



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

בפני כב' השופט בן-ציון גרינברגר

המערערת אוסטיס בע"מ

נגד

המשיבה מנהל מע"מ (ירושלים)

1
2

פסק דין

3

4 1. לפניי ערעור על השומה שערך המשיב למערערת ואשר ההשגה עליה נדחתה. הערעור מתייחס
5 למלוא סכום השומה.

6

הרקע העובדתי

7 2. המערערת היא חברת בנייה. בשנת 2006 זכתה המערערת במכרז של מנהל מקרקעי ישראל
8 למכירת קרקע בשכונת תלפיות בירושלים. עקב הזכייה, רכשה המערערת את הקרקע ושילמה למנהל
9 את תמורתה בתוספת מע"מ. בדו"ח התקופתי שהגישה המערערת למשיב בתחילת שנת 2007 קיזזה
10 המערערת את מס התשומות ששילמה למנהל עבור רכישת הקרקע.

11 3. בעת רכישת הקרקע היו קיימות זכויות לבניה של בניין בן 3.5 קומות ובו שטחי מסחר ו-21
12 דירות מגורים.

13 4. בשנת 2010 החלה המערערת בבניית הבניין על פי היתר הבניה המקורי אשר כלל כאמור שטח
14 מסחר בקומת הקרקע ומעליו 21 דירות ו-3.5 קומות, והכל על פי זכויות הבניה המקוריות. בעת רכישת
15 הקרקע והתחלת הבניה, שטחי המסחר ו-21 הדירות שבקומות הראשונות יועדו לעסקאות חייבות
16 במס.

17 5. מספר שנים לאחר רכישת הקרקע מהמנהל, פנתה המערערת לעיריית ירושלים ולוועדה
18 המחוזית לתכנון ובניה במחוז ירושלים בבקשה לשנות את תכנית בנין הערים (תב"ע) הרלבנטית,
19 ולאפשר לה תוספת בניה. בשנת 2012 אישרו מוסדות התכנון את שינוי התב"ע, ובכפוף לתשלום היטל
20 השבחה הותר למערערת לבנות תוספת בניה של 3.5 קומות נוספות ובחן 21 דירות נוספות למגורים.
21 בהתאם, שילמה המערערת לעיריית ירושלים את היטל השבחה בגין תוספות הבניה שאושרו לה,
22 ומכיוון שאין חיוב בתשלום מע"מ על היטל השבחה, לא ניכתה המערערת מס תשומות בגין זכויות
23 הבניה הנוספות שאושרו לה על ידי מוסדות התכנון.



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

6. לאחר שהשיגה המערערת את האישור האמור לתוספת בניה, שמשמעה כי הותר למערערת בניית 7 קומות, בהן קומה מסחרית ו-42 דירות, פנתה המערערת למרכז ההשקעות במשרד התמ"ת, ולאחר שעמדה בתנאים שהוכתבו לה והתחייבה כי לפחות 15 מתוך 21 הדירות הנוספות יושכרו למגורים, אושרה לה בפברואר 2013 מעמדן של הדירות האמורות כ"בנין להשכרה" על פי החוק לעידוד השקעות הון, על כל המשתמע מכך. בהתאם לאישור האמור הושכרו למגורים 15 דירות מתוך 21 הדירות הנוספות.
7. אין חולק בעובדה כי העסקאות בקשר לדירות המושכרות למגורים אינן חייבות במע"מ.
8. המשיב ערך למערערת שומה, כאשר בבסיס השומה העובדה כי התברר עתה עובדה אשר לא הייתה ידועה בעת רכישת המקרקעין וקיוונו מס התשומות, כי חלק יחסי מזכויות הבניה מומשו לבניית דירות להשכרה, כאשר העסקאות בקשר להשכרת הדירות אינן חייבות במע"מ; ועקב התפתחות זו התברר, כך לטענת המשיב, כי קווי מס תשומות בעת רכישת המקרקעין מעבר למותר, שכן, יש לייחס חלק יחסי של התשומות לדירות שנבנו להשכרה, ומכיוון שעסקאות בקשר לדירות המושכרות אינן חייבות במע"מ, הרי שעקרון ההקבלה מחייב שגם לא תזכה המערערת לקיוונו מס התשומות באשר לחלק היחסי השייך לאותן דירות.
9. נגד השומה האמורה הגישה המערערת השגה, ובמסגרת ההשגה הגיעו הצדדים להסכמה כי מכוח עקרון ההקבלה שבסעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק"), על פיו אין לנכות מס תשומות בעסקאות אשר אינן חייבות במע"מ, תשלם המערערת למשיב חלק יחסי מכלל מס התשומות שניכתה בגין הוצאות הבנייה של הבניין. כפי שמפרטת המערערת בהודעת הערעור, חלק יחסי זה (15/48) משקף את מס התשומות שנוכה לגבי עלויות הבניה של 15 הדירות שהשכרתן למגורים פטורה ממע"מ. אלא, שבשומה האמורה, שנערכה ביום 25.12.13, נכלל חיוב רטרואקטיבי של החלק היחסי האמור גם לגבי מס התשומות שניכתה המערערת בשנת 2006 עת רכשה את הקרקע ואת הזכויות המקוריות. המערערת עמדה על השגתה בנקודה זו, ברם לאחר דיון דחה המשיב את השגתה, ומכאן הערעור דנן.
- טענות המערערת**
10. כפי שמפרטת המערערת בסיכומיה, טענותיה מתמקדות בשני מישורים, כדלהלן:
- א. עם רכישת הקרקע הפכה המערערת לבעלת הזכויות בה. השבחת הקרקע היא יציר כפיה הבלעדי של המערערת, והייתה 'נטולת מע"מ', קרי, המערערת לא שילמה מע"מ ולא קיווה דבר בגין השבחת הקרקע שבעלותה. במצב זה אין הצדקה שהמשיב יגזור קופון' **בדיעבד** על רכישת הקרקע לפני שהושבחה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

- 1 ב. ממילא אין המשיב יכול ליהנות בדיעבד מההשבחה שיצרה המערערת שכן בחוק מס ערך
2 מוסף... נקבעה באופן מפורש תקופת התיישנות לעריכת שומות ל-5 שנים מיום הגשת הדו"ח עד
3 לעריכת השומה, ותקופה זו חלפה."
- 4 11. לטענת המערערת, אחוזי הבנייה הנוספים הינם אך ורק פרי מאמציה של המערערת עצמה,
5 וההשבחה של הנכס אינה רלבנטית לסכומי המע"מ שנוכו כדין בהתייחס למחיר הקרקע כאשר
6 נרכשה, וכאשר גלומות במחיר האמור זכויות בניה כפי שהיו קיימות בעת רכישתה, קרי 3.5 קומות
7 בלבד בהן תיבנינה קומת מסחר ו-21 דירות למכירה. אי לכך, אין כל הצדקה, לא משפטית ולא
8 כלכלית, ליחס לתשומות שקוּזו במסגרת רכישת הקרקע חלק כלשהו השייך לדירות שבדיעבד נבנו
9 להשכרה לאחר שינוי תב"ע ואישור התמ"ת.
- 10 12. כן טוענת המערערת, כמפורט לעיל, כי דרישת הקיזוז שבבסיס השומה נשוא הערעור מתייחסת
11 לדו"ח אשר הוגש בשנת 2007 ואשר בו נעשה הקיזוז. אי לכך, חרג המשיב מתקופת ההתיישנות
12 המיוחדת הקבועה בסעיף 77 לחוק, דהיינו תקופה של 5 שנים ממועד הגשת הדו"ח, ועל כן, דין הערעור
13 להתקבל ולו רק מטעם האמור בלבד.
- 14 **טענות המשיב**
- 15 13. בתגובה לטענות האמורות טוען המשיב כי לא נפל כל פגם בשומה וכי דין הערעור להידחות.
16 ראשית, מבקש המשיב לדחות את הקונסטרוקציה שבבסיס טיעוני המערערת, כאילו שניתן לחלק את
17 הבניין באופן שקיזוז התשומות בעת רכישת הקרקע יתייחס אך ורק לזכויות הבניה כפי שהיו קיימות
18 בהיתר הבניה דאז, ולא להשבחת הבניין באופן שהתאפשרה בניית 21 דירות נוספות מעבר להיתר
19 הבניה המקורי; כאשר משמעות החלוקה הרעיונית האמורה כי לא ניתן לייחס להשבחה חלק כלשהו
20 מן התשומות שקוּזו בעת רכישת הקרקע. לטענת ב"כ המשיב, אין להעלות על הדעת מצב שתמומשה
21 זכויות בנייה בלי שיהיו קשורות לקרקע עליה הם מנוצלות. אומנם, לטענת ב"כ המערערת ניתן
22 "לנייד" זכויות בנייה מקרקע פלונית לקרקע אלמונית ולשם כך אף הפנה לפסיקה, ברם, אין בכך כדי
23 להשליך במאומה על השאלה האם זכויות הבניה כפי שהן, במצב בנייה מסוים, יכולות להתקיים בלי
24 לשייך אליהן את חלקן היחסי במקרקעין שנרכשו. לא זו אף זו, טוען ב"כ המשיב מבחינה עובדתית
25 כי "בעת הרכישה ידעה המערערת מהו השימוש שניתן לבצע על המקרקעין בהתאם לתב"ע הקיימת
26 ולכן מספר חודשים לאחר חכירת המקרקעין, ועוד בטרם קיבלה היתרי בניה ובטרם החלה בבנייה
27 כלשהי על המקרקעין, היא כבר הגישה בקשה לשינוי השימוש במקרקעין כך שיתאפשר לה לבנות
28 42 יח"ד דיור על המקרקעין." (סעיף 4 לסיכומי המשיב)
- 29 14. ממשיך ב"כ המשיב וטוען כי הוכח בפני בית המשפט ש"לבקשה לשינוי תב"ע צירפה המערערת
30 תכנית בינוי של הבניין, בה רואים במפורש בניין במקשה אחת, של 7 קומות, עם חניה מקורה



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

- 1 ומחסנים תת-קרקעיים. היינו, עוד לפני שהחלה המערערת לבנות היה לה ברור כי היא בונה בניין
2 בן 7 קומות ולא בניין שהוא בנוי לחלקים ותוספות על תוספות. זאת ועוד, המערערת הוציאה לפועל
3 את תכנית בנין זו עוד בטרם היה באמתחתה היתר בניה לבניין מגורים בן 7 קומות, וגם מנהל
4 המערערת מודה בכך בתצהירו בסעיף 7 (וכן בפרוטוקול מיום 1.11.15 עמ' 8 שורות 22-12) שבו הוא
5 מודה שהחלה הבנייה עוד בטרם ניתן האישור והייתה הבנה עם העיירה שבמידה ולא יינתן ההיתר
6 ייהרס החלק שנבנה ללא היתר. לא זו אף זו, המערערת יידעה את כל הרוכשים של הדירות החל
7 מחודש 9/10 כי הבניין שצפוי להיבנות הינו בניין בן 7 קומות. יוצא אפוא, שלא יכולה להיות כל
8 מחלוקת כי המערערת שיוותה לנגד עיניה בניין בן 7 קומות ובמידה ולא היה ניתן לה היתר היא
9 הייתה הורסת את הקומות שנבנו ללא היתר. (סעיפים 5 – 8 לסיכומי המשיב)
- 10 15. פירושו של דבר, כי לטענת המשיב מדובר בתכנית אשר הייתה קיימת כבר מעת רכישת הקרקע,
11 לבניית בנין של 7 קומות עם 42 דירות, כך שאין אלא לדחות את מאמציה של המערערת להציג את
12 הכרונולוגיה של תכנית הבנייה כאילו שמדובר בשלבים שונים ומנותקים זה מזה.
- 13 16. ממשיך המשיב וטוען כי לאחר שבחרה המערערת במהלך שנת 2012 לשנות את ייעודן של חלק
14 מהדירות להשכרה, ולשם כך הגישה בקשה למרכז לעידוד השקעות הון וקיבלה את האישור בהתאם
15 לבקשתה, בחרה המערערת באופן מודע שלא לדווח על שינוי ייעוד התשומות שהיא קיזזה בעבר,
16 במסגרת הדו"ח החודשי אשר הגישה בסמוך לאחר מתן האישור של המרכז לעידוד השקעות הון. אי
17 לכך, כאשר מנהל מע"מ בחן את הדו"ח החודשי שהגישה המערערת, וכאשר נוכח לדעת כי הדו"ח
18 האמור איננו מלא ואיננו נכון כיון שאין בו חזר של החלק היחסי של התשומות אשר בדיעבד התבררו
19 כשייכות לדירות להשכרה אשר אינן חייבות במע"מ, הוציא המשיב את השומה נשוא הערעור בגין
20 שינוי ייעוד התשומות מעסקה חייבת במס לעסקה הפטורה ממס, ומכאן הערעור שלפנינו.
- 21 17. בתמיכה לעמדתו המשפטית של המשיב, מפנה המשיב למספר פסקי דין אשר עסקו בסוגיה דנן.
22 לא אתייחס למכלול פסקי הדין אליהם מפנה ב"כ המשיב ואסתפק במקצתם הרלבנטיים ביותר
23 לענייננו. ראשית אפנה לע"א 125/83 דנות חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלן, מיסים א/2
24 (מרץ 1987) עמ' ה-4, עמ' 36 (פסקה 5), שם נאמר כהאי ליגנא:
- 25 "ניכוי מס התשומות נערך לאחר רכישתן, ולפי העולה מן החוק אינו
26 מתחייב קיומו של קשר ישיר בין התשומה לבין העסקה החייבת. ייעוד
27 התשומות מתגבש מיד עם רכישתן; מעצם הגדרתן, מס התשומות צופה
28 פני עתיד, דהיינו יש לבדוק את השימוש המיועד לתשומה בעסק. ברובם
29 הגדול של המקרים ניתן לדעת בוודאות את ייעוד התשומות בעת
30 רכישתן. משאירע שינוי בייעוד התשומות, צריך עוסק לתקן את דיווחיו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

- 1 שהמחוקק מבקש לתת הן מפורשות בחוק העידוד ובסעיף 31 לחוק, ואין
2 ללמוד על הטבות סמויות נוספות מתוך פרשנות שאין לה אחיזה."
- 3 19. כן מפנה ב"כ המשיב לע"ש 113/96 מצפה משואה – בניין והשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך
4 מוסף (1.6.97), בו נדרש שוב בית המשפט למקרה הדומה למקרה דנן, בו הקים עוסק בניין ולאחר מכן
5 שינה חלק ממנו מיייעוד להשכרה. בפסק דין האמור נקבע כי עליו להחזיר את מס התשומות בערכים
6 ריאליים. להלן מתוך פסק הדין האמור (פרי עטה של השופטת י. הכט):
- 7 "סבורה אני שיש להעמיד עוסק בחזקת מי שידוע את אשר לפניו ושוקל
8 היטב, בעת ניכוי מס התשומות, את העסקאות אותן הוא עתיד לבצע ואת
9 כדאיותן. בכלל אלה גם תכנון עסקאות פטורות ממס על פי חוק העידוד
10 וכדאיותן, בשים לב לחובת ההשבה. על פי דיווחיה ניכתה המערערת מס
11 תשומות המותנה בעסקה צפויה החייבת במס. משלא התקיימה אותה
12 ציפייה והמערערת, משיקוליה שלה, יזמה ופעלה לקבלת פטור ובענייננו
13 על שליש מאותה עסקה, הופר עקרון ההקבלה לגבי אותו חלק של
14 העסקה הפטור ממס, וקמה חובת ההשבה היחסית לפטור שניתן.
- 15 לא נראה לי שיש מקום לייחס חשיבות עקרונית למועד אישור מרכז
16 ההשקעות, שכן כל שינוי ביייעוד העסקה בכל שלב שהוא צריך שיחייב
17 את העוסק לתקן את הדו"ח ולהחזיר את מס התשומות ממועד הניכוי
18 בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כחוק. תוצאה אחרת תעניק לעוסק
19 אשראי זול, ותפלה לרעה עוסק שקיבל מראש פטור לפי חוק העידוד ולא
20 ניכה את מס התשומות."
- 21 20. אומנם על פני הדברים נראה כי הנסיבות במקרה דנן שונות מן הנסיבות שבפסקי דין האמורים
22 כיון שבנסיבות דנן, שלא כבמקרים ההם, קוּוּזו התשומות עת היה קיים היתר בנייה מצומצם יותר
23 אשר כלל לא אפשר את בניית אותן דירות שהפכו לדירות להשכרה, ורק מאוחר יותר, כאשר הצליחה
24 המערערת לשנות את התב"ע ולהשביח את הנכס בהוצאת היתר בניה חדש המאפשר את הבניה
25 המורחבת יותר, נוצרו אותן דירות נוספות שלגבי חלקן שינתה המערערת את יעודן לדירות להשכרה.
26 לכך, כאמור, עונה המשיב כי הבדל זה אינו אמור להשפיע כלל על מסקנת השומה: ראשית, כיון
27 שבדיעבד הרי מתברר שחלק יחסי של הקרקע יש לשייך לאותן 15 דירות שנבנו להשכרה, ועל כן
28 מתחייבת מכך המסקנה שיש גם לשייך את אותו חלק יחסי של התשומות הקשורות לרכישת הקרקע
29 לאותן דירות; ושנית, כיון שהוכח לטענת המשיב כי כבר בעת רכישת הקרקע הייתה כבר קיימת
30 תכניתה של המערערת לבנות את הפרויקט כולו, דהיינו 42 דירות ולא 21, כך שכבר עם קבלת היתר
31 הבניה החדש בעקבות השבחת הנכס הפכו חלק יחסי של התשומות להיות קשורות לאותן דירות
32 נוספות. אי לכך, כאשר מאוחר יותר הפכו אותן דירות מדירות למכירה לדירות להשכרה, הרי כבר
33 היה שייך לאותה קבוצת דירות חלק יחסי מן התשומות, ובעוד שלפני שינוי הייעוד היה שייך אותו



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

- 1 חלק של התשומות לדירות הנוספות שעמדו אף הן למכירה, כך שלא הייתה להרחבת ההיתר כל
2 השפעה על קיזוז התשומות, הרי שעם שינוי הייעוד להשכרה הפך אותו חלק של התשומות אשר היה
3 שייך לאותן 15 דירות הנוספות, באופן רטרואקטיבי, לתשומות אשר אין לצידן זכות קיזוז, ואשר על
4 כן חויבה המערערת להחזירן.
- 5 21. באשר לטענת ההתיישנות, פורט לעיל כי לסברת המשיב מתייחסת השומה לדו"ח הראשון
6 שהוגש לאחר אישור שינוי הייעוד ממכירה להשכרה, דהיינו דו"ח תקופתי משנת 2013. על כן, תקופת
7 ההתיישנות הרלבנטית אינה נקבעת לפי מועד הגשת הדו"ח המקורי בשנת 2007, אשר בו קוזזו
8 התשומות, אלא למועד הגשת הדו"ח התקופתי שבו הייתה אמורה המערערת לדווח על החזר חלקי
9 של התשומות בהתאם למצב המשפטי החדש כפי שפורט לעיל, דהיינו, דוח משנת 2013. אי לכך, אין
10 כלל כל בעיה של התיישנות במקרה דנן.
- 11 22. לבסוף מפנה ב"כ המשיב להוראת הפרשנות של אגף המכס והמע"מ (התאמ"ו) לסוגייה
12 המתעוררת במקרה דנן, שהיא הוראת פרשנות לחוק המפורסמת לציבור והמבהירה באופן עקרוני את
13 עמדת אגף המכס והמע"מ בסוגייה שלפנינו. להלן הסעיף הרלבנטי (סעיף 407.5, תאמ"ו 65 – ענפי
14 כלכלה שונים, חלק 65.4 – ענף הבנייה והמקרקעין):
- 15 **"407.5 בנייה עפ"י אישור מרכז השקעות לפי חוק עידוד השקעות הון**
16 **... (א)**
- 17 (ב) עוסק, שקיבל מראש ממרכז השקעות אישור לבנייה להשכרה עפ"י
18 חוק העידוד – אינו רשאי לנכות את החלק היחסי של מס התשומות (הן
19 בגין רכישת הקרקע והן בגין שירותי הבנייה), אשר ישמשו לחלק המבנה
20 המושכר למגורים, הואיל וישמשו לעסקה הפטורה ממס (סעיף 41
21 לחוק)...
- 22 (ג) עוסק, שניכה את מס התשומות בגין רכישת הקרקע ושירותי הבנייה,
23 ולאחר מכן קיבל את אישור מרכז השקעות להשכרה עפ"י חוק העידוד
24 – יחולו לגביו מיום קבלת האישור הכללים הבאים:
25 **... (1)**
- 26 (2) על העוסק להחזיר את מס התשומות שניכה עד ליום קבלת האישור,
27 וזאת בדרך של דו"ח מתקן. ראה לענין זה פס"ד ע"ש 113/96 מצפה
28 משואה, בניין להשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ, שניתן בבית המשפט
29 המחוזי בירושלים ביום 1.6.97."
- 30 23. אומנם, ב"כ המשיב מציין כי המדובר בהוראות המבוססות על פרשנות המשיב כפי שנקבע על
31 ידו, ואין בהוראות האמורות כשלעצמן כל מעמד מחייב למערערת. ברם ב"כ המשיב מפנה להוראות



בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

1 האמורות כיון שהן משקפות בבירור את עמדת המשיב לא רק במקרה דנן אלא ברמה העקרונית, לכל
2 מקרה בו מביא שינוי הייעוד לפטור ממע"מ, כאשר בהתאם לייעוד המקורי קוזזו מס תשומות
3 במלואם.

4 דין והכרעה

5 24. אומנם, הנסיבות דנן שונות במקצת בהשוואה לנסיבות בפסקי הדין אליהם מפנה ב"כ המשיב
6 כיון שבמקרה דנן, בניגוד למקרים אשר נדונו בפסקי דין פס בין ומצפה משואה, מחיר המקרקעין
7 המקורי לא שיקף את ההשבחה שהצליחה המערערת לבצע לאחר מכן עת השיג שינוי תב"ע והיתר
8 בניה להרחבה מ-21 דירות ל-42 דירות, ועל כן גם התשומות שקוזזו מתייחסות למחיר המקורי האמור
9 ולא להשבחה המאוחרת יותר. המערערת גם לא קיזזה תשומות כלשהן מול ההשבחה, כיון שעל היטל
10 ההשבחה אין חיוב במע"מ. ברם איני מקבל את הטענה כי מעובדות הללו נגזרת המסקנה כי יש
11 להשאיר על כנו במלואו את קיזוז התשומות המקורי. אומנם, אילו הייתה רוכשת המערערת את
12 המקרקעין כאשר היה קיים כבר היתר בנייה מלא, סביר להניח כי מחיר הקרקע היה גבוה יותר
13 בהתאם, ועל כן גם היו התשומות בגין כך גבוהות יותר והקיזוז אף הוא היה גבוה יותר. ברם, אין בכך
14 כדי לסתור את העובדה הכלכלית הבסיסית כי זכויות בניה כלשהן, בין אם זכויות אשר היו קיימות
15 בעת רכישת הקרקע ובין אם זכויות אשר הצטרפו לקרקע מאוחר יותר, צמודות למקרקעין אשר עליהן
16 תמומשנה. זכויות בנייה אינן מרחפות באוויר, ואף אם מדובר בשינוי יעד בדיעבד שבו הושבח הנכס,
17 השינוי האמור משליך אחורנית למחיר הקרקע ששולם כך שחלק יחסי של אותו מחיר ייוחס לכל דירה
18 ודירה שנבנתה בפועל; ולעובדה זו השלכות בתחומים שונים ולא רק בשאלה שלפנינו להכרעה. לכל
19 דירה, בין אם דירה שיועדה למכירה ובין אם זו שיועדה להשכרה, יש לייחס חלק מעלויות המקרקעין
20 ועל כן גם חלק מן התשומות הקשורות אליהן. העובדה שמדובר בהתפתחות בשלבים, בניגוד למקרים
21 שתוארו בפסקי דין פס בין ומצפה משואה, אינה שוללת את המציאות הכלכלית האמורה, ומציאות
22 זו היא המכתיבה גם את המסקנה המשפטית.

23 25. הוראות פסקי דין האמורים ברורות: אם משתנה הייעוד ממכירה להשכרה, השינוי האמור
24 משליך על היקף זכותה של המערערת לקזז את התשומות הקשורות לרכישת המקרקעין ועל כן, עם
25 השגת השינוי האמור באישור שהתקבל ממרכז ההשקעות לפי חוק השקעות הון, הייתה המערערת
26 חייבת, בדו"ח התקופתי הראשון שהגישה לאחר מכן, לדווח על שינוי הייעוד ועל החזר החלק היחסי
27 של התשומות שקיזזה בעת רכישת המקרקעין. אי לכך, אין אלא לדחות את טענת המערערת כאילו
28 שיש לדחות על הסף את השומה בגין חריגתה מתקופת ההתיישנות של 5 שנים ממועד הגשת "הדו"ח".
29 אילו היה מדובר בשומה המתייחסת לדו"ח המקורי שהוגש ב-2007, הרי שטענת המערערת הייתה
30 צודקת. ברם, לא על הדו"ח האמור הוגשה השומה אלא על הליקוי שבדו"ח התקופתי של 2013 שבו
31 לא דווח על החזר החלקי המתחייב עקב קיזוז יתר של התשומות בעת רכישת המקרקעין.




בית המשפט המחוזי בירושלים

25 יוני 2017

ע"מ 14-07-37543 אוסטיס בע"מ נ' מנהל מע"מ (ירושלים)

26. אומנם, אין להתעלם ממהיית ב"כ המערערת שאם ייבחן העיקרון הנקבע לעיל בעובדות קיצון, הרי ניתן לשאול מה היה קורה אילו הייתה המערערת משנה את הייעוד להשכרה בתום 30 שנה לאחר הכישת המקרקעין או אף מאוחר יותר; האם גם אז היה המשיב טוען שיש להחזיר את קיזוז התשומות מלפני 30 שנה, עם ריבית והצמדה כדין? נציג המשיב אף נחקר על כך בפניי וברוב הגינותו השיב כי אינו יודע מה הייתה נקבעת עמדתו של המשיב במקרה כזה, וסביר להניח, לדעתי, כי ככל שחולף יותר זמן כך היה המשיב גמיש יותר ביישום העקרונות דלעיל. יצוין כי כך גם עולה מפסק דינו של השופט טל בפסק דין פס ב'ין, שם ניסה למצוא את עמק השווה בין השיקולים הנוגדים עקב חלוף הזמן (שיקול אשר נדחה מכל וכל בפסק דינה של השופטת הכט בפסק דין מצפה משואה). ברם השאלה כשלעצמה איננה פוגמת כלל ב"אמת הכלכלית" המשתקפת בנסיבות העניין דן, וברור אופיין הכלכלי של הנסיבות דן מחייב את המסקנה כי עמדתו של המשיב היא העמדה הנכונה והמתקבלת.
27. אשר על כן, דין הערעור להידחות והוא נדחה בזה, והשומה נשוא הערעור מאושר.
28. אני גם דוחה את בקשתו של ב"כ המערערת שסכום החיוב שיוטל על המערערת לשלם עקב דחיית ערעורה על השומה לא יכלול הפרשי ריבית והצמדה לפרק הזמן שחלף מאז הגשת סיכומי הצדדים ועד למתן פסק דין זה. בנקודה זו צודק ב"כ המשיב בטענתו כי לפי סעיף 91(א) לחוק, אם הוגש ערעור על שומה, "רשאי המשיג או המערער שלא ישלם את המס השנוי במחלוקת והמנהל רשאי שלא להחזיר את עודף המס או את עודף מס התשומות השנוי במחלוקת", ולטענת ב"כ המשיב, מכך נגזרת המסקנה שהמערערת הייתה רשאית כן לשלם את המס השנוי במחלוקת ובכך להימנע מחיוב ריבית והפרשי הצמדה כדין; ובמידה שהייתה זוכה בערעורה הייתה היא מקבלת את החזר מן המשיב בערכו הריאלי. כיון שהעדיפה המערערת שלא לשלם את המס השנוי במחלוקת, אין בסיס לבקשתה האמורה.
29. אני מחייב בזה את המערערת בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד לטובת המשיב בסך 10,000 ₪.

ניתן היום, א' תמוז תשע"ז, 25 יוני 2017, בהעדר הצדדים.


 בן ציון גרינברגר, שופט

24