



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8150/11

ע"א 8251/11

לפני: כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערת בע"א 8150/11
והמשיבה בע"א 8251/11: חב' ש.י סימון אחזקות בע"מ

נגד

המשיב בע"א 8150/11
והמערער בע"א 8251/11: אגף המכס והמע"מ אשדוד

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע,
מתאריך 15.09.2011 (כבי הנשיא י' אלון), ב-ע"מ 51878-
12-10

תאריך הישיבה: כ"ט באדר התשע"ג (11.03.2013)

בשם המערערת בע"א 8150/11
והמשיבה בע"א 8251/11: עו"ד יוסי שקד

בשם המשיב בע"א 8150/11
והמערער בע"א 8251/11: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. עניינם של שני הערעורים שלפנינו הוא בשומת עסקאות שהוציא המשיב ב-ע"א 8150/11 והמערער ב-ע"א 8251/11 (להלן: מנהל מע"מ) למערערת ב-ע"א 8150/11 והמשיבה ב-ע"א 8251/11 (להלן: סימון) ביחס לעסקאות שכירות של שני מקבצי דירות.

2. במסגרת פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כב' הנשיא א' י' אלון) ב-ע"מ 51878-12-10 מתאריך 15.9.2011, נדחה ערעורה של סימון בעניין שומת עסקאות שהוצאה ביחס למקבץ דירות אחד, והתקבל ערעורה של סימון בעניין שומת עסקאות שהוצאה ביחס למקבץ הדירות השני.

השאלה העומדת לפתחנו במסגרת הערעורים שלפנינו הינה האם הפטור ממע"מ בגין השכרת דירות למגורים (להלן גם: הפטור) הקבוע בסעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) חל על העסקאות הנוגעות לכל אחד ממקבצי הדירות.

3. להלן אציג את העובדות, את טענות הצדדים ואת ההכרעה לגבי כל אחד מן הערעורים בנפרד.

ע"א 8150/11 – מקבץ הדירות הראשון

הרקע העובדתי

4. סימון רכשה בשנת 1998 – 9 דירות בבניין הידוע בשם אשדוד ביץ' (להלן: הבניין) וניכתה את התשומות בגינן. מנהל מע"מ אישר בשעתו את ניכוי מס התשומות, בהסתמך על הצהרתה של סימון לפיה הדירות הנ"ל ישמשו כחלק ממאגר דירות נופש להשכרה.

5. ב-25.7.1999 התקשרה סימון בהסכם עם חברת חי טל פרויקטים בנייה ופיתוח בע"מ (להלן: חי טל) בגדרו התחייבה להעמיד לרשות חי טל 50 דירות. לצורך קיום התחייבותה לפי ההסכם האמור, סימון שכרה 41 דירות נוספות בבנין. את 50 הדירות הללו (9 הדירות שנרכשו על ידי סימון ו-41 הדירות שנשכרו – המכונות לעיל ולהלן: מקבץ הדירות הראשון) השכירה חי טל לחברת עמידר, והאחרונה השכירה אותן לדיירים כדירות מגורים (העסקה שבין סימון לחי טל תיקרא להלן: עסקת 50 הדירות).

6. בביקורת אותה ערך מנהל מע"מ התגלה כי מקבץ הדירות הראשון משמש למגורים. מנהל מע"מ סבר, באותה העת, כי עסקת 50 הדירות מהווה עסקת "השכרה למגורים" הפטורה ממע"מ, ועל כן הוציא לסימון בשנת 2000, שומת תשומות, בין היתר, בגין מס התשומות שנוכה בשל רכישת 9 הדירות ונזכר בפסקה 4 שלעיל.

במסגרת הליך משפטי שהתנהל בין הצדדים הסכים מנהל מע"מ לחזור בו משומת התשומות שהוציא לסימון, על אף שהוא נותר, בגדרי אותו הליך, בעמדה שלפיה השכרת הדירות מהווה "השכרה למגורים" הפטורה ממע"מ (להלן: ההליך הראשון).

7. בשנת 2004 הוציא מנהל מע"מ לסימון שומת עסקאות, במסגרתה התבקשה סימון לשלם מע"מ על עסקת 50 הדירות, ביחס לשנים 2000-2003. סימון ערערה כנגד שומה זו לבית המשפט המחוזי הנכבד, אשר קיבל את ערעורה. בית המשפט המחוזי קבע כי בנסיבות, עסקת 50 הדירות חוסה תחת הפטור. כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי ערער מנהל מע"מ לבית המשפט העליון (ע"א 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ (1.2.2010)) (להלן: ההליך השני). שלושת שופטי ההרכב (המשנה לנשיאה א' ריבלין, השופט (כתארו אז) א' גרוניס והשופט י' דנציגר) דחו – פה אחד – את ערעורו של מנהל מע"מ, אולם באשר לנימוקי הדחייה נחלקו הדעות בין השופטים.

המשנה לנשיאה א' ריבלין פסק שחי טל שימשה "צינור", אשר דרכו השכירה סימון את הדירות למגורים ולכן הפטור חל על עסקת השכירות בין השתיים. השופט (כתארו אז) א' גרוניס חלק על קביעה זו, אך הסכים כאמור לתוצאה שאליה הגיע המשנה לנשיאה ריבלין. הוא נימק עמדתו בכך שבמסגרת ההליך הראשון מנהל מע"מ סבר כי מדובר בעסקה הפטורה ממע"מ. לפיכך גרס השופט גרוניס כי מנהל מע"מ מנוע מלטעון בגדרי ההליך השני שמדובר בעסקה החייבת במע"מ. השופט י' דנציגר פסק באותו ענין כך:

"במחלוקת שנתגלעה בין חבריי, המשנה לנשיאה
השופט ריבלין והשופט גרוניס, דעתי כדעתו של השופט
גרוניס".

במשמעות דברי הסכמה אלו נחלקים סימון ומנהל מע"מ במסגרת הערעור שבפנינו, כפי שיפורט להלן.

8. לאחר מתן פסק הדין בהליך השני – הוציא מנהל מע"מ שומת עסקאות לסימון אשר כללה מספר רכיבים. הרכיבים הרלבנטיים לענייננו הינם:

(1) חיוב בתשלום מע"מ לתקופה שבין השנים 2007-2010 (בה ההליך השני היה תלוי ועומד) בגין עסקת 50 הדירות.

(2) חיוב בגין דו"חות מתקנים על התקופה שבין השנים 2004-2006. אבהיר: סימון סברה כי היא זכאית להחזר על המס ששילמה בשנים 2004-2006 בגין עסקת 50

הדירות, אשר מהווה לשיטתה עסקה פטורה. לפיכך, סימון הוציאה הודעות זיכוי לחי טל, והגישה דו"חות מתקנים ביחס לתקופה שבין השנים 2004-2006, בהן הקטינה את עסקאותיה עליהן דיווחה בדו"חות המקוריים, וכך הקטינה את החבות שלה במס. בהתאם לפסק הדין בהליך השני, עסקת 50 הדירות מהווה, לתפיסת מנהל מע"מ, עסקה חייבת, ומכאן השומה.

השגה על שומה זו – נדחתה. כנגד ההחלטה לדחות את ההשגה ערערה סימון לבית המשפט המחוזי הנכבד. בית המשפט המחוזי קבע כי הפטור איננו חל על עסקת 50 הדירות, זאת בהתאם לפסק הדין שניתן בהליך השני. עוד נקבע, כי על אף שלגבי השומה בגין התקופה שבין השנים 2000-2003 עמדה לסימון טענת הסתמכות על עמדתו של מנהל מע"מ (כפי שהובעה בהליך הראשון) – טענה זו חדלה מלעמוד לה לגבי השומה בגין התקופה שבין השנים 2004-2010. הטעם לכך, לגישת בית המשפט המחוזי, נעוץ בעובדה שכבר סמוך לאחר הוצאת שומת התשומות שינה מנהל מע"מ את עמדתו בענין, ואף הוציא בשל כך את שומת העסקאות, מושא ההליך השני.

על קביעתו הנ"ל של בית המשפט המחוזי הנכבד – הגישה סימון את הערעור שבפנינו (ע"א 8150/11).

טענותיה של סימון (מקבץ הדירות הראשון)

9. לשיטת סימון, מנהל מע"מ הוציא את שומת התשומות, מושא ההליך הראשון, על בסיס עמדה עקרונית לפיה הפטור חל על עסקת 50 הדירות. לפיכך, בנסיבות אלה חל מנגנון של "השתק פלוגתא", או "השתק עילה", המונע ממנהל מע"מ לחזור בו מעמדתו העקרונית בעניין זה. סימון מטעימה עוד בהקשר זה, כי הודעתו של מנהל מע"מ בדבר תחולתו של הפטור ממע"מ על עסקת 50 הדירות – עמדה ביסוד פסק הדין בהליך השני, שביטל את שומת העסקאות ביחס לתקופה שבין השנים 2000-2003, ועל כן פסק הדין שם מהווה "מעשה בית דין", אשר צריך להוביל גם לקבלת הערעור בענייננו.

10. סימון סבורה עוד כי גם לגופם של דברים – אין לחייב אותה במע"מ בגין עסקת 50 הדירות, מהטעם שהיא שימשה רק כמתווכת להשכרת הדירות למגורים. לגישתה של סימון, פסק הדין בהליך השני לא הכריע כלל בשאלה של תחולת הפטור על עסקת 50 הדירות, שכן השופט דנציגר לא הצטרף, לטענתה, לעמדתו של השופט (כתארו

אז) גרוניס בדבר העדר תחולה של הפטור על העסקה הנ"ל, אלא רק לעמדה שלפיה מנהל מע"מ מנוע מלטעון את הדבר, לנוכח עמדתו הקודמת כי הפטור איננו חל.

טענותיו של מנהל מע"מ (מקבץ הדירות הראשון)

11. מנהל מע"מ טוען, מנגד, כי דין הערעור להידחות. מנהל מע"מ מציין כי בכל התקופה הרלבנטית לשומת עסקת 50 הדירות, סימון הוציאה חשבוניות מס לחי טל, על אף שהיא דיווחה על עסקה זו כפטורה ממס. כך למעשה, סימון השאירה בידיה את המע"מ שהועבר אליה על ידי חי טל בגין העסקה, תוך שהיא מוציאה חשבוניות מס בניגוד להוראות סעיף 47 לחוק מע"מ. הנה כי כן, בהוצאת החשבוניות הנ"ל התאפשר לחי טל לנכות מס תשומות, וזאת על אף שהמע"מ בגין העסקה (לפחות ביחס לחלק מהתקופה) לא הגיע לרשויות המס (יצוין כי בדיון שנערך בפנינו, טענה סימון במענה לטענתו האמורה של מנהל מע"מ, כי מנהל מע"מ חייב אותה להוציא את החשבוניות הללו על העסקה הנ"ל).

מנהל מע"מ מוסיף עוד וטוען כי סימון ניכתה את מס התשומות בגין רכישת 9 הדירות ששמשו אותה לצורך מקבץ הדיוור הראשון, ובעשותה כן, סימון גילתה דעתה כי אכן מדובר בעסקה חייבת במע"מ, ולכן היא מושתקת מלטעון אחרת.

12. ביחס לטענת ההסתמכות של סימון על עמדתו של מנהל מע"מ במסגרת ההליך הראשון, לפיה מדובר בעסקה עליה חל פטור ממע"מ בהיותה עסקת "השכרה למגורים" – משיב מנהל מע"מ כי דינה להידחות, שכן הוא חזר בו מעמדתו זו כבר לפני למעלה מעשור. על כן, ובהתחשב בהתנהלותה של סימון שנזכרה לעיל, האיזון שעשה בית המשפט קמא לפיו תקופת המניעות של מנהל מע"מ מלטעון כנגד תחולת הפטור, תוגבל לתקופה הנוגעת לשומת העסקאות, מושא ההליך השני – הינו ראוי.

13. עוד טוען מנהל מע"מ כי פסק הדין שניתן בהליך השני קבע בבירור, ברוב דעות, שהפטור איננו חל באופן עקרוני על עסקת 50 הדירות. לשיטתו של מנהל מע"מ, לפי פסק הדין בהליך השני, הגורם המהותי שהשכיר את הדירות לדיירים – הינו עמידר (שאיננה רק בגדר מתווך גרידא), ועל כן מבחינת סימון עסקאות השכירות שהיא ביצעה הן בגדר פעילות עסקית רגילה, אשר הפטור ממע"מ לא חל לגביה.

14. זה המקום לציין כי במסגרת סיכומיה טענה סימון שלכל היותר ניתן לגבות ממנה מס בגין הערך המוסף שנוצר בעקבות עסקת התיווך בהתאם לסעיף 5 לחוק מע"מ.

מנהל מע"מ חולק על טענה זו לגופה – ואכן נראה, על פניו, שאין היא מבוססת. יתר על כן, טענה זו לא עלתה בפני בית המשפט קמא עובר למתן פסק הדין מושא הערעור, היא גם לא נכללה בכתב הערעור, ואף הרשמת הנכבדה של בית משפט זה סירבה לתיקון הודעת הערעור בענין זה. נוכח נסיבות אלו – לא אתייחס אליה בהמשך ואעבור לליבון הערעור.

דיון והכרעה (מקבץ הדירות הראשון)

15. לאחר עיון בחומר שבפנינו ושמיעת טענות הצדדים הנני סבור כי יש לדחות את הערעור ב-ע"א 8150/13, וכך אף אציע לחברי שנעשה. אבאר את הנימוקים להכרעתי זו מיד בסמוך.

16. כאמור, סימון מבקשת שעל עסקת 50 הדירות יחול הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק מע"מ, הקורא כדלקמן:

”31. אלה עסקאות הפטורות ממס:
(1) השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון;”

17. בפסק הדין בהליך השני, אשר התייחס לפטור האמור בנסיבות – פסק המשנה לנשיאה א' ריבלין ביחס לעסקת 50 הדירות כך:

”בענייננו קבע בית המשפט המחוזי כי חי טל שימשה “צינור” שדרכו השכירה המשיבה את הדירות. לא מצאתי עילה לשנות מקביעה זו. אכן, בענייננו לא מדובר בהשכרה ישירה של דירות למגורים, אולם הדבר נובע במידה רבה מן הנסיבות הסובבות את העסקה ואין בכך כדי להשפיע על היות [סימון] המשכירה המהותית של הדירות למגורים.”
(שם, בפיסקה 7)

השופט (כתארו אז) א' גרוניס חלק על קביעתו זו של המשנה לנשיאה, השופט א' ריבלין. לגישתו – אין לראות בהסכם שנערך בין חי טל לבין סימון משום עסקה להשכרת דירות למגורים, וכך התנתבה הנמקתו של השופט גרוניס בחוות דעתו:

”בין [סימון] לבין שוכרי הדירות עמדו שני גורמים מתווכים. הראשון, חברת חי טל... השני, חברת עמידר, אשר החליטה בפועל מי יהא זכאי לשכור את הדירות. [לסימון] עצמה לא ניתן כל שיקול דעת באשר לזהות

שוכרי הדירות, לתמורה שתתקבל עבור הדירות ולשירותים שיש לספק לשוכרים... עמידר היא שעמדה בקשר עם השוכרים, בחרה מי יהא זכאי להתגורר בפרויקט וקבעה את גובה התמורה שתשולם. היינו, רק העסקה בין עמידר לבין השוכרים עצמם הינה עסקה להשכרת דירות למגורים הזכאית לפטור מתשלום מס ערך מוסף. במובן זה, על אף שהדירות שימשו בפועל למגורים, הרי שמבחינת [סימון] מדובר בפעילות עסקית רגילה לכל דבר ועניין".

יחד עם זאת, השופט גרוניס סבר כי דין הערעור להידחות, כאמור, משום שמנהל מע"מ היה מנוע מלטעון שמדובר בעסקה החייבת במע"מ, נוכח עמדתו במסגרת ההליך הראשון.

השופט דנציגר כתב בפסק דינו בהליך השני, כך:

"במחלוקת שנתגלעה בין חבריי, המשנה לנשיאה השופט ריבלין והשופט גרוניס, דעתי כדעתו של השופט גרוניס. במסגרת הליך משפטי שהתנהל בין הצדדים לעניין ניכוי תשומות מהעסקה (הוא ההליך הראשון – תוספת שלי, ח"מ), 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".

18. השאלה, אשר הציבו הצדדים בפנינו נוגעת לפירושו של פסק הדין, מושא הליך השני. פרשנות של פסק דין נעשית על פי אמות מידה וכללים לפיהם מתפרשים "טקסטים" משפטיים אחרים, ונבחנת בכלים אובייקטיביים ולא סובייקטיביים. על כן, לשופט שניסח את ההלכה אין עדיפות עקרונית בפרשנות שלה, הרחבתה, או סיוגה – על פני פרשן אחר (ראו: בג"ץ 3406/91 בבלי נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד מה(5) 1, 7 (1991); חוות דעתי ב-רע"פ 9795/07 שביטה נ' מדינת ישראל (1.2.2009); בר"מ 9343/10 אליאט נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה חיפה, בפיסקה 13 (17.1.2013); FREEMAN, A TREATISE OF THE LAW OF JUDGMENT 132-133 (5th ed. 1925 Revised by (Futtle (1993)).

הנה כי כן – את פסק הדין יש לפרש, ככל מסמך משפטי, בהתאם ללשונו ולתכליתו, ותוך התייחסות להקשר הדברים שברקע פסק הדין (ראו: בג"ץ 4805/07 המרכז לפלורליזם יהודי – התנועה ליהדות מתקדמת בישראל נ' משרד החינוך, בפיסקה 36

(27.7.2008); בג"ץ 5376/08 סמיה נ' בית הדין הרבני האזורי בתל אביב בפסקה 10 לפסק הדין של השופטת א' פרוקצ'יה ובפסקה 2 לחוות דעתי (8.4.2010)).

אגש איפוא עתה, לפרש את פסק הדין, מושא ההליך השני ואת החלתו לענייננו.

19. מקריאת פסק הדין עולה כי המחלוקת שנתגלעה בין השופט (כתארו אז) גרוניס לבין המשנה לנשיאה ריבלין נגעה לשאלת התחולה העקרונית של הפטור על עסקת 50 הדירות. מכאן, שהשופט דנציגר, אשר כתב כי: "במחלוקת שנתגלעה בין חבריי... דעתי כדעתו של השופט גרוניס" – סבר אף הוא כי באופן עקרוני הפטור לא צריך לחול על העסקה. הדבר אף נתמך מהדברים שנכתבו בסוף פסק הדין (ונחתמו על ידי כלל חברי ההרכב) שם נכתב:

"...הננו מחליטים פה אחד לדחות את הערעור, אלא שנימוקי הדחייה ניתנים בדעת רוב, כאמור בפסק-דינו של השופט א' גרוניס".

לפיכך, צדק בית המשפט קמא הנכבד כשקבע כי אין מקום לטענותיה של סימון, לפיהן הפטור צריך לחול על עסקת 50 הדירות מהטעם שהיא שימשה כמתווכת בלבד, שכן ענין זה כבר הוכרע לחובתה בפסק דין של בית משפט זה, בדעת רוב (והשוו גם: אהרן נמדר, מס ערך מוסף חלק ראשון, 541 בה"ש 90 (מהדורה חמישית, התשע"ג-2013)). עתה נותר רק לבדוק אם טענת ההסתמכות שעמדה לסימון במסגרת ההליך הקודם, עומדת לה גם כעת. לבחינת שאלה זו אגש מיד.

20. המניעות של מנהל מע"מ מלהוציא שומת עסקאות בגין עסקת 50 הדירות – איננה יכולה לעמוד לעד. בית המשפט פסק כי באופן עקרוני עסקת 50 הדירות חייבת במע"מ, כך שלמעשה, מנהל מע"מ טעה בעמדתו, מושא ההליך הראשון. אמנם, כפי שנקבע בפסק הדין בהליך השני, סימון הסתמכה על טעות זו באופן לגיטימי, ולכן באשר לתקופה שבין השנים 2000-2003 לא היה ניתן לחייבה במע"מ. אולם אין זה סביר שטענת ההסתמכות זו תעמוד לסימון ללא מגבלת זמן. יפים לעניין זה הדברים שנקבעו ב-ע"א 165/64 ראש העיר ת"א נ' כהן, פ"ד יח(3) 302, 307 (1964), שם נאמר כך:

"במקרה שהאזרח עשוי ליהנות ממעשה-בית-דין, כמו במקרה דנן, אין זה רצוי שהפרט יהיה לנצח נצחים פטור מנטל המס, שמן הדין היה שישא בו ככל האזרחים...

בעניני מסים עדיף השיקול, שמס צריך להיות מוטל ללא אפליה ושכל שגיאה תבוא על תיקונה".
 (ראו גם: ע"א 461/84 לוי נ' מנהל מס רכוש חיפה, פ"ד מב(4) 78 (1986); ע"א 909/06 רורברג קבלנות והנדסה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל אביב (20.2.2008); ע"א 7973/11 ד.א שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ נ' מנהל מע"מ, בפסקה 20 (16.6.2013) (להלן: ענין שליט); והשוו: אהרן נמדר מס ערך מוסף 55-54 (מהדורה חמישית, 2013)).

אמנם, יש והרשות המנהלית תהיה כבולה, לעתים, להחלטות שקיבלה, גם אם אלו התקבלו מחמת טעות. סוגיית מניעותה של הרשות מלחזור בה מעמדתה הראשונית תיבחן תוך איזון בין השיקולים השונים והתחשבות במכלול הנסיבות, וביניהם, בהקשרים שבענייננו: מידת ההסתמכות של הנישום על ההחלטה, הנזק שיגרם לנישום, סוג הטעות ומידת האשם של הרשות מחד גיסא, ואינטרס גביית מס אמת ואשמו של הנישום מאידך גיסא (ראו והשוו: ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד לז(1) 337 (1983); ע"א 2306/04 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' מועצה מקומית קרית טבעון, בפסקה 9 (7.11.2007) והאסמכתאות המובאות שם; והשוו גם: דפנה ברק-ארז, משפט מינהלי כרך א', בעמ' 389-393 (התש"ע-2010)).

21. במקרה שלפנינו, הנני סבור, כפי שקבע בית המשפט קמא הנכבד, כי כלל השיקולים מורים שדי במה שנפסק במסגרת ההליך השני, כדי לאזן אל-נכון בין אינטרס ההסתמכות של סימון לבין האינטרס הציבורי בדבר גביית מס אמת. גם אם סימון הסתמכה על עמדת מנהל מע"מ שהוצגה בהליך הראשון (זאת על אף שסימון חתמה על ההסכם עם חי טל עשרה חודשים לפני שהציג בשעתו מנהל המע"מ את עמדתו בעניין תחולת הפטור על עסקת 50 הדירות) – אין בכך כדי להוביל לפטור כולל לאורך זמן, ותקופת הפטור שניתנה בגדר ההליך השני, מתחשבת כראוי בהסתמכותה של סימון, ודי בכך. על כך יש להוסיף עוד, כי העובדה שסימון הוציאה לחי טל חשבוניות מס הכוללות חיוב מע"מ ביחס לעסקת 50 הדירות במהלך התקופה מובילה אף היא למסקנה כי אין מקום להאריך את תקופת הפטור על עסקת 50 הדירות, אשר ניתן בתחילה בטעות כאמור.

22. נוכח כל האמור לעיל – הנני סבור, כי דין ע"א 8150/11 להידחות. עתה אדרש לערעורו של מנהל מע"מ ב-ע"א 8251/11.

הרקע העובדתי

23. בנוסף למקבץ הדירות הראשון, סימון שוכרת 35 דירות נוספות בבניין מבעליהן (לעיל ולהלן: מקבץ הדירות השני) ומשכירה אותן ישירות לדיירים שונים לצורך מגורים. אין חולק כי השכרת מקבץ הדירות השני על ידי סימון – איננה חייבת במע"מ מהטעם שחל עליה הפטור. אולם, באשר לעסקה שבגדרה סימון שוכרת את הדירות מבעליהן (להלן: עסקת 35 הדירות) הוציא מנהל המע"מ שומת עסקאות. גם שומה זו נדונה במסגרת פסק דינו של בית המשפט קמא הנכבד.

24. בית המשפט קמא הנכבד קבע כי בכל הנוגע לעסקת 35 הדירות סימון מוגדרת כ"עוסק", כמשמעו בחוק מע"מ. יחד עם זאת, בית המשפט קמא הנכבד קבע כי אין לחייב את סימון במע"מ, שכן הפטור חל על עסקה זו. לשיטת בית המשפט קמא, העובדה שבין בעלי הדירות לבין הדיירים עומדת בפועל רק חוליה אחת, סימון – מאפשרת את החלת הפטור גם על העסקה שבין סימון לבין בעלי הדירות.

מכאן הערעור השני, אותו הגיש מנהל מע"מ.

טענותיו של מנהל מע"מ (מקבץ הדירות השני)

25. מנהל מע"מ טוען כי עסקת 35 הדירות הינה עסקה, אשר חלה עליה חבות המס, ובנוסף, על סימון היתה מוטלת החובה להוציא חשבונית מס כנגד עסקה זו ולדווח עליה, בהתאם לסעיף 6(ב)(1) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. גם סימון לא חלקה על טענות אלו, במסגרת תגובתה.

עניינה של המחלוקת בין הצדדים, איננו נעוץ כאן איפוא בשאלת החבות העקרונית במע"מ, אלא באשר לתחולתו של הפטור בגין "השכרה למגורים" על עסקת 35 הדירות.

26. מנהל מע"מ טוען תחילה, כי סימון לא חזרה במסגרת סיכומיה בהליך שהתנהל בפני בית המשפט קמא, על הטענה לפיה על עסקת 35 הדירות חל הפטור כפשוטו,

ומשכך למעשה היא זנחה את טענתה זו ובית המשפט קמא היה נדרש לדחותה על הסף (כאמור אף בפנינו לא עלתה טענה זו עוד).

27. מעבר לכך, לגישתו של מנהל מע"מ לא ניתן לראות בעסקת 35 הדירות גם כעסקת "שכירות למגורים", אשר חוסה תחת הפטור בקריאה מרחיבה שלו. מנהל מע"מ מציין כי מהסכמי השכירות שנערכו עם כל אחד מבעלי הדירות במסגרת עסקת 35 הדירות עולה כי לבעלי הדירות אין כל מעמד בהסכמי השכירות שייכרתו בין סימון לבין הדיירים שיגורו בדירות.

בנוסף, מנהל מע"מ טוען כי אין רלבנטיות לכך שקיים רק גורם ביניים אחד בין בעלי הדירות לבין הדיירים, שכן הפטור צריך לחול רק על העסקה האחרונה עם הצרכן הסופי, המשתמש בפועל בדירה למגוריו. העסקה שמבצעת סימון עם הצרכן הסופי איננה צריכה להשליך על העסקה הראשונה שביצעה. טענה זו נתמכת, לטענת מנהל מע"מ, בפסק הדין שניתן לאחרונה בעניין שליט, שם נקבע (בהתאם למה שנפסק במסגרת פסק הדין בהליך השני) כי רק על השכרה ישירה בין משכיר לשוכר המשתמש בדירה לצורכי מגוריו ולא לצרכים עסקיים – חל הפטור.

טענותיה של סימון (מקבץ הדירות השני)

28. סימון סומכת את ידיה על נימוקיו של בית המשפט קמא הנכבד וניסתה לאבחן את עניינה מזה שנדון בעניין שליט. לטענתה, מכיוון שבין בעלי הדירות לבין הדיירים נמצאת רק חוליה מתווכת אחת (היא סימון), הפטור החל על "השכרה למגורים" – חל גם עליה.

דיון והכרעה (מקבץ הדירות השני)

29. לאחר קריאת החומר שלפנינו ושמיעת טענות הצדדים – הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להתקבל וכך אציע גם לחברי שנעשה וזאת מהטעמים שיפורטו מיד.

30. בענין שליט (אשר הצדדים התייחסו אליו במסגרת החומר המונח בפנינו) – כתב חברי, השופט צ' זילברטל (נוכח פסק הדין שניתן בהליך השני), כך:

"סעיף 31(1) [לחוק מע"מ – ח"מ] קובע, כי "השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון" היא עסקה פטורה... מהי אותה "השכרה למגורים" אליה מתייחס הסעיף. אין די בכך שבהסכם... 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.

...

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 בגדרי הפטור."

(שם, בפסקאות 10, 13; ההדגשות שלי – ח"מ)

עוד ציין השופט צ' זילברטל בפסק הדין בענין שליט, כי תתכן אפשרות בה יחול הפטור גם כאשר מעורב גורם ביניים, וזאת כאשר גורם הביניים הוא בבחינת "צינור" גרידא. מפסק הדין עולה כי כדי לבחון אם גורם הביניים אכן מהווה "צינור" בלבד, יש לבחון את טיב העסקה הספציפית, ואת הקשר הקיים בין בעלי הדירות לבין הדיירים ובין גורם הביניים לבין הדיירים. כדי שהפטור יחול נדרש להראות שהקשר בין בעלי הדירות לדיירים הינו קשר ישיר, ושגורם הביניים משמש כמתווך בלבד, ללא מעמד עצמאי מול הדיירים. שמע מניה כי במקום שבו גורם הביניים נושא במעמד עצמאי מול הדיירים – הפטור לא יחול על העיסקה שבין בעל הדירה לגורם הביניים.

31. כפי שטוען מנהל מע"מ – מהסכם השכירות שנערך בין סימון לבין בעלי הדירות, ביחס למקבץ הדירות השני עולה כי לבעלי הדירות אין כל מעמד ישיר ביחס לדיירים שגרים בפועל בדירות. כך סעיף 9 להסכם השכירות קובע כדלקמן:

"...ידוע לו [לבעל הדירה – ח"מ] כי הנכס אינו נועד למגוריו של השוכר, וכי ידוע לו כי הנכס יושכר בשכירות משנה, ולא יכול הוא לבוא בטענה כלשהי בקשר לכך אל השוכר [סימון – ח"מ]."

ברי איפוא, כי חרף העובדה שישנו רק גורם ביניים אחד, המקשר בין בעלי הדירות לדיירים – גורם ביניים זה הינו משכיר משנה ובעל מעמד עצמאי מול הדיירים.

כמו כן עולה מלשון הסעיף הנ"ל כי סימון, היא אשר קבעה את התנאים של הסכמי שכירות המשנה ואת זהותם של הדיירים. מסקנות אלו אף לא נסתרו בטענותיה של סימון. למעשה, כל שסימון טענה בהקשר זה הוא שנוכח העובדה שבמסגרת עסקת 35 הדירות היה רק גורם ביניים אחד בין בעלי הדירות לדיירים יש להתייחס אליה כ"מתוכת" ולהחיל על העסקה את הפטור. למותר לחזור ולציין, כי טענתה זו אין בה די כדי להצדיק את מתן הפטור, לפי העקרונות שנקבעו בענין שליט.

32. טרם סיום אוסיף כי הערותיה של חברתי השופטת ד' ברק-ארז מקובלות עליי.

סוף דבר

33. נוכח כל האמור לעיל, אם תישמע דעתי, אציע לדחות את ערעורה של סימון ולקבל את ערעורו של מנהל מע"מ, תוך שיוטלו על סימון הוצאות מנהל מע"מ בסך של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

לטעמי, סימון מושתקת מלהעלות טענותיה, לאחר שבתקופה הרלבנטית לשומה הוציאה חשבונית מס לחי טל, גבתה ממנה מע"מ בגין העסקה, אך דיווחה למנהל מע"מ על העסקאות כפטורות והותירה את המע"מ בידה.

ש ו פ ט

1. אני מסכימה לפסק דינו של חברי השופט ח' מלצר. עם זאת, נוכח הטענות שעלו בפנינו, אני מבקשת להוסיף ולהתייחס בקצרה לחידוד השוני בין הנסיבות שבהן חלה הדוקטרינה של מעשה בית דין בעניינים פסקאליים לבין אלה שבהן חלים הכללים הנוגעים לשינוי בעמדתה של רשות המסים בהיותה רשות מינהלית. זאת, משום שגם אם הדוקטרינה של מעשה בית דין בדיני מסים אינה קשיחה כבתחומי משפט אחרים, המגבלות הנובעות ממנה שונות מאלה שחלות על שינוי של עמדה מינהלית באופן כללי, ולהבדלים אלה עשויות להיות נפקויות.

2. כפי שפירט חברי השופט מלצר, הצדדים היו חלוקים באשר לנפקות שיש לעובדה שתחילה (בשנת 2000) עמדתו של מנהל מע"מ, אשר אף באה לידי ביטוי בהליך משפטי שהתנהל בין הצדדים בבית המשפט המחוזי בבאר-שבע (ע"ש 1550/00, השופט ג' גלעדי), הייתה שעסקאות ההשכרה של החברה המערערת (להלן: החברה) פטורות מתשלום מע"מ, ואילו בהמשך (החל בשנת 2004) אימץ מנהל מע"מ עמדה משפטית שונה. השאלה שבמחלוקת הייתה אפוא זו: האם עמדת מנהל מע"מ בשנת 2000 מחייבת אותו גם בשנות מס עתידיות, ואם כן – מכוחה של איזו דוקטרינה?

3. עיקרי העובדות הצריכות לעניין לצורך הדיון בשאלה זו הן אלה: בשנת 2000 הוצאה לחברה המערערת שומת תשומות המבוססת על העמדה המשפטית שמדובר בעסקאות פטורות מתשלום מע"מ (ולכן, אין מקום לניכוי מס תשומות בגינן). עמדה זו באה לידי ביטוי אף בע"ש 1550/00 שהוזכר לעיל, אולם בסופו של יום בית המשפט המחוזי לא הכריע בשאלה זו בשל הסכמה שאליה הגיעו הצדדים (באשר לכך שהחוב במס תשומות יבוטל). בשנת 2004 שינתה רשות המסים את עמדתה העקרונית באשר לסיווג העסקאות והוציאה לחברה שומת עסקאות (כלומר, חייבה אותה בתשלום מע"מ) בגין השנים 2000-2003 – על בסיס העמדה המשפטית שמדובר בעסקאות שאינן פטורות מתשלום מע"מ. בשלב זה החל הליך משפטי נוסף בין הצדדים שהסתיים בפסק דין שניתן ביום 1.2.2010

בבית משפט זה (ע"א 2291/07, המשנה לנשיאה א' ריבלין, השופט (כתוארו אז) א' גרוניס והשופט י' דנציגר). בפסק הדין נקבע, בדעת רוב, כי פרשנותן של רשויות המס היא הנכונה, אך מטעמי הגינות ומניעות אין לאפשר להן להחיל עמדה זו בדיעבד לגבי שנות המס שקדמו לשינוי בעמדתן. לטענת החברה יש באירועים אלה כדי להקים מעשה בית דין אף באשר לאופן החיוב בגין עסקאות אלה בשנים 2010-2004. האם יש לקבל טענה זו?

4. כבר בפתח הדברים ראוי לציין שלטענה של השתק עילה אין כל יסוד בנסיבות העניין, בשים לב לכך שכל שנת מס נחשבת, בתחום דיני המסים, לעילה חדשה ונפרדת (ראו: ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 48 (24.12.2014) (להלן: עניין פלומין)). אולם, האם יש תחולה במקרה זה להשתק פלוגתה? גם על שאלה זו יש להשיב בשלילה. הטעם לכך הוא פשוט: הכללים שחלים על השתק פלוגתה בדיני מסים (ופורטו בחוות דעתי בעניין פלומין) חלים רק במקרה שבו מתגבשים מדעיקרא התנאים הבסיסיים להתקיימותו של השתק פלוגתה. במלים אחרות, אין מקום לבחון כללים אלה, המהווים הגמשה ביחס לעיקרון הרגיל של השתק פלוגתה, בנסיבות שבהן לא התקיימו דרישות הסף לחלותו של עיקרון זה. כידוע, תנאי בסיסי להתקיימותו של השתק פלוגתה הוא קיומה של הכרעה בפלוגתה העובדתית לגופה במסגרת פסק דין (ראו: ע"א 246/66 קלוח'נר נ' שמעוני, פ"ד כב(2) 561 (1968) (להלן: עניין קלוח'נר)), ולכן "רק פסק דין סופי שניתן על-ידי בית משפט יכול להוות מעשה בית דין" (ראו: עניין פלומין, בפסקה 79). על כן, שינויים בעמדה של רשות המסים, שלא הייתה לגביה הכרעה בפסק דין, יהיו כפופים אך לכללים החלים על שינוי של החלטה מינהלית, כפי שעמד עליהם חברי השופט מלצר (בפסקה 20 לחוות דעתו).

5. בחינת מכלול ההליכים בעניין שבפנינו מעלה כי אין בנמצא כל מעשה בית דין הקובע כי העסקאות שביצעה החברה פטורות מתשלום מע"מ. ההתדיינות בין הצדדים במסגרת ע"ש 1550/00 אינה מקימה השתק פלוגתה בשאלה האם מדובר בעסקאות הפטורות מתשלום מע"מ מכיוון ששאלה זו לא הועמדה בסופו של יום במחלוקת בין הצדדים וממילא לא הוכרעה בפסק דינו של בית המשפט (ראו: עניין

קלוז'נר, בעמ' 584; נינה זלצמן מעשה בית דין בהליך האזרחי 171-172, 187-188 (1991) (להלן: זלצמן)). באשר לפסק דינו של בית משפט זה בע"א 2291/07, הרי שלא זו בלבד שאינו יכול לסייע לחברה, אלא שנקבע בו מפורשות כי עמדתן של רשויות המס היא העמדה הנכונה.

6. הנה כי כן, בפנינו עומד שינוי בעמדתן של רשויות המס. על עניין זה, כפי שעולה גם מפסק דינו של חברי, חלים הכללים הנוגעים לקבלת החלטות מינהליות. אין צריך לומר, שרשויות המס, ככל רשויות המינהל, חייבות לנהוג בהגינות ובמקצועיות, ולכן שינוי בעמדתן אינו אמור להיות עניין שרירותי (ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 385-389 (2010)). אולם, ככל שנעשתה בדיקה מקצועית וזו העלתה כי עמדה משפטית שאומצה בשנת מס קודמת אינה נכונה, אין מניעה לכך שהעמדה החדשה תדריך את רשויות המס בשנות מס עתידיות, ולמעשה – ראוי שכך יהיה, בכפוף לאיזון בין האינטרס הציבורי לבין הסתמכותו של הפרט הנוגע בדבר (ראו גם: עניין פלומין, בפסקה 64). ההתחשבות בשיקולים של הסתמכות והגינות באה כבר לידי ביטוי בפסק דינו של בית משפט זה בע"א 2291/07 ככל שמדובר בשנות המס שקדמו לאימוץ העמדה העדכנית של רשויות המס בשנת 2004. כפי שהסביר חברי, ממועד זה ואילך, לא ניתן עוד לטעון להסתמכות על עמדתן של רשויות המס, ועל כן, דין הערעור שהגישה החברה להידחות.

שׁוֹפֵט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, כ"ב בשבט התשע"ה (11.2.2015).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 11081500_K23.doc מה
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il