



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

ה.ק.ש השקעות 2013 בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד אברהם שהבזי

המערערת:

נגד

מנהל מע"מ חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד ריצ'ארד סאלח מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המשיב:

### פסק דין

1

2

פתח דבר:

3 האם כספים המועברים למערערת, ה.ק.ש השקעות 2013 בע"מ (להלן – **המערערת**), ממשרד הכלכלה,  
4 כהשתתפות בשכר הלימוד של ילדים להורים מעוטי יכולת, במעונות יום המופעלים על ידי המערערת  
5 בעיר חיפה, על פי הפרמטרים שנקבעו בהחלטות ממשלה בעניין זה, מהווים חלק ממחיר העסקה לפי  
6 הוראת סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ג-1973 (להלן – **חוק מע"מ**) ובהתאם חייבים בתשלום מס  
7 עסקאות, אם לאו.

8

זוהי המחלוקת המצריכה הכרעה בערעור זה.

9 לעמדת המערערת, כספי התמיכה הנ"ל הינם בגדר "סובסידיה לשכר לימוד לגני ילדים", הבאים  
10 בגדרה של תקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן – **תקנות מע"מ**) ועל כן כספים  
11 אלו אינם מהווים חלק ממחיר העסקה והמערערת פטורה מתשלום מס עסקאות בגינם.

12 לגישת המערערת, כספי תמיכה אלו המתקבלים בידה ממשרד הכלכלה באים בגדרו של החרג לסעיף  
13 12 לחוק מע"מ, הקובע כי מחירה של עסקה יכול כל תקבול שמקבל עוסק, לרבות "תרומה, תמיכה  
14 או סיוע אחר". זאת, מאחר וחל החרג שבתקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ, המחריג מגדר מחיר  
15 העסקה כספים שהם "סובסידיה לשכר לימוד בגני ילדים".

16 מנגד, עמדת המשיב, מנהל מע"מ חיפה (להלן – **המשיב**) היא כי הכספים המתקבלים על ידי המערערת  
17 ממשרד הכלכלה אינם בגדר סובסידיה לשכר לימוד בגן ילדים במשמעות תקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות  
18 מע"מ, שכן כספים אלו מהווים השתתפות בשכר לימוד המוענקת להורי הילדים ואין המדובר  
19 בסובסידיה המוענקת למערערת עצמה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 על כן, מקום בו מדובר בכספי תמיכה הניתנים ל"לקוחותיה" של המערערת, ולא למערערת עצמה –  
2 אין היא פטורה מתשלום מס עסקאות. בהתאם לעמדה זו הוציא המשיב למערערת את שומת מס  
3 העסקאות נשוא הערעור דנן.

4 יצוין, כי תחילה היתה עמדת הצדדים כי המחלוקת ביניהם הינה משפטית בלבד ועל כן ביקשו להגיש  
5 סיכומים בכתב בלבד, וכך אכן עשו. אלא שלאחר הגשת סיכומי הצדדים ולאחר שזומנו לדיון להשלמת  
6 טיעונים בעל פה, הוגשה בקשה להוספת ראיה על ידי המשיב, ולאחר שניתנה רשות למשיב להביא את  
7 הראיה הנוספת (ראו החלטתי מיום 25.12.2017) נקבע מועד לשמיעת ראיות, לאור העובדה כי  
8 המערערת ביקשה אף היא להביא ראיות נגדיות. על כן, לאחר שמיעת הראיות, הוגשו סיכומי השלמה  
9 על ידי הצדדים.

### 10 תמצית טענות המערערת:

11 1. בהתאם לתקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ סובסידיה לשכר לימוד בגני ילדים לא תחשב חלק  
12 ממחיר עסקאותיו של עוסק. "סובסידיה" הינה תמיכה כספית ממשלתית, המוענקת לצורך  
13 קידום עניין ציבורי או מטרה מסוימת. במקרה הנדון המטרה היא עידודן של אימהות  
14 להצטרף למעגל העבודה. המשיב בהחלטתו בהשגה נשוא הערעור הכיר בכך שהכספים  
15 המועברים למערערת ממשרד הכלכלה הינם בגדר סובסידיה לשכר לימוד בגן ילדים.

16 2. המשיב נסמך בהחלטתו בהשגה על החלטת מיסוי (שלא בהסכם) 7269/15 מיום 2.9.2015,  
17 לפיה הסכומים שמקבל העוסק מהווים תמיכה הניתנת למשפחה ולא לעוסק ועל כן מדובר  
18 בתקבולים בתמורה לשירותים הניתנים לעוסק, החייבים במס עסקאות. אך גם אם יכול היה  
19 המשיב להסתמך על החלטת מיסוי זו הרי שהיה על המשיב להחילה ממועד מתן החלטת  
20 המיסוי ולא באופן רטרואקטיבי.

21 3. המערערת נסמכת על החלטת מיסוי 8732/14 מיום 24.8.2014, לפיה סובסידיה לשכר לימוד  
22 בגני ילדים אינה חייבת במע"מ, וזאת כאשר העוסק מקבל תקבולים ממשרד החינוך בהתאם  
23 למספר הילדים הלומדים בגנים.

24 האבחנה בין הסובסידיה המוענקת על ידי משרד החינוך לבין זו המוענקת על ידי משרד  
25 הכלכלה היא באופן חישוב הסובסידיה – שכן זו הניתנת על ידי משרד החינוך מובילה  
26 לתוצאה שההורים כולם זכאים לה ואילו בזו המשולמת על ידי משרד הכלכלה – קיימים  
27 קריטריונים לזכאות. אך בחוק מע"מ ובתקנות מע"מ אין אזכור על אופן חישוב הסובסידיה  
28 ועל כן מדובר בעניין טכני ולא מהותי שאינו צריך ליצור אבחנה. בשני המקרים – הנהנים  
29 מהסובסידיה הם ההורים אשר כתוצאה ממתן הסובסידיה משלמים הם שכר לימוד מופחת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 תקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ קובעת כי על הסובסידיה להתקבל ישירות בידי העוסק  
2 מתקציב המדינה ולמטרה של סובסידיה לשכר לימוד בגן ילדים – המערערת עומדת בכל תנאי  
3 התקנה הנ"ל. גם ההסכם שבין המערערת לבין משרד הכלכלה מוביל למסקנה כי המערערת  
4 מקבלת לידיה סובסידיה מתקציב המדינה.
- 5 הפרשנות הננקטת על ידי המשיב מרוקנת מתוכן את הוראת תקנה 3 לתקנות מע"מ. ככל  
6 שהמשיב סבור כי אין מקום לתקנה זו – עליו לפעול במישור של תיקון חקיקה ולא בדרך של  
7 מתן ההחלטה בהשגה כמות שניתנה.
- 8 כספי הסובסידיה דווחו לשלטונות מס הכנסה והמערערת שילמה בגינם מס חברות כדין. ככל  
9 שסכום הסובסידיה חייב במע"מ, משמע שההכנסה החייבת של המערערת תפחת והסכום  
10 לתשלום מס החברות יפחת ויהא צורך בהחזר מס למערערת.
- 11 תקנה 3 לתקנות מע"מ נועדה גם למצבים בהם נכלל מע"מ בסכום הסובסידיה שהתקבל.  
12 המחוקק ביקש להשאיר את הסכום בידי מקבלו – היינו: בידי המערערת. על כן, אין משמעות  
13 לכך שבצו הפיקוח על מחירי מצרכים ושירותים (מחירים מרביים במעונות יום ומשפחתונים)  
14 (להלן – **צו הפיקוח**) נקבע כי סכום ההשתתפות כולל מע"מ כאשר מדובר בגן ילדים שהוא  
15 עוסק.
- 16 המערערת היתה בטוחה שכספי הסובסידיה שהתקבלו בידיה אינם חייבים בתשלום מס  
17 עסקאות. בשום מסמך שנמסר למערערת ממשרד הכלכלה לא נאמר כי כספי התמיכה או  
18 הסובסידיה כוללים מע"מ. גם העד מטעם המשיב, מר פורגס, לא הציג ראיות לגבי מסמכים  
19 הכוללים ציון העובדה כי כספי התמיכה כוללים מע"מ. אך גם אם היו מסמכים שבהם היה  
20 מצוין כי מדובר בסכומים הכוללים מע"מ – הרי שעדיין המע"מ צריך להישאר בידי מקבלו.
- 21 הקריטריונים בהם נדרשת המערערת לעמוד על פי ההסכם בינה לבין משרד הכלכלה הם  
22 המעידים על זכאות המערערת לסבסוד. על כן לא צריכה להיות מחלוקת כי מדובר  
23 בסובסידיה למערערת.
- 24 ככל שמשרד הכלכלה טעה והעביר למערערת תשלום עודף כלשהו – הרי שמדובר בעניין שבין  
25 המערערת למשרד הכלכלה, ולמשיב אין כל עילה להתערב בעניין זה. על כל פנים, ככל  
26 שהמערערת תחויב בתשלום מס העסקאות עלול הדבר להביא לקריסתה הכלכלית.

27

28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיזוני:

### תמצית טענות המשיב:

- 1
- 2 11. המערערת אינה עומדת בתנאים הקבועים בחריג לסעיף 12 לחוק מע"מ, שכן במקרה הנדון  
3 אין המדובר בתמיכה, תרומה או סיוע שניתנו למערערת, מאחר והסיוע ניתן על ידי משרד  
4 הכלכלה להורי הילדים על פי נתוניהם האישיים ולפי קריטריונים לזכאות בתמיכה, ולא  
5 למערערת עצמה. זאת, בשונה מהסיוע שניתן על ידי משרד החינוך לגני הילדים עצמם,  
6 כעוסקים, ללא קשר ליכולת הכלכלית של הורי הילדים.
- 7 12. הורי הילדים הם אלו הפונים ומגישים את הבקשה לתמיכה על ידי משרד הכלכלה – ולא  
8 המערערת. בשלב הפנייה משרד הכלכלה אינו מודע כלל לזהות העוסק שמפעיל את מעון  
9 היום, אלא הוא בודק את עמידת ההורים הפונים בקריטריונים הקבועים, המתייחסים  
10 למבחן ההכנסה של ההורים, וכן בוחן את הוא את השאלה האם המשפחה עובדת, מקום  
11 מגורים ועוד.
- 12 מעון היום – קרי המערערת – אינו אלא "צינור" כאשר כספי התמיכה מופנים כלפי הורי  
13 הילדים. הזכאות לכספי התמיכה נקבעת לפי הקריטריונים של המשפחה ולא של המערערת.  
14 פרקטית, הכספים מגיעים למערערת ישירות ממשרד הכלכלה ולא מועברים להורי הילדים  
15 מטעמי יעילות בלבד.
- 16 13. התקבולים מהווים חלק מהתמורה שמשלמת משפחה למערערת עבור השירות הניתן על ידי  
17 המערערת בתחום מעונות היום, ותמורה זו חוסה תחת הוראות סעיף 7 לחוק מע"מ ומהווה  
18 חלק ממחיר העסקה. חוק מע"מ מתמקד במיסוי של "עוסק", ובהתאם גם הקלות או פטורים  
19 שבו מתמקדים ב"עוסק", קרי – גן הילדים (המערערת) ולא בהורי הילדים השוהים בגן.
- 20 כאשר כספי התמיכה או תשלומי ההעברה ניתנים להורי הילדים ולא למערערת, "העוסק",  
21 הרי שאין תחולה לסעיף 12 לחוק מע"מ ולתקנה 3 לתקנות מע"מ, ובהתאם חלה הוראת סעיף  
22 7 לחוק מע"מ.
- 23 14. כפי העולה מתצהירו של מר חגי פורגס, מנהל תחום מטה מעונות יום במשרד העבודה הרווחה  
24 והשירותים החברתיים, כספי התמיכה המועברים על ידי המשרד להורים כוללים בתוכם את  
25 מרכיב המע"מ. כך גם ביחס לכספי ההשתתפות להורים בשנות המס שבערעור שהועברו  
26 למערערת – גם אלו כללו את רכיב המע"מ. צו הפיקוח, המתעדכן מדי שנה, מפרט את  
27 התעריפים המרביים עבור שהות של ילד במעונות היום הכלולים בהסדר ההפעלה עם משרד  
28 הכלכלה, כאשר מעון יום מסווג כמלכ"ר – התעריף כולל מס שכר ואילו מעון יום שמסווג  
29 כ"עוסק" – התעריף כולל מע"מ.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

15. בצו הפיקוח רשום הסכום המשולם לעוסק כולל מע"מ ועל כן טענת המערערת כי לא ידעה שהסכום שהועבר לה כולל מע"מ הינה תמוהה ובכל מקרה אינה מעלה ואינה מורידה.
16. הקלה במס חלה רק בהתאם להוראות החוק ויש לפרשה בצמצום.
17. טענת המערערת כי קיבלה את רכיב המע"מ ממקבל השירות בשל השירות שניתן על ידה, אך היא פטורה מתשלום המע"מ – היא טענה בחוסר תום לב, אשר המערערת מושתקת מהעלאתה. ככל שהמערערת סבורה היתה שהיא אינה חייבת בתשלום מס עסקאות – לא יכולה היתה לגבות ממקבל השירות את רכיב המע"מ. עצם העובדה שהמערערת גבתה את המע"מ יוצרת השתק כלפי המערערת מלהעלות טענה בעניין זה.

### דיון והכרעה:

- א. התשתית המשפטית:
18. סעיף 2 לחוק מע"מ, שעניינו "הטלת מס ערך מוסף ושיעורו", קובע כי:

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."

המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ:

"עסקה" – כל אחת מאלה:  
(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;  
(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;  
(3) עסקת אקראי."

בענייננו, מאחר והמערערת עוסקת בתחום של הפעלת מעונות יום – הרי שהיא מספקת שירות ללקוחותיה, ומונח זה מוגדר אף הוא בסעיף 1 לחוק מע"מ:

"שירות" – כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר בני אדם – גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו."

19. סעיף 7 לחוק מע"מ, המצוי בפרק ג' לחוק שהוא הפרק העוסק ב"מחיר", עוסק במחירה של "עסקה" והוא קובע את הכלל לפיו:
- "מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות –



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 (1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי  
 2 חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה אך למעט מס רווחי הון על פי פקודת  
 3 מס הכנסה ומס על פי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג – 1963;
- 4 (2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה לרבות  
 5 עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור  
 6 בתשלום ופיצויים בשל הפרת ההסכם כאין עמה ביטול העסקה, ולרבות מחירן  
 7 של אריזות."  
 8
- 9 20. סעיף 12(א) לחוק מע"מ, קובע מה דינן של תמיכה, תרומה ודומיהן:  
 10 "א) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן – תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו  
 11 כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי  
 12 עוסקים שקבע שר האוצר.  
 13
- 14 21. מכוח סמכותו זו התקין שר האוצר את תקנה 3 לתקנות ממע"מ, העוסקת ב"דינם של  
 15 תקבולים על פי סעיף 12". הרלבנטית לענייננו היא תקנה 3(א)(1)(ג), הקובעת:  
 16 "3) (א) (1) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן – תקבולים), שניתנו  
 17 במישרין לעוסק מתקציב המדינה למטרות המפורטות  
 18 להלן, לא ייחשב כחלק מן המחיר:  
 19 ....  
 20 (ג) סובסידיה לשכר לימוד בגני ילדים;"  
 21
- 22 עוד נפנה לתקנה 3(ב) לתקנות מע"מ, הקובעת כדלקמן:  
 23 "ב) לעניין רישום בפנקסי החשבונות ודיווח תקופתי, יראו בתקבולים שתקנת  
 24 משנה (א) אינה חלה עליהם עשיית עסקה עם נותן התקבולים, ומועד  
 25 הוצאת חשבונית עליה יהיה תוך שבוע ימים מיום קבלת התקבולים."  
 26
- 27 22. בחוק מע"מ או בתקנותיו לא מצויה הגדרה של המונח "סובסידיה". באופן כללי, המונח  
 28 "סובסידיה" מקורו מהמונח הלטיני Subsidium ובמהותו מדובר בתמיכה כספית  
 29 ממשלתית, תשלום המועבר על ידי הממשלה לצרכנים הרוכשים מוצר מסוים או שירות  
 30 מסוים, או תשלום המועבר ליצרן המייצר את המוצר או מספק את השירות. הסובסידיות  
 31 המרכזיות המוכרות לנו הן אלו הנוגעות לסבסוד מחיריהם של מוצרי יסוד כמו הלחם והחלב,  
 32 סבסוד מחירי רכבים "ירוקים" (המונעים על ידי חשמל או גז), סבסוד מחירי תחבורה  
 33 ציבורית, וכיוצ"ב.
- 34 23. בנוסף, יש לתת את הדעת גם להוראת צו הפיקוח על מחירי מצרכים ושירותים (מחירים  
 35 מרביים במעונות יום ומשפחתונים) (לעיל ולהלן – צו הפיקוח), אשר נקבע על ידי שר האוצר  
 36 יחד עם שר התעשייה המסחר והתעסוקה, המתעדכן מדי שנה והקובע, בין היתר, את המחיר  
 37 המרבי במעונות יום הכלולים בהסדר הפעלה עם משרד התעשייה המסחר והתעסוקה, או  
 38 בשמו הנוכחי (מאז שנת 2015) – משרד הכלכלה והתעשייה (לעיל ולהלן – משרד הכלכלה).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בסעיף 1 לצו הפיקוח נקבע המחיר החודשי המרבי במעונות יום, כאשר בסעיף 1 נקבע  
2 מפורשות מהו המחיר החודשי למעון יום המסווג כמלכ"ר ומהו המחיר החודשי למעון יום  
3 המסווג כ"עוסק". בשני המקרים מצוין מפורשות בצו הפיקוח כי כאשר מדובר במעון יום  
4 שמסווג כמלכ"ר כולל המחיר את מס השכר ואילו כאשר מדובר במעון יום שאינו מסווג  
5 כמלכ"ר כולל המחיר מס ערך מוסף. נכון לשנת 2013 עמד המחיר החודשי במעון יום המסווג  
6 כ"עוסק" על סך של 2,377 ₪ לתינוק ו-1,809 ₪ לילד.
- 7 כעת, יש ליישם את התשתית המשפטית על התשתית העובדתית בכדי לקבוע האם אמנם  
8 המקרה הנדון בפניי נכנס בגדרו של סעיף 7 לחוק מע"מ או בגדרו של סעיף 12 לחוק מע"מ,  
9 ובמקרה האחרון – האם נכנס הוא בגדר החרגי לו, שבתקנה 3 לתקנות מע"מ.
- 10 **ב. המסד העובדתי:**
- 11 25. בדיון שהתקיים ביום 14.3.18 הודיעו באי כוח הצדדים כי לא קיימת מחלוקת עובדתית  
12 ביניהם וכי העובדות המצויות בכתבי הטענות ובמסמכים שצורפו להם מהווים את המסד  
13 העובדתי שעליו בכוונתם לבסס את טענותיהם המשפטיות.
- 14 26. העובדות העולות מהודעת הערעור ומכתב התשובה הן כדלקמן:
- 15 א. המערערת עוסקת בהפעלת מעונות יום לילדים בעיר חיפה.
- 16 ב. נוכח הרצון לעודד נשים להשתלב בשוק העבודה, קיבלה הממשלה החלטה ביום  
17 19.7.2009 לפיה לצורך קידום מטרה זו היא תסבסד את שכר הלימוד והשהייה  
18 במעונות יום ובמשפחתונים לילדים שההכנסה החודשית לנפש במשפחתם היא בין  
19 כ- 3,000 ₪ ל- 5,000 ₪ (החלטת הממשלה – נספח ה' להודעת הערעור).
- 20 ג. החטיבה המקצועית של אגף המכס ומע"מ פרסמה ביום 24.8.2014 את החלטת  
21 מיסוי 8732/14 שעניינה "החבות במע"מ של קבלת סובסידיות לשכר לימוד הניתנות  
22 לגני ילדים – החלטת מיסוי בהסכם" (להלן – **החלטת המיסוי בהסכם**). החלטת  
23 המיסוי בהסכם קובעת כי עוסק המפעיל גני ילדים לגיל הרך על פי חוק חינוך חובה,  
24 המקבל תקבולים ממשרד החינוך לפי מספר הילדים הלומדים בגנים, בהתאם  
25 להחלטת הממשלה מיום 8.1.12 לפיה המדינה תספק חינוך חנם לילדים בגילאי 3-  
26 4, אינו חייב במס עסקאות בגין תקבולים אלו. זאת, מאחר ומדובר בסובסידיה לשכר  
27 לימוד בגן ילדים לפי תקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ.
- 28 ד. החטיבה המקצועית של אגף המכס ומע"מ פרסמה ביום 2.9.2015 את החלטת מיסוי  
29 7269/15 העוסקת ב"חבות במע"מ בשל תמיכות המתקבלות ממשרד הכלכלה –  
30 החלטת מיסוי שאינה בהסכם" (להלן – **החלטת המיסוי שלא בהסכם**), לפיה נקבע



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כי הסכומים המועברים לעוסק אינם בגדר תמיכה הניתנת לעוסק אלא להורי  
2 הילדים השוהים במעון היום, ועל כן מדובר בתקבולים בתמורה לשירותים, החייבים  
3 במס עסקאות לפי סעיף 7 לחוק מע"מ. (החלטת המיסוי צורפה כנספח ו' להודעת  
4 הערעור).
- 5 ה. בין משרד הכלכלה למערערת נחתם "הסכם להפעלת מעון יום לשנת הלימודים  
6 תשע"ד (להלן – **הסכם ההפעלה**). (חלק מהסכם ההפעלה צורף כנספח ז' להודעת  
7 הערעור). בהסכם ההפעלה נקבעו התנאים בהם נדרשה המערערת לעמוד על מנת  
8 לקבל "סמל ארגון" ועל מנת שיופנו אליה ילדים על ידי המחלקות לשירותים  
9 חברתיים ברשויות המקומיות לצורך קבלת שירותיה כמעון יום לילדים, כאשר שכר  
10 הלימוד נקבע על ידי משרד הכלכלה (על פי אישור ועדת המחירים/תעריפים בהתאם  
11 לחוק פיקוח על מחירי מצרכים ושירותים, התשנ"ו-1996) ומתעדכן מדי שנה.  
12 (טבלאות שכר לימוד לשנים 2013-2015 סומנו כמוצג מש/2).
- 13 ו. משרד הכלכלה הוציא נהלי עבודה למפעילי צהרונים על מנת "לעגן את סדר הפעולות  
14 והנהלים בפעילות מפעילי הצהרונים מול משרד הכלכלה והתעשייה" (להלן – **נהלי**  
15 **עבודה לצהרונים**). (נהלי העבודה לצהרונים צורפו כנספח ב' לכתב התשובה).
- 16 ז. משרד הכלכלה קבע קריטריונים ומבחנים לצורך מתן התמיכה על ידו ולהשתתפות  
17 המדינה בעלות שכר לימוד במעון או במשפחותן (להלן – **הקריטריונים להשתתפות**  
18 **בשכ"ל**). (הקריטריונים להשתתפות בשכ"ל צורפו כנספח ד' לכתב התשובה).
- 19 27. כאמור לעיל, לאחר שהוגשו סיכומים מטעם הצדדים, ולאחר שהצדדים זומנו לדיון לצורך  
20 השלמות טיעון בעל פה, הוגשה על ידי המשיב בקשה להבאת ראיה נוספת וביום 25.12.17  
21 ניתנה החלטה המתירה למשיב את הבאת הראיה הנוספת בכפוף לתשלום הוצאות למערערת.
- 22 28. הראיה הנוספת שהוגשה על ידי המשיב היתה תצהיר של מר חגי פורגס, מנהל תחום מטה  
23 מעונות יום במשרד העבודה, הרווחה והשירותים החברתיים. בתצהירו זה נטען על ידי מר  
24 פורגס כי במסגרת צו הפיקוח מפורטים התעריפים המרביים עבור שהות ילד במעונות היום  
25 הכלולים בהסדר הפעלה עם משרד הכלכלה, בהתאם לכלל לפיו התעריף המרבי למעון יום  
26 המסווג כמלכ"ר כולל מס שכר ולמעון יום המסווג כ"עוסק" כולל התעריף מע"מ.
- 27 מר פורגס הצהיר כי משרד הכלכלה פועל בהתאם לצו הפיקוח ועל כן מקום בו הארגון המפעיל  
28 את מעון היום מסווג כ"עוסק", כוללת השתתפות המדינה בשכר הלימוד החודשי גם את  
29 מרכיב המע"מ וכאשר מעון היום מסווג כ"מלכ"ר", כוללת השתתפות המדינה בשכר הלימוד  
30 גם את מרכיב מס השכר.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 עוד הצהיר מר פורגס כי המערערת, המפעילה מעונות יום, סווגה כ"עוסק" בהתאם למסמכי  
2 הרישום שהעבירה למשרד הכלכלה טרם שחתמה על הסכם ההפעלה, ועל כן סכומי  
3 ההשתתפות שהועברו אליה ממשרד הכלכלה כללו בתוכם מרכיב של מע"מ.  
4 אציין, כי ב"כ המערערת בהודעתו מיום 5.3.18 הודיע כי המערערת מוותרת על חקירתו  
5 הנגדית של מר פורגס.  
6 המערערת מצידה הגישה שני תצהירים של מר יעקב קוליץ ושל מר יששכר שטיינהרט – 29  
7 שניהם בעלי מניות ומנהלים במערערת. מר קוליץ הינו המנהל האחראי על ההתנהלות  
8 הכספית של המערערת ובעלים של 33.33% ממניות המערערת ומר שטיינהרט הינו אף הוא  
9 בעלים של 33.33% ממניות המערערת והאחראי על ההתנהלות מול הרשויות – קרי: משרד  
10 הכלכלה - לצורך הפעלת מעון היום. השותף השלישי מר אהרון הלמן אחראי על תחום  
11 התפעול של מעון היום.  
12 בתצהירו של מר קוליץ מצויות לא מעט טענות משפטיות, המבוססות על יעוץ משפטי. בנוסף,  
13 נטען כי המערערת תמחרה את הוצאותיה בהתאם לכספים שהגיעו לידיה והסתמכה, בין  
14 היתר, על הודעת תשלום שקיבלה מדי חודש בחודשו ממשרד הכלכלה, אשר בה לא ציין משרד  
15 הכלכלה האם קיים רכיב של מע"מ בתשלום שהועבר. נטען אפוא, כי המערערת הבינה כי  
16 עסקינן בסכומים שאינן חייבים במע"מ. בהתאם לכך, דיווחה המערערת לפקיד השומה על  
17 מלוא התשלומים שהועברו אליה ממשרד הכלכלה כעל הכנסה. לפיכך, נטען כי ככל שבית  
18 המשפט ייקבע כי המערערת חייבת בתשלום מס עסקאות הרי שבהתאם תקטין המערערת  
19 את המחזור בדיווחיה למס הכנסה ועל כן הנוק לקופת המדינה אם לא ישולם מס העסקאות  
20 אינו מהותי. מצד שני, נטען על ידי המערערת כי היא תיפגע "פגיעה אנושה עד כדי סיכון  
21 שתחדל מפעילות" אם תחויב בתשלום מס העסקאות.  
22 תצהירו של מר שטיינהרט מתאר את הגורמים במשרד הכלכלה עמם היה בקשר, וכן נטען  
23 כי שוחח עם מר פורגס מספר פעמים לגבי עניינים שונים הקשורים לנהלי משרד הכלכלה. מר  
24 שטיינהרט הצהיר כי לפני שהוקם המעון המופעל על ידי המערערת הוא שוחח עם חברים  
25 המפעילים אף הם מעונות יום ולאור דברים שנאמרו לו על ידם הוא הבין כי אין חבות  
26 בתשלום מע"מ על הכספים המועברים ממשרד הכלכלה. בנוסף, נטען כי בכל השיחות שקיים  
27 מר שטיינהרט עם גורמים במשרד הכלכלה – לא הועלה עניין מס העסקאות מעולם בשום  
28 צורה ואף באסמכתאות שנשלחו ממשרד הכלכלה על העברת התשלומים – לא צוין כי  
29 בסכומים קיים רכיב של מע"מ. על כן נטען כי המערערת הופתעה משומת העסקאות שהוצאה  
30 לה וככל שתידרש לשלמה הרי שהיא לא תוכל להמשיך בפעילותה ותיכנס להפסד.  
31



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ג. האם המערערת ידעה או היה עליה לדעת אודות עמדת המשיב בדבר חבותה במע"מ?**
- 2 30. ראשית, וטרם שאדון בטענות המשפטיות שהועלו על ידי הצדדים, אתייחס תחילה לשאלה
- 3 העובדתית בדבר ידיעתה או העדר ידיעתה של המערערת אודות עמדת המשיב בדבר חבותה
- 4 במס עסקאות בגין כספי ההשתתפות ממשרד הכלכלה שהועברו אליה. אבהיר כי דיון זה
- 5 נעשה למעלה מן הצורך, שכן שאלת חבותה או העדר חבותה של המערערת במע"מ אינה
- 6 תלויה בשאלת ידיעתה או העדר ידיעתה אודות עמדת המשיב בעניין זה. השאלה שיש להכריע
- 7 בה היא האם עמדת המשיב עולה בקנה אחד עם הדין.
- 8 מכל מקום, אקדים ואומר כי ממילא אין בידי לקבל את טענת המערערת לפיה לא ידעה,
- 9 כביכול, אודות עמדת המשיב בדבר החבות במע"מ בגין כספי ההשתתפות ממשרד הכלכלה.
- 10 31. ראשית, בצו הפיקוח ובהודעות הפיקוח שהוצאו מכוחו בדבר עדכון המחיר המרבי במעונות
- 11 יום ומשפחתונים הכלולים בהסדר הפעלה עם משרד הכלכלה (ראו נספח לתצהירו של מר
- 12 פורגס) צוין מפורשות כי המחיר כולל מס ערך מוסף. על כן, שומה היה על המערערת לדעת כי
- 13 המחיר המתקבל בידה בגין שירותיה – כולל מס עסקאות.
- 14 שנית, המערערת טענה בעצמה כי אין לאפשר למשיב להסתמך על החלטת המיסוי שלא
- 15 בהסכם, שהינה מאוחרת למועד הוצאת שומת מס העסקאות, וכי טרם מתן החלטת המיסוי
- 16 שלא בהסכם לא ידעה על עמדת המשיב בדבר חבותה בתשלום מס עסקאות בגין כספי
- 17 ההשתתפות ממשרד הכלכלה. אלא שהמערערת הוסיפה וטענה כי התבססה על החלטת
- 18 המיסוי בהסכם כך שאף אם אתעלם מהעובדה שגם החלטה זו, שפורסמה ביום 24.8.2014,
- 19 ניתנה לאחר רישומה של המערערת כ"עוסק" ביום 1.8.2013 ולאחר חתימת הסכם ההפעלה
- 20 ביום 18.6.2014, יש לתת את הדעת לכך כי אמנם נקבע בהחלטת המיסוי בהסכם, המתייחסת
- 21 לכספים המועברים לגני ילדים על ידי משרד החינוך, כי:
- 22 "התקבולים שמקבל העוסק ממשרד החינוך בהתאם להחלטת הממשלה, הינם בגדר
- 23 סובסידיה לשכר לימוד לגני ילדים אשר צוינה בתקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ ולכן הם לא
- 24 יהיו חלק ממחיר עסקאותיו של העוסק, דהיינו הם אינם חייבים במע"מ."
- 25 אך יש להדגיש גם את שנקבע בסעיף 6 להחלטת המיסוי בהסכם:
- 26 "יודגש, כי כל תמורה נוספת המשולמת ע"י הורי הילדים לעוסק(כדוגמת: חוגי העשרה,
- 27 הסעדה, לילדים וכו') חייבת במע"מ בשיעור מלא.
- 28 כמו כן, תמיכות הניתנות להורים חייבות במע"מ בשיעור מלא גם אם הן מועברות ישירות
- 29 לעוסק." [ההדגשה אינה במקור – א.ו.]
- 30



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

32. זאת ועוד, הסכם ההפעלה מפנה לצו הפקוח (ראו סעיף 34 להסכם ההפעלה) ולתעריפים המרביים שבו. יתר על כן, הסכם ההפעלה מבהיר כי המטרה והמהות של ההשתתפות בשכר הלימוד (ראו ה"והואיל" השמיני להסכם ההפעלה וכן ה"והואיל" האחרון) היא עידוד שילובן של אימהות בשוק העבודה, באמצעות השתתפות משרד הכלכלה בדמי האחזקה של ילדים השוהים במעון.
- לפיכך, לא ניתן כלל לקבל את טענת המערערת לפיה לא ידעה כי ביחס לכספי התמיכה שמקבלים הורי הילדים ממשרד הכלכלה קיימת חובת תשלום מע"מ. צו הפיקוח הינו בגדר דין ובהתאם לכך מוחזקת המערערת כמי שיודעת על דבר הכללת רכיב המע"מ במחיר המרבי במעונות יום. בנוסף, המערערת טענה כי סברה כי לא קיימת ולא צריכה להיות קיימת אבחנה בין כספים המתקבלים ממשרד החינוך לבין כספים המועברים ממשרד הכלכלה – אך כפי העולה בבירור מהחלטת המיסוי בהסכם – האבחנה בין סוגי התקבולים הובהרה חד משמעית כבר באותה החלטת מיסוי בהסכם, וכן הובהר כי לגבי כספי תמיכה הניתנים להורים קיימת חבות במע"מ, גם אם הם מועברים ישירות לעוסק.
33. זאת ועוד, מוצאת אני לנכון אף לדחות את טענת המערערת לפיה סברה כי הכספים שהועברו אליה ממשרד הכלכלה פטורים ממס עסקאות שכן לא נאמר באף מסמך ממשרד הכלכלה הקשור בהעברת הכספים כי הללו כוללים מע"מ.
- המערערת בחרה שלא לחקור את מר פורגס על האמור בתצהירו. מר פורגס הצהיר כי בצו הפיקוח מפורטים מדי שנה התעריפים המרביים עבור שהות של ילד במעון יום הכלול בהסדר הפעלה עם משרד הכלכלה – בחלוקה בין "עוסק" ל"מלכ"ר", וכי ברור בצו הפיקוח כי התעריף המרבי ל"עוסק" כולל מע"מ. עוד הצהיר מר פורגס כי משרד הכלכלה פועל על פי הוראות צו הפיקוח האמורות ביחס לתעריף המרבי ולהיותו כולל מע"מ כאשר מדובר במעון יום שהינו "עוסק" וכי בהתאם לעובדה כי המערערת מסווגת כ"עוסק" – הועברו אליה ממשרד הכלכלה כספי תמיכה בהורי הילדים השוהים במעון המופעל על ידי המערערת כשהם כוללים את מרכיב המע"מ.
- כאמור, המערערת מוחזקת כמודעת להוראות הדין לרבות צו הפיקוח ועל כן לא ניתן לקבל טענתה כי לא ידעה שכספי התמיכה המועברים ממשרד הכלכלה כוללים מע"מ, ולמצער כי היה עליה לדעת כי כספי התמיכה כוללים מע"מ.
- סיכומו של דבר הוא כי לא מצאתי יסוד לטענת המערערת לפיה לא ידעה על עמדת המשיב בדבר חבותה לשלם את המע"מ.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כאמור, דיון זה נעשה למעלה מן הצורך שכן וממילא שאלת החבות לא תוכרע על בסיס  
2 ידיעתה או העדר ידיעתה של המערערת בעניין זה, אלא על פי הדין. השאלה הנדרשת להכרעה  
3 היא איפוא, האם הכספים נושא הערעור חייבים או פטורים מתשלום מע"מ, ובכך אדון עתה.
- 4 **ד. האם הכספים המועברים אל המערערת ממשד הכלכלה פטורים ממס עסקאות?**
- 5 34. חוק מע"מ קובע באופן כללי (סעיף 7 לחוק) כי מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה,  
6 ועל מחיר העסקה מוטל מס ערך מוסף לפי סעיף 2 לחוק מע"מ.
- 7 סעיף 12(א) לחוק מע"מ קובע כי גם כספי תרומה, תמיכה או סיוע אחר שקיבל עוסק ייחשבו  
8 כחלק ממחיר עסקאותיו – ובהתאם יחובו במס עסקאות. סייפת סעיף 12(א) לחוק מע"מ  
9 קובעת את סמכותו של שר האוצר לקבוע בתקנות סוגים של כספי תמיכה, תרומה או סיוע  
10 אחר (או סוגי עוסקים) שיוחרגו מגדר מחיר העסקה – ובהתאם לקבוע פטור ממס עסקאות  
11 על כספי תמיכה מוחרגים שכאלו.
- 12 35. על מנת לקבל את הפטור מתשלום מס עסקאות, על המערערת להוכיח כי עניינה נכנס לגדר  
13 סעיף 12(א) לחוק מע"מ, דהיינו כי מדובר בכספי תמיכה שהיא, להבדיל מהורי הילדים, מושא  
14 קבלתם, וכן כי עניינה נכנס לאחת החלופות שבתקנה 3 לתקנות מע"מ, ובאופן ספציפי כנטען  
15 בערעור זה – לגדר תקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ – קרי: כי הכספים שהועברו אליה ממשד  
16 הכלכלה הינם בגדר תמיכה שניתנה לה במישרין מתקציב המדינה למטרה של סובסידיה  
17 לשכר לימוד בגן ילדים.
- 18 יודגש, כי הן סעיף 12 לחוק מע"מ והן תקנה 3 לתקנות מע"מ מתייחסים ל"עוסק", על כן רק  
19 מקום בו ה"עוסק" עצמו מקבל כספי תמיכה למטרות הנוגעות אליו ולמוצר או השירות שהוא  
20 מוכר – תחול תקנה 3 לתקנות מע"מ.
- 21 36. עמדתי היא כי הכספים מושא הדיון בערעור זה מהווים חלק ממחיר העסקה שבין הורי  
22 הילדים השוהים במעון ובין המערערת, כאמור בסעיף 7 לחוק מע"מ, וכי הם כלל אינם  
23 נכנסים לגדר סעיף 12(א) לחוק מע"מ, ובכל מקרה – אינם נכנסים לגדר החריג המצוי בתקנה  
24 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ. הסיבה לכך היא כי אין המדובר בכספי תמיכה **שניתנו למערערת**  
25 **כ"עוסק" ובוודאי שלא ניתן כי ניתנו לה במישרין מתקציב המדינה למטרת סובסידיה לשכר**  
26 **לימוד בגני ילדים.**
- 27 37. עמדתי היא כי הכספים מושא הדיון הם כספי תמיכה מתקציב המדינה שניתנו **להורי הילדים**  
28 **השוהים במעון היום המופעל על ידי המערערת**, לצורך סבסוד שהייתם של הילדים במעון.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בכך שונה עניינה של המערערת ממצב הדברים המתואר בהחלטת המיסוי בהסכם. כאשר  
2 מדובר בגני ילדים שקיבלו סובסידיה ממשד החינוך בשל חוק חינוך חובה חינוך, הגורם  
3 שמקבל את הסובסידיה הוא אכן "העוסק", והסובסידיה הנדונה שם היא אכן סובסידיה  
4 לשירות שניתן על ידי העוסק, קרי שירות של גן ילדים בגילאי 3-4 וללא כל תלות  
5 במאפיינים הקשורים למצב משפחותיהם.
- 6 ואכן, בהחלטת הממשלה מיום 8.1.2012 (מספר 4088) נקבע כי החל משנת הלימודים תשע"ג  
7 – פטורים הורים לילדים בגילאי 3-4 מתשלום שכר לימוד בגני ילדים ציבוריים. הכספים  
8 שהועברו לגני הילדים ממשד החינוך נועדו הן לשם בינוי והרחבת גני ילדים קיימים לצורך  
9 קליטת ילדים בגילאים שעליהם הוחל חוק חינוך חובה חינוך והן לשם מימון שכר הלימוד.  
10 דהיינו: העובדה שהממשלה החליטה לפטור כאמור מתשלום שכר לימוד בגני ילדים ציבוריים  
11 את הילדים בגילאי 3-4 – לא היתה אמורה להביא לכך שגני הילדים הציבוריים יקלטו את  
12 הילדים בגילאי 3-4 ללא תשלום שכר לימוד. מכאן, שהתשלום שהועבר לגני הילדים אכן נועד  
13 לשמש כסובסידיה לשכר לימוד בגני ילדים ועל כן בדין ניתן פטור מתשלום מס עסקאות (כפי  
14 שנקבע בהחלטת המיסוי בהסכם) בגין תשלומים אלו שהועברו ישירות ממשד החינוך  
15 לעוסקים המפעילים את גני הילדים. לפיכך, ניתן גם להניח כי כספי סובסידיה אלו ממשד  
16 החינוך לא כללו מע"מ, ועל כל פנים, המערערת לא הציגה בפני כל ראיה כי נכלל מע"מ  
17 בסובסידיה ממשד החינוך בשל חוק חינוך חובה חינוך.
- 18 אוסיף גם ואבהיר, כי העובדה שהורי הילדים בגילאי 3-4 נהנים אף הם מחוק חינוך חובה  
19 חינוך – אינה משנה את מהות התקבול ל"עוסק" במקרה של הסובסידיה ממשד החינוך,  
20 ואינה הופכת את אותם כספים לכספי תמיכה בהורי הילדים הנכנסים בגדר גילאי חוק חינוך  
21 חובה חינוך. כאמור, נקודת הכובד בסובסידיה זו של משרד החינוך היא באפיונו של השירות  
22 המסובסד הניתן בעסק, דהיינו שירות של גן ילדים לילדים בגילאים הנ"ל, ולפיכך הנאתם של  
23 ההורים מסובסידיה זו אינה שונה מהנאתו של מי שרוכש מוצר מסובסד, כדוגמת מוצרי  
24 יסוד, או מקבל שירות מסובסד, כדוגמת מי שמשתמש בתחבורה הציבורית.
- 25 מנגד, במקרה הנדון בערעור זה – שונים הם פני הדברים באופן מהותי. 38
- 26 מהחלטת הממשלה עולה בבירור כי עסקינן בתמיכה להורי הילדים השוהים במעון על פי  
27 קריטריונים של מבחני הכנסה לנפש, מקום מגורים ועוד קריטריונים רלבנטיים למשפחת  
28 הילד השוהה במעון. אין בהחלטת הממשלה קביעה לגבי קריטריון רלבנטי למעון היום עצמו.  
29 כפי שכבר צוין לעיל, כספי התמיכה לצורך עידוד תעסוקת אימהות לילדים בגילאי 0-5 הוקצו  
30 מתקציב המדינה למטרה זו "על פי מבחני תמיכה שייקבעו על ידי משרד התמ"ת בהסכמת



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אגף התקציבים במשרד האוצר, ולפי הדרוג החברתי כלכלי של הלשכה המרכזית  
2 לסטטיסטיקה, בהתאם למגבלת התקציב."
- 3 כמו כן, קובעת החלטת הממשלה כי כספי התמיכה יוקצו "לצורך העמקת השתתפות המדינה  
4 בעלות השאייה במעונות היום ובמשפחתונים עבור ילדים, אשר ההכנסה לנפש במשפחתם  
5 נעה בין כ- 3000 ₪ לחודש לכ- 5,000 ₪ לחודש. העמקת הסבסוד כאמור בסעיף זה תיעשה  
6 באמצעות עדכון מבחני ההכנסה לנפש במשפחה ועדכון טבלאות שכר הלימוד באופן  
7 שיסוכם בין מנכ"ל משרד התמ"ת והממונה על התקציבים במשרד האוצר.
- 8 הסכם ההפעלה (מוצג מש/1) מבהיר אף הוא את המטרה של כספי התמיכה ממשרד הכלכלה,  
9 וזאת למן הפתיח להסכם זה:
- 10 "הואיל והמשרד מעוניין לעודד שילובן של אימהות בשוק העבודה בין היתר ע"י הקמת  
11 מסגרות חינוכיות-טיפוליות לגיל הרך, ובכללן מעונות יום לילדים;  
12 ...  
13 והואיל והמשרד באמצעות האגף למעונות יום (להלן: "האגף"), במסגרת מדיניותו לעודד  
14 שילובן של אימהות בשוק העבודה משתתף בעלות דמי האחזקה של ילדים השוהים  
15 במעון ע"י מתן דרגות השתתפות המקנות רמות שונות של תמיכה ממשלתית  
16 בהתאם לטבלת שכר לימוד מדורג ומבחני תמיכה המתפרסמים מעת לעת על יד  
17 המשרד (נספח ב');  
18 ...  
19 והואיל והשתתפות המשרד בהחזקת ילדי נשים עובדות מתוקצבת בתקנה 36410101 ע"י  
20 משרד הכלכלה."
- 21 כך גם עולה בבירור מסעיף 87 להסכם ההפעלה, שכותרתו "הוראות לעניין סבסוד ותשלומי  
22 משרד":
- 23 "לגבי ילדים השוהים במעונות שיפעיל הארגון ואשר להוריהם זכאות לסבסוד בהתאם  
24 לנספח ב' טבלת שכר הלימוד במעונות היום לשנה"ל תשע"ד אוגוסט 2013 (עמודת  
25 השתתפות הורים) בהתאם לדרגה שנקבעה לילדה ע"י המשרד, ישלם המשרד לארגון את  
26 השתתפות הממשלה. נספח ב' מפורסם באתר האינטרנט של האגף ומהווה נספח להסכם  
27 זה."
- 28 העובדה כי מעונות יום שחתמו על הסכם הפעלה עם משרד הכלכלה נדרשו לעמוד בתנאים  
29 מסוימים (רובם ככולם – קיום הוראות הדין לצורך הבטחת שהייה בטוחה וראויה של  
30 הילדים במעון היום) – אינה הופכת את כספי התמיכה נשוא הערעור לכספי תמיכה במערערת  
31 עצמה.
- 32 ואכן, להבדיל מכספי הסובסידיה ממשרד החינוך, במקרה הנדון המערערת ומעונות יום  
33 בדומה לה – אינם מושא קבלתם של כספי התמיכה להורי הילדים, אלא "נהנים" הם מכספים  
34 אלה רק בעקיפין, שכן בשל עמידתם בתנאי הסכם ההפעלה עם משרד הכלכלה נחשבים הם



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיפוני:

- 1 כ"מעון יום בהסדר" ובשל כך מסכים משרד הכלכלה ומאשר להורי הילדים לשלוח את  
2 ילדיהם למעון יום כזה ולהעביר את כספי התמיכה להם הם זכאים למעון בהסדר שכזה.
- 3 למעשה, המערערת תולה את כל יהבה בעובדה כי כספי התמיכה מועברים ישירות אליה .41  
4 ממשד הכלכלה. אלא שבכך אין כדי להוביל לתוצאה המקווה על ידי המערערת או לקבלת  
5 טענותיה בערעור זה.
- 6 אכן, משרד הכלכלה מעביר את כספי התמיכה בהורי הילדים השוהים במעון ישירות  
7 למערערת, ואינו מעביר אותם לידי הורי הילדים. אלא שמדובר בעניין פורמאלי גרידא,  
8 הנעשה מטעמי יעילות בלבד ואין הוא קובע את מהות הדברים.
- 9 במישור המהותי – אין המערערת מקבלת ישירות מתקציב המדינה כספי תמיכה בשכר לימוד .42  
10 בגן הילדים/מעון היום המופעל על ידיה. המבחן לצורך בחינת הקבלה הישירה של כספי  
11 תמיכה הוא מבחן המטרה והמהות, ולא מבחן האמצעי. דהיינו: בכדי שסעיף 12(א) לחוק  
12 מע"מ ותקנה 3 לתקנות מע"מ יחולו, צריך שיתקיים התנאי לפי העוסק עצמו זכאי לכספי  
13 התמיכה. וזאת, כאמור, לא מתקיים במקרה הנדון.
- 14 טעמים ושיקולים של נוחות והבטחת השימוש בכספי התמיכה על ידי ההורים למטרה  
15 שלשמה הם נועדו על ידי משרד הכלכלה – הם הטעמים שבגינם מועברים הכספים ישירות  
16 למערערת. זאת ותו לא. באותה מידה יכול היה משרד הכלכלה להעביר את כספי התמיכה  
17 ישירות להורי הילדים הזכאים לתמיכה, והללו היו מעבירים את התשלום למעון היום. ברי,  
18 כי במצב דברים שכזה לא היתה המערערת יכולה כלל להעלות כל טענה לפטור ממס עסקאות  
19 בשל תשלומים אלו.
- 20 נשאלת השאלה אפוא, האם בשל כך שמעברם של אותם כספי תמיכה להורי הילדים  
21 "מקוצר" ונעשה ישירות ממשד הכלכלה לידי מעון היום, הופכים כספים אלו לפטורים ממס  
22 עסקאות? דומני, כי שורת ההיגיון והשכל הישר מובילים לתשובה שלילית לשאלה זו.
- 23 בנקודה זו, ראוי להתייחס לטענה שהועלתה לראשונה במסגרת חקירתו הנגדית של מר קוליץ, .43  
24 לפיה נטען כי כספי התמיכה היו מיועדים למערערת ולא להורי הילדים שבמעון היום.
- 25 ראשית, אין ספק כי מדובר בטענה המהווה שינוי חזית שלא כדין. המערערת לא טענה  
26 בהודעת הערעור כי כספי התמיכה מיועדים לתמיכה בה, בשל תנאים מסוימים שהיא נדרשת  
27 לעמוד בהם. למעשה, עד לדיון ההוכחות לא היתה מחלוקת בין הצדדים בדבר המהות  
28 והמטרה של כספי התמיכה. די בכך, כדי לדחות את הטענה כאילו מדובר בכספי תמיכה  
29 במערערת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שנית, ולגופו של עניין, מכל המסמכים שהובאו כראייה בפניי, עולה בבירור כי כספי התמיכה  
2 וההשתתפות המועברים ממשרד הכלכלה, נשוא הדיון בערעור זה, אינם כספים המועברים  
3 לצרכי תמיכה במערערת עצמה ופעילותה, אלא מדובר בכספי השתתפות בתשלום שכר  
4 הלימוד להורי הילדים השוהים במעון היום, על פי מבחנים וקריטריונים הנוגעים להורי  
5 הילדים, מצב תעסוקתם, הכנסתם, מקום מגוריהם וכיוצא באלה. על כן, אין כל מקום או  
6 בסיס לטענתה זו של המערערת.
- 7 אציין, כי לא נעלמה מעיני העובדה כי החלטת הממשלה שעניינה עידוד תעסוקת אימהות  
8 לילדים בגילאי 0-5 (נספח ה' להודעת הערעור), כללה גם "תמיכה חד-פעמית בבינוי, הרחבה  
9 או הסבת מבנים למעונות יום" בסך של 30 מיליון ₪, בשנת 2010 (ראו סעיף ב(4) להחלטת  
10 הממשלה). עם זאת, ברי כי לא כספי תמיכה שכאלו הם נשוא הדיון בערעור דגן.
- 11 המערערת אף טענה כי תקנה 3 לתקנות מע"מ "נועדה", כביכול, גם למצבים בהם נכלל מס .44  
12 עסקאות בסכום הסובסידיה שהתקבל וכי המחוקק ביקש להשאיר את סכום מס העסקאות  
13 בידי מקבלו.
- 14 לא מצאתי כל אינדיקציה לפרשנותה זו של המערערת ואף לא מצאתי כי רציונל לפרשנות  
15 שכזו – לא בלשונה של תקנה 3 לתקנות מע"מ ואף לא בתכלית אותה היא נועדה לשרת. יתרה  
16 מזו, מלבד עצם העלאת הטענה האמורה – לא טרחה המערערת לבאר את האדנים עליהם  
17 ניתן לבסס פרשנות או מסקנה כה מרחיקת לכת.
- 18 אין כל אינדיקציה ולא מצאתי כל סממן, ולו ברמז, בחוק מע"מ או בתקנות מע"מ למצב  
19 דברים כלשהו שבו המחוקק או מחוקק המשנה מצאו לנכון להותיר את מס העסקאות בידיו  
20 של העוסק חלף העברתו לידי רשות המיסים. ההיפך הוא הנכון. כאשר המחוקק מצא לנכון  
21 לפטור עסקה ממס – הרי שהדבר הובהר בצורה ברורה ומפורשת וממילא רוכש המוצר או  
22 השירות לא נדרש לצרף את מס העסקאות לתמורה בעדם.
- 23 יתר על כן, אין לקבל בשום אופן את טענת המערערת כי גם אם קיבלה לידיה כספים הכוללים .45  
24 מע"מ – הרי שהללו יכולים וצריכים להישאר בידיה וכי ממילא אין למשיב פתחון פה בעניין  
25 סכומי מס העסקאות שהועברו אליה, אלא עניין זה הוא לדיון בינה לבין משרד הכלכלה.
- 26 ראשית, אכן לא משרד הכלכלה עצמו קובע את החבות במס עסקאות, אלא החבות נקבעת  
27 על פי הוראות הדיון, אלא שכפי שקבעתי לעיל – המערערת אינה נכנסת בגדר תקנה 3 לתקנות  
28 מע"מ ועל כן ממילא אינה פטורה מתשלום מס עסקאות.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שנית, דומני כי הטענה הנ"ל המועלית על ידי המערערת אינה עולה בקנה אחד עם עקרונות  
2 תום הלב. עוסק, אשר לגישתו קיבל לידיו שלא לצורך מס עסקאות – בוודאי אינו רשאי לטעון  
3 כי זכאי הוא להותיר בידיו כספי מס ששולמו לידיו בטעות, כביכול. כמו כן, ספק גדול בעיני  
4 אם כספי מיסים ששולמו על ידי רוכש שירות או מוצר, ושמקבלם סבור כי אין חבות  
5 בתשלומם – אינם מעניינה של רשות המס הרלבנטית אם נותרים הם ככאלה בידי מקבלם.
- 6 **ה. סוף דבר:**
- 7 .46 הערעור נדחה.
- 8 שומת העסקאות שהוצאה למערערת על ידי המשיב הינה נכונה ודינה לעמוד על כנה.  
9 המערערת אינה פטורה מתשלום מס עסקאות בגין הכספים שהגיעו לידיה ממשרד הכלכלה,  
10 מאחר ומדובר בכספי תמיכה בהורי הילדים השוהים במעון היום המופעל על ידי המערערת  
11 ולא כספי תמיכה במערערת עצמה. על כן, לא חלים בעניינה של המערערת סעיף 12(א) לחוק  
12 מע"מ ותקנה 3 לתקנות מע"מ, אלא חל הכלל הרגיל שבסעיף 7 לחוק מע"מ ובסעיף 2 לחוק  
13 מע"מ.
- 14 .47 לא נעלמה מעיני טענת המערערת כי דחיית ערעורה תביא להפסקת פעילותה. טענה כזו אמנם  
15 מצויה בתצהירי המערערת, אך גם אם הייתי סבורה כי טענה זו הוכחה כדבעי – ולא היא –  
16 לא היה בכך כדי לשנות מאומה מתוצאת פסק דיני זה.
- 17 טענתה זו של המערערת מצויה במישור הגביה של מס העסקאות ואין בה כדי להשפיע על  
18 שאלת החבות במס העסקאות – שהיא השאלה הנדונה על ידי בית משפט זה במסגרת הערעור  
19 דנן.
- 20 בשולי הדברים אציין, כי המערערת טענה כי כללה במסגרת הכנסותיה החייבות לצורך מס  
21 הכנסה גם את סכומי מס העסקאות ושילמה בגינם מס הכנסה. אם אמנם כך הם פני הדברים  
22 – ואיני קובעת דבר בעניין זה - הרי שהמערערת רשאית, בכפוף להוראות הדין והמועדים  
23 הנקובים בהם, לפנות לפקיד השומה ולבקש לתקן את דוחותיה לשנות המס הרלבנטיות, ואם  
24 אמנם תתקבל בקשתה – הרי שיוחזר לה המס ששילמה ביתר, כביכול. כך, שהפגיעה הכוללת  
25 במערערת – תהא פחותה.
- 26 .48 המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 30,000 ₪ אשר ישולם בתוך  
27 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא  
28 בפועל.

29



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 16-12-58418 השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ד' תשרי תשע"ח, 13 ספטמבר 2018, בהעדר הצדדים.

חתימה