



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניים אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

בפני כב' השופטת דינה קורת-מאיר

שרוניים אבן יהודה בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד כדר, עוה"ד סمراה

המעוררת

נגד

מנהל מע"מ נתניה
ע"י ב"כ עוה"ד סילס

המשיב

1
2

פסק דין

3
4

1. נימוקי הערעור

5 בכתוב הערעור נאמר כי המעררת היא עוסקת מורשתה בתחום בתים בתי
6 אבות" או "בתי דירות מוגן").

7 הערעור הוגש לפי סעיף 83 לחוק מס עריך מוסף תש"ו – 1975 (להלן: "החוק").
8 הערעור הינו על החלטות המשיב בהשגת הנוגעת לשומות מס עיסקאות לשנים 2007 –
9 2008, כאשר סכום הקtron לחזיב הוא בסך של כ- 55,000 נק.

10 המשיב ביקש לחייב את המעררת במע"מ ריבית ריעונית בגין העמדת אשראי על ידי
11 הדירות לבית האבות.

12 לפיכך הוצאה שומה תוקן קביעה וחזיב במע"מ עיסקאות בגין הריבית הריעונית
13 ושיעור שחיקת הפקדונות.
14 על שומה זו הוגשה ההשגה.

15 ההשגה נדחתה כמעט לעניין תחשב שיעור הריבית בגין פקדונות הדירות, טענה אשר
16 התקבלה על ידי המשיב.

17 בהודעה בדבר שומות עיסקאות אשר הוצאה למעררת, נאמר כי בביבורתה נמצא כי
18 המעררת חישה באופן חסר הכנסות משחיקת פקדונות דירות מבית האבות ואת
19 הריבית הריעונית בגין, ובשל כך לא דוחה מלוא מס העיסקאות המתחייב מעיסקאות
20 אלה.

21 בהחלטה בהשגה אשר הוגשה על החלטה זו, נאמר כי המעררת מוסתה בשל אי דיווח
22 על מלוא עסקאותיה אשר מקורן כאמור בשחיקת פקדונות ומטען אשראי עליהם לא
23 דוחות.

24



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניס אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

1 צוין, בין היתר, כי במסגרת ההשגה הlion ב"כ המערערת על כך שהחלטת המנהל לא
2 התייחסה לחולופות שהועלו על ידה והעתלים מפסקת בית המשפט העליון והמסקנות
3 העולות מפסק דין אלישע (ע"א 9131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד השומה (להלן: "פסק
4 דין אלישע"), אשר יש בו לטענת המערערת כדי לאין את החבות במס.

5 כמו כן נטען על ידי המערערת כי העובדה שהדים אינם בוגר "עסקים" על פי
6 הגדרת החוק, אין בה כדי למנוע התרטת הניכוי שכן ניתן לפעול באופן של עסקת
7 אكري.

8 בהחלטת המנהל נאמר כי ההלכה העולה מפסק דין אלישע מתייחסת למס הכנסה
9 ואין ללמידה ממנה גורה שווה בעניין מע"מ. מס הכנסה מותר בניכוי גם הוצאות שכ"ע
10 מה שאין כן לגבי מע"מ. מס הכנסה עשוי להתריר בהוצאות שנותן אף שהצד השני אינו
11 עוסק, בעוד שבמע"מ על הצד השני להיות עסק.

12 בהחלטה נמנו חריגים לכל זה אשר הוחרגו באופן מפושע על ידי המחוקק.
13 מחריגים אלה עליה כי התנאי לניכוי מס תשומות, בין אם מדובר בחשבונית רגילה
14 עצמאית או בשל עסקת אكري, היא שהמוחזיא ידוע על העיסוקאות.
15 במקרה הנוכחי, נשוא השומה, לא שולם לדיררים מס ועל כן לא ניתן לנכות מס שלא
16 שולם.

17 בהחלטה נאמר עוד כי אין המנהל מוצא בריבית ששולמה רعيונית כתשומה, לא הוכר
18 כל מסמך אחר המאפשר ניכוי ולא נמצא כל טעם כלכלי שיש בו כדי לשנות את מצבה
19 של העוסקת.

20 לגבי שיעור הריבית – הרי שאין נושא זה שנוי במחלוקת במסגרת הערעור שבפני.

21 בnimoki הערעור נאמר כי המשיב מניח שעובדת חיוב במע"מ עסקאות כעסקת
22 שירות, בגין פקדונות דיררים בבתי אבות, היא עובדה מוגמרת אך אין הוא טורח
23 לבסס את טעنته.

24 הקביעה לפיה עסקת אשראי היא בוגר עסקה החבה במס, אינה נוקטת לשון
25 מפורשת באשר לפקדונות דיררים בבתי אבות. לעומת זו המחייבת פקדונות בתי אבות
26 כריבית רعيונית, היא עמדה הנסמכת על הפסיקה בלבד ולא על הוראות סעיף 1 לחוק.
27 המערערת מפנה בהרחבה לפסק דין אלישע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניס אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

נאמר כי האמור בפסק דין זה תוקף חוותית את העמדה אשר הובעה על ידי צבי השופט שטרסברג כהן בע"א 906/905 **מגדל הזהב בע"מ נגד מנהל מס ערך מוסף בירושלים** (להלן: "**פסק דין מגדל הזהב**").
המעוררת חוזרת וטענה כי העובדה שהדיירים המשתכנים אינם בגדר "עובד", אין בה שלעצמה כדי למנוע הכרה בתשומות, שכן גם טופס עסקת אקראי יכול שיוכר כתשומה בהתאם להוראות סעיף 38 לחוק.
קביעת המשיב הנסמכת על כך שלמעוררת נצמה הכנסה רגילה נסתרת בהלכה החדשא אשר יוצאה על פי פסק דין אלישע בע"א 8131/06 **אלישע בע"מ נ' פקיד השومة חיפה**.
טען כי אין מקום להטיל חיוב בمعنى'ם עסקאות שהוא פרי פסיקה בלבד, כאשר הלהקה חדשה של בית המשפט העליון מבטלת למעשה את אותו חיוב.
לטענת המעוררת אין שיטת המשיב והבנתו את חוקי המדינה, מותירה פתח של תקווה לעוסק.

2. תשובה המשיב

בכתב התשובה נאמר כי המעוררת היא בעליים של בית אבות. במסגרת החסומים הנחთמים בין המעוררת לבין דייר בית האבות מפקיד כל דייר סכום מוגדר בעת חתימת החסום (להלן: "**הפקדון**") כאשר מידיו שנה נשחק אחו מוסויים מהפקדון. אם הדייר מעוניין לסיים את מגוריו או בעת פטירתו מוחזרת לו או לירושו יתרת הפקדון שטרם נשחק.
כמו כן, משלם הדייר תשלום חודשי לבית האבות בתמורה לשירותי הדיור.
על הסכום החודשי המשולם על ידי הדייר ועל השחיקה השנתית בפועל, שולם מע"מ על ידי המעוררת.
סכוםים אלה הם בגדר תמורה בגין מתן שירות הדיור על ידי בית האבות למשתכן ועל כך אין מחלוקת.
השומה שהוצאה חייבה את המעוררת בתשלום מע"מ בגין טובת ההנהה הכלכלית אשר הפיקה במסגרת העיסקה עם הדיירים בשווה כסף.
הנהה כלכלית זו היא הריבית שנחסכה מהמעוררת בגין סכומי פקדון אשר הפיקדו הדיירים, העומדים לרשوتה כמשמעותו ללא ריבית (להלן: "**הריבית הרגינית**").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

1 טעantha העיקרית של המערערת היא שאין בסיס חוקי לחיבת הכנסות מריבית רעויונית
 2 במע"מ. עוד טוען על ידה כי ההלכה אשר נקבעה בפסק דין **אלישע יש** בה כדי לבטל
 3 כלל את החיוב שנקבע בשומה.
 4 המערערת טוענת כי פסק דין **אלישע** ביטל את פסיקת בית המשפט בע"א 9105/96
 5 **מגדל הזהב נ' מנהל המע"מ ירושלים** (להלן: "פסק דין **מגדל הזהב**"). מאחר
 6 והשומה מbossסת על החלט **מגדל הזהב** טוען שיש לבטל את השומה לאור פסק דין
 7 **אלישע**. במסגרת זו טוענה המערערת כי הוצאה רעויונית כמותה כתשומה רעויונית.
 8 עד ניתן לומר, לדברי המערערת, כי העמדת כספי הפקdon לטובת המערערת על ידי
 9 הדירות נשתנה במסגרת עסקת אكريיא ולכן יש להכיר במס תשומות רעויוני.
 10 המשיב טוען כי החלט **מגדל הזהב** שרירה וקיימת ולפיה חל חיוב במע"מ בגין ריבית
 11 רעויונית הצומחת מפקודנות המופקדים בבתי דירות מוגן. החיוב במע"מ בגין הריבית
 12 הרעויונית אינם מתכוון נגד מס תשומות רעויוני, שכן לא ניתן לדבר על קיומו של מס
 13 תשומות רעויוני מבלי לשים את הקרן תחת דין המע"מ.
 14 עוד טוען על ידי המשיב כי אין מחלוקת בין הצדדים כי העיסקה לממן שירות דיר
 15 מוגן היא עסקה החייבת במע"מ.
 16 "מחיר עסקה" מוגדר בסעיף 7 לחוק. לפי ההגדלה הרחבה יש לכלול במחיר העיסקה
 17 כל תמורה שהצדדים סיכמו ביניהם, לרבות הוצאה מהוות מבחינה כלכלית חלק
 18 מהמחיר.
 19 המונח "תמורה" זוכה לפרשנות רחבה וכללו הן תמורה בכיסף והן תמורה שאינה
 20 בכיסף.
 21 בעיסקות דירות מוגן, בהן מקבלים הדירות שירות דיר ובמקביל מפקודים פקdon
 22 ללא ריבית, פסק בית המשפט העליון בפסק דין **מגדל הזהב** כי הריבית הרעויונית
 23 הצומחת על כספי הפקdon - היא תמורה בשווה כף הנכללת בהגדלת המחיר של
 24 עסקת הדיר המוגן.
 25 הריבית הנחסכת המכונה "ריבית רעויונית" מהוות תמורה בשווה כף והוא חלק
 26 ממחרע העיסקה לצורך מע"מ.
 27 בפסק דין **אלישע** דין בית המשפט העליון פעם נוספת בשאלת האם כנגד הריבית
 28 הרעויונית ניתן לנכונות את הוצאה הרעויונית המיוחסת לכיספי הפקdon, אלא שכעת
 29 נידון החיוב במס הכנסה ולא במס ערך מוסף.
 30



בֵּית הַמִּשְׁפָּט הַמְּחוֹזֶה בָּתֶּל אֲבִיב - יִפּוֹ

60 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים ابن יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

המעוררים שם טענו כי לא ניתן לומר שכלכלי הפקdon מהווים הלוואה ללא ריבית
בידי בית הדירות המוגן, אלא שהם מהווים הלוואה עם ריבית - כאשר הריבית
מושולמת על ידי בית הדירות המוגן בשווה כסף – שירות הדירות.
בית המשפט העליון קיבל טענה זו ואף את הטענה שהחוצאה היא בגדר "החוצאה
ביצור הכנסתה" וקבע כי מותרת לניכוי לפי הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסת
[נוסח חדש] תשכ"א – 1991.
בית המשפט קבע כי גובה החוצאה הוא כגובה הכנסתה מהריבית הרווענית.
המשיב טען כי החלטת **אלישע** איןנה מבטלת את ההחלטה **מגדל הזהב** אלא מחזקת אותה.
המסקנה כי ניתן לניכוי מהריבית הרווענית את החוצאה בשווה כסף, מבוססת על
קביעה לעניין מהות החוצאה כהוצאה בגין הכנסתה, קביעה שאין לה כל
נפקות לצורכי מע"ם.
עוד נאמר כי בית המשפט העליון אישר בפסק דין **אלישע** את ההחלטה שנקבעה בפסק
דין מגדל הזהב.
בעוד שפקודת מס הכנסת מטילה חיוב בגין הכנסתה שנוכו ממנה הוצאות מסוימות,
כאשר הרצינול הוא שהמס יוטל רק על תוספת לעושרו הכלכלי של אדם, הרי שבוחק
מע"מ שאלת הת העשרות וגובה ההכנסה החייבת אינם רלוונטיים.
מע"מ הוא מס מחזור החל על מלאה היקף העיסקה ללא כל קשר לשאלת אם נוצרה
התעשרות.
לא ניתן להשוות בין החוצאה ביצור הכנסתה לבין ניכוי מס תשומות. ניכוי מס תשומות
הוא ניכוי מע"מ שכבר שולם ממש"מ שיש לשלם.
עוד נאמר כי טענה בדבר תשומה רעווענית מנוגדת בתכלית לדיני מע"מ.
 יתרה מזאת, הטענה בדבר ניכוי מס תשומות רעוועני נדחתה כבר בפסק דין **מגדל
זהב**.
אין גם כל מקום לטענה בדבר עיסוקת אקראי או טופס אחר.
הצדדים הסכימו כי אין מחלוקת עובדתית ביניהם והגיעו סיכומים בכתב.
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

06 פברואר 2012

ע"מ 3467-04-10

שרוֹגִים אָבוֹ יְהוּדָה בֶּעְמַן מִנְחָל מַעֲמֵד נִתְגִּיה

ד. דיוון והחלטה

הגדרת העiska א.

אין כאמור מחלוקת עובדתית בין הצדדים כי כנהוג בתחום הדיור המוגן, גובה המערערת במסגרת הסכמי ההתקשרות עם הדיירים סכום מוגדר מכל דייר אותו מפקיד הדייר בידיה בעת חתימת החסכים (להלן: "הפקדון").

יבקש לעזוב את המקום לפני פטירתו או לירשו לאחר פטירתו. מידיו שנה נשחק כאמור סכום מסוים מהפקdon אשר היתרתו מוחזרת לדיר אס

בנוסף, משלם הדיר למערערת תשלום חודשי בתמורה לשירותי הדיר.

הן בגין התשלומים החודשי והן בגין מרכיב השחיקה מהפקdon שולם על ידי המערער

מיס ערך מוסף.

כפי שציוין המשיב בסיכוןיו, אין גם כל מחלוקת על כך כי חלה על המערערת חבות בעומ"ם בשל עסקות מותן שירוטי הדירות המוגן. המשיב מפנה בעניין זה לסעיף 38

לסיכון המערטה.

אשנהן חשבה שאלת זו מילגואה את האגדה הזאת
דבר ונין. בית האבות הוא עוסק רשות המענק שירותים שונים לדירות חלק

עוד נאמר על ידי המעררת, כי אין רלוונטיות אס התשלום הוא בזמן מסוים בשווה כסף או בשאליבת שילושואורה. בוחרה בוגרתו מזורה באלה של האנוגה – השלמה בוגרתו

בלגביות נאת. מושחתת הוא המושחתת בו גותרים שורדים ומשהבו של בשופטה מוגבלים בפועל + תשולם בגין בדרכך של העמדת הלואה ללא ריבית.

ב乾坤 חד משמעי למסקנה כי יש להטיל חיוב במע"מ. רכיביותם וגווה המשוררת בו מחרבת גנוביהם השומם והערובם השולח על גגה

אפשרויות חלופיות לפתרון סוגיית החיוב במס כגורו הכרה בעיסקת אקרה. אולם, בהיררכיות הניא מראהות להפנות את הזורחה צורה לשאלת הגומו של ערד מינוף

למייסוי בעискת הברטור, תוך שאלת האפשרויות לפתרון תוותר בשאלת משנית
בערבעור אשר גרמו לאחדר הרכבה בשאלת בינוי של הערד המוסרי

דרך דיוון זו מהוועה אונ הרחבת חזית כפִי שטען המשיב, שכן היא שונה באופן מהוועי מונומיטוי העראובע

אם לאנו של עניין, אין מקום לטענה עצמה ולזרז הדיוו בה בחרה המשכרצה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים ابن יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

בפסק 14 לסייעם טענה המערערת כי השאלה שבחלוקת היא שאלת חייבה בمعنى של עסקת;br>הברט**ר** בין המערערת לדיררים בוגע לרכיב הפקדון. טענה היא כי אין לחייב אותה במס בגין מרכיב הפקדון על פי ההלכה שנקבעה בפסק **אלישע**, ממנה נובע כי לא נצמה למערערת ערך מוסף בעיסקת הברט. קביעה זו רותמת, למעשה, את העגלה לפני הסוסים. מדובר בטענה שהיא למעשה מסקנה אותה מסיקה המערערת מהחלטת פסק דין **אלישע** על המקרה הנוכחי, אשר התוצאה לדבריה היא ש"בשורת התחתונה" לא נוצר למערערת מס ערך מוסף. הדרך הנכונה היא הפוכה – קודם כל יש לבחון את השאלה האם יש מקום לטענתה של המערערת בדבר עצם האפשרות לניכוי מס תשומות רעוני, והאם יש מקום ללמידה גורה שווה מפסק דין **אלישע** ולהחילו על המקרה הנוכחי. לאור זאת ולאור התוצאה אליה הגיעו בסופו של דבר, לא ראוי לנכון לדון בטענתה המערערת בעניין יישום הפסיקה והדוגמא המספרית אשר המחייבת לטענתה את הטענה לעיל.

במסגרת טיעונית בסיכומים היפנתה המערערת לשלווה פסקי דין אשר דנו, לדבריה, בסוגיות מסוימות הקשורות בין דיררי הדירות המוגן לבין בתיה האבות **למרכיב הפקדון**. (ההדגשה שלי – ד.ק.). טענה זו איננה מדוייקת, שכן פסקי הדין לא התייחסו בנפרד למייסדי מרכיב הפקדון אלא דנו בנסיבות העיסקה בין דיררי הדירות המוגן לבין דיררים בכללותה. את עסקת ההתקשרות הגלוימה בין דיררי הדירות המוגן לבין בתיה האבות, הסביר בפирוט כב' הנשיא ברק בע"א 6722/99 **מנהל מס ערך מוסף נ' משבנות כלל מגדי חיים התיכון בע"מ** (להלן: "פסק דין **משבנות כלל**"). תחילתו של הדיון בקביעה כי מע"מ מוטל על עסקה אשר בוצעה בישראל בשיעור מסוימים מחair העיסקה. "עסיקה" משמעותה בין היתר מכירת נכס או מתן שירות בידי העסוק. המחיר הוא התמורה שהוסכם עליה לפי הוראות סעיף 7 לחוק. לאור זאת הסביר כב' הנשיא ברק, כפי שטען גם המשביר בסיכומים שבפניי, כי לצורך החיבור בمعنى יש לבחון שני יסודות: האחד הוא קיום עסקה חייבת והשני הוא קביעת מחיר העסקה. הצעד הראשון בניתוח הוא **זהות** העסקה ואפויונה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניס אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

בסעיף 10 לפסק הדין נאמר כי במקרה הנוכחי מדובר בעיטה מורכבת מבוחינת הגדרות הדין הכללי. יש בה מאפיינים של פקדון ויש בה מאפיינים של הלוואה. מצד אחד כספי הדיירים המופקדים בידי החברה משמשים ערובה לקיום התחייבותם דבר המופיע פקדון. מצד שני, החברה מקבלת את כספי הדיירים משימושם בהם לשימוש שוטף ומהזירה אותם לאחר תקופה מסוימת, דבר העונה להגדרת הלוואה.

כמו כן, החברה מנכה מדי שנה 2.8 אחוז מכיספי הדיירים, דבר שלא אופיני לא לפקדון טהור ולא להלוואה טהורה.

על פי מהותה של העיטה יש לגוזר את תוכאות המס שלה: מאפייני העסקה כפקדון – אין מקימים חובות במע"מ. עובדת מתן כסף כערובה לקיום התחייבות הדיירים אינה מצמיחה כשלעצמה חייב במע"מ. מאפייני העסקה כ haloaha שתנאיו הם הלוואה צמודה בלבד ללא ריבית מצמיחים חובות במע"מ.

עובדות אלה של העסקה מצמיחות את החיוב במע"מ, שכן בהלוואה הצמודה בלבד אשר קיבלה חברת הדירות המוגן – טמונה טובות הנאה בשווה כמספרת ביחסן הריבית שהיתה החברה מוציאה אילמלא קבלת הלוואה מהדיירים.

טובות הנאה הניננת לחברת הדירות היא חלק מההתקשרות בין לבינה ומהויה חלק מהתמורה ששילמו הדיירים بعد שירות הדירות שננתנה להם החברה.עובדות אלה הן מתן שירות של דירות מוגן בידי עסק במהלך עסקו ולכן זו "עסקה" במובן החוק.

לאחר מכן הדגיש כבי הנשיא ברק, בניגוד לאמור בסעיף 18 לסיוכמי המערעת, כי "החברות במע"מ קמה על עסקת מתן שירות הדירות ולא על עסקה של הלוואה. ה haloaha היא דרך של מתן טובות הנאה, אך אין היא עסקה החייבת במע"מ." (ההדגשה שלי – ד.ק.).

בהמשך (סעיף 12 לפסק הדין) נאמר כי על פי ניתוח כלכלי אשר מקובל בקשר המלומדים "מתן haloaha הצמודה מהדיירים לחברת שcool לשתי עסקאות השוק האלה: בעיטה הראשונה נתנו הדירות את haloaha לחברת בתנאי שוק, ככלומר בתוספת הצמדה וריבית שהחברה שילמה. בעיטה השנייה, קיבלו הדירות שירות דירות מוגן בדין, בוגין כך, בנוסך לכל תשלום אחר, את הריבית שקיבלו ממנה בעיטה הראשונה. שתי עסקאות אלה שcoolות כלכלית למאה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

60 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים ابن יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

שהתרחש בעניינו. ההבדל הוא בכך שהצדדים ויתרו על מעבר הכספי בפועל מהחברה אל הדירiyim (כريبית) ולאחר מכן מהדיירiyim לחברה (כדמי שימוש)...
העסקה החייבות היא עסקה של מתן שירות דיור על ידי החברה."
 (החדישה שלי – ד.ק.).

לאחר מכן נאמר על ידי הנשיא ברק, כי על פי מוחלים אנליטיים אלה נקבעה חבות במע"ם על הריבית ריעונית בגין הפקחת הפקודות הצמודים - בפסק דין מגדל הזהב.
 הנitionה לעיל מצביע על כך כי המע"ם נוצר ממחירה הכוללת עסקת מתן שירות הדיור ולא רק ממרכיב הפקdon, לבגיו טענה המערערת בסיכוןים כי אין לחייב אותה בגין במע"ם.
 גם בפסק דין מגדל הזהב, אליו הינה כבי הנשיא ברק, נערך הנitionה של העסקה תוקן התיקשות למחיר העסקה על פי הוראות סעיף 7 לחוק. נקבע כי מחיר העסקה הוא התמורה המוסכמת, כאשר התמורה המוסכמת היא כל תמורה עליה הסכימו הצדדים לעסקה, בין שזו תמורה בכספי ובין שזו תמורה בשווה כסף.
 בהקשר זה פירטה כבי השופט שטרסברג כהן מספר דוגמאות בדייני מס הכנסתה כגון : הקביעה כי לעובד צומחת הכנסתה עבודה החייבות במס הכנסתה עקב בגדי חורף שקיבל מאות המעבד והקביעה כי לפדרנסים צומחת הכנסתה חייבת מוקראע, עקב הסכם עם חקלאי לפיו הרשו לו לנטווע בין עצי הפדרס גידולי ביןים ובתמורה עיבד החקלאי את הפדרס.
 בסעיף 6 לפסק הדין נאמר כי על בסיס אותו עיקרונו הוטל מס הכנסתה על מקבל טובת הנאה בדמות ריבית ריעונית שהיא טובת הנאה בשווה כסף.
 טובת הנאה זו גולמה בחסכון בתשלום ריבית שוק על קבלת הלואה ללא ריבית.
 בסעיף 8 לפסק דין נקבע כי "הנה כי כן, התפיסה בדייני מס הכנסתה היא כי מי שמקבל טובת הנאה בדמות ריבית ריעונית, קרי חסכון בתשלום ריבית בתנאי שוק, מקבל הכנסתה החייבות במס."
 החיוב במס נובע מעקרונות כלליים בדייני המס. הרציונאל שמאחורי תפיסה זו הוא כי ריבית ריעונית זו היא טובת הנאה בשווה כסף, שדינה דין כל טובת הנאה אחרת, בכף או בשווה כסף. טובת הנאה זו יש בה תועלות כלכליות למקבלתה והוא ניתנת לו במסגרת יחסים עסקיים, ועל כן היא חייבות במס הכנסתה...
 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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניס אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

הכנסה ריעונית בסיטואציה האמורה היא הכנסה בשווה כ�ף, המגלמת את הרווח הכלכלי הנובע מן העיסוקה. זו היא תמצית דיני המס לעניין מסוי ריבית ריעונית". הקביעה הרלוונטית בסופו של דבר היא הקביעה על פייה הריבית הנחsett מאת המעררת, היא חלק ממחרע העיסקה כמשמעות מונה זה בסעיף 7 לחוק וחללה עליה חובת תשלום מע"מ.

"sicomo של דבר, על פי סעיף 7 לחוק "מחיר של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה". בוגדר התמורה המוסכמת יש לכלול הן תמורה מוסכמת כסף והן תמורה מוסכמת בשווה כסף בדמות ריבית ריעונית... מכאן שיש להכלילה בוגדר התמורה המוסכמת על פי סעיף 7 לחוק, כלומר בוגדר מחיר העסקה... מסקנתי היא, איפוא, כי הריבית הריעונית על הפקדונות של המשתכנים חייבת במל"ו". (סעיף 14 לפסק הדין).

הحلכה המחייבת העולה מפסיקת בית המשפט העליון היא הקביעה על פייה יש לראות בריבית הריעונית כחלק מהתמורה המוסכמת, המהווה את מחיר העסקה החיבבת במע"מ של עסקת מתן שירות הדירות המוגן. לאור זאת, איןני רואה מקום לא לטענת המעררת על פייה דנו פסקי דין השונים בשאלת האם עסקת ההלוואה, שהיא העסקה הראשונה אותה מזקיר כבי הנשיה ברק בעניין **משכנות כלל**, חייבת במע"מ ולא לטענה כי ניתן להפריד את מרכיב הפקדון מהתמורה הכלולת המהווה את המחיר בגין עסקת מתן שירות הדירות המוגן, ולקבוע כי אין לחיבב את המעררת במס בגין מרכיב הפקדון.

ב. טענת המעררת בדבר הכרה בתשומה ריעונית ויישום פסק דין אלישע המע"מ המוטל על המעררת מוטל כאמור בגין מחיר העסקה כולה על כל מרכיביו, לרבות מרכיב הריבית הריעונית, כפי שכבר פורט לעיל. סעיף 38 (א) לחוק מע"מ מתייר ניכוי מס תשומות בתנאים מסוימים הקבועים בחוק. מקובלת עלי טענת המשיב כי על מנת לדרש ניכוי מס תשומות, ובמקרה זה מס תשומות ריעוני, צריכה הייתה המעררת להראות בראש ובראשונה כי קיים במקרה הנוכחי מס תשומות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

60 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניס אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

1 "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק "מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים
2 לעוסק, על יבוא נכסים בידי עסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או
3 לשימוש בעיסוקו".

4 מכאן עולה כי מס תשומות קיים כאשר קיימת עסקה שעניינה רכישת נכסים או
5 שירותים או יבוא טובין בידי עסק לצורך שימוש בעיסוקו, העיסקה הצמיחה חבות
6 בمعنى'ם ומס התשומות נכלל בחשבונית מס שהוצאה לكونה כדין או ברישומו ייבוא
7 או במסמך אחר שיאשר המנהל.

8 כמובן, כדי לטעון לאפשרות ניכוי מס תשומות בגין הריבית הריעונית, היה על
9 המעררת להוכיח כי בין כל אחד מהדירותים התקיימה עסקה שעניינה מתן
10 שירותים אשראי מהדייר למעררת, כי הוטל עליה מע"מ בגין אותה עסקה וכי הוצאה
11 לה חשבונית מס כדין או להלופין מסמך אחר.

12 לעניין זה התייחס כבי הנשיא ברק במסגרת פסק דין **משכנות כלל** כאשר הבהיר, כפי
13 שנאמר לעיל, כי החבות בمعنى'ם קמה על עסקת מתן שירותים הדיור ולא על עסקת
14 ההלוואה. אמר על ידו במפורש "**ההלוואה היא הדורך של מתן טובת ההנהה, אך אין**
15 **היא העiska החייבת בمعنى'ם**" (עמ' 348 לפסק הדיין).

16 מאחר והפקדת כספי הפקדון בידי המעררת אינה בגדר עסקה, הרי שלא צמחה בגיןה
17 ثבות בمعنى'ם בידי הדיירים וכן גם לא הטילו כספי הפקדון מס תשומות על
18 המעררת. מכאן שאין אפשרות לדרש ניכוי מס תשומות.

19 בהקשר זה יש להתייחס אף לטענתה של המעררת, כי על מנת להגיע לתוצאה של
20 הכרה בתשומה ריעונית, הוצע על ידה להכיר בעסקת הריבית אשר מעמיד הדייר
21 לumarת בעסקת אקראי או הכרה בהסכם הפקדון כמסמך אחר.

22 בעניין **משכנות כלל** נאמר על ידי כבי הנשיא ברק, כי בקשר לעסקה הראשונה (שהיא
23 עסקת ההלוואה – ד.ק.) יתכן ותצמיח חבות בمعنى'ם אצל הדיירים אם פועלות
24 ההלוואה שננתנו תהווה עסקת אקראי במובן החוק.

25 לטענה זו אין במרקחה שבפניי כל בסיס עובדתי. המעררת לא טענה ואף לא הוכיחה
26 בדרך כלשהי כי מתן ההלוואה הינה פעולה בעלת אופי מסחרי בידי הדיירים. לא די
27 בטענה כי ניתן לעשות שימוש בדרך זו על מנת להגיע לתוצאה של הכרה בתשומה
28 ריעונית, אלא שיש להוכיח כי מדובר אכן בעסקה העומדת בהוראות סעיף 1 לחוק
29 בעניין זה, כפי שנקבע על ידי כבי הנשיא ברק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניס אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

כפי שצין המשיב בסיכומו, לא ניתן לתמוך בטענה לפיה יש לראות בעיסקת
החלואה כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, לפי המבחנים שנקבעו בפסקה.
לא מדובר בהלוואה שניתנת לשם הפקת רווחים, אלא בסכומים אשר הפקדתם בידי
המעעררת מהוועה תנאי על פי ההסכם לקבלת שירות הדירות חלק ממחרור התמורה.
גם על פי מבחון תזרירות העיסוקאות אין מקום לטענה זו, שכן עסקת ההלוואה על ידי
דיירי בית הדירות היא עסקה חד פעמי.
יתרה מזאת, מדובר באנשים פרטיים אשר מתקשרים בהסכם עם בית הדירות על מנת
לקבל שירותים שונים במישור האישי הפרט. לכן לא ניתן לומר כי מבחון הגג של
נסיבות העסקה מצביע על עסקת ההלוואה בעלת אופי מסחרי.
הטענה בדבר ניכוי מס תשומות רعيוני נפסלה כבר על ידי כב' השופט שטרסברג כהן
בפסק דין **מגדל הזהב**.
שם טענה המעעררת בטענה חלופית כי כנגד הטלת מע"ם על הריבית הריעונית
מהפיקדנות, יש להתריר לה ניכוי מס תשומות על הוצאה ריעונית של ריבית. בית
המשפט קבע כי אם ירד לעומק דעתה של המעעררת, החוצה הריעונית שהיא טוענת
לה, היא החוצה הריבית אשר הייתה לוקחת במקומות מסוימים
הפקדנות "היא דורשת איפוא להתריר לה לנכונות את מס התשומות שהיתה משלם
על ריבית ריעונית שהיתה מוציאה בגין הלוואה שהיתה לוקחת בשוק החופשי
במקומות הפקדנות".
כב' השופט שטרסברג כהן הבהיר בין הסיטואציה שבפניה לבין המקרה שנידון
בע"א 32/86 רימון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1.
הובחר כי החוצה הריעונית בפרש רימון הייתה החוצה בשווה כסף אשר נבעה
מעיסקת חיליפין בין רימון לחברת הביטוח ירדנית. הטענה של החוצה ריעונית
הוועתה שם לעניין מס הכנסה והושארה בצריך עיון (שאלת זה הוכרעה בפסק הדין
אלישע – ד.ק.).
נאמר על ידי כב' השופט שטרסברג כהן כי בעניין רימון לא מדובר על הוצאה בעיסקה
עם צד שלישי שככל לא התרחש, והטענה הוועתה בהקשר של מס הכנסה ולא
בהקשר של מס ערך מוסף.
בית המשפט קבע בסעיף 18 לפסק דין **מגדל הזהב** כי אין להתריר למעעררת את
הኒקי אשר התבקש על ידה, כלומר ניכוי מס תשומות רعيוני.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים ابن יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

"הטעט לכך הוא כפול: ראשית, הוצאה ריעונית אינה הוצאה דמיונית. ההוצאה הריעונית, בדומה להכנסה הריעונית היא הוצאה שהוצאה ממש בעיסקה שהתרחשה ולא בעיסקה שלא התרחשה כלל ועיקר. המאפיין של הוצאה הריעונית, בדומה להכנסה הריעונית, הוא שהוצאה כזו היא הוצאה בשווה כסף, ולא בכספי ממש. הוצאה הריעונית שהמערערת טוענת לה אינה הוצאה ריעונית, אלא הוצאה דמיונית. היא הוצאה שאינה מעוגנת בעיסקה שהתרחשה בפועל. היא הוצאה שאינה קיימת כלל ועיקר, לא בכספי ולא בשווה כסף.

שנית, חוק מס ערך מסוים, בשונה מפקודות מס הכנסה [נוסח חדש] אינו מכיר בניכוי הוצאות לעניין החבות במע"מ. החוק מכיר בניכוי מס תשומות הוא "מס הערך המוסף שהוטל... על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכיו עסקו או לשימוש בעיסקו" (סעיף 1 לחוק). העוסק משלם מע"מ על מלא מחיר עסקאותיו אך מנכח את המע"מ (מס תשומות) אשר שילם בתשומותיו בעיסקאות לעוסק הקודס... שלא שולם מע"מ על תשומות לא בכספי ולא בשווה כסף, ולא עבר כל סכום מע"מ לשלטונות המס, אין החוק מאפשר להתייר ניכוי מס תשומות, שכן לא שולם מס תשומות לא ממשית ולא ריעונית בשווה כסף. כל מסקנה אחרת משמעותה כי לא יוטל מע"מ על חלק מהערך המוסף בתהליך הייצור... גם אם המערערת בפנינו הייתה טוענת לניכוי אותה הוצאה ריעונית שנטענה בפרש רימון היא לא הייתה זוכה בכך. משום שלא שולם מס תשומות, וגם משום שהמשתכנים אינם "עובד".

להלן ברורה וחד משמעות זו ולא בוטלה על ידי בית המשפט בפסק דין אלישע בעניין אלישע קבוע בית המשפט, המשנה לנשיא כב' השופט ריבליין, כי הגישה על פייה יש להתחקות אחריו עסקאות השוק הגלומות בעיסקה שבוצעה בשווה כסף ולגוזר מכך את תוכאת המס הרואיה, זכתה לתמיכת רחבה בכתביו מலומדים. בין היתר הפנה בית המשפט למאמרו של ד"ר גליקסברג אירוני מס ריעוניים: על ממדיהם השיח המיסי והחוקתי.

שם נאמר כי "נקודות המוצא בגישה המעבר מהairoう הריעוני לאiroう המשי היא כי ניתן להציב לצידו של כלairoう ריעוני מקבילה מלאה ומושלמת של airoう ממשי. לית מאן דפיגג כי מבחינות מדיניות מס רצואה נטל המס שיושות על שני אירופאים אלה חייב להיות זהה לחלווטין."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים ابن יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

דברים אלה בדבר **מקבילה של אירוע ממשי** תואמים את הדברים שנאמרו לעיל על ידי כב' השופט שטרסברג כהן בפסק דין מגדל הזהב, על פייהם יש צורך **באיורע ממשי ולא באירוע דמיוני** על מנת להתייר את ניכוי ההוצאה. (ההדגשות של ד.ק.).
בפסק הדין **אלישע צין** בית המשפט את פסק דין **מגדל הזהב** בפסק דין אשר ניתנה עסקאות בשווה כסף בתחום העיסקי של מתן שירותים דיור מוגן, בהקשר של מס ערך מוסף.
נאמר כי הקונסטיטוקציית הכלכלית המזהה את עסקאות השוק הכלומות בעיסוקת החליפין בשווה כסף, הביאה למסקנה כי בעיסוקה השנייה מתוך השניים (מתן שירותים הדיוור) כשההתמורה היא בגובה הריבית הנחsett, צומחת חבותה במע"מ.
עוד נאמר בפסק דין **אלישע** כי נקבע בפסק דין **מגדל הזהב** שהחברה הנonta את שירותים הדיור המוגן, אינה זכאית לכך נגד חובות המע"מ את התשומות על העיסקה הראשונה – הוצאה ריבית בתנאי שוק.
בית המשפט אף ציין את שתי הסיבות אשר הובאו לכך על ידי כב' השופט שטרסברג כהן. הסיבה הראשונה הינה כאמור שלא הועבר לשלוות המס תשולם מע"מ בגין התשומות והסיבה השנייה "ההוצאה הרווחנית לה טענת המערערת, אינה הוצאה רווחנית אלא הוצאה דמיונית... היא הוצאה שאינה קיימת כלל ועיקר, לא בכיסף ולא בשווה כספ'".
בסוגרים נאמר כי על הנמהה אחרונה זו נמתחה ביקורת על ידי המלומד אדרעי. מיד לאחר מכן קבע בית המשפט כי "דרך ניתוח עקרונית זו של בחינת המהות הכלכלית שבעסקה שנערכت בשווה כספ' יפה – מצד העקרון – גם לעניינו – עניין המיסוי היישר".
מכאן עולה כי בית המשפט העליון בפסק דין **אלישע הסתמך** באופן ברור על קביעות בית המשפט בעניין **מגדל הזהב**, וכן לא נמצא לכך ביקורת או הסתייגות כלשהי מהסיבות אשר הביאו למסקנת בית המשפט שם, לקביעה בדבר אי הזכאות לכך נגד חובות המס – את מס התשומות הרווחניות על העיסקה הראשונה.
בית המשפט התייחס בפסק דין **אלישע** לשאלת מהו גדר המיסוי היישר המוטל על עסקאות דיור מוגן בשווה כספ'.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרוניס אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

נקבע כי באותו מקרה התהוו למעערת הכנסת והוצאה בשווה כספ' : מהעסקה
הראשונה התהוותה הוצאה ריבית ומהעסקה השנייה התהוותה הכנסת ממתן
שירותי דירות.

מאחר ואין יסוד להנימח כי הצדדים פעלו באופן שאינו כלכלי, אין מנוס מהנימוח
שגביהן של ההכנסה וההוצאה יהיה שווה.

אולם, את ההכנסה והוצאה יש לבדוק בנפרד על פי הכללים הנוגעים למיסוי הכנסות
ועל פי הכללים הנוגעים להתרה בגין החוצאות.

אין חיבור בגין האחת מביא בהכרח את הניכוי בגין האחרת.

כך למשל, אם משתמש הנישום בפקודון לצורך פרטיו ולא עיסקי לא תותר הוצאה
בשווה כספ' בגין ההכנסה החייבת אשר תמוסה באופן נפרד.

באותו מקרה נקבע כי הפקודונות שהתקבלו מהליך שימשו את המערעתה בייצור
הכנסה העיסקית. לכן, גם הוצאות המזוהות לאוטם פקדונות מותרונות בגין
כנגד הכנסה החייבת של המערעתה.

בסוף סעיף 18 נקבע כי התרה בגין הוצאה, מוקזת למעשה את חבות המס בגין
הכנסה שהתקבלה במסגרת העסקה המקבילה השנייה, עברו מותן שירות הדירות.
זוrat ביותה זהה "וניתנת לניכוי על פי הכללים הנוגעים כדי לניכוי הוצאות".

אין מקום להחיל, ولو באנלוגיה, קביעה זו על המקרה שבפניו שכן אין דין הוצאה
הניתנת לניכוי לצורכי מס הכנסה כדי מס תשומות.

מס הכנסה מחושב על רווח וכן מתירה הפקודה להביא בחשבון כל הוצאה שוטפת
אשר הוצאה הנישום לשום ייצור הכנסתו, על פי הכללים הנוגעים, לצורך חישוב מס
הכנסה. המ"מ חל לעומת זאת על מחיר העסקה כהגדרתה בסעיף 7 לחוק, ללא כל
תלות בשאלת האם נוצר רווח בגין העסקה ולא כל תלות בהוצאות שהוצעו בייצור
הכנסה.

בקשר זה יש להתייחס לטענת המערעתה, על פייה שלל בית המשפט העליון אפשרות
నיכוי מס תשומות רعيוני בעניין **מגדל הזהב** בעיקר מטעמים פרוצדורליים של העדר
חשבוניות, אי תשלום מס עסקאות וכדומה - מבלי שנותן את דעתו לשאלת הנוגעת
לעצם אפשרות ההכרה בתשומה הרעיונית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים ابن יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

1 לטענה זו אין מקום. מן הנימוקים אשר הובאו בפסק הדין ועליהם חזר בית המשפט
2 העליון בעניין **אלישע**, עולה כי לא מדובר בטעמים פרוצדוראים אלא בטעמים
3 הנוגעים לעצם מהותו של החזיב על פי חוק מע"מ.
4 כפי שנאמר על ידי המשיב בסיכומים, תכילת ניכוי מס תשומות היא למניע כפל
5 תשלום מע"מ. لكن, אם לא הוטל מס תשומות ומדובר למעשה בהוצאה דמיונית
6 ובעסקה שלא התרחשה כלל ועיקר, הרי שאין להתריר את הניכוי. כל תוצאה אחרת
7 תוביל לגבית מס בחסר בגין מילוי הערך המוסף שנוצר בעיטה - שאין לו כאמור
8 דבר עם שאלת הרווח הנובע ממנו.
9 תכלית זו של החוק והרצionarioן העומד מאחורי התרת הניכוי על פי סעיף 38 לחוק,
10 הובחרו על ידי כב' הנשיא ברק בע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. **שיוק מתכוות בע"מ נ' מנהל**
11 **מכס ומע"מ**.

12 בסעיף 24 לפסק הדין נאמר כלහן:
13 "שיטת הטלת מס ערך מוסף בגין על שרשות המתחילה ביצור וمستירות בצרכו.
14 העיקרון הבסיסי הוא כי כל יצור בשרשota הייצור יחויב במס על הערך המוסף
15 שהוא תרם למוצר... בנסיבות המוצר משלם העוסק במס עיסקות. מס זה הוא
16 מנכה את המס על התשומות שרכש מהיצור שקדם לו – זהה איפוא משמעתו של
17 ניכוי מס תשומות. תשלום מס עיסקות מחד וניכוי מס תשומות מאידך, מביאים
18 לתוצאה שלפיה העוסק משלם את המס רק על הערך המוסף, הנמדד בהתאם
19 להפרש בין מחיר עסקאותיו של הנישום ובין מחיר תשומתו שישמש בעיסקות
20 אלה... תהליך זה מחייב את עיקרון הקבלה העומד בסיס מס ערך מוסף...
21 היצור רשאי לנכונות מס תשומות רק אם השתמש באותו תשומות בעיטה החייבת
22 **במס"**

23 לדברים אלה יש לקשור את הדברים שנאמרו בפסק דין **מגדל הזהב** בדבר הוצאה
24 ריעונית שהיא, בדומה להכנסה הריעונית, הוצאה שהוצאה ממש בעיטה שהתרחשה
25 ולא בעיטה שלא התרחשה כלל, וכן את הדברים אליו התייחס בית המשפט
26 העליון בעניין **אלישע** - בדבר האפשרות להציב לצידו של כל אירוע ריעוני מקבילה
27 מלאה ומושלמת של אירוע ממשי.
28 לא כך כאמור הדברים במקרה שבפני.

29

30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

6 פברואר 2012

ע"מ 10-04-3467

שרונים אבן יהודה בע"מ נ' מנהל מע"מ נתניה

1

2 התוצאה היא שדין הערעור להידחות.

3

4 המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 10,000 ל"כ בצווף ריבית והפרשי הצמדה כדי
5 מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

6

7 ניתן היהם, י"ג שבט תשע"ב, 6 פברואר 2012, בהעדר הצדדים.

8

9 דינה קרת-מאיר, שופטת