



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 438/10

לפני: כבוד המשנה לנשיא א' ריבלין
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט י' עמית

העותרים: 1. עמותת דיירי הדיור המוגן בישראל
2. יגאל פלג
3. לאה שץ סופר
4. פנחס קפלן
5. צבי מטוס
6. שלמה כוכבי

נגד

המשיבים: 1. שר האוצר
2. מנהל רשות המיסים בישראל
3. סמנכ"ל בכיר תכנון וכלכלה, רשות המיסים בישראל
4. א.ב.א איגוד בתי אבות ודיור מוגן בישראל

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה: י"ג בחשוון התשע"ב (10.11.11)

בשם העותרים: עו"ד זאב וייס, עו"ד דנה מליחי-חקמון
ועו"ד עילם וייס
בשם המשיבים 1-3: עו"ד עמנואל לינדר
בשם המשיבה 4: עו"ד דוד גליקסברג, עו"ד שרון ריבק

פסק-דין

השופט י' עמית:

האם שירותי דיור מוגן חייבים במס ערך מוסף או זכאים לפטור כעסקת שכירות? זו השאלה המתעוררת בעתירה שלפנינו.

המסגרת הנורמטיבית ותמצית טענות הצדדים

1 סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו 1975 (להלן: החוק) קובע את הכלל לפיו "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין" יוטל מס ערך מוסף (להלן: מע"מ). סעיף 31 לחוק מונה רשימה של סוגי עסקאות אשר תהיינה פטורות מחבות במע"מ. הפטור הרלוונטי לענייננו קבוע בס"ק (1), הקובע בהאי לישנא:

פטור לעסקאות מסוימות

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

2. העותרת 1 היא עמותה רשומה המאגדת כ-7,000 דיירים קשישים המתגוררים בכ-37 בתי דיור מוגן בישראל, והעותרים 2-7 הם חברי הנהלה בעותרת ודיירים המתגוררים במספר בתי דיור מוגן ברחבי הארץ.

אם בעבר נוהגים היינו לדבר ב"בית אבות" ובקשישים, הרי כיום מדברים אנו בדיור מוגן ובגיל הזהב, ועם הגידול באוכלוסיה והעלייה המתמדת בתוחלת החיים וברמת החיים, הדיור המוגן הולך ונפוץ עד מאוד במחוזותינו.

נספר לקורא כי ברגיל, התמורה המשולמת על ידי הדייר לבתי הדיור המוגן נחלקת לשניים: חלק אחד משולם באמצעות "פיקדון", ממנו מנכה המוסד אחוז מסוים מדי שנה, כאשר היתרה מוחזרת לדייר או לעזבונו עם תום ההסכם, והחלק השני המכונה "דמי שימוש" או "דמי אחזקה" חודשיים משתלם על ידי הדייר מדי חודש.

בקליפת אגוז, טענת העותרת היא כי יש לסווג את העסקאות בין מוסדות הדיור המוגן לבין דיירי כעסקאות שכירות, ולפיכך יש לפטור ממע"מ את התמורה המשולמת על ידי הדייר לבית הדיור המוגן על פי הפטור הקבוע בסעיף 31(1) הנ"ל. העותרת צירפה לעתירתה שמונה הסכמי דיור מוגן ממוסדות שונים, מהם ניתן להסיק, לטענתה, כי הזכות העיקרית המוענקה לדייר בעסקאות אלו היא הזכות להתגורר ביחידת הדיור. לחלופין, העותרת טוענת כי יש להחיל את הפטור על רכיב השכירות מתוך התמורה.

המצב דהיום הוא, שהתשלומים המשתלמים על ידי הדייר מחוייבים במלואם במע"מ. על פי סעיף 16 לחוק, החייב בתשלום הוא המוכר או נותן השירות, קרי, בתי הדיור המוגן, אך אלה מגלגלים את החבות במע"מ על דיירי הדיור המוגן ומכאן העתירה שלפנינו. לטענת העותרת, החיוב במע"מ נעשה בניגוד לפטור החקוק בסעיף 31(1) לחוק, פוגע בקניינם של הדיירים ואף בזכותם לשוויון, בכך שהוא מפלה אותם לעומת יתר שוכרי דירות מגורים בישראל הנהנים מהפטור. עוד נטען, כי מתן פטור ממע"מ עולה בקנה אחד עם תכלית הפטור, אשר נועד להקל את נטל המס על השכרת דירות וליתן תמריץ להשכרתן.

3. המשיבים 1-3 (להלן: המדינה) טענו כי דין העתירה להידחות על הסף, בשל מספר נימוקים: קיומו של סעד חלופי והעדר יריבות בין הצדדים – שהרי יריבותם של העותרים היא עם נותני שירותי הדיור המוגן, ולא עם המדינה; חוסר ניקיון כפיים של העותרים אשר נמנעו מלהפנות בעתירתם להוראות שונות בהסכמי הדיור המוגן; ומניעות והשתק – שכן העותרת, אשר יזמה הליכי חקיקה כדי לפטור שירותי דיור מוגן מחבות במע"מ, גילתה בכך דעתה ששירותים אלה אינם פטורים לפי הוראות החוק בנוסחו היום.

לטענת המדינה, דין העתירה להידחות גם לגופה באשר אין לסווג את הסכמי הדיור המוגן כהסכמי שכירות, אלא כהסכמים המשלבים בין שימוש במקרקעין לבין קבלת שירותים. בנוסף, המדובר בהסכמים לתקופה העולה על 25 שנים, כך שהפטור אינו חל גם מטעם זה, ואף עלול להיווצר מצב בו הדיירים המוגנים יחויבו במס רכישה, מה שאך יזיק לעניינם.

המשיבה 4 – עמותת א.ב.א – איגוד בתי אבות בישראל (להלן: א.ב.א) – אשר צורפה כמשיבה לעתירה על פי החלטתו של בית משפט זה מיום 4.4.2011, טענה כי לאורך השנים היא פועלת בהתאם להנחיות המדינה, הרואה בעסקה למתן שירותי דיור מוגן כעסקה חייבת במע"מ. לגופם של דברים, א.ב.א העלתה טענות הדומות בעיקרן לטענות המדינה, כך שאיני רואה לשוב ולפרטן.

נשים פעמינו לדון בטענות הצדדים, אך תחילה נסלק מעל דרכנו טענות סף שהעלו המשיבים.

טענות הסף

4. טענת המדינה להעדר יריבות בין הצדדים מוקשית לטעמי, וספק אם ראוי היה להעלותה. כפי שציינה א.ב.א בתגובתה, המדינה הנחתה את בתי הדיור המוגן לגבות מע"מ מהדיירים וכך נהגו ונוהגים בתים לדיור מוגן לאורך השנים. אכן, החייב במס לפי סעיף 16 לחוק הוא המוכר או נותן השירות, אך תכליתו של החוק היא "לגלגל" את הערך המוסף על הצרכן הסופי, במקרה דנן הדייר, כאשר המוכר או נותן השירות הוא מעין גובה המס עבור המדינה.

הטענה לקיומו של סעד חלופי מותרת את העותרים "נופלים בין הכסאות". העותרים הגישו במקביל לעתירה זו תובענה ייצוגית נגד המדינה ובקשה לאישורה

(ת"צ 10-01-34793). בתביעה הייצוגית, ביקשו העותרים לחייב את המדינה להשיב לכל דייר המתגורר או שהתגורר בעבר בבית דיור מוגן את המע"מ שנגבה ממנו על ידי ספק הדיור המוגן. בעקבות החלטתו של בית משפט זה מיום 4.4.2011 הסתלקו חלק מהתובעים שם מהתביעה הייצוגית. חלק מהעותרים כאן משכו את עתירתם והמשיכו בתובענה הייצוגית, אך השעו אותה עד להכרעה בדיון בעתירה דכאן, אליו צורפה א.ב.א כמשיבה. משכך, אני סבור כי ראוי להכריע בעתירה לגופה.

5. אני רואה ממש בטענת הסף לפיה מנועים העותרים לטעון כנגד הסכמי הדיור המוגן מאחר שנאמר בהם במפורש כי אין לראותם כהסכמי שכירות, או מאחר שהיה על העותרים להפנות להוראות אלה. העובדה שצדדים להסכם בחרו להגדירו כהסכם מסוג מסוים, אינה שוללת את בחינת טיבו של ההסכם לגופו. העותרים אכן נמנעו מלהזכיר ומלצטט בכתב העתירה את הסעיפים בהסכמים שאינם משרתים את טיעונם, אך לא שוכנעתי כי ביקשו להעלים מעיני בית המשפט קיומם של סעיפים אלה, המופיעים בהסכמים אשר צורפו כנספחים לעתירתם.

6. במהלך השנים נדחו מספר הצעות חוק שנועדו לפטור ממע"מ את תשלום התמורה עבור שירותי הדיור מוגן, ביניהן הצעת חוק שיזמו העותרים. לטענת המשיבים, בכך גילו העותרים דעתם שעל פי הוראות החוק בנוסחו דהיום, אין שירותים אלה נכנסים בגדר הפטור.

אני סבור כי יש בטענה זו כדי לחסום דרכם של העותרים על הסף. כישלונה של העותרת לשנות את המצב הנוהג בחקיקה, לא חוסם בפניה את הדרך לפנות לבית המשפט ולטעון כי יש לפרש את הוראת החוק באופן שונה מהפרשנות שניתנה לה עד עתה. קבלת טענת המשיבים עלולה לתמרץ עותרים לעתור תחילה לבית המשפט במקום לנסות ולשנות את המצב השורר "בדרך המלך" באמצעות תיקון חקיקה, מחשש שאם מאמציהם בתחום החקיקה לא ישאו פרי, יינעלו בפניהם שערי בית המשפט.

העותרים אינם מנועים אפוא לטעון בערוץ המשפטי כי ניתן לפרש את הפטור בלשונו דהיום כחל על עסקאות מסוג זה. שאלה פרשנית זו מסורה בידי בית המשפט, ולכך נפנה עתה.

7. עיון בהסכמים שצורפו לעתירה מעלה כי ניתן לחלץ מהם הוראות התומכות בעמדתו של כל צד, ואין תימה אפוא כי כל צד אוחז בסעיפי החוזה המתיישבים עם טענותיו.

כך, למשל, ההסכם של אחוזת צהלה בע"מ (נספח א' לעתירה) כולל את ההוראות הבאות, אותן ניתן למצוא גם בהסכמים האחרים בשינויי נוסח:

"והואיל והאחווה נועדה לשמש כמרכז מגורים קהילתי למבוגרים עצמאיים;
והואיל והדייר פנה ל'אחווה' בבקשה ליתן לו זכות להתגורר באחווה, והכל כפי הוראות הסכם זה ונספחיו."

ובסעיף 2 מוגדרת "זכות השימוש" כדלקמן:

"הזכות ליהנות ממגורים בדירה באחווה וכן הזכות להשתמש בסל השירותים וכן הזכות לעשות שימוש סביר בשטחים לשימוש הדיירים ובמתקני האחווה."

לטענת העותרים, מדובר בסעיפים הדומים לסעיפים מקבילים בהסכמי שכירות למגורים. גם קיומם של סעיפים השוללים את תחולתו של חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972 (להלן: חוק הגנת הדייר) מעיד לטענת העותרים כי מדובר בהסכמי שכירות למגורים. לגישת העותרים, עסקת הדיור המוגן היא בעיקרה עסקת שכירות, אליה נלווים שירותים נוספים הניתנים לדיירים, אשר יש לראותם כטפלים למטרה העיקרית. משכך, יש להתייחס אל מכלול העסקה כשכירות מגורים החוסה בגדר הפטור הקבוע בסעיף 31(1) לחוק.

8. מנגד, רוב הסכמי הדיור המוגן שצורפו לעתירה כוללים תניות השוללות במפורש את אופיין של העסקאות כעסקאות שכירות. כך, למשל, קובע סעיף 12.1 להסכם של "בית טובי העיר" (נספח ג' לעתירה):

"המתגורר מצהיר בזאת... כי הסכם זה אינו מקנה למתגורר כל זכות שכירות ביחידה או בחדרים אחרים

בבית בהם ישהה מפעם לפעם, זולת זכות השימוש
וקבלת השירותים כמוגדר בהסכם זה.

סעיפים דומים מופיעים בשלושה הסכמים נוספים אשר צורפו לעתירה. בשני הסכמים אחרים מופיעות תניות השוללות את תחולתו של חוק השכירות והשאילה, תשל"א-1971 ואת תחולתן של ההוראות הרלוונטיות בחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969 העוסקות בחזקה, שכירות וחכירה. בשני ההסכמים הנותרים (מתוך שמונת ההסכמים אשר צורפו לעתירה) לשון החוזה שותקת באשר לקיומה או היעדרה של זכות שכירות, אך בד בבד נשללת קיומה של זכות שכירות מוגנת על פי חוק הגנת הדייר. על רקע הוראות אלה, המשיבים טוענים כי אין לראות בהסכמי הדיור המוגן משום הסכמי שכירות.

9. ניסוח החוזה, בדרך בה נוסח על ידי בתי הדיור המוגן, אינה פוטרת את בית המשפט מלבחון את ההסכמים לגופם. הלכה ידועה היא שלא צורת העסקה, שמה או כינויה הם שיכריעו בדבר מהותה הכלכלית האמיתית, אם לצרכי מס, אם לצורך סיווגה הקנייני (ראו, בין היתר: ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 והאסמכתאות שם (2004); מיגל דויטש קניין כרך ב 305 (1999)). אף אין חולק כי רכיב המגורים או ה"דיור" – כפי ששםם של הבתים לדיור מוגן מעיד עליהם – מהווה רכיב משמעותי בעסקה. אך האם חשיבותו של רכיב המגורים בעסקאות אלה הופך אותן לעסקאות שכירות לצרכי החוק? כדי לענות על שאלה זו שומה עלינו לתור אחר מהותן של עסקאות לדיור מוגן, ולסווגן בהתאם.

10. אינדיקציה לכך שאלמנט השכירות הוא הרכיב העיקרי בעסקה, מוצאים העותרים בכך שגובה הפקדון והתשלום החודשי בו נושאים הדיירים עולה בהתאם לגודל יחידת הדיור. כתימוכין נוספים לעמדתם הפנו העותרים לדבריו של פרופ' אהרן נמדר בספרו מס ערך מוסף כרך ב 733 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: נמדר). המחבר גורס כי יש להבחין בין בתי אבות מהסוג של דיור מוגן, שם עיקר הזכות הנמכרת היא שכירות למגורים ולא דווקא השירותים הנלווים, לבין בתי האבות הסיעודיים, שם עיקר הזכות היא הטיפול הרפואיים וההשגחה הרפואית ולכן אלו חייבים במע"מ. לשיטתו של נמדר, בבתי אבות מעורבים יש להעניק פטור לפי היחס של מספר הדיירים הרגילים לעומת הדיירים הסיעודיים המשתכנים בהם, כאשר הפטור יינתן להשכרה למגורים אך לא לדיירים סיעודיים.

11. איני רואה לקבל את גישתם של העותרים. לטעמי, עסקה לדיור מוגן אינה חוסה תחת הפטור של שכירות מגורים, הן לאור מהות הזכות הנרכשת, הן לאור התכלית הניצבת בבסיס הפטור.

רכיב המגורים אכן מהווה רכיב משמעותי בעסקאות לדיור מוגן, אך גם ה"שירותים הנוספים" הם רכיב משמעותי העומד בפני עצמו. דיור מוגן, מעצם טיבו וטבעו, אינו מתמצה בהעמדת יחידת דיור למגורים לרשותו של הדייר. המאפיין העיקרי אשר מבדיל בין דיור מוגן לבין שכירות רגילה, הוא שלצד הזכות למדור ניצב סל שירותים רחב ומגוון בתחומי החברה, התרבות, הרפואה והסיעוד, מהם נהנה הדייר. כך, למשל, מוגדר "סל השירותים" בהסכם המצורף כנספח א' לעתירה:

"השגחה רפואית"

- אחות (או רופא) כוננית במשך כל שעות היממה כל השנה באחווה.
 - מענה לקריאות מצוקה במשך כל שעות היממה כל השנה.
 - ייעוץ והכוונה רפואית במרפאת האחווה בתיאום מראש
- [...]
- ניהול הרשומות הרפואיות של הדייר
 - ביצוע בדיקות שגרה, נטילת צואה ושתן ומתן זריקות במרפאות האחווה בשעות הקבלה
 - הדרכה והכוונה ללקיחת תרופות
 - הדרכה וסיוע לדייר במימוש זכויותיו במערכת הבריאות...

פעילות גופנית

- חוגי התעמלות וספורט

אבטחת האחווה

- שירותי אבטחה ושמירה במשך כל שעות היממה, כולל בקרת כניסה לשטח האחווה

פעולות חברה ותרבות

פעולות חברה ותרבות, הכוללות בין היתר:

- אירועים ואירועי חגים
- מופעים וסרטים
- חוגים
- הרצאות

[...]

שירותי אחזקה כלליים

- אחזקת האחווה
- ניקיון השטחים הציבוריים באחווה
- גינון השטחים הציבוריים של האחווה

שירותים בזיקה לדירה

- ניקיון הדירה (פעם בשבוע)
- אחזקת המתקנים בדירה
- שיחות טלפון פנימיות בתוך האחוזה

שטחים ומיתקנים לשימוש הדיירים (כפוף לסדרי שימוש)

מועדון האחוזה הכולל, בין היתר:

- טרקלין ואזור ביליארד
- ספריה וחדר קריאה
- חדרי חוגים
- אולם / חדר אוכל
- חדר הרצאות
- מועדון כביסה כולל מכונות כביסה וייבוש (השימוש בתשלום)

מועדון ספורט הכולל, בין היתר:

- בריכה מחוממת (שעות פתיחה: לפחות 4 שעות ביום, 6 ימים בשבוע)
- חדר התעמלות וכושר (כולל השגחה והדרכה)
- סאונה
- ג'קוזי
- מלתחות

שירותי דת

- בית כנסת

לצד סל זה, יש סל נוסף של "שירותים נוספים" העומדים לרשות הדייר כנגד תשלום נוסף, סל הכולל שירותי מזון, חשמל, טיפוח אישי, כביסה, ועוד. לכך יש להוסיף את עצם קיומן של מחלקות סיעודיות כמעט בכל בית לדירור מוגן, מה שמבטיח כי חלילה בבוא יום פקודה "במדרון הזקנה", יתאפשר לקשיש להמשיך לשהות באותו בית מוגן. מכאן, שאין מדובר בעסקת שכירות העומדת בפני עצמה, אלא בעסקה הכורכת יחדיו זכות למגורים וזכות לקבלת שירותים מגוונים נוספים.

אילו יסוד המגורים היה היסוד העיקרי בעסקה, הדייר הקשיש לא היה עוזב את ביתו כדי לעבור להתגורר בדירור מוגן, או שהיה מעדיף לשכור דירה קטנה יותר בשכירות רגילה. הדעת נותנת, כי בחירתו של אדם לעזוב את ביתו בו התגורר שנים הרבה, ולעבור להתגורר בדירור מוגן, בדירה אשר ברוב המקרים שטחה קטן בהרבה מביתו אשר עזב, נובעת במידה רבה מרצונו לקבל את השירותים הנלווים למגורים. דרכו של עולם, שככל שחולפות השנים נזקק אדם לשירותים אלה יותר מבעבר, אם בהיבט של תדירות, אם בהיבט של נגישות.

המסקנה כי יסוד המגורים אינו הרכיב העיקרי, מתחזקת לנוכח ההוראה המופיעה בחלק מההסכמי הדיור המוגן, ולפיה המוסד רשאי להעביר את הדייר ליחידת דיור אחרת, גם אם באופן זמני. אילו אלמנט המגורים היה כה מרכזי, עד כדי סיווג העסקה כעסקה של שכירות מגורים, קשה להלום סעיף מעין זה.

12. ענייננו אפוא בעסקה המשלבת בין הזכות למגורים לבין עסקה למתן שירותים נלווים להם זכאי כל דייר, ודומה כי הניסיון להפריד בין הדברים, אם במישור המשפטי, אם במישור הכלכלי, הוא מלאכותי. עמד על הדברים פרופ' גד טדסקי במאמרו "דיור קבע במלון-דירות ובבית-אבות" עיוני משפט יא 181 (התשמ"ו), לפני למעלה מחצי יובל שנים, עוד טרם היה בית הדיור המוגן כה נפוץ וכה פופולארי כפי שהוא היום:

"משני היסודות האלה, דיור ושירותים, אין לומר שאחד הוא דומיננטי והשני רק משני, כך שהראשון ראוי להטמיע לתוכו את השני וכל היחס ייחשב נתון להסדר הנקבע בחוק לגבי הראשון. הואיל ולדייר אין אינטרס לקבל דבר אחד בלי השני, אין, במקרה הנדון, אחיזה להשקפת ההטמעה" (שם, בעמ' 185).

ובקיצור, ענייננו בחוזה *sui generis*, חוזה מיוחד שאין לשבצו בתוך אחת המסגרות החוזיות המקובלות ואין להפריד בעסקה זו בין עיקר וטפל. אין הזכות לקבלת שירותים נלווים טפלה לזכות למגורים, ואין האחרונה נמשכת אחר הראשונה.

13. במאמר מוסגר אציין כי השאלה של סיווג עסקה באחת המשבצות החוזיות המקובלות, אינה מיוחדת למקרה שלפנינו, ומתעוררת בהקשרים רבים. כך, לדוגמה, השאלה אם יש לסווג השכרת כספת בבנק כעסקת שמירה או כעסקת שכירות או כעסקה *sui generis* (ראו ריקרדו בן אוליאל "כספת בבנק: תפיסה חדשה להגדרת טיב העסקה ולקביעת מידת האחריות מצד הבנק" הפרקליט לז 76 (תשמ"ו), ומנגד, רות פלאטו-שנער "מהותו המשפטית של הסכם הכספת הבנקאית" מאזני משפט א 412 (תש"ס)). בדומה, ראו הסוגיה של הסכמים הכוללים הן רכיב של מכר והן רכיב של קבלנות, דוגמת החייט התופר חליפה, אשר לצד השירות מוכר גם את הבד ואת הכפתורים. בסוגיה זו קבע המחוקק את מבחן עיקר החומרים (סעיף 8(ב) לחוק חוזה קבלנות, התשל"ד-1974, וסעיף 2 לחוק המכר, התשכ"ח-1968) אך החלתו של מבחן זה אינה פשוטה כלל ועיקר. יש הנוקטים במבחן ההטמעה לפיו רכיב המכר נטמע ברכיב הקבלנות או להיפך, ויש המצדדים בגישת הצירוף לפיו יש להחיל על כל אחד מרכיבי

העסקה את הדין המתאים לו (אייל זמיר חוק המכר, תשכ"ח-1968, 100 (1987); אייל זמיר חוק חוזה קבלנות, תשל"ד-1974, 123 (1994)).

14. וחזרה לענייננו. התפישה לפיה יש לסווג הסכם לדיור מוגן כהסדר חוזי מיוחד, שאין לצמצמו לכדי הסכם שכירות גרידא, כבר נקבעה בפסיקה, הגם שלא בהקשר של חיוב במע"מ. ברע"א 1185/97 יורשי ומנהלי עיזבון המנוחה מילגרומ הינדה ז"ל נ' מרכז משען, פ"ד נב(4) 145 (1998) נדונה השאלה האם הוראה הכלולה בחוזה שנכרת בין בית אבות לבין אחד מדייריו, לגבי התעריף שישולם אם יועבר הדייר לבית אבות סיעודי, מהווה "תנאי מקפח" בחוזה אחר. בפסק הדין עמד הנשיא ברק על תכליתו של הסדר לדיור מוגן ועל מאפייניו הייחודיים (ההדגשות הוספו – י.ע.):

"מהי תכליתו (האובייקטיבית) של חוזה בית האבות, ככל שהיא נוגעת לשאלה שבפנינו? נראה לי כי התשובה על שאלה זו הינה, כי תכליתו של החוזה הייתה להסדיר מערכת יחסים ארוכת טווח, המתמשכת ומתקיימת חרף שינויי נסיבות. מערכת יחסים זו באה להגשים מטרת סוציאליות חשובות, ובהן הסדרת דיור, הבטחת צרכים ושירותים חיוניים לדייר, וכל זאת תוך הבטחת בטיס של ביטחון ויציבות. בית האבות מהווה משכן קבע ליתרת החיים. על רקע תכלית זו יש לפרש את לשון החוזה באופן שמערכת היחסים בין הצדדים נמשכת גם במקום שהדייר נזקק לאשפוז בבית אבות סיעודי.

[...]

17. חוזה בית האבות הוא 'חוזה יחס' (relational contract). חוזה כזה מתאפיין ביחסים ארוכי טווח ומורכבים. חוזים אלה רגישים לקיומן של נסיבות עתידיות שלא הוסדרו במפורש בחוזה. הם מנסים ליצור במסגרתם שלהם איזון בין הצורך בוודאות וצפיות לבין הצורך בגמישות ויכולת הסתגלות לתנאים משתנים.

[...]

כחוזה יחס טיפוסי, גם חוזה בית האבות נועד להסדיר מערכת יחסים ארוכת טווח בין משען לבין הדייר והפועלים מטעמו. אין זה 'חוזה בדיד' (discrete contract) או 'חוזה עיסקה'. אין זה חוזה שבו הדייר משלם מחיר ומשען מעבירה אליו נכס בודד, תוך שדרכי הצדדים נפרדות. נהפוך הוא: בין משען לדייר מתקיימת אינטראקציה יום-יומית. היא נמשכת בתחומים רבים. מעצם טבעם וטיבם של יחסים אלה, שהם מתוכננים להתקיים לאור שינוי נסיבות. שינוי הנסיבות שכל צד צופה אותו, ומבקש להסדירו הוא זה שיתרחש, אם חלילה תחול התדרדרות במצבו הבריאותי (הנפשי או הפיזי) של הדייר... (שם, בעמ' 160-161).

הדברים משקפים תפישה הרואה את הדיור המוגן כמערכת יחסים מורכבת, ארוכת טווח, הן בהיבט של מדור, הן בהיבט של הבטחת צרכים ושירותים לדייר. הרציונאל הניצב בבסיס תפישה זו כוחו יפה גם לענייננו. יש לראות את הסכמי הדיור המוגן כהסכמים היוצרים מערכת יחסים במסגרתה מתקשר הדייר עם בית הדיור המוגן במטרה ליהנות ממעטפת רחבה של שירותים, הכוללת רכיב של מגורים לצד סל רחב של שירותים נוספים. טענת העותרים כי יש לסווג את הסדרי הדיור המוגן כהסכמי שכירות מגורים אינה עולה בקנה אחד עם התפישה האמורה ועם המציאות בשטח.

15. כחודש לאחר מועד הדיון בעתירה, הגישו העותרים טיעון נוסף בכתב ולצדו בקשה להגשתו, והמשיבים 1-3 הודיעו על התנגדותם לכך. מבלי להידרש לשאלת זכותם של העותרים לפעול בדרך זו, אתייחס בקצרה לטיעונים הנוספים.

העותרים מסתמכים על החלטת בית משפט זה ברע"א 8876/04 אלישע בע"מ נ' עו"ד חווה הלברייך, הממונה על המרשם אגף הרישום והסדר מקרקעין (לא פורסם, 2.1.2006), אשר בגדרה הוכרה, לטענתם, זכות השכירות של דיירים בדיור מוגן. אלא שבפסק הדין האמור בית המשפט נתן תוקף להסדר פשרה אליו הגיעו הצדדים בנוגע לשאלה קונקרטית של רישום משכנתא על הנכס בכפוף "לזכות השכירות של הדיירים", מבלי שנתבקש להכריע בשאלה מושא דיוננו. ממילא, אין להסיק מהאמור בו את ההכרה העקרונית אותה מבקשים העותרים להסיק.

לחיזוק טענתם כי הזכות לדיור היא הזכות העיקרית של הדייר, הפנו העותרים, בין היתר, לתשדירי פרסומת של בתי הדיור המוגן בהם המסר המועבר הוא מסר של "בית", קרי מגורים, כמו גם לעובדה שלשכות רישום המקרקעין מאשרות לדיירי הדיור המוגן לרשום לזכותם הערות אזהרה על זכויותיהם.

כאמור, אין חולק כי רכיב הדיור הוא רכיב משמעותי בעסקה לדיור מוגן. ואולם, כפי שפורט לעיל, חוזה לדיור מוגן הנו חוזה מסוג מיוחד, ואין הזכות האחת (למגורים) מאפילה על השניה (לשירותים נלווים) ואיני סבור כי יש בתוכן תשדירי הפרסומת כדי לשנות מכך. אף ספק בעיני אם תשדירים אלה אף תומכים בעמדת העותרים, כמו הפרסום שצוטט ולפיו ברשת הדיור המוגן "גרים ביחד אנשים בגיל מבוגר, שבחרו להשקיע באיכות חייהם לעבור לבית חדש, ולהמשיך לחוות את החיים במלוא עוצמתם. להעשיר את זמנם הפנוי, ליהנות מחברה טובה, ולהיות שקטים לחלוטין בכל הקשור בדיור, בריאות ובטחון אישי...". (הדגשה שלי – י.ע.).

רישום הערות אזהרה לזכות הדיירים יכול לכל היותר להעיד כי הצדדים ביקשו להגן על רכיב השכירות (המגורים) בעסקה, אך אין בכך כדי להעיד על סיווגה של העסקה בכללותה, במיוחד כל עוד לא הסתיימה העסקה ברישום, שאז על רשם המקרקעין "לשבץ" את העסקה באחת הקטגוריות המקובלות (בעלות, שכירות, משכנתא, זיקת הנאה, זכות קדימה). ובכלל, כאשר צדדים מעצבים ביניהם הסכם הנוגע לנכס מקרקעין רשום והם מבקשים לרשום הערת אזהרה לגבי ההסכם, ספק אם לרשם המקרקעין יש שיקול דעת להרהר אחר בקשתם ולסרב לרשום הערת אזהרה. מכל מקום, אין בעצם נכונות רשם המקרקעין לרשום הערות אזהרה כדי לחייב סיווגו של ההסכם באופן זה או אחר לצרכי מס.

16. העותרים טוענים כי מתן פטור ממע"מ לעסקאות דיור מוגן תואם את התכלית הניצבת בבסיס הפטור לשכירות מגורים, שהיא "להקל את נטל המס על השכרת דירות ולהמריץ את השכרתן" (נמדר, שם). אלא שטענה זו חוטאת בהנחת המבוקש, באשר היא מניחה כי יש לסווג עסקאות לדיור מוגן כעסקאות שכירות למגורים. לנוכח מסקנתנו כי אין לראות ברכיב השכירות משום עיקר העסקה, דומה כי מתן פטור ממע"מ לעסקאות מסוג זה אינו משרת את תכלית החקיקה. אף קשה להניח כי היה בפטור כדי להמריץ את שוק השכרת הדירות למגורים, אשר מטבעו פונה לפלח אוכלוסייה שונה מאוכלוסיית הדיירים בדיור מוגן.

כך גם טענת העותרים (בטיעון הנוסף שהוגש על ידם) כי היה על המחוקק להחריג במפורש את הדיור המוגן מתחולת הפטור. אכן, הכלל הוא שכשם שהטלת מס מחייבת הוראת חוק "צחה וברורה", כך הדבר לגבי מתן פטור או הנחה (עע"ם 8360/08 משרד הפנים נ' היברו יוניון קולג' מכון למדעי היהדות (לא פורסם, 30.11.2011), סעיף 13 לפסק הדין). אלא שבענייננו, הכלל המטיל מע"מ "על עסקה בישראל" מעוגן בסעיף 2 לחוק, ואילו העתירה נסבה על השאלה האם עסקה לדיור מוגן נכנסת בגדר הפטור לעסקת שכירות הקבוע בסעיף 31(1) לחוק. הטענה כי היה על המחוקק לקבוע במפורש שעסקה לדיור מוגן נכנסת בגדר החריג לפטור, לוקה בהנחת המבוקש כי המדובר בעסקת שכירות.

17. עיון בסעיפי חוק אחרים בדיני המס מעלה כי אף המחוקק שותף לגישה כי מתן פטור ממע"מ לעסקאות מסוג זה אינו משרת את תכלית החקיקה. כך, בסעיף 1 לחוק מס הכנסה (תיקוני חקיקה והוראות שונות), התשנ"ב-1992, הקובע הטבות מס לגבי השכרת דירות על ידי קבלן, מוגדרת התיבה "דירה" בזו הלשון (ההדגשה הוספה – י.ע.):

"דירה" – חדר או מערכת חדרים שנועדו לשמש יחידה לשמה ונפרדת למגורים, למעט חדר או מערכת חדרים כאמור במלון או בבית אבות: לעניין זה, "בית אבות" – מקום מגורים קבוע לחמישה יחידים לפחות שגילם מעל 65 שנים, המהווה גם מקום איכסון כמשמעותו בחוק הפיקוח על מעונות, התשכ"ה-1965.

בשלב הצעת החוק, נקרא החוק המוצע חוק מס הכנסה (עידוד בניה והשכרת דירות) (תיקוני חקיקה והוראות שונות) (מס' 2), התשנ"א-1991, כך שמטרתו המוצהרת הייתה לעודד השכרת דירות. בחירתו של המחוקק להחריג יחידת דיור בבית אבות מתחום הגדרתה של "דירה", מלמדת כי המחוקק עצמו לא ראה בהפחתת המס על יחידות דיור בבית אבות כמקדמת את התכלית של עידוד השכרת דירות.

18. אינדיקציה נוספת לכך שהמחוקק לא רואה את הדיור המוגן כ"שכירות" אנו מוצאים בהוראת הפטור בסעיף 9(25) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]:

דמי שכירות שקיבל קשיש

(25) הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה למגורים שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות בשל הדירה שבה גר לפני כניסתו לבית האבות - עד לסכום מחצית התשלום השנתי ששילם בעד החזקתו בשנת המס בבית האבות; לענין זה, "בית אבות" - מקום מגורים קבוע לשלושים יחידים לפחות שגילם מעל 65 שנים, שניתן לו רשיון על פי חוק הפיקוח על מעונות, התשכ"ה-1965;

עינינו הרואות, בעוד שהמחוקק מתייחס לתקבולים המשולמים לקשיש בגין השכרת דירתו בה התגורר לפני כניסתו לבית האבות כדמי שכירות, הרי שדמי השימוש או האחזקה שמשלם הקשיש בעודו בבית האבות מכונות על ידי המחוקק כתשלום בעד החזקתו בבית האבות. חזקה על המחוקק כי אילו ראה בתשלום זה כדמי שכירות, היה קורא לו בשמו. יש בכך להעיד כי המחוקק הבחין בין התמורה המשולמת על ידי דיירים בבית אבות לבין דמי שכירות במובנם הרגיל.

כאמור, נדחו מספר הצעות חוק שנועדו לתקן את החוק ולקבוע פטור מפורש ממע"מ לשירותי דיור מוגן. גם אם אין בעובדה זו כדי לחסום דרכם של העותרים, הרי שיש בה להעיד על כוונתו הברורה והמוצהרת של המחוקק שלא לפטור שירותים אלה ממע"מ.

19. טענתם החלופית של העותרים הייתה כי אף אם אין ליתן פטור מלא לעסקאות מושא העתירה, יש להחיל את הפטור על רכיב השכירות בתשלום החודשי.

דין הטענה להידחות. אכן, רכיב המגורים הוא רכיב חשוב במכלול השירותים המוענקים לדייר. אולם, עמדנו על כך שיש לסווג הסכמים אלה כחוזים מסוג מיוחד, אשר נועדו להסדיר מערכת יחסים מורכבת וארוכת טווח הכורכת יחדיו יסודות של מגורים ושל שירותים נוספים. המדובר בהסכם למתן מכלול של שירותים, ואיני סבור כי יהא זה נכון לפרק הסכמים אלה לרכיביהם השונים ולמסות כל רכיב באופן שונה.

בדומה, לא בכדי בחר המחוקק להחריג מתחולת הפטור "השכרה לשם אירוח בבית מלון". למרות שרכיב המגורים והלינה בבית מלון הוא מרכזי, המחוקק סבר כי יש לראות את מגוון שירותי האירוח הניתנים במלון כעסקה מסוג מיוחד העומדת בפני עצמה, גם באותם מקרים בהם ברור שרכיב הלינה במלון הוא הדומיננטי ואף כמעט הרכיב היחיד (לדוגמה, לינה ללא ארוחת בוקר).

לכך יש להוסיף את הקושי המעשי בהחלת הפטור על רכיב המגורים בלבד, תוך אבחון והפרדתו מהרכיבים האחרים, מעין "אטומיזציה" של העסקה, כלשון א.ב.א. בתגובתה לעתירה. קושי זה מתחדד נוכח השוני במגוון, באיכות השירותים ובדפוסי הפעילות בין בית דיור מוגן אחד למשנהו. לכך יש להוסיף כי השירותים הניתנים לדיירים סיעודיים חייבים במע"מ גם לשיטתם של העותרים, וכך נמצאנו מבחינים בין מוסדות שונים ובין דיירים שונים באותם מוסדות, ואף בין תקופות שונות בחייו של דייר מוגן, שהחל את דרכו כעצמאי, ובהמשך "מדרון הזקנה" הידרדר למצב של תשוש ולאחר מכן למצב סיעודי. ספק עד כמה הדבר ניתן ליישום מבחינה מעשית, ויש בכך פתח להתדיינויות אין קץ בין בית הדיור המוגן לבין רשויות המס לגבי זיהויים של הרכיבים השונים בכל מוסד ומוסד ולגבי כל אחד ואחד מהדיירים. העלות הכרוכה בהתדיינויות סבוכה ותדירה בנושאים אלה, עשויה להיות "מגולגלת" בסופו של יום על הדיירים. המדינה אף הרחיקה לכת וטענה כי בתוצאה זו אף יהא כדי "לתמרץ" כלכלית את בתי הדיור המוגן למהר ולסווג את הדיירים כתשושים או כסיעודיים.

20. פתחנו בכך שסעיף 2 לחוק קובע כלל לפיו עסקה של מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק חייבת במע"מ. סעיף 31(1) לחוק קובע כחריג לכלל, פטור לעסקת שכירות מגורים. אך בסעיף עצמו קבוע חריג לחריג – המחזיר אותנו לכלל – ולפיו עסקת שכירות למגורים העולה על 25 שנה חייבת במע"מ.

החוזים הנחתמים עם הדיירים אינם לתקופה קצובה המוגבלת בזמן. העותרים הצביעו על סטטיסטיקות לגבי הגיל הממוצע של הדיירים הנכנסים למסגרת של דיור מוגן, תוך השוואה לתוחלת החיים הממוצעת, ומכאן המסקנה, לטענתם, כי תקופת המגורים של הדיירים בדיור מוגן קצרה בהרבה מהתקופה של 25 שנה.

ברם, שיטה זו של העותרים מצריכה דיפרנציאציה בין דיירים "צעירים" בגילם לדיירים מבוגרים יותר, או מתן פטור כולל לדיירים למרות שחלקם עשויים לשהות אף מעבר ל-25 שנה במוסד. זאת ועוד. על פי הטבלאות הסטטיסטיות, תוחלת החיים של מי שהגיע כבר לגיל מתקדם, גבוהה מתוחלת החיים הממוצעת. בהאידנא, שתוחלת החיים עולה מדי שנה בשנה, יש בכך כדי לסבך עוד יותר את מערכת החיוב במע"מ, שאמורה להיות פשוטה וקלה לגבייה.

קבלת עמדתם של העותרים, מעבר לקושי המעשי שהיא מייצגת, עלולה להביא לכך שרשויות המס יראו את העסקה בגדר הסכם שכירות לתקופה העולה על 25 שנה, ולחייב את הצדדים במס שבח ומס רכישה בהתאם, תוצאה שבוודאי אינה באינטרס הדייר.

21. ההסדר לפיו הדייר נושא בתשלום המע"מ בגין התשלום עבור מגוון השירותים במוסד לדיור מוגן, נוהג מזה עשרות בשנים. בבואנו לפרש הוראת חוק אנו רשאים להביא בחשבון גם את פרשנות הרשות הלכה למעשה (בג"ץ 6395/98 אלקושי נ' קצין התגמולים משרד הבטחון, פ"ד נד(1) 462, 454 (1999) והאסמכתאות שם). יש בפרשנות הרשות כדי להוסיף נופך של תמיכה וחיזוק לפירוש העולה בקנה אחד עם הפרקטיקה הנוהגת (רע"א 3527/96 צ'צקס אקטלברד נ' מנהל מס רכוש איזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 407-408 (1998) והאסמכתאות שם. לדעה אחרת, לפיה משקלה של הפרקטיקה לפתרון סוגיה של פרשנות הוא כמשקל נוצה, ראו דעתו של השופט חשין בבג"ץ 3648/97 סטמקה נ' שר הפנים, פ"ד נג(2) 728, 742-743 (1999)).

במקרה דנן, לא רק שעתירתם של העותרים נוגדת את הפרקטיקה הנוהגת שנים הרבה, קבלת עמדת העותרים אף עשויה לפגוע באינטרס ההסתמכות של בתי הדיור המוגן, אשר כלכלו מעשיהם על סמך הפרשנות הנוהגת כיום. כך, שלילת האפשרות לגבות מע"מ מהדיירים, מביאה לשלילת זכותם של המוסדות לדיור מוגן לקזז מס התשומות בגין בניית הדיור המוגן והחזקתו השוטפת, בהתאם לעקרון ההקבלה הקושר בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות (אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א 43 (מהדורה

רביעית, 2009); נמדר, בעמ' 927). במצב דברים זה, יש להניח כי "הנזק" היה מגולגל בסופו של יום לפתחם של הדיירים.

22. סיכומו של דבר, שטענת העותרים כי יש לסווג הסכמי דיור מוגן כהסכמי שכירות דינה להידחות. הסכמים אלה כורכים יחדיו את הזכות למגורים ואת הזכות לקבלת שירותים נוספים, ואין לומר כי הזכות האחת היא העיקרית והאחרת טפלה לה. יש להתייחס אל אגד הזכויות המוענק בהסכמים אלה כאל מכלול שלם, באופן שאינו מאפשר להפריד בין רכיביו השונים. מסקנה זו עולה הן מהמאפיינים הייחודיים של הסכמים אלה, מהוראות החוק ותכליתו.

סוף דבר, העתירה נדחית. לפנים משורת הדין, אין צו להוצאות.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא א' דיבלין:

אני מסכים.

המשנה לנשיא

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"ג באדר התשע"ב (7.3.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא