



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

09 יולי 2013

ע"מ 1178-12-12 יחזקאלי נ' רשות המיסים

המערער

יעקב יחזקאלי
ע"י ב"כ עו"ד דוד קמחין

נגד

המשיב

רשות המיסים
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים, עו"ד יעקב
פונקלשטיין

1
2
3

פסק דין

4
5

6 ערעור על החלטת המשיב מיום 19.9.12 בה דחה את השגת המערער על שומת העסקאות שהוציא
7 המשיב בסך של 473,346 ₪.

8
9

הרקע לערעור והשאלה שבמחלוקת

10 1. העסקה שביסוד הערעור היא השכרת בניין דירות ברחוב ניקנור 32 בירושלים (להלן:
11 "הבניין") על ידי המערער לעמותה המפעילה בבניין ישיבת הסדר (להלן: "הישיבה" או
12 "העמותה"). אין מחלוקת כי העמותה קיבלה למטרותיה את השימוש בכל יחידות הדירור בבנין
13 במקבץ, ונשאה בזכויות ובחובות המהותיות כלפי המערער. המחלוקת בין הצדדים סבה סביב
14 סיווג עסקת השכירות. המערער טוען כי מדובר בהשכרה למגורים הפטורה מתשלום מע"מ
15 בהתאם לסעיף 31 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "החוק") ואילו המשיב סבור כי
16 עסקת השכירות הינה עסקה המחויבת בתשלום מע"מ בהיותה עסקה בין המערער לעמותה והיא
17 אינה עסקה של השכרה למגורים, אף אם בפועל מתגוררים תלמידי ואברכי הישיבה בחלק ניכר
18 מהדירות שבבניין.

19
20

21 2. ברקע להשכרת הבניין לעמותה, השכרתו במהלך שנת 2004 בשכירות בלתי מוגנת
22 לעמותת בני עקיבא, התנועה העולמית. גם בחוזה ההשכרה עם בני עקיבא מחודש יוני 2004 וגם



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

09 יולי 2013

ע"מ 1178-12-12 יחזקאלי נ' רשות המיסים

- 1 בחוזה ההשכרה מיום 13.6.11 עם העמותה, נקבע כי מטרת השכירות היא רק לצרכי מגורים.
2 כיום, בחלק מהדירות בבניין גרים תלמידי הישיבה הנשואים עם משפחותיהם, בדירות אחרות
3 מתגוררים תלמידי ישיבה רווקים, ובבניין קיים גם אולם המשמש בית מדרש, משרדי הישיבה
4 וחדר אוכל. כל המשפחות נושאות בדמי השתתפות עצמית בשכירות הדירות, אשר משולמים
5 לעמותה ולא למערער.
6
7 3. במהלך חודש נובמבר 2011 ביצע המשיב ביקור בנכס ובעקבותיו הוציא שומת עסקאות
8 באופן רטרואקטיבי החל משנת 2007 ועד לשנת 2011 וזאת על פי הממצאים שמצא בעת הביקור.
9 במסגרת הערעור טען המערער כי לא היה מקום להשתית את השומה של השנים שעברו שעה
10 שתנועת בני עקיבא החזיקה במושכר וזאת על פי הממצאים שנמצאו בעת הביקור לעת הזאת בה
11 העמותה מחזיקה בו לשימושים אחרים. ברם, במסגרת סיכומיו לא חזר ב"כ המערער על טיעון זה
12 ולכן פטור אני מלדון בו. מה גם, לא נתברר מתוך כתב הערעור מה היו השימושים שעשתה בני
13 עקיבא בשעתו במושכר.
14
15 4. בקליפת האגוז, טענת המערער היא כי לפי הוראת סעיף 31(1) לחוק, כל עוד מטרת
16 השכירות הינה למגורים, הרי ששכירות זו פטורה ממע"מ, בין אם היא מתבצעת באמצעות עמותה
17 או חברה או בין אם מתבצעת מול אדם פרטי. להוכחת טענה זו הצביע המערער על דברי חקיקה
18 אחרים מהם ביקש לגזור גזירה שווה: חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת
19 מגורים), תש"ן-1990, המגדיר מהי השכרת מקום מגורים על ידי "יחיד"; סעיף 122 לפקודת מס
20 הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961, הקובע את שיעור המס המוטל על "יחיד" המשכיר מקום
21 מגורים; וחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, הקובע מהי "דירת מגורים". אולם
22 למעשה טענתו העיקרית של המערער היא שהמשפחות והתלמידים הגרים בבניין והעמותה חד
23 הם, ואין לראות בהם שני גופים שונים. לכן השכרת הבניין לעמותה משמעה השכרתו למשפחות
24 ולתלמידים באופן ישיר, דבר המקנה למערער פטור מתשלום המע"מ, כאמור. על כך הוסיף, כי
25 בכל מקרה, לעמותה אין תכלית עסקית וודאי לא בשיכון המשפחות בבניין, ולכן היא גם מקדמת
26 את תכלית מתן הפטור שבסעיף 31(1) לחוק.
27
28 5. מנגד, טען המשיב כי השכרת הבניין לעמותה אינה עסקה של השכרה למגורים אף אם
29 בפועל מתגוררים תלמידי הישיבה בחלק מהדירות שבבניין. למערער אין כל קשר עם תלמידי
30 הישיבה המחזיקים בפועל בדירות, הוא לא קבע מי מהם יגור בדירות בפועל, והם אינם משלמים



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

09 יולי 2013

ע"מ 1178-12-12 יחזקאלי נ' רשות המיסים

1 לו את דמי השכירות. לטענת המשיב אין גם זהות בין העמותה לבין תלמידיה ולכן אין לומר כי
2 ההשכרה לעמותה דינה כהשכרה לתלמידים.

דיון והכרעה

6 6. סעיף 31 לחוק קובע כי "אלה עסקאות הפטורות ממס: (1) השכרה למגורים לתקופה
7 שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון". סעיף זה זכה לפרשנותו של
8 בית המשפט העליון במספר הזדמנויות (במיוחד במסגרת ע"א 2291/07 **אגף המכס והמע"מ**
9 **אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ**, 1.2.10 ולאחרונה במסגרת ע"א 7973/11 ; 8244/11 ר.א.
10 **שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ**, 16.6.13). בפרשת "שליט" קבע בית המשפט כי תחולת
11 הפטור הוגבלה להשכרה למטרת מגורים בלבד. וכדברי בית המשפט (שם פסקה 13):

13 "הגבלה נוספת טמונה במילה "מגורים" ובאות ל' שמקדימה אותה בתיבה
14 "השכרה למגורים". אותן יש להבין כמעלות דרישה שהעסקה הפטורה תהיה
15 למטרת השכרה למגורים. אין מדובר רק בדרישה לתוצאה לפיה יגורו דיירים
16 במושכר שהיא פשיטא, אלא בנוסף בדרישה שמטרת ההתקשרות עצמה תהיה
17 מגורים בו. אם תכלית ההתקשרות של השוכר היא תכלית עסקית, אף אם
18 תוצאתה לבסוף היא מגורים במושכר, שוב אין התקשרות זו חוסה תחת הפטור.
19 כך, התקשרות בה בעל נכס משכיר את נכסו לגורם שלישי אשר בתורו משכיר
20 את הנכס לדיירים אינה חוסה תחת הפטור. זאת משום שתכלית ההתקשרות בין
21 בעל הנכס לבין הגורם השלישי היא עסקית. ניתן לנסח זאת כך: העסקה בין
22 בעל הנכס לבין הגורם השלישי אינה עסקה להשכרת נכס למגורים אלא עסקה
23 להשכרת נכס לצרכי פעילותו העסקית של הגורם השלישי אשר הוא המשכיר
24 את הנכס למגורים. משכך, השכרה בלתי-ישירה בין המשכיר לשוכר אינה
25 נופלת בגדרי הפטור." (ההדגשות במקור).

28 כן נקבע שהפטור יינתן רק כאשר ייכרת הסכם ישיר בין המשכיר לשוכר, למעט בהתקיים החריג
29 במסגרתו ניתן להגדיר את השוכר על פי חוזה השכירות עם המשכיר כ"מתווך" גרידא. כך היחסים
30 החוזיים שבין השוכר (הצד לחוזה) ובין המשכיר, בין המשכיר ובין הדייר בפועל במושכר כפי
31 שהם משתקפים בהסכמים השונים שבין הצדדים, יהיו אינדיקציה ברורה באשר לקיומה של
32 "עסקת השכרה למגורים". במסגרת זו יש לבחון מי הוא זה הקובע את זהות הדיירים, המשכיר או
33 השוכר; מי יכול לדרוש את פינוי הדיירים, המשכיר או השוכר; מי קובע את תקופת המגורים
34 בדירות הספציפיות ומשכי השכירות, המשכיר או השוכר; מי קובע את שיעור דמי השכירות שעל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

09 יולי 2013

ע"מ 1178-12-12 יחזקאלי נ' רשות המיסים

- 1 הגר בדירה לשלם, המשכיר או השוכר; והאם על השוכר לשאת בדמי שכירות גם מקום בו חלק
2 מהמושכר אינו מאוייש.
3
- 4 7. יישום מבחנים אלו למקרה זה מוביל למסקנה אחת ויחידה שאין מקום להעניק את הפטור
5 למערער ועליו לשאת בתשלומי המע"מ. הינה כי כן, על פניו לא קיימת זהות בין תלמידי הישיבה
6 ובין העמותה ולא ניתן לומר כי "העמותה" "מתגוררת" בבניין, וודאי לא בדירות. העמותה מנהלת
7 ומקיימת במקום ישיבת הסדר, הכוללת בית מדרש, חדר אוכל ומשרדי הישיבה. אמת, פעילותה
8 של העמותה אינה פעילות "עסקית" (בדומה למקרה הנדון בפסק דין "שליט") המניבה לה
9 הכנסות. אך פעילות הישיבה היא פעילות שתכליתה אינה אך למטרת מגורים. בזה אפוא, היא
10 אינה נבדלת מכל פעילות "עסקית" אחרת המניבה הכנסות. לשון אחר, שאלת קבלת תשואה על
11 הפעילות של המשכיר אינה זו הקובעת שהפעילות אינה פעילות העולה בקנה אחת עם מטרת
12 ההשכרה למגורים, אלא העובדה ש"עיסוקו" של המשכיר אינה מיועדת להשכרה למגורים, אלא
13 לעיסוק אחר, על אף שנלווית לעיסוק זה גם העמדת דירות מגורים לזולתו.
14
- 15 8. כמו כן, במקרה זה ברי כי המערכת ההסכמית הקיימת בין המערער לבין העמותה ובין
16 העמותה לבין תלמידי הישיבה מצביעה על כך שהמערער אינו משכיר לתלמידים דירות למגורים,
17 כי אם לעמותה. הנה כי כן, למרות שבהסכם השכירות בין המערער לבין העמותה כתוב כי מטרת
18 ההשכרה של הבניין היא רק למגורים, מטרת השכירות אינה כזו, וודאי לא בכל הבניין. כמו כן, כל
19 הסמנים המצביעים על כך שהמערער אינו משכיר את הדירות שבבניין לתלמידים מתקיימים
20 במקרה זה. המערער אינו קובע את זהות התלמידים הגרים בדירות, כי אם העמותה; הוא אינו
21 רשאי לפנות את מי מהם מהדירות כי אם העמותה; הוא אינו קובע את תקופת החזקת הדירות בידי
22 התלמידים כי אם העמותה; הוא לא קובע את "דמי ההשתתפות" של התלמידים בשכר הדירה כי
23 אם העמותה; הוא זכאי למלוא שכר הדירה מהעמותה גם מקום בו חלק מהמבנה לא יהיה מאוייש
24 על ידי הישיבה או תלמידיה; ואף אם העמותה תחליט לייעד את יחידות הדיור למטרה אחרת
25 שאינה מגורים, אין למערער זכות התנגדות. לו אכן העמותה הייתה מפנה את תלמידי הישיבה
26 למערער וזה היה משכיר להם את הדירות באופן ישיר; לו היה המשכיר קובע איתם את שיעור דמי
27 השכירות; ולו היה המשכיר קובע את תקופת השכירות וכיו"ב, אזי במקרה כזה העמותה הייתה
28 ממלאת רק תפקיד של "מתווך", ואז העסקה הייתה פטורה מתשלום מע"מ.
29



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

09 יולי 2013

ע"מ 1178-12-12 יחזקאלי נ' רשות המיסים

1 סופו של יום, אפוא, דין הערעור להידחות. המערער ישא בהוצאות המשיב בסך של 15,000 ₪.

2

3 ניתן היום, ב' אב תשע"ג, 09 יולי 2013, בהעדר הצדדים.

4

דוד מינץ, שופט

5

6

7