



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2291/07

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופט א' גרוניס
כבוד השופט י' דנציגר

המערער: אגף המכס והמע"מ אשדוד

נגד

המשיבה: ש.י. סימון אחזקות בע"מ

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי בבאר-שבע
מיום 16.1.07 בע"ש 1565/04 שניתן על-ידי כבוד השופט
א' ואגו

תאריך הישיבה: כ"ד באייר התשס"ט (18.5.09)

בשם המערער: עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיבה: עו"ד יוסי שקד

פסק-דין

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כבוד השופט א' ואגו) שקיבל את ערעורה של המשיבה על דחיית השגתה נגד מס עסקאות שהוטל עליה בגין עסקאות שערכה בין שנת 2000 לשנת 2004.

2. בשנות התשעים של המאה הקודמת נבנה באשדוד בניין בשם "אשדוד ביץ'", שנועד לשמש בית דירות נופש. הבניין נבנה במסגרת הסכם קומבינציה שנכרת בין חברת חי טל פרויקטים בנייה ופיתוח בע"מ (להלן: חי טל) לבין חברת ס. ש. צרפתי השקעות ובניה (1992) בע"מ (להלן: צרפתי). המשיבה, הרשומה במס ערך מוסף כעוסק מורשה בתחום אחזקת בתים, התקשרה בשנת 1996 עם שתי החברות הנזכרות

בהסכם שבו התחייבה לספק שירותי ניהול ואחזקה לבניין. ביום 14.5.1998 רכשה המשיבה 9 דירות בבניין מצרפתי, וביקשה לנכות בגינן מס תשומות לאחר שהצהירה ביום 23.9.1998 כי הדירות מיועדות להשכרה כדירות נופש – השכרה שאינה פטורה ממס. בקשתה של המשיבה אושרה ואכן, במשך כשנה, הושכרו הדירות כדירות נופש. בשנת 1999 התקשרה חי טל בהסכם עם חברת עמידר שבו התחייבה לספק לאחרונה 85 דירות בבניין אשדוד ביץ' לצורך מגורי עולים. מאחר שבבעלותה של חי טל היו רק 35 דירות בבניין, היא התקשרה עם המשיבה בהסכם שלפיו התחייבה המשיבה לספק לחי טל 50 דירות, מתוכן 9 הדירות שרכשה מצרפתי ו-41 דירות ששכרה מבעליהן. לאחר ביקורת שערך המערער בבניין, שבה גילה כי הדירות מושכרות למגורים, הוצאה למשיבה שומת תשומות שבה התבקשה להשיב את מס התשומות שניכתה, שכן השכרה למגורים פטורה ממס עסקאות. המשיבה הגישה ערעור על החלטה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, ע"ש 1550/00 ש.י סימון אחזקות בע"מ נ' ממונה מס ערך מוסף אשדוד (להלן: ההליך הקודם), שנמחק לאחר שהמערער התיר למשיבה לנכות את מס התשומות.

3. בשנת 2004 הוציא המערער למשיבה שומת עסקאות, שבה ביקש לחייבה לשלם מע"מ על השכרת הדירות לפי ההסכם שנכרת עם חי טל, מאחר שלטענתו מדובר בעסקה החייבת במס. המשיבה הגישה ערעור על החלטת המערער לבית המשפט המחוזי בבאר שבע. בית המשפט המחוזי קיבל את ערעורה של המשיבה. בית המשפט קבע שחי טל שימשה "רק צינור מקשר להזרמת הדירות לעמידר" ולכן יש לראות בחוזה עם חי טל חוזה להשכרת דירות למגורים הנכנס לגדר הפטור ממע"מ לפי סעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק או חוק מס ערך מוסף). בית המשפט הוסיף כי אמנם המשיבה רכשה את הדירות במטרה להשכירן כדירות נופש אולם לאחר שנקרתה בדרכה הזדמנות בחרה להשכירן למגורים, ומשכך יש להכיר בפטור ממע"מ לפי סעיף 31(1) לחוק. על פסק דין זה הוגש הערעור שלפנינו.

4. המערער טוען כי העסקה הרלוונטית לענייננו היא החוזה שבין המשיבה לחי טל ולא העסקה שבין חי טל לבין עמידר או העסקה שבין עמידר לבין הדיירים. לשיטתו של המערער אין לראות בהשכרה לחברה (חי טל) השכרה למגורים. לטענתו, כיוון שהמשיבה לא השכירה את הדירות למגוריה של חי טל, אלא העבירה את הדירות לחי טל לצורך עסקיה של האחרונה, אין לראות בהסכם עסקה הנכנסת לגדרי סעיף 31(1) לחוק המקנה פטור ממס עסקאות להשכרה למגורים שאינה עולה על 25 שנים. לטענת המערער עיון בסעיפי ההסכם מעלה כי מדובר בהסכם בין המשיבה לבין חי טל בלבד, ואין לראות בחי טל חוליה מקשרת בין המשיבה לעמידר ותו לא. בהקשר זה המערער

מפנה, בין השאר, לסעיף 6 להסכם שבו נקבע כי אין למשיבה כל אפשרות לפעול מול עמידר בכל צורה שהיא. המערער סבור כי גם אם יש לראות כאן עסקה משותפת של המשיבה וחי טל עם עמידר, הרי שהעסקה חייבת במס משום שעמידר היא עוסק מורשה במע"מ, ומדובר בחוזה עם עוסק מורשה לצורך עסקיו ולא בחוזה להשכרת דירות למגורים שנחתם עם הדיירים. עוד טוען המערער כי גם אם יקבע שמדובר בהשכרת דירות למגורים החוסה תחת סעיף 31(1) לחוק, המשיבה חייבת בתשלום מס העסקאות משום שהיא ניכתה את מס התשומות. לדבריו, לאור עקרון ההקבלה יש לשלם מס עסקאות כאשר מנוכה מס תשומות. המערער נסמך בעניין זה על החלופה השנייה להגדרת עסקה בסעיף 1 לחוק הקובעת כי עסקה היא "מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר", ועל סעיף 41 לחוק הקובע כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". לדעת המערער החלופה השנייה להגדרת עסקה בסעיף 1 לחוק נועדה לחול גם על מי שניכה תשומות שלא כדין, וזה המצב בענייננו. לבסוף, סבור המערער כי אם יקבע שהעסקה פטורה ממע"מ אזי יש לחייב את המשיבה להחזיר את מס התשומות שניכתה, זאת לאור עקרון ההקבלה וסעיף 41 לחוק.

5. המשיבה טוענת כי לפי ההסכם בינה לבין חי טל לא הושכרו הדירות לחברת חי טל אלא נוצר מאגר דירות משותף שהושכר לצרכי מגורים. לפיכך – כך טוענת המשיבה – ההסכם הרלוונטי לענייננו הוא ההסכם שבין חי טל לבין עמידר – הסכם שמכוחו מושכרות הדירות למגורים. לטענתה, אף שהמשכירה הפורמלית של הדירות היא חי טל הרי שהמשיבה היא המשכירה המהותית שלהם וחי טל משמשת כלי להשכרת הדירות. המשיבה מטעימה כי זו הייתה גם עמדתו של המערער עצמו בהליך הקודם שהתנהל בין הצדדים בנוגע למס התשומות. אשר לניכוי התשומות, טוענת המשיבה כי אין זה ההליך המתאים לדרוש את החזר התשומות שכן מדובר בערעור הנסב על שומת עסקאות. עוד מציינת המשיבה בהקשר זה כי המערער כבר הכיר בניכוי התשומות במסגרת ההליך הקודם בין הצדדים.

לאחר שבחנתי את טענות הצדדים באתי למסקנה כי דין הערעור להידחות.

תחולת הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף בענייננו

6. סעיף 31(1) לחוק קובע כי "השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון" – פטורה ממס. בענייננו נשאלת השאלה אם הפטור חל גם כאשר הדירות אינן מושכרות ישירות לשוכרים אלא באמצעות הסכם

עם חברה אחרת. עמדתי בעניין זה היא שהפטור בסעיף אכן מכוון למצב שבו מושכר הנכס ישירות לשוכר, ולכן ברגיל קיומו של חוזה ביניים בין הנישום לבין צד שלישי (שאינו השוכר למגורים) ישלול את תחולת הפטור. אולם יש לבחון כל הסכם לגופו, ואם מתברר שגורם הביניים שעימו נכרת ההסכם אינו אלא "צינור" או גורם מתווך, במובנו הרחב, וכי הנישום הוא המשכיר המהותי, עשוי הפטור לחול (וראו לעניין הבחינה המהותית-כלכלית לצרכי מס: ע"א 8131/06 אלישע בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פיסקה 13 לפסק הדין (לא פורסם, 29.3.2009); ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פיסקה 67 לפסק הדין (לא פורסם, 20.11.2006); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); ע"א 5472/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת הדרי החוף מספר 63 בע"מ, פ"ד נו(1) 877, 890-891 (2001)).

7. 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 המשיבה המשכירה המהותית של הדירות למגורים. הבסיס לעסקאות השונות במקרה שלפנינו הוא זכייתה של חי טל במכרז להשכרת הדירות לעמידר. לצורך מימוש ההסכם נזקקה חי טל, שברשותה היו רק מקצת מן הדירות הדרושות למימוש ההסכם, להתקשר בחוזה עם המשיבה שמכוחו הצטרפה המשיבה לחי טל ביצירת מאגר דירות לצורך השכרה לעמידר. מדובר בחוזה שבו ידועה זהותו של הגוף שאליו יועברו הדירות בסופו של יום, ולחי טל אין כל אפשרות לסטות מהוראות החוזה ולהשכיר את הדירות לגורמים אחרים. יתר על כן דמי השכירות בגובה זהה מועברים לידי חי טל ולידי המשיבה (באמצעות חי טל), עבור כל אחת מן הדירות, למעט אחוז אחד מן הסכום שמוענק לחי טל עבור ניהול ההתקשרות. המערער מבקש ללמוד מהעברת אחוז מן התקבולים על כך שהמשיבה אינה המשכירה. אולם, לדעתי, יש במבנה העסקה – דמי שכירות זהים והעברת אחוז מן התקבולים לחי טל – דווקא חיזוק לכך שחי טל היא מתווכת במובן הרחב, המקבלת גמול על שירותיה, ואילו המשכירה המהותית היא המשיבה. מכל מקום, אין בטענותיו של המערער בעניין זה עילה לשנות מקביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי. לא למותר לציין כי המערער עצמו טען בהליך שהתנהל בין הצדדים בשאלת מס התשומות כי העסקה נשוא הערעור שלפנינו היא השכרה למגורים הנכנסת לגדר הפטור בסעיף, וזאת כאשר עמד לפניו ההסכם בין המשיבה לבין חי טל.

8. המערער מבקש להיתלות בפסק הדין שניתן בע"א 6585/97 פ-ם-בין נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים (לא פורסם, 28.6.1998) (להלן: עניין פ-ם-בין), שבו נקבע לדבריו כי כאשר מושכר נכס לגורם עסקי אין תחולה לפטור שבסעיף 31(1) לחוק. אולם אין מקום להקיש מעניין פ-ם-בין לענייננו. בעניין פ-ם-בין קבע בית המשפט כי הנכס שהושכר שימש לניהול עסקיה של עמותה, ואילו השכרת חלק מן הנכס למגורים הייתה טפלה למטרה העיקרית של השכרתו. לא דובר בעניין פ-ם-בין על זהות הגוף המתקשר בהסכם אלא על השימוש שנעשה בפועל בנכס. בענייננו, כפי שהוסבר, השימוש שנעשה בפועל בדירות הוא מגורים ומשום כך אין בפסק הדין בעניין פ-ם-בין כדי להשליך על ענייננו.

9. אין לקבל גם את טענתו של המערער כי ההשכרה לעמידר אינה נכנסת לגדרי הפטור שכן מדובר בעוסק מורשה במע"מ שאינו שוכר למגורים. מטרתו של הפטור הקבוע בסעיף היא להקל על שוכרי הדירות. עמידר היא חברה ממשלתית שמטרתה להקל ולסייע בדיוור לשכבות חלשות באוכלוסיה. בין השאר, אחראית עמידר על מערכת הדיוור הציבורי שבמסגרתו מושכרות דירות בשכר דירה נמוך לאוכלוסיות נזקקות. ברי שכדי לקיים את תכלית הפטור הקבוע בסעיף 31(1) – הקלה על שוכרי הדירות ובפרט על שוכרים המשתייכים לאוכלוסיות נזקקות – יש לראות בעמידר גורם מתווך בין השוכרים למשכירים שאינו שולל את תחולתו.

ניכוי תשומות וחיוב במס עסקאות

10. עקרון ההקבלה הוא עקרון מרכזי בחוק מס ערך מוסף. ככלל, כפי שקובע סעיף 41 לחוק, ניכוי מס התשומות אפשרי רק כאשר התשומות משמשות בעסקה החייבת במס עסקאות. בענייננו ניצבת השאלה מהו הדין במקרה שבו נוכה מס התשומות בהסתמך על עסקה עתידית חייבת, ובפועל העסקה החייבת התקיימה לפרק זמן קצר ולאחר מכן נעשה בתשומות שימוש בעסקה פטורה, ארוכת טווח. המערער סבור כי בענייננו יש לקבוע כי המשיבה צריכה לשלם מס עסקאות לאור ניכוי התשומות. אין בידי לקבל את עמדתו של המערער.

11. ניכוי מס תשומות שלא לפי הדין, כשלעצמו, אינו מקים עילה לחייב אחר כך במס עסקאות עסקה שהחוק קובע לגביה פטור ממס. אמנם, סעיף 1 לחוק, המגדיר מהי "עסקה", כולל חלופה של מכירת נכס שנוכה בגינו מס תשומות. אולם, סעיף 31 לחוק קובע: "אלה עסקאות פטורות ממס" ולאחר מכן מפרט את המקרים השונים הפטורים ממס עסקאות. לאמור, במקרים המופיעים בסעיף 31 לא יוטל מס על אף שהם מוגדרים

”עסקאות” לפי סעיף 1. הנה כי כן, עסקה המקיימת את ההגדרה שבסעיף 1 אך באה בגדר אחת מהוראות הפטור שבסעיף 31, לא תקים חיוב במס עסקאות. חיזוק לעמדה זו ניתן למצוא גם בסעיף 31(3) לחוק, שבו מותנה במפורש הפטור בכך שלא נוכה מס התשומות על מכירת הציוד נשוא העסקה. מתוך ההתניה המפורשת שבסעיף 31(3) לחוק נשמע היעדר ההתניה בענייננו. לפיכך, אין בעובדה שנוכה מס תשומות כדי להביא, בהכרח, להטלת מס עסקאות בכל הנסיבות. אוסיף כי איני משוכנע שאין מקום לפרש את החלופה להגדרת עסקה בסעיף 1 לחוק כך שהיא עוסקת רק במקרים שבהם ניכוי מס התשומות נעשה כדין. אולם, לאור הלשון הברורה של סעיף 31 לחוק, אין צורך להכריע בשאלה זו כעת.

דברים אלה עולים, כאמור, מלשון החוק ומשקפים פרשנות ראויה של הדין. אכן, מצב שבו מנוכה מס תשומות על עסקה שאינה חייבת במס אינו מצב רצוי, אך יש לנקוט בדרך המתמודדת עם שורש הבעיה – הניכוי שלא כדין – ולא באמצעות שלילת הפטור שעולה בקנה אחד עם הדין. חיוב עסקה פטורה במס עסקאות בשל ניכוי שלא כדין של מס התשומות עלול לסכל את מטרת הפטור, שפעמים, כמו בענייננו, אינה רלוונטית לעקרון ההקבלה ונובעת ממטרות אחרות. יתר על כן, נראה כי יש מקום לאפשר למוכרים גמישות עסקית בשינוי ייעוד התשומות בהתאם לצרכיהם העסקיים ואין ליצור הרתעה כללית מפני שינוי ייעוד באמצעות חיוב במס על עסקאות פטורות. נראה אפוא כי הדרך הנכונה להתמודד עם ניכוי שלא כדין היא באמצעות החזר הניכוי, כפי שיפורט להלן, ולא על ידי חיוב עסקאות פטורות במס.

החזר ניכוי מס התשומות כאשר עסקה עתידית חייבת אינה מתממשת

12. המערער טוען, כאמור, כי אם ייקבע שהעסקה פטורה ממס עסקאות, יש לחייב את המשיבה להשיב את מס התשומות שנוכה. ייאמר מייד כי אין צורך לערוך דיון ממצה בטענה זו בענייננו, שכן ההליך שלפנינו אינו ההליך המתאים לכך. תחילתו של ההליך שלפנינו בערעור על חיוב המשיבה במס עסקאות, ואין מקום לדון בו באפשרות לחיוב המשיבה במס תשומות. יש לציין בהקשר זה כי מהחומר שלפנינו עולה כי טענה זו כלל לא הועלתה על ידי המערער לפני בית המשפט המחוזי. יתר על כן, הליך נפרד ומוקדם בין הצדדים בשאלת מס התשומות כבר התנהל בבית המשפט המחוזי והמערער בחר לחזור בו מן הערעור מסיבותיו הוא, אף שבזמן שהתנהל ההליך המערער היה מודע היטב להסכם בין המשיבה לחברת חי טל, ואף ביסס את הטענה בדבר הצורך בהחזר המס שנוכה בכך שהעסקה עם חברת חי טל פטורה ממס. המערער טוען כי הוא חזר בו מטענותיו בהליך הקודם לאור הצהרת המשיבה כי השימוש שנעשה בדירות

אינו פטור ממס עסקאות. אין לקבל טענה זו. ההצהרה שאליה מפנה המערער ניתנה ביום 23.9.2008, עובר לפתיחת ההליך הקודם, ואף עובר לכריתת ההסכם בין המשיבה לבין חי טל. המערער אינו מפנה ולו למסמך אחד המאשש את טענתו כי במסגרת ההליך הקודם התחייבה המשיבה כי התשומות עודן משמשות לעסקאות חייבות, ויש לציין כי עיון בחומר הראיות מחזק דווקא את הרושם ההפוך. לפיכך, גם אם יש מקום מבחינת הדין המהותי לחייב את המשיבה להחזיר את מס התשומות שנוכה, ואדון בכך להלן בקצרה, אין זה ההליך המתאים לכך ומשבחר המערער לזנוח את טענותיו בעניין זה בהליך הקודם אין לו להלין אלא על עצמו.

13. די בדברים אלה כדי לדחות את הערעור, אולם לאור חשיבותה של השאלה המהותית שהתעוררה בענייננו, אבקש להוסיף מעבר לדרוש מספר מילים בסוגיה. פעמים רבות ניכוי התשומות צופה פני עתיד. כך, למשל, בענייננו, שבו נוכה מס התשומות של רכישת הדירות לאור עסקאות השכרה עתידיות של הדירות. בהקשר זה התעוררה מספר פעמים השאלה מהו הדין כאשר העסקה העתידית שבגינה נוכה מס התשומות לא מתממשת בסופו של יום. בע"א 125/83 דנות חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 268 (1987), קבע בית המשפט שכאשר השימוש בתשומות שונה מן השימוש העתידי שבגינה נוכה המס, על המוכר לתקן את דיווחיו כך שאם ניכה תשומות על עסקה פטורה יחזיר את שנוכה ואם לא ניכה תשומות ובפועל העסקה חייבת במס יוכל לנכות את התשומות (שם, בעמוד 272). קביעה זו שומרת על עקרון ההקבלה ומפחיתה את החשש כי ימסרו דיווחים כוזבים לגבי מטרת השימוש בתשומות.

בענייננו מתעוררת שאלה מורכבת מעט יותר הנוגעת לסיטואציה שבה השימוש בתשומות תאם בתחילה את השימוש החייב שבגינה נוכה המס ואילו לאחר מכן שונה ייעודן של התשומות ונעשה בהן שימוש פטור. במקרים אלה קיים מצד אחד צורך לאפשר שינוי ייעוד של התשומות שהוא חלק בלתי נפרד מן הגמישות הנדרשת בעולם העסקי; ומצד שני יש חשיבות גדולה לשמירה על עקרון ההקבלה ולמניעת תופעה של שימוש חייב בתשומות לתקופה קצרה ביותר רק לצרכי מס לפני השימוש העיקרי הפטור. נראה כי הדרך להגשים שתי מטרות אלה היא באמצעות התרת ניכוי יחסי של התשומות תוך התחשבות בהיקף השימוש החייב (ראו: ע"ש (מחוזי י-ם) 67/92 פס ב'ין בע"מ נ' מנהל תחנות מס ערך מוסף ירושלים, מיסים ח(1) ה-223, פסקה 4 לפסק הדין (1993); והשוו: יעקב פוטשבצקי חוק מס ערך מוסף 292 (מהדורה שישית, 2001). מקבל אני בהקשר זה את עמדתו של פרופסור אהרן נמדר, שלפיה ניתן להגיע לתוצאה

זו באמצעות פרשנות תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף 533-534 (מהדורה שנייה, 2000).

14. תקנה 18 הותקנה מכוח סעיף 44(2) לחוק מס ערך מוסף הקובע כי שר האוצר רשאי לקבוע תקנות בדבר "כללים לניכוי מס התשומות כשהנכסים או השירותים שבשל יבואם או העסקה בהם שולם המס שימשו גם בעסקאות שהמס עליהן מותר בניכוי וגם בעסקאות שהמס עליהן לא ניתן לניכוי". התקנה קובעת כי:

(א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו - לצרכי העסק) וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו - שלא לצרכי העסק) - יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש.

(ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים ינהגו לפי הכללים כדלהלן –

(1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;

(2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות;

(3) לא קבע המנהל את החלק היחסי ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.

תקנה 18 קובעת אפוא כי במקרים שבהם קיים שימוש מעורב בתשומות לעסקאות חייבות ולעסקאות שאינן חייבות יש לנכות את מס התשומות באופן יחסי בהתאם ליחס בין השימוש החייב לכלל השימוש. בענייננו, ניתן לראות בשינוי השימוש בתשומות לאורך הזמן שימוש מעורב כמשמעותו בתקנה (וכאן – מעורב על ציר הזמן), ולפיכך, יש מקום לאפשר ניכוי יחסי של מס התשומות בהתאם להיקפו של השימוש החייב.

15. קביעת דרך החישוב המדויקת של החלק היחסי שבגיננו יש לנכות מס תשומות מעלה שאלות לא פשוטות. הבעיה המרכזית נובעת מכך שקשה, ולעיתים בלתי אפשרי

לקבוע את היחס בין השימוש החייב לכלל השימוש כאשר תקופת השימוש, החייב או הפטור, עודנה נמשכת. המקרה שלפנינו אינו מצריך, כאמור, הכרעה בעניין ואבקש להשאיר שאלה זו בצריך עיון. אומר רק כי ייתכן שפתרון מסוים לבעיה מצוי בתקנה 18(ב), שממנה ניתן להקיש לגבי פתרונות במצבים שבהם חישוב מדויק אינו אפשרי. מכל מקום אין בקשיי החישוב כדי למנוע את השימוש בתקנה בענייננו, שכן היתרונות הגלומים בניכוי היחסי עולים על החסרונות הטמונים בקשיי החישוב.

16. סיכומו של דבר, עסקת השכרת הדירות נכנסת לגדר הפטור ממס עסקאות הקבוע בסעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף. לאור זאת, ולאור השימוש החייב הזמני שנעשה בדירות, היה מקום לכאורה לחייב את המשיבה להחזיר חלק ממס התשומות שנוכה על ידה. עם זאת, לנוכח מהותו של ההליך שלפנינו ולנוכח קיומו של ההליך הקודם בין הצדדים ותוצאותיו, אין מקום במסגרת ההליך היום להורות על השבת מס התשומות שנוכה. אין מנוס מתוצאה זו (בהליך הנוכחי) לאור ההתנהלות הלא קוהרנטית של המערער.

אשר על כן, יש לדחות את הערעור בלא צו להוצאות.

המשנה-לנשיאה

השופט א' גרוניס:

1. חברי המשנה לנשיאה א' ריבלין אימץ את קביעת בית המשפט המחוזי, לפיה בנסיבות המקרה שימשה חי טל כ"צינור" דרכו השכירה המשיבה את הדירות. כן קבע חברי המשנה לנשיאה ריבלין, כי המשיבה היא ה"משכירה המהותית" של הדירות למגורים. קביעה זו התבססה על האופן בו הושכרו הדירות בפרויקט ועל מאפייני העסקה בין המשיבה לבין חי טל ובין זו האחרונה לבין עמידר. אין בידי להצטרף לקביעה זו. לטעמי, אין במאפייני העסקה כדי להצדיק את סיווג העסקה שבין המשיבה לבין חי טל כעסקה להשכרת דירות למגורים, באופן המזכה את המשיבה בפטור מתשלום מס ערך מוסף. כפי שמציין חברי, 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. עם זאת, בנסיבות העניין, נדמה כי אין מנוס מלדחות את הערעור. זאת, נוכח העובדה כי המערער עצמו

סיווג את העסקה בין חי טל לבין המשיבה כעסקה להשכרת דירות למגורים במסגרת הליך קודם בין הצדדים. להלן אפרט את נימוקי.

2. בענייננו, העסקה העומדת לבחינה היא העסקה שנכרתה בין המשיבה לבין חי טל. במסגרת עסקה זו התחייבה המשיבה לספק לחי טל מספר מסוים של דירות מגורים לצורך שימוש בהן במסגרת הסכם האיכלוס שחתמה חי טל מול עמידר. כן התחייבה המשיבה לספק שירותי ניהול שונים לדירות במקבץ הדיור. בסופו של דבר יועדו אמנם הדירות שהעמידה המשיבה לטובת חברת חי טל לצורך השכרה למגורים. ואולם, מבחינת המשיבה, אין לראות בהסכם משום עסקה להשכרת דירות. בין המשיבה לבין שוכרי הדירות עמדו שני גורמים מתווכים. הראשון, חברת חי טל, עימה כרתה המשיבה את ההסכם ואשר זכתה במכרז של משרד הקליטה; השני, חברת עמידר, אשר החליטה בפועל מי יהא זכאי לשכור את הדירות. למשיבה עצמה לא ניתן כל שיקול דעת באשר לזהות שוכרי הדירות, לתמורה שתתקבל עבור הדירות ולשירותים שיש לספק לשוכרים. מאפיינים אלה, המתקיימים גם ביחס לחברת חי טל, הובילו את חברי המשנה לנשיאה ריבלין לראות בחי טל מתווכת בין חברת עמידר לבין המשיבה. ואולם, 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. 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. במונח זה, על אף שהדירות שימשו בפועל למגורים, הרי שמבחינת המשיבה מדובר בפעילות עסקית רגילה לכל דבר ועניין. בנוסף, בדיון שנערך בפנינו ציין בא-כוח המערער כי חי טל נשאה בתשלום מס ערך מוסף בגין העסקה שכרתה מול עמידר. ברי, כי אם העסקה בין חי טל לבין עמידר אינה חוסה תחת הפטור, הרי שאין כל הצדקה לפטור את המשיבה מתשלום מס ערך מוסף בגין העסקה.

4. אף על פי כן, לא ניתן להתעלם מהעובדה כי כאשר בחן המערער לראשונה את העסקה בין המשיבה לבין חי טל קבע הוא שמדובר בעסקה להשכרת דירות למגורים, הפטורה ממס ערך מוסף. עמדה זו נקבעה לאחר שהמערער עיין בנוסח ההסכם בין חי טל לבין המשיבה במסגרת הליך משפטי שנוהל בין הצדדים לעניין ניכוי תשומות מהעסקה. כלומר, אף לגישת המערער עצמו, כפי שהובעה במסגרת הליך משפטי קודם בין הצדדים, מדובר בעסקה הפטורה ממס ערך מוסף. לפיכך, סבור אני כי המערער מנוע מלטעון עתה שמדובר בעסקה החייבת במס ערך מוסף (השוו, רע"א 4244/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625 (2005)). מעבר לכך, ניתן

להניח כי המשיבה הסתמכה על קביעה זו של המערער ביחס לסיווג העסקה מבחינת מס. המערער אף לא הצליח להראות כי חל שינוי כלשהו בנסיבות המצדיק שינוי בעמדתו העקרונית ביחס לסיווג העסקה. נוכח האמור, בנסיבות העניין אין מנוס אלא לדחות את הערעור לעניין זה אך לטעמי מנימוק שונה מזה של חברי, המשנה לנשיאה.

3. אשר לשאלת החזר התשומות שנוכו, מצטרף אני למסקנתו של חברי לפיה אין לחייב את המשיבה להחזיר את התשומות במסגרת הליך זה. עם זאת, אין אני מוצא מקום להכריע בשאלות שמעלה חברי ביחס לאפשרות להחזר חלקי של התשומות שנוכו.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

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, 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.

יתר על כן, לטעם זה מצטרפים הטעמים הנוספים המנויים בסיפא לסעיף 4 לחוות דעתו של השופט גרוניס, שאף הם מקובלים עלי.

באשר לשאלת החזר התשומות שנוכו, נראה כי אין לחייב את המשיבה להחזיר את התשומות במסגרתו של הליך זה, ובדומה לשופט גרוניס סבור אני כי אין מקום להכריע בשאלה אם יש מקום להחזר חלקי של התשומות שנוכו.

ש ו פ ט

אי-לכך הננו מחליטים פה אחד לדחות את הערעור, אלא שנימוקי הדחייה ניתנים בדעת רוב, כאמור בפסק-דינו של השופט א' גרוניס. לא יעשה צו להוצאות.

ניתן היום, י"ז בשבט התש"ע (1.2.2010).

שופט

שופט

המשנה-לנשיאה