



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 11-21-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

נווה גד- בנין ופתוח בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ערן שלומי ואקנין

מערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז  
ע"י ב"כ עו"ד ערן פיירשטיין  
פמת"א (אזרחי)

משיב

2

3

### פסק דין

4

5

6 לפניי ערעור מס ערך מוסף שעוסק בשלוש סוגיות נפרדות ביחס למס תשומות שניכתה  
7 המערערת במסגרת פרויקט פינני-בינוי. עניינה של הסוגיה הראשונה נוגע למועד החיוב במס  
8 בפרויקט ולהשלכותיו על ניכוי תשומות המערערת; עניינה של הסוגיה השנייה הוא אופן  
9 חישוב התשומות המותרות בניכוי בעסקה; ועניינה של הסוגיה השלישית בשאלה האם  
10 באפשרות היזם לנכות מס תשומות בגין הנשיאה בתשלום שכר טרחת באי-כוח הדיירים  
11 בפרויקט.

12

### רקע בתמצית ועיקרי הערעור

13 1. המערערת היא חברה פרטית שעיסוקה בייזום, שיווק ובנייה של פרויקטים למגורים.  
14 בשנת 2010 התקשרה המערערת, יחד עם חברת ניסים אסייג – התחדשות ובניין בע"מ,  
15 בעסקה משלֶקֶת (עסקת קומבינציה) עם 89 דיירים בעלי הזכויות במקרקעין בבניינים  
16 במתחם הרחובות יוספסברג – בן צבי – כץ בפתח תקווה, מתחם אשר הוכרז כמתחם  
17 פינני-בינוי לפי תוכנית פת/16/1238 (לעיל ולהלן, בהתאמה: "**חברת ניסים אסייג**"),  
18 "**העסקה**", "**הדיירים**", "**המקרקעין**" ו-"**התוכנית**").

19 2. במסגרת העסקה ובהתאם לתוכנית, מכרו הדיירים למערערת את זכויותיהם במקרקעין  
20 ובתמורה, העניקה המערערת לדיירים שירותי בנייה: המערערת הרסה את בנייני  
21 הדיירים הישנים, בנתה במקומם ארבעה בניינים חדשים בני 90 דירות כל אחד ומסרה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 לדיירים דירות בבניינים החדשים (לעיל ולהלן, בהתאמה: "**הפרויקט**" ו-"**דירות**
- 2 **התמורה**"). את יתר הדירות שבנתה, מכרה המערערת לציבור הרחב (להלן: "**דירות**
- 3 **היזם**"). כחלק מהעסקה וכנהוג בפרויקטים מסוג זה, בזמן ביצוע הפרויקט התפנו
- 4 הדיירים לדירות חלופיות עד לקבלת דירות התמורה. כמו כן כמוסכם וכנהוג בפרויקט
- 5 פינוי-בינוי, המערערת נשאה בשכר טרחת באת-כוח הדיירים בפרויקט.
- 6 3. הפרויקט בוצע במספר שלבים כאשר הבנייה עצמה נעשתה בשני שלבים, כדלהלן:
- 7 3.1. ביום 7.3.2010 פורסמה הפקדת התוכנית ברשומות, ובימים 6.6.2011, 10.6.2011
- 8 ו-21.7.2011, פורסמו הודעות בדבר אישור התוכנית במרשתת, בעיתונים
- 9 וברשומות, בהתאמה.
- 10 3.2. ביום 23.6.2011 ניתן היתר להריסת הבניינים הישנים. תהליך פינוי הדיירים
- 11 התרחש במהלך חודש אוגוסט 2011, ובסמוך לכך החלה הריסת הבניינים הישנים.
- 12 ביום 15.11.2011 ניתן היתר לחפירה ודיפון וביום 26.6.2012 ניתן היתר לבניית
- 13 מרתפים.
- 14 3.3. ביום 24.10.2012 ניתן היתר בנייה לבניית הבניין הראשון וביום 20.10.2013 ניתן
- 15 היתר בנייה לבניית הבניין השני. לאחר מכן, החלו עבודות הבנייה לבניית שני
- 16 הבניינים אשר הסתיימו בשנת 2016. בשלב זה נבנו 180 דירות, שמתוכן הוענקו
- 17 לדיירים 47 דירות (להלן: "**שלב א'**").
- 18 3.4. ביום 10.5.2016, לאחר סיום שלב א', ניתן היתר בנייה לבניית הבניין השלישי,
- 19 וביום 11.7.2016 ניתן היתר בנייה לבניית הבניין הרביעי. לאחר מכן החלו עבודות
- 20 הבנייה אשר הסתיימו במהלך שנת 2019. בשלב זה נבנו עוד 180 דירות, שמתוכן
- 21 הוענקו לדיירים 42 דירות (להלן: "**שלב ב'**").
- 22 4. בין לבין, בשנת 2014 תוקן תיקון מס' 47 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (חוק מס
- 23 ערך מוסף (תיקון מס' 47), התשע"ה-2014, ס"ח 33. להלן, בהתאמה: "**תיקון מס' 47**"
- 24 ו-"**חוק מע"מ**" או "**החוק**"). תיקון מס' 47 קבע כי על שירותי בנייה הניתנים לדיירים
- 25 במסגרת פרויקט פינוי-בינוי יחול מס בשיעור אפס. תיקון מס' 47 חל על עסקאות שמועד
- 26 החיוב במס לגביהן הוא לאחר מועד פרסומו – יום 25.11.2014.
- 27 5. יוזכר, כי עד לתיקון מס' 47 מתן שירותי הבנייה לדיירים בפרויקט פינוי-בינוי היה בגדר
- 28 עסקה הפטורה ממס. בתמצית, ההבחנה בין סוגי העסקאות הנ"ל היא שבגין עסקה שחל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 עליה מס בשיעור אפס ניתן לנכות תשומות, ואילו בגין עסקה הפטורה ממס לא ניתן  
2 לנכות תשומות.
- 3 6. במסגרת דיווחיה למשיב, ניכתה המערערת חלק מהתשומות ששימשו לבנייה בשלב א'.  
4 המערערת ניכתה את התשומות אשר היא ייחסה למכירת דירות היזם, שהיא עסקה  
5 החייבת במע"מ, ולא את התשומות שייחסה לבניית דירות התמורה, שהיא עסקה  
6 הפטורה ממע"מ (בהתאם להוראות החוק קודם לתיקון מס' 47). המערערת ניכתה בגין  
7 שלב א' 89.5% מהתשומות, כאשר היא חישה את היחס שבין התשומות המותרות  
8 בניכוי ובין התשומות האסורות בניכוי, בהתאם ליחס שבין ההכנסות ממכירת דירות  
9 היזם לציבור הרחב (כ-211 מיליון ש"ח) ובין שווי שירותי הבנייה לדיירים (כ-23 מיליון  
10 ש"ח).
- 11 7. עוד במסגרת דיווחיה למשיב, ניכתה המערערת את מלוא התשומות ששימשו לבנייה  
12 בשלב ב', לרבות ביחס לדירות התמורה. לשיטת המערערת, מועד החיוב במס בפרויקט  
13 חל עם מתן היתרי הבנייה. לדידה, מכיוון שהיתרי הבנייה לשלב ב' התקבלו בשנת 2016,  
14 מועד החיוב במס הוא מאוחר לתיקון מס' 47, ועל כן על דירות התמורה שנבנו בשלב ב'  
15 של הפרויקט חל מע"מ בשיעור אפס, באופן שמתיר את ניכוי כלל התשומות.
- 16 8. כמו כן, כחלק מניכוי התשומות, ניכתה המערערת את התשומות בגין התשלום שנשאה  
17 עבור שכר טרחת באת-כוח הדיירים בפרויקט, עו"ד מיכל ליבן קובי (להלן: "עו"ד ליבן  
18 קובי").
- 19 9. המשיב לא קיבל את דיווחיה של המערערת. לשיטת המשיב, תיקון מס' 47 לא חל על  
20 שלב ב' של העסקה, שכן מועד החיוב במס ביחס לעסקה חל עם פינוי והריסת הבניינים  
21 (במהלך חודש אוגוסט 2011). לדידו, המערערת קיבלה את מלוא התמורה מהדיירים  
22 עבור שירותי הבנייה כבר בעת בה התאפשר לה לעלות על המקרקעין. לפיכך, מועד  
23 החיוב במס בנוגע לכלל הפרויקט, חל טרם תחולת תיקון מס' 47.
- 24 10. על מנת לקבוע את שיעור התשומות היחסי המותר בניכוי בשלבים השונים בחן המשיב  
25 את היחס שבין שטחי דירות התמורה ובין שטחי דירות היזם וקבע, לאחר שתיקן עצמו  
26 במהלך דיון ההוכחות, כי שיעור התשומות המותרות בניכוי בשלב א' הוא 78.69%  
27 ובשלב ב' הוא 81.19%.
- 28 11. נוסף על כך, קבע המשיב כי התשומות בגין תשלום שכר טרחת באת-כוח הדיירים, עו"ד  
29 ליבן קובי, אינן מותרות בניכוי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

12. יצוין כי שומת מס התשומות הנתונה במחלוקת היא בסך של כ-5.75 מיליון ש"ח (קרן מס). מכאן ערעור זה.

### 3 טענות המערערת בתמצית

13. כטענה כללית טוענת המערערת כי יש להתיר לה לנכות את מלוא התשומות בגין כלל הפרויקט. זאת מכיוון שכלל התשומות בהן נושא יזם בפרויקט פינני-בינוי מיועדות בסופו של יום אך ורק לצורך מכירת דירות היזם לרוכשים, שהן עסקאות חייבות במס. מתן שירותי הבנייה לדיירים מהווה חלק אינטגרלי מהעלויות של היזם לצורך מכירת דירות היזם לרוכשים. כלל התשומות מתומחרות ומגולמות במחיר דירות היזם ובהכנסות ממכירתן. נמצא אפוא, כי גם התשומות בגין שירותי הבנייה לדיירים שימשו את המערערת לצורך ביצוע עסקאות החייבות במס, ויש להתיר לה את ניכויין.

14. על אף האמור, המערערת החמירה עם עצמה ונהגה בשלב א' בהתאם לתקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ" או "התקנות"), שעוסקת בניכוי תשומות ששימשו הן לעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי והן לעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי (להלן: "עסקאות מעורבות"). המערערת קבעה את שיעור מס התשומות המותר בניכוי לפי היחס שבין ההכנסות ממכירת דירות היזם לרוכשים ובין שווי שירותי הבנייה הניתנים לדיירים. חישוב זה מבוסס על התועלת הכלכלית ותוספת הערך המוסף של התשומה לעוסק, והוא נאמן יותר לעקרונות החוק.

15. לכל הפחות, הואיל והמערערת נשאה בתשומות בגין שירותי הבנייה לדיירים לשם מכירת דירות היזם, יש לראות בתשומות הללו כתשומות ששימשו לעסקאות מעורבות. לפיכך, יש להתיר לנכות רבע מהן, בהתאם לתקנה 18(3) לתקנות.

16. מועד החיוב במס בשלב ב' חל לכל המוקדם עם קבלת היתר הבניה בגין שלב זה. הואיל ועסקינן במתן שירותי בנייה במסגרת פרויקט פינני-בינוי, הרי שמדובר בעסקת שירות שתמורתה אינה בכסף. בהתאם לכך, הוראות החוק החלות בענייננו בנוגע למועד החיוב במס, הן הוראות סעיף 29(א1) לחוק. לפי סעיף זה, מועד החיוב במס חל רק עם תחילת מתן שירותי הבנייה ובהתאם לקצב התקדמות הבנייה. היתר הבנייה הראשון במסגרת שלב ב' בפרויקט, ניתן ביום 10.5.2016, והוא חל לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מס' 47. לפיכך, כלל התשומות בהן נשאה המערערת לצורך ביצוע שלב ב' מותרות בניכוי.

17. בניגוד לטענות המשיב, רצון המחוקק לסייע לעוסקים קטנים ובינוניים רלוונטי אך לתיקון מס' 41 לחוק (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 41), התשע"א-2011, ס"ח 937). אולם, תיקון מס' 42 לחוק (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 42 והוראת שעה), התשע"ב-2012, ס"ח 317), במסגרתו נקבע הנוסח העדכני של סעיף 29(א1) לחוק, נועד לכלול



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 בהוראות ההסדר גם עסקאות שמחירן מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים או שלא  
2 נקבע להן מחיר או שתמורתן כולה או מקצתה אינה בכסף. זאת ללא תלות או קשר  
3 כלשהו בהיקף הפעילות של העוסק.
- 4 18. כמו כן, הקביעה שנקבעה ב-ע"א 108/82 "ניכין", חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ'  
5 המנהל לעניין חוק מס ערך מוסף, פ"ד לט(1) 772 (1985) (להלן: "עניין ניכין") לפיה מועד  
6 החבות במס במתן שירותי הבנייה בעסקה משלבת חל עם העמדת המקרקעין לרשות  
7 הקונה, התייחסה למצב המשפטי קודם למועד תיקון מס' 42 לחוק. ברם, לאחר התיקון  
8 האמור, הרי שהמחוקק קבע כי הוראות החוק הרלוונטיות הן אלו הקבועות בסעיף  
9 29(א1) לחוק.
- 10 19. על פי ע"א 3678/13 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף  
11 (16.9.2014) (להלן: "עניין פרידמן חכשורי") יש לבחון את מועד העמדת המקרקעין  
12 לרשות היזם על פי המהות הכלכלית. כלומר, יש לבחון את המועד בו נוצרה ליזם תועלת  
13 כלכלית מהימצאות המקרקעין בחזקתו מכוח יכולתו המעשית לממש ולנצל את  
14 הזכויות. בעת ההריסה כלל לא התאפשר למערער לבצע את עבודות הבנייה או אף  
15 לקבל היתרי בנייה בנוגע לשלב ב', ועל כן באותה העת לא יכלה המערער לנצל ולממש  
16 את הזכויות במקרקעין. על פי תנאי העסקה רק לאחר מועד קבלת היתר הבנייה יכלה  
17 המערער לנהוג במקרקעין כמנהג בעלים ולממש את זכויותיה בהם. לפיכך, במועד  
18 ההריסה לא התקבלה אצל המערער התמורה בגין שירותי הבנייה ולא ניתן לראות  
19 במועד זה כמועד החיוב במס.
- 20 20. על פי הוראות הדין ועמדת רשויות המס, הוצאות בגין שכר טרחת עו"ד עבור ייצוג  
21 הדיירים מהוות חלק אינטגרלי משירותי הבנייה. כשם שהמערער רשאית לנכות את  
22 מס התשומות בגין שירותי הבנייה עצמם כגון: קבלנות משנה, שכר עבודה לפועלים,  
23 רכישת חומרי גלם וכיו"ב, כך היא רשאית גם לנכות את מס התשומות בגין שירותי ייצוג  
24 הדיירים. הואיל ומכוח ההסכם מול הדיירים המערער מחויבת לממן שירותים אלו,  
25 הרי שמדובר בהוצאות אשר הן הכרחיות לביצוען של עסקאות מכירת דירות היזם. זאת  
26 ועוד, הגדרת "שירותי בניה" כוללת גם שירותים כרוכים, כגון: שירותי עו"ד, שכר דירה,  
27 הובלה וכיו"ב.

### 28 טענות המשיב בתמצית

- 29 21. יש לדחות את טענת המערער, כי באפשרותה לנכות את מלוא התשומות ביחס לכלל  
30 הפרויקט. לשיטת המערער סעיפים 31א ו-31ב לחוק מיותרים והמחוקק השחית את  
31 זמנו כאשר חוקק הטבות מס לעסקאות התחדשות עירונית. טענה זו גם אינה מתיישבת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 עם העובדה שהמערערת עצמה פעלה על פי תקנה 18 בשלב א'. טענת המערערת שיש
- 2 להחיל את תיקון מס' 47 בדיעבד, סותרת את מועד כניסת תיקון מס' 47 לתוקף.
- 3 22. לגופו של עניין, החלטת המשיב מבוססת על הלכת בית המשפט העליון בעניין **ניכנ**
- 4 שקבעה כי מועד החיוב במס של עסקת שירותי הבנייה יהיה מועד העמדת המקרקעין
- 5 לרשות הקונה, שכן המקרקעין מהווים את התמורה עבור שירותי הבנייה. הלכת **ניכנ**
- 6 אושררה בעניין **פרידמן חכשורי**.
- 7 23. המקרקעין הועמדו לרשות המערערת לפני תיקון מס' 47. בשנת 2011 כל בעלי
- 8 המקרקעין פינו את דירותיהם. בסמוך לכך המערערת קיבלה את החזקה במקרקעין,
- 9 הרסה את כל הבנוי עליהם והחלה בעבודות חפירה ודיפון, גם ביחס לשלב ב'.
- 10 24. המערערת טוענת כי היא הייתה מנועה מלמכור דירות וזכויות במקרקעין לפני קבלת
- 11 היתר הבנייה לשלב ב'. המערערת מוכיחה את טענתה בכך שהיא לא מכרה בפועל דירות
- 12 לפני כן. דא עקא, אין מדובר בהוכחה, אלא בהנחת המבוקש. לא הוצג איסור על
- 13 המערערת למכור דירות והיא בחרה שלא לעשות כן מטעמיה שלה.
- 14 25. יש לדחות את טענותיה של המערערת לעניין תיקונים מס' 41 ו-42 לחוק. סעיף 29(א1)
- 15 לחוק אינו רלוונטי לענייננו נוכח סעיפים 28(ב) ו-29(1) לחוק שמהווים הסדר ספציפי
- 16 לעניין שירותי בנייה. כמו כן, תכלית תיקונים מס' 41 ו-42 לחוק לא נועדה לעסקאות
- 17 כגון העסקה דנן. יש לדחות את טענת המערערת שמבקשת לנתק בין תיקון מס' 41 ובין
- 18 תיקון מס' 42. תיקון מס' 42 נועד להוות "מקצה שיפורים" לתיקון מס' 41. אם לא די
- 19 בכך, הרי שתיקון מס' 42, שהוא לכאורה התיקון הרלוונטי למערערת, פורסם רק ביום
- 20 1.4.2012, לאחר מועד החיוב במס לפי סעיפי החוק האחרים והלכת **ניכנ**, כך שגם
- 21 במישור הטכני, על ציר הזמן, לא ניתן לקבל את טענתה של המערערת.
- 22 26. אילו המערערת הייתה עקבית בטענותיה, החל משנת 2012, כאשר נכנס לתוקפו תיקון
- 23 מס' 42 לחוק, היה עליה לבחון את מועד החיוב במס בגין שירותי בנייה רק על פי מועד
- 24 מתן שירותי הבנייה בפועל. אולם המערערת לא עשתה כן, שכן באותה העת תיקון מס'
- 25 47 טרם בא לעולם ולא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגין שירותי הבנייה. הצורך
- 26 בדחיית מועד החיוב במס הפך רלוונטי רק כאשר תיקון מס' 47 לחוק נכנס לתוקפו,
- 27 והפטור ממס הפך למס בשיעור אפס.
- 28 27. ייחוס התשומות שקבעה המערערת ביחס לשלב א' אינו סביר. **ראשית**, לא מתקבל על
- 29 הדעת שתשומות הבנייה הנדרשות לבניית 47 דירות מתוך 180 הדירות שנבנו בשלב א',
- 30 מהוות רק 10.5% מכלל תשומות הבנייה בשלב זה. **שנית**, החישוב שערכה המערערת
- 31 אינו משקף את החלק היחסי, מפני שהיא אינה משווה בין נתונים מקבילים. כך, כאשר
- 32 המערערת מחשבת את החלק של דירות היוזם, היא מתייחסת לשווי השוק של דירה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 גמורה (לרבות מרכיב הקרקע ורווח יזמי), וכאשר היא מחשבת את חלק דירות התמורה,  
2 היא מתייחסת לעלות שירותי הבנייה בלבד. על מנת למצוא את החלק היחסי של בעלי  
3 המקרקעין מתשומות הבנייה יש להשוות את אותו מישור נתונים. **שלישית**, חישוב  
4 עלות שירותי הבנייה לדיירים מבוססת על נתון ראשוני וגולמי – הסכם פשרה שנכרת  
5 עם מנהל מיסוי מקרקעין לעניין שומת מס הרכישה. המערערת לא בחנה את עלות  
6 שירותי הבנייה לדיירים בפועל, על אף שבמועד ניכוי מס התשומות היו ברשותה נתוני  
7 אמת ביחס לכך. כמו כן, החישוב נערך על סמך עלות בניית 42 דירות לדיירים, כאשר  
8 בפועל נבנו 47 דירות לדיירים.
- 9 28. נראה כי אין דרך נכונה וראויה יותר לחישוב יחס התשומות מאשר זו בה בחר המנהל,  
10 כאשר קבע את החלק היחסי על פי שטח הדירות המיועד לדיירים מתוך שטח כלל  
11 הדירות. אין ולא אמורים להיות פערים משמעותיים בעלויות הבניה בין דירות התמורה  
12 ובין דירות היזם. בכל מקרה, אף אם יש פערים שכאלה, נטל ההוכחה להוכיח זאת מוטל  
13 על המערערת, ונטל זה לא הורם. המערערת לא העלתה טענה לעניין יחוס התשומות  
14 שקבע המנהל לגבי שלב ב', ולכן יש לקבל את עמדת המנהל גם ביחס לשלב זה.
- 15 29. בכל הנוגע לניכוי התשומות בגין תשלום שכר הטרחה לעו"ד ליבן קובי, הסכם שכר  
16 הטרחה נערך בין עו"ד ליבן קובי ובין חברת ניסים אסייג, ובסעיף 2 להסכם מובהר כי  
17 תשלום שכר טרחתה של עו"ד ליבן קובי ישולם על ידי חברת ניסים אסייג. בסעיף 3  
18 נוטלת על עצמה המערערת להיות ערבה לחיוביה של חברת ניסים אסייג כלפי עו"ד ליבן  
19 קובי. כלומר, המערערת אינה צד להסכם עם עו"ד ליבן קובי, אלא היא ערבה בלבד.
- 20 30. המערערת ניכתה את מס התשומות מבלי שקיבלה שירות מעו"ד ליבן קובי. הדיירים  
21 הם מקבלי השירות. העובדה שהמערערת מימנה בפועל את שירותי הייצוג המשפטי  
22 לדיירים, בהיותה ערבה, אינה רלוונטית לחוק מס ערך מוסף.

### 23 סיכומי תשובה

- 24 31. המערערת הגישה סיכומי תשובה מטעמה בהם חזרה על עיקרי טענותיה והשיבה  
25 לטענות המשיב.

### 26 דיון

- 27 32. בענייננו כאמור, שלוש שאלות נפרדות עומדות על הפרק: **הראשונה**, מהו מועד החיוב  
28 במס בשלב ב' של הפרויקט וכפועל יוצא, איזה משטר מס חל על אותו השלב; **השנייה**,  
29 כיצד יש לחשב את היחס בין התשומות ששימשו לעסקה החייבת במס ובין התשומות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 ששימשו לעסקה הפטורה ממס; והשלישית, האם ניתן לנכות תשומות בגין תשלום שכר  
2 טרחת באת-כוח הדיירים, עו"ד ליבן קובי. אדון בשאלות אלו כסדרן.
- 3 33. אקדים ואציין, כי לאחר שעיינתי היטב בכתבי הטענות ולאחר ששמעתי את הצדדים  
4 בדיונים שנערכו לפניי, אני סבורה כי דין הערעור להידחות ביחס לשתי הסוגיות  
5 הראשונות, ולהתקבל ביחס לסוגיה השלישית.
- 6 האם ניתן לנכות את כלל התשומות בגין שלב ב' של הפרויקט
- 7 34. עוד קודם לטענותיה הספציפיות ביחס למועד החיוב במס בשלב ב', המערערת טוענת  
8 כטענה מקדמית כי מטרתה בביצוע הפרויקט, לרבות בניית דירות התמורה, היא מכירת  
9 דירות היזם. מכיוון שמכירת דירות היזם היא עסקה החייבת במס, יש לאפשר לה לנכות  
10 את מלוא התשומות בגין כלל הפרויקט, לרבות את מלוא התשומות בגין שלב ב'.
- 11 35. על אף שמדובר בטענה שובת לב מבחינה עיונית, יש לדחות טענה זו מכל וכל. ראשית,  
12 טענה זו חותרת תחת תיקון מס' 47 שקבע, כי בפרויקטים של התחדשות עירונית יחול  
13 מס בשיעור אפס חלף פטור ממס. אם המערערת הייתה צודקת בטענתה, הרי שלא היה  
14 כל צורך בתיקון. אין כל משמעות לשינוי משטר המס, אם גם כן ניתן היה לנכות את  
15 כלל התשומות בפרויקט התחדשות עירונית, שמושתת מעיקרו על התמריץ הכלכלי  
16 במכירת דירות היזם.
- 17 וראו האמור בדברי ההסבר לסעיפים 4, 5 ו-12 להצעת החוק לתיקון מס' 47 (הצעת חוק  
18 מס ערך מוסף (תיקון מס' 45), התשע"ד-2014, ה"ח הממשלה 844): "**בסעיפים 31א ו-**  
19 **31ב לחוק נקבע פטור ממס על מתן שירותי בנייה במסגרת תמ"א 38 – תכנית מיתאר**  
20 **ארצית לחיזוק מבנים קיימים מפני רעידות אדמה (להלן – תמ"א 38) ובמתחמי פינוי**  
21 **בינוי וכן על מכירת זכות ביחידת מגורים חלופית במתחם פינוי בינוי. כדי להפחית את**  
22 **נטל המס המוטל על שירותים בתחומים האמורים מוצע להחליף את הפטור הניתן**  
23 **לגביהם בקביעת מס בשיעור אפס, כך שנותני שירותים אלה יהיו רשאים לנכות את**  
24 **מס התשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו להם**" (כל ההדגשות בפסק דין זה הן שלי,  
25 אלא אם מצוין אחרת – י"ס).
- 26 מדברי ההסבר עולה ברורות שקודם לתיקון מס' 47 נותני השירותים לא היו רשאים  
27 לנכות את מס התשומות בגין העסקה הפטורה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 36. **שנית**, אפילו המערערת עצמה לא פעלה בהתאם לטענתה זו. המערערת לא ניכתה בשלב  
2 א' של הפרויקט את התשומות שייחסה לעסקאות הפטורות ממס של בניית דירות  
3 התמורה. יתרה מזו, המערערת אף טוענת דבר והיפוכו במסגרת הליך זה. כך, בסעיף 3.2  
4 לסיכומיה טוענת המערערת כי קודם לתיקון מס' 47 לא ניתן היה לנכות תשומות בגין  
5 העסקה הפטורה ממס: "**הודאה** זו [פטור ממע"מ – י"ס] **יצרה עיוות כלכלי ומיסויי,**  
6 **זאת הואיל ונמנעה מן היזם בפרויקט התחדשות עירונית, היכולת לנכות את מס**  
7 **התשומות בגין שירותי הבנייה לדיירים**".
- 8 כך גם בסעיף 10.4 לסיכומיה, שם היא טוענת ש"**בהמשך, משהתברר כי אין די בפטור**  
9 **ממע"מ לגבי שירותי הבניה, שכן נוצרה בעייתיות בניכוי התשומות, נערך תיקון**  
10 **והעסקאות הוגדרו כחייבות במע"מ בשיעור אפס**".
- 11 37. **שלישית**, ניתן לטעון באופן מקביל לטענת המערערת, כי מטרת העל של המחוקק היא  
12 דווקא בניית דירות התמורה לדיירים, כך שכלל התשומות שימשו לצורך זה ועל כן לא  
13 ניתן לנכות את התשומות כלל (קודם לתיקון מס' 47).
- 14 38. בכלל, טענה מעין זו יכולה לעלות במקרים נוספים, וקבלתה עלולה ליצור מדרון חלקלק  
15 שיפר ויפגע באיזונים הקבועים בחוק. שהרי, כל פעולה של גוף פרטי נעשית בסופו של  
16 דבר בשביל לקדם את ההנאה של אותו הגוף. יש לבחון את המטרה העיקרית  
17 והדומיננטית בכל פעולה ופעולה, ולא לטפס במעלה הסולם עד למטרת העל של הפעולה.
- 18 39. עולה אפוא, כי הפרויקט מכיל בחובו שני משטרי מס באופן מעורב והבנייה בכללותה  
19 נעשית הן לצורך העסקאות החייבות במס והן לצורך העסקאות הפטורות ממס.  
20 בהתאם, אני סבורה כי יש להתייחס לפרויקט ככזה המכיל את שני משטרי המס באופן  
21 כולל, בדומה להחזקה של שותפים במקרקעין (והשוו לסעיף 27 לחוק המקרקעין,  
22 התשכ"ט-1969: "**מקרקעין שהם של כמה בעלים, בעלותו של כל אחד מהם לפי חלקו**  
23 **מתפשטת בכל אתר ואתר שבמקרקעין ואין לשום שותף חלק מסוים בהם**"). אשוב  
24 לנקודה זו עת אדון בחישוב היחס בין התשומות האסורות בניכוי לאלו המותרות, וכן  
25 בניכוי התשומות בגין מימון השירותים המשפטיים לדיירים.
- 26 מועד החיוב במס בשלב ב' של הפרויקט
- 27 40. מוסיפה המערערת וטוענת, כי באפשרותה לנכות את מלוא התשומות בשלב ב', שכן  
28 מועד החיוב במס בגין שלב זה הוא מאוחר לתיקון מס' 47. לדידה, מועד החיוב במס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 במקרה דנן נקבע בהתאם לאמור בסעיף 29(א1) לחוק, שתוקן בתיקון מס' 42, וקובע  
2 כדלהלן:
- 3 **"בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא**  
4 **נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על**  
5 **ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה**  
6 **עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול**  
7 **פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; ניתן**  
8 **השירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שניתנו**  
9 **מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על**  
10 **חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם; שר האוצר**  
11 **רשאי, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להעלות את הסכום האמור בפסקה**  
12 **זו".**
- 13 41. לשיטתה, מדובר בעסקה שתמורתה אינה בכסף, ולכן מועד החיוב במס הוא עם מתן  
14 השירות ועל כל חלק שניתן. מכיוון ששירותי הבנייה בשלב ב' סופקו לאחר כניסתו  
15 לתוקף של תיקון מס' 47, יש להחיל עליהם מע"מ בשיעור אפס.
- 16 42. מנגד טוען המשיב, כי מועד החיוב במס של כלל העסקה קודם לתיקון מס' 47, ולכן גם  
17 ביחס לשלב ב' יש לנכות את התשומות באופן יחסי. המשיב מפנה לסעיפים 28(ב) ו-29(1)  
18 לחוק, שקובעים כדלהלן:
- 19 **"28(ב): בעבודות בניה חל החיוב במס עם השלמת העבודה או העמדת המקרקעין**  
20 **שבהם נעשתה העבודה לרשות הקונה או לשימוש, לפי המוקדם; הועמד חלק**  
21 **מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאותה שעה".**
- 22 **"29: על אף האמור בפרק זה – (1) בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג עסקאות**  
23 **אחרות שקבע שר האוצר – אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני**  
24 **מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת**  
25 **תשלומו".**
- 26 43. לשיטת המשיב, העמדת המקרקעין לטובת המערערת מהווה את התמורה עבור שירותי  
27 הבנייה, ולפיכך מועד העמדת המקרקעין לרשות המערערת בשנת 2011 הוא מועד החיוב  
28 במס.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 44. לאחר שבחנתי היטב את העניין, אני סבורה כי הצדק עם המשיב.
- 2 45. **ראשית**, אומנם לשון החוק יכולה לקיים את שתי הגישות האמורות ושתי השיטות  
3 מוצאות תימוכין בהיבט מסוים של "ספציפיות" בהוראות החוק: סעיפים 28 ו-29(1)  
4 לחוק מהווים הוראה ספציפית למועד החיוב במס שירותי בנייה, בניגוד לסעיף  
5 29(א1) לחוק שמהווה הוראה כללית ב"מקרים מיוחדים"; ומן הצד השני, גם סעיף  
6 29(א1) לחוק מהווה הוראה ספציפית לעניין עסקאות "שתמורתן איננה בכסף" כגון  
7 עסקה משלבת, בניגוד לסעיף 28(ב) שעוסק לכאורה במתן שירותי בנייה "רגילים". עם  
8 זאת, כפי שיובהר להלן, מהתפתחות הדין ומההיסטוריה החקיקתית עולה כי הוראות  
9 28(ב) לחוק חלו גם על שירותי בנייה שניתנים במסגרת עסקה משלבת, ואילו סעיף  
10 29(א1) לא נועד לשנות מהוראות אלו.
- 11 46. כך, בחינת ההיסטוריה החקיקתית מלמדת כי אין לתיקונים מס' 41 ו-42 ולסעיף 29(א1)  
12 לחוק כנוסחו היום, כל רלוונטיות למקרה דנן.
- 13 47. סעיף 24 לחוק מע"מ בנוסחו המקורי (חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ס"ח 52,  
14 להלן: "**החוק המקורי**") קבע את מועד החיוב במס בעסקה למתן שירותים כדלהלן:  
15 "**בשירות חל החיוב במס עם נתינתו; ניתן השירות חלקים חלקים, חל החיוב על כל**  
16 **חלק שניתן, ובשירות שניתנו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – עם גמר**  
17 **נתינתו**". כלומר, בהתאם לחוק המקורי, מועד החיוב במס במתן שירותים הוא לפי  
18 השיטה המסחרית (או השיטה המצטברת), ששמה דגש על מועד מתן השירות עצמו, ולא  
19 לפי שיטת המזומנים, שתרה אחר מועד קבלת התמורה.
- 20 48. ביחס למועד החיוב במס בעסקאות הקשורות למקרקעין, לרבות בקשר לשירותי בנייה,  
21 נקבע בסעיף 28 לחוק המקורי כי "**(א) בעסקת מקרקעין חל החיוב במס עם העמדת**  
22 **המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה**  
23 **בפנקס המתנהל על פי דין, לפי המוקדם. (ב) בעבודות בניה חל החיוב במס עם השלמת**  
24 **העבודה או העמדת המקרקעין שבהם נעשתה העבודה לרשות הקונה או לשימוש, לפי**  
25 **המוקדם; הועמד חלק מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאותה**  
26 **שעה**".
- 27 כלומר, בהתאם לסעיף 28(ב) לחוק, גם מתן שירותי בנייה מתחייבים במס לפי השיטה  
28 המסחרית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 49. עם זאת, בסעיף 29 לחוק המקורי נקבע כי "על אף האמור בפרק זה – (1) בשירותות  
2 שנתיתנו מתמשכת ולא ניתן להפריד בין חלקיו, בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג  
3 עסקאות אחרות שקבע שר האוצר – אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה  
4 לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת  
5 תשלומו".
- 6 כלומר, בקשר לשירותי בנייה נקבע חריג לפיו, אם התקבלה תמורה קודם למתן  
7 השירות, מועד קבלת התמורה הוא מועד החיוב במס. במילים אחרות, העיקרון שנקבע  
8 בחוק המקורי הוא כי מועד החיוב במס הוא עם נתינת השירות, לרבות במתן שירותי  
9 בנייה. עם זאת, במתן שירותי בנייה, אם ניתנת התמורה קודם למתן השירות, החיוב  
10 במס חל עם קבלת התמורה.
- 11 50. על רקע זה גם ניתנה הלכת ניכן, בה נקבע כך: "ניתן ללמוד מדבר המחוקק, כי נתכוון  
12 להשוות, ככל האפשר, בין עיסקת חליפין, בה ניתנת תמורה בעין, לבין עיסקה, בה  
13 מועברים מזומנים מיד ליד. זאת ועוד, לצורך הענין שלפנינו יש גם מלוא ההצדקה  
14 וההיגיון בישום של הוראותיו של סעיף 29(1). מכאן, כי מחיר העיסקה לצורך חישוב  
15 מס ערך מוסף צריך להיות ערך הקרקע ליום מסירתה לקבלן, וזהו המועד, בו התגבש  
16 חיובה לשלם את המס" (שם, בפס' 7).
- 17 51. בתיקון מס' 41 השתנתה ברירת המחדל של מועד החיוב במס במתן שירותים. באותו  
18 תיקון נקבע בסעיף 24 לחוק כי "בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום  
19 שהתקבל". כלומר, השיטה המסחרית הוחלפה והוחלה שיטת המזומנים, כך שמועד  
20 החיוב במס יהיה מועד קבלת התמורה, ולא מועד מתן השירות.
- 21 52. עם זאת, גם כאן נשמר חריג לכלל והוסף סעיף 29(א1) לחוק שקבע כי "בשירות שניתן  
22 על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה  
23 עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי  
24 חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; ניתן השירות כאמור  
25 חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתיתנו מתמשכת ושלא ניתן  
26 להפריד בין חלקיו – יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת  
27 תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם".
- 28 53. הסיבה לשינוי ברירת המחדל במועד החיוב נעוצה בהבדל שבין דיווח על בסיס מזומן  
29 ובין דיווח על בסיס מצטבר. מטרת המחוקק הייתה להקל על עסקים בינוניים וקטנים,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 שהם לעיתים קרובות בעלי קשיים תזרימיים, כך שהם יחויבו במס רק לאחר קבלת  
2 התמורה. עם זאת, עסקים גדולים שאינם מתמודדים עם אותה הבעיה, הוחרגו מאותו  
3 הכלל והם מחויבים לשלם עם מתן השירות. וראו האמור בדברי ההסבר להצעת החוק  
4 תיקון מס' 41 (הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 41) (מיסוי על בסיס מזומן),  
5 התשע"א-2011, ה"ח הכנסת 121):
- 6 "על עסקאות שיש לשלם בשלהן מס ערך מוסף ניתן לדווח בשתי דרכים: האחת,  
7 דיווח על בסיס מזומן – דיווח על הכנסות והוצאות של העסק לרשויות המס עם קבלת  
8 התשלום או במועד שבו הוצאה ההוצאה בפועל, ללא קשר למועד מתן השירות או  
9 אספקת המוצר; השנייה, דיווח על בסיס צבירה – דיווח על הכנסות והוצאות במועד  
10 מתן השירות או אספקת המוצר, ללא קשר למועד קבלת התשלום. דיווח על בסיס  
11 צבירה הוא מורכב יותר, ומתאים לעסקים גדולים, ואילו דיווח על בסיס מזומן משמש  
12 בעיקר בעלי מקצועות חופשיים, נישומים שאינם מחזיקים מלאי ונותני שירות  
13 בהיקפים קטנים או עצמאים בעלי עסקים קטנים.
- 14 פרק ו' לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – החוק), קובע את מועד החיוב  
15 במס בעסקאות שונות. סעיף 29 לחוק מסמך את שר האוצר לקבוע סוגי עסקאות  
16 שבהם החיוב במס יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל. בתקנה 7 לתקנות מס  
17 ערך מוסף, התשל"ו-1976, נקבעה רשימה של עסקאות שבהן החיוב במס יחול עם  
18 קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל. באותה תקנה נקבעה הוראת שעה לשנים 2009 ר  
19 2010 לגבי עסקאות של עוסקים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15 מיליון שקלים  
20 חדשים בשנה וחלה עליהם החובה לנהל פנקסי חשבונות על פי תוספת י"א להוראות  
21 מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, ולפיה תחול על אותן עסקאות  
22 החובה במס עם קבלת התמורה, ועל הסכום שנתקבל. ואולם הוראה זו פקעה, ולכן  
23 כיום נדרשים עצמאים ונותני שירותים להנפיק חשבונית מס, לדווח על הכנסה ולשלם  
24 את המס זמן לא מבוטל לפני קבלת התשלום מהלקוח. הלקוחות, לעומת זאת, זכאים  
25 לקזז את הוצאותיהם, על פי חשבונית המס שקיבלו, מהמס שהם חייבים בו, זמן רב  
26 לפני ששילמו עבור העסקה.
- 27 כדי לתקן עיוות זה מוצע לקבוע בחקיקה ראשית הוראת קבע המאפשרת לבעלי  
28 עסקים קטנים ובינוניים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים  
29 בשנה לדווח על הכנסתם החייבת במס עם קבלת התמורה, ועל הסכום שנתקבל  
30 בפועל".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

54. יצוין, כי בתיקון מס' 41 תוקן גם סעיף 129(א) לחוק, ונמחקו בו המילים "בשירות שנתיתנו מתמשכת ולא ניתן להפריד בין חלקיו". זאת מכיוון שמועד החיוב במס בעסקה מסוג זה הוסדר במסגרת סעיף 129(א) לחוק. שם נקבע כי הוא יהיה במועד קבלת התמורה או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם.
- עם זאת יודגש, כי האמור בסעיף 129(א) המשיך לחול ביחס לעסקאות בנייה לפי סעיף 28 לחוק. כלומר, תיקון מס' 41 לא בא לשנות מן הכלל שהוסדר בסעיף 129(א) לחוק ביחס למתן שירותי בנייה, לפיו "אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת תשלומו".
55. בתיקון מס' 42 הוספו לתחילתו של סעיף 129(א) לחוק המילים "בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן", כנוסחו היום. הסיבה לאותה תוספת היא חששו של המחוקק מפני תכנון מס במקרים שבהם לא ברור מהו מועד מתן התמורה. זאת, בדומה ובהמשך להסדר שהיה קבוע קודם לכן בתקנות מע"מ. וראו האמור בדברי ההסבר לסעיף 1 להצעת החוק לתיקון מס' 42 (הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 42), התשע"ב-2011, ה"ח הממשלה, 50):
- "פרק ו' לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – החוק או חוק מע"מ), קובע את מועד החיוב במס ערך מוסף (להלן – מע"מ). ככלל נקבע כי מועד החיוב במס הוא המועד שבו בוצעה העסקה. בהתאם לכך נקבע בעבר בסעיף 24 לחוק, כנוסחו לפני תיקונו לאחרונה בחוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 41), התשע"א-2011 (להלן – תיקון מס' 41), כי בעסקה למתן שירות חל החיוב במס עם נתינת השירות. במסגרת תיקון מס' 41 תוקן סעיף 24 לחוק כאמור, ונקבע בו כי בעסקה למתן שירות חל החיוב במס במועד קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל. סעיף 129(א) לחוק, שהוסף בתיקון מס' 41, קובע חריג לכלל האמור, ולפיו 'בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות...'. "
- במקרים שבהם מחיר העסקה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לעסקה מחיר, או שתמורת העסקה, כולה או חלקה, אינה בכסף, קיים חשש כי לא יהיה ניתן להצביע באופן ברור על מועד קבלת התמורה. לפיכך מוצע להרחיב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 את החרייג שנקבע בסעיף 29(א1) לחוק, ולקבוע כי במקרים כאמור יחול החיוב במס  
2 עם נתינת השירות.
- 3 יצוין כי ערב תיקון מס' 41, כאשר תקנה 7(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-  
4 1976 (להלן – תקנות מע"מ), הגדירה את כל סוגי העסקאות שמועד החיוב במע"מ  
5 חל לגביהם עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל, קבעה תקנה 7(ב) לתקנות  
6 מע"מ, כי 'הוראות תקנת משנה (א) לא יחולו על עסקה שמחירה מושפע מיחסים  
7 מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה  
8 בכסף'. הוראה זו נועדה למנוע ניצול לרעה של תקנת משנה 7(א) באותם מקרים  
9 שבהם מחיר העסקה הושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לעסקה  
10 מחיר או שתמורת העסקה, כולה או מקצתה, אינה בכסף. כיום, לאחר תיקון מס'  
11 41, כאשר בעסקאות למתן שירות נקבע, בחקיקה ראשית, כי מועד החיוב הוא בעת  
12 מתן התמורה, מוצע להסדיר גם את החרייג בסעיף 29(א1) לחוק, כמוצע".
- 13 וראו גם פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 38 – 43 (13.12.2011).
- 14 56. כלומר, תיקון מס' 42 לא נועד לשנות מן ההסדר הבסיסי המוצג לעיל, אלא למנוע תכנוני  
15 מס ולקבע בחקיקה ראשית את החרייגים שהיו קבועים עוד קודם לכן בתקנות.
- 16 57. כפי שניתן להיווכח מהאמור לעיל, אין בתיקון מס' 42 ובסעיף 29(א1) לחוק כדי לשנות  
17 מהלכת ניכר ומההיגיון שבבסיסה. לא בכדי, הלכת ניכר אושררה בעניין פרידמן כחשורי,  
18 שניתן לאחר תיקון מס' 42 (אך יצוין כי העסקה מושא הערעור שם הייתה קודם לתיקון  
19 האמור) וכך נקבע שם:
- 20 "מועד החיוב במס ערך מוסף בעסקאות במקרקעין, לרבות בעסקאות קומבינציה,  
21 מוסדר בסעיפים 28 ו-29 לחוק מס ערך מוסף... סעיף 28(א) לחוק קובע את מועד  
22 החיוב במס בעסקאות מכר מקרקעין, ואילו עניינו של סעיף 28(ב) לחוק בעסקאות  
23 של מתן שירותי בנייה, כאשר החרייג הקבוע בסעיף 29 לחוק חל על הכללים  
24 הקבועים בשני הסעיפים גם יחד. תוצאתם של דברים היא כי מועד החיוב במס  
25 של עסקת המשנה הראשונה בעסקת קומבינציה – על שני סוגיה – אשר עניינה  
26 במכירת המקרקעין, או חלקם, לקבלן, יקבע על פי הוראתם המשולבת של סעיפים  
27 28(א) לחוק ו-29(1) לחוק. לצד זאת, מועד חיובה במס של עסקת המשנה השנייה  
28 – שעניינה במתן שירותי בנייה על ידי הקבלן בעסקת 'מכר חלקי' או במכירת  
29 הדירות החלופיות על ידו בעסקת 'מכר מלא' – ייקבע לפי הוראות סעיף 28(ב) או



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

1 סעיף 28(א), בהתאמה, בשילוב הוראת סעיף 29(1) לחוק... בהקשר זה, יש לציין  
2 כי הן ביחס לעסקאות למתן שירותי בנייה והן ביחס לעסקאות מכר מקרקעין, נמנע  
3 המחוקק מלקבוע מועדים בעלי משמעות תכנונית, כגון מועד מתן היתר הבנייה,  
4 כמועדים המקימים כשלעצמם חיוב במס ערך מוסף. המסקנה העולה מן הדברים,  
5 היא כי על דרך הכלל, מועד חיובה במס ערך מוסף של עסקת קומבינציה (על שני  
6 סוגיה) הינו יום מסירת הקרקע מושא העסקה לקבלן. זאת, אלא אם בטרם נמסרו  
7 המקרקעין הושלמו עבודות הבנייה בהם בעסקה למתן שירותי בנייה ('מכר  
8 חלקי'), או אם נרשמו המקרקעין על שם הקבלן בעסקת 'מכר מלא', ובתנאי  
9 שלקבלן לא ניתנה תמורה קודם למסירת המקרקעין לידי. ברוח זו נקבעה ההלכה  
10 בסוגיית מועד חיובן של עסקאות קומבינציה במס ערך מוסף בעניין ניכן.

11

...

12 הלכת ניכן, כפי שמדגישים ירון-אלדר ושרון במאמרם, עליו נסמכו הן המשיב  
13 בשומתו ובהחלטתו בהשגה והן בית המשפט המחוזי בפסק דינו, שמה דגש, לעניין  
14 מועד החיוב במס, על מועד מתן התמורה ליזם. כמוסבר במאמר, בעסקאות  
15 הנערכות עם דיירים במתחמי פינוי ובינוי בנוגע לפינויים, תמורה זו הינה 'ויתור  
16 בידי הדיירים על זכויותיהם, שהן זכויות במקרקעין או בהתייחס למקרקעין'...  
17 משמעות הדברים, לשיטתם של ירון-אלדר ושרון, כי תחת ההנחה שזכויות  
18 הדיירים במקרקעין או בהתייחס אליהם מועברות ליזם באופן מיידי, הרי שעל  
19 היזם לשלם מס ערך מוסף בשל שירותי הבנייה שסיפק מיד לאחר שקיבל לידו  
20 את המקרקעין, ולא במועד מאוחר יותר, בעת השלמת הבנייה במקרקעין (ראו:  
21 שם, בעמ' א-77). גישה זו, התואמת להוראות חוק מס ערך מוסף ולהלכה הנוהגת,  
22 מאמצת את התפיסה, לפיה המועד הקובע לעניין היווצרות חבות במס הינו היום  
23 בו מתרחשת תמורה במערך הזכויות של הצדדים לעסקה ולצדדים נוצרת הנאה  
24 כלכלית, מועד שהינו שונה לעיתים מיום חתימת העסקה, מיום השלמת ביצוע  
25 ההתחייבויות שנקבעו בה, או מהיום שבו הושלמה העסקה מבחינת דיני הקניין...  
26 שהרי, ההיגיון העומד מאחורי קביעת מועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה  
27 (הקבלן) כמועד לחיוב במס ערך מוסף הוא שבמועד זה – בהנחה שלא קדמה לו  
28 התקיימותם של אחד המועדים האחרים הנזכרים בסעיפים 28 ו-29(1) לחוק מס  
29 ערך מוסף – נוצרה לקבלן, הנאה כלכלית מהעסקה, שהיא 'אירוע המס' אליו מכוון  
30 חוק מס ערך מוסף" (שם, פס' 29 – 30 – 33 – 34).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 58. עיינו הרואות, כי הן בהלכת ניכן והן בעניין פרידמן חכשורי בית המשפט העליון תר  
2 אחר מועד קבלת התמורה עבור שירותי הבנייה ואין בתיקונים מס' 41 ו-42 כדי לשנות  
3 מעניין זה.
- 4 59. שנית, אף אם הייתי סבורה כי סעיף 29(א1) לחוק הוא שחל בעסקה משלבת, הרי שגם  
5 לפי סעיף זה, מועד החיוב במס הוא עם קבלת התמורה. זאת מכיוון ששירותי הבנייה  
6 שהעניקה המערערת הם לא שירות שניתן חלקים חלקים, אלא שירות מתמשך שלא ניתן  
7 להפריד בין חלקיו. כזכור, סעיף 29(א1) לחוק קובע, בין היתר, כי "[ו]בשירות שניתנת  
8 מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על חשבון  
9 התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם".
- 10 60. אני סבורה שבענייננו מדובר בשירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו משני טעמים.  
11 הטעם הראשון קשור בטיב השירות עצמו. בענייננו, לא ניתן להפריד לחלוטין בין  
12 השירותים שניתנו במסגרת הפרויקט, לרבות ביחס לשלבים א' ו-ב'. כך למשל, הפינני,  
13 ההריסה החפירה והדיפון נעשו בתחילת הפרויקט הן לצורך שלב א' והן לצורך שלב ב'.  
14 מדובר למעשה בפרויקט אחד שלא ניתן לחלק לשלבים, וראו האמור בספרו של אהרן  
15 נמדר מס ערך מוסף 515 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: "נמדר"):
- 16 "סעיף 28(ב), בהבדל מסעיף 29(א1), אינו מתייחס למקרה ששירותי הבנייה  
17 ניתנים חלקים חלקים, ולכן אינו עונה על השאלה האם יש להפריד את שירותי  
18 הבנייה לחלקים השונים במידה והפרדה כזו ניתנת לביצוע. לדעתנו, הוראת סעיף  
19 28(ב) הינה ספציפית ואי התייחסות שכזו פירושה שלא יהיה ניתן לפצל את  
20 שירותי הבנייה לחלקים לפי ביצוע סוגי העבודות השונות, כגון בניית השלד, טיח,  
21 ריצוף וכו', אלא יש להתייחס לכל שירותי הבנייה כאל מכלול אחד. לעומת זאת,  
22 סעיף 28(ב) מתיר במפורש מידה מסוימת של הפרדה לחלקים, והוא קובע שאם  
23 'הועמד חלק מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאות[ה] שעה.'  
24 פירושם של דברים, שניתן לחלק את שירותי הבנייה לפי קנה המדה של העמדת  
25 המקרקעין לרשות הקונה אם הועמדו לרשותו בחלקים חלקים, ואין לעשות  
26 הפרדה מסוג אחר כמו זו האמורה בסעיף 29(א1) לחוק".
- 27 61. הטעם השני נוגע לתמורה המשולמת בגין שירותי הבנייה. המקרקעין מהווים תמורה  
28 אחת עבור כלל הפרויקט, מבלי שניתן לחלק אותם לחלקים שונים בהתאם לשלבים  
29 השונים של שירותי הבנייה הניתנים. כך למשל, בהנחה שמחלקים את שירותי הבנייה  
30 לחלקים שונים לצורך תשלום המס, ברי כי עבודות החפירה, הדיפון ובניית המרתפים,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

1 שנעשו עבור כלל הפרויקט, אמורים להוות חלק נפרד שמחויב במס באופן עצמאי. אולם,  
2 במקרה שכזה, באיזה סכום מס תחויב המערערת ובגין איזו תמורה? לא בכדי אין  
3 בהסכם הפינוי כל מנגנון המחלק את התמורה בהתאם לשלבים השונים. אם המערערת  
4 הייתה מבצעת שליש מהפרויקט, האם היא הייתה מקבלת שליש מהמקרקעין? סביר  
5 להניח שלא. מדובר בתמורה אחת שמשולמת עבור שירות אחד מתמשך. גם לעניין זה  
6 יפים דבריו של המלומד נמדר בספרו, בעמ' 512 – 513:

7 "לענין זה, שירות שניתן חלקים חלקים או שניתן להפריד בין חלקיו הינו שירות  
8 כזה שניתן לעשות 'הקבלה' בין כמות השירות לבין חלק מהתמורה המתייחס  
9 לשירות שבוצע, כגון, כאשר נקבע מחיר לכל יחידת ביצוע, או שנקבעו מחירים  
10 בהסכם לכל שלב של ביצוע השירות. לעומת זאת, אם השירות המתמשך הינו  
11 מהסוג של מתן ייעוץ, כגון ייעוץ משפטי, כלכלי או אחר, קשה יהיה להפריד בין  
12 חלקיו של השירות ואפילו אם המחיר נקבע לפי סכום מסוים לשעת עבודה.  
13 במקרה כזה ההפרדה של השירות לחלקים שונים תהיה מלאכותית גם אם  
14 התמורה נקבעת לפי שעות, שהרי היא משולמת בסופו של דבר על השירות  
15 בשלמותו... במציאות הכלכלית של ימינו ישנם הרבה מקרים שבהם לא ניתן לחלק  
16 שירות לחלקיו השונים. הדברים אמורים בעיקר בשירות של מתן ייעוץ המתמשך  
17 על פני מספר מפגשים או ישיבות ולפעמים על פני תקופה ארוכה ביותר כך שלא  
18 ניתן ליחס לכל יחידת שירות שבוצעה מחיר מוגדר. במקרים שכאלה, בדרך כלל,  
19 המחיר שנקבע הינו מחיר גלובלי שאינו מייחס תמורה ספציפית לחלק מחלקיו...  
20 גם כאשר נקבעים תשלומים לפי קצב התקדמות מתן השירות, הם באים כאמצעי  
21 תשלום למשלם ולא לקצוב לכל יחידת ביצוע את התמורה המיוחסת לה. לענין זה,  
22 סעיף 29(א1), שהחליף את ההוראה שהיתה מצויה בסעיף 24 לחוק, קובע כי  
23 בשירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו יש להתייחס אל השירות כולו כאל  
24 חלק אחד, והוא יחוייב במס עם גמור נתינתו או במועד קבלת סכום ששולם על  
25 חשבון התמורה, לפי המוקדם".

26 62. שלישית, מועד עליית המערערת על המקרקעין היה בשנת 2011, ואילו תיקון מס' 42  
27 פורסם רק לאחר מכן, ביום 1.4.2012. כך שאף אם היה צדק בטענות המערערת, ואיני  
28 סבורה כך, ממילא תיקון מס' 42 לא חל על העסקה דן, שחויבה במס לפני כניסתו  
29 לתוקף.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 63. לסיכום, ככלל, מועד החיוב במס בעסקאות משלבות הוא מועד השלמת הבנייה או מועד  
2 מתן התמורה, לפי המוקדם. זאת בהתאם לסעיפים 28 ו-129(א) לחוק. לעומת זאת, סעיף  
3 129(א) לחוק נועד לעסוק במקרים אחרים, בהם לא ברור מהו מועד מתן התמורה  
4 ובהתאם, מהו מועד החיוב במס לפי שיטת המזומנים. אין כל היגיון בדחיית מועד החיוב  
5 במס לגמר מתן שירותי בנייה כאשר התמורה ברורה ומעוגנת בהלכה, וגם בתיקון מס'  
6 42 אין כדי לשנות מעניין בסיסי זה.
- 7 64. עם זאת, שעה שבהתאם ללשון החוק הן הוראות סעיפים 28 ו-129(א) לחוק והן הוראת  
8 סעיף 129(א) לחוק יכולות לחול על עסקה משלבת, אני קוראת למחוקק לדון בעניין  
9 ולהבהיר את הוראות החוק.
- 10 65. נותר אם כן לבחון מהו מועד קבלת התמורה בענייננו, והאם הוא זהה למועד העלייה על  
11 המקרקעין.
- 12 66. בנסיבות המקרה דנן, לא מצאתי כי יש לשנות מן הכלל הרגיל שנקבע בעניין ניכר הגורס  
13 כי מועד העלייה על המקרקעין הוא מועד קבלת התמורה. כבר בשנת 2011 המקרקעין  
14 הועמדו לרשות המערערת והיא עלתה על הקרקע, הרסה את הבניינים והחלה בעבודות  
15 התשתית לכלל הפרויקט. ממועד זה נוצרה למערערת הנאה כלכלית ביחס לכלל  
16 הפרויקט, כתמורה עבור שירותי הבנייה שתספק.
- 17 67. יתרה מזו, בחינת המהות הכלכלית שעומדת בבסיס העסקה, בהתאם לעניין פרידמן  
18 חכשורי, מגלה גם היא כי התמורה התקבלה קודם לתיקון מס' 47, ואף עוד קודם  
19 לעלייה על המקרקעין. אין מחלוקת כי הזכות למכור את דירות היזם היא התמורה  
20 שעומדת בבסיס העסקה והיא מטרת העל שלה. והנה, בהתאם להסכם הפינוי בין  
21 המערערת ובין הדיירים (נספח 5 לתצהיר המשיב, להלן: "**הסכם הפינוי**"), למערערת  
22 עמדה הזכות למכור את הדירות עוד ממועד אישור תוכנית הפרויקט (כזכור, אישור  
23 התוכנית פורסם ברשומות ביום 21.7.2011).
- 24 68. כך, בסעיף 19.1 להסכם הפינוי, תחת הכותרת "**מכירת יחידות היזם**", נקבע כי "**לאחר**  
25 **המועד הקובע, היזם יהיה רשאי למכור את יחידות היזם, וכל זכות המוקנית לו עפ"י**  
26 **הסכם זה, לרוכשים, וכן לעשות בהם עסקה כלשהי [הטעויות במקור – י"ס]**".
- 27 בסעיף 1 להסכם הפינוי, הוגדר "**המועד הקובע**" כדלהלן: "**המועד בו יתקיימו כל**  
28 **התנאים המתלים המפורטים בסעיף 4 להלן**".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 בסעיף 4.1 להסכם הפינוי, תחת הכותרת "התנאי המתלה", נקבע כך: "מוסכם בזאת  
2 כי הסכם זה כפוף ומותלה בקיומם של כל התנאים כדלקמן, במצטבר (לעיל ולהלן כולם  
3 ביחד – 'התנאי המתלה'): (1) כל בעלי הזכויות במתחם... נתנו הסכמתם לביצוע  
4 הפרויקט וחתמו על הסכם פינוי בינוי... (2) התוכנית שמקדם היזם, באמצעות NSA,  
5 למתחם, אושרה כדין ע"י כל מוסדות התכנון הרלבנטיים (לעיל ולהלן – 'אישור  
6 התוכנית') לא יאוחר מתום 5 שנים ממועד חתימת הסכם זה, ואולם אם בתוך התקופה  
7 כאמור הומלצה התוכנית להפקדה ע"י הועדה המקומית בועדה המחוזית, יוארך המועד  
8 לאישור התוכנית בשנתיים נוספות".
- 9 בסעיף 1 להסכם הפינוי, הוגדרה "התוכנית" כדלהלן: "תוכנית על-פי חוקי התכנון  
10 והבניה לאיחוד וחלוקה של המתחם אשר תקנה למתחם זכויות בניה נוספות, כולל כל  
11 שינוי לתוכנית הנ"ל, ובלבד שלא יפחת מ-360 יח"ד. ייעודי הקרקע המותרים במתחם  
12 במסגרת התוכנית יהיו: מגורים, דרכים, שפ"פ (שטח פרטי פתוח), שצ"פ (שטח  
13 ציבורי פתוח), שב"צ (שטח בנייני ציבור)".
- 14 69. מן המקובץ עולה כי למערערת עמדה הזכות למכור את הדירות החל ממועד אישור  
15 התוכנית. כלומר, מבחינה מהותית, המערערת קיבלה את התמורה עבור שירותי הבנייה  
16 אפילו עוד לפני העלייה על המקרקעין והריסת הבניינים.
- 17 70. מן הצד השני, המערערת כשלה מלהוכיח שהיא לא מכרה ולא הייתה יכולה למכור את  
18 דירות היזם קודם לקבלת היתר הבנייה לשלב ב'. נספח 11 לתצהיר המערערת שמתיימר  
19 להוכיח את הטענה האמורה, לא נראה שעוסק במכירת דירות היזם, אלא בדירות  
20 התמורה, אין בו כל הבחנה בין השלבים השונים ואף מצוין בו כי נמכרו דירות החל מיום  
21 1.12.2012 (וראו גם חקירת נציג המשיב ביחס לנספח זה בעמ' 24, ש' 14 – 22 לתמליל  
22 פרוטוקול הדיון).
- 23 71. אף אם אניח שהמערערת אכן מכרה את הדירות בשלב ב' רק לאחר קבלת היתר הבנייה  
24 לשלב זה, הרי שהיא עשתה כן כתוצאה מבחירתה שלה, ולא מחוסר יכולת קניינית או  
25 חוזית לעשות כן. בחירתה של המערערת שלא ליהנות ממכירת הדירות באותו השלב  
26 הוא עניינה הבלעדי. ויוער, כי אין כל רלוונטיות לתנאי הסכם הליווי מול הבנק (נספח 8  
27 לתצהיר המערערת). הסכם הליווי נחתם בין המערערת ובין הבנק שהוא צד שלישי  
28 שאינו מחזיק בזכויות במקרקעין. העובדה שהמערערת החליטה להגביל עצמה מול  
29 צדדים שלישיים בעסקה אחרת ונפרדת, אין משמעותה שלא עמדה לה הזכות למכור את  
30 דירות היזם. לשון אחר, המערערת קיבלה את המקרקעין מהדיירים והייתה יכולה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 למכור את דירות היזם. העובדה שהיא נמנעה מלעשות כן מתוקף הסכם אחר, אינו  
2 משליך על עצם העובדה שהזכות הכלכלית התקבלה והייתה בידה. העסקה הנדונה היא  
3 העסקה המשלבת מול הדיירים, ולא עסקה אחרת מול הבנק. התמורה שקיבל היזם  
4 בעסקה דנן היא הזכות למכור את דירות היזם וזכות זו התקבלה לאחר אישור התוכנית  
5 ועוד קודם להסכם הליווי הבנקאי.
- 6 72. ראוי לציין כי המערערת לא דייקה בטענותיה, על גבול ההטעיה, ביחס למשמעות התנאי  
7 המתלה בהסכם הפינוי. שכן כאמור, התנאי המתלה לא עוסק במתן היתר בניה כי אם  
8 באישור התוכנית. המערערת חזרה על הטענה השגויה גם בסיכומיה, על אף שבמהלך  
9 הדיון התברר כי אין בהסכם מה שהמערערת טוענת שיש בו (עמ' 35, ש' 26 – 28 לתמליל  
10 פרוטוקול הדיון). אי-דיוק זה יבוא לידי ביטוי בפסיקת הוצאות ההליך.
- 11 73. לסיכום חלק זה, מועד החיוב במס בעסקה דנן הוא מועד קבלת התמורה בעסקה. מועד  
12 זה היה לכל המאוחר במועד עליית המערערת על המקרקעין, שהוא מועד שקודם לתיקון  
13 מס' 47. לפיכך, תיקון מס' 47 לא חל על שלב ב' של העסקה.
- 14 חישוב מס התשומות בעסקה
- 15 74. המערערת חישבה את התשומות המותרות בניכוי ביחס לשלב א' בהתאם ליחס שבין  
16 שווי שירותי הבנייה לדיירים ובין הכנסותיה ממכירת דירות היזם בשלב זה. לטענתה,  
17 יחס זה הוא היחס הראוי שכן הוא משקף את היחס בין ההכנסות הפטורות ממס ובין  
18 ההכנסות החייבות במס.
- 19 75. מנגד טוען המשיב, כי יש לחשב את היחס בהתאם ליחס השטחים שבין דירות היזם  
20 לדירות התמורה. לדידו, זהו היחס שמשקף באופן הקרוב ביותר את היחס בין התשומות  
21 המותרות בניכוי לאלה האסורות בניכוי.
- 22 76. גם כאן, אין בידי לקבל את טענות המערערת ואני סבורה שהמשיב פעל כראוי.
- 23 77. ככלל, מבחן ההכנסות אינו המבחן הראוי בענייננו. המערערת לא הפיקה הכנסות  
24 משירותי הבנייה. אלא, שירותי הבנייה הם הוצאה שהוציאה המערערת עבור רכישת  
25 המקרקעין. מבחן ההכנסות הוא מבחן מתאים כאשר עוסק מפיק מעסק אחד שני סוגי  
26 הכנסות, הכנסה פטורה לצד הכנסה חייבת, ולפי היחס ביניהן הוא מנכה את התשומות.  
27 כך למשל יהיה כאשר חברה אחת מפיקה שני סוגי הכנסות, פטורה וחייבת. במצב  
28 עניינים שכזה אך הגיוני שהתשומות בגין תפעול החברה יחולקו בהתאם ליחס ההכנסות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 שהופקו בעזרתן. בענייננו, השוואה של עלות שירותי הבנייה אל מול ההכנסות ממכירת  
2 הדירות מערב מין בשאינו מינו.
- 3 78. יתרה מזו, אף אם הייתי סוברת שמבחן ההכנסות הוא מבחן ראוי בנסיבות העניין, על  
4 המערערת היה להציב נתונים זהים בשני צדי המשוואה על מנת להגיע ליחס שמשקף  
5 כראוי את יחס התשומות. אולם, המערערת נמנעה מלעשות כן. המערערת הציבה מצד  
6 אחד של המשוואה הכנסות ממכירת דירות היזם, שמשקללות נוסף לעלות הבנייה גם  
7 את רכיב הקרקע והרווח היזמי, ומצד שני היא הציבה אך את עלות בניית דירות  
8 התמורה, בהתעלם מהרווח היזמי ומחיר המקרקעין שלהן. אם המערערת מעוניינת  
9 לחשב את ההכנסות ממכירת דירות היזם הכוללות את הרכיבים הנ"ל, עליה לעשות כן  
10 גם ביחס לדירות התמורה. כלומר היה עליה להוסיף לעלות בניית דירות התמורה גם  
11 את הרווח היזמי ואת רכיב הקרקע. כך היה מתקבל יחס ראוי בין שווי דירות התמורה  
12 בשוק החופשי אל מול שווי דירות היזם בשוק החופשי (והשוו לסעיף 10 לחוק מע"מ.  
13 וראו גם סעיף 4 לתצהיר המערערת שם צוין כי הדיירים "רוכשים" את הזכויות בדירות  
14 התמורה מהמערערת).
- 15 79. לחלופין, היה על המערערת להשוות את שווי שירותי הבנייה לדיירים אך לשווי שירותי  
16 הבנייה לרוכשים דירות מהיזם. בהנחה שמדובר בעלות בנייה דומה, ולא הוכח לי אחרת  
17 בנסיבות העניין (וראו למשל עמ' 9, ש' 35 – עמ' 10, ש' 6 לתמליל פרוטוקול הדין; ונספח  
18 12 לתצהיר המשיב, "דוח האפס" של הפרויקט, בעמ' 208 – 215, ממנו עולה כי דירות  
19 התמורה פוזרו וחולקו בין כל הקומות), מדובר למעשה ביחס דומה ליחס השטחים  
20 שהחיל המשיב.
- 21 80. ברם, המערערת לא פעלה כן, באופן שמעוות את התוצאה שהתקבלה. המערערת  
22 השוותה "תפוחים לתפוזים" והיא כללה בהכנסות מדירות היזם רכיבים נוספים מעבר  
23 לשווי שירותי הבנייה בלבד. לפיכך, יש לדחות את חישובה.
- 24 81. לא זו אף זו, המערערת השתמשה בחישוביה בנתונים שאינם משקפים את המציאות.  
25 כך, המערערת חישבה עלות בנייה של 42 דירות תמורה בשלב א', על אף שנבנו בפועל 47  
26 דירות תמורה (וראו סעיף 8.1 לתצהיר המערערת אל מול סעיף 8.6 לתצהיר המערערת);  
27 והיא חישבה עלות בנייה תאורטית, ולא את העלות בפועל. נציג המערערת טען בתצהירו  
28 כי אין לבניית דירות התמורה הנוספות משמעות מכיוון שבמקביל חל גידול גם בהכנסות  
29 ממכירת דירות היזם, תוך הפניה לנספח 3 לתצהירו. אולם, לא ניתן ללמוד מנספח זה  
30 מהו הסכום ששולם עבור דירות היזם והאם הוא כולל בתוכו מע"מ, והוא אף אינו עולה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 בקנה אחד עם הנתונים המובאים ב"דוח האפס" של הפרויקט, נספח 12 לתצהיר  
2 המשיב, בעמ' 211. בדומה, ביחס לשוני בין עלות הבנייה התיאורטית לעלות הבנייה  
3 בפועל, אומנם בסעיף 1 לסיכומי התשובה טוענת המערערת כי "אין בידן להגדיל את  
4 היקף מס התשומות שאינו מותר בניכוי ב-150% כפי שעשה המשיב בשומתו", אולם  
5 המערערת נמנעת מלציין האם בכל זאת השוני בין העלויות מביא לשינוי בהיקף  
6 התשומות המותרות בניכוי ובאיזה שיעור, ויש לזקוף הימנעות זו לחובתה.
- 7 82. קשה להשתחרר מהרושם, כי החישוב של המערערת מעוות ומוטה כך שיהיה  
8 באפשרותה לנכות תשומות באופן המירבי, אף אם החישוב חורג משורת הדין וההיגיון.  
9 גם עניין זה יבוא לידי ביטוי בפסיקת הוצאות ההליך.
- 10 83. במאמר מוסגר אציין כי, ככלל, אני סבורה שמבחן יחס השטחים הוא המבחן הראוי  
11 בעסקה משלבת "סטנדרטית" (השוו ל- ע"א 3988/00 מנהל מיסוי מקרקעין ת"א נ'  
12 **מרדכי מירון** פ"ד נט(4) 867 (2004)). כאמור לעיל, הפרויקט הוא פרויקט מעורב, בו כל  
13 חלק מחיל את שני משטרי המס. ללא בניית דירות התמורה לא ניתן לבנות את דירות  
14 היזם, וההיפך. לפיכך, אף אם הייתי מניחה כי עלות בניית דירות התמורה הייתה גבוהה  
15 או נמוכה יותר מעלות בניית דירות היזם (וכאמור, לא הוכח לי דבר בעניין זה), עדיין  
16 הייתי סבורה שראוי לנכות את התשומות לפי יחס השטחים, שכן בניית דירות התמורה  
17 ובניית דירות היזם תלויות זו בזו. כשם שלא ניתן לקבל את טענת המערערת כי בניית  
18 דירות התמורה נועדה לעסקה החייבת במס, כך גם לא ניתן לקבל את הטענה כי  
19 הושקעה תשומה גבוהה יותר באחד מסוגי הדירות ולא בשני (אלא במקרים בהם ברור  
20 כי התשומה המושקעת באחד מסוגי הדירות אינה הכרחית לצורך הקמת הפרויקט).
- 21 84. זהו גם המענה לטענת המערערת בסעיף 4.6 לסיכומיה, כי מתוך התשומות האסורות  
22 בניכוי יש להתיר לה לנכות רבע מן התשומות בהתאם לתקנה 18(3) לתקנות מע"מ. שעה  
23 שכבר נוכו התשומות באופן יחסי לפי יחס השטחים, החלוקה בין התשומות כבר נעשתה  
24 וכל ניכוי נוסף יהיה ניכוי כפול שלא כדין. כמו כן, אין לדבר סוף, מכיוון שאף לאחר  
25 ניכוי הרבע, ניתן לטעון שהחלק שנותר גם הוא משמש לעסקה מעורבת ויש לנכות גם  
26 מתוכו רבע, בדומה לאַפְּקָט דְרוֹסְקָה. נוסף על כך, אם יש לנכות רבע מתוך התשומות  
27 האסורות בניכוי, הרי שיש גם לאסור במקביל על ניכוי של שליש מהתשומות המותרות  
28 בניכוי, שכן הן שימשו באופן דומה לצורך בניית דירות התמורה.
- 29 85. לסיכום חלק זה, אני סבורה כי מבחן יחס השטחים הוא המבחן הנכון בענייננו, ומכל  
30 מקום חישובה של המערערת אינו יכול לעמוד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 ניכוי מס תשומות בגין תשלום שכר טרחה לעו"ד ליבן קובי
- 2 86. המערערת טוענת, כי יש לאפשר לה לנכות את שכר טרחת עו"ד ליבן קובי, שכן מדובר  
3 בתשומה ששולמה לשם הקמת הפרויקט.
- 4 87. המשיב מתנגד לכך וטוען, כי מדובר בשירות שניתן לדיירים, ולא למערערת, והמערערת  
5 אף שילמה את שכר הטרחה אך מכוח היותה ערבה לחיוב של חברת ניסים אסייג.
- 6 88. לאחר ששקלתי בדבר, אני סבורה שהצדק עם המערערת. אין הבדל עקרוני בין תשלום  
7 שכר טרחת באי-כוח הדיירים ובין יתר התשלומים שנושאת המערערת לטובת הדיירים,  
8 כגון פינויים של הדיירים ושיכונם בדירות חלופיות (או אפילו בגין חומרי הבנייה  
9 שמשמשים לבניית דירות הדיירים). אומנם, השירות המשפטי מסופק לדיירים והם  
10 נהנים ממנו, אולם הדבר נכון גם ביחס לפינוי ולהובלה שהן הוצאות ספציפיות לדיירים  
11 – הדיירים הם שנהנים מהן, ועדיין הן נכללות בגדר "שירותי בנייה".
- 12 89. מסקנתי עולה בקנה אחד עם המבחנים שנקבעו ב-ע"א 41/96 **קסוטו סוכנויות ביטוח**  
13 **בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד נג(1) 862, 871 (1999) (להלן: "עניין קסוטו"):
- 14 89.1. מבחן המשלם בעד השירות – המערערת היא ששילמה את שכר הטרחה.
- 15 89.2. מבחן הצדדים לחוזה השירות – המערערת חתומה על הסכם שכר הטרחה  
16 כערבה, והיא יזמה את הפרויקט במשותף עם חברת ניסים אסייג, שהיא צד  
17 להסכם. מנגד, הדיירים, שהמשיב טוען כי הם מקבלי השירות, לא מופיעים כצד  
18 לחוזה.
- 19 89.3. מבחן הנהנה מן השירות – אומנם הדיירים הם הנהנים מהשירות המשפטי  
20 עצמו, אולם המערערת נהנית מעצם מתן ומימון השירות, שאלמלא היה מסופק על  
21 חשבונה, לא היה יוצא הפרויקט אל הפועל. ראוי לציין בהקשר זה את האמור ב-  
22 ע"א 10252/05 **קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ**, פס' 16 (3.3.2008):
- 23 "ההגדרה 'למען הזולת' היא הגדרה רחבה, המאפשרת לראות שירות אף  
24 בעשייה לטובת גורם שלישי, שאינו צד להסכם השירות. במקרה כזה  
25 נראה בצד השני להסכם כמקבל השירות, מתוך הנחה שבמתן השירות לצד  
26 שלישי מתמלאת מטרתו בהתקשרות בהסכם ובכך הוא יוצא נשכר".





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 89.4. מבחן הנסיבות – כאמור לעיל, בנסיבות של פרויקט פינני-בינאי, אין כל  
2 מקום להבחין בין תשלום עבור שכר טרחת ב"כ הדיירים ובין כל תשלום אחר שנועד  
3 להקים את הפרויקט ומותר בניכוי, אף אם אותו תשלום מיועד להנאת הדיירים  
4 עצמם.
- 5 90. יפים לענייננו הדברים האמורים ב-ע"א 8272/16 י.מ.ש. השקעות בע"מ נ' מדינת  
6 ישראל מנהל מע"מ, פס' 31 – 32 ו-43 – 44 (20.2.2019):
- 7 "מבחינים אלה [שנקבעו בעניין קסוטו – י"ס] גם מכירים באפשרות שהשירות יביא  
8 תועלת ליותר מאדם אחד. טול מקרה של חברה עסקית אשר משלמת שכר לעורך  
9 דין עצמאי בעד ייצוגו של בעל דין שניצחוננו במשפט עשוי להביא תועלת לחברה.  
10 ברי הוא, כי במקרה זה ובמקרים דומים אחרים, הסטטוס של 'מקבל השירות'  
11 יוצמד לא רק לבעל הדין שזוכה לייצוג, אלא גם לחברה... אדם שמשלם לאותו עורך  
12 דין את שכרו, ולו באופן חלקי, איננו זוכה למתת שמיים, אלא לשירות, וזאת גם  
13 אם המשלם איננו לקוחו של עורך הדין.
- 14 ...
- 15 באמצענו אותה נקודת ראות, לא נתקשה להגיע למסקנה נוספת: משרדו של עו"ד  
16 שגב העניק את שירותיו גם ללאה [מי שבאותו מקרה שילמה את שכר טרחתו של  
17 משרד עורכי הדין עבור בְּתָה לוי – י"ס]. לאה, כזכור, שילמה למשרד זה סך של  
18 3,000,000 דולר ארה"ב; וכפי שכבר אמרתי, אדם בגיר וצלול דעת אינו משלם  
19 סכום כזה לספק שירותים אלא אם כן הוא קונה לעצמו שירות בעל ערך מאותו  
20 ספק. הווה אומר: לאה לא היתה אמנם לקוחתו של עו"ד שגב ומשרדו – כפי  
21 שהעיר בעניין זה בית משפט קמא, במקומותינו, עורכי דין אינם נוהגים לעבוד  
22 כשלוחי סתר של לקוחותיהם; והדבר גם מנוגד לכללי המקצוע. יחד עם זאת, אין  
23 זה מן הנמנע שעורך דין המייצג לקוח פלוני – דוגמת לוי – יפעל, בד-בבד, גם למענו  
24 של אדם אחר – דוגמת לאה – מבלי למנות את עצמו לשלוחו ולמייצגו של אותו אדם  
25 ומבלי לשמש עורך דינו... העובדה שעו"ד שגב ומשרדו לא פעלו כעורכי דינה של  
26 לאה עת שעשו את אשר עשו למענה במסגרת זו, אינה מעלה ואינה מורידה לעניינינו  
27 של מס ערך מוסף. כפי שכבר אמרתי, חוק מס ערך מוסף איננו מתעניין בסיווגו  
28 המקצועי של שירות כזה או אחר, אלא רק בכסף ששולם עבורו ובהותם של מקבל  
29 השירות ונותנו. ההסכם אשר חייב את לאה להשתתף בהוצאותיה המשפטיות של  
30 לוי במאבק על הירושה אכן נועד שלא לתת ללאה מתת שמיים (windfall). עובדה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 פשוטה זו, יחד עם המבחנים של 'הסכס', 'הנאה' ו'שאר הנסיבות', אשר נקבעו  
2 בעניין קסוטו, מזהים את לאה כאחת ממקבלי השירות מעו"ד שגב ומשרדו.
- 3 91. כך גם עולה משילוב הוראות הדין. סעיף 31א לחוק עוסק בהוראות שונות במתחמי פינני  
4 בינוי.
- 5 בסעיף 31א(ב) לחוק נקבעה ההוראה כי על מתן "שירותי בנייה" בעסקאות אלו יחול  
6 פטור ממע"מ (או מע"מ בשיעור אפס, לאחר תיקון מס' 47).
- 7 בסעיף 31א(א) לחוק נקבע כי "למונחים המופיעים בסעיף זה תהא המשמעות הנודעת  
8 להם בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963".
- 9 בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן:  
10 "חוק מסמ"ק") שעוסק ב"פינוי ובינוי", מוגדרים בסעיף 49(א) "שירותי בנייה",  
11 בין היתר, כ"תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי בנייה כפי שיקבע המנהל".  
12 אומנם המנהל לא קבע מהו התשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבנייה  
13 בפרויקט פינני בינוי, אולם אני סבורה שתשלום שכר הטרחה לב"כ הדיירים נכלל בגדר  
14 הוצאה שכזו. לא יכולה להיות מחלוקת שתשלום שכר הטרחה הוא תשלום שנועד  
15 לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבנייה.
- 16 ראייה לכך ניתן למצוא בהוראות המקבילות לעניין פרויקטים מסוג תמ"א 38. בסעיף  
17 31ב(א) לחוק מע"מ שעוסק במשטר המס שחל על פרויקטים מסוג תמ"א 38 נקבע גם כן  
18 כי "למונחים המופיעים בסעיף זה תהא המשמעות הנודעת להם בפרק חמישי 5 לחוק  
19 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963". ואכן, גם בסעיף 49(א) לחוק מסמ"ק  
20 נקבע באופן דומה כי "שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק" הם, בין היתר, "תשלום לכיסוי  
21 הוצאות כרוכות בשירותי בנייה לפי תכנית החיזוק כפי שיקבע המנהל".
- 22 בהמשך ובהתאם לסעיף 49(א) לחוק מסמ"ק, הוציאה רשות המסים את "הוראת ביצוע  
23 10/2009 – פרק חמישי 5: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות  
24 בניה לפי תמ"א 38" (23.11.2009) (להלן: "הוראת הביצוע"). בסעיף 2.3.1 להוראת  
25 הביצוע נקבע כי בגדר שירותי בנייה לפי תכנית החיזוק יכללו "תשלום לכיסוי הוצאות  
26 הכרוכות בשירותי הבניה לפי תכנית החיזוק – שכר טרחת עו"ד ויועצים נוספים  
27 שנשכרו לייצוג הדיירים לרבות מפקח בנייה".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 יתרה מזו, בסעיף 2.4 להוראת הביצוע נקבע ביחס לפטור ממע"מ על שירותי הבנייה כי  
2 "שירותי הבניה בגינם יינתן הפטור הינם שירותי הבניה כמפורט לעיל 2.3.1."
- 3 עינינו הרואות כי בהוראה המקבילה שחלה ביחס לפרויקט מסוג תמ"א 38, נקבע  
4 במפורש כי תשלום שכר טרחת ב"כ הדיירים הוא חלק משירותי הבנייה.
- 5 92. מן המקובץ עולה, כי ייצוג הדיירים נכלל בגדר שירותי הבנייה, ואין כל סיבה להחריג  
6 את התשלום עבור הייצוג מיתר התשלומים בגין שירותי הבנייה המותרים בניכוי (באופן  
7 יחסי בעסקאות מעורבות).
- 8 93. אין בעובדה שהמערערת שילמה את שכר הטרחה מכוח היותה ערבה לתשלום, ולא כצד  
9 להסכם, כדי לשנות ממסקנתי. המערערת חתומה גם היא על הסכם שכר הטרחה.  
10 אומנם לא כצד להסכם אלא כערבה בלבד, אולם מחויבותה לתשלום שכר הטרחה  
11 מעוגנת בהסכם והיא חלק אינטגרלי ממנו. מן הצד השני, הדיירים, שהמשיב טוען שהם  
12 מקבלי השירות האמיתיים, גם הם אינם צד להסכם והם אף אינם חתומים עליו.
- 13 94. ויובהר, כי אין במסקנתי לעיל כדי לקבוע באופן גורף כי כל ערב שנושא בתשלום בפועל  
14 הוא מקבל השירות. כל מקרה ייקבע לפי נסיבותיו, בהתאם לעניין קסוטו ולמבחנים  
15 שנקבעו בו (שם, בפס' 9). כך למשל, בעניין ע"א 6182/14 אינבסטלום הולדינגס בע"מ  
16 נ' ספריית יפת בע"מ (3.5.2016) שהובא על ידי המשיב, התשלום עבור המקרקעין נעשה  
17 באמצעות מימוש ערבות בנקאית, אולם מי שנתנה את הערבות הייתה רוכשת  
18 המקרקעין, והבנק שימש כגורם ביניים להבטחת קיום ההתחייבות (וראו פס' 1 לפסק  
19 הדין). באותן הנסיבות ודאי שהבנק הוא לא צד לעסקה והוא לא נהנה מהעסקה. במקרה  
20 דנן המערערת הייתה הרוח החיה וחלק אינטגרלי מייזום הפרויקט ומהוצאתו לפועל,  
21 לרבות בחתימתה כערבה על הסכם שכר הטרחה, והיא נהנית מתשלום שכר הטרחה.
- 22 95. מבחינה מהותית, מדובר בתשומה שיצאה תחת ידה של המערערת לשם הוצאתו לפועל  
23 של הפרויקט. מבין שלושת הצדדים הרלוונטיים לקבלת השירות שהעניקה עו"ד ליבן  
24 קובי – הדיירים, חברת ניסים אסייג והמערערת – אני סבורה כי המערערת היא הצד  
25 המתאים ביותר לשיוך התשומה וכך מוגשמת בצורה הטובה ביותר המהות הכלכלית  
26 שעומדת בבסיס האפשרות לנכות תשומות.
- 27 96. אף אינני סבורה שמדובר במקרה תיאורטי בענייננו. כאמור לעיל, מכיוון שבניית דירות  
28 התמורה ובניית דירות היזם תלויות זו בזו, הרי שלא ניתן היה לבנות את דירות היזם  
29 אילולא היה מסופק שירות משפטי לדיירים על חשבון המערערת. מדובר בתשומה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

09 נובמבר 2023

ע"מ 21-11-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

- 1 ששימשה הן לבניית דירות התמורה והן לבניית דירות היזם, באופן יחסי. לפיכך, יש  
2 להתיר גם ניכוי זה באופן יחסי ליחס השטחים. לא מדובר בשירות שניתן לדיירים בלבד  
3 במנותק מהפרויקט, ואשר עומד בפני עצמו. אלא מדובר בשירות שהוא חלק אינטגרלי  
4 ממכלול ההוצאות הנדרשות להוצאתו לפועל של הפרויקט המעורב. על כן, מדובר  
5 בתשומה אחת נוספת ממכלול התשומות שנועדו לכלל הפרויקט.
- 6 97. ויובהר, כי כעקרון היה ניתן להבחין בין תשומה שהוצאה מלכתחילה כתשומה מעורבת,  
7 למשל לשם רכישת חומרי בניין שמשמשים גם את הדיירים וגם את היזם, ובין תשומה  
8 שהוצאה מלכתחילה כתשומה "ייחודית" עבור אחד הצדדים, למשל, הוצאות משפטיות  
9 של הדיירים או של היזם, הוצאות פינוי והובלה וכיו"ב. אולם, כאמור, אני סבורה כי כל  
10 תשומה הנדרשת להוצאת הפרויקט נועדה לקיים הן את העסקה הפטורה ממס והן את  
11 החייבת, ולפיכך, אין מקום להבחין ביניהן ויש להתייחס לכולן כאל תשומות מעורבות.  
12 לדידי, מכיוון שכל התשומות הללו נועדו להוציא את הפרויקט המעורב לפועל והן  
13 תלויות זו בזו, יש להתייחס לכל התשומות כולן כאל מאגר תשומות (פול), שאותו יש  
14 לחלק לפי יחס השטחים. זאת למעט תשומות שאינן הכרחיות לצורך הוצאת הפרויקט  
15 לפועל, שאותן יש "לצבוע" בהתאם למטרתן, ולבחון האם הן נועדו לצורך עסקה פטורה  
16 או חייבת (ראו דברי נציג המשיב בעמ' 30, ש' 27-33 לתמליל פרוטוקול הדיון). ויוער, כי  
17 לפי אותו היגיון, יש לחלק לפי יחס השטחים גם הוצאות שנועדו לכאורה כולן ליזם, כגון  
18 ההוצאות המשפטיות שלו.
- 19 98. סיכומם של דברים, הערעור נדחה ברובו והוא מתקבל אך ביחס לניכוי מס התשומות  
20 בגין תשלום שכר הטרחה לב"כ הדיירים. בהתחשב בתוצאה שאליה הגעתי ובהתחשב  
21 בהערותיי לעיל ביחס לטענות שהעלתה המערערת ולדרך חישובה (סעיפים 72 ו- 82  
22 לעיל), המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת באי-כוחו בסך של 90,000 ש"ח.
- 23  
24  
25  
26  
27  
28  
29 ניתן היום, כ"ה חשוון תשפ"ד, 09 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.  
30



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

09 נובמבר 2023

ע"מ 11-21-53560 נווה גד- בנין ופתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - ת"א מרכז

ירדנה סרוסי, שופטת

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7