



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אחיקם סטולר

מעוררים קרן פז חברה לבנין בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שגיא פרדו

נגד

משיבים רשות המיסים  
ע"י ב"כ פמת"א (אזרחי), עו"ד שירה ויזל-גלצור

### פסק דין

זהו ערעור על החלטת מנהל מס ערך מוסף מיום 12.2.13, לפיה נדחתה השגת המערערת מיום 21.2.12 על שומת עסקאות מתאריך 21.12.11 במסגרתה חויבה המערערת במס עסקאות ע"ס 2,122,322 ₪ (קרן) בגין החזר הוצאות פיתוח הכוללות הוצאות שהושבו למערערת בתקופת הדיווח החל מדצמבר 2008 ועד אוקטובר 2011.

### עיקר העובדות הצריכות לעניין

1. המערערת הינה חברה בע"מ הפועלת בתחום הנדל"ן, ורשומה במע"מ כעוסק מורשה.
2. בשנת 2006 השתתפה המערערת במכרז שפורסם על ידי מינהל מקרקעי ישראל (כיום רשות מקרקעי ישראל, להלן: "המינהל", או "רמ"י") לרכישת זכויות חכירה במגרשים לבנייה בישוב להבים (להלן: "המגרשים" ו"המכרז", נספח א' לתצהיר מטעם המערערת).
3. על פי תנאי המכרז, לסכום המוצע על ידי היזם (המציע במכרז) יתווסף מע"מ כנגד חשבונית מס כדין של המינהל, הניתנת לקיזוז במסגרת עסקו של המציע. במכרז נקבע עוד כי בנוסף לסכום שיוצע עבור זכויות החכירה במגרשים, ישלם היזם למינהל באמצעות חברת מבני תעשיה בע"מ (להלן: "מבני תעשיה") את הוצאות הפיתוח של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

המגרשים בהם זכה, כולל מע"מ, בתוך 50 יום ממועד קביעת היזם כזוכה (להלן: "הוצאות הפיתוח").

4. הצעת המערערת לרכישת זכויות חכירה ב-70 מגרשים זכתה במכרז. בעקבות הזכייה נחתמו בין המערערת לבין המינהל חוזה חכירה מהוונים זהים ונפרדים ביחס לכל אחד מהמגרשים.

5. בהתאם להוראות המכרז, ביום 8.5.07 חתמה המערערת על הסכם עם מבני תעשייה (נספח ג' לתצהיר מטעם המערערת), לפיו מבני תעשייה תבצע במגרשים את עבודות הפיתוח. המערערת שילמה למבני תעשייה את התמורה בגין עבודות הפיתוח, כולל מע"מ, וקיבלה קבלה ממבני תעשייה. בהתאם, המערערת לא ניכתה את המע"מ הכלול בתמורה ששולמה למבני תעשייה כמס תשומות. לטענת המערערת, נוכח ביצוע תשלומים אלו הייתה המערערת פטורה מתשלום אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית בגין המגרשים.

6. החל משנת 2008 מכרה המערערת לרוכשים שונים את זכויות החכירה במספר מגרשים, בלא שבוצעה בהם, לטענת המערערת, בנייה כלשהי ובטרם בוצעו בהם עבודות הפיתוח.

7. בהסכמי המכר שנחתמו בין רוכשי המגרשים לבין המערערת, הפרידה המערערת מן התמורה המשולמת בגין רכישת זכויות החכירה במגרש את רכיב הוצאות הפיתוח וכן את המקדמה ששילמה המערערת למבני תעשייה עבור חיבור לחברת החשמל, כך שסוכם כי בנפרד מהתמורה המשולמת בגין רכישת זכויות החכירה במגרש ישיב הרוכש למערערת את ההוצאות ששילמה למבני תעשייה בגין עבודות הפיתוח שנגבו על ידי מבני תעשייה בגין המגרש שנמכר ובגין מקדמת חיבור לחברת החשמל. מאחר ולטענת המערערת החזר ההוצאות לא מהווה חלק מהתמורה בגין מכירת הזכויות במגרשים ואינו מהווה עסקה החייבת במע"מ, לא גבתה המערערת מהרוכשים מע"מ על סכום החזר ההוצאות, ולא שילמה מס עסקאות בגין סכומים אלו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

8. המשיב לא קיבל את עמדת המערערת, וקבע בשומה ובהחלטה בהשגה כי החזר הוצאות מהווה חלק בלתי נפרד מהתמורה בגין מכירת הזכויות במגרשים, וחייב את המערערת בשומת מס עסקאות הנובע מכך. מכאן הערעור שבפנינו.

### הערעור

9. בכתב הערעור טענה המערערת כי החזר הוצאות הפיתוח אינו מהווה "עסקה" חייבת במס לפי חוק מע"מ. המערערת אינה "מקבל השירות" של עבודות הפיתוח אלא הרשות המקומית, ולכן אין המערערת יכולה לתת לרוכש המגרש שירות, שלא קיבלה, באופן שייחשב כעסקה החייבת במס. החזר הוצאות ואגרות אינו מהווה חלק מ"מחיר העסקה" עליו מוטל המס. החזר הוצאות הפיתוח אינו מהווה גם "הוצאה אחרת בביצוע העסקה", והוצאות הפיתוח אינן קשורות לביצוע העסקה של מכירת המגרש. המערערת היוותה צינור בלבד לתשלום הרוכשים למבני תעשייה, ולכן חלה הוראת תקנה 6 לתקנות מע"מ, לפיה סכום ששילם עוסק כהוצאה בשביל לקוחו אינו חלק מהמחיר. החלטת המשיב למסות במס עסקאות תשלום שאין הוא מכיר בו לצורך ניכוי מס תשומות, גם מנוגדת לעקרון ההקבלה המהווה עקרון יסודי בדיני מע"מ. בפסק הדין בע"א 6014/04 מנהל מס ערך מוסף נ' ראדקו אינבסטמנט לימיטד (פורסם בנבו) (28.1.09) (להלן: "פס"ד ראדקו") נקבע כי היזם אינו מבצע את עבודות הפיתוח ואין לראותו כצד לעסקה זו. משכך, לא ניתן לומר כי המערערת נותנת שירות של עבודות פיתוח לרוכש המגרש, או כי עבודות אלו הן חלק מעסקת מכירת המגרש ולכן חייבות במס עסקאות. עוד טענה המערערת כי בשומת העסקאות נפלו שתי טעויות חישוב.

10. ביום 26.6.13 הגיש המשיב תשובה במסגרתה טען כי עמדתו במחלוקת נושא ערעור זה התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב בפסק דין שניתן ביום 14.4.13 על ידי כבוד השופטת קרת-מאיר בע"מ 1108-09 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ רחובות (להלן: "ההליך הקודם" ו"פסק הדין הראשון"). עובדות התיק הראשון זהות לעובדות בערעור שבכאן, וההבדל היחיד בין התיקים הוא במועדי החיוב. לטענת המשיב, המערערת הודיעה שבכוונתה לערער על פסק הדין הראשון, ולטעמו נכון יהיה לצרף את ערעור שבכאן לערעור התלוי ועומד בפני בית המשפט העליון, או לחילופין להתלות את ההליך עד לקבלת תוצאת בית המשפט העליון, תוך שהמשיב יסכים להחיל את תוצאות פסק הדין בערעור על התיק שבכאן.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

11. ביום 24.10.13 הודיעו באי-כח הצדדים כי הם מסכימים להצעת בית המשפט לפיה הערעור שבכאן יוכרע על פי פסק הדין שיינתן על ידי בית המשפט העליון בערעור התלוי ועומד בפניו במסגרת הערעור על פסק הדין הראשון (ע"א 5332/13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ רחובות, להלן: "הערעור על פסק הדין הראשון"), למעט בעניין טענת המערערת על טעויות בחישוב השומה.

12. ביום 29.1.15 הגיש המשיב בקשה לדחיית הערעור, בה נכתב כי ביום 3.11.14 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון, וכי בהמלצת בית המשפט העליון חזרה המערערת מהערעור והוא נדחה. בבקשה נכתב עוד כי בדיון בבית המשפט העליון ניסתה המערערת לטעון לשינוי מדיניות של רשות מקרקעי ישראל (להלן: "רמ"י") שיש בו כדי להשפיע על תוצאת פסק הדין, וכי בית המשפט העליון לא נדרש לשאלה אך לא חסם את דרכה של המערערת מלפנות בעניין לבית משפט זה. לטענת המשיב, לאחר מתן פסק הדין של בית המשפט העליון נבדקה טענת המערערת לשינוי מדיניות של רמ"י, אולם לשיטת המשיב מדיניות רמ"י, כמו גם מדיניות מנהל מע"מ בעניין, לא שונתה.

13. ביום 30.1.15 הגישה המערערת תגובה לבקשת המשיב לדחיית הערעור "ובקשה לקיומו של דיון לצורך בחינת שינוי מדיניותה של רשות מקרקעי ישראל בקשר עם ניכוי תשומות הכרוכות בהוצאות פיתוח", במסגרתה ביקשה המערערת לקיים בפני בית משפט זה דיון לצורך בחינת שינוי מדיניות רמ"י בקשר עם ניכוי תשומות הכרוכות בהוצאות פיתוח, אשר מלמד, לטענתה, על צדקת טענותיה בערעור שבכאן. בעקבות האמור הוגשו בתיק זה כתב תשובה ותצהירים, התקיימו הוכחות, והוגשו סיכומי הצדדים.

### עיקר טענות הצדדים בסיכומים

14. המערערת טענה בסיכומים כי במכרז ב/256/2014 שפרסם המינהל באוגוסט 2014 (נספח ז' לתצהיר מטעם המערערת, להלן: "מכרז 2014"), שהוא מכרז המשך למגרשים באזור להבים באותו אזור בו נמצאים המגרשים נושאי ערעור זה, נקבע כי בגין חלק מהוצאות הפיתוח מקבל רוכש המגרש חשבונית מס, והוא זכאי לנכות בגינת תשומות. מכרז 2014 וכן עדות נציג המינהל מר מזוז בדיון ההוכחות שהתקיים בתיק זה מלמדים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-04-15954 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

כי המדיניות הקודמת, לפיה לא הוצאה חשבונית מס בגין הוצאות הפיתוח בעת רכישת המגרש ולא ניתן היה לנכות בגינן מס תשומות, הייתה פסולה, וכי המדינה שינתה את מדיניותה בענייני מכרזים של רמ"י, כך שתוקן העוול וניתן לנכות מהמס המשולם תשומות ששולמו, באופן המעיד כי טענות המערערת מוצדקות. המשיב אף הודה בסיכומיו כי המנהל שוקל את שינוי מדיניותו. משינוי מדיניות זה עולה כי רמ"י עצמה הבינה כי קיים חוסר צדק משווע בתוצאה הנובעת מהלכת ראדקו, לפיה הגם שרוכש מגרש במכרז של רמ"י משלם הוצאות פיתוח הכוללות רכיב מע"מ, הוא אינו מקבל בגין תשלום זה חשבונית מס ואינו זכאי לנכות את התשומות הכרוכות בתשלום זה, ובה בעת גם אם מוכר הרוכש את המגרש לצד שלישי בלא שבוצעו בו עבודות פיתוח, הוא אינו זכאי לקבל החזר מהצד השלישי בגין הוצאות הפיתוח, בלא לנכות גם מתשלום זה מע"מ, באופן היוצר חיוב של הרוכש המקורי בכפל מע"מ. בענייננו יוצא שהמערערת נושאת פעמיים בתשלום מע"מ עבור אותו תשלום, ואינה מורשית לנכות ממנו את התשומות ששילמה בפועל והיו כרוכות בו, ולכן היא סופגת הפסד כספי משמעותי בגין תשלום שעל פי דין אינו מהווה חלק ממחיר העסקה, אלא לכל היותר הוצאה צדדית לו. חיובה של המערערת במע"מ בגין השבת הוצאות הפיתוח מחייב לגלגל את חיוב כפל המס על הרוכש הסופי, באופן שיחייב את הצרכן הסופי במחיר גבוה מהמחיר האמתי של המוצר, ויטיל למעשה שילוש מע"מ לטובת אוצר המדינה כנגד איסור ניכוי התשומות הכרוכות בה. טענת המשיב לפיה גם אם מדובר בשינוי מדיניות אין בו השלכה לענייננו נטענה לראשונה בסיכומי המשיב, מה שמעיד כי המשיב מכיר בצדקת טענות המערערת, והתנגדותו נעוצה בחשש מהשלכות רוחב.

15. המערערת טענה עוד כי מסמכי המכרז והלכת ראדקו כפו את הפיצול בעסקה מבחינת דיני המע"מ בין מחיר המגרש ובין הוצאות הפיתוח, ואין מדובר בפיצול מלאכותי. עקרון ההקבלה בדיני מע"מ קובע כי כאשר לא ניתן לזכות תשומות העסקה עצמה לא תתחייב במע"מ. משכך, משלא ניתן על פי מסמכי המכרז והלכת ראדקו, לנכות את התשומות הכרוכות בתשלום הוצאות הפיתוח מהמערערת למבני תעשייה, לא ניתן לחייב אותה במע"מ בגין החזר אותן הוצאות שקיבלה מהרוכשים. תוצאה אחרת אינה צודקת, בפרט לאור העובדה שהמערערת היא עוסק ואינה צרכן פרטי סופי. המערערת לא מכרה לרוכשים הפרטיים דירות אותן בנתה ושרכיב הפיתוח נבלע בהן, אלא מגרשים ריקים, לגביהן שימשה מכח הנסיבות כצינור, ועבודות הפיתוח



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

כלל לא החלו בעת המכירה לרוכשים הפרטיים. עובדות אלו מחייבות הבחנה מהותית בין ענייננו לבין המקרה שנדון בפס"ד ראדקו, שעסק במצב של מכירת דירה.

16. לטענת המערערת, הטענה כי הרוכש קיבל ממנה מגרש עם זכות לפיתוח עומדת בסתירה לקביעה בפסה"ד ראדקו כי הרשות המקומית היא מקבל השירות היחיד. גם לאחר מכירת המגרש על ידי היזם לרוכש הפרטי, המערערת והרוכש אינם מקבל השירות אלא הרשות המקומית. אם המערערת או הרוכש הסופי יוגדרו כמי שקיבלו זכות לביצוען של עבודות הפיתוח, אזי הם זכאים לנכות תשומות הכרוכות ברכיב זה.

17. עוד טענה המערערת כי השבת הוצאות הפיתוח אינה "עסקה" כהגדרתה בחוק מע"מ; אין לראות בהשבת הוצאות הפיתוח כחלק ממחירה של העסקה כהגדרתה בסעיף 7 בחוק מע"מ, ויש להחיל את הוראת תקנה 6 לתקנות מע"מ; והתכלית הכלכלית של העסקה מלמדת כי אין השבת הוצאות הפיתוח חייבת במע"מ.

18. לטענת המערערת, לאור ביטול ההסכמה הדיונית לנוכח שינוי המדיניות של המשיב, אין בענייננו השתק פלוגתא ומחובתו של בית המשפט להכריע בכל הטענות בערעור.

19. המשיב טען בסיכומיו כי בפסק הדין הראשון נדחו טענות המערערת, שהן זהות לטענות אותן העלתה בערעור זה, למעט בעניין שינוי מדיניות רמ"י. סמנכ"ל המערערת אישר בחקירתו כי התשתית העובדתית והמשפטית בערעור שבכאן זהה לזו שעמדה בהליך הקודם. משכך, קם השתק פלוגתא בין הצדדים, ויש לראות במלוא הסכומים ששולמו על ידי רוכשי המגרשים כחלק מהתמורה בגין מכירת הזכויות במגרשים, ולשלם בגין מלוא התמורה מס עסקאות. בהתאם להנחיית בית המשפט העליון, הסוגיה היחידה שנשארה פתוחה הינה האם חל שינוי במדיניות רמ"י לגבי ניכוי מס תשומות על ידי היזם בקשר עם הוצאות פיתוח ותשתית ציבורית, והאם יש בכך להשליך על החבות במס עסקאות במכירת המגרשים על ידי המערערת לרוכשים הפרטיים. סיכומי המערערת מתעלמים מפסק הדין הראשון והם כוללים דיון מחודש בכל הסוגיות שכבר עלו בו.

20. לטענת המשיב, טענת המערערת שאין לחייבה במס עסקאות בגין הוצאות הפיתוח שכן לא הותר לה לנכות מס תשומות בגינו וכי חיובה יביא לכפל מס בשל חוסר יכולתה לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח, הועלתה על ידי המערערת גם בהליך הקודם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

ונדחתה בפסק הדין הראשון. הערעור על פסק הדין הראשון נדחה, ויש לדחות טענות המערערת כאן, הן לאור קיומו של השתק פלוגתא, הן לגופן.

21. המשיב טען כי יש לדחות טענת המערערת כי יש לאבחן את פס"ד ראדקו מענייננו בשל העובדה ששם דובר בדירות ובענייננו במגרשים. בית המשפט קבע כי מכירת המגרשים על ידי המערערת לרוכשים הפרטיים היוותה עסקאות נפרדות ושונות מעסקת שירותי עבודות פיתוח ותשתית שהעניקה מבני תעשייה לרשות המקומית, ואין נפקא מינה אם העסקה השניה היא של מכר מגרש שטרם החלו בו עבודות פיתוח, או מכר של דירה או מגרש שבעת מכירתו כבר הוחל בביצוע העבודות. מאחר ועל פי הלכת ראדקו יש לראות בתשלום הוצאות פיתוח ישירות על ידי היזם לחברה המפתחת בשמה של הרשות המקומית כתשלום אגרות והיטלי פיתוח, אזי לאור הגדרת מס תשומות בסעיף 1 לחוק מע"מ, מרכיב המע"מ בהוצאות הפיתוח ששילמה המערערת אינו נופל להגדרת מס תשומות, ובכל מקרה אין מדובר בכפל מס. אין גם הצדקה להבחין לעניין העדר כפל מס בין היטלים ואגרות מסוג אחד, כגון היטלי השבחה או אגרות היתר בניה, בגינם לא מוצאת ליזם חשבונית, לבין היטלים ואגרות מסוג אחר, כמו היטלי פיתוח.

22. המשיב טען עוד כי הנטל להוכיח את טענת שינוי המדיניות מוטל על המערערת. טענת המערערת לשינוי המדיניות נסמכה רק על מכרז 2014 ולא הוכחה. אין גם במכרז 2014 להעיד על שינוי מדיניות כלשהי ביחס לניכוי מס תשומות על ידי היזם בגין הוצאות פיתוח ברכישת קרקע המשווקת כקרקע בלתי מפותחת בזמנים הרלוונטיים. מר אריאל מזוז, מנהל אגף בכיר עסקאות בחטיבה העסקית במינהל (להלן: "מזוז"), המעורב בגיבוש מדיניות המינהל ויישומה תוך שיתוף פעולה מול רשויות מיסוי מקרקעין ומע"מ, העיד כי לא היה כל שינוי מדיניות. מזוז הסביר בתצהירו כי מאז ומתמיד נעשתה אבחנה בין שלושה סוגי הוצאות פיתוח: (1) הוצאות פיתוח שהן תשתית ציבורית, חלף אגרות והיטלים, בגינן מקבל היזם קבלה ומופקת חשבונית מס לרשות המקומית; (2) הוצאות פיתוח מסוג מוסדות ציבור, אשר נופלות על כתפי הרשות המקומית ולכן מועברות ישירות לרשות המקומית, בגינן מקבל היזם קבלה, כאשר המינהל משמש צינור להעברת הכספים לרשות המקומית; (3) הוצאות פיתוח בגין עבודות בתוך המגרשים וחיבור חשמל, שהן הוצאות פרטיות המבוצעות למען הקבלן ובגינן מקבל היזם חשבונית מס. המכרז נשוא ערעור זה כולל עבודות פיתוח שהן כולן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בתוך השטחים הציבוריים בלבד, ולכן הן בתחום אחריותה של הרשות המקומית שהיא מקבלת השירות, וכמתחייב על פי הדין לה מוצאת חשבונית המס, ומלוא הוצאות הפיתוח נשוא הסכם התשתית הן חלף אגרות והיטלים. במכרז 2014 נכללו בגדר עבודות התשתית גם עבודות בתוך גבולות המגרש, שהן אינן עבודות ציבוריות אלא עבודות פרטיות שהיזם זכאי לקבל בגינן חשבונית מס מהקבלן שמבצען בפועל – מבני תעשייה, ומכאן ההבחנה בין המכרזים שמעידה כי לא היה שינוי מדיניות ביחס לניכוי מס תשומות בגין הוצאות פיתוח בשיווק קרקע בלתי מפותחת. ההבחנה שנעשתה במכרז 2014 בין הוצאות ציבוריות להוצאות פרטיות לעניין ניכוי מס תשומות בידי היזם עולה בקנה אחד עם הלכת ראדקו, שהכירה באפשרות שבמסגרת מכירת הקרקע ליזמים יידרשו עבודות תשתית ציבוריות שבאחריות הרשות המקומית, ובנוסף עבודות תשתית פרטיות המזכות בניכוי מס תשומות. סמנכ"ל המערערת לא אמר בחקירתו שבענייננו בוצעו בפועל עבודות פיתוח פרטיות בתוך המגרשים, ואישר שמלוא הסכומים ששולמו בגין הוצאות פיתוח הם כנגד פטור מלא מאגרות והיטלי פיתוח. גם אם נגבו מהזוכים במכרז תשלומים נוספים על הוצאות הפיתוח, הם נגבו כהיטלים ואגרות מכח חוקי העזר על ידי הרשות המקומית, הם אינם מזכים בניכוי מס תשומות, ובכל מקרה לא שולמו תשלומים עבור הוצאות ציבוריות בגינן נוכה מס תשומות.

23. לטענת המשיב, גם אם היה מכרז 2014 מציג עמדה שונה מהמכרז נושא הערעור, אין בכך כדי להעיד על שינוי מדיניות כולל של רמ"י בעניין זה. הזכאות לנכות מס תשומות בגין הוצאות פיתוח נקבעת בהתאם להוראות הדין, לרבות הלכת ראדקו, ואין בסמכותה של רמ"י להחליט על דעת עצמה כי יתאפשר ניכוי מס תשומות מקום שהדין אינו מתיר זאת. בפס"ד ראדקו ובדיון הנוסף בעניין ראדקו (דנ"א 2234/09 ראדקו אינבסטמנט לימיטד נ' מנהל מס ערך מוסף (פורסם בנבו) (25.8.10)) לא נשללה האפשרות להפריד בין הוצאות ציבוריות, המבוצעות כשירות לעירייה, לבין הוצאות פרטיות, המבוצעות למען הקבלן. הקביעה במכרז 2014 כי בגין חלק מהוצאות הפיתוח יקבל הזוכה קבלה שאינה חשבונית מס ולא יוכל לקזז מסכום זה מס תשומות, ואילו בגין יתרת הוצאות הפיתוח יקבל הזוכה חשבונית מס, הינה יישום של הלכת ראדקו תוך ביצוע ההפרדה כמתבקש. על פי חזקת התקינות המנהלית רמ"י מוחזקת כמי שפעלה בהתאם להוראות הדין, ועל המערערת הנטל המוגבר להוכיח שרמ"י פעלה בחוסר סמכות כששינתה מדיניותה. גם לו היה מדובר במכרז 2014 בשינוי מדיניות,





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

מדובר בשינוי המתייחס לשנת 2014, שאין לו השפעה רטרואקטיבית על השומות נשוא ענייננו שהוצאו בגין עסקאות משנת 2008. אין גם להסיק כי שינוי כאמור נועד "לפצות" את היזמים בשל חיובם במס בגין מרכיב הוצאות הפיתוח הגלום בתמורה עבור המגרש או לפטור אותם ממס.

24. המשיב טוען עוד כי גם אם היתה רמ"י משנה את מדיניותה, לא היה בכך כדי להשפיע על ענייננו, מהנימוקים הבאים:

ראשית, השאלה אם רמ"י שינתה את עמדתה ביחס להוצאת חשבונת מס בגין הוצאות פיתוח כלל אינה רלוונטית לשומת העסקאות מושא ערעור זה. טענות המערערת לעניין השינוי במדיניות רמ"י מתייחסות לניכוי מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח בעת רכישת הקרקע על ידי היזם, בעוד שהשומה מושא הערעור עוסקת בשאלה אחרת - מהו המחיר לצורכי חוק מע"מ בעסקה נפרדת, אחרת, שמבצע היזם, שהיא מכירת המגרש לצד ג', והאם ניתן לפצל את התמורה המשולמת על ידי הקונה צד ג' לשני רכיבים נפרדים. מדובר בשתי שאלות נפרדות שאין אחת משליכה, בהכרח, על השנייה. הנפקות היחידה של טענת המערערת בעניין השינוי במדיניות רמ"י, הינה לכל היותר שהמערערת עשויה לתבוע כי יותר לה לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח ששילמה למבני תעשייה בעת רכישת המגרשים במסגרת המכרז. המערערת אינה יכולה להסתמך על שינוי נטען במדיניות רמ"י כדי לתבוע פטור ממס בגין עסקאות מאוחרות שביצעה. שומת העסקאות שהוצאה למערערת בנימוק שהחזר הוצאות הפיתוח למערערת על ידי הרוכשים מהווה חלק בלתי נפרד ממחיר המגרשים ולכן חייב במס. העובדות העומדות ביסוד קביעה זו וביסוד פסק הדין הראשון שאישר את השומה הקודמת נותרו קיימות גם בערעור שבכאן. שאלת חוסר היכולת לנכות מס תשומות בעקבות פס"ד ראדקו עלתה בהקשר של טענת המערערת לכפל מס, וטענה זו נדחתה על ידי בית המשפט המחוזי בפסק הדין הראשון ועל ידי בית המשפט העליון בערעור.

שנית, טענת המערערת בעניין שינוי מדיניות רמ"י מחזקת דווקא את עמדת המשיב, לפיה מלוא התמורה ששולמה למערערת בגין מכירת המגרשים מהווה חלק מהמחיר החייב במס. טענתה המרכזית של המערערת בערעור שבכאן ובהליך הקודם היא כי המערערת זכאית לפטור ממס עסקאות בגין מרכיב החזר הוצאות הפיתוח הגלום בתמורת המכירה, בשל העובדה שנמנע ממנה לנכות ממנה מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח בעת רכישת המגרשים. אם על פי שינוי המדיניות הנטען רשאית המערערת לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח, משמע שאין לפצל את התמורה ששולמה



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

למערערת על ידי רוכשי המגרשים לעניין מחיר העסקה, ולומר כי חלק ממנה הינו בגין החזר הוצאות פטור ממס, וכל התמורה, לרבות מרכיב החזר הוצאות הפיתוח כלול במחיר החייב במס, והבסיס לטענת המערערת לפטור ממס עסקאות נשמט. אם הרוכש במכרז יכול לנכות מס תשומות בגין חלק מהוצאות הפיתוח, ברור שיש לחייבו במס עסקאות בגין רכיב זה בתמורה.

שלישית, הכרה בניכוי מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח בשלב הרכישה על ידי היזם פירושה כי רמ"י שיווקה קרקע מפותחת ליזם, החייב בתשלום מס רכישה גם על מרכיב הוצאות הפיתוח. אין חולק כי בשלב הזכייה במכרז המערערת לא שילמה מס רכישה על הוצאות הפיתוח ששילמה למבני תעשייה, ולא דיווחה למיסוי מקרקעין על רכישת קרקע מפותחת. משכך, המערערת מושתקת מלטעון כי היא זכאית לפטור ממס העסקאות בגין מרכיב הוצאות הפיתוח המגולם בתמורה ששילמו רוכשי המגרשים בשל השינוי הנטען במדיניות רמ"י.

25. בתשובה לטענות המערערת בסיכומיה שעניינן טענות שהועלו במסגרת פסק הדין הראשון, טען המשיב כי על פי ס' 7 לחוק מע"מ ולאור הפסיקה, מחיר העסקה כולל גם את הוצאות הפיתוח; המערערת לא היוותה "צינור" בלבד, ולא התקיימו תנאי תקנה 6 לתקנות מע"מ; טענת המערערת שבמועד מכירת המגרשים טרם הוחל בביצוע עבודות פיתוח לא הוכחה, ומכל מקום אין לכך כל רלוונטיות, שכן מועד תחילת ביצוע עבודות הפיתוח הוא שאלה לבר פנקסית מובהקת; המהות הכלכלית של העסקה היא מכר של מגרשים ששולמו בעדם מראש הוצאות פיתוח, ואין כל הצדקה לערוך הבחנה בין מכר דירה למכר מגרש שאינו מבונה, באופן שיביא לאפליה לרעה של מוכרי נכסים מבונים, ואף ייצור פרצת מס משמעותית.

### דיון והכרעה

26. כפי שפורט לעיל, ביום 24.10.13 הודיעו באי-כח הצדדים כי הם מסכימים שהערעור שבכאן יוכרע על פי פסק הדין שיינתן על ידי בית המשפט העליון במסגרת הערעור על פסק הדין הראשון.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

לאור הודעת הצדדים, ניתנה ביום 25.10.13 החלטה על דחיית הדיון בערעור שבכאן ללא מועד בהתאם לתקנה 153 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. הדיון בערעור זה חודש בתחילת שנת 2015, לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט העליון.

27. בפסק דינו של בית המשפט העליון בערעור על פסק הדין הראשון, נקבע כדלקמן:

"בבוקר הדיון ניסה בא כוח המערערת לטעון בעניין שינוי מדיניות של רשות מקרקעי ישראל. נושא זה לא היה מוכר לבא כוח המשיב, וממילא לבית המשפט. בהמלצתנו וייעוצנו חזרה בה המערערת מערעורה והוא נדחה.

אין בדבר כדי למנוע בעד המערערת מלפנות בבקשות בעניין זה בהליך אחר התלוי ועומד בינה לבין המשיב בפני בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (ע"מ 45954-04-13), ואין ביכולתנו לחוות שום דעה בעניין זה." (ההדגשה אינה במקור).

28. הנה כי כן, בית המשפט העליון דחה את הערעור על פסק הדין הראשון, תוך הותרת האפשרות בידי המערערת לפנות לבית משפט זה בעניין שינוי המדיניות הנטען של רמ"י, ובעניין זה בלבד.

29. דומה כי הדברים היו נהירים גם למערערת, אשר ביקשה ביום 30.1.15 לקיים במסגרת הערעור שבכאן "דיון לצורך בחינת שינוי מדיניותה של רשות מקרקעי ישראל בקשר עם ניכוי תשומות הכרוכות בהוצאות הפיתוח". בכותרת המסמך ובבקשה גופה שבה המערערת והדגישה כי הבירור המתבקש בערעור זה נוגע לשאלת המדיניות החדשה של רמ"י בכל הנוגע להוצאות הפיתוח וניכוי התשומות הכרוך בהן (ראו למשל: המבוא לתגובה, סע' 9, 10, 22-24 בתגובה). גם בדיון שנערך בפני מותב זה ביום 21.4.15 שב ב"כ המערערת וטען כי המערערת מבקשת לברר את התיק "ראשית כל בשאלה שעמדה ביסוד הבקשה שלנו מיום 30.1.15 בנושא שינוי מדיניותה של רשות מקרקעי ישראל באשר לניכוי התשומות בהוצאות הפיתוח...".

30. על אף האמור, וחרף העובדה שנוכח הסכמת הצדדים ופסק דינו של בית המשפט העליון הוגבל הדיון בערעור דנן לשאלת שינוי המדיניות הנטענת של רמ"י בנוגע לניכוי תשומות הוצאות הפיתוח, כפי שניתן לראות מתמצית טענות המערערת בסיכומים מטעמה שהובאה לעיל, חלק ניכר מטענות המערערת בסיכומיה עניינו טענות שאינן נוגעות לשינוי המדיניות הנטען, אלא למכלול טענותיה של המערערת במסגרת כתב



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

הערעור. כך למשל בעניין טענות המערערת שאין מדובר בפיצול מלאכותי של העסקה; כי המערערת מחויבת בכפל מס; כי הקביעה שהרוכש קיבל מהמערערת מגרש עם זכות לפיתוח אינה נכונה; כי השבת הוצאות הפיתוח אינה עסקה ואין לראות בהן חלק ממחיר העסקה; וכי התכלית הכלכלית של העסקה מלמדת שהשבת הוצאות הפיתוח אינה חייבת במע"מ. דא עקא, משעה שהמערערת הסכימה כי הערעור שבפנינו יוכרע על פי פסק דינו של בית המשפט העליון, ולאור ההסכמה האמורה אף עוכב הדיון בערעור זה לתקופה של למעלה משנה בהמתנה לפסק דינו של בית המשפט העליון, לא ניתן לקבל ניסיונה של המערערת כיום לדון מחדש במכלול טענותיה. בסיכומי התשובה מטעם המערערת נטען כי ההסכמה הדיונית בוטלה לאור שינוי המדיניות, אולם הדברים לא נטענו בפני בית המשפט במהלך הדיון לאחר שחודש.

31. יתרה מכך; מרבית טענות המערערת בסיכומיה הועלו על ידה במסגרת ההליך הקודם (ראו סקירת טענות המערערת בעמ' 3 בפסק הדין הראשון), ונדחו על ידי בית המשפט המחוזי בת"א בפסק הדין הראשון. כב' השופטת קרת מאיר דחתה שם את ההפרדה שערכה המערערת בין ה"תמורה" ובין ה"תשלומים", וקבעה כי גזירת עסקה נפרדת וכינויה כ"השבה" בגין תשלומי עבודות הפיתוח הינה מלאכותית ויש לראות בסכום ההשבה כחלק בלתי נפרד מהתמורה ששולמה עבור המגרש, וכי המשמעות הכלכלית האמתית של מכירת המגרשים לרוכשים היתה מכירת מגרש לגביו קיימת התחייבות של מבני תעשייה לביצוע הפיתוח, מבלי שיידרש תשלום נוסף כלשהו מעבר לתשלום ששולם על ידי המערערת עצמה. עוד נקבע בפסק הדין הראשון, כי המערערת התחייבה ושילמה את התשלומים בגין פיתוח המגרשים חלף ויתור על אגרות והיטלים, והטמיעה תשלום זה בשווי של המגרש אותו מכרה לרוכשים, גם אם טרם החלה עליו הבניה או טרם החלו לגביו עבודות הפיתוח. בפסק הדין הראשון נדחתה גם טענת המערערת שהחזר ההוצאות על ידי הרוכש בשלב שטרם בוצעו עבודות התשתית נעדר מאפיין מסחרי וההשוואה התיאורטית שביקשה המערערת לעשות למקרה בו הרוכשים היו משלמים ישירות למבני תעשייה, ונדחתה גם טענת המערערת כי יש לראות בסכום שנקבע כסכום השבה בהסכם עם הרוכשים, כהוצאה העומדת בתנאי תקנה 6 לתקנות מע"מ. גם טענת המערערת כי אין לחייבה במס בגין הוצאות הפיתוח על פי עקרון ההקבלה בשל העדר יכולתה לנכות מס תשומות, וחובה בכפל מס, נדונה ונדחתה.

32. משטענות המערערת התבררו בהליך הקודם והוכרעו בפסק הדין הראשון, שהערעור עליו נדחה, ולאור העובדה כי אין מחלוקת שמדובר באותו מכרז ובאותה תשתית



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

עובדתית והשוני נוגע רק לתקופת העסקאות (ראו בעניין זה עדות סמנכ"ל המערערת מר זאב לזר שאישר בחקירתו כי העובדות נשוא ערעור זה הן אותן עובדות כבהליך הקודם, וכי מדובר באותה מסכת עובדתית הנוגעת ל-70 מגרשים בגינן לא בוצע פיתוח - פרוט' מיום 10.12.15, עמ' 8, שו' 18-10), קם בענייננו השתק פלוגתה. הממצאים שנקבעו בפסק הדין הראשון עומדים אפוא על תילם גם במסגרת ערעור זה, זולת אם תוכיח המערערת כי מתקיימים החריגים שנקבעו בפסיקה להחלת הכלל של השתק פלוגתה במסגרת הליכי המס, כדוגמת שינוי באקלים המשפטי, גילויין של עובדות חדשות שלא ניתן היה לגלותן בשקידה סבירה או שינוי נסיבות (ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (נבו) (24.12.14), להלן: "פס"ד פלומין").

בפס"ד פלומין נקבע עוד בעניין זה כי -

**"כאשר צד טוען כי ישנן עובדות חדשות שמחייבות סטייה מממצא שנקבע בהתדיינות קודמת בין הצדדים בענייני מס, נקודת המוצא תהיה כי הממצא שנקבע עומד על תילו, וכי יש לבחון את השלכתן של העובדות החדשות על ממצא זה. במלים אחרות, בית המשפט לא "יפתח" מחדש את הממצאים שנקבעו בהכרעה הקודמת במתכונת של de novo, אלא יבחן האם יש בראיות החדשות שהוצגו לו כדי להצדיק סטייה מהכרעה זו..." (שם, בפסקה 67; ההדגשות אינן במקור).**

משכך, גם אלמלא הסכמת המערערת, לאור השתק הפלוגתה שחל בענייננו, יהא הדיון מוגבל לשאלה האם יש בראיות החדשות בדבר שינוי מדיניות כדי להצדיק סטייה מהכרעות בית המשפט בפסק הדין הראשון.

**מן המקובץ עולה כי השאלה העומדת כיום לדיון במסגרת ערעור זה הינה האם הוכיחה המערערת כי חל שינוי במדיניות רמ"י בכל הנוגע לניכוי מס תשומות הוצאות הפיתוח, והאם יש בשינוי המדיניות הנטען כדי להשליך על חיוב המערערת במס עסקאות.**

**האם הוכיחה המערערת שינוי במדיניות רמ"י לגבי ניכוי מס תשומות בגין הוצאות פיתוח?**

33. טענת המערערת לשינוי מדיניות המינהל בכל הנוגע לניכוי תשומות הכרוכות בהוצאות פיתוח המשולמות במסגרת מכרזיה, מושתתת על מכרז 2014, שהוא כאמור מכרז אותו פרסם רמ"י בחודש אוגוסט 2014, ועניינו הזמנה לקבלת הצעות לחכירת



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

218 מגרשים לבניה עצמית בשכונה הדרומית בלהבים, שהוא כזכור הישוב בו נמצאים המגרשים נשוא ערעור זה (סע' 58-64 לתצהיר לזר, מסמכי המכרז צורפו כנספח ז' לתצהיר).

34. על פי תנאי מכרז 2014, המכרזים נשוא המכרז יוקצו בחוזה חכירה ללא הסכם פיתוח, והובהר כי עבודות התשתיות והפיתוח בפרויקט מבוצעות על ידי רמ"י באמצעות מבני תעשייה, המבצעת את עבודות הפיתוח בשם ובמקום הרשות המקומית. תנאי מכרז 2014 קבעו כי על הזוכה לחתום עם מבני תעשייה תוך 50 יום מיום אישור ועדת המכרזים על חוזה תשתית שצורף לחוברת המכרז, ולשלם את הוצאות הפיתוח, שסכומיהן נקובים בטבלה שבמכרז, הכוללים מע"מ. באם הזוכה לא יחתום על הסכם כאמור, תפקע זכותו לקבל את המגרש. על פי תנאי המכרז, "בגין חלק מהוצאות הפיתוח יקבל הזוכה קבלה שאינה חשבונית מס ולא יוכל לקזז מסכום זה מס תשומות, ואילו בגין יתרת הוצאות הפיתוח יקבל הזוכה חשבונית מס" (עמ' 9 בתנאי המכרז). בכך שונה מכרז 2014 מהמכרז נשוא ערעור זה, שבו נקבע כי "תמורת תשלום הוצאות הפיתוח הכוללת מע"מ לחברה המפתחת יקבל היזם במכרז חשבונית מס מהחברה המפתחת ולא יוכל לנכות מס תשומות כתוצאה מהתשלום כאמור" (עמ' 4 בתנאי המכרז, נספח א' לתצהיר לזר).

35. בטבלת סכומי הוצאות הפיתוח (הכוללים מע"מ) שבמכרז 2014, נכללו ארבעה סוגי הוצאות: הוצאות פיתוח ציבוריות; עבודות בתוך המגרשים; תשלום עבור מוסדות ציבור; ותשלום עבור מקדמה חשבון חיבור חשמל. זאת לעומת המכרז נשוא הערעור שבכאן, בו נכללה רק עמודה אחת בשם "הוצאות פיתוח".

36. מר מזוז, שהוא כאמור מנהל אגף בכיר עסקאות בחטיבה העסקית ברמ"י, כתב בתצהירו כי רמ"י לא שינתה את מדיניותה, וכי מאז ומתמיד נעשתה הבחנה בין סוגי הוצאות הפיתוח, כך שבגין הוצאות פיתוח שהן תשתיות ציבוריות ומוסדות ציבור מקבל היזם קבלה, ואילו הוצאות פיתוח בגין עבודות בתוך המגרשים וחיבור חשמל, שהן הוצאות פרטיות המבוצעות למען הקבלן, מקבל היזם חשבונית מס. מזוז כתב בתצהירו כי במכרז נשוא הערעור דגן נקבע שעבודות הפיתוח יעשו בשטחים הציבוריים בלבד, והעבודות בתוך המגרשים מוטלות על היזם, ואילו מכרז 2014 התייחס גם לעבודות פיתוח הנעשות בתוך המגרשים, ומכאן השוני בין ההוראות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

במכרזים, שוני שאף מעוגן בהלכת ראדקו, בה קבע בית המשפט העליון שניתן להפריד הוצאות ציבוריות המבוצעות כשירות לרשות המוניציפלית, ובין הוצאות פרטיות המבוצעות למען הקבלן. מזוז חזר ואישר הדברים גם בחקירתו ועמד על כך שלא נעשה שום שינוי מדיניות ברמ"י בעניין זה (עמ' 18, שו' 23-31; עמ' 21, שו' 25-27; עמ' 22, שו' 22-26; עמ' 23, שו' 14, 20-21, 26-27). מזוז אמר עוד בחקירתו כי אמנם במכרז 2014 הנוסח "לא מוצלח" שכן נכתב בכלליות כי בגין חלק מעבודות הפיתוח תינתן חשבונית, אולם הבהיר כי הכוונה לכך שבגין עבודות פיתוח ציבוריות ותשלום עבור מוסדות ציבור לא ניתן לקזז מס תשומות, וביחס לעבודות מתוך המגרשים ותשלום עבור מקדמת חיבור חשמל היזם כן יכול לקבל חשבונית מס ולנכות מס תשומות (עמ' 24, שו' 8-11). לגבי רכיב החיבור לחשמל, אמר מזוז כי צריך לבדוק האם מדובר בעבודות שהן בגדר עבודות תשתית פרטיות או ציבוריות (עמ' 21, שו' 28 – עמ' 22, שו' 18).

37. מר לזר סמנכ"ל המערערת עומת בחקירתו עם הטענה כי בחוזה הפיתוח שחתמה המערערת עם מבני תעשייה נכתב שמבני תעשייה מבצעת עבודות רק בשטחים הציבוריים, והיזם התחייב לבצע את עבודות הפיתוח בתוך המגרשים. לזר השיב כי: **"מטבע הדברים כשחותמים הסכמי פיתוח עם חב' מפתחת או עם משרד הבינוי והשיכון המדינה או החברה המפתחת מבצעת עבודות הן בתחום המגרש והן מחוץ לתחום המגרש... העבודות היו גם בתחום המגרש וגם מחוץ למגרש... היזם מתחייב לבנות בית בתוך תחום המגרש... אין דבר כזה לפתח בתוך המגרשים. יש עבודות ציבוריות מחוץ לקו מגרש ויש עבודות בתוך תחום מגרש. עבודות בתוך תחום מגרש הן עבודות שמתייחסות לזכויות הבנייה שלך... אבל את כל התשתיות הציבוריות וכך קרה בפועל... וכל הפילרים עבודות החשמל שהם מדברים עליהם כעבודות מיוחדות שניתנו בשנת 2015 במכרז האחרון ניתנו גם אז בתוך תחום המכרז, וכל העבודות שמתייחסות לעבודות עפר ופינוי פסולת בוצעו גם בעבר..."** (עמ' 10, שו' 14 – עמ' 11, שו' 9).

38. עדותו של מר לזר בעניין זה ונסיונו להציג את העבודות בשני המכרזים (המכרז נושא הערעור ומכרז 2014) כזהות, לא הייתה משכנעת, ודבריו אינם עולים בקנה אחד עם הוראות הסכם הפיתוח עליו חתמה המערערת עם מבני תעשייה, בו הוגדר כי עבודות מבני תעשייה הן בשטחים הציבוריים בלבד (ס' 3 בהסכם הפיתוח, נספח ג' לתצהיר לזר). לעומת זאת, בהסכם הפיתוח שנוסחו צורף כחלק ממסמכי מכרז 2014 נקבע כי





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בנוסף לעבודות הפיתוח הציבוריות מחוץ לגבולות המגרש, במידה ויצורף נספח ג' להסכם וגם נכלל חיוב בטבלת חיובי הפיתוח בגין ביצוע עבודות פיתוח במגרשים, יכללו עבודות הפיתוח גם עבודות בתוך תחום המגרש, כמפורט בנספח ג' להסכם הפיתוח (סע' 4.5 בחוזה לביצוע תשתיות ציבוריות שצורף כחלק ממסמכי מכרז 2014).

39. המערערת לא הוכיחה, אפוא, כי חל שינוי במדיניות המינהל בכל הנוגע לאפשרות לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח. הראיה היחידה שהובאה על ידי המערערת בעניין זה הינו מסמכי מכרז 2014, ועדותו של מזוז לפיה לא מדובר בשינוי מדיניות אלא ביישום הדין הקיים בהבחנה בין עבודות פיתוח ציבוריות ופרטיות מקובלת עליי, והיא לא נסתרה. המערערת, שעליה הנטל להוכיח את שינוי הנסיבות הנטען, גם לא הביאה לעדות נציג מבני תעשייה – החברה שאמונה כאמור על ביצוע עבודות הפיתוח, על מנת לתמוך טענתה כי עבודות הפיתוח בשני המכרזים זהים.

**לאור האמור, טענת המערערת לשינוי מדיניות רמ"י לא הוכחה.**

בכל מקרה אין בשינוי המדיניות הנטען בעניין ניכוי מס תשומות כדי להביא לקבלת הערעור

40. למעלה מן הצורך ייאמר כי גם לו היינו מקבלים טענת המערערת בדבר שינוי מדיניות רמ"י בכל הנוגע לניכוי מס תשומות בגין הוצאות פיתוח (וכאמור לא קיבלנו טענה זו), צודק המשיב בטענתו כי לא היה בכך כדי להביא לקבלת הערעור שבכאן, מהטעמים שלהלן.

41. ראשית, המכרז נושא ערעור זה התקיים בשנת 2006, ואילו מכרז 2014 נערך 8 שנים מאוחר יותר. גם לו שונתה מדיניות המינהל בשנת 2014 אין לשינוי זה השפעה רטרואקטיבית על השומות נושא ערעור זה, שהוצאו בגין עסקאות שבוצעו שנים קודם לכן. המערערת שהתמודדה במכרז בשנת 2006 ידעה כי על פי מסמכי המכרז היא לא תקבל חשבונית בגין הוצאות הפיתוח ולא תוכל לקזזן.

42. שנית, ערעור זה עניינו עמדת מנהל מע"מ וחיוב המערערת במס עסקאות במסגרת מכירת המגרשים לרוכשים הפרטיים על ידי המערערת. שינוי המדיניות לו טוענת





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

המערערת מתייחס למישור אחר - עמדת המינהל במסגרת עסקת רכישת הזכויות במגרשים על ידי היזמים ובכללם המערערת, והשאלה האם ניתן להוציא חשבונית בשלב זה בגין תשלום הוצאות הפיתוח כך שיוכרו כמס תשומות. מדובר אפוא בשתי עסקאות שונות בתכלית, בין גורמים שונים, ובשני מישורים נפרדים. גם אם, כטענת המערערת בסיכומי התשובה מטעמה, מרכזי רמ"י נערכים בצוותא חדא עם המשיב, אין בפי המערערת טענה כי המשיב - מנהל מע"מ - שינה מדיניותו לגבי אופן החיוב במס עסקאות בגין עסקת מכירת המגרש לצדדים שלישיים במקרים דומים, שהוא החיוב נושא ערעור זה.

המערערת טענה בסיכומיה כי לשינוי המדיניות הנטען השלכה מהותית לענייננו, "שכל עניינו ניכוי תשומות הכרוכות בהוצאות פיתוח במרכזי רמ"י" (ס' 12 לסיכומים), אולם דומה כי המערערת נפלה בעניין זה לכלל טעות, שכן עניינו של ערעור זה הינו כאמור חיוב המערערת במס עסקאות בגין עסקת מכירת המגרשים לרוכשים הפרטיים. כפי שטוען המשיב, אכן השאלה נושא הערעור שבכאן היא שאלה אחרת, והיא מהי מהו המחיר לצרכי חוק מע"מ בעסקה אחרת שמבצע היזם - מכירת המגרש לצד שלישי, והאם ניתן לפצל את התמורה המשולמת על ידי הקונה כך שהוצאות הפיתוח יהוו רכיב נפרד מרכיב התמורה. הנפקות של שינוי המדיניות הנטען הינו לכל היותר במסגרת תביעת המערערת כי יותר לה לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח ששילמה למבני תעשייה בעת רכישת המגרשים (ראו בעניין זה: פס"ד ראדקו, בסעיף 19).

בהקשר זה יוער כי גם אם שונתה מדיניות רמ"י, אין בכך לחייב את המסקנה אליה הגיעה המערערת לפיה שינוי המדיניות מלמד על ההבנה שטענות המערערת מוצדקות וכי אין לחייב את המערערת במס עסקאות בגין רכיב הוצאות הפיתוח במסגרת עסקת המכירה של המגרשים לרוכשים הפרטיים.

43. שלישית, וכפועל יוצא של האמור לעיל, גם אם תוכר אפשרות ניכוי מס תשומות על הוצאות הפיתוח במסגרת עסקת רכישת המגרשים על ידי היזם, אין בכך כדי להצדיק סטייה מהממצאים שנקבעו בפסק הדין הראשון, או כדי להביא למסקנה שיש לקבל את הערעור דנן. לשינוי המדיניות הנטען אין השלכה והוא אינו מצדיק סטייה מקביעותיו של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק הדין הראשון, ובכללן: כי התמורה אותה שילמה המערערת למבני תעשייה הכוללת מע"מ היתה בגין ביצוע עבודות פיתוח במגרשים חלף ביצועם על ידי הרשות המקומית וכי בתמורה לתשלום הוצאות הפיתוח



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-04-15954 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

הופטרה המערערת מתשלום אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית; כי על המערערת היה לשלם את התשלומים בגין הפיתוח למבני תעשייה כתנאי מוקדם להתקשרותה בהסכם החכירה עם המינהל, וכי המשמעות הכלכלית האמיתית של מכירת המגרשים לרוכשים היתה מכירת מגרש לגביו קיימת התחייבות של מבני תעשייה לביצוע הפיתוח מבלי שיידרש תשלום נוסף כלשהו מעבר לתשלום ששולם על ידי המערערת עצמה, וכי המערערת הטמיעה את התשלומים ששילמה בפועל בגין פיתוח המגרש חלף ויתור על אגרות והיטלים הוטמעה על ידה בשוויו של המגרש אותו מכרה לרוכשים, וכי הרוכשים רכשו גם את הזכות כי יבוצעו במגרש עבודות פיתוח, ויש לראות בסך הסכומים ששולמו למערערת כתמורה בגין מכירת המגרשים; כי למערערת לא עמדה זכות להשבת כספים ששילמה למבני תעשייה אלא במקרה של אי עמידה בתנאי המכרז וביטול הזכיה במגרשים, מצב בו לא היתה יכולה למכור מגרשים אלה, והאפשרות שהרוכשים יפנו ישירות למבני תעשייה ויתקשרו עמה בהסכם פיתוח לא היתה על הפרק ולא הייתה מעשית והצדיים לא נקטו בה בפועל; כי המערערת שמרה בידה את התשלומים שגבתה מהרוכשים ולא העבירה אותם למבני תעשייה או למנהל, והמערערת גם הפקידה את כספי התמורה ואת כספי הוצאות הפיתוח בבנק לחשבון אחד אשר היה חשבון ליווי (בהקשר זה יוער כי לזר אישר בחקירתו בערעור שבכאן כי כספי התמורה שהתקבלו מהרוכשים בין השנים 2007 ל- 2011 הופקדו בחשבון בנק אחד - חשבון הליווי (פרוט', עמ' 12, שו' 18-23)); וכי החיוב בגין הוצאות הפיתוח בתמורה לויתור על היטלים ואגרות נוצר על ידי המערערת כאשר זכתה במכרז ונדרשה לבצע את התשלום 50 יום לאחר מכן, כחלק וכתנאי לחתימה על הסכם הפיתוח עם המנהל, וכי המערערת מכרה בסופו של דבר את המגרשים לרוכשים שלא היתה להם כל שליטה, נגיעה או החלטה באשר להתנהלות זו של המערערת, שאפשרה את זכייתה במכרז, וכי אין לראות לכן במערערת כמי ששימשה צינור או מתווכת לעניין הכספים.

44. אני מאמץ מסקנתו של בית המשפט המחוזי בת"א בפסק הדין הראשון כי לאור כל הממצאים האמורים לעיל, פיצול התמורה בעסקאות למכירת המגרשים לצדדים שלישיים הינו פיצול מלאכותי ויש לראות בשני רכיבי התשלום כסך המחיר הכולל של עסקת המכר בין המערערת לבין כל אחד מהרוכשים, וכי בדין חייב המשיב את המערערת במס עסקאות בגין מלוא הסכום, לרבות בגין הוצאות הפיתוח.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

45. לביעית, טענת כפל המס הועלתה על ידי המערערת במסגרת ההליך הקודם, ונדחתה בפסק הדין הראשון. אף אני סבור, כפי שסברה השופטת קרת מאיר, כי לאור הקביעות בפס"ד ראדקו, יש לדחות הטענה.  
בפס"ד ראדקו נקבע בעניין זה כדלקמן:

"אחת הטענות העיקריות אשר הועלו על ידי המשיבות, הינה כי אי מתן אפשרות לנכות כמס תשומות את המע"מ אשר שולם לתאגיד העירוני תוביל לתשלום כפל מס בגין עבודות הפיתוח. זאת, שכן המע"מ בגין עבודות אלו ישולם פעם אחת על ידי התאגיד העירוני, תוך גלגולו על היזם (ומבלי שניתנת ליזם אפשרות לנכותו כמס תשומות), ופעם שנייה על ידי היזם כחלק מתשלום המע"מ על מחירן המלא של הדירות, המגלם בתוכו אף את רכיב עבודות הפיתוח. עמדה זו התקבלה על דעת בית המשפט המחוזי בגדר פסק הדין בעניין האחים ישראל, והיא אף הושמעה על ידי חלק מהמלומדים (אהרן נמדר, אמיל בן עטר "מס ערך מוסף על עבודות פיתוח חלף אגרות: שני פתרונות שהם אחד" מסים יז/3, א-30 (2003) (להלן - נמדר ובן עטר); נמדר, עמ' 295-302; שפיר, עמ' 351). אין בידינו לקבל את הטענה הנזכרת. בהקשר זה עלינו להבחין ולהבדיל בין שתי עסקאות שונות: האחת עניינה מכירת הדירות, והיא מתבצעת בין היזם לבין רוכשי הדירות; ואילו השנייה עניינה ביצוען של עבודות פיתוח ותשתית, והיא מתבצעת בין הרשות המקומית לבין התאגיד העירוני (וזאת על אף שבפועל שולמה התמורה לתאגיד העירוני על ידי היזם, בהתאם למתווה "קיצור הדרך" אשר תואר לעיל). עסקינן, כאמור, בשתי עסקאות נפרדות, אשר כל אחת מהן חייבת בתשלום מע"מ באופן נפרד. ממילא אין מדובר במיסוי כפול. הטעם אשר נזכר זה עתה שימש בסיס לדחיית טענה דומה של כפל מס בפסק הדין בעניין חוף הכרמל. באותו עניין המשיך בית המשפט וציין כי:

"...אף אם המערערת (היזמים - א' ג') צודקות בטענתן שלפיה במסגרת עיסקאות המכר עם רוכשי הדירות משולם מס בגין הערך המוסף הטמון בעבודות הפיתוח, הרי שכך הוא הדבר גם במקרים שבהם עבודות הפיתוח נעשות על-ידי קבלן אחר. והנה, במקרים אחרונים אלה אין מחלוקת שהקבלן נדרש, באופן נפרד, לשלם מס ערך מוסף בגין העיסקה עם העירייה. ושוב אין מנוס מלומר כי אין להבחין בין מקרה שבו הקבלן הוא גם בעל הקרקע, לבין מקרה שבו אין זהות בין השניים. כאן וגם כאן מדובר בשתי עיסקאות שונות, ואין מדובר במיסוי כפול." (שם, עמ' 611).

(סע' 19 בפסה"ד).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

46. ודוקו: כפי שטוען המשיב, שינוי המדיניות הנטען על ידי המערערת יש בו משום תמיכה בעמדת המשיב לפיה מלוא התמורה ששולמה למערערת בגין מכירת המגרשים מהווה חלק מהמחיר החייב במס. זאת שכן טענתה המרכזית של המערערת בשלב זה בערעור הינה כי אין לחייבה במס עסקאות בגין מרכיב החזר הוצאות הפיתוח במסגרת מכירת המגרשים, משום שנמצע ממנה לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח בעת רכישתם. אם אכן, כטענת המערערת, הבסיס לשינוי המדיניות הנטען הינו החיוב בגין הוצאות הפיתוח במס עסקאות, וכי על פי שינוי המדיניות ניתן לנכות מס תשומות בגין הוצאות הפיתוח, אזי ברי כי אין לפצל את התמורה ששולמה על ידי רוכשי המגרשים, וכי על החיוב במס עסקאות להיות בגין מלוא התמורה, לרבות הוצאות הפיתוח.

47. איני מקבל טענות המערערת בסיכומי התשובה כי חלק ניכר מטענות המשיב בסיכומיו כולל טענות חדשות שלא נטענו על ידו בהליך זה, ובפרט הטענה שלשיטתו "יש בה אפילו היבט עובדתי" לפיה גם אם מדובר בשינוי מדיניות הוא אינו משליך לענייננו. מעבר לכך שמדובר בטענות משפטיות ולא עובדתיות, עיון בכתב התשובה שהגיש המשיב (ראו למשל: סע' 20-25), מגלה אחרת.

48. בסיפת סיכומי המשיב ציין המשיב כי בימים אלו שוקל המנהל בכל זאת את שינוי מדיניותו, וכי התקיימו דיונים בסופם תוחלט עמדת המדינה בעניין הוצאת חשבונית מס בגין הוצאות פיתוח על קרקע מפותחת. אין ממש בטענת המערערת כי האמור לעיל מהווה הודאה בשינוי המדיניות ובנכונות טענותיה בערעור שבכאן, ומכל הטעמים שמנינו לעיל, אין בדברים אלו כדי להשליך על תוצאת הערעור שבפנינו.

49. בסיום הדברים יוער כי המערערת לא חזרה בסיכומיה על הטענה שהעלתה בסעיף 39 בכתב הערעור בדבר טעות חישובית בשומה, ויש לראות בה אפוא טענה שנזנחה.

**לאור כל האמור לעיל, גם לו הייתה המערערת מוכיחה את שינוי המדיניות הנטען, לא היה בכך כדי להשליך על חיוב המערערת במס עסקאות ולהביא לקבלת הערעור.**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15954-04-13 קרן פז חברה לבנין בע"מ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

### סיכום

50. השאלה שעמדה להכרעה במסגרת ערעור זה הינה האם הוכיחה המערערת כי חל שינוי במדיניות רמ"י בכל הנוגע לניכוי מס תשומות הוצאות הפיתוח, והאם יש בשינוי המדיניות הנטען כדי להשליך על חיוב המערערת במס עסקאות.

51. טענת המערערת לשינוי מדיניות רמ"י לא הוכחה.

52. גם לו הייתה המערערת מוכיחה את שינוי המדיניות הנטען, לא היה בכך כדי להשליך על חיוב המערערת במס עסקאות.

53. נוכח כל האמור לעיל, הערעור נדחה.

54. המערערת תשלם למשיב הוצאות ערעור זה וכן שכ"ט עו"ד בסכום (כולל) של 50,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה למדד וריבית חוקית מהיום ועד התשלום בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 4/11/18.

המזכירות תשלח העתק פסק דין זה לצדדים.

ניתן היום, ט"ז חשוון תשע"ט, 25 אוקטובר 2018, בהעדר הצדדים.

אחיקם סטולר, שופט