



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09
חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

בפני כב' השופטת דניה קרת-מאיר

המערערת חב' נוף ים
ע"י ב"כ עוה"ד שקד

נגד

המשיב מע"מ ת"א 1
ע"י ב"כ עוה"ד עבר הדני

1

2

פסק דין

3

4

1. מהות הערעור

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

1 מתוך 9



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09

חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

1 במהלך השנים 2002-2003 וגם בתחילת 2005 ביצעה המערערת עבודות בנייה, על
 2 בסיס הנחת עבודה כי עמידר לא תאשר את ההתקשרות והסכם האיכלוס לא ייכנס
 3 לתוקף.
 4 רק בספטמבר 2005 ניתן אור ירוק מטעם עמידר לכניסת הסכם האיכלוס לתוקף
 5 בשינויים המחויבים. בעקבות זאת נערכה המערערת לביצוע מהיר של חלוקת 30
 6 יחידות דיור שכבר היו בנויות, ל-150 יחידות דיור אשר נועדו לשמש החל מחודש
 7 דצמבר 2005 את דיירי המקבץ בהתאם להסכם האיכלוס.
 8 עמידר החלה להפנות דיירים ונחתמו הסכמים ישירים בינם לבין המערערת, כאשר
 9 מטרת השימוש בדירות הוגבלה למגורים בלבד.
 10 המערערת טענה כי הסכם האיכלוס עם עמידר הוא הסכם מסגרת כאשר המטרה
 11 המוצהרת בכל ההסכמים היתה העמדת שירותי דיור ומגורי קבע לדיירים.
 12 המערערת טענה כי סעיף 31 (1) לחוק מס ערך מוסף תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק")
 13 פוטר אותה ממס עיסקאות, בשל העובדה לפיה טיב העיסקאות הוא לתכלית מובהקת
 14 של השכרה למגורים.
 15 מטעם המערערת הוגש תצהירה של מנהלת המערערת גב' מיה טובול-גבאי (להלן:
 16 "גבאי").

17
 18 **2. נימוקי המשיב בהחלטה בהשגה**
 19 בנימוקי המשיב בהחלטות אשר דחו את ההשגות, נאמר כי מההסכמים שנמסרו
 20 למשיב על ידי המערערת, מדובר בהעמדת דירות ריקות כאשר המערערת נותנת
 21 שירותי משרד קבלה, שמירה ואחזקה וכן שירותי כביסה בחדר שירות בתשלום וחדר
 22 לפעילות חברתית.
 23 למערערת אין שיקול דעת באשר לזהותם של הדיירים והיא חייבת לספק את שירותי
 24 האירוח והדיור רק למי שיופנה על ידי עמידר.
 25 התשלום הוא שני שלישי על ידי עמידר ושלישי על ידי הדייר, כאשר מדוברים בדיירים
 26 קבועים אשר נשארים במקום עד סוף ימיהם.
 27 מכאן עולה כי גם אם היתה המערערת טוענת שלא מדובר במתן שירותי הארחה אלא
 28 בהשכרת דירות מגורים, הרי מדובר בהשכרה חייבת במס היות ושוכר הדירות אינם
 29 יחידים אלא עמידר המשכנת דיירים עבור משרד הקליטה כחלק מפעילותה.
 30 לכן, לא מדובר בהשכרה למגורים הפטורה ממס.

2 מתוך 9



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09
חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

1 המערערת חוייבה במס על העיסקאות.
2 עוד נאמר בהחלטה כי המערערת ניכתה מס תשומות בגין הבנייה וקיבלה תשלום
3 מע"מ על תשלומי עמידר. למרות זאת, לא דיווחה החברה על התקבולים החייבים
4 במע"מ אלא ראתה את ההכנסה כפטורות ממס.
5

3. תשובת המשיב

6 בכתב התשובה נאמר כי נושא הערעור הוא חובת תשלום מע"מ בגין עיסקה חייבת
7 בעוד שהמערערת טוענת שעומד לה פטור מכח סעיף 31 (1) לחוק.
8 המשיב טען כי על פי ההסכם שבין המערערת לבין עמידר השכירה המערערת דירות
9 מגורים לחברה ולכן אין היא זכאית לפטור.
10 למרות הוראה ברורה בהסכם על פיו יצורפו לסכומים מע"מ ועמידר תהיה חייבת
11 לשלם אותו במועד בו על המערערת לשלם אותו לשלטונות מע"מ, תמורת חשבונית
12 כדין, לא עשתה כך המערערת ודיווחה כי מדובר בעיסקאות פטורות.
13 מההסכם אף עולה כי המערערת קיבלה תשלומי מע"מ ולא העבירה אותם לשלטונות
14 מע"מ.
15 המשיב היפנה לפסק דינו של בית המשפט העליון ע"א 2291/07 **אגף המכס והמע"מ נ'**
16 **ש.י. סימון אחזקות בע"מ** (להלן: "**פסק דין סימון**").
17 המערערת הפרה את עקרון ההקבלה, למרות שסברה בעצמה כי מדובר בעיסקה
18 חייבת.
19 המשיב ניתח את הסכם האיכלוס וטען כי סעיפיו תומכים כולו בטענת המשיב לפיה
20 מדובר בעיסקה חייבת, שכן עמידר היא צד להסכם ולא אנשים פרטיים.
21 מחוות דעת כלכלית של המערערת עולה כי מדובר במקבץ דיור להשכרה ממשלתית,
22 כאשר הבניין לא יירשם כבית משותף.
23 המשיב היפנה לביאור 10 בדוחות הכספיים של המערערת בו נאמר כי המערערת
24 חתמה על הסכם עם עמידר. גם מהחוזים אשר נערכו בין המערערת לבין האורחים
25 במקבץ, עולה כי הזכויות במקבץ הדיור נתונות לעמידר אשר משלמת את עיקר
26 התמורה בגין השהייה. האורח מופנה לדירות על ידי עמידר ולא מדובר בשכירות
27 ישירה.
28 אין מקום לטענתה של המערערת כאילו אין נפקות להסכם מול עמידר.
29



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09
חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

- 1 המשיב פירט את נושא תשלום המע"מ על ידי עמידר ואי העברת המע"מ תוך כדי
2 דיווח על עיסקאות פטורות ממס.
3
4 **4. דיון והחלטה**
5 דיון הערעור להידחות.
6 סעיף 31 (1) לחוק קובע כעיסקה פטורה ממס "השכרה למגורים לתקופה שאינה
7 עולה על 25 שנים למעט השכרה לאירוח בבית מלון"
8 אינני רואה כל מקום לטענת המערערת על פיה מאפייני העיסקה מצדיקים את סיווגה
9 כעיסקה פטורה ממס.
10
11 בשלב ראשון יש לפנות ולבחון את הסכם ההתקשרות בין המערערת לבין עמידר.
12 ההסכם נושא, כאמור, את הכותרת "חוזה מקבצי דירות".
13 ההסכם נעשה ישירות בין המערערת לבין עמידר כחברה משכנת.
14 המערערת הוגדרה כ"מארח".
15 המערערת התחייבה כלפי עמידר לבנות 200 יחידות למגורים על פי אישורים
16 ורישיונות אשר יומצאו לעמידר.
17 השירותים ניתנים על ידי המערערת לעמידר אשר מוכנה לקבל שירותי דיור במקבץ
18 הדיור.
19 בסעיף ההגדרות מוגדרים ה"אורחים", כלומר היחידים אשר יקבלו את שירותי
20 הדיור, כ"כל אדם שיופנה על ידי משרד הקליטה/עמידר למקבץ הדירות לצורך
21 קבלת שירותי דיור בהתאם לחוזה זה".
22 תנאי מוקדם ומתלה לכניסת ההסכם לתוקף יהיה אישור עמידר על גבי התרשימים.
23 לעמידר ישנה זכות, על פי החלטה ושיקול דעתה הבלעדי, לדחות הצגת היתר בנייה
24 כדן. מעבר למועד אשר נקבע כתנאי מוקדם ומתלה לכניסת ההסכם לתוקף.
25 קבלת מקבץ הדירות הינו לפי שיקול דעת עמידר, אשר תערוך ביקורת.
26 עמידר הינו הצד שרשאי להאריך את תוקף ההסכם.
27 כמו כן נקבע בהסכם כי היחידים יופנו ליחידות הדיור במקבץ על ידי עמידר או משרד
28 הקליטה, בדרך ובצורה שייקבעו על ידי עמידר.
29 האופציה להגדלת היקף ההסכם נתונה בידי עמידר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09

חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

1 האופציה להרחבת מסגרת השטחים הנוספים לפעילות חברתית קהילתית מוקנית
 2 לעמידר.
 3 כמו כן, נקבע סעיף כללי בדבר אישורים שאותם יש להגיש לעמידר לפני כניסת
 4 ההסכם לתוקף.
 5 ההסכם קובע באופן מפורש כי למערערת אין כל שיקול דעת באשר לזהות האורחים
 6 במקבץ הדירות, והיא חייבת לספק את שירותי הדיור בהתאם להפניית עמידר.
 7 לעמידר שיקול הדעת להורות למערערת להפסיק את שירותי הדיור לאורח ספציפי
 8 בהתראה של 15 יום.
 9 מכל האמור לעיל עולה באופן חד משמעי כי עמידר היא הצד הדומיננטי בהתקשרות
 10 עם המערערת, והמערערת מעמידה לעמידר את שירותי הדיור במקבץ.
 11 מכאן ניתן להסיק כי מהות העיסקה היא השכרת מקבץ הדיור על ידי המערערת
 12 לעמידר, אשר משכירה את הדירות לדיירים.
 13 ראה לעניין זה ע"ש (ירושלים) 305/08 שליט פיתוח וייזום פרויקטים בע"מ נ' מנהל
 14 מס ערך מוסף ירושלים (להלן: "פסק דין שליט").
 15
 16 כמו כן, מקובלת עלי בעניין זה הפניית המשיב למסמכים שונים אשר הוצגו על ידי
 17 המערערת, שיש בהם כדי לתמוך במסקנה כי מדובר בהקמת פרויקט מקבץ דיור
 18 עבור עמידר, וכי זו מהות העיסקה אשר נערכה על ידי המערערת.
 19 המערערת צירפה כנספח ג' חוות דעת כלכלית – בה נאמר כי המסמך מציג את תמצית
 20 הנתונים לפרוייקט הקמה והפעלת מקבץ דירות.
 21 בחוות הדעת מתואר החוזה עם משרד הקליטה באמצעות עמידר.
 22 בסעיף 10 לחוות הדעת מתואר מקבץ הדירות להשכרה ממשלתית כבניין אשר ינוהל
 23 כמקבץ דירות, כאשר הבניין יחובר לשעון חשמל אחד ומד מים אחד.
 24 הבניין לא ירשם כבית משותף והיחידות לא תועמדנה למכירה או להשכרה אלא
 25 במסגרת העברת זכויות הבניין בשלמות.
 26 בקומת הקרקע של הבניין יועדו שטחים לשירותים תומכים לבניין מקבץ הדיור.
 27 יתרה מזאת, בהמשך הסעיף נאמר, תחת הכותרת "דירות רגילות", כי לאחר תום
 28 הפעלת הפרוייקט על פי החוזה עם משרד הקליטה, לתקופה של 10 שנים לפחות,
 29 "הפרוייקט יחזור למגורים רגילים".
 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09
חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

1 נספח ד' הינו מכתב של מרכז ההשקעות בו נאמר כי פניית המערערת נדחתה וסיבת
2 הגניזה היא "מקבץ דיור".

3 ההסכמים אשר נכרתו באופן פרטני בין המערערת לבין האורחים במקבץ הדיור,
4 מצביעים על כך כי הזכויות במקבץ נתונות לעמידר המשלמת את עיקר הוצאות
5 השאייה, כאשר האורח מופנה לדירות על ידי עמידר.

6

7 בנסיבות אלה, אין לומר כי התמלאו הוראות סעיף 31 (1) לחוק אשר נועד לחול
8 במקרים בהם מושכרת דירת המגורים ישירות לשוכר.

9

10 המערערת טענה ארוכות בעניין פסק הדין בע"א 2291/07 **אגף המכס והמע"מ נ' ש.י.**
11 **סימון אחזקות בע"מ.**

12 נראה כי פסק דינו של כב' השופט גרוניס, אשר היווה את דעת הרוב, הינו חד משמעי.
13 בנסיבות דומות, הגם שהיתה חברה נוספת אשר תיווכה בין המשיבה שם לבין עמידר,
14 נקבע כי אין במאפייני העיסקה, הדומים לחלוטין לנסיבות שבפניי, כדי להצדיק את
15 מתן הפטור.

16 קביעה זו היא חד משמעית ועומדת בפני עצמה כבסיס לדיון אשר נערך לאחר מכן.
17 כב' השופט גרוניס הבהיר כי אין לראות בעיסקה מבחינתה של המשיבה כעיסקה
18 להשכרת דירות.

19 העיסקה אותה בחן בית משפט היא העיסקה בין המשיבה לבין אותו מתווך - חב' חי
20 טל.

21 במסגרת אותה עיסקה התחייבה המשיבה לספק לחי טל מספר מסויים של דירות
22 מגורים, לצורך שימוש בהן על פי הסכם איכלוס שחתמה חי טל מול עמידר.

23 נקבע כי בסופו של דבר יועדו אומנם הדירות לצורך השכרה למגורים. אולם, מבחינתה
24 של המשיבה אין לראות בהסכם כעיסקה להשכרת דירות.

25 בין המשיבה לבין שוכרי הדירות עמדו שני גורמים מתווכים – חברת חי טל וחברת
26 עמידר אשר החליטה בפועל מי רשאי לשכור את הדירות.

27 גם באותו מקרה ציין בית המשפט כי למשיבה לא ניתן שיקול דעת באשר לזהות
28 שוכרי הדירות, לתמורה ולשירותים שיש לספק לשוכרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09

חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

- 1 נקבע כי גם אם יש לראות בטל חי כגורם מתווך (אשר לא קיים במקרה שבפניי) אין
 2 בכך כדי להתגבר על העובדה כי הדירות הושכרו בפועל לא על ידי המשיבה אלא על
 3 ידי עמידר עצמה.
 4 עמידר עמדה בקשר עם השוכרים, בחרה מי יהיה זכאי להתגורר בפרוייקט וקבעה את
 5 גובה התמורה.
 6 כב' השופט גרוניס קבע כי רק העיסקה בין עמידר לבין השוכרים היא עיסקה להשכרת
 7 דירות למגורים הזכאית לפטור מתשלום מע"מ, ומבחינת המשיבה מדובר בפעילות
 8 עיסקית רגילה לכל דבר ועניין.
 9 כך גם במקרה שבפניי.
 10 ההוראות בהסכם בין המערערת לבין עמידר תואמות את אלה אשר נבחנו על ידי כב'
 11 השופט גרוניס.
 12 לעובדה כי בפסק דין סימון היה חי טל גורם מתווך בשרשרת אין כל משמעות היוצרת
 13 אבחנה מהמקרה שבפניי, שכן בסופו של דבר ההתקשרות המשמעותית, כפי שצינתי
 14 לעיל, היא בין המערערת לבין עמידר.
 15
 16 באשר לשאלה אותה העלה ב"כ המערערת האם יש לראות בעמדה זו כחלק מההלכה,
 17 נראה כי התשובה לכך היא חיובית.
 18 כב' השופט גרוניס קבע כי במקרה זה, למרות קביעתו העקרונית, לא ניתן להתעלם
 19 מהעובדה כי כאשר בחן המערער, הוא המשיב שבפניי, את העיסקה בתחילה - קבע כי
 20 מדובר בעיסקה להשכרת דירות למגורים. אין שינוי בנסיבות המצדיק שינוי בעמדתו
 21 של אגף המכס והמע"מ ביחס לסיווג העיסקה.
 22 כב' השופט דנציגר קבע כי במחלוקת שהתגלעה בין חבריו דעתו כדעת כב' השופט
 23 גרוניס.
 24 כב' השופט דנציגר ציין אומנם כי די בכך המערער אחז בעמדה על פיה מדובר בעיסקה
 25 להשכרת דירות למגורים - כדי למנוע או להשתיק אותו מלטעון היום שמדובר
 26 בעיסקה החייבת במע"מ.
 27 עם זאת, לקביעה זו באשר למניעות או השתק של המערער לא היתה למעשה כל
 28 משמעות, אם בכל מקרה היתה לדעתו של כב' השופט דנציגר העיסקה פטורה ממש.
 29
 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09

חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

- 1 לגופו של עניין, מקובלת עלי לחלוטין עמדתה של כב' השופטת מזרחי בפסק דין
 2 שליט, כי יש לראות בדעתו של כב' השופט גרוניס כדעת הרוב, ואם נושא הפטור
 3 בנסיבות העניין לא הוכרע לגופו בבית המשפט העליון, הרי שדעתה, וכך גם דעתי,
 4 כדעת כב' השופט גרוניס.
 5
 6 הצדקה נוספת לקביעה כי יש לראות בהסכם כחלק מהפעילות העיסוקית של
 7 המערערת, עולה מהעובדה כי המערערת עצמה ראתה את העיסוק כעיסוק חייבת
 8 במס.
 9 גב' גבאי, העדה מטעם המערערת, אישרה כי המערערת ניכתה את מס התשומות בגין
 10 הבנייה של הדירות ואף אישרה כי המערערת דיווחה על עיסקאות פטורות.
 11 עם זאת, בסעיף 9 לנספח ד' להסכם ההתקשרות בין המערערת לבין עמידר, המתייחס
 12 לתמורה בגין השירותים, נאמר כי לכל הסכומים הנקובים בהסכם בין המערערת לבין
 13 עמידר יצורף מע"מ. עמידר תהיה חייבת בתשלומו במועד התשלום ובמועד האחרון
 14 שעל המאחר לשלם אותו לשלטונות מע"מ, לפי בחירת עמידר.
 15 כנגד תשלום זה ימסור המארח לעמידר חשבונית מס כדין.
 16 מכאן, כפי שאף נקבע בפסק דין שליט, יש לראות במערערת כמי שהתכוונה
 17 מלכתחילה, באופן סובייקטיבי, לערוך עיסוק אשר תהיה חייבת במע"מ לגבי כל
 18 עלות שכר הדירה.
 19 בהקשר זה אין כל נפקות לטענת המערערת כי עמידר לא דרשה לנכות תשומות.
 20 עמידר אכן איננה המערערת בהליך ואין נפקות לשאלה מה נעשה על ידי עוסק אחר
 21 ביחס לתשומות, או למעמדה של עמידר באופן כללי כלפי המשיב.
 22
 23 התוצאה מכל האמור לעיל היא, כי דין הערעור להידחות.
 24 המערערת תשא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד בסך כולל של 10,000 ₪ שישאו
 25 הפרשי הצמדה וריבית כדין מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
 26
 27 **ניתן היום, י"ג אלול תשע"א, 12 ספטמבר 2011, בהעדר הצדדים.**
 28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 ספטמבר 2011

ע"מ 1156-09
חב' נוף ים נ' מע"מ ת"א 1

1

2

דניאל קרת-מאיר, שופטת