



בית המשפט המחוזי בירושלים

06 נובמבר 2012

ע"מ 57905-11-10 אליהו ויעקב ידיד-קבלנים נ' תיק חיצוני מס ערך מוסף

לפי כב' השופט דוד מינץ

אליהו ויעקב ידיד – קבלנים
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)
ע"י עו"ד חגי דומברוביץ'

המשיב

1

2

פסק דין

3

4

5

ערעור על דחיית השגה על שומה שערך המשיב למערערת ביום 4.10.06 בגין מכירת בניין הכולל
דירות וחנויות.

6

7

8

הרקע לערעור

9

1. ביום 3.07.96 רכשה המערערת מאנשים פרטיים (שאינם "עוסקים") בניין מגורים ברח'
עזה בירושלים בתמורה לסך של \$ 1,200,000 אשר שולמה בשקלים לפי שער הדולר (להלן: "החלק
הישן של הנכס"). למחיר רכישה זה התווספה גם עלות פינוי של דייר מוגן בסך של \$ 155,000.
בהמשך, המערערת שיפצה את הנכס, חילקה מחדש את הדירות בו ובנתה על גביו דירות נוספות
(להלן: "החלק החדש של הנכס"). כעבור כ-7 שנים, ביום 16.10.03, מכרה המערערת את הנכס
(שכלל 7 דירות בחלק החדש ו-4 דירות שחולקו מחדש במסגרת החלק הישן) במחיר כולל של
\$ 2,500,000.

15

16

17

2. המערערת דיווחה למשיב על עסקת המכר לפי סעיף 5(ב) לחוק מס ערך מוסף (להלן:
"חוק המע"מ") הקובע כי: "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו
מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת
המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה". בהתאם לאמור, המערערת דיווחה רק על הרווח שנוצר

18

19

20



בית המשפט המחוזי בירושלים

06 נובמבר 2012

ע"מ 57905-11-10 אליהו ויעקב ידיד-קבלנים נ' תיק חיצוני מס ערך מוסף

לפי כב' השופט דוד מינץ

1 בעת מכירת הנכס בסך \$ 1,300,000, שכן לטענתה יש לשערך את מחיר הקנייה ולשלם רק את ההפרש
2 בין מחיר הקנייה המשוערך לבין מחיר המכירה הכולל. את הסכום האמור היא המירה לשקלים לפי
3 השער במועד התשלום ועל סכום זה שילמה מע"מ. המשיב לא קיבל את שומת המערערת וטען כי
4 בהתאם להוראות סעיף 5(ב) הנ"ל היה על המערערת לדווח על ההפרש שבין מחיר המכירה של החלק
5 הישן לפי מחיר רכישתו בערכים נומינאליים. בהתאם לכך, ערך המשיב למערערת שומה ביום
6 4.10.06. נוכח האמור, המערערת הגישה השגה על השומה, אך זו נדחתה על ידי המשיב.

7
8 3. משדחה המשיב את ההגשה פנתה המערערת לבית משפט זה (ע"ש 465/07), ובמסגרת
9 תשובת המשיב לערעור נטען לא רק כי סעיף 5(ב) אינו כולל מנגנון שיערוך, אלא שהוראותיו של
10 הסעיף אינן חלות כלל על מכירת הדירות שבחלק החדש של הנכס. המערערת ביקשה למחוק את
11 הטענה האחרונה בהיותה "הרחבת חזית", ואולם בית המשפט קבע כי אין מקום למחוק את הטענה
12 אלא יש להשיב את התיק למשיב ולדון בטענות החדשות במסגרת "השגה חוזרת". המערערת הגישה
13 ערעור לבית המשפט העליון על פסק דין זה (ע"א 4027/10) ובמקביל הגישה השגה למשיב לפיה יש
14 להמתין עד להכרעת בית המשפט העליון שבערעור שהוגש אליו. גם השגתו זו של המשיב נדחתה
15 ועליה הוגש ערעור זה שלפני. בין לבין ניתן פסק הדין בערעור שהוגש לבית המשפט העליון אשר
16 דחה את הערעור וקבע כי אין מדובר בטענה חדשה של המשיב כי אם בניסוח לקוי של אחד
17 מהסעיפים בנימוקי השומה על ידי המשיב. יחד עם זאת, בשל הניסוח הלקוי חייב בית המשפט את
18 המשיב בהוצאות המערערת. בסופו של יום אפוא, המחלוקת העיקרית שנותרה בעין הצדדים נוגעת
19 לשאלת שיערוך מס התשומות הגלום ברכישה לשם ניכוי מהמס בגין מכירת החלק הישן בנכס. לא
20 הייתה מחלוקת כי סעיף 5(ב) לחוק המע"מ חל רק על מכירת דירות יד שנייה ועל כן אין להחילו על
21 החלק החדש, שעל התמורה שנתקבלה בגין מכירתו על המערערת לשלם את מלוא המע"מ. מחלוקת
22 נוספת בין הצדדים הייתה אם על המערערת לשאת גם בריבית על תשלום המע"מ שלא שולם, בשני
23 חלקי הבניין.

טענות הצדדים

24
25
26 4. לטענה המערערת סעיף 5(ב) לחוק המע"מ נועד למנוע אפליה בין עוסק הרוכש דירה
27 לצורך עסקיו מאדם פרטי ובין עוסק הרוכש דירה דומה מעוסק ומקבל ממנו חשבונית מס המזכה את
28 הרוכש בניכוי התשומות הכלולות בו. בהקשר זה אין מקום להפלות בין עוסק במקרקעין שרכש דירה



בית המשפט המחוזי בירושלים

06 נובמבר 2012

ע"מ 57905-11-10 אליהו ויעקב ידיד-קבלנים נ' תיק חיצוני מס ערך מוסף

לפי כב' השופט דוד מינץ

1 מעוסק ומכר אותה מיד לאחר רכישתה הזכאי לנכות את מס התשומות, לבין עוסק במקרקעין שרכש
2 דירה מאדם פרטי ומכר אותה בחלוף זמן. לדבריה, אפוא, מטרת הסעיף להביא למיסוי רווח ריאלי
3 זהה בכל המצבים, וההיגיון הכלכלי והמשפטי העומד בבסיסו, מחייבים שיערוך "מס התשומות"
4 הגלום ברכישה גם מהאדם הפרטי. אכן, בסעיף עצמו לא נזכרת אפשרות השערוך, אך ההלכה היא כי
5 העדר התייחסות סטטוטורית לשערוך במסגרת הוראת חוק אינה מחייבת את המסקנה שאין מקום
6 לשערוך. המערערת הוסיפה כי הסתמכה על הנחיות המשיב עצמו בנוגע לדרך יישומו של סעיף 5(ב)
7 וכי פעלה לפי הדוגמא שהובאה בהנחיות לפיהן נעשה החישוב בערכים ריאליים-דולריים, דבר העולה
8 בקנה אחד עם פרשנותה לסעיף 5(ב).
9

10 5. מנגד דבק המשיב בעמדתו לפיה הוראת סעיף 5(ב) ברורה והיא אינה כוללת מנגנון של
11 שיערוך מחיר רכישת הדירה. הוא הצביע על כך שבסעיף 43א' לחוק המע"מ העוסק בעניין דומה של
12 מכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי, ומתיר ניכוי "רעיוני"
13 של מס התשומות, ובו נקבע מנגנון שיערוך והצמדה למדד, ומכאן שיש לראות בהעדר קביעת מנגנון
14 שיערוך בסעיף 5(ב), הסדר שלילי ולא לאקונה. המשיב ציין כי המערערת גם טועה בציינה כי מטרת
15 המחוקק הייתה למסות את "הרווח הריאלי" של העוסק, שכן חוק המע"מ לא נועד למסות את
16 ה"רווח" שהפיק העוסק אלא אך את הערך המוסף שתרם בפעילותו העסקית. באשר להנחיות מע"מ
17 העוסקות ביישום סעיף 5(ב) לחוק והדוגמאות שניתנו במסגרתן, טען המשיב כי על אף שבהנחיות
18 ובדוגמה שננקטה במסגרתן מחיר הרכישה ומכיר המכירה נקבעו על בסיס דולרי, אין בה כדי ללמד כי
19 יש לערוך את הדיווח ותשלום המע"מ על בסיס ערכים דולריים. לדבריו, ההנחיות אך באו לשקף את
20 המצב העובדתי כפי ששרר בשוק הנדל"ן על מחירי הדירות ניקבו בדולרים, אך גם באותה עת
21 התשלום בוצע על בסיס שקלי בהתאם לשער הדולר ביום ביצוע התשלום. באשר לריבית טען המשיב,
22 כי אין מקום לשעות לטענת המערערת, שכן מצבה אינו שונה מכל עוסק אחר בסופו של יום,
23 טענותיו כנגד שומת המשיב נדחות ואשר מחוייב בריבית על סכום המס שלא שולם.

דיון והכרעה

24
25
26 6. אכן, חוק מע"מ אינו קובע מנגנון שיערוך במסגרת סעיף 5(ב). זאת, על אף התייחסותו
27 לצורך בשערוך בהקשרים אחרים. כך, למשל, סעיף 43א' שהוזכר על ידי ב"כ המשיב קובע מנגנון
28 שיערוך לניכוי מס תשומות בגדר עסקאות מכר מקרקעין מסוימות; כך, למשל, סעיף 97 לחוק קובע כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

06 נובמבר 2012

ע"מ 57905-11-10 אליהו ויעקב ידיד-קבלנים נ' תיק חיצוני מס ערך מוסף

לפי כב' השופט דוד מינץ

1 מס שלא שולם במועד, או נדחה תשלומו, יתווספו עליו לתקופת הפיגור או הדחייה הפרשי ריבית
2 והצמדה; ועוד. ואולם, ככלל, הסדרתו של עניין מסוים במסגרת הוראה אחת בחוק אינה מלמדת
3 בהכרח כי אי הזכרתו בעניין אחר מהווה הסדר שלילי, שכן ייתכן שההוראה החיובית נוסחה שלא
4 בזהירות, ובלא שהייתה כונה להשמיע ממנה הסדר שלילי (בג"ץ 531/79 סיעת הליכוד בעירית פתח
5 תקוה נ' מועצת עירית פתח תקוה, פ"ד לד(2) 566). מהסדר חיובי יילמד הסדר שלילי רק אם הדבר
6 מתחייב על פי תכלית החקיקה כפי שהיא נלמדת מהחוק. עם זאת, נקבע בעבר כי כדי להורות על
7 שערוך של תשלום, חייב להימצא לכך בסיס בדין קיים או בפרשנות יוצרת מתאימה (ע"א 319/89
8 "דן" אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית נ' צורני, פ"ד מו(3) 725; ע"א 554/83 "אתא" חברה
9 לטכסטיל בע"מ נ' עיזבון המנוח זולוטלוב ז"ל, פ"ד מא(1) 282). ואכן, בדינים שונים ובהקשרים
10 שונים בית המשפט הורה על שערוך כדין סובסטנטיבי הנגזר מהעקרונות הבסיסיים הנוהגים בתחומי
11 המשפט הרלבנטיים, חרף העובדה שהמחוקק לא קבע בהם שיערוך במפורש.

12
13 7. בהמשך לכך נקבע בעבר גם ביחס לחוק מע"מ כי יש להחזיר תשלום מע"מ ששולם ביתר
14 בערכים ריאליים, גם בהיעדר הוראת חוק מפורשת, "שכן הפסיקה הישראלית אימצה מדיניות
15 משפטית חד משמעית שלפיה יש לבצע השבה באופן ריאלי" (ע"ש (מחוזי-חי) 441/93 אלקה
16 החזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ, 12.02.95; ע"א 773/86 ערגול פלדות בע"מ נ' מדינת ישראל (אגף
17 המכס והבלו), פ"ד מג(1) 516). יחד עם זאת, בכל הנוגע לניכוי מס תשומות באיחור, היינו - כאשר
18 ניכוי מס התשומות ממס העסקאות אינה נעשית במסגרת הדו"ח המוקדם ביותר האפשרי, אלא אך
19 במועד מאוחר יותר - נפסק כי הוא ייעשה לעולם בערכו הנומינאלי, בשל העובדה שחוק מע"מ אינו
20 כולל הוראה כלשהי בדבר שיערוך ניכויים (ע"א 773/86 בעניין ערגול פלדות בע"מ). מאוחר יותר
21 ציין בית המשפט כי על אף ששערוך מס התשומות וניכוי בערכו הריאלי עולה בקנה אחד עם תכליתו
22 העיקרית של חוק מע"מ שהיא - למסות את הערך המוסף בלבד - יש להעדיף שיקולים אחרים בעיקר
23 שיקולים פרקטיים של עריכת ביקורת אפקטיבית על הדו"חות המוגשים למע"מ, ופשטות מנגנון
24 הדיווח העצמי, ולהגיע למסקנה לפיה ככלל אין הדין מכיר בשערוך ניכויי מס תשומות. זאת בעיקר
25 נוכח שתיקתו של חוק המע"מ באשר לשערוך ניכויי מס תשומות אשר לימד בכך כי המחוקק ביכר
26 שיקולים שענינם יעילות אדמיניסטרטיבית, אף במחיר של סטייה מסוימת מתכליתו המרכזית של
27 החוק למסות את העוסק אך בגין הערך המוסף שנוצר על ידו (ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף
28 טבריה נ' אבו סאלח חוסין, 12.05.10). בית המשפט אף הצדיק סטייה זו בכך שהמחוקק אישר את



בית המשפט המחוזי בירושלים

06 נובמבר 2012

ע"מ 57905-11-10 אליהו ויעקב ידיד-קבלנים נ' תיק חיצוני מס ערך מוסף

לפי כב' השופט דוד מינץ

1 ניכוי התשומות בסמוך להוצאתם ובנסיבות אלו אי עמידה בלוחות הזמנים הקבועים בדין, משמעותה
2 הלכה למעשה נטילת הסיכון לאובדן ערכן הריאלי של התשומות. בית המשפט אף מצא בהוראת סעיף
3 43א לחוק, העוסק כאמור, בניכוי מס תשומות בגדר עסקאות מכר מקרקעין מסוימות, ומורה כי באותן
4 עסקאות יבוצע ניכוי מס התשומות תוך שיערוך הכולל הפרשי הצמדה בלבד דומה, חיזוק למסקנתו כי
5 היעדר התייחסות מפורשת לניכוי מס תשומות במקרים אחרים הינה מודעת, ונועדה לקבוע הסדר
6 שלילי בעניין זה (מנגד, ראו דעת המיעוט בע"א 9333/02 בעניין אבו סאלח חוסיין של כב' השופטת
7 א' פרוקצ'יה לפיה אין מדובר בהסדר שלילי כי אם בחסר השואף להשלמה, וכי ההשלמה המתבקשת
8 לאור תכליות דיני המס ובכלל זה גביית מס אמת היא כי ניכוי מס התשומות צריך להיעשות בערכים
9 ריאליים ולא נומינליים).

10
11 8. ואולם, במקרה זה על אף שניתן להתייחס להוראות סעיף 5(ב) כמכיר בניכוי מס תשומות
12 "רעיוני", שכן בפועל המערער לא שילם מס ערך מוסף שעה שרכש את הנכס - הואיל ורכש אותו
13 מאדם פרטי שאינו עוסק - צודק ב"כ המערער כי ההתייחסות למחיר רכישת הדירה בערכים
14 נומינליים חוטאת לתכלית חקיקתו של סעיף 5(ב). בסעיף זה ביקש המחוקק להשוות את ההסדר
15 הנהוג בענף המקרקעין להסדר הנהוג בענפי מסחר אחרים כגון רהיטים וחפצי בית משומשים,
16 מכוניות משומשות וחפצי אומנות שגם שם שכיחות עסקאות בין אדם פרטי לעוסק. לגבי אלו השתמש
17 שר האוצר בסמכות המסורה לו לפי סעיף 5(א) לחוק מע"מ והביא לכך שכאשר נכס בענפים אלה
18 נמכר בידי מי שעיסוקו במכירתו, המס אכן מוטל רק על הערך המוסף (ראו דברי ההסבר להצעת חוק
19 מס ערך מוסף (תיקון מס' 10), ה'תשנ"ג-1993, ה"ח 2194, 288). סעיף 5(ב) לפי הוראתו בא להשוות
20 את מצבו של הרוכש דירה לצורך עסקיו מאדם פרטי למצבו של הרוכש דירה דומה מעוסק ומקבל
21 ממנו חשבונית מס המזכה אותו בניכוי התשומות הכלולות בו באופן מידי. במסגרת הסעיף ביקש
22 המחוקק ליתן לעוסק הרוכש דירה מאדם פרטי לנכות את "מס התשומות" שהיה מגולם כביכול
23 במחיר הרכישה הכולל (על אף שהוא לא היה כזה בפועל ואף לא הועבר לקופת המדינה על ידי
24 המוכר הפרטי). כדי לקיים השוואה זו, יש לאפשר את ניכוי "מס התשומות" שהותר לעוסק בערכו
25 כיום. הטעם לכך הוא, שברכישה מעוסק מנכה העוסק-הרוכש את מס התשומות מיד לאחר תשלומו
26 (ולכל המאוחר בתוך ששה חודשים ממועד הוצאת החשבונית, כפי שנקבע בסעיף 38 לחוק המע"מ)
27 ויכול הוא לשלשל לכיסו את סכום ניכוי מס התשומות בסמוך למועד הרכישה. לאמור, מס התשומות
28 מגיע לידי העוסק במועד הרכישה והחל מאותו מועד גם הפירות שהוא יניב, אם באמצעות ניכוי מידי



בית המשפט המחוזי בירושלים

06 נובמבר 2012

ע"מ 57905-11-10 אליהו ויעקב ידיד-קבלנים נ' תיק חיצוני מס ערך מוסף

לפי כב' השופט דוד מינץ

1 כנגד המע"מ ששילם על עסקאות אחרות ואם על ידי השקעתו כראות עיניו. המחוקק ביקש, אפוא,
2 לקבוע במסגרת סעיף 5(ב) כי גם עוסק הרוכש מאדם פרטי יוכל לקבל לידיו "מס תשומות" (רעיוני)
3 שווה ערך למס התשומות שהיה זוכה בו לו רכש את אותן מקרקעין מעוסק אחר. בהעדר שערור,
4 אפוא, מצבו של העוסק הרוכש את המקרקעין מאדם פרטי יהיה גרוע יותר ונחות יותר מחבירו שרכש
5 את המקרקעין מעוסק אחר. שכן כאמור, האחרון יכול לנכות את מס התשומות באופן מידי בערכו
6 האמיתי ואילו הראשון שרכש מאדם פרטי יוכל לנכות את מס התשומות (הרעיוני) שלא בערכו הריאלי
7 אלא ההיסטורי. ויוטעם, כי פרשנות זו עולה בקנה אחד אף עם גישתו של בית המשפט בע"א
8 9333/02 בעניין אבו סאלח חוסיין, שכן בניגוד למס תשומות בו קיימת אפשרות לעוסק לנכות את המס
9 באופן מידי ובמועד הקבוע בחוק (ומשום כך איבוד הערך הריאלי הנובע מההמתנה בניכוי רובץ
10 לפתחו), העוסק הרוכש מקרקעין מאדם פרטי אינו יכול לנכות את מס התשומות (הרעיוני) אלא אך
11 ורק במועד מכירת המקרקעין.

12
13 הדין אפוא, עם המערערת לפיו יש לשערך את מחיר רכישת המקרקעין החל ממועד הרכישה בפועל
14 ועד למועד מכירתה.

15
16 9. בנסיבות אלו, משצדקה המערערת בכל הנוגע להיקף המע"מ שעליה לשלם בגין התמורה
17 שקיבלה עבור החלק הישן של הבניין, יש לדון אך בטענתה כי בנסיבות אלו אין מקום לחייבה בריבית
18 עבור המע"מ שלא שולם בגין התמורה שנתקבלה עבור החלק החדש בבנין, על אף שאין חולק כיום
19 שהמערערת לא הייתה זכאית לנכות דבר מהמע"מ עבור חלק זה.

20
21 10. ככלל, מי שטעה בשומתו והמשיב ערך לו בדין שומה לפי מיטב השפיטה, עליו לשלם
22 ריבית על המע"מ שהיה עליו לשלם לפי השומה הנכונה. ואולם, טענת המערערת הייתה כי במקרה
23 זה, המשיב ניסח באופן לקוי את נימוקי שומתו, כפי שכאמור, ציין בית המשפט העליון בהחלטתו,
24 ועל כן על אף שבסופו של יום נמצא הצדק עם המשיב, אין לחייבה בריבית. דין טענה זו להידחות. לא
25 נראה על פניו שקיים הבדל בין עניינה של המערערת לעניינה של כל עוסק אחר אשר שומתו נדחתה על
26 ידי המשיב. השגותיה של המערערת על פסק הדין הראשון שניתן בעניינה (ע"ש 465/07) הייתה
27 דיונית בעיקרה, בה בשעה שמבחינה מהותית לא הייתה צריכה להיות מחלוקת כלשהי באשר לחיוב
28 המערערת במלוא המע"מ בגין התמורה שנתקבלה עבור החלק החדש של הנכס. חיוב המערערת

