



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 305-08

המערערת:

ר.א שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד י' קסטל

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד ח' דומברוביץ
פרקליטות מחוז ירושלים - אזרחי

פסק - דין

1. לפניי ערעור על דחיית השגה על שומת עסקאות אשר הוצאה למערערת על-ידי המשיב (להלן: "ההחלטה"). במסגרת ההחלטה לא הכיר המשיב בפטור מתשלום מס ערך מוסף מכוח סעיף 131(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), שעניינו עסקאות להשכרת דירות למגורים.
 2. המערערת הינה חברת בניה ויזמות, אשר במסגרת עסקיה התקשרה עם מדינת ישראל (משרד הקליטה) באמצעות חברת עמידר בחוזה לפיו תעמיד מקבץ דיור בן 148 דירות (להלן: "מקבץ הדיור") לצורך מגורי עולים וכן לספק שירותי דיור לדיירי דירות אלו. לפי החוזה שנחתם בין המערערת לבין חברת עמידר (להלן: "חוזה עמידר") חלק מהתשלום עבור השימוש בדירות ישולם על-ידי חברת עמידר וחלק ישולם ישירות על-ידי הדייר אשר יתגורר בדירה. עוד נקבע כי המערערת תחתום על הסכמים להסדרת המגורים בדירות מול הדיירים עצמם.
- המערערת דיווחה לרשויות מע"מ על התקבולים שהתקבלו מחברת עמידר כעל עסקאות חייבות במס, אך על חלק התשלום ששולם על-ידי הדיירים דיווחה המערערת כעסקאות פטורות ממס לפי סעיף 131(1) לחוק בשל היות העסקאות, לטענתה, עסקאות להשכרת דירות למגורים.
- המשיב לא קיבל דיווח זה, סירב להעניק את הפטור האמור וחייב את המערערת במע"מ גם על הסכומים שהתקבלו מאת הדיירים. מכאן הערעור.



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 305-08

3. המחלוקת בין הצדדים עוסקת בעיקר בשאלה האם יש לראות בתשלום שהתקבל מדיירי הדירות עסקה שנעשתה באופן ישיר ובלתי אמצעי בין המערערות לדיירים כך שהעסקה תחשב כעסקה להשכרת דירה למגורים, או שמא יש לראות בתשלום זה משום חלק מעסקה שנעשתה בין המערערות לחברת עמידר שאז מדובר בעסקה מסחרית החייבת במע"מ.
4. המערערות טוענות כי יש להפריד בין התשלום שהתקבל מאת חברת עמידר, אשר לא מהווה כלל דמי שכירות ושבינו שילמה מע"מ כדין, לבין התשלום שהתקבל מאת הדיירים – שלשיטת המערערות יש לראות רק בו תשלום שכר-דירה בגין השכרת הדירות מטעם המערערות ישירות לדיירים. המשיב טוען מנגד כי יש לראות בכל התקבולים משום עסקה אחת לאור מהותה העסקית.
5. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים הגעתי למסקנה כי עמדת המשיב היא ההולמת את נסיבות העניין. אין הגיון כלכלי בעסקת שכירות בין הדיירים למערערות ששוויה כ- 1,000 ש"ח בלבד – ברי כי התשלום ששולם על-ידי חברת עמידר היווה, הלכה למעשה, חלק מדמי השכירות אשר שולמו בגין הדירה, כך ששכר-הדירה עמד על 2,075 ש"ח. תיאור זה של העסקה תואם גם את האופן שזו תוארה בסעיף 5 לסיכומים אשר הוגשו לבית-המשפט מטעם המערערות: "התמורה בגין הזכות לגור ביחידות הדיור שולמה בחלקה על-ידי העולה עצמו ובחלקה על-ידי עמידר...". בהיעדר סיבה כלכלית, יש לתפוס את הפיצול בדמי השכירות ככזה שאינו מייצג את המהות הכלכלית של העסקה, ולפיכך רשאי היה המשיב לראות את העסקה על-פי מהותה הכלכלית ולא על-פי הצורה הפורמאלית שבה ניסו הצדדים להלבישה.
6. אציין כי התפישת לפיה החיוב במס של עסקה נבחן על-פי מהותה הכלכלית ולא על-פי צורתה כפי שהותוותה על-ידי הצדדים לה, הינה הלכה מבוססת בשיטת-משפטנו. לעניין זה יפים דבריו של הנשיא (כתוארו אז) א. ברק שנאמרו בע"א 6722/98 מנהל מע"מ ת"א נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ פ"ד נח(3) 341, פסקה 9 (2004):
- "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על-פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. שם העסקה, או כינויה על-ידי הצדדים לה, איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס. עיקרון זה הוא עיקרון מקובל זה שנים בדיני המס".
- וראו גם את ההפניות שם.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 305-08

7. דודק: עמדת המשיב בענייננו, כפי שהוצגה על-ידו, נובעת מסיווג שונה של העסקה על-פי מהותה הכלכלית בהתאם לדין הכללי ולדיני המס הכלליים בכלל זה (ע"א 2330/04 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ, פסקה 8 (פורסם בנבו, 2006)), להבדיל מסיווג מחדש על-פי סעיף 138 לחוק המע"מ – המהווה נורמה אנטי תכנונית במשטר מס ערך מוסף. (וראו לעניין הבחנה זו גם את דברי השופט אור בע"א 0390/8 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב פ"ד לז(1) 449 (1983)).
8. לאחר שקבעתי כי יש לראות בכל התקבולים שקיבלה המערערת, אלו שהתקבלו מחברת עמידר ואלו שהתקבלו ישירות מדיירי הדירות, משום עסקה אחת – עלי לבחון איזוהי העסקה האמיתית העומדת מאחורי החזות העסקית שהעמידה המערערת. עומדות בפני שתי אפשרויות:
- אפשרות אחת** היא כי מדובר בעסקה בה השכירה המערערת דירות למטרת מגורים לדיירי הבניין, שבגדרה שכר-דירה עומד על כ- 2,075 ש"ח. **האפשרות השנייה** הינה כי מדובר בעסקה בה השכירה המערערת את הדירות במקבץ הדיור לחברת עמידר למטרה מסחרית ואילו חברת עמידר השכירה את הדירות לדיירי הבניין למטרת מגורים. בשני המצבים עלינו לדמיין סכום בגובה 1,075 ש"ח שניתן לדיירים כהטבה ממשרד הקליטה באמצעות חברת עמידר – אלא שבמצב הראשון נעזרים הדיירים בהטבה זו על מנת לשלם את שכר-הדירה למערערת ואילו במצב השני נעזרים בו הדיירים כדי לשלם את שכר-הדירה לחברת עמידר עצמה.
9. קיימים שיקולים התומכים בקביעה כי המצב הראשון הוא המצב התקף, כך למשל העובדה שבין המערערת לדיירים נחתם הסכם להסדרת זכויות המגורים במקבץ (להלן: הסכם הדיירים) ואילו בין הדיירים לעמידר לא נחתם הסכם כזה. אולם, נראה כי מרבית האינדיקציות הרלוונטיות מצביעות דווקא על המצב האחר, אסקור אותן בקצרה:
- א. ההסכם שנחתם בין הדיירים למערערת היה לפי נוסח מוגדר ואחיד שנקבע על-ידי חברת עמידר (וצורף כנספח להסכם עמידר), כמו כן נקבע בהסכם עמידר, בסיפא של סעיף 7.2.3, כי בעת התנגשות בין ההסכמים יגבר חוזה עמידר.
- ב. חברת עמידר היא שקובעת את התשלום שמשלם הדייר (סעיף 10 להסכם עמידר).



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי

ע"ש 305-08

ג. חברת עמידר היא הקובעת את זהות הדיירים במקבץ הדיור – לפי סעיף 7.1.1 להסכם עמידר, למערכת אין כל שיקול-דעת באשר לזהות הדיירים.

ד. תקופת החוזה שבין המערכת לעולים כפופה לתקופה של השכרת מקבץ הדיור מהמערכת לעמידר – כך על פי הסיפא של סעיף 6 להסכם הדיירים, כמו כן לחברת עמידר שמורה הזכות לסיים את מגוריו של עולה במקבץ הדיור בהתראה של 15 יום. למערכת, לעומת זאת, אין אפשרות לפנות דייר מדירה, ללא הסכמת חברת עמידר, אלא אם לא שילם את חלקו בשכר-הדירה (סעיף 7.1.2 להסכם עמידר וסעיף 6 להסכם הדיירים).

ה. חברת עמידר התחייבה לשלם תמורה מלאה בגין יחידות דיור אשר לא תאוכלסנה על-ידי דיירים, בתקופות בהן תהיינה ריקות (סעיפים 7.1.4 להסכם עמידר וסעיף 2.5 לנספח ד' להסכם עמידר). המערכת מצידה התחייבה להעמיד את כל הדירות לרשות חברת עמידר, גם כאשר לא תאוכלסנה על-ידי דיירים (סעיף 7.1.3 להסכם עמידר).

מכל הנתונים שהצגתי לעיל, אשר מצביעים על הדומיננטיות של חברת עמידר בכל הנוגע לעיצוב היחסים עם הדיירים, ניתן להסיק כי מהות העסקה הינה השכרת מקבץ הדיור על-ידי המערכת לחברת עמידר, אשר בתורה משכירה את הדירות לדיירים.

10. עניין הדומה לענייננו נפסק אך לאחרונה בע"א 2291/07 **אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ** (פורסם בנבו, 2010) (להלן: "עניין סימון"). בפסק-דין זה קובע השופט גרוניס כי מהותה הכלכלית של עסקה לאכלוס עולים במקבץ דיור הינה השכרת הדירות בין החברה הנישומה לחברת עמידר – השכרה עסקית שאינה נכנסת לגדרי הפטור שבסעיף 31(1) לחוק, ואילו רק העסקה בין עמידר לדיירים מהווה עסקת השכרה למטרת מגורים החוסה תחת הפטור. דבריו אלו מחזקים את המסקנה אליה הגעתי, מאחר שגם שם השופט גרוניס בוחן את העסקה שערכה הנישומה עם חברת עמידר בנפרד מהעסקה שערכה חברת עמידר עם הדיירים וקובע כי עסקה זו (נישומה-עמידר) אינה השכרה למטרת מגורים אלא למטרת מסחריות. אמנם לא ברור אם דבריו מהווים דעת רוב או דעת יחיד לאור הספק אם הסכמת השופט דנציגר מתייחסת גם לדברים אלו או שמא, כפי שנרמז מדבריו, התבססה הסכמתו על מצב העניינים הייחודי שנוצר שם אשר הקים השתק למנהל מע"מ לטעון כי העסקה חייבת בתשלום מע"מ, ובלשונו:



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 305-08

"במסגרת הליך משפטי שהתנהל בין הצדדים לעניין ניכוי תשומות מהעסקה, המערער עצמו אחז בעמדה כי מדובר בעסקה להשכרת דירות למגורים הפטורה ממס ערך מוסף. די בכך לטעמי כדי למנוע ממנו לטעון בהליך שלפנינו כי מדובר בעסקה החייבת במס ערך מוסף." (ההדגשה איננה במקור)

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 הענין, למצער, לא הוכרע בבית המשפט העליון, הרי שדעתי כדעת כב' השופט גרוניס.

11. אין בידי לקבל את טענות המערערת בדבר הצורך לאבחן את עניינינו מנסיבות עניין **סימון** הנ"ל. אמנם בעניין **סימון** היה מעורב גורם נוסף בשרשרת ההסכמים בין החברה הנישומה לדיירים, שכן הנישומה, חברת **ש.י. סימון**, התחייבה לספק דירות לחברת **חי-טל** אשר התחייבה בתורה להעמיד לרשות עמידר דירות אלו לצורך מגורי עולים, במתכונת דומה לזו שהתקיימה בענייננו. אלא שנראה כי חוות-דעתו של השופט גרוניס לא התבססה על עובדות אלו, כפי שנאמר על-ידו במפורש:

"אף אם יש לראות בחי טל משום גורם מתווך, אין בכך כדי להתגבר על העובדה שהדירות הושכרו בפועל לא על-ידי המשיבה אלא על-ידי עמידר עצמה"

משקבעתי כי דברי השופט גרוניס לא התבססו על המצב העובדתי השונה בעניין **סימון**, אלא על עקרון המתאים גם לענייננו, אין בידי לקבל את טענת המערערת כי השופט גרוניס לא שלל עקרונית את חוות-דעת המיעוט של המשנה לנשיאה ריבלין, כאשר אמר:

"... הפטור המופיע בסעיף 31(1) נועד לחול במקרים בהם מושכרת דירת המגורים ישירות לשוכר. בניגוד לחברי, אינני סבור כי באופן עקרוני היה מקום לסטות מן הכלל האמור במקרה דנא."

12. בסעיף 9 לנספח ד' בהסכם עמידר נקבע כי "לכל הסכומים הנקובים בחוזה זה יצורף מ.ע.מ ועמידר תהא חייבת בתשלומו... .. וכנגד כל תשלום ימסור המארח [נכ] הוגדרה המערערת בהסכם] לעמידר חשבונית מס כדין". סעיף 2.1 לאותו נספח קובע כי



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופטת מרים מזרחי**

ע"ש 305-08

"התמורה החודשית לה יהיה זכאי המארח עבור כל יחידת דיור תהא בסך של 2,075 ש"ח לכל חודש". מן המקובץ עולה כי המערערת התכוונה מלכתחילה, באופן סובייקטיבי, לערוך עסקה אשר תהא חייבת במע"מ לגבי כל עלות שכר-הדירה – קרי, 2,075 ש"ח. גם מטעם זה יש לדחות את הערעור.

13. לאור כל האמור לעיל אני דוחה את הערעור.

המערערת תשלם למשיב שכ"ט עו"ד בסך 7500 ש"ח.

המזכירות תשלח העתק פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, י' תמוז תשע"א, 12 יולי 2011, בהעדר הצדדים.

מרים מזרחי
מרים מזרחי, שופטת