם (15 מתוך 58) ובהסכמים
24 הייתה התייחסות לאפשרות מכירת הבנין. אף נסיבות אלה מאששות את המסקנה, אותה לא עלה
25 בידי המערערת להפריך, כי כוונתה – המעשית וזו שקרמה עור וגידים תוך פרק זמן קצר, הייתה
26 למכור את הבנין ולא להשכיר בעצמה את הדירות.
- 27 דרך התנהלותה של המערערת עצמה, אשר ניכתה את מס התשומות ובחרה להשיבו רק במועד בו
28 ברור כי כוונתה הייתה למכור את המבנה במסגרת סעיף 53ב(ג) לחוק העידוד – יוצרת מצב בו לא
29 חל בעניינה הפטור שבסעיף 31(4) לחוק. יש אף משהו מקומם בהעלאת טענה זו על ידי מי שבחר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-32261 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1 שלא להשיב את מס התשומות אלא במועד בו התברר לו כי הדבר כדאי, ובכל מקרה – לא לשם
2 מקרה מסוג זה נועד עקרון הקבלה אשר עוגן בסעיף 31(4) לחוק.
3 המקרה כאן שונה מזה שנדון ב- ע"מ 14-07-10304 איי פי אף יזמות והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך
4 מוסף ת"א 1 (16.1.17). כפי שנקבע שם בפס' 44, יש לעמוד על סימנים המלמדים על כוונתו של
5 העוסק ביחס לעסקה אותה הוא מתעתד לבצע. כפי שפורט לעיל, אני סבור כי לא עלה בידי המערערת
6 לשכנע כי כוונתה הייתה לבצע עסקה פטורה, ולהיפך נראה כי העסקה הממשית היא זו שתוך פרק
7 זמן קצר הלכה והתגבשה – מכירת הבנין לדירה להשכיר.
8 למעלה מן הצורך אוסיף כי כמובן, אין בבחירתה של המערערת להשיב את מס התשומות שניכתה
9 (כאשר במועד ההשבה היה כבר ברור כי תוצאה זו מטיבה עמה), כדי להביא לתחולת הפטור הקבוע
10 בסעיף 31(4) לחוק.
11 56. השבת מס התשומות למערערת: על אף שמצאתי כי דין הערעור להידחות, אין המדובר במקרה בו
12 הערעור היה מופרך מעיקרו ואין מדובר במקרה בו התנהל העוסק במהלך ענייניו בחוסר תום לב
13 מובהק. בנסיבות אלה – משהשיבה המערערת את מס התשומות שנוכה (אמנם בערכים נומינאליים),
14 אני סבור כי יש מקום לנקוט בעניין זה בדרך המובילה לתוצאה הוגנת וראויה כלפי כל הצדדים ותוך
15 הצבת פתרון פרקטי.
16 בנסיבות מיוחדות אלה – של מס תשומות שנוכה כדין והושב, משנדחה הערעור ונקבע כי העסקה
17 חייבת במע"מ, יש להשיב למערערת במקביל את מס התשומות שהחזירה. השבה זו, בנסיבות העניין
18 כאן, תהיה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית – מהמועד בו החזירה המערערת למשיב את מס
19 התשומות (וכמובן, בשים לב לכך שההשבה הייתה נומינאלית, לא ממועד מוקדם יותר) - ועד
20 להשבתו למערערת. בהנחה כי המערערת טרם שילמה את המע"מ השנוי במחלוקת בערעור זה, הרי
21 שההשבה של מס התשומות יכול שתהיה בדרך של קיזוז הסכום האמור, מסכום החיוב שעל
22 המערערת לשלם.

23

24

25

סוף דבר:

26

57. הערעור נדחה.

27

58. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪. סכום זה ישולם תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא

28

בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 32261-05-22 מגדלי דוד משה בירושלים - יזום ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף נתניה

1

ניתן לפרסם את פסק הדין.

2

3

4

5

6

7


8

9

10

ניתן היום, י' שבט תשפ"ו, 28 ינואר 2026, בהעדר הצדדים.

11


אבי גורמן, שופט

12

13