



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8669/07

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט א' רובינשטיין

המערערת: צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ

נגד

המשיב: מנהל המכס ומע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
מיום 14.8.07 בתיקים ע"ש 1516/04 ו- 1560/04 שניתן על
ידי כבוד השופטת ברקאי

תאריך הישיבה: כ"ז באלול התשס"ט (16.09.09)

בשם המערער: עו"ד דוד פיקאז'

בשם המשיב: עו"ד רוני דוידי

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (השופטת ברקאי) מיום 14.8.07 בתיקים ע"ש 1516/04 וע"ש 1560/04, בגדרו נדחה חלקית ערעור המערערת על שומות מס ערך מוסף שהוצאו לה על ידי המשיב.

ב. חברה לניהול בתים משותפים ואחזקתם מקבלת מן הדיירים סכומים המועברים על ידי לגורמים שלישיים (כגון חברת החשמל); האם יש לראות בסכומים אלה חלק מ'מחיר העסקה' החייב במע"מ, או שמא משמשת היא אך מתווכת או שלוחה לעניין העברתם? זו השאלה המתעוררת בענייננו.

ג. המערערת היא חברה המספקת שירותי ניהול ואחזקה לבתים משותפים במתחמי מגורים באשדוד – היא אמונה על אחזקת המרחבים המשותפים, תשלום החשבונות המשותפים (חשמל, מעלית, ביטוח וכדומה), מתן שירותי ניקוי, גינון וכיוצא באלה, זאת באמצעות עובדים שלה ובאמצעות קבלני משנה (אשר מוציאים חשבונות על שם המערערת). המערערת פועלת מתוקף הסכמים שחתמה עם היזמים בוני המתחמים, והיא החלה את עבודתה אף לפני שאוכלסו במלואם. בחלק מן המקרים, הוחתמו הדיירים על הסכמים ישירים מול המערערת, בהם כלולים סעיפים המאפשרים להם, בכפוף לתנאים שונים, לסיים את ההתקשרות עמה (השוו ה"פ (ירושלים) 519/98 עמותת בעלי ודיירי קרית וולפסון בירושלים נ' קריית וולפסון בירושלים - חברה לניהול ושירותים בע"מ (לא פורסם), פס' 89 - 91; להלן פרשת וולפסון). תמורת שירותיה גובה המערערת עמלה, המחושבת כשיעור מסך הוצאות האחזקה הנגבות (לביקורת על שיטת גביה זו ראו ע"א 449/85 היועץ המשפטי לממשלה נ' גד חברה לבניין בע"מ, פ"ד מג(1), 183, 192). כן גובה המערערת מהדיירים מע"מ על כל הסכום המועבר לה.

ד. בשנים 1999 - 2003 הגישה המערערת דוחות תקופתיים למשיב, בהם סיווגה את כל סכומי הכסף שנגבו מלקוחותיה כסכומים החייבים במס ערך מוסף; המערערת שילמה את המס כמתחייב. בשנת 2003 ביקשה המערערת להגיש דוחות מתקנים, בהם פיצלה בדיעבד את מחזור עסקאותיה, כך שרק הסכום ששולם לה כעמלה צוין כחייב במס, בעוד שאר הסכומים (הכוללים סכומים שיועדו לגורמים שלישיים כגון חברת החשמל, וכן סכומים שיועדו לתשלום עלות השכר של עובדי האחזקה של המערערת) הוכרוזו כפטורים מתשלום מע"מ; נטען, כי לגבי סכומים אלה היתה המערערת "צינור" להעברה בלבד, ועל כן אין לראות בהם תשלום על שירותיה או החזר הוצאותיה, ואין להחשיבם חלק ממחיר העסקה בינה לבין הדיירים. המשיב סרב לקבל את הדוחות המתוקנים, והוציא למערערת שומות בהתאם לדוחות המקוריים. על שומות אלה הגישה המערערת השגות למשיב, ואלה נדחו על ידיו. המערערת עירערה לבית המשפט המחוזי, כשבפיה טענות פרוצדורליות ומהותיות.

99 סק דינו של בית המשפט קמא

ה. בית המשפט דחה את הערעור בכל הנוגע להחלטות המשיב בהשגות (שהוא העניין הרלבנטי לענייננו). נדחתה טענת המערערת כי עובד אחד של המשיב (מר תדמור) טיפל הן בשומות המערערת והן בהשגותיה, בניגוד לקבוע בסעיף 82(ה) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן חוק מע"מ), שלפיו "מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה עליה". נקבע, כי

מקבל ההחלטה בהשגות, מר רואס, אמנם התייעץ באופן נרחב עם עורך השומות מר תדמור, ואף נעזר בו בהעלאת הדברים על הכתב, אך מר רואס הוא אשר קיבל את ההחלטה בהשגה, ואין בהתנהגותו פגם היורד לשורשו של ההליך באופן שיביא לבטלותה של ההחלטה.

ו. בפן המהותי, לאחר בחינת הסכמי ההתקשרות שבין המערערת ליזמים, בין הדיירים ליזמים ובין המערערת לדיירים, קבע בית המשפט, כי הסכמים אלה מלמדים על היותה של המערערת קבלן שירותים עצמאי אשר הוזמן על ידי היזם ונכפה על הדיירים, "כאשר אין לדיירים את היכולת או הסמכות לבחור את הקבלן... וגם לא להתערב בהיקף פעילותו" (פס' 11). בנוגע להתנהלות המערערת נקבע כי היא:

"קיבלה לרשותה את העצמאות לנהל את כל מוסד התשלומים של הוצאות הבית המשותף, לשלם לנותני שירותים... וכן לבחור ולהעסיק את הגורמים שיבצעו מטעמה את עבודות האחזקה והניקיון במבנים ולפקח עליהם... התנהלות המלמדת כי נטלה מהדיירים את כל סמכות הניהול והאחזקה של הרכוש המשותף, כשאין היא כפופה להם כלל. בנוסף, היא זו אשר מעסיקה ישירות את העובדים... ניתן לומר כי אופן התנהלותה ופעילותה מלמדים כי פעלה כקבלן עצמאי הנותן שירותי ניהול ואחזקה כלליים... וכי לא פעלה כשלוח מטעם הדיירים... וגם לא היתה כפופה לפיקוחם ולניהולם של הדיירים" (פסקה 12; ההדגשה הוספה – א"ר).

ז. עוד נקבע, כי המערערת לא קיימה את דרישות תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן תקנות מע"מ) המהווה תנאי לסיווג תשלומים שהועברו לגורמים שלישיים כסכומים הפטורים ממע"מ. כן נקבע, כי לא הוכחה טענת המערערת שיש לראות בה 'מתחזק' כהגדרתו בסעיף 71 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 ('מתחזק' הוא גורם שהדיירים מתקשרים עמו לשם ביצוע ניהול ואחזקה תקינה של הרכוש המשותף), וכי מארג ההתקשרויות עמה אינו דומה למהלך הרגיל של בחירת מתחזק. עוד נאמר, כי אף אם עונה המערערת על הגדרת 'מתחזק' אין הדבר משליך בהכרח על דיני המיסים. לבסוף, נקבע כי אין לראות במערערת שלוחה מטעם הדיירים, אלא כי:

"הדיירים קיבלו שירות מלא של ועד בית בשכר, מקבלן חיצוני ועצמאי, היא המערערת, וכל ההוצאות שנשאה בהן המערערת לצורכי מתן שירות זה הן חלק מעלות השירות שהיא מחויבת בהספקתו וחלק אינטגרלי ממחיר השירות שהיא נותנת לדיירים ומחייבת אותם בו ולא ניתן על פי אופן ההתקשרות שנעשתה ואופן פעילותה של המערערת להפריד בין תשלומי ההוצאות לבין שיעור העמלות... לעניין חיוב במע"מ" (פסקה 16).

ח. בערעור נטען בשניים: בהיבט הפרוצדורלי, נטען כי מר רואס, מקבל ההחלטה בהשגות, לא הפעיל שיקול דעת עצמאי בהחלטה, ועל כן יש להורות על בטלות הליך ההשגה. נטען, כי מר רואס לא נכח בדיון שהתקיים בהשגות; כי מעדותו בבית המשפט עולה שלא הכיר את פרטי הפרשה; כי שגה בית המשפט בקביעתו שהתרשומות בכתב יד (על גבי מכתב מ-19.10.03) נכתבו על ידי מר רואס; וכי אין תיעוד לכך שהוא הפעיל שיקול דעת עצמאי. בהיבט המהותי, נטען כי המערערת היא שלוחה של הדיירים אשר מעבירה בשמם תשלומים לגורמים שלישיים – כולל לעובדי האחזקה שלה; כי תפקידה הוא כשל ועד בית בשם הדיירים, ועל כן אינה צריכה להיות מחויבת במס על סכומים אלה; כי יש לראות במערערת 'מתחזק' כמשמעותו בסעיף 71 לחוק המקרקעין, ומכאן – שלוחה של הדיירים, באופן כללי ואף לצרכי מס; כי אף מפרשת הון (ע"ש 135/86 הון חברה להשקעות ונאמנות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (לא פורסם)) נלמד כי חברת ניהול בבית משותף היא שלוחה של הדיירים; כי אין לקשור בין מידת החופש של הדיירים בבחירת המערערת לבין שאלת השליחות בפועל; ולבסוף, כי השלכת הגדרתו של 'מחיר השירות' כסך כל הסכומים המשולמים על ידי הדיירים למערערת תביא לייקור תחזוקת הבתים. בדיון בפנינו טען בא כוח המערערת, כי מסקנותיו של בית משפט קמא נשענו על מסמכים בכתב, ועל כן אין עדיפות במקרה זה לערכאה הדיונית על פני ערכאת הערעור, ויכולה היא להתערב בממצאים.

ט. המשיב טען בעניין הפרוצדורלי, שאותו הציב בסוף סיכומיו, כי בית המשפט קמא קבע ממצאים עובדתיים שאין להתערב בהם, לפיהם מר רואס הוא שקיבל את ההחלטה בהשגה. עוד נטען כי אף אם נפל פגם בהליך, הרי משדן בית המשפט קמא עצמו לגופו של עניין, יש בכך כדי לרפא את הפגם. לעניין המהותי נטען, כי שיטת המערערת לקביעת 'מחיר העסקה' מנוגדת הן להוראות חוק מע"מ (ובפרט, סעיף 7 לחוק), והן לרוחו. נטען, כי הערך המוסף שתורמת פירמה כלשהי למשק בא לידי ביטוי ברור בעלות השכר המשולם לעובדיה (המפיקים את הנכס או השירות שהיא מספקת), ומכאן – עלות שכר זו חייבת במע"מ. עוד נטען, כי המערערת אינה 'מתחזק' כהגדרתו בחוק המקרקעין, וכי אפילו היתה, לא היה משתמע מכך שהיא שלוחת הדיירים, ואף לא כי היא פטורה מתשלום מע"מ על כלל הסכומים. נטען, כי בשל השוני המהותי בנסיבות הרקע, אין המערערת יכולה להיבנות מעניין הון. לבסוף, נטען כי הטענה בדבר ייקור העלויות מועלית לראשונה בשלב הערעור, וכי משום כך דינה להידחות.

י. כאמור, טוענת המערערת כנגד תוקף ההחלטה בהשגות שהגישה, כי מר רואס קיבל את ההחלטה ללא הפעלת שיקול דעת עצמאי, ותוך הישענות על המלצת מר תדמור, עורך השומות, בניגוד לקבוע בסעיף 82(ה) לחוק מע"מ. על סמך מסמכים שהוגשו וכן על סמך העדויות שנשמעו, קבע בית המשפט קמא בסוגיה זו כדלקמן:

"אין חולק כי את הנימוקים להשגה כתב מר תדמור, אשר אף הדפיס את הנימוקים עבור מר רואס ולבקשתו ואין בכך כדי להעיד שההחלטה בהשגה לא נתקבלה על דעת מר רואס... יוצא איפה כי הוכח גם הוכח שרואס הוא זה אשר קיבל את ההחלטה בהשגה ואין כל פסול אם גיבש את החלטתו לאחר שהתייעץ עם מר תדמור, אשר אף סייע בידו בהעלאת הדברים על הכתב. גם אם לוקה התנהלותו של רואס בכך שהסתייע סיוע יתר במר תדמור סבורה אני כי אין מדובר בפגם הנופל לשורשו של הליך הוצאת השומה, באופן שיביא לבטלותה המוחלטת של ההחלטה בהשגה" (פסקה 6).

לעניין שתי תרשומות בכתב יד על גבי מכתב מיום 19.10.03 – קבע בית המשפט, כי שתיהן נרשמו בכתב ידו של מר רואס ושיקפו את ההתייעצויות שערך. אולם, אציין כי מן התכתובת עולה, שלפחות אחת משתי התרשומות אינה של מר רואס, אלא מופנית אליו.

י"א. סעיף 82(ה) לחוק מע"מ קובע "מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה עליה" (הדגשה הוספה). הסעיף המקביל בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) - סעיף 150א' - שונה במקצת בניסוחו, וקובע "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה" (הדגשה הוספה). הברדל זה בין "יחליט" ל"ידון" היה נושא ללא מעט התחבטויות בפסיקת בתי המשפט המחוזיים. כך, למשל, בע"ש (חיפה) 330/94 דמבוסקי נ' אגף המכס ומע"מ עכו (מיסים ט/6 (דצמבר 1995) עמ' ה-23) סבר השופט (כתארו אז) ביין, בעקבות פסיקה,

"... שאין לגשת להליך ההשגה באותן אמות מידה מחמירות הנוהגות לגבי דיון בבית המשפט. הנה כי כן, נפסק כי התיעצות אקראית של עורך השומה עם מפקחים אחרים במשרד פקיד השומה בשאלות שונות הנוגעות לשומה (אם כי לא בשאלה העיקרית) אינה פוסלת את המפקחים האחרים מלשבת בדיון בהשגה..."

בע"ש (ב"ש) 29/93 בלולו נ' מע"מ אשדוד (מיסים י/2 (אפריל 1996) עמ' ה-28), סבר השופט (כתארו אז) גלעדי, כי:

"לדון' פירושו – לקיים דיון, היינו לשמוע טענות והשגות. 'להחליט' פירושו, ליתן את ההחלטה הסופית.

האיסור בחוק הוא רק לגבי המחליט בהשגה, שלא יהיה זה אותו בעל תפקיד שהוציא את השומה...".

בע"ש (נצרת) 778/98 ליאונה נ' מנהל המכס והמע"מ (לא פורסם) סבר השופט (כתארו אז) ממך, גם בהסתמכו על ההיסטוריה החקיקתית ועל השוואה לחוקים אחרים, כי "למרות השוני הקל בנוסח אין הבדל במהות בין הוראת סעיף 150א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) והוראת סעיף 82(ה) לחוק מע"מ, ושתייהן אוסרות שעורך השומה ידון או יחליט בהשגה עליה". ולהלן הוא אומר:

"מהם 'דין' ו'החלטה' אם לא שני קצותיו של יצור אחד? דיון שיפוטי או מעין שיפוטי המחייב הכרעה, המסתיים בלא הכרעה, הוא הליך חסר; החלטה במחלוקת מעין שיפוטית שלא קדם לה דיון אף היא הליך פגום".

ועוד:

"ההיגיון מאחורי ההוראה האוסרת דיון והחלטה בהשגה בידי מי שערך את השומה הוא לאפשר לנישום או לעוסק להביא את דברו בפני מי שאינו נתון בכבלי החלטתו הקודמת, ובא הוא בלב פתוח ובנפש חפצה להאזין להשגה. יש מי שחולק על גישה זו וסבור כי יש יתרונות בהשמעת ההשגה באזני בעל השומה עצמו [הנדלר, הפרקליט ל', 303]. מכל מקום המחוקק רואה פסול באי הקפדה על הוראה זו".

השופט מרים מזרחי בע"ש (י-ם) 5046/05 שטרנר נ' מנהל מע"מ (מיסים כב/1 (פברואר 2008) עמ' ה-38) סקרה את הפסיקה בנדון, וחלקה על השופט ממך באמרה "גם אם יש הגיון בגישתו ... איני רואה כיצד רשאת אני לפסול החלטה שהתקבלה על-ידי המשיב, כאשר אין בלשון המחוקק – שהיא ברורה, דבר המאפשר לי לעשות כן". לשיטתה, על פי נוסח החוק, המחוקק בחוק מע"מ אסר על "מי שערך את השומה רק מלהחליט בהשגה, אך לא מלהשתתף בדיון בהשגה".

י"ב. כשלעצמי סבורני, בכל הכבוד, כי הפירוש הנכון הוא זה שנקט השופט ממך בעניין ליאונה. דברי ההסבר לסעיף 150א לפקודת מס הכנסה (הצעות חוק תשל"ה, 354) אומרים "... ייקבע במפורש כי הדיון בהשגה ייעשה לא בידי מי שערך את השומה". דברי ההסבר לסעיף 82(ה) לחוק מע"מ (הצעות חוק תשמ"ו, 99) אומרים "מוצע לאמץ בעניין זה מספר הוראות הקיימות בפקודת מס הכנסה" (הדגשה הוספה), וביניהן "מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה". שפתי הצעת החוק לעניין מע"מ ברור מיללו, שהכוונה היתה לאמץ את אשר נחקק בפקודת מס הכנסה. דברים אלה מתיישבים עם דוקטרינת ההרמוניה החקיקתית בין שני חוקים מאותה מאטריה,

לענייננו חקיקת מס, דבר שעליו אין צורך להכביר מלים. יתר על כן, הם מתישבים עם מראית עין ראויה ביחסים שבין האזרח לרשות, שאינה כל עיקר דבר של מה בכך; היא חשובה עד מאוד לאמון הציבור. הביטוי "ידון" עשוי בהחלט לכלול הן את השקלא וטריא, הן את ההכרעה (ראו מלון אבן שושן לשנות האלפים, ערך 'דון', המביא למלה "דן" הן את הפירוש "שקל ועיין בדבר..." והן את הפירוש "שפט...". על דרך ההיקש: חוק בתי המשפט (נוסח משולב), תשמ"ד-1984 - שאליו הפנה השופט ממך - משופע בהוראות בלשון "ידון"; ראו למשל סעיף 26 "בית המשפט העליון ידון בשלושה..."; סעיף 27(א) "השופט או השופטים אשר ידונו בעניין פלוני ייקבעו בידי נשיא בית המשפט העליון..."; סעיף 37(א) "בעניינים אלה ידון בית משפט מחוזי בשלושה"; ועוד ועוד). ברי כי לא "דיון" הוא התכלית אלא ההכרעה, שהדיון הוא החלק ההכרחי המקדים לה. בנדון דידן אמנם אין מדובר בבית משפט, אולם גם בהכרעה מינהלית כזו של בעל הסמכות במע"מ לדון בהשגה - הנתונה לערעור לפני בית משפט - יש מרכיב מעין-שיפוטי, ויסודו בהוגנות ההליך. אותו אמון שעליו דיברנו מצדיק הפרדה בין המחליט בשומה למחליט בהשגה, אפשר לומר - בחינת פשיטא. ואם יטען הטוען, טוב שיקום דיאלוג בתוך המערכת כדי שהחלטה בהשגה תהא מושכלת, אף אתה השב לו, כי אין מניעה שהמחליט בהשגה יקבל הסברים ממי שהחליט בשומה, והדרך הנכונה לעשות כן היא בכתב; תוך שהסדר הנכון והפשוט הוא, שההשגה הכתובה תובא בפני הדן-המחליט, הוא יבקש התייחסות כתובה של מי שמחליט בשומה, ואחרי כן יקבל החלטתו, תוך שבידו כמובן לקבל ייעוץ משפטי או להיועץ באנשי רשות אחרים, ובהם הממונים עליו, ובלבד שלא היו מעורבים כלל בהחלטה על השומה. לעניין היועצות ראו גם ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק נ' מנהל מע"מ (ת"א 1) (לא פורסם) (פסקה 8).

י"ג. בנדון דידן עולה מקביעותיו העובדתיות של בית המשפט, כי פקידי מע"מ נהגו באורח שונה, בכך שמר תדמור - מי שהכין את החומר לשומה - היה מעורב בטיפול בהשגה, בהשתתפות בדיון ובעריכת הטיוטה לדחיית ההשגה לפי הנחייתו של המחליט בהשגה, מר רואס (ראו תצהיר מר תדמור). בבית המשפט אמר (עמ' 16 לפרוטוקול) -

"מעולם לא דנתי בהשגה על שומה שערכתי".

ועוד אמר (שם):

"אני לא קלדנית ולא מדפיסה... אני לא העתקתי את מה שהוא (מקבל ההחלטה בהשגה מר רואס - א"ר) כתב בתיק על פי דף שהיה, אלא אני ריכזתי את כל הנקודות בתיק והקלדתי והעברתי למנהל שלי (מר רואס - א"ר), הוא קרא והוסיף את מה שהוסיף, נתן לי לתקן והתוצאה הסופית היא כלל הנימוקים שיצאו לעוסק... גם אם אני כתבתי זה לא אומר שאני החלטתי".

מר רואס עצמו לא הפגין ידיעה רבה בתיק (ראו עמ' 22-23), אך הסביר כי הוא בגימלאות ("אני הרבה זמן לא בעניינים"), ויש לזכור כי ההחלטה בהשגה היתה ב- 11.12.03 ואילו העדות נשמעה ב- 8.1.06. מר רואס התייעץ, לפחות ברמה מסוימת, אף עם מר אוחיון, המנהל הממונה עליו, ובדיון הראשון בהשגה ישב, נוסף על מר תדמור, גם מר איטח. מר רואס ציין בעדותו, עם זאת, כי "הפעלתי שיקול דעת, ורציתי חיזוק (ממר אוחיון ומר תדמור - א"ר) לשיקול הדעת שלי והחלטנו לדחות את ההשגה... אני לא מושפע ממר תדמור או אוחיון, אמרתי שאני מפעיל שיקול דעת" (עמ' 23). על פי המתווה המשפטי שתיארנו, אף כי הלכה מטעם בית משפט זה לא נקבעה בעניין זה לעת ההיא והיו כאמור החלטות בבתי משפט מחוזיים גם בכיוון ההפוך, לא היה על מר רואס לשתף את מר תדמור בתהליך, שכן מר תדמור היה מעורב בהחלטה על השומה (אם גם זו נחתמה על-ידי מר מועלם), ואין להתייחס לכך בקלות ראש מניה וביה. עם זאת, נוכח אי הבהירות דאז מזה, ונוכח הדיון בבית המשפט קמא בתיק לגופו ככל משפטו וחוקתו מזה, איני רואה בפגם עילה לקבלת הערעור כיום ולהחזרה לדיון בפני מנהל מע"מ. אטעים את הדיון בבית המשפט: החלטה בעניין השגות על שומות מע"מ נתונה – על פי דין – לערעור בזכות בפני בית משפט מחוזי, אשר לו סמכות רחבה ביותר (סעיף 83(ה) לחוק המע"מ: "בית המשפט יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה, או יפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון"); ויש בכך איפוא כדי לרפא את הפגם שנפל בהליך המינהלי, תוך בירור השאלה האם נגרם נזק של ממש כתוצאה ממנו (ע"ש 1669/99 קו לו עבודות בנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ (לא פורסם), פסקה 6; השוו לתורת הבטלות היחסית: בג"צ 3081/95 ד"ר רומיאו נ' המועצה המדעית, פ"ד נ(2) 177, 194; בג"צ 3486/94 מסאלחה נ' ועדת התכנון והבניה, פ"ד מח(5) 291, 305 - 306; בג"ץ 10455/02 אמיר נ' לשכת עורכי דין, פ"ד נז(2) 729, 738; עע"מ 9187/07 לוחון נ' משרד הפנים (לא פורסם), פסקה 68 לדברי השופט דנציגר). סבורני איפוא, כי במקרה דנא היה בדיון בבית המשפט כדי להביא מזור לפגם, ולקבוע כי לא הוביל לתוצאה שגויה. ועם זאת סבורני, כי על מע"מ להפיק לקח מכגון דא; מי כרשות שלטונית ראוי, כי ימלא את הוראות החוק באופן ישיר, ללא צורך בהסברים מאוחרים; והדברים נאמרים בהטעמה. יש מקום כי הנהלת מע"מ תנחה את עובדיה, כי המשתתף בהחלטה על השומה לא יהא חלק מן הדיון או ההחלטה בהשגה.

מחיר העסקה – המסגרת הנורמטיבית

י"ד. ומכאן – לגופו של עניין. על פי ההגדרות המופיעות בסעיף 1 לחוק המע"מ, יש לראות במערערת עוסק הנותן שירות שהוא בגדר עסקה:

"עוסק" - מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי...;

- "שירות" - כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר...
 "עסקה" - כל אחת מאלה:
 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו...;
 (2) ...

סעיף 2 לחוק המע"מ קובע, כי "על עסקה בישראל... יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין...". יוצא, כי בסיס חישוב המס הוא מחיר העסקה. נתון אחרון זה הוא השנוי במחלוקת בענייננו. סעיף 7 לחוק המע"מ מורה:

7. בעסקה
 מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות -
 (1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה...
 (2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה...

דין תשלומי ההעברה

ט"ו. מה דינם של סכומים המועברים על ידי המערערת לצדדים שלישיים? זו השאלה המהותית המתעוררת בערעור דנא. בסעיף 7 לחוק המע"מ נקבע הכלל לפיו מחירה של עסקה יהיה הסכום הכולל של התמורה החוזית שהסכימו עליה הצדדים (א' נמדר, מס ערך מוסף (2009) 537; ע"א 9105/96 מגדל הזהב בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נו(5) 608). אולם, כדי למנוע מצבים בלתי צודקים, בהם ישלם הלקוח מס שלא לצורך על תשלומים המועברים לצד ג' באמצעות העוסק, המשמש אך כ"מתווך" לעניין זה, הותקנה תקנה 6 לתקנות מע"מ שזה לשונה:

6. הוצאות לטובת צד שלישי
 (א) סכום ששילם עוסק כהוצאות בשביל לקוחו, והוצאה חשבונית או מסמך אחר שאישר המנהל לענין זה לשמו של אותו לקוח, לא יהיה חלק מהמחיר.
 (ב) נתקבל סכום לתשלום כהוצאות כאמור בתקנת משנה (א) בשביל הלקוח, ולפני שהעוסק שילם אותו כאמור, יראו בו כפקדון ולא כחלק ממחיר העסקה... באם נתמלאו תנאים אלה...:
 (1) הוצאה חשבונית ללקוח שבה צויין במפורש כי הסכום נתקבל לתשלום הוצאות בשביל הלקוח, תוך פירוט טיב ההוצאות;
 (2) הסכום שנתקבל יופקד בחשבון בנק נפרד, לענין הוצאות כאמור... שהוא מסוג חשבון עובר ושב ולא יהיה בכספי החשבון כל שימוש אלא לתשלום הוצאות כאמור...
 (ג) ...

תקנה 6 נועדה לטפל במקרה בו נחשב העוסק לשלוחו של הלקוח בביצוע תשלומים אשר מטיבם מוטלים על הלקוח, ועל כן אין הם נכללים במחיר העסקה (י' פוטשבוזקי, חוק מס ערך

מוסף (2001) 136 - 137). קיום דרישות התקנה מהווה תנאי טכני לסיווג סכומים כנפרדים מן המחיר לצרכי מע"מ, ומוודא "ניתוק" אותם סכומים בפועל מהסכומים המהוים מחיר העסקה (א' פרידמן, מס ערך מוסף: החוק וההלכה (2005) 322 - 323). דומה כי במצב זה משמש העוסק מעין נאמן לכספי הלקוח, ובהתאם מזכירה תקנה 6(ב)(2) את הוראות חוק הנאמנות, תשל"ט-1979 (סעיף 3(ג)): "הנאמן חייב להחזיק את נכסי הנאמנות בנפרד מנכסים אחרים או בדרך המאפשרת להבחין ביניהם". מקרה לדוגמה המובא בספרות הוא זה של עורך דין המשלם בעבור לקוחו את אגרת בית המשפט; האגרה מוטלת על הלקוח, ואילו שילמה בעצמו לא היה חייב במע"מ; אם מוציא עורך הדין חשבונית על שם הלקוח בעבור תשלום האגרה, ושומר את כספי הלקוח לעניין זה בחשבון נפרד, לא ייחשב סכום האגרה כחלק ממחיר העסקה בין עורך הדין ללקוחו (נמטר, 547 - 549).

ט"ז. אולם, לא תמיד פשוטה ההבחנה בין תשלומים שמטיבם מוטלים על הלקוח, ושהעוסק משמש אך "מתווך" לעניינם, לבין סכומים שהתחייב הלקוח להשיב לעוסק, שהם חלק מן העסקה ואף חלק ממחירה. בספרות הועלתה הצעה להבחין בין מקרים אלה לפי השאלה האם מפיק העוסק הנאה ישירה או עקיפה מהתקבול (י' גרוס וא' אלטר, מס ערך מוסף (1987) 174). לטעמי, יש להכריע בשאלה בכל מקרה על פי נסיבותיו על ידי בחינת הניתוק בין העוסק לבין הסכומים המועברים באמצעותו. כאמור, כדי שלא ייחשבו הסכומים חלק ממחיר העסקה, על העוסק להיות אך "צינור" להעברתם, צינור ותו לא: הכספים עוברים דרכו ובאמצעותו, אך מבלי שתהיה לו נגיעה של ממש מכל סוג בהם. כך, אין דין חברת ניהול הגובה סכום חודשי קבוע וכללי, ודואגת לניהול סך הכספים כראות עיניה ובאופן עצמאי, כדין חברת ניהול המוציאה לדיירים דו"ח חודשי מפורט, שבו מצוין גובהו של כל תשלום (חשבון חשבל, דמי ביטוח וכדומה), הגובה בהתאם לעלויות אלה, והמעבירה את הסכומים הללו הלאה. זו האחרונה מתנהלת, באופן מהותי, כ"צינור" בנוגע לכספים המועברים לצדדים שלישיים. תקנה 6 מציבה, כאמור, את התנאים הטכניים לבדיקת הניתוק (הוצאת חשבונית נפרדת, או הפרדה במסגרת החשבונית בין הסכומים, וכן הפקדה בחשבון בנק נפרד). מן האמור עולה, כי בכל מקרה יש לבחון הן את הפרוצדורה – עמידה בתנאי תקנה 6, והן את המהות – האם הנסיבות משמיעות, כי העוסק משמש אך כמתווך לעניין התשלום לצד שלישי.

י"ז. שאלה נוספת העולה בהקשר זה היא מיהו הגורם אשר יצר את החיובים שלגביהם מועברים הכספים לצד שלישי – העוסק או הלקוח. ככל שמקומו של הלקוח נפקד מהחלטה זו, דומה כי יקשה לראות את העוסק כ"מתווך" בלבד; אם העוסק הוא שיצר את החיוב הספציפי (התקשר עם חברת ביטוח פלונית ולא אלמונית, למשל), ללא קבלת הסכמה מצד הלקוח, ייתכן – ושוב, הדבר תלוי נסיבות – כי לא יוכל לסווג את כספי החיוב ככספים הנפרדים ממחיר העסקה לצרכי מע"מ. השכל הישר יהא יועץ טוב בכגון דא.

י"ח. מן הכלל אל הפרט: מהסכמי ההתקשרות השונים עולה כי הדיירים התחייבו לשלם למערערת תשלומים חודשיים לכיסוי הוצאות שונות – דבר המשמיע החזר הוצאות אשר מוסכם בין הצדדים, בהתאם לסעיף 7(2) לחוק המע"מ, והחייב במע"מ. מאידך גיסא, ניתן לטעון כי לפחות חלק מן ההוצאות מוטל על הדיירים – דבר המעלה את שאלת ה"תיווך" של המערערת. כפי שקבע בית המשפט קמא, המערערת לא עמדה בתנאים הקבועים בתקנה 6, וכבר משום כך אין להלום את עמדתה; אולם למען הסדר הטוב, נפנה ראשית לבחינת המהות – האם שימשה המערערת אך "צינור" להעברת הכספים?

י"ט. מחומר הראיות עולה, כי המערערת היא שקיבלה את רובן המכריע של ההחלטות הנוגעות לאופי החיובים – היא שבחרה את קבלני המשנה וקבעה את היקף עבודות האחזקה, וכן הלאה. עוד עולה, כי המערערת גבתה מכל דייר סכום קבוע מדי חודש, ללא קשר לגובה החיובים באותו חודש. המערערת דיווחה לדיירים על עלות ההוצאות על פי רוב רק אחת לשנה, והיתה מערכנת את העלות החודשית בתדירות דומה. יוצא, כי למערערת היתה למעשה "נגיעה" נרחבת בכספים שעברו תחת ידיה, שכן היא קיבלה סכום חודשי כללי וקבוע, וחילקה וניהלה אותו כראות עיניה. כן נזכיר, כפי שיפורט בהמשך, כי חלק מן הכספים הנדונים כלל לא יועדו לצדדים שלישיים אלא למערערת עצמה – לכיסוי עלות השכר של עובדי האחזקה שלה. על כן, התנהלות המערערת אינה מצביעה על היותה "מתווכת" בין הדיירים לצדדים שלישיים, כפי שניתן היה לחשוב במבט ראשון, אלא ההיפך הוא הנכון.

כ. כאמור, נקבע כי המערערת אף לא מילאה אחר התנאים הקבועים בתקנה 6 – היא לא הוציאה חשבונית ללקוח בה צוין כי הסכום התקבל לתשלום הוצאות למען הלקוח (או חשבונית ובה הפרדה בין רכיבי ההוצאות לרכיב העמלה), ואף לא הפקידה את הסכום לצדדים שלישיים בחשבון נפרד מזה בו הופקדה עמלתה (פסקה 14 לפסק הדין); איני רואה מקום להתערב בקביעות עובדתיות אלה, שנראה שאף המערערת אינה חולקת עליהן ממש. מן האמור עולה, כי המערערת לא מילאה אחר התנאים הנדרשים לניתוקה מן הכספים האמורים, שאף מהותית אין לראות בה "מתווכת" לגביהם. אוסיף, כי אי העמידה בתנאים ה"טכניים" לכאורה, אך בעלי חשיבות מהותית ומשפטית, מחזקת אף היא את המסקנה לעיצומם של דברים, כי המערערת לא ראתה עצמה בזמן אמת כ"מתווכת" בעבור הדיירים, שכן אי מילוי התנאים ה"טכניים" הוא רק גילום חיצוני (אחד מני רבים) לאופן התנהלותה לגבי הכספים הנדונים. ודוק, על פניו אין פסול בהתנהלות המערערת – אלא שלא ניתן להסיק ממנה כי היתה "מתווכת", ולכן לא ניתן לראות את הכספים הנדונים כפטורים מתשלום מע"מ.

כ"א. טוענת המערערת, כי יש לראות בתשלומי השכר שהיא משלמת לעובדי האחזקה המועסקים על ידיה תשלומים לצד ג' לכל דבר, ממש כתשלומים לחברת החשמל. קרי, המערערת סבורה כי יש לראות את עובדי האחזקה כמועסקים על ידי הדיירים, וכי היא משמשת אך כשלוחת הדיירים ביחסיה מול עובדי האחזקה. לאחר שהכרענו כי אין לראות במערערת "מתווך" לעניין הכספים לצדדים שלישיים, מקל וחומר שאין הדבר כך כאשר עוסקים בסכומים המיועדים לעובדיה שלה – קרי, בסכומים בהם יש לה זיקה נרחבת וברורה עוד יותר. למעלה מן הצורך, נבהיר כי אף לעניין זה אין לקבל את עמדת המערערת.

כ"ב. טוען המשיב, כי עיקר המוטיבציה של המערערת להגשת הדוחות המתקנים סב על עלות שכר זו, ולא על כספים המועברים לגורמים שלישיים. הטעם לכך טמון בעובדה, שלגבי כספים המועברים לגורמים שלישיים יכולה המערערת להתקזז בגדרי תשלום מסים, ולמעשה אינה יוצאת נפסדת (לדוגמה: על תשלום לחברת החשמל משלמת המערערת מע"מ, ואף גובה מע"מ במקביל מן הדיירים, ועל כן, באופן עקרוני, רשאית היא לערוך קיזוז של מס תשומות – שבעקבותיו לא תהא חייבת בתשלום מע"מ למשיב על מרכיב חשבון החשמל). המשיב מוסיף ומסביר, כי לעניין מרכיב עלות השכר, מוטל מע"מ כדרך קבע על שכר עבודה, כי שכר זה, בין היתר, מגלם את הערך המוסף מאת העוסק לפעילות המשקית. כאמור, לדעתי אין יסוד לקבלת עמדתה של המערערת בסוגיה זו, כפי שאבהיר להלן, וממילא יוצא כי שכר עובדיה הוא חלק ממחיר העסקה וחייב במע"מ.

כ"ג. בית המשפט קמא קבע ממצאים עובדתיים באשר להעסקת העובדים:

"[המערערת] היא זו אשר מעסיקה ישירות את העובדים, אשר נשלחו מטעמה לבצע עבודות תחזוקה שונות, היא זו אשר הוציאה להם תלושי שכר ודאגה לתנאים הסוציאליים שלהם ואף דיווחה עליהם לכל רשויות המס. היא זו אשר ניידה אותם, על פי צרכיה מבניין לבניין וממתחם מגורים אחד למשנהו, והיא זו אשר התעסקה בגיוס אנשי עבודה ובפיטוריהם בעת הצורך... המערערת אף נמנעה מלהציג כל מסמך המפרט את תנאי ההתקשרות בינה לבין העובדים או להציג אסמכתא המלמדת על כך שהדיירים בבתים המשותפים נטלו על עצמם באופן ישיר את החובות שכל מעביד נושא בהם כלפי עובדים" (פסקה 12).

לא זו אף זו – המערערת מגדירה עצמה כחברה המספקת שירותי אחזקה, היא מבקשת להיחשב 'מתחזק' לפי חוק המקרקעין (גורם האחראי על ניהול הרכוש המשותף ואחזקתו), ותפקידיה כפי שהם עולים מהסכמי ההתקשרות כמו גם מהתנהלותה בפועל כוללים שירותי אחזקה.

במקרים בהם עסקינן, לא שכרה המערערת קבלן משנה לצורכי עבודות אחזקה שונות, אלא הקימה מערך עובדים משלה שסיפק שירותים אלה. אילו שכרה קבלן כאמור, היתה מחויבת במע"מ על שירותיו, היתה יכולה לחייב את הדיירים בהתאם, ואז, ככל הנראה, להתקזז על כך. אך כנודע "עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו" (סעיף 1 לחוק המע"מ), ועובדי המערערת אינם מוציאים לדיירים חשבוניות על עבודתם אלא מקבלים משכורתם מן המערערת, אשר אף מדווחת למס הכנסה על מרכיב שכרם כהוצאה המפחיתה את הכנסתה החייבת. ודוק, הגדרת יחסי עובד-מעביד "אינה זהה בכל אחד מתחומי המשפט, ויתכן כי יחסים מסוג מסוים יכנסו לגדר הגדרת יחסי עובד מעביד לצורך תחולתו של חוק אחד, ואולם לא יוכלו להגדרה לצורך חוק אחר" (רע"א 12/06 צמנטכל הנדסה וייזום צפון בע"מ נ' אריה שירותי כוח אדם בע"מ (לא פורסם), פסקה 12 לדברי המשנה לנשיאה ריבלין, וכן הערתי שם). כך, במקרה אחד נפסק כי לצרכי מע"מ ייחשבו עובדי בניה כעובדיה של חברת כוח האדם המעסיקה אותם (המקבילה במובנים מסוימים למערערת בענייננו), גם אם לצרכים אחרים עשויה חברת הבניה דווקא להיחשב מעסיקתם (ע"א 3457/99 מנהל מע"מ גבעתיים נ' קינטון 1992 בע"מ, פ"ד נז(3), 529).

כ"ד. מסקנתי מן האמור היא, כי לצרכי מס ערך מוסף המערערת היא מעסיקתם של עובדי האחזקה, מבלי לטעת מסמרות באשר לקיום יחסי עובד-מעביד לצרכי חוקים אחרים. בהקשר הנדון אין המערערת יכולה ליצור באורח פיקטיבי זיקה ישירה בין הדיירים לעובדיה, כאשר ברי כי היא מעסיקתם והאחראית על עבודות האחזקה. המערערת בכובעה זה היא חברה המספקת שירותי אחזקה, זהו חלק מהערך המוסף שהיא מייצרת, ועל כך עליה לשלם מע"מ. זאת, בנפרד מן המע"מ שעליה לשלם על פעולתה בכובע חברת הניהול, שם הערך המוסף מגולם בעמלה שהיא גובה על כלל מרכיבי האחזקה השונים (ויכול לכלול כל הוצאה אחרת המוחזרת לה על ידי הדיירים, כאמור). כסיכום ביניים נאמר, כי בנסיבות אין לראות במערערת מי ששימשה כ"מתווך" לכספי הדיירים, ולכן יש לראות בכל הסכומים המועברים לה על ידי הדיירים חלק ממחיר העסקה החייב בתשלום מע"מ.

המערערת כשלוחת הדיירים

כ"ה. למעלה מן הצורך - סבורני, כפי שיפורט להלן, כי אף אין לקבל את טענות המערערת שהיא שלוחה של הדיירים לצורך הסכומים בהם עסקינן ובנסיבות דנן.

כ"ו. כפי שציין בית המשפט קמא, הקביעה באשר לשליחות יכולה שתשתנה ממקרה למקרה, הכל בהתאם לנסיבות הקונקרטיות. ברם, לאחר בחינת הסכמי ההתקשרות, ונוכח קביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא באשר להתנהלות המערערת בפועל (קביעות

שהתבססו אף על העדויות שנשמעו), הגעתי למסקנה כי הצדק עם בית המשפט, שהמערערת אינה, בנסיבות המקרה שלפנינו, שלוחה של הדיירים. כך, לשם הדוגמה בלבד, העובדה שהדיירים לא היו מעורבים כלל בבחירת המערערת ואף לא בהחלטה על היקף שירותיה ואופיים, מחלישה את האפשרות להגדיר את המערערת כשלוחת הדיירים, ומנתקת את הקשר בין הדיירים לצדדים שלישיים (קשר המתקיים ביחסי שליחות). זאת ועוד, על פי הסכמי ההתקשרות, מרבית ההחלטות הנוגעות לדרך התנהלותה של המערערת, נתונות באופן בלעדי לשיקול דעתה שלה, או לשיקול דעתה של החברה הקבלנית אשר הזמינה את שירותיה, ולא לדיירים.

כ"ז. כדי לבסס את טענת השליחות, אף מנסה המערערת להיבנות מן ההשוואה בינה לבין נציגות הדיירים (ועד הבית). אולם, לצרכי מע"מ, קיימת הבחנה ברורה בין נציגות דיירים לבין המערערת – בעוד המערערת היא ללא ספק 'עוסק' כהגדרתו בחוק המע"מ, נציגות דיירים אינה 'עוסק'. בהתאם לחוק המע"מ, תשלום מס ייעשה רק על עסקה, שהיא מתן שירות על ידי עוסק. על כן, פעולות ניהול שמבוצעות על ידי ועד הבית לא יחויבו במע"מ, אך שירותי הניהול שמספקת המערערת יחויבו בו. אוסיף, כי בהיותה נציגות על פי דין, לא ניתן לראות בנציגות הדיירים שלוח על פי חוק השליחות, תשכ"ה-1965 (א' ברק, חוק השליחות כרך ראשון (1996) 62 – 66), אלא היא מהווה שלוח מסוג אחר, מכוח חוק המקרקעין ובגבולות המותוים שם (י' ויסמן, דיני קניין: בעלות ושיתוף (1997) 466). אך יושם אל לב כי דרך יצירתה של הנציגות נקבעת בהסכמת הדיירים (סימן ג' לחוק המקרקעין), בעוד שבדרך בחירת המערערת אין קול הדיירים נשמע.

כ"ח. נוסף על כך, מעיון בהסכמי ההתקשרות השונים (וכן מתצהירו של דוד חסן, מנכ"ל המערערת) עולה, כי לפחות בחלק ממתחמי המגורים הוסכם על כינון נציגות דיירים אשר על המערערת להיועץ בה (גם אם באופן מצומצם), ועובדה זו מחזקת את המסקנה כי אין המערערת עצמה מהווה נציגות הדיירים. אמנם, בהסכמים אחרים מופיעה הסכמת הדיירים לכך שהמערערת תשמש כנציגות, אולם נוכח נסיבות חתימת ההסכמים (שהם חלק בלתי נפרד מהסכמי מכר הדירות) ונוכח האמור, אין בכך כדי להפוך את המערערת לזוהי לנציגות בכל תחום ועניין (ודוק, תניה דומה ביותר לזו המופיעה בסעיף 8 להסכם הניהול ("אם יירשמו הבניין ו/או הפרויקט, כולם או בחלקם, כבתים משותפים בהתאם לחוק, תהיה החברה או מי שיתמנה על-ידה הנציגות החוקית של בתים משותפים כאלה") הוכרזה בעבר כתניה מקפחת בחוזה אחיד: פרשת וולפסון, פס' 86 – 88; השו"ג ע"א 568/88 חברת בית יהונתן בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד מה(2), 385; ע"א (ירושלים) 1373/00 רוט נ' נציגות הבית המשותף (לא פורסם)). דברים אלה לדידי הם בחינת פשיטא; בכל המסירות שעשויה חברת ניהול

ואחזקה לגלות, אין היא חליפתם של הדיירים לכל העניינים כולם, ויתכן כי יחפצו לעניינים שונים בנציגות "בשר משרם", המשמיעה את קולם שלהם.

כ"ט. המערערת ממשיכה וטוענת טענה שובת לב, כי יש לראות בה 'מתחזק' בהתאם לסעיף 71 לחוק המקרקעין, וכי כזו היא חליפתו של ועד הבית, ושלוחה של הדיירים. כך מורה הסעיף:

71. החלטות בעלי הדירות

(א) ...

(ב) (1) בעלי הדירות רשאים לקבוע, בתקנון או בהחלטה שהתקבלה ברוב של בעלי הדירות ששני שלישים של הרכוש המשותף צמודים לדירותיהם, כי הניהול וההחזקה התקינה של הרכוש המשותף, כולם או רובם, יתבצעו על ידי מי שבעלי הדירות יתקשרו עמו למטרה כאמור (בחוק זה - מתחזק).

(2) החלטה לענין התקשרות עם מתחזק מסוים או לענין החלפתו תתקבל בידי בעלי הדירות שיותר ממחצית הרכוש המשותף צמוד לדירותיהם.

...

הוראה רלבנטית נוספת מופיעה בחוק המכר (דירות), תשל"ג-1973:

א6. קביעת מתחזק

(א) בסעיף זה -

...

"מתחזק" - כמשמעותו בסעיף 71(ב) לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969.

(ב) לא יקבע מוכר בחוזה המכר או בתקנון, כי הניהול וההחזקה התקינה של הרכוש המשותף, כולם או רובם, יתבצעו על ידי מתחזק, אלא אם כן נכללו בחוזה המכר פרטים הנוגעים למתחזק...

המשיב טוען, כי מתחזק אינו זהה לוועד הבית, שכן המתחזק אמון על פעולות נרחבות העולות על יכולותיו של ועד בית, כגון מתן שירות מקצועי לאחזקת מערכות גדולות ומתקדמות, החורגות פעמים רבות מבניין מגורים יחיד, והעסקת מערך עובדים לצורך כך. המשיב אף תומך טענה זו בכך שפעמים רבות, כמו במקרה דנא, מחייבות רשויות מקומיות יזמים למנות מתחזק מקצועי למתחמי המגורים, מתוך החשש שועדי הבתים לא יוכלו לעמוד במשימות הניהול והאחזקה. סבורני, כי הצדק עם המשיב, וככל שתיחשב המערערת 'מתחזק' לפי חוק המקרקעין, עדיין לא ניתן יהיה לראות בה חליף של ועד הבית. אין דין חברה מקצועית שכל עיסוקה ומומחיותה בניהול בתים משותפים ואחזקתם, כדין נציגי הדיירים הממלאים על פי רוב את תפקידי הנציגות כעיסוק צדדי ובהעדר מומחיות מיוחדת בתחום. ועוד, מדברי ההסבר להצעת חוק המקרקעין (תיקון מס' 23) (אחזקת בתים משותפים), תשס"ב-2001 (מאת ח"כ אמנון

רובינשטיין) (הצעות חוק תשס"ב, 115-116) עולה כי החלטה עקרונית על התקשרות עם מתחזק וכן החלטה על התקשרות עם מתחזק פלוני טעונות רוב מיוחס (אמנם שונה בשני המקרים) של בעלי הדירות. הוא הדין לחובת הגילוי שבסעיף 6א לחוק המכר (דירות), המוצעת אף היא שם. דבר זה מעיד על גישה "דמוקרטית" ו"שקופה" של המחוקק לעניין זה. באותה מידה, נוכח האפשרות של מינוי 'מתחזק' על ידי הקבלן מראש ולא על ידי הדיירים (הקבועה בסעיף 6א לחוק המכר (דירות)), אף אין לקבוע קביעה גורפת כי 'מתחזק' לפי חוק המקרקעין הוא בהכרח שלוח של הדיירים, אלא יש לבחון את הנסיבות הפרטניות.

ל. בית המשפט קמא דן בשאלת הגדרתה של המערערת כ'מתחזק', וקבע, כאמור, כי הדבר לא הוכח. אולם, נוכח האמור, קרי, שמתחזק אינו בהכרח שלוח של הדיירים או זהה לנציגות הדיירים לעניין מע"מ, לא מצאתי להידרש לשאלה האם המערערת היא הלכה למעשה 'מתחזק', שכן הדבר אינו מעלה או מוריד לשאלת חבותה במס במקרה שלפנינו.

ל"א. כן קשה להלום את עמדת המערערת לפיה מפרשת הון עולה כי חברת אחזקה היא שלוחה של הדיירים. באותו מקרה דובר בחברות משכירות ובחברת אחזקה, אשר היו כולן חברות בת של אותה חברה; נפסק, כי חברת האחזקה היא לכל היותר שלוחה של החברות המשכירות (ולא של הדיירים, כטענת המערערת), שכן השירותים שסיפקה היו חלק מן החובות המוטלות על המשכיר, ואילו היא שימשה כמתווך בלבד בין המשכירות לבין קבלני משנה. רואים אנו שמדובר בסיטואציה עובדתית שונה מאוד מזו שלפנינו.

ל"ב. מצאנו, כי אין לראות במערערת שלוחה של הדיירים לעניין הכספים המשולמים לה, ולכן, כאמור, יש לראות את כל הסכומים המועברים מאת הדיירים ככלולים במחיר העסקה החייב במע"מ.

טענות נוספות בערעור

ל"ג. בסיכומי התשובה מעלה המערערת לראשונה טענה חריפה חדשה, לפיה הסכומים ששולמו לה על ידי הדיירים (שאינם בגדר העמלה) הם כאלה המוטלים עליהם בדין, לפי ס' 58 לחוק המקרקעין, וכי על כן, בהתאם לסעיף 7(1) לחוק המע"מ, אינם נכללים במחיר העסקה. ברם, דומה כי כוונת סעיף 7(1) אינה לחיובים ממין זה (ראו פוטשבוצקי, 133-135). ודוק, חובת הדייר להשתתף בהוצאות הדרושות להחזקתו התקינה ולניהולו של הרכוש המשותף, המופיעה בסעיף 58, אינה ממהותה מגדרי דין המטיל "מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר"

על הדיירים (סעיף 7(1) לחוק המע"מ); הללו משולמים לרשויות ולא לצרכים "פרטיים-קבוצתיים" ממין התשלומים לועד הבית. משכך, דין טענה זו להידחות.

ל"ד. חוששני כי גם אין ממש בטענת המערערת באשר לייקור עלויות האחזקה – ברי כי ככל שיקפיד גוף מסוג המערערת על התנהלות כ"מתווך" בלבד לעניין הכספים המועברים באמצעותו לצדדים שלישיים (והכוונה לצדדים שלישיים של ממש), הן מבחינת דרישות תקנה 6 לתקנות המע"מ והן באופן מהותי, הדעת נותנת כי יוכל לסווג סכומים אלה כנפרדים ממחיר העסקה, לא יחויב בתשלום מע"מ בעבורם, וכך לא יתייקר השירות המוצע על-ידיו. כמובן אין בכך כדי לטעת מסמרות לעניין סיטואציה קונקרטיה פלוניית או אלמונית.

סוף דבר

ל"ה. המערערת לא עמדה בתנאי תקנה 6 לתקנות המע"מ, ולא התנהלה כ"מתווך" לעניין הסכומים שנועדו לגורמים שלישיים. מקל וחומר, את רכיבי התשלום שיועדו לעלות השכר של עובדי התחזוקה המועסקים על ידי המערערת אין להפריד ממחיר העסקה הכולל. בנסיבות המקרה, אין לראות במערערת שלוחה של הדיירים או חליף של נציגות הדיירים לצרכי מע"מ. פסק דינו של בית המשפט המחוזי יישאר על כנו, במובן זה שכל הסכומים שהועברו למערערת על ידי הדיירים ייחשבו חלק ממחיר העסקה החייב בתשלום מע"מ. נוכח האמור באשר לפן של קבלת ההחלטה בהשגה, אין צו להוצאות.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, י"ב בטבת תש"ע (29.12.09).

שופט

שופט

המשנה לנשיאה

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 07086690_T15.doc טמ + מפ
מרכז מידע, טל' 02-6593666 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il