



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

בפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

א.ב. המפתח יזום והשקעות בע"מ
ע"י עוה"ד שי ברגר, קרן מרציאנו וקרין שלו-אברהם

נגד

המשיב

מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב
ע"י עו"ד נגה דגן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

4

א. מבוא

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

1. המערערת, אשר התחילה לפעול בשנת 1997, מיקדה את עסקיה בתחום הנדל"ן בפלח שוק מסויים: היא שכרה דירות מגורים באזור תל אביב מבעליהן והשכירה אותן לשימוש תושבי חוץ, על פי רוב עובדי שגרירויות וחברות זרות. מרבית הדיירים היו ממדינות מזרח אירופה, כאשר מייסדי המערערת, גב' בולוטין ומר ברדצ'בסקי, הם עצמם יוצאי רוסיה. כפי שיפורט בהמשך, הסכמי השכירות בדרך כלל הזכירו הן את הדייר תושב החוץ והן את השגרירות או החברה הזרה בה הוא הועסק.

2. התגלעה מחלוקת בין המערערת לבין המשיב, מנהל מס ערך מוסף, באשר לאופן המיסוי של עסקאות השכרה בהן השכירה המערערת דירות כאמור: לכל הדעות ההשכרה הייתה בבחינת "עסקה" כמשמעות מונח זה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"). אולם לטענת המערערת ההשכרה הייתה פטורה ממס מכוח סעיף 131(א) לחוק מפני שמדובר ב"השכרה למגורים". לעומת זאת, המשיב סבור כי הסכמי השכירות נכרתו למעשה עם השגרירויות והחברות הזרות (המעסיקות) ועל כן בהתאם להלכות שנקבעו בעניין סימון ובעניין שליט אין המקרה נופל לגדר סעיף 131(א) לחוק. גישה זו של המשיב הביאה אותו לחייב במס עסקאות את מלוא דמי השכירות שנגבו על ידי המערערת כמשכירה בתקופה שבין אוקטובר 2006 לבין דצמבר 2010 בקשר לדירות מושא המחלוקת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

3. כטענה חלופית, מציעה המערערת להחיל על המקרה את הוראות סעיף 5(ב) לחוק, כך שהיא תחוייב במס ערך מוסף רק על ההפרש בין דמי השכירות שהיא גבתה מן השוכרים לבין דמי השכירות שהיא שילמה לבעלי הדירות.

ב. הוראות הדין ופירושו

4. סעיף 2 לחוק מטיל מס, בין היתר, על "עסקה בישראל". לפי סעיף 1 לחוק, "עסקה" כוללת: (1) "מכירת נכס... בידי עוסק במהלך עסקו...". המושג "מכר", כפי שהוגדר לצורך חוק זה, חובק גם "השכרתו [של נכס], מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה...".

5. נזכיר כי על פי סעיף 1 לחוק השכירות והשאילה, התשל"א-1971 (שכותרתו "מהות השכירות"), "שכירות היא זכות שהוקנתה בתמורה... להחזיק בנכס ולהשתמש בו שלא לצמיתות". בדומה, סעיף 3 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 קובע כי "שכירות מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות..." ובהתאם לסעיף 1 לאותו חוק "שכירות – לרבות שכירות משנה".

6. סעיף 31 לחוק מס ערך מוסף קובע לאמור:

"אלה עסקאות הפטורות ממס:

(1) השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם

אירוח בבית מלון; ..."

7. לכאורה, ניתן להבין את הוראות סעיף 31(1) כפוטרות כל עסקה של השכרת בית או דירה אשר ישמש למגוריו של אדם (להבדיל מכל שימוש אחר כגון משרד). לפי הבנה זו, תחולת הפטור תוכרע אך ורק לפי השימוש בפועל הנעשה בדירה המושכרת.

אולם פירוש זה של סעיף 31(1) לחוק נשלל בע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ, ניתן ביום 1.2.2010 (עניין סימון), ובע"א 7973/11 ר.א שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ ואח' נ' מנהל מס ערך, ניתן ביום 16.6.2013, (עניין שליט). כידוע, פסקי דין אלה עסקו בעסקאות השכרה של מקבצי דיור לידי חברת עמידר (במישרין או בעקיפין) כדי שזו תשכיר את הדירות השונות לדיירים הזכאים.

בעניין סימון הוסבר כי "מטרתו של הפטור הקבוע בסעיף 31(1) היא להקל על שוכרי הדירות" (סעיף 9 לפסק דינו של כבוד השופט ריבלין) ואילו בעניין שליט נאמרים דברים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 דומים: "הפטור מונע הוספת עלות לעסקת ההשכרה ובכך מוגשמת תכליתו – עידוד השכרה
 2 למגורים" (סעיף 11 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל). יצויין כי בדברי ההסבר להצעת
 3 החוק במסגרתה נחקק סעיף 31(1) (ה"ח 1178, תשל"ה) לא פורטה תכלית הענקת פטור זה.
 4
 5 8. בית המשפט העליון קבע כי אין די בכך שאותן דירות תושכרנה בסופו של דבר על ידי עמידר
 6 ליחידים אשר ישתמשו בהן לצרכי מגורים, אלא יש לבחון את העסקה הנערכת בין העוסק
 7 הנדון (סימון במקרה הראשון, ושליט ונוף-ים במקרה השני) כמשכיר הנכס, לבין השוכר ממנו.
 8 בפרט יש לברר האם עסקה זו, הראשונה בשרשרת ההשכרות, עונה על דרישת החוק בכך שהיא
 9 "למגורים".

10
 11 בעניין סימון הייתה תמימות דעים בין הרוב לבין המיעוט לפיה "... הפטור בסעיף אכן מכוון
 12 למצב שבו מושכר הנכס ישירות לשוכר, ולכן ברגיל קיומו של חוזה ביניים בין הנישום
 13 [המשכיר] לבין הצד השלישי (שאינו השוכר למגורים) ישלול את תחולת הפטור" (סעיף 6
 14 לפסק הדין של השופט ריבלין שהיה במיעוט), וכן "... הפטור המופיע בסעיף 31(1) נועד לחול
 15 במקרים בהם מושכרת דירת המגורים ישירות לשוכר" (מתוך סעיף 1 לפסק הדין של השופט
 16 גרוניס, כתוארו אז, בשם הרוב).

17
 18 9. נקודת מוצא זו עומדת גם בבסיס הפסיקה בעניין שליט, שם הובהר:

19
 20 "הגבלה נוספת טמונה במילה 'מגורים' ובאות ל' שמקדימה אותה בתיבה 'השכרה'
 21 למגורים'. אותן יש להבין כמעלות דרישה שהעסקה הפטורה תהיה למטרת
 22 השכרה למגורים. אין מדובר רק בדרישה לתוצאה לפיה יגורו דיירים במושכר
 23 שהיא פשיטא, אלא בנוסף בדרישה שמטרת ההתקשרות עצמה תהיה מגורים בו.
 24 אם תכלית ההתקשרות של השוכר היא תכלית עסקית, אף אם תוצאתה לבסוף
 25 היא מגורים במושכר, שוב אין התקשרות זו חוסה תחת הפטור. כך, התקשרות בה
 26 בעל נכס משכיר את נכסו לגורם שלישי אשר בתורו משכיר את הנכס לדיירים
 27 אינה חוסה תחת הפטור." (סעיף 13 לפסק הדין).

28
 29 שלילת הפטור במקרה בו מעורב גורם ביניים מנומקת באופן זה:

30
 31 "... העסקה בין בעל הנכס לבין הגורם השלישי אינה עסקה להשכרת נכס
 32 למגורים אלא עסקה להשכרת נכס לצרכי פעילותו העסקית של הגורם השלישי
 33 אשר הוא המשכיר את הנכס למגורים. משכך, השכרה בלתי-ישירה בין המשכיר
 34 לשוכר אינה נופלת בגדרי הפטור." (שם).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1
2 10. יחד עם זאת, וכיוצא מן הכלל, הפסיקה הכירה בזכאות לפטור במצב בו השוכר הישיר (זה
3 שמתקשר בהסכם עם העוסק שעסקאותיו נבחנות) אמנם איננו משתמש בדירה למגוריו הוא
4 אולם מעמדו איננו אלא זה של "צינור" שדרכו נערכת התקשרות השכרה למגורים בין המשכיר
5 לבין הדייר:

6
7 "אולם יש לבחון כל הסכם לגופו, ואם מתברר שגורם הביניים שעימו נכרת
8 ההסכם אינו אלא 'צינור' או גורם מתווך, במובנו הרחב, וכי הנישום הוא המשכיר
9 המהותי, עשוי הפטור לחול..." (סעיף 6 לפסק דינו של השופט ריבלין בעניין סימון).
10
11 "סעיף 31(1) דורש שהעסקה הפטורה תהיה למטרת השכרה למגורים. היינו,
12 הסכם ישיר בין המשכיר לשוכר, למעט בהתקיים החריג של 'מתווך' גרידא."
13 (סעיף 14 לפסק דין שליט).

14
15 יצויין כי בשני המקרים הנ"ל הוחלט (בסימון על פי דעת הרוב ובשליט פה אחד) כי עמידר
16 איננה יכולה להיחשב "צינור" גרידא וכי לה "תכלית עסקית בהתקשרות" והיא "'בעל הבית'
17 המהותי מול הדיירים" (סעיפים 15 ו-16 לפסק דין שליט).

18
19 11. פסיקה זו, המהווה הלכה מחייבת בהתאם לסעיף 20(ב) לחוק יסוד: השפיטה, עומדת ברקע
20 למחלוקת הקיימת בערעור דנן. כפי שניווכח, יישום ההלכה האמורה בנסיבות המקרה הנוכחי
21 כלל איננו פשוט, בייחוד כאשר נסיבות אלו הן שונות מאד מאלו שנדונו בעניינים סימון ושליט,
22 כפי שיפורט בהמשך.

23
24 **ג. עובדות המקרה**

25
26 12. חלק מסויים מעסקי המערערת, ככל הנראה חלק קטן, היה בתחום התיווך הרגיל בנדל"ן
27 ומעיסוק זה הפיקה המערערת עמלות תיווך ובגללו היא נרשמה כ"עוסק" לצורך החוק. חלק
28 הארי מפעילות המערערת היה כרוך בשכירת דירות מגורים והשכרתם ללקוחות כנגד קבלת
29 דמי שכירות. עיסוק זה עומד במוקד הדיון כאן (לשם הנוחות, ההסכמים לפיהם שכרה
30 המערערת דירות מבעליהן יכוננו להלן "ההסכם הראשון" ואילו ההסכמים לפיהם השכירה
31 המערערת את הדירות יכוננו "ההסכם השני").

32
33 13. כאמור, הנישה שפיתחה המערערת היא השכרת דירות לשימוש נציגים ועובדים דיפלומטיים
34 וקונסולריים ממדינות זרות - לרבות רוסיה, ליטא, אוזבקיסטן, קזחסטן, ברוס וצרפת - וכן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1 לעובדים תושבי חוץ של חברות תקשורת ותעופה זרות (בהמשך פסק הדין ולשם הקיצור,
2 המונח "שגרירות" יתאר הן נציגות דיפלומטית והן חברה זרה שהציבה עובדים בישראל).
3
4 14. דגם העבודה לפיו פעלה המערערת (לפי עדות מנהליה) היה כדלקמן:
5
6 נציג דיפלומטי זר שהוצב בשגרירות מדינתו בתל אביב חיפש מקום מגורים לו ולמשפחתו. על
7 פי העדויות, שמה של המערערת כפועלת בתחום זה יצא בקרב הקהילה הנוגעת בדבר, והיא
8 פרסמה את שירותיה בעיקר באתרי אינטרנט. משרדה נמצא בקרבת מקום לשגרירויות רבות.
9 הדיפלומט הזר יצר קשר עם המערערת ומנהלי המערערת נפגשו עם האיש על מנת ללמוד את
10 צרכי המגורים שלו (גודל דירה, שכונה רצויה, נגישות לבתי ספר וכו'). על פי הדרישות
11 שהוגדרו, מנהלי המערערת איתרו מספר חלופות להציע לתושב החוץ. דירות אלו לא היו
12 ב"מלאי" של המערערת, כלומר היא טרם שכרה אותן, אלא הן היו בבעלות אנשים פרטיים,
13 בדרך כלל בעלי דירות רבות שאיתם המערערת עבדה בקביעות מסויימת. מנהלי המערערת
14 סיירו בדירות עם תושב החוץ ועם בן או בת הזוג עד שנבחרה דירה מסויימת להשכרה. על פי
15 רוב הדירות הוצעו על ידי בעליהן כשהן ריקות ובלתי מרוהטות ואילו תושבי החוץ, המשרתים
16 בישראל לפרקי זמן מוגבלים בדרך כלל, היו מעוניינים בריהוט ואבזור חלקי לפחות. כתוצאה
17 מכך, לעתים אגב בחירת הדירה הגדיר הדייר החדש את דרישות הריהוט שלו (ובעיקר לגבי
18 מוצרי חשמל כגון מקרר, תנור, מדיח או מכונת כביסה וכן ריהוט כגון סלון, פינת אוכל, מיטות
19 או כסאות).
20
21 15. בשלב הבא נכרתו שני הסכמי שכירות כתובים: אחד בין בעל הדירה לבין המערערת כשוכרת
22 ואחד על ידי המערערת כמשכירה. על פי העדויות, גובה דמי השכירות בהסכם השני נקבע
23 במשא ומתן בין המערערת לבין הדייר החדש וכך גם לגבי תקופת השכירות. בדרך כלל
24 ההסכמים היו לשנה אחת עם אופציה לשנה נוספת.
25
26 16. הדיירים לא נשאו באופן ישיר בעלות הריהוט והאבזור של הדירות (ככל שהייתה), ולאחר
27 שנבחרו הרהיטים הרצויים בעצה אחת עם מנהלי המערערת, הרהיטים נרכשו על ידי
28 המערערת עצמה, וניתן לשער כי עלות זאת שוקללה בגובה דמי השכירות אשר נגבו על ידיה.
29
30 17. וכאן הגענו לעוקץ – מיהות השוכר בהסכם השני. הוגשו לעיון בית המשפט כ-50 הסכמי
31 שכירות שונים. במיעוט ההסכמים הדייר עצמו (דהיינו הדיפלומט או העובד הזר) הוא השוכר
32 – במקרים אלה לא מתעורר כל קושי ולדברי המשיב מקרים אלה אף לא הובאו בחשבון
33 בעריכת שומת מס העסקאות. דא עקא, במרבית המקרים השגרירות של המדינה הזרה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1 באמצעות נציג רשמי מטעמה, רשומה כשוכרת ואילו הדיפלומט העתיד להתגורר בדירה עם
2 משפחתו מופיע בהסכם בתור "דייר" לכל היותר. בהסכמים מסויימים שם הדייר כלל איננו
3 נקוב (וראו סעיף 52 להלן).
- 4
5 18. ההסכמים נערכו רובם ככולם בשפה האנגלית ותוכנם הוא אחיד למדי, אם כי קיימים הבדלי
6 נוסח מסויימים מהסכם להסכם (הסעיפים המובאים להלן מצוטטים בלשונם המקורית).
7
- 8 לצורך הדיון ניטול לדוגמה הסכם שנערך בדצמבר 2009 עם השגרירות הרוסית בקשר לדירה
9 ברחוב מנדלה (מתוך הקלסר שסומן כמוצג מע/1). תוכן הסכם זה הוא טיפוסי.
10
11 להלן תיאור אחדות מהוראות ההסכם:
- 12
13 (א) המשכיר ("Lessor") הוא מר ברדצ'בסקי שהוא כאמור אחד משני מנהלי המערערת, מצד
14 אחד, ומצד שני השוכרת ("Lessee") היא שגרירות הפדרציה הרוסית במדינת ישראל מרחוב
15 הירקון, תל אביב, בשביל או לטובת ("for") מר אלמזוב, הריהו הדייר ("Tenant"). בסוף
16 ההסכם מופיעות שלוש חתימות, אחת מטעם המשכיר, אחת מטעם השוכרת (הנרשמת על רקע
17 חותמת השגרירות) ואחת מטעם הדייר, כלומר חתימתו של מר אלמזוב עצמו.
- 18
19 (ב) ב"הואיל" הראשון למבוא ההסכם נאמר כי המשכיר הוא the owner of residential premises
20 המצויים ברחוב הנ"ל – אמירה שככל הנראה איננה מדוייקת כי מנהלי המערערת העידו כי
21 הדירות המושכרות לא היו בבעלותה אלא המערערת שכרה אותן כאמור מבעליהן.
22
23 (ג) בהמשך המבוא להסכם נאמר כי:
- 24 "And Whereas the Lessors are willing and the Lessees are desirous to lease the Premises".
25
26 יוזכר כי המונח Lessees מכוון לשגרירות באמצעות הקונסול (משום מה גם המונח Lessors וגם
27 המונח Lessees מופיעים בלשון רבים למרות שיש רק גורם אחד מכל צד).
28
29 (ד) בהתאם לסעיף 2 להסכם:
- 30 "The Lessors hereby lease the Premises to the Lessees and the Lessees hereby take and accept
31 such lease of the Premises for the Lease Term all in accordance with the provisions, conditions
32 and terms of this Agreement."
33
34 (ה) ההסכם ממשיך ומטיל חיובים שונים על השוכרת (Lessee), וביניהם:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1
2 - להשתמש בדירה רק לצורכי מגורים (סעיף 3.2): "The Lessees undertake to use the
3 premises for a family dwelling only of the Tenant and closest members of his family."
4 - לשלם את דמי השכירות (בתשלום אחד, לשנה מראש) (סעיף 4).
5 - לשלם עבור ארנונה, חשמל, גז, מים, טלוויזיה בכבלים וחיבור לאינטרנט (סעיף 5.2).
6 - לשמור על מצבה התקין של הדירה (סעיף 6.1).
7 - לפנות את הדירה בתום תקופת השכירות (סעיף 7).

8

9 (ו) סעיף 9 מהווה מעין ערבות מטעם השגרירות:

10

11 "The Embassy of the Russian Federation will cause the Tenant and all the occupants of the
12 Premises to abide by the terms of this Agreement, the Lessees guarantees the obligatory
13 fulfillment of the Agreement and vacation of the Tenant from the Premises at the end of the
14 lease Period...accordingly as per Letter of guarantee."

15

16 (ז) סעיף 10 קרוי "Diplomatic Clause" ושני הצדדים לערעור זה הקדישו תשומת לב
17 רבה לנפקות הוראה זו:

18

19 "1. Should the Tenant be instructed by his Government to change residence for whatever the
20 reasons:

21

- The Embassy and/or [Department] will be transfer to Jerusalem;

22

- Cancel relation between Israel and Russia.

23

this Agreement will be terminated by way written notice 90 days prior ... and the Lessors ...shall
24 return to the Lessees the rest of the money paid to him for the unused period of the rent with
25 deduction amount equivalent to rent payments for two months.

26

27 2. If the Tenant, in case of unpredictable circumstances, leaves the country (Israel) the Embassy
28 of Russian federation will have a right to designate a new Tenant of equivalent or superior
29 diplomatic rank till the end of the Lease Term with the previous writing informing of the Lessors.
The change of the Tenant, if occurs, would have no effect whatsoever, on this Agreement."

30

31 19. יש לומר כי קיים בהסכם האמור חוסר אחידות מסויים במינוח ובמקום אחד לפחות מופיע

32

המונח Lessee (שוכרת) כאשר משתקפת כוונה ברורה לדייר (Tenant) דווקא (סעיף 5.3 סיפא
33 בעניין הבטחת תשלום חשבונות במקרה של עזיבה ללא התרעה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1
2 20. באשר לנשיאה בדמי השכירות, אין מחלוקת כי השגרירויות והחברות הזרות (דהיינו
3 המעסיקות) מימנו את תשלום דמי השכירות, אם כי העברת התשלום בוצעה בדרך כלל
4 באמצעות הדייר, על ידי מסירת שיקים המשוכים על שם השגרירות או מסירת מזומנים מידי
5 הדייר לידי המערערת.

6
7 נמצא כי על פי רוב לדיירים עצמם כלל לא היה חשבון בנק בישראל.

8
9 נוסף ונציין כי לא הובאה כל ראיה באשר לקיום (או אי קיום) התחשבות פנימית בין
10 הדיירים לבין מעסיקותיהם בקשר לעלות דמי השכירות; ראו למשל הודעתה של גב' בולוטין
11 מיום 4.9.2011, בדף 3, שורה 19:

12

13 "מה היחסים [הכספיים] ביניהם [בין הדיפלומט לבין השגרירות שלו] אין לי
14 מושג."

15

16 21. המערערת לא הוסיפה מס ערך מוסף לדמי השכירות שהיא גבתה, לא שילמה מס ערך מוסף
17 למשיב בגין עסקאות ההשכרה, ולא פעלה לפי תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976
18 בעת שכירת הדירות מבעליהן הפרטיים.

19

20 22. בכל רגע נתון בתקופת החיוב המערערת השכירה עשרות דירות בשיטה זו (המערערת אישרה כי
21 מדובר בארבעים עד חמישים דירות במוצע: עמוד 22 לפרוטוקול הדיון, שורות 12 – 13, וכן
22 עמוד 31, שורה 25).

23

24 23. סך כל דמי השכירות (ברוטו) שנגבו על ידי המערערת בתקופת החיוב ואשר נכללו בשומת מס
25 העסקאות עמד על כ-11.5 מיליון ש"ח (נספח 2 לתצהיר המשלים מפי מר הירשברג, העד מטעם
26 המשיב).

27

28 24. עם תמונה עובדתית זו, אשר תושלם בפרטים נוספים בהמשך, נצא לתיאור עמדות הצדדים
29 ולניתוח סוגיית תחולת סעיף 31(1) לחוק על נסיבות המקרה.

30

31

32

ד. עמדות הצדדים

33

34

25. ניתן לתמצת את עמדת המערערת כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1
2 (א) הדירות שימשו בפועל למגורים בלבד.
3 (ב) שמות השגרירויות הוספו להסכמים מסיבות טכניות בלבד אך למעשה השוכרים
4 האמיתיים היו הדיירים עצמם.
5 (ג) השגרירויות היו ערבות לחיובי הדיירים כלפי המערערת ותו לא.
6 (ד) השכרת הדירות לדיירים לא קידמה כל אינטרס של השגרירויות או החברות הזרות,
7 וודאי לא ל"מטרה עסקית".
8 (ה) מדובר במקרה של "צינור" בהתאם להלכות **סימון ושליט** ועל כן יש להשקיף על
9 העסקאות כהשכרה ישירה מהמערערת לדיירים.
10 (ו) לחילופין יש להחיל את הוראות סעיף 5(ב) לחוק על ההפרש בין דמי השכירות שגבתה
11 המערערת לבין דמי השכירות שהיא שילמה.

26. וזה קיצור עמדת המשיב:

- 14
15 (א) הדירות נשכרו על ידי המעסיקות, אשר להן היה עניין בשיכון עובדיהן הזרים בישראל.
16 (ב) השגרירויות והחברות לא נרשמו בהסכמים כ"צינור" בלבד ומעורבותן בעסקאות
17 ההשכרה הייתה חשובה גם למערערת.
18 (ג) לפיכך ההשכרה בין המערערת לבין השגרירויות והחברות לא הייתה במישרין
19 "למגורים" כפי שנדרש על פי ההלכה הפסוקה.
20 (ד) לחלופין, אם עסקאות ההשכרה פטורות ממס, אזי יש מקום לגבות את מס העסקאות
21 שאמור היה להשתלם על שכירת הדירות מבעליהן לפי המנגנון הקבוע בתקנה 66.

ה. ניתוח ומסקנה בעניין תחולת סעיף 31(1) לחוק

- 24
25 27. ראשית, יובהר כי לא נותר ספק כי השימוש בפועל בדירות היה למגורי הדיירים ומשפחותיהם
26 בלבד. לא נמצאה כל הוכחה לכך כי הדירות, שרובן היו בעלות שלושה או ארבעה חדרי שינה,
27 שימשו לעריכת אירועים, טקסים, קבלות פנים, מסיבות, כנסים או כל פעילות כיוצא בזה
28 מטעם השגרירויות או החברות הזרות (וראו דברי גב' בולוטין, עמוד 39, שורה 19 ואילך; עמוד
29 40, שורה 25 ואילך).

30
31 דהיינו, מבחינה זו לפחות, אין מניעה להחלתו של הפטור לפי סעיף 31(1) לחוק.

- 32
33 28. כמו כן, אני מקבל את גרסתם של מנהלי המערערת לפיה התנהלותם בכל הקשור להשכרת
34 הדירות הייתה בעיקר מול הדיירים ולא מול אנשי השגרירות (למשל עמוד 8, שורות 31-32;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 עמוד 29, שורות 13-14). המשיב ניסה להעלות ספק בנושא זה אך לא מצאתי סימנים
2 למעורבות של ממש מצדם של נציגי השגרירויות בתהליך בחירת הדירה, סיכום גובה דמי
3 השכירות, ריהוט ואבזור הדירות ומסירת המפתחות. ככל הנראה, הסכמי השכירות המוכנים
4 נמסרו לידי הדיירים, הוחתמו בשגרירויות (שלא בנוכחות מנהלי המערערת) והוחזרו למערערת
5 חתומים. יש מקום לשער כי מרבית הדיירים לא ניהלו משא ומתן נמרץ מדי בעניין דמי
6 השכירות, בהינתן מימון העלות בידי השגרירויות (וגם בהתחשב במצב שוק השכירות בתל
7 אביב באופן כללי), ודומה כי משך השכירות היה סטנדרטי.

8
9 29. מכאן, מהלך הניתוח יכלול שני שלבים:

10
11 (א) אידרש לשאלה **מיהו השוכר** על פי הסכמי השכירות. אם נשתכנע, כטענת המערערת, כי
12 **הדייר** הוא למעשה השוכר אזי בפנינו השכרה **ישירה** למגורים ואין סיבה להידרש להלכות
13 **סימון ושליט** ויחול הפטור לפי סעיף 31(1) לחוק.

14
15 (ב) אם יימצא כי השגרירויות והחברות הזרות הן השוכרות (כפי שאכן רשום במפורש במרבית
16 ההסכמים), יש להמשיך ולשאל האם **חריף** קביעה זו ניתן להגדיר את השגרירויות והחברות
17 כ"צינור" בלבד (כמבואר בהלכות **סימון ושליט**) אשר קיומו איננו מונע את תחולת סעיף 31(1),
18 או שמא מעמדן של השגרירויות והחברות הוא כזה שאין אפשרות להתעלם מצורת
19 ההתקשרות ובפנינו השכרה מאת המערערת למעסיקות, לצרכיהן, עסקה **שאיננה** חוסה בפטור
20 לפי סעיף 31(1) על פי ההלכה המחייבת.

21
22 **מיהות השוכר**

23
24 30. לגבי הסוגיה הראשונה, לדעתי אין מנוס אלא להסיק כי השגרירויות והחברות הן השוכרות
25 (למעט באותם מקרים בהם נכרת הסכם השכרה ישיר בין המערערת מצד אחד לבין דייר/שוכר
26 יחיד מצד שני, ובכפוף לאמור בסעיף 52 להלן).

27
28 31. כל חיובי ההסכם מוטלים על השוכרת (Lessee), דהיינו על השגרירות, לרבות שמירת מצבה
29 התקין של הדירה, הקפדה על השימוש בה למגורים בלבד, פינויה בתום תקופת החוזה וכמובן
30 תשלום דמי השכירות למערערת במועדם ותשלום הארנונה והחשבונות הנוספים לצדדים
31 השלישיים. אף נמצא כי לעניין הארנונה נהגו למסור הודעה לעיריית תל אביב - יפו כי
32 השגרירות היא המחזיקה בנכס (עמוד 26, שורה 25 ואילך).

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1 32. אמנם סעיף 9 להסכם לדוגמה הנ"ל, מעמיד לכאורה את השגרירות בעמדת ערבה לחיובים על
2 פי ההסכם, אך עיון בנוסח ההסכם כולו מביא למסקנה כי בהתאם להקשר הדברים "ערבות"
3 זו נועדה רק לחזק ולהדגיש את החיובים החלים ממילא על השגרירות כשוכרת (ובמובן זה
4 "הערבות" הגלומה באותו סעיף היא מיותרת). הדגשה זו נדרשה לנוכח העובדה שהדייר החזיק
5 בדירה בפועל ועלול היה להסב נזק שלא בידיעתה או בהרשאתה של מעסיקתו.
6
7 הצדדים לעסקת השכירות יכלו לבחור במתכונת עסקית אחרת לפיה הסכם שכירות נכרת
8 במישרין בין המערערת לבין הדייר (ורק מולו) ובנוסף לכך – כמקובל בשוק – השגרירות יכלה
9 להסכים לשמש ערבה לחיוביו של העובד הדייר על פי הסכם השכירות.
10
11 אולם מתכונת זו בדרך כלל לא אומצה, ולדעתי, כפי שאפרט בהמשך, הדבר לא היה מקרי.
12
13 33. סימן מובהק למעמד השגרירות כשוכרת בהקשר זה הוא נשיאתה בנטל מימון דמי השכירות
14 (עובדה שאיננה שנוייה במחלוקת). כאן ההבחנה בין שוכר לבין ערב בולטת: האחריות של
15 השגרירות לתשלום דמי השכירות לא הוגבלה למקרה של אי עמידה בתשלום על ידי הדייר
16 אלא הייתה אחריות ישירה, עיקרית ואף בלעדית (והשוו סעיף 8 לחוק הערבות, התשכ"ז-
17 1967). יש להוסיף ולציין כי קבלות עבור תשלום דמי השכירות נרשמו על שם השגרירות
18 (נספח 17 לתצהיר מר הירשברג מטעם המשיב).
19
20 34. נתתי את דעתי לתמונה העובדתית שהודגשה רבות על ידי המערערת לפיה הדירות נבחרו על
21 ידי הדיירים לפי מידת התאמתן לצורכי הדייר ומשפחתו, זהות הדייר המסויים הייתה ידועה
22 מראש למערערת ואף לבעל הדירה (אשר לפחות בחלק מהמקרים השכיר אותה למערערת תוך
23 ציון שם הדייר בפועל בהסכם הראשון) וההתנהלות של המערערת הייתה רובה ככולה מול
24 הדייר ולא מול השגרירות. אולם אין בכל העובדות האלו כדי לסתור בהכרח מסקנה משפטית
25 לפיה השוכרת של הדירה היא השגרירות (אם למשל חברה מסחרית הסכימה לספק "רכב
26 חברה" בשיטת הליסינג לאחד מעובדיה ואפשרה לאותו עובד לבחור את דגם הרכב, צבעו
27 ומפרט האבזור כאוות נפשו ולשם כך העובד אף ניגש בעצמו ליבואן הרכב בעת ההזמנה, עדיין
28 חוכרת הרכב היא החברה המעסיקה וזאת גם חרף העובדה כי השימוש הבלעדי באותה מכונית
29 ייעשה בידי העובד האמור).
30
31 35. לדידי, ניתן להשקיף על מתכונת השכירות שאומצה במקרה דנן באחת משתי דרכים אפשריות:
32 (א) קיום שני הסכמי שכירות – אחד בין בעל הדירה לבן המערערת והשני בין המערערת לבין
33 השגרירות, כאשר ההסכם השני הוא בבחינת "חוזה לטובת אדם שלישי" כמשמעותו בפרק ד'
34 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 והדייר הוא ה"מוטב" כהגדרתו בסעיף 34 לחוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 האמור, או (ב) קיום שלושה חוזי שכירות – אחד בין בעל הדירה לבין המערערת, אחד בין
2 המערערת לבין השגרירות והשלישי בין השגרירות לבין הדייר העובד, לפיו מוקנית לדייר זכות
3 להחזיק בדירה ולהשתמש בה תמורת עבודתו במסגרת השגרירות. לפי חלופה זו שלוש
4 עסקאות ההשכרה הן בבחינת "מכר" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף (ראו סעיף 4
5 לעיל).

6
7 והנה בשתי החלופות הנ"ל, השגרירות היא שוכרת – או שוכרת "לטובת אדם שלישי" או
8 שוכרת ומשכירה בשכירות משנה.

9
10 אין אפוא לקבל את טענת המערערת לפיה השגרירויות כלל לא שכרו את הדירות אלא יש לכבד
11 ולקיים את מה שנרשם באופן מפורש בהסכמים עצמם כמשקף את אומד דעת הצדדים במקרה
12 זה.

13
14 36. אולם כאמור, מסקנה זו איננה בהכרח סותרת את הגולל על ניסיון המערערת לטעון לתחולת
15 הפטור לפי סעיף 31(1) לחוק ויש לעבור לשלב הניתוח השני שהוא שקילת סוגיית ה"צינור"
16 לאור פסיקת בית המשפט העליון בעניין סימון ובעניין שליט.

17
18 חריג "הצינור"

19
20 37. יש להזכיר כי בפסיקה שהוזכרה לעיל נקבע כי עמידר - ולא סימון או שליט או נוף-ים - היא
21 "המשכיר המהותי" כלפי המשתכנים. קביעה זו הובילה למסקנה כי אין להעניק פטור מכוח
22 סעיף 31(1) לעסקאות ההשכרה הראשונות בשרשרת. בדרך להסקת מסקנה זו בית המשפט
23 העליון הביא בחשבון מספר אינדיקטורים העולים מהנסיבות שנדונו שם, ובין היתר למי
24 הייתה סמכות לקבוע את זהות הדיירים, למי הייתה סמכות לפנות דיירים; מי קבע את משך
25 השכירות מול הדיירים ולמי הייתה מסורה הזכות להחליט על הארכת השכירות; האם עמידר
26 הייתה חייבת לשלם למשכירה הראשית גם כאשר דירה מסויימת עמדה ריקה; ומי קבע את
27 נוסח החוזה שנחתם על ידי הדיירים. כל הסימנים האלה הובילו לקביעה כי עמידר היא
28 "המשכיר המהותי":

29
30 "משכך, יש לקבוע כי יחסיה של עמידר עם המערערות אינם בגדר תיווך בלבד בין
31 לבין הדיירים, אלא התקשרות 'עצמאית' של עמידר עם המערערות, לשם הגשמת
32 תכליתה העסקית של עמידר, ושאינה נופלת בגדר הפטור." (מתוך סעיף 15 לפסק
33 דין שליט)

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 יש להודות כי עובדות המקרה דנן אינן קרובות לאלו שנבחנו בסימון ובשליט, שם הושכרו
2 כמקשה אחת מספר רב של דירות באתר אחד (85 בעניינה של סימון (על ידי חברת חי- טל);
3 148 במקרה של שליט ו-150 בעניין נוף-ים). גורם הביניים - עמידר - עסק באופן קבוע בדיוור
4 ושיכון ואף נמצא כי עמידר "...היא שעמדה בקשר עם השוכרים, בחרה מי יהא זכאי
5 להתגורר בפרוייקט וקבעה את גובה התמורה שתשולם" (סעיף 2 לפסק דינו של השופט גרוניס
6 בעניין סימון).

7
8 39. יחד עם זאת, מדגיש המשיב את האינטרס של השגרירויות והחברות במציאת מקומות מגורים
9 לעובדים תושבי החוץ אשר הוצבו בישראל על מנת לשרת את מעסיקותיהם:

10
11 "... המסקנה היא שהשגרירויות והחברות המסחריות שוכרות את הדירות לצורך
12 פעילותן הדיפלומטית והמסחרית, שכן הן משתמשות בדירות לשכן את עובדיהן
13 בעת שהותם בישראל לצורך עבודתם. אשר על כן, מטרת ההתקשרות של
14 המערערת אינה השכרה למגורים, כי אם השכרה לצרכים דיפלומטיים
15 ומסחריים/עסקיים." (סעיף 121 לסיכומי המשיב).

16
17 אמנם שגרירות איננה חלק ממיזם מסחרי, אולם כפי שהובהר בעניין שליט עניינו של גורם
18 הביניים בשיכון הדיירים איננו חייב להיות לשם הפקת רווח מסחרי דווקא: "...נעיר כי
19 'תכלית עסקית' אינה בהכרח מכוונת לשם השגת רווח כלכלי" (סעיף 15 לפסק הדין, וראו גם
20 ע"מ 12-12-1178 יעקב יחזקאלי נ' רשות המסים, ניתן ביום 9.7.2013).

21
22 40. לגישת המערערת כאן, השגרירויות היו למעשה נטולות אינטרסים בכל הקשור לדירות הנדונות
23 והעניין היה אישי ופרטי של הדיירים.

24
25 41. המערערת ניסתה להסביר כי הייתה מניעה טכנית – לפחות לגבי עובדי שגרירות רוסיה –
26 לעריכת הסכמי שכירות עם הדיירים בלבד ולא באמצעות השגרירות:

27
28 "...למיטב ידיעתי, בקשה זו מקורה בהגבלות הקיימות באותן מדינות על
29 דיפלומטים להתקשר באופן עצמאי בהסכמים בישראל והן על מנת שהשגרירות
30 תשמש כערובה לביצוע הסכם השכירות". (סעיף 10 לתצהירה של גב' בולוטין).

31
32 "ת: ... בזמנו שאלתי את השאלה אחד מהדיפלומטים בשגרירות רוסיה אמר
33 שאסור להם לחתום על מסמך במדינה זרה. רק קונסול יכול..."

34 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1 " ת: ... אני אומרת שדיפלומטים נתנו תשובה ששגרירות חותמת על הסכם
2 שאסור להם לחתום על שום מסמך במדינה זרה. בנוסף השגרירות הייתה ערבה."
3 ...
4 " ש: באיזה מדינות לדעתך יש מגבלה המצריכה שדיפלומט לא יכול לחתום על
5 חוזה.
6 ת: אני לא יכולה לענות אני לא יודעת את החוק הבינלאומי. אוכל להגיד מניסיון
7 שלי בעבודה."
8 (עמוד 18, שורות 27-28; עמוד 19, שורות 5-6; עמוד 24, שורות 18-19).
- 9
10 אולם הסבר זה לא גובה במסמך כלשהו או בעדות מטעם השגרירות עצמה, ואין בו כדי
11 להסביר מדוע אותה מתכונת של חתימת הסכמים מול השגרירות יושמה גם לגבי שורה של
12 מדינות אחרות מלבד הפדרציה הרוסית. בשל חשיבות נקודה זו, היה מקום לצפות מן
13 המערערת שהיא תביא ראיה חיצונית לאימותה (ובאופן כללי יותר יוער כי הימנעות המערערת
14 מלזמן לעדות דייר או איש שגרירות על מנת לאשש את דברי מנהליה יכולה לפעול רק
15 לחובתה).
- 16
17 42. לטעמי ניתן לנקוט בכללי העזר הבאים ביישום ההלכה בעניין משכיר שהוא "צינור" גרידא
18 (והרשימה איננה מתיימרת להיות ממצה):
- 19 (א) כאשר השוכר הראשי רשאי ומסוגל להשתמש בעצמו בדירה לצורכי מגוריו, יחול הפטור
20 לפי סעיף 31(1) לחוק אף אם הוא בוחר להשכיר את הדירה בשכירות משנה, או לתת
21 הרשאה להשתמש בה, לדייר אשר יתגורר בה. מצב זה יכול להתקיים רק לגבי שוכר
22 ראשי שהוא יחיד (אדם בשר ודם) ולא תאגיד.
23
24
25 כלל זה פוטר (ופותר) שני מצבים אשר לכאורה עלולים להיפסל לפי הלכת שליט:
26 הראשון כאשר מעורבות השוכר הראשי נדרשת על ידי המשכיר הראשי כתנאי לשימוש
27 בדירה על ידי הדייר בפועל, למשל כאשר הורה, בעל אמצעים, נדרש לחתום כשוכר דירה
28 אשר תשמש בפועל את ילדו הצעיר.
29
30 השני, כאשר השוכר הראשי – שיכול היה לגור בדירה בעצמו או אפילו התגורר בה בעבר
31 – מחליט להשכיר את הדירה בשכירות משנה לדייר אחר (כל עוד הדבר לא נעשה במהלך
32 ניהול עסק).
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1 בשני המקרים אין הגיון בשלילת הפטור ותכלית סעיף 31(1) מתקיימת במלואה, חרף
2 קיומה של חוליית הביניים.
3
4 (ב) לעומת זאת, כאשר השוכר הראשי איננו מסוגל או איננו רשאי להתגורר בדירה בעצמו -
5 ובדרך כלל מדובר יהיה בשוכר חבר-בני-אדם - מן הראוי לבחון היבטים אלה בדרך
6 להכרעה בשאלת הצינור:
7
8 (1) האם לאחד מן הצדדים להסכם השכירות הראשי נצמחת תועלת כלכלית,
9 משפטית או פיסקאלית מעצם קיומה של "חוליית הביניים" (השוכר הראשי) כך
10 שמבנה ההשכרה עם חוליית הביניים איננו שקול במהותו - מבחינתו של אחד
11 הצדדים - למבנה השכרה בלעדיו?
12 (2) באיזו מידה חבה חוליית הביניים בחיובים שונים על פי הסכם השכירות מבלי
13 שמובטח לה שיפוי מלא ויעיל מצד הדייר בפועל?
14 (3) האם נערכה התקשרות מפורשת נוספת בין השוכר הראשי לבין הדייר בפועל?
15
16 יושם אל לב כי ככל שקיים בידי השוכר הראשי סיכוי לרווח מההשכרה הכפולה (על פי
17 מבחן (1) לעיל) או קיים בידי סיכון להפסיד (על פי מבחן (2)), תקטן האפשרות לראות
18 בו "צינור" בלבד.
19
20 43. יישום הדברים במקרה הנוכחי מוביל, לדעתי, למסקנה כי לא ניתן להגדיר את השגרירויות
21 והחברות הזרות כ"צינור" בלבד. עם זאת, יש להודות כי המקרה איננו מובהק.
22
23 44. ראשית, ניכר כי למערערת עצמה (ובעקיפין גם לבעלי הדירות) היה יתרון כלכלי, ואולי אף
24 משפטי, בהשכרה לידי השגרירויות.
25
26 אוכלוסיית העובדים הדיפלומטיים מתאפיינת בניידותה, והשהייה במדינה מארחת עשויה
27 להיות קצרה מלכתחילה או להתקצר בהתרעה קצרה.
28
29 לעומת זאת השגרירות מהווה גורם יציב וקבוע כך שההתקשרות עמה מסוכנת פחות. במהלך
30 החקירה הנגדית נשאלה גב' בולוטין לגבי מה שנכתב מטעם המערערת בכתב ההשגה שהוגש
31 למשיב (לפיו הסכמי שכירות נחתמו מול שגרירויות "על מנת שיהא גוף מוגדר ואמין ממנו ניתן
32 לפרוע את תשלומי השכירות"). היא השיבה: "אני מסכימה איתו כי אם דייר נוסע מחר אני
33 לא חושבת ששגרירות תיקח סיכון לא לשלם לבעלים במידה ויש נזק...". (עמוד 26, שורה 4).
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 יוזכר בהקשר זה כי לדיפלומטים כלל לא היו חשבונות בנק בישראל (סעיף 18 לתצהיר
2 בולטין).

3

4 כמו כן יצויין כי במקרים מסויימים **השגרירות** אף נתנה מכתב ערבות במישרין **לבעל הדירה**
5 במסגרת ההסכם הראשון, בנוסף על היותה השוכרת בהסכם השני (ראו לדוגמא נספחים א-1
6 עד ג-7 לתצהיר בולטין).

7

8 אמנם אם אותן דירות היו מושכרות **במישרין** על ידי בעליהן הפרטיים לידי הדיירים היחידים,
9 לא הייתה מתבצעת כל "עסקה" כמשמעות מונח זה לפי חוק מס ערך מוסף וממילא לא הייתה
10 מתעוררת כל שאלה של תחולת הפטור לפי סעיף 3(1) לחוק. אבל מצב היפותטי זה שונה
11 מבחינה כלכלית ומשפטית מהמצב בפועל: בעל הדירה לא היה נהנה מן הוודאות והביטחון
12 המסחריים הנובעים ממערכת היחסים הקבועה עם המערערת והמערערת לא הייתה נהנית
13 מהביטחון הנעוץ בהתקשרות עם השגרירויות.

14

15 45. שנית, וכפי שציין המשיב, לשגרירויות וחברות זרות אינטרס כמעסיקות באיתור מקומות
16 מגורים נאותים לעובדים הזרים. אמנם השגרירויות אינן עוסקות ב"שיכון" או ב"דיר" (כפי
17 שהיה במקרה של עמידר בענייני **סימון ושלטי**), אולם הצורך להציב בישראל לפרקי זמן
18 מוגבלים עובדים מהארצות השולחות כרוך בצורך להבטיח להם ולמשפחותיהם תנאי דיר
19 מתאימים.

20

21 46. שלישית, ובהמשך לאמור לעיל, יוזכר כי השגרירויות והחברות **מימנו בעצמן את דמי**
22 **השכירות**. לא הוכח כי עלות זו הופחתה משכרם של העובדים כך שהנשיאה בתשלום הייתה
23 טכנית בלבד. לכאורה כיסוי דמי השכירות היה חלק מחבילת השכר וההטבות של העובדים.
24 אמת נכון הדבר כי אם השגרירויות היו משלמות מענק דיר כספי לעובדים ואלה האחרונים
25 היו שוכרים דירות מגורים בעצמם באופן ישיר וללא מעורבות השגרירות, סעיף 31(1) היה חל
26 ללא ספק. לכן שיקול זה איננו יכול להיות המכריע, אבל יש בו בכל זאת כדי להחליש את
27 הטענות כי השגרירויות היו אך "צינורות" במערך הסכמי השכירות – כאשר דמי השכירות
28 שולמו מכיסן.

29

30 47. רביעית, וכפי שהוסבר לעיל, השגרירות כשוכרת רשומה **חבה בכל החיובים** על פי הסכם
31 השכירות כלפי המערערת. חבותה איננה כערבה בלבד. אם למשל לאחר חודשים אחדים של
32 שכירות דייר דיפלומטי היה מוצא דירה אחרת בתל אביב (שלא באמצעות המערערת) ומבקש
33 לעבור אליה, השגרירות בה הוא עובד הייתה ממשיכה להיות חייבת למערערת בגין מלוא דמי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1 השכירות עבור כל התקופה. כלל לא הוכח כי כנגד כל החיובים האלה עמדה לשגרירות זכות
2 לדרוש שיפוי מהדייר, ואף אם היה מקום להניח כי זה היה המצב מבחינה משפטית, אין לדעת
3 אם הדבר היה מעשי ויעיל בייחוד לגבי עובד אשר עזב את השירות הדיפלומטי. דהיינו, סיכוני
4 חוזה השכירות הוטלו על השגרירות (ולא בכדי, כפי שצויין קודם לכן).
- 5
6 48. חמישית, מתכונת החתמת השגרירות לא אומצה במקרה בודד או במקרים בודדים כאילוץ
7 נקודתי, אלא כשיטת עבודה כללית אשר יושמה בעשרות רבות של מקרים. למעשה עיסוקה
8 העיקרי של המערערת היה מבוסס על אופן זה של התקשרות. יש לשער כי למערערת אף נוצר
9 יתרון כלכלי מריכוז הלקוחות אצל מוסדות אחדים; בהודעתה מיום 4.9.2011 אמרה גב'
10 בולוטין כי "... אנו ידועים היטב בשגרירויות אנו עובדים בעיקר עם שגרירות רוסיה,
11 אוקריינה, ברוס. יש מוניטין לחברה זה עובר מפה לאוזן" (דף 3, שורה 6).
- 12
13 דהיינו, מתקבל הרושם כי המערערת מוכרת אצל השגרירויות הנדונות וככל הנראה אנשי
14 השגרירויות נוהגים להפנות נציגים חדשים שמגיעים מחוץ לארץ אל המערערת לצורך הטיפול
15 בצורכי מגוריהם.
- 16
17 לטעמי שיטתיות זו מצמצמת את האפשרות לומר בכל מקרה ומקרה כי השגרירות לא הייתה
18 אלא "צינור".
- 19
20 49. שישית, יש בהוראות "הסעיף הדיפלומטי" כדי לתמוך, במידה מסויימת, במסקנה כי
21 השגרירות איננה צינור בלבד (ונשוב ונציין כי אין זהות מלאה בנוסח "הסעיפים הדיפלומטיים"
22 אחד למשנהו). הסעיף הדיפלומטי טומן בחובו שתי הוראות שונות כאשר שתיהן קשורות למצב
23 בו הדייר המסויים נאלץ לעזוב. הוראה אחת מאפשרת לשגרירות לקצר את תקופת השכירות
24 המוסכמת על ידי מתן הודעה מראש ובמקרה זה השגרירות תחויב עבור חודשיים נוספים בלבד
25 ולא עבור כל יתרת התקופה. בהוראה זו אין כל רבותא לפתרון הסוגיה ולבדה היא עשוייה
26 לתמוך דווקא בהסתכלות על ההשכרה כהסדר אישי של דיפלומט ספציפי. ההוראה השנייה
27 מקנה לשגרירות זכות להפנות דיפלומט אחר – באותה דרגה או בדרגה גבוהה יותר – כמחליף
28 של הדייר העוזב ובמקרה זה חילופי הדייר "would have no effect whatsoever on this
29 Agreement."
- 30
31 אמנם מנהלי המערערת העידו כי הלכה למעשה הסעיף הדיפלומטי כמעט ולא הופעל (עמוד 17,
32 שורה 28; סעיף 17 לתצהיר גב' בולוטין) אולם עצם קיום ההוראה השנייה הנ"ל משקפת זיקה
33 בין השגרירות לבין הדירה שאיננה תלויה בזהותו של הדייר הקיים בלבד. לא הייתי מפרז



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

- 1 בחשיבות הסדר זה וייתכן שמטרתו הייתה בעיקר לאפשר לשגרירות לחסוך את התשלום של
2 חודשיים דמי שכירות במקרה של פינוי מוקדם ובלתי צפוי ולא מתוך מטרה להפוך את הדירה
3 ל"דירת שרד" המצויה בשליטתה הקבועה של השגרירות.
- 4
5 50. כל הגורמים הנ"ל במצטבר הביאו אותי למסקנה, לאחר לא מעט התלבטות, כי לא ניתן
6 להגדיר את השגרירויות והחברות הזרות כ"צינור" בלבד אגב יישום הלכות **סימון ושליט** אשר
7 מחייבות בית משפט זה. הכלל הוא כי רק הסכם שכירות **ישיר** יזכה את המשכיר בפטור ממס
8 לפי סעיף 131(1) לחוק וקשה לומר בנסיבות המקרה דנן כי ההסכם הנהוג מול השגרירות הוא
9 שקול להסכם ישיר מול הדייר.
- 10
11 51. כפועל יוצא מכך, עסקאות ההשכרה שנערכו בין המערערת לבין השגרירויות והחברות הזרות
12 אינן פטורות ממס לפי סעיף 131(1) לחוק, למרות השימוש למגורים בלבד בידי הדיירים עצמם.
13
14 52. כאמור, הוצגו בפני בית המשפט כחמישים הסכמים שונים ונחתמו הסכמים נוספים אשר לא
15 הוצגו.
- 16
17 ניתן למיין את ההסכמים אשר הומצאו לחמש קבוצות:
- 18
19 (א) הסכמים בהם השוכר הוא אדם יחיד בלבד ולא מצויין כי הוא נציג דיפלומטי או
20 עובד חברה זרה (קבוצה לא גדולה).
- 21 (ב) הסכמים בהם השוכר הוא אדם יחיד בלבד אך מצויין שהוא נציג דיפלומטי או
22 עובד חברה זרה (קבוצה קטנה).
- 23 (ג) הסכמים בהם השוכרים הם **גם** הדייר היחיד **וגם** מעסיקתו (השגרירות) דהיינו
24 שניהם מוגדרים כ-Lessees (קבוצה קטנה).
- 25 (ד) הסכמים בהם השגרירות או החברה הזרה היא השוכרת היחידה אך שם הדייר
26 מצויין במפורש (הקבוצה הנפוצה ביותר).
- 27 (ה) הסכמים בהם השגרירות או החברה הזרה היא השוכרת היחידה וכלל לא מוזכר
28 שמו של הדייר (קבוצה קטנה).
- 29
30 כפועל יוצא מן המסקנה אליה הגעתי, קבוצות (ד) ו-(ה) לעיל לא ייהנו מהפטור לפי סעיף 131(1)
31 לחוק ואילו קבוצות (א) ו-(ב) ייהנו מהפטור (ונראה כי חלק מההסכמים בקבוצות (א) ו-(ב) לא
32 נכללו בשומת מס העסקאות מלכתחילה). לגבי קבוצה (ג) – המונה מקרים בודדים בלבד -
33 הייתי נותן למערערת ליהנות מן המצב המעררב ופותר אף קבוצה זו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1

2 כברירת מחדל, אם נעדר תיעוד בקשר להשכרה מסויימת אזי בהתאם להתפלגות ההסכמים
3 שאכן הוצגו, לא יחול עליה סעיף 31(1) וממילא מוטל הנטל על המערערת להוכיח את זכאותה
4 לפטור.

5

6 53. מסקנה זו פוטרת את בית המשפט מלדון בנפקות אי יישומה של תקנה 6 בעת שכירת הדירות
7 על ידי המערערת מבעליהן הפרטיים (ראו סעיפים 156 עד 162 לסיכומי המשיב וסעיף 25
8 לסיכומי התגובה מטעם המערערת). הרי אם השכרת הדירות לשגרירויות איננה פטורה מס,
9 אזי המערערת הייתה זכאית על פי סעיפים 38 ו-41 לחוק לנכות את מס התשומות הכרוך
10 בהשגת הדירות לשם ביצוע עסקאות חייבות במס. לפיכך גם אם המערערת הייתה אמורה
11 להוציא חשבונית עצמית בהתאם לתקנה 6 בעת שכירת הדירות, אין בכך חשיבות מעשית
12 רבה כי מס העסקאות לפי החשבונית העצמית היה מתקזז באופן מלא ומידי כנגד מס
13 התשומות (פרט לאותו מיעוט מן המקרים בו הדירה הושכרה במישרין לשוכר יחיד).

14

15 54. בשולי הדברים נתייחס בקצרה לעניין החסינות ממסים מקומיים המוקנית לנציגויות ונציגים
16 דיפלומטיים וקונסולריים על פי אמנות רב לאומיות (ראו אמנת וינה בדבר יחסים דיפלומטיים
17 משנת 1961 (כ"א 749) וכן אמנת וינה בדבר יחסים קונסולריים משנת 1963; ההפניות להלן הן
18 לאמנה בדבר יחסים דיפלומטיים).

19

20 משנקבע כי הדירות מושא הערעור לא שימשו לעריכת פעילות מדינית רשמית, דומה כי אין הן
21 בבחינת "חצרי הנציגות" כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לאמנה ועל כן הפטורים המוענקים
22 בסעיף 23 לאמנה ממילא אינם חלים (ועוד נמצא כי פטורים אלה ממילא אינם חלים כאשר
23 תשלום המס מוטל על מי שמתקשר עם הנציגות, כאמור בסעיף 23(2) לאמנה, כגון במקרה של
24 מע"מ המוטל על משכיר). ובאשר לסעיף 34 לאמנה, המקנה פטור אישי לנציג דיפלומטי, הרי
25 שוב מדובר במס המוטל על הנציג עצמו, ולא על גורם מקומי שמתקשר עמו, וסעיף 34(א)
26 לאמנה מסייג את פטור כך שהוא לא יחול על "indirect taxes of a kind which are normally
27 incorporated in the price of goods or services".

28

29 אינני צריך להכריע בעניין זה כי הרי במקרה הנוכחי לא גולגל מס ערך מוסף לפתחם של עובדי
30 השגרירות ולכן אין עניין של הענקת פטור מלכתחילה לפי האמנה לאותם עובדים או השבת
31 המס בדיעבד, והחבות במס שמדובר בה היא של המשכירה המקומית בלבד, דהיינו המערערת.

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 1. ז.

2 האם חל על נסיבות המקרה הוראות סעיף 5(ב) לחוק?

3
4 55. ככלל, בהתאם לסעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, המס מוטל בשיעור מסויים "ממחיר העסקה",
5 כלומר על מחזור העסקאות של העוסק. כיוצא מן הכלל אחד, קובע סעיף 5(ב) כי:

6
7 "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממיי שאינו מלכ"ר,
8 מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין
9 מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה...".

10
11 המערערת טענה כטעון חלופי כי יש למסותה על בסיס "נטו" כמוסדר בסעיף 5(ב) לחוק אם
12 ייקבע כי עסקאות ההשכרה אינן פטורות מס.

13
14 56. יש לשוב ולהבהיר כי בהתאם לסעיף 1 לחוק, "מכר" של נכס כולל גם "השכרתו". לפיכך,
15 כאשר נאמר בסעיף 5(ב) "במכירת דירת מגורים וכו'" לכאורה תיבה זו עשויה לחול גם על
16 השכרתה של דירת מגורים אלא אם ניחס למונח "מכירה" משמעות מיוחדת לעניין סעיף 5(ב),
17 השונה מהמשמעות הכללית הנודעת לו לפי סעיף 1 לחוק. בהמשכו של סעיף 5(ב) מופיע המונח
18 "רכישה" על הטיותיו: "... שרכש אותה ממיי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק"; "...
19 ההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה"; וכן "... בשל רכישת
20 דירת המגורים". המונח "רכישה" איננו מוגדר בחוק ויישום סעיף 5(ב) על המקרה דנן יהיה
21 כרוך במתן פירוש למונח זה ככולל גם "שכירה" (על ידי שוכר). לפי גישה זו, אם לצורך החוק
22 "מכירה" משמעה גם השכרה, אזי אך הגיוני יהיה אם משמעות היפוכה – רכישה – תכלול גם
23 שכירה.

24
25 אמנם יש לשער כי הכוונה הסובייקטיבית של המחוקק בחוקקו את סעיף 5(ב) הייתה לגבי מצב
26 של רכישת בעלות ומכירת בעלות ויש לשער כי הוא לא נתן את דעתו למקרה של שכירויות.
27 אולם מילות החוק, כפשוטן לפחות, אינן מגבילות את תחולת הסעיף למקרה של העברת בעלות
28 בלבד.

29
30 57. המשיב עצמו לא טען כי סעיף 5(ב) איננו יכול לחול על המקרה הנוכחי במישור העקרוני,
31 אדרבא הוא הסכים כי "... ככלל, סעיף 5(ב) לחוק מע"מ יחול בסיטואציה של עוסק
32 שפעילותו היא שכירת דירות מגורים והשכרתן הלאה." (סעיף 151 לסיכומי המשיב).

33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 הסתייגות המשיב הייתה במישור המעשי: הרי משמעות יישום הוראות סעיף 5(ב) בנסיבות
2 המקרה היא להתיר למערערת להפחית מדמי השכירות שהיא **קיבלה** בתקופת החיוב ("מחירה
3 [של הדירה] **בעת המכירה**") את דמי השכירות שהיא **שילמה** לבעליהם של הדירות המושכרות
4 ("**מחירה בעת הרכישה**") וכך מטעים המשיב:
5

6 "**המערערת לא הציגה את התשתית הראייתית הדרושה להחלת ס' 5(ב) לחוק**
7 **מע"מ. המערערת לא הציגה אסמכתאות לדמי השכירות ששילמה לבעלי הדירות**
8 **עבור כל אחת מהדירות שהשכירה [צ"ל "ששכרה"] בכל אחת מהתקופות הכלולות**
9 **בשומה ולדמי השכירות שגבתה בגין כל אחת מהדירות במהלך תקופת**
10 **השומה...".** (סעיף 152 לסיכומי המשיב).

11
12 58. לדעתי גישת המשיב בעניין זה - לפיה חסומה בפני המערערת האפשרות להוכיח עתה את
13 העלויות האמורות - מחמירה מדי. הרי אין ספק כי דיוני השומה התמקדו אך בסוגיית תחולת
14 הפטור לפי סעיף 31(1) לחוק, והעניין החלופי של החלת סעיף 5(ב) הועלה רק בכתב הערעור
15 המתוקן. כל עוד התנהלה המחלוקת **בעניין הפטור המלא** לא היה טעם רב להעמיק את
16 הבדיקה בעניין המיסוי על בסיס נטו. כעת הגיעה השעה לעסוק בכך ולא הייתי שולל, בשל
17 שיהוי, את זכותה של המערערת להמציא הוכחות מתאימות בעניין עלויות השכירות שהיא
18 עמדה בהן בקשר **לאותן דירות** שהשכרתן איננה פטורה ממס (**ואותן דירות בלבד**).

19
20 עמדת המשיב בעניין זה הינה תמוהה כי הרי כמעט "באותה נשימה" המשיב מביע נכונות לקבל
21 עתה ראיות לעניין קיזוז מס תשומות (והכוונה היא ככל הנראה לתשומות שהוצאו בקשר
22 לריהוט ואבזור הדירות) אם ייקבע כי **מחיר ההשכרה המלא** שנגבה על ידי המערערת יחויב
23 במס ולא יהיה פטור מכוח סעיף 31(1) - ראו סעיף 155 לסיכומי המשיב.

24
25 אם לא מאוחר מדי להוכיח תשלום תשומות בהקשר זה, מדוע מאוחר מדי להוכיח תשלום דמי
26 שכירות לבעלי הדירות אגב יישום סעיף 5(ב)?

27
28 59. לדעתי, אימוץ מנגנון המיסוי הקבוע בסעיף 5(ב) לחוק **גם קולע למהות הכלכלית של פעילות**
29 **המערערת**. המערערת אמנם הדגישה כי פעילות תיווך מסורתית איננה אלא חלק קטן מעסקיה
30 והיא בעיקר שוכרת ומשכירה נכסים בעצמה. במובן המשפטי זו הצגה נכונה של הדברים.

31
32 אולם במבט כלכלי, ניתן לומר כי המערערת משמשת מעין מסלקה או זירת מפגש בין משכירים
33 מצד אחד לבין שוכרים מצד שני. הרי מנהליה העידו כי המערערת איננה שוכרת דירה לפני
34 שהיא יודעת כי דייר מסויים מעוניין להתגורר בה. אין היא מסכימה לשלם דמי שכירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 13-09-6982 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1 בסכום מסויים לבעל הדירה לפני שהיא יודעת שהיא תגבה דמי שכירות גבוהים יותר
2 ממעסיקתו של הדייר. בעלי הדירות מבקשים לדעת מיהו הדייר שיתגורר בדירה ולא
3 מסתפקים בידיעה כי הדירה מושכרת למערערת.

4
5 דהיינו נראה כי הערך המוסף הכלכלי האמיתי של המערערת מופק מהפגשת המשכירים
6 והשוכרים וההפרש שנותר בידיה בין דמי השכירות הנגבים (בניכוי הוצאות הריהוט) לבין דמי
7 השכירות המשולמים מייצג מעין עמלה בגין מעשה הפגשה זה, או במילים אחרות, עמלת
8 תיווך.

9
10 והנה פועלו של סעיף 5(ב) לחוק הוא למסות הפרש זה בדיוק (אגב חילוץ סכום המע"מ ממנו),
11 ועל כן החלת הסעיף נראית מוצדקת ומתאימה בנסיבות העניין.

12
13 60. אשר על כן אני קובע כי מיסוי המערערת בתקופת החיוב הנדונה לגבי ההשכרות שאינן פטורות
14 מכוח סעיף 31(1) לחוק ייעשה בהתאם לסעיף 5(ב) לחוק ולשם כך יתאפשר למערערת להציג
15 בפני המשיב אסמכתאות לעלויות השכירות שהיו בידיה בקשר לדירות הרלבנטיות וכן לגבי
16 תשומות שניכויין מותר על פי דין והן אינן קשורות לעצם שכירת הדירות (הוראת פרשנות
17 5/94, סעיף 4(ד)).

18
19 61. לאור התוצאות אליהן הגעתי, אין צו להוצאות.

20

21

22

23

ניתן היום, ו' שבט תשע"ז, 2 פברואר 2017, בהעדר הצדדים.

24

25

הרי קירש, שופט

26

27

28



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 פברואר 2017

ע"מ 6982-09-13 א.ב. "המפתח" יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב

1