



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7973/11

ע"א 8244/11

לפני :
כבוד השופט ע' ארבל
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערת בע"א 7973/11 : ר.א שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ

המערערת בע"א 8244/11 : חב' נוף ים כחול אזור יא' בע"מ

נ ג ד

המשיב : מנהל מס ערך מוסף

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בתיק ע"ש 305/08 שניתן ביום 12.07.2011 על-ידי כב' השופטת מ' מזרחי וערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיק בע"מ 1156/09 שניתן ביום 12.9.2011 על-ידי כב' השופטת ד' קרת-מאיר

תאריך הישיבה : ח' באדר התשע"ג (18.02.13)

בשם המערערת בע"א : עו"ד י' קסטל
7973/11 :

בשם המערערת בע"א : עו"ד י' שקד
8244/11 :

בשם המשיב : עו"ד י' הירשברג

פסק-דין

השופט צ' זילברטל:

1. ע"א 7973/11 הוא ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופטת מ' מזרחי) מיום 12.7.2011 בע"ש 305/08, בגדרו נדחה ערעור המערערת

בהליך זה – חברת ר.א. שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ (להלן: שליט) - בגין דחיית השגתה על שומת עסקאות אשר נקבעה לה על-ידי המשיב בהליך – מנהל מס ערך מוסף ירושלים (להלן: מע"מ ירושלים).

ע"א 82411/11 הוא ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כב' השופטת ד' קרת-מאיר) מיום 12.9.2011 בע"מ 1156/09, בגדרו נדחה ערעור המערערת בהליך זה – חברת נוף-ים כחול אזור יא' בע"מ (להלן: נוף-ים) - בגין דחיית השגתה על שומת עסקאות אשר נקבעה לה על-ידי המשיב בהליך זה – אגף המכס והמע"מ בתל-אביב (להלן: מע"מ תל-אביב).

רקע והליכים קודמים

2. המערערות הן חברות העוסקות, בין היתר, בבניית בתים למגורים. במסגרת עסקיהן, התקשרה כל אחת מהמערערות עם עמידר – החברה הלאומית לשיכון בישראל בע"מ (להלן: עמידר) בהסכם לפיו הן תעמדה מקבצי דיור לטובת "אורחים" אשר הוגדרו כ"כל אדם אשר יופנה על-ידי משרד הקליטה/עמידר למקבץ הדירות" (סעיף 1.3 להסכם). הודגש כי הפניית האורחים תיעשה "בדרך ובצורה שייקבעו על-ידי עמידר" (סעיף 5.1.1 להסכם; יוער כי ההסכמים שנחתמו בין שתי המערערות לעמידר אחידים ברוב סעיפיהם ועל כן ההתייחסות אליהם תהיה כמקשה אחת, למעט במקומות בהם צוין אחרת). במסגרת ההסכמים התחייבו המערערות לספק לאותם "אורחים" שירותי דיור (סעיף 1.3 להסכם). שירותי הדיור הוגדרו ככוללים, בין היתר, חדר כביסה, טלפונים ציבוריים, שירותי תחזוקה וכד' (סעיף 7 להסכם), וכן – ולכך חשיבות לענייננו, כפי שיפורט להלן – נקבע בהם כי: למערערות לא יהא כל שיקול דעת או זכות החלטה בנוגע לזהות האורחים; למערערות לא עומדת הזכות לפנות אורחים, למעט במקרים בהם דמי האירוח לא שולמו או מסיבה שלדעת עמידר היא מוצדקת; כי כל אורח יהיה מחויב לחתום על "כתב הצהרה וחווה אורח" אשר צורף להסכם, ואשר נוסחו הוכתב על-ידי עמידר. התמורה החודשית הוגדרה בנספח ד' להסכם והיא הועמדה על 2,075 ש"ח בהסכם של שליט, ועל 2,295 ש"ח בהסכם של נוף-ים. הובהר, כי "התמורה תשולם עבור דירות שקבלתן אושרה גם אם לא תפנה עמידר אורחים לאכלוס יחידות הדיור" (סעיף 2.5 לנספח ד' בהסכם שליט; סעיף 2.6 לנספח ד' בהסכם נוף-ים). עוד נקבע, כי כ-1,000 ש"ח ליחידת דיור (בממוצע, ובהתאם לגודל היחידה) ישולמו ישירות על ידי המתארח למערערות, ויתרת התמורה תשולם במישרין על-ידי עמידר (אשר נקבע כי אינה אחראית לתשלום חלקו של המתארח; סעיף 4 לנספח ד'). כן נקבע, כי לכל הסכומים בהסכם יצורף מע"מ אשר עמידר תהא חייבת בתשלומו

למעט על הסכום אותו משלם המתארח ישירות למערערות לגביו הוסכם, כי "הינו כולל מע"מ" (סעיף 9 לנספח ד').

השתלשלות העניינים – שליט

3. לחלק ששולם על-ידיה במישרין לשליט הוסיפה עמידר מע"מ, ושליט העבירה לה חשבונית מס. ה"אורחים" (אשר להלן יכוננו גם: הדיירים), כאמור בהסכם, שילמו לשליט את הסכום הרלבנטי להם (כ-1,000 ש"ח ליחידה) בלא שהוסיפו על סכום זה מע"מ (נזכיר, כי לפי ההסכם סכום זה כולל מע"מ). שליט דיווחה לרשויות מע"מ על התקבולים שהתקבלו מעמידר כעל עסקאות חייבות במע"מ, ברם, על התקבולים ששולמו ישירות על-ידי הדיירים היא דיווחה כעל עסקאות פטורות לפי סעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק). זאת, משום שלסברתה מדובר בעסקאות פטורות של השכרת דירות למגורים. מע"מ ירושלים לא קיבל דיווח זה של שליט וסרב לפטור אותה מתשלום מע"מ עבור התקבולים שהתקבלו מהדיירים. בשומה שנקבעה לשליט (הנושאת את תאריך החיוב 30.7.2007) נאמר, כי מן ההסכם שבין עמידר לבין שליט עולה שלא מדובר בהשכרה למגורים, אלא בהשכרה החייבת בשיעור מס מלא, וכי ללא תלות באופי העסקה, נוכח האמור בסעיף 9 לנספח ד' להסכם (בו נכתב כי הסכום אשר משולם על-ידי הדיירים כולל מע"מ) היה על שליט לדווח על המע"מ אשר נגבה מן הדיירים. על שומה זו השיגה שליט, בהתאם להוראות סעיף 82 לחוק. בהחלטתו בהשגה קבע מר עוזי לוי, מנהל תחום בקח"ש מע"מ, כי דין ההשגה להידחות. זאת, בשל האמור לעיל וכן בשל היות ההסכם עם עמידר הסכם אחד שעל כולו חלה חובת תשלום במנותק מהשאלה אילו תקבולים נתקבלו מעמידר ישירות ואילו נתקבלו מהדיירים. על החלטה זו ערערה שליט לבית המשפט המחוזי.

4. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור. נקבע, כי ראשית יש לבחון את סיווג הסכומים שנתקבלו מן הדיירים ישירות. היינו, האם יש לראות בהם חלק מעסקה שנערכה בין עמידר לבין שליט, או שמא יש להפריד בין שני רכיבי התשלום – שאז יש לבחון האם בין הדיירים לבין שליט מתקיימת עסקת השכרה הפטורה ממע"מ. נקבע, כי על פי מהותה הכלכלית של העסקה יש לראות בכל התקבולים משום עסקה אחת. זאת, משום שההיגיון הכלכלי מאחורי ההסכם הוא השכרת יחידה כנגד מלוא התמורה, משכך במהות – מדובר בעסקה אחת. משנקבע כן, דן בית המשפט בשאלה השנייה והיא – כלום מדובר בעסקה בה השכירה שליט לדיירים דירות למגורים (ששכר הדירה בהן הוא 2,075 ש"ח, ושחלקו שולם על-ידיהם באמצעות עמידר), או שמא מדובר בעסקה בה השכירה שליט את הדירות לחברת עמידר למטרה מסחרית (ואילו עמידר השכירה

אותן לדיירים למטרת מגורים). נקבע, כי הגם שקיימים שיקולים תומכים באפשרות הראשונה כמו למשל העובדה שבין הדיירים לבין שליט נחתם הסכם בעוד שביניהם לבין עמידר לא נכרת חוזה רשמי, מרבית השיקולים תומכים באפשרות השניה. זאת, משום שנוסח החוזה שנכרת בין שליט לבין הדיירים הוכתב בידי עמידר וכי בהסכם שבין עמידר לבין שליט נקבע שההסכם ביניהן גובר על החוזה הנ"ל; משום שעמידר היא זו שקובעת את גובה התשלום, היא שקובעת גם את זהות הדיירים – ולשליט אין כל שיקול דעת ביחס לכך, ורק לה עומדת הזכות לפנות דיירים (למעט אי תשלום שכר דירה או סיבה הנראית לעמידר כסבירה); תקופת החוזה שבין שליט לדיירים כפופה לתקופה הקבועה בהסכם מול עמידר; וכן התחייבות עמידר לשלם שכר דירה עבור דירות שהועמדו לרשותה ושלא אוישו על-ידה.

עוד נקבע, כי בפסק הדין שניתן בבית משפט זה בע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (1.2.2010) (להלן: עניין סימון) פסק השופט (כתוארו אז) א' גרוניס, כי מהותה הכלכלית של עסקה לאכלוס עולים במקבץ דיור היא השכרת דירות על-ידי החברה הנישומה לעמידר, השכרה עסקית שאינה נכנסת לגדרי הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק. בית המשפט המחוזי העיר, כי אמנם לא ברור אם עמדה זו היתה דעת יחיד או דעת רוב, בשל הספק האם הסכמתו של השופט י' דנציגר התייחסה לאמור או שמא התייחסה רק לנסיבות הקונקרטיות דשם. עם זאת נקבע, כי אם תמצי לומר שאכן דובר בדעת יחיד ואין זו הלכה מחייבת – הרי שטרם נקבעה הלכה (הואיל ואין חולק שלא נתקבלה דעת המיעוט של המשנה לנשיאה א' ריבלין, שעוד תידון). משכך, נקבע, פסיקת בית המשפט (המחוזי) מתיישבת עם ההלכה ולמצער – עולה בקנה אחד עם דעתו של השופט א' גרוניס. על פסק הדין הוגש הערעור בע"א 7973/11.

השתלשלות העניינים – נוף-ים

5. מצב הדברים בעניינה של נוף-ים דומה בנסיבותיו ובמהותו להשתלשלות שתוארה לעיל בעניינה של שליט, ועל כן יובאו אך עיקריו, ובקצרה. כעולה מפסק הדין בעניינה, בדיווחיה לרשויות מע"מ התייחסה נוף-ים לתקבולים שקיבלה הן מהדיירים והן מעמידר כעסקאות פטורות ממע"מ, בשל סברתה כי מדובר בעסקה של השכרת דירות למגורים, עליה חל הפטור בסעיף 31(1) לחוק. מע"מ תל-אביב לא קיבל עמדתה זו וקבע עבורה שומה הכוללת מע"מ עבור כלל התקבולים. נוף-ים השיגה על החלטה זו בנימוק שההסכם שנכרת עם עמידר הוא אך הסכם מסגרת וכי מהותית ההסכם הרלבנטי הוא חוזה השכירות עם הדיירים. הודגש, כי הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק

אדיש לזהות השוכר ועניינו רק במהות העסקה – השכרה למגורים. מהות אשר לשיטת נוף-ים מתקיימת במקרה דנן. ההשגה נדחתה, וזאת משום שנקבע, כי שוכרי הדירות אינם יחידים אלא עמידר, אשר בתורה משכנת בהן עולים חדשים על-פי שיקול דעתה. הודגש עוד, כי עמידר שילמה לנוף-ים מע"מ עבור חלקה בתשלום וכי נוף-ים אף ניכתה מס תשומות בגין הבניה, אינדיקציות המעידות על כך שמדובר בעסקה החייבת במע"מ. על החלטה זו ערערה נוף-ים לבית המשפט המחוזי.

6. בית המשפט המחוזי דחה את הערעור. נקבע, כי מאפייני ההסכם שבין עמידר לבין נוף-ים אינם מצדיקים את סיווגו כעסקה פטורה ממע"מ. זאת בשל כך שמדובר בעסקה מסחרית ביניהן. תימוכין לכך נמצאו באינדיקציות השונות הקיימות בהסכם המצביעות על שיקול הדעת הרחב של עמידר בכל הנוגע לזהות הדיירים ולתנאי ההשכרה – בדומה לאשר פורט מעלה בפסק דינו של בית המשפט בירושלים. נפסק, כי בעניין סימון נקבע על-ידי השופט א' גרוניס שאין לראות בעסקה של העמדת דירות לרשות עמידר, אשר משכנת בהם דיירים, משום עסקה להשכרת דירות, וכי במקרה כגון דא יש לחייב את החברה הנישומה במע"מ. הוסף, כי לשיטת השופט א' גרוניס רק העסקה שבין עמידר לבין הדיירים פטורה ממע"מ. הודגש, כי אין לייחס משמעות לכך שבעניין סימון נוספה חוליה מקשרת נוספת (היינו, חברה אשר העמידה דירות לטובת חברה נוספת אשר היא זו שנקשרה עם עמידר בהסכם דומה), שכן העקרון נותר אותו עקרון. צוין, כי בכל הנוגע לשאלה כלום מדובר בהלכה מחייבת או בדעת יחיד, דעתו של בית המשפט בתל-אביב כדעת בית המשפט בירושלים, אשר פורטה לעיל.

עוד נקבע, כי חיזוק לקביעה לפיה יש לראות בהסכם חלק מפעילות עסקית של נוף-ים, נמצא בפועלה של נוף-ים עצמה. נוף-ים, כך נקבע, ניכתה את מס התשומות בגין בניית הדירות, וכן בהסכם מול עמידר צוין מפורשות כי עמידר תשלם מע"מ בעבור תשלומיה וכי תשלומי הדיירים המשולמים ישירות לנוף-ים כוללים מע"מ, כך שנוף-ים בעת כריתת ההסכם הכירה בכך שעסקאות אלו חייבות במע"מ. על פסק הדין הוגש הערעור בע"א 8244/11.

הערעורים

7. טענתן העיקרית של המערערות היא כי הפטור חל גם על השכרה לא ישירה, המתקיימת במקרים דנן – נטען, כי סעיף 31(1) מעניק פטור עבור השכרה למגורים, ללא תלות בשאלה האם ההשכרה היא ישירה או באמצעות גורם מתווך נוסף. נטען, כי עיון בדבר החקיקה מעלה שהפטור מוענק להשכרה למטרת מגורים וכי בפועל זהו המצב –

הדירות הושכרו למטרת מגורים. הדרישה בסעיף, כך נטען, היא שהדירות תושכרנה למגורים, והיא אינה מתנה זאת במיהותם של הצדדים. הודגש, כי אף קביעתו של השופט גרוניס בעניין סימון לא שללה אפשרות מתן פטור להשכרה לא ישירה. עוד הוסף, כי מטרת החוק ותכליתו – הוזלת מחירי הדירות להשכרה מושגת גם באמצעות השכרה לא ישירה, וכי זהו אף ההיגיון אשר עמד מאחורי חוות דעתו של המשנה לנשיאה א' ריבלין בעניין סימון. עוד נטען כי מטרת ההסכם מול עמידר, היעדר גורמים מתווכים נוספים וקיום חוזה ישיר בין המערערות לבין הדיירים מלמדים אף הם כי המקרה דנא שונה מפרשת סימון ומצדיק מתן פטור. כך, נטען, במקרה דנא מטרת ההתקשרות היתה במובהק ומראש הקמת דירות לשם השכרתן, מה שלא התקיים בעניין סימון; כי בניגוד לעניין סימון לא היה קיים גורם נוסף בחוליה אשר קישר בין בעלת הדירות (שלא הקימה את דירותיה מראש לשם השכרה) לבין עמידר; וכי במקרה דנא, שלא כבעניין סימון, נקשרו יחסים חוזיים ישירים בין הדיירים לבין המערערות.

המערערות העלו, בין היתר, טענות נוספות, כדלקמן: סעיף 9 לנספח ד' להסכם – נטען, כי אין לראות באמור בסעיף הנ"ל אינדיקציה לכך שהחברות סבורות שחל על העסקה מע"מ, זאת הן מפני שהצהרות הצדדים אינן יכולות לשנות את הדין; הן מפני שהמע"מ ששילמה עמידר שולם על ידיה לשם "זהירות" ולא בשל הכרה בכך שמדובר בחיוב מהותי. טענה נוספת שהועלתה נגעה לקיומו של מעשה בית דין, נטען, כי שלטונות מע"מ עצמם הגדירו באופן עקרוני עסקאות של השכרת מקבצי דירות לעמידר כעסקאות פטורות, ומטעם זה ממש נדחה ערעורם בפרשת סימון. הודגש, כי בשל היות המערערות "צדדים קרובים" יש להחיל את אותה עמדה עקרונית אף על המערערות.

8. בנוסף, העלתה כל מערערת טענות הנוגעות לה קונקרטי:

לטענת שליט גדרי המחלוקת בינה לבין מע"מ ירושלים לא נתחמו נכונה על-ידי בית המשפט המחוזי, ומשכך פסק הדין לא נתן מענה ראוי לכלל טענותיה. נטען, כי שליט לא הסכימה שההסכם עם עמידר הוא למטרה עסקית רגילה וחלקה אך בשאלת מהות החוזה עם הדיירים, אלא שהיא סברה (ועודנה סבורה) כי אף ההסכם מטרתו השכרה למגורים.

לטענת נוף-ים ניכוי תשומות הבניה נעשה ביחס לשנים 2000-2005, ואילו שומת העסקאות (נשוא המחלוקת) שהוציא מע"מ תל-אביב לנוף-ים מתייחסת לשנים 2006-2009, שנים בהן לא ניכתה נוף-ים מס תשומות. נטען, כי בשנים בהן ניכתה נוף-ים את התשומות ניכוי זה היה כדין.

בדיון בפנינו שבו המערערות על עיקרי טיעוניהן. הודגש, כי היחסים בין המערערות לבין הדיירים הם כאלה שמעידים כי מתקיימים ביניהם יחסי שכירות ישירים הנמשכים לאורך כל תקופת השכירות. עוד צוין, כי במידה שגם המערערות וגם עמידר אינן נהנות מהפטור, אזי סעיף 31(1) הופך להיות אות מתה ביחס לעסקאות כגון דא.

9. מנגד טענו המשיבות, כי מדובר בעסקאות חייבות במס עליהן לא חל הפטור. נטען, כי השכרה "עקיפה" למגורים אינה נהנית מהפטור, שכן ההלכה בעניין סימון קבעה מפורשות שרק השכרה ישירה למגורים היא הפטורה. השכרת דירות על-ידי חברה אחת לחברה אחרת, נטען, מהווה עסקה מסחרית גרידא בגדרה אין הצדקה ליתן הקלות ממס רק בשל כך שהשימוש של הצרכן הסופי בדירה יהיה למגורים. הודגש, כי זאת אף לשיטת דעת המיעוט של המשנה לנשיאה ריבלין בעניין סימון. הודגש, כי בעניין סימון הוכרה האפשרות שקיומו של גורם ביניים לא יהווה מכשול למתן הפטור, אולם הדברים אמורים עת גורם הביניים מהווה "צינור" בלבד להעברת הכספים. באשר לטענות המערערות ביחס לשוני בנסיבות כאן ובעניין סימון – נטען, כי בסיס ההתקשרות של עמידר עם המערערות ועם החברה הרלבנטית בעניין סימון היה זהה, וכי אף בעניין סימון נערכו הסכמים בין עמידר לבין ספקית הדירות ובינה לבין הדיירים. כך שהנסיבות דומות ואין משמעות לקיומה של חוליה נוספת (קודמת) בשרשרת. הוסף, כי העובדה שההסכם נכרת טרם תחילת הבניה אינה מעלה או מורידה, שכן השאלה הטעונה הכרעה אינה נוגעת למועד כריתת החוזה אלא לשאלה האם הדירות משמשות כדירות להשכרה למגורים. כן נטען, כי האינדיקציות השונות הקיימות בהסכמים אשר נמנו בפסקי הדין המחוזיים ואף בפרשת סימון מצביעות בבירור על כך שעמידר היא-היא המשכירה המהותית.

באשר לטענת קיומו של מעשה בית דין נטען, כי נסיבות המקרה בפרשת סימון ובמקרה דנא שונות לחלוטין, מה-גם שמע"מ עצמו חזר בו מסיווג הפטור (ואף שנפסק שאינו יכול לעשות כן הדבר נאמר אך ורק ביחס לאותה תקופה בה כבר ניתן הפטור ולא לעולמי עד), וכי לגבי התקופה שלא נידונה בפסק הדין בפרשת סימון – הרי שחברת סימון אכן חויבה בה במע"מ, ולא עמדה לה טענת ההשתק. הוסף, כי נוף-ים (אשר היא זו שהעלתה את הטענה) לא הוכיחה הסתמכות כלשהי על השומה אשר נקבעה לחברת סימון.

ביחס לשליט נטען, כי זו דיווחה על התשלום שקיבלה במישרין מעמידר כעסקה חייבת ועל היתרה כעסקה פטורה וכך אף טענה בפני בית המשפט המחוזי, והיא אינה יכולה כעת לטעון כי כלל התמורה פטורה ממס.

בדיון בפנינו שב בא כוח המשיבים על האמור בסיכומים. הודגש, כי ההתניות בהסכם שבין עמידר לבין המערערות מעידות על כך שעמידר היא המשכיר המהותי, ולא המערערות. כן הודגש, כי אין להלום את הטענה לפיה הסתמכו המערערות על קביעה שקבע לכאורה מע"מ ברקע האירועים בפרשת סימון, לפיה על עסקאות הקמת מקבצי דיור יחול פטור. נעיר, כי בתחילה טענו המשיבים טענה נוספת לפיה מכך שהמערערות ניכו מס תשומות, הגם שידעו שהדירות מיועדות להשכרה למגורים, יש ללמוד שלדידן עסקת השכירות חייבת במס עסקאות, ואולם בדיון בפנינו הודיע בא-כוח המשיבים כי הוא אינו עומד על טענה זו וממילא התייתר הצורך לדון בה.

דיון והכרעה

10. סעיף 2 לחוק קובע, כי "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין" יוטל מע"מ. בסעיף 31 לחוק כלולה רשימה של סוגי עסקאות הפטורות מחבות במע"מ, וסעיף 31(1) קובע, כי "השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון" היא עסקה פטורה.

השאלה אשר עלינו לבחון היא האם המערערות אכן נקשרו עם השוכרים ב"עסקה להשכרה למגורים" כמשמעותה בחוק. לשם כך עלינו לברר מהי אותה "השכרה למגורים" אליה מתייחס הסעיף. אין די בכך שבהסכם שבין המערערות לבין עמידר או בחוזה שבין המערערות לבין הדיירים ישנם סממנים שונים של הסכם שכירות או שבסופו של דבר הדירות משמשות למגוריו של אדם. על מנת שיבואו בגדרי הפטור נדרש, כי מהותית תתקיים ביניהם עסקה של השכרה למגורים כמשמעותה בחוק. בחינת התכלית הניצבת בבסיס הפטור תאפשר להגדיר "השכרה למגורים" לעניין הסעיף, ולאחר מכן לבחון כלום נרקמה בין המערערות לבין עמידר או הדיירים עסקה פטורה.

11. מס ערך מוסף, כשמו כן הוא, מבטא את תוספת הערך שתורמת יחידה עסקית בפעילותה למוצר (דברי הסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, ה"ח 1178, 235; אהרן נמדר מס ערך מוסף 37 (מהדורה רביעית, 2009), להלן: נמדר). המס מוטל על ערך המכירה בכל אחד משלבי הייצור של מוצר, כשהקונה בשלב הבא זכאי לנכות את המס בו חוייב בשל רכישותיו מן המס בו הוא חייב בשל מכירותיו. נוכח זאת, הגם

שהמס מוטל על כל חוליה מן החוליות הכלכליות הקיימות ב"שרשרת המוצר", הרי שבסופו של דבר התוצאה היא שהצרכן – החוליה האחרונה בשרשרת – הוא הנושא בנטל מלוא המס בגובה הערך המוסף של כל החוליות שהשתתפו ביצורו של המוצר (נמדר, בעמ' 39). "מכר' לעניין נכס", מורה סעיף 1 לחוק, הוא "לרבות השכרתו". אלמלא הוראת הפטור הקבועה בסעיף 31(1) לחוק, היה אם כן, משכיר נכס למגורים חייב במע"מ על ההשכרה. מע"מ זה, כפי שצוין, היה מגלגל המשכיר אל השוכר – דבר שהיה מוביל לעליית מחיר השכירות בשיעור המע"מ. הפטור מונע הוספת עלות לעסקת ההשכרה ובכך מוגשמת תכליתו – עידוד השכרה למגורים (בג"ץ 438/10 עמותת דיירי הדיור המוגן בישראל נ' שר האוצר (7.3.2012), בפסקה 17, להלן: פרשת הדיור המוגן; נמדר, בעמ' 727).

12. ואולם, תחולת הפטור הוגבלה בדין כך שהיא אינה כוללת כל השכרה וכל מגורים. לא כל מגורים – הדין מוציא מגדר הפטור אירוח בבתי מלון (כקבוע בסעיף עצמו), ודיור מוגן (כפי שנקבע בפרשת הדיור המוגן). לא כל השכרה – כך, למשל, הפטור אינו חל על השכרה לתקופה העולה על 25 שנה (כקבוע בסעיף עצמו), או כאשר המשכיר הוא עוסק אשר בנה את הבניין בעצמו וניכה מס תשומות (נמדר 729; אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 599 (מהדורה שניה, 2010)).

13. הגבלה נוספת טמונה במילה "מגורים" ובאות ל' שמקדימה אותה בתיבה "השכרה למגורים". אותן יש להבין כמעלות דרישה שהעסקה הפטורה תהיה למטרת השכרה למגורים. אין מדובר רק בדרישה לתוצאה לפיה יגורו דיירים במושכר שהיא פשיטא, אלא בנוסף בדרישה שמטרת ההתקשרות עצמה תהיה מגורים בו. אם תכלית ההתקשרות של השוכר היא תכלית עסקית, אף אם תוצאתה לבסוף היא מגורים במושכר, שוב אין התקשרות זו חוסה תחת הפטור. כך, התקשרות בה בעל נכס משכיר את נכסו לגורם שלישי אשר בתורו משכיר את הנכס לדיירים אינה חוסה תחת הפטור. זאת משום שתכלית ההתקשרות בין בעל הנכס לבין הגורם השלישי היא עסקית. ניתן לנסח זאת כך: העסקה בין בעל הנכס לבין הגורם השלישי אינה עסקה להשכרת נכס למגורים אלא עסקה להשכרת נכס לצרכי פעילותו העסקית של הגורם השלישי אשר הוא המשכיר את הנכס למגורים. משכך, השכרה בלתי-ישירה בין המשכיר לשוכר אינה נופלת בגדר הפטור. קביעה זו משותפת לכל חברי המותב בפרשת סימון. הפטור, כך נקבע, "מכוון למצב שבו מושכר הנכס ישירות לשוכר", ולכן "ברגיל קיומו של חוזה ביניים בין הנישום לבין צד שלישי (שאינו השוכר למגורים) ישלול את תחולת הפטור" (שם, בפסקה 6 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין, ובאופן דומה בפסקה 1 לפסק דינו של השופט גרוניט).

ברם, בפרשת סימון, קבע המשנה לנשיאה ריבלין, כי אם גורם הביניים הוא אך בחינת "צינור", או "גורם מתווך" במובנו הרחב" גרידא, עדיין עשוי הפטור לחול. בנסיבות שם היו שני גורמי ביניים: הראשון – חברת "חי טל" אשר התקשרה עם עמידר ובמקביל עם המשיכה שם – חברת סימון – על-מנת שזו תספק לה את הדירות, והשני – עמידר. לשיטת המשנה לנשיאה ריבלין שני גורמי ביניים אלו היו בחינת גורם מתווך בין משכירת הדירות – חברת סימון, לבין הדיירים. השופט גרוניס, נראה, לא חלק על כך שתתכן אפשרות בה הפטור יחול וזאת כאשר גורם הביניים הוא אכן בחינת "צינור" גרידא. אלא שהוא סבר שבנסיבות המקרה אף אם ניתן היה לראות ב"חי טל" גורם מתווך בלבד, הרי שלא ניתן לסבור כן לגבי עמידר. השופט גרוניס קבע, כי בכל הנוגע ליחסים בין עמידר לבין חברת סימון, "ספקית הדירות", מדובר היה בהתקשרות עסקית שכן חברת סימון השכירה לעמידר נכס לצרכיה העסקיים של זו (צרכים אלה הם השכרת דירות למגורים לזכאים) ואילו עמידר היא זו שהשכירה דירות למגורים לדיירים.

14. טוענות המערערות, כי לא ברור האם השופט דנציגר, אשר הצטרף לפסק דינו של השופט גרוניס, הצטרף אף לחלק זה של פסק הדין והיה שותף לקביעה לפיה עמידר אינה בגדר "מתווך" גרידא אלא מתקשרת עסקית "עצמאית" מול חברת סימון. עוד טוענות המערערות, כי בשל סברת בתי המשפט המחוזיים לפיה אלו הם פני הדברים, הם טעו לחשוב כי נקבעה הלכה לעניין זה ועל שום כך פסקו את אשר פסקו.

סבורני, כי קריאת פסק דינו של השופט דנציגר מעלה כי הסכמתו לפסק דינו של השופט גרוניס היא לכל חלקיו של פסק הדין. אך גם אם תמצי לומר שאין אלו פני הדברים, יש לדידי לקבוע עתה לגופו של עניין כי אין לראות בעמידר גורם מתווך גרידא וכי היחסים החוזיים בין המערערות לבין עמידר אינם באים בגדרי הפטור. עוד אציין, כי בניגוד לטענת המערערות, נראה שבתי המשפט המחוזיים הכריעו בשאלה זו לגופו של עניין וגם בהנחה שאין בנדון דידן הלכה מחייבת.

15. כאמור, סעיף 31(1) דורש שהעסקה הפטורה תהיה למטרת השכרה למגורים. היינו, הסכם ישיר בין המשכיר לשוכר, למעט בהתקיים החריג של "מתווך" גרידא. בענייננו, היחסים החוזיים בין הדיירים לבין המערערות אינם ישירים ולא חל עליהם חריג המתווך. למתקשרת – עמידר, תכלית עסקית בהתקשרות והיא אינה יכולה להיחשב כ"צינור" הא-ותו-לא. עמידר היא חברה ממשלתית שמטרתה, בין היתר, מתן פתרונות שיכון לזכאים. כפי שמציין המשנה לנשיאה ריבלין בחוות דעתו בעניין סימון,

עמידר אחראית בין השאר על מערכת הדיור הציבורי שבמסגרתו מושכרות לזכאים דירות בשכר דירה נמוך. תכליתה ה"עסקית" של עמידר היא אם כן ובין היתר, השגת דירות והעמדתן לרשות "לקוחותיה" – אוכלוסיית הזכאים (ונער, כי "תכלית עסקית" אינה בהכרח מכוונת לשם השגת רווח כלכלי). לשם השגת תכלית עסקית זו מתקשרת עמידר עם חברות שונות, ביניהן המערערות, בחוזים שמטרתם שכירת דירות אותן היא מעמידה, כאמור, לרשות לקוחותיה. אם כן, מטרת היחסים החוזיים שבין עמידר ובין המערערות אינה אך "שידוך" בינם לבין הדיירים, אלא הגשמת תכליתה העסקית. משכך, יש לקבוע כי יחסיה של עמידר עם המערערות אינם בגדר תיווך בלבד בינן לבין הדיירים, אלא התקשרות "עצמאית" של עמידר עם המערערות, לשם הגשמת תכליתה העסקית של עמידר, ושאינה נופלת בגדרי הפטור.

16. גם היחסים החוזיים שבין עמידר לבין המערערות, בין עמידר לבין הדיירים, ובין המערערות לבין הדיירים, כפי שהללו משתקפים בהסכמים השונים שבין הצדדים, מהווים אינדיקציה ברורה לכך שבין המערערות לבין הדיירים לא נערכה "עסקת השכרה למגורים". ההסכם שחתמו המערערות מול עמידר מעיד באופן ברור ביותר מי הוא "בעל הבית" המהותי מול הדיירים, וזו עמידר. כך, ההסכם מערערות-עמידר מכיל את הסעיפים הבאים, מהם, כאמור, עולה בבירור כי עמידר היא-היא המשכירה המהותית:

זהות הדיירים – בהסכם שבין עמידר לבין המערערות נקבע מפורשות, כי עמידר קובעת את זהות הדיירים, למערערות אין כל שיקול דעת בנושא והן אינן יכולות להטיל "וטו" על החלטות עמידר בעניין (סעיפים 1.3 ; 5.1 ו-7.1.1).

פינוי הדיירים – בהסכם נקבע, כי המערערות אינן רשאיות לפנות את הדיירים, למעט במקרה של אי תשלום חלקו של הדייר, או מסיבה שלדעת עמידר היא מוצדקת. לעמידר לעומת זאת, שמורה הזכות לעשות כן לפי שיקול דעתה הבלעדי (סעיפים 7.1.1 ו-7.1.2).

כפיפות משך השכירות – משכי השכירות למגורי הדיירים נקבעו על-ידי עמידר, והם כפופים למועדים שנקבעו בהסכם שבין עמידר לבין המערערות (סעיף 4.1). בנוסף, רק לעמידר מסורה הזכות להאריך את החוזה (סעיף 4.5.1).

קביעת שכר הדירה – עמידר היא זו שקבעה מהו שיעור שכר הדירה החודשי הנדרש מכל יחידת דיור, והיא זו שקבעה גם את סכום שכר הדירה החודשי הכולל של כל יחידת דיור (נספח ד').

תשלום עבור דירות לא מאוישות – נקבע בהסכם, כי עמידר תשלם שכר דירה מלא גם עבור אותן דירות אשר הועמדו לרשותה על-ידי המערערות ואשר לא אוישו על-ידיה (סעיף 7.1.4 ונספח ד').

נוסח החוזה שבין המערערות לבין הדיירים הוכתב בידי עמידר – דובר בנוסח אחיד של מערערות לא היה שיקול דעת בקביעתו, הן אף חויבו על-ידי עמידר להחתים כל דייר על "כתב הצהרה" שנוסח על ידה (סעיף 7.2 ונספח ח').

הנה כי כן, למערערות בתורת "משכיר" אין זכות לקבוע את זהות השוכרים, את משך שהותם ואת סכום שכר הדירה שישלמו; הן אינן רשאיות לפנותם מן הדירה או לכרות עימם הסכם שעליו ועל נוסחו הן והם הסכימו בעצמם; ובנוסף, הן מקבלות מגורם נוסף שכר דירה עבור דירות ריקות שלא אוישו על ידי אותו גורם. קשה להלום במצב דברים זה טענה לפיה ניתן לראות ביחסים בינן לבין אותם שוכרים "עסקת השכרה למגורים", אף שהדיירים אכן גרים בפועל בדירות בבעלות המערערות. יודגש, כי העובדה שההתקשרות של עמידר עם המערערות נעשתה מראש, וכי הקמת הדירות לכתחילה נעשתה מתוך מטרה שהללו ישמשו את עמידר לצורך דיור זכאים – בשונה מן המצב בעניין סימון בו נבנו הדירות לכתחילה לתכלית אחרת וההתקשרות נעשתה לאחר שהדירות כבר נבנו - אינה מעלה ואינה מורידה. ההסכם בין המערערות לבין עמידר נעשה לתכלית העסקית של עמידר, בין אם המערערות בנו את הדירות לשם השכרתן בסופו של יום למגורים ובין אם לתכלית אחרת. לא ניתן לסבור כי יש משום כך אינדיקציה שמדובר ב"עסקה להשכרה למגורים" כפי שמבקשות המערערות לטעון.

17. אבחנה זו משתקפת בבירור אף מן החוזה אשר נכרת בין המערערות לבין הדיירים, אשר ממנו עולה כי אין מדובר ב"עסקה להשכרה למגורים", אלא למעשה בהסדרת היחסים בין הדיירים ובין המערערות כנובעים מהיחסים החוזיים עמידר-דיירים ומערערות-עמידר, וכתלויים בהם. כך למשל, מוסדרים בהם משך תקופת השחייה תוך ציון מפורש כי היא תלויה בהסכם עם עמידר (סעיף 6); ענייני תשלומים שונים – כגון מסי עירייה, טלפון, חשמל וכיוצא"ב (סעיפים 8 ו-9); חובת המערערות לספק לדיירים שירותי ניהול (סעיף 11); ודמי השחייה (סעיף 7) "כפי שייקבעו על-ידי עמידר מעת לעת" (סעיף 7.4, ההדגשה הוספה, צ.ז.), שם אף מצוין, כי "ידוע לעולה כי

בהתאם להסכם שנכרת [עם עמידר] ... החברה אינה רשאית להכניס העולה ליחידה בטרם שילם ... את דמי השהייה עבור חודש מראש" (סעיף 7.5). אמנם החוזה מכיל "מאפיינים" מסוימים של חוזה שכירות – נאמר בו כי הדירה מועמדת לרשות הדייר למטרת מגורים בה, ולמטרה זו בלבד (סעיף 4), ומצויים בו עניינים הקשורים בהסדרת מגוריו – ואולם מהותית אין המדובר אלא בחוזה, אשר כזכור הוכתב כולו על ידי עמידר – שבא להסדיר את היחסים החוזיים בין לקוחותיה של המשכירה המהותית עמידר ובין ספקיות הדירות ושירותי הדיור הנלווים – המערערות. בית משפט זה כבר עמד לא פעם על כך שלצורך דיני המס מהותה של עסקה נקבעת על פי המהות הכלכלית האמיתית שלה ולא על פי השם או הכינוי שנתכנתה בידי הצדדים (ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341,347 (2004), והאסמכתאות שם). משכך, גם אם המערערות התקשרו במקרה דנא עם הדיירים באופן ישיר ובעניין סימון לא היה קשר ישיר בין חברת סימון לדיירים, הרי שמהות ההתקשרות בין המערערות והדיירים כאן היא כאמור הסדרת יחסיהם – הנובעים מן ההתקשרות של כל אחד מהם עם עמידר, ולא הסכם עצמאי ביניהם.

18. כאמור לעיל, יש אף לשלול את הטענה (אשר לא הועלתה בפנינו אך אשר נדונה על-ידי בית המשפט המחוזי בירושלים) לפיה למעשה מתקיימות שתי עסקאות – הראשונה, בין עמידר לבין המערערות ואשר בגין התקבולים ממנה יש לשלם מס; והשנייה, בין המערערות לבין הדיירים ואשר על התקבולים ממנה חל הפטור. ברי מן האמור לעיל כי ישנה רק עסקה אחת להשכרה למגורים – זו שבין עמידר לבין הדיירים. עסקה שנייה מתקיימת בין המערערות לבין עמידר – להעמדת דירות לשימושה של עמידר במסגרת פעילותה העסקית. הסדר חוזי מתקיים בין הדיירים לבין המערערות – אך הוא אינו עסקה להשכרה למגורים, אלא הסדרת יחסים הנובעים מן המערכת ההסכמית עמידר-מערערות ועמידר-דיירים.

19. טענה נוספת של המערערות היא, כי רק בשל סברתם של בתי המשפט המחוזיים לפיה בעניין סימון נקבעה הלכה כי עמידר היא "המשכיר המהותי" בהתקשרויות כגון זו אשר לפנינו ואשר עמדה בפני בית המשפט שם, נפסק לחובתן. נטען, כי לו בחנו בתי המשפט את הנסיבות כפי שהן, ללא אותה הנחת מוצא, היו עשויים הם להגיע לתוצאה אחרת.

נוכח הדיון לעיל דינה של טענה זו להידחות, ראשית משום שממילא יש לדידי לקבוע כי אף אם בעניין סימון לא נקבעה הלכה לעניין זה (וכאמור, איני סבור שאלו הם פני הדברים) הרי שיש להעמיד הלכה זו על מכונה. שנית, מפני שבתי המשפט

המחוזיים מציינים מפורשות, כי הגם שאכן סברו שנקבעה הלכה כדעת השופט גרוניס, הרי שלהכרעתם הגיעו אף בהניחם שבעניין סימון לא הוכרעה שאלה זו. המערערות העלו שם באופן מפורש את הטענה לפיה לא הוכרעה הלכה בפני בתי המשפט, והללו ציינו כי פסיקתם היא אף אם יונח כי צודקות המערערות בטענתן. כך הם דברי בית המשפט המחוזי בירושלים:

“אמנם לא ברור אם דבריו [של השופט גרוניס] מהווים דעת רוב או דעת יחיד לאור הספק אם הסכמת השופט דנציגר מתייחסת גם לדברים אלו ... מכל מקום ברור כי השופט דנציגר לא הצטרף לדעת המשנה לנשיאה, כב' השופט ריבלין. במצב דברים זה, אם דעת השופט גרוניס היא דעת רוב, אזי התוצאה דלעיל תואמת את ההלכה, ואם העניין, למצער, לא הוכרע בבית המשפט העליון, הרי שדעתי כדעת כב' השופט גרוניס” (שס, בפסקה 10).

ואלו הם דברי בית המשפט המחוזי בתל-אביב:

“לגופו של עניין, מקובלת עלי לחלוטין עמדתה של כב' השופטת מזרחי בפסק דין שליט, כי יש לראות בדעתו של כב' השופט גרוניס כדעת הרוב, ואם נושא הפטור בנסיבות העניין לא הוכרע לגופו בבית המשפט העליון, הרי שדעתה, וכך גם דעתי, כדעת כב' השופט גרוניס” (שס).

הדברים ברורים. מן האמור ומעיון בפסקי הדין המחוזיים עולה ששני בתי המשפט, אף שלסברתם נקבעה בפרשת סימון הלכה לעניין זה כדעתו של השופט גרוניס, בחנו את המצב המשפטי והכריעו, גם מתוך הנחה שלא נקבעה הלכה, שלא לטובת המערערות.

20. משקבענו, כי אין הפטור חל במקרה דנא, ממילא מתייתר הצורך לדון בטענות נוספות שהעלו המערערות, ואולם למען סבר את הדעת ולמעלה מן הצורך, אדון בהן בתמצית:

קבלת המע"מ על-ידי המערערות – באשר לטענה, לפיה אין בכך שסעיף 9 לנספח קובע שתשלומי הדיירים כוללים מע"מ והללו של עמידר יתווספו לשכר הדירה, משום גילוי דעת שאף לשיטת המערערות יש לשלם מע"מ – טענו המערערות, ובצדק, שאין בכוח הסכם בין צדדים להתנות על החוק בעניין זה. נוכח זאת, ומשקבענו שהיחסים החוזיים של המערערות עם הדיירים או עם עמידר אינם בגדרי “עסקה

להשכרה למגורים", הרי שללא קשר לאמור בחוזה ולעולה ממנו – מוטל מע"מ על העסקה. לאחר קביעה זו, ככל שבין עמידר לבין המערערות הסדר בנושא – הרי שזה חוזה שקיים ביניהם אך אינו נוגע לשלטונות מע"מ אשר רשאים היו לדרוש תשלום זה מן המערערות.

מעשה בית דין – טענה זו, דומה, נטענה בקול ענות חלושה ובדין כך. אף מבלי להידרש למבחנים שהותוו בפסיקה לעניין האפשרות לטעון להשתק פלוגתא שדומה שכלל אינם מתקיימים במקרה דנא, נאמר בפשטות: גם אם יונח כי בעבר נקטו המשיבים בעמדה שגויה, הרי שהלכה היא שלגבי פטור בדיני המס כל תקופת דיווח עומדת בפני עצמה ואין ניתן לטעון למעשה בית דין משנה אחת לאחרת (רע"א 10558/03 הסתדרות מדיצינית הדסה נ' מדינת ישראל (4.7.2005); ע"א 461/84 לוי נ' מנהל מס רכוש, פד"י מב(4) 78 (1986)), מה גם שנוף-ים אשר העלתה טענה זו לא הביאה ראיה כלשהי לביסוס טענתה להסתמכות על קביעות העבר ביחס לחברת סימון.

באשר לטענות הספציפיות של המערערות – כאמור, נוכח הקביעות מעלה שוב אין צורך לדון בהן. נציין אך כי באשר לטענת שליט לפיה גדרי המחלוקת בינה לבין מע"מ ירושלים לא נתחמו נכונה, הרי שמשנקבע כי ההסכם עם עמידר הוא לצורך פעילותה העסקית של עמידר, וכי לא קיימת עסקה נפרדת להשכרה למגורים עם הדיירים – עמדתה של שליט בכל הנוגע לשאלה האם ישנה חבות במס על העסקה מערערות-עמידר אינה מעלה ואינה מורידה. באשר לטענת נוף-ים, נוכח כך שבא-כוח המשיבים בדיון בפנינו הטעים כי אינו עומד על טענתו לעניין מס התשומות וניכוי טענה זו התייתרה.

סוף דבר

21. נוכח האמור לעיל אציע לחברי לדחות את שני הערעורים. כל אחת מהמערערות תישא בשכר טרחת עורך דין המשיבים בסך 30,000 ש"ח.

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

שופטת

השופט א' רובינשטיין:

אני מסכים.

שופט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט צ' זילברטל.

ניתן היום, ח' בתמוז התשע"ג (16.6.2013).

שופט

שופט

שופטת