



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 1923-06-13 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המעוררת: הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד ממושרד עו"ד דורון, טיקוצקי ושות'

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף
ע"י ב"כ עו"ד יהודה גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1
2
3 חשבונית אחת וניכוי מס התשומות שבה - היא מושא פסק דין זה.
4
5 האם זכאית המערערת, הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ (להלן – **המעוררת**), לקזז את מס התשומות
6 בחשבונית מס' 10 שהוצאה לה על ידי חברת כרפיס בנייה וייזום בעתלית בע"מ (להלן – **חברת כרפיס**)
7 בגין עבודות פיתוח איזורי – העברת צנרת מים, ביוב, ניקוז, סלילת דרכים, תאורה, פיתוח וגיוון
8 שטחים ציבוריים וכד' (להלן – **עבודות הפיתוח**), שבוצעו על ידי חברת כרפיס במקרקעין שנרכשו על
9 ידי המערערת לצורך הקמת פרויקט מגורים בעתלית (להלן – **הפרויקט**).
10
11 עמדת המערערת היא כי היא זכאית לקיזוז מס התשומות בסך של 252,302 ₪ מאחר וחברת כרפיס
12 ביצעה עבורה את עבודות הפיתוח, כאשר על פי התב"ע החלה על המקרקעין בהם הקימה את הפרויקט
13 נקבע כי עבודות הפיתוח יבוצעו על ידי היזמים או בעלי המקרקעין ועל חשבונם.
14
15 מנגד, עמדת המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטתו בהשגה נשוא הערעור והנסמכת על הלכת בית
16 המשפט העליון בעניין **ראדקו** היא כי המערערת אינה זכאית לקיזוז מס התשומות וזאת מאחר
17 והחובה לביצוע עבודות פיתוח מוטלת על הרשות המקומית ובמקרה הנדון זו האחרונה העבירה
18 לחברת כרפיס את ביצוען, כך שהתשלום ששילמה המערערת לחברת כרפיס הינו חלף אגרות והיטלי
19 פיתוח שהיו משולמים על ידיה לרשות המקומית, ועל כן – ובהתאם לדין ולהלכה הפסוקה – אין מקום
20 להתיר את ניכוי מס התשומות.
21



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

רקע עובדתי:

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
 - 31
 - 32
 - 33
 - 34
1. המערערת הוקמה בשנת 2007 והיא עוסקת ביזמות וקבלנות בניה. במסגרת עיסוקה רכשה המערערת מקרקעין באזור עתלית, הידועים כגוש 10540 חלקה 27 (להלן – **המקרקעין**).
2. על המקרקעין חלה תוכנית מספר מכ/380 – שכונת מגורים בגוש 10540 בעתלית (להלן – **"התב"ע"**), אשר צורפה כנספח א' לתצהיר העדות הראשית של מר חיים הולנדר (להלן – **מר הולנדר**).
- בסעיף 22 לתב"ע, שכותרתו "פיתוח שטחים ציבוריים וביצוע תשתיות", נקבע בפיסקה ד', העוסקת ב"מימון וביצוע", כדלקמן:
- "ביצוע עבודות הפיתוח והתשתיות בשטחים הציבוריים כגון: העברת צנרת מים, ביוב, ניקוז, סלילת דרכים, העמדת תאורה, פיתוח וגינון שטחים ציבוריים פתוחים, יבוצע ע"י היזמים ו/או בעלי הקרקע ועל חשבונם. לא יוצאו היתרי בניה להקמת מבני מגורים עד לביצוע בפועל של עבודות הפיתוח בשטחים ציבוריים."**
3. ביום 18.9.2003 נחתם "הסכם לביצוע עבודות פיתוח ותשתית" בין חברת מינהלת מתחם עתלית בע"מ (להלן – **חברת המינהלת**) לבין המועצה המקומית עתלית (להלן – **המועצה המקומית**), אשר צורף כנספח ב' לתצהיר העדות הראשית של גב' ליאת שלגי מטעם המשיב. בהסכם זה נקבע כי ניתנת הרשאה לחברת המינהלת לבצע את עבודות הפיתוח והתשתית בגוש 10540, ובתמורה המחלת המועצה המקומית את זכויותיה לגבות היטלי פיתוח ואגרות בגין העבודות לחברת המינהלת (להלן – **הסכם הפיתוח**). חברת המינהלת הוסמכה בהסכם הפיתוח לפנות אל בעלי המקרקעין בדרישת תשלום בגין היטלי פיתוח.
- כך, סעיף 2 להסכם קובע כי:
- "הוועדה המקומית מורדות הכרמל בישיבתה מיום 8/4/03 באישור המועצה כמפורט בהחלטה המצ"ב להסכם זה כנספח "א" ומהווה חלק בלתי נפרד הימנו, נותנת המועצה לחברה הרשאה לביצוע כל עבודות התשתית."**
- היטלי פיתוח הוגדרו בסעיף 3 להסכם כך:
- "היטלים, דמי השתתפות, אגרות ותשלומי חובה אחרים המויעדים למימון העבודות והמפורטים להלן: היטל/אגרת ביוב, אגרת הנחת צינורות, היטל תיעול, היטל סלילת כבישים ומדרכות וכן כל עבודות תשתית במתחם הדרושות לביצוע העבודות הנ"ל ואשר מהוות תנאי למתן היתר ואשר חלות על הבעלים על פי התב"ע."**
- עוד הוסכם, בסעיף 4(ג) להסכם הפיתוח כי:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 **"המועצה מתחייבת לגרום לכך כי הוועדה המקומית לתכנון ובניה "מורדות הכרמל" לא**
- 2 **תנפיק היתרי בניה לבעלי זכויות במקרקעין במיתחם, קודם שימציאו לידיה אישור בכתב**
- 3 **מאת החברה כי שילמו לחברה את מלוא היטלי הפיתוח בגין המקרקעין נשוא הבקשה**
- 4 **להיתרי בניה".**
- 5
- 6 5. ביום 1.1.2006 התקשרה חברת המינהלת ב"הסכם לביצוע עבודות פיתוח ותשתית" עם
- 7 החברות הבאות: עתלית בינוי ונכסים בע"מ, מעוזי רביבים חב' לפיתוח ולבנין בע"מ ועם
- 8 חברת כרפיס (להלן יקראו ביחד – **החברות**). במסגרת הסכם זה נקבע כי החברות ישמשו
- 9 כקבלני משנה של חברת המינהלת בביצוע עבודות הפיתוח על פי הסכם הפיתוח עם המועצה
- 10 המקומית.
- 11 במבוא להסכם זה הוצהר כי **"ההסכם עם המועצה מקומית עתלית אושר בפסק דין בבוררות**
- 12 **שהתנהלה בין המינהלת לבין המועצה המקומית חוף הכרמל"**.
- 13 בסעיף 7 להסכם נקבע כי בתמורה לשירותים שיסופקו על ידי החברות תשלם חברת המינהלת
- 14 סך של \$13,500 בתוספת מע"מ בגין כל יחידת מגרש לבניית יחידה אחת.
- 15 6. המערערת שילמה לחברת כרפיס סך של 1,880,064 ₪ כולל מע"מ בגין עבודות פיתוח, והוצאה
- 16 לה ביום 30.11.2008 חשבונית מס ע"י חברת כרפיס בגין אותו תשלום, כאשר סכום המע"מ
- 17 הינו 252,303 ש"ח – נספח ד' לתצהיר המשיב (להלן – **החשבונית**).
- 18 7. המערערת ניכתה את מס התשומות שבחשבונית. לאחר ביקורת שנערכה בספרי המערערת
- 19 לשנים 2008-2011 הוציא המשיב ביום 1.4.2012 שומת תשומות למערערת על פי סעיף 77
- 20 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**)
- 21 המשיב קבע בשומת התשומות כי מס התשומות שבחשבונית אינו מותר בניכוי וזאת מאחר
- 22 שהחשבונית הוצאה שלא כדין, מכיוון ששירותי הפיתוח ניתנו למועצה המקומית ולא
- 23 למערערת ולפיכך נקבע כי המערערת תחויב במס התשומות הכלול בחשבונית.
- 24 שומת התשומות נסמכה על פסק הדין בע"א 6014/04 **מנהל מס ערך מוסף - אשדוד נ' ראדקו**
- 25 **אינבסטמנט לימיטד** (פורסם בנבו, 29.01.2009) (לעיל ולהלן – **הלכת ראדקו**).
- 26 8. השגת המערערת על שומת התשומות נדחתה על ידי המשיב במסגרת החלטתו מיום 1.5.2013,
- 27 אשר צורפה כנספח ד' לתצהיר המערערת (להלן – **ההחלטה בהשגה**).
- 28 בנימוקי ההחלטה בהשגה צוין כי חברת כרפיס העניקה שירות למועצה המקומית בכך
- 29 שביצעה את עבודות הפיתוח אשר הינם בתחום אחריותה וסמכויותיה של המועצה
- 30 המקומית, בין היתר, בהתאם לצו המועצות המקומיות (א), תשי"א-1950. בתמורה לביצוע
- 31 עבודות הפיתוח, המחתה המועצה את זכויותיה לגביית אגרות והיטלים לחברת כרפיס.
- 32



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 המשיב ציין כי בדיונים שערך עם המערערת בשלב ההשגה, טענה המערערת כי כאשר ביקשה
- 2 להוציא היתרי בנייה, הפנה אותה מהנדס המועצה לחברת כרפס על מנת לקבל אישור ממנה
- 3 כי שילמה בגין הפיתוח האזורי. חברת כרפס הוציאה למערערת חשבונית מס בגין ביצוע
- 4 עבודות הפיתוח האזורי.
- 5 המשיב קבע אפוא בהחלטה בהשגה כי הלכת ראדקו חלה גם במקרה בו קיים קבלן משנה
- 6 אחר המבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה המקומית, אשר מקבל תשלום מהיזם
- 7 (המערערת בענייננו) בגין עבודות הפיתוח והיזם פטור מתשלום אגרות והיטלים לרשות. אין
- 8 כל רלוונטיות לכך שבהלכת ראדקו עבודות הפיתוח בוצעו על ידי תאגיד עירוני, שכן העיקרון
- 9 שנקבע בפסק הדין יפה גם במקרה הנדון.
- 10 9. לאור האמור, השגת המערערת נדחתה, ונקבע כי המערערת לא הייתה זכאית לניכוי מס
- 11 תשומות בגין החשבונית שהוצאה לה על ידי כרפס עבור תשלום חלף אגרות והיטלים.
- 12 מכאן הערעור.
- 13 **טענות המערערת:**
- 14 טענות המערערת בתמצית הינן כדלקמן:
- 15 10. טרם שרכשה את המקרקעין נודע לה כי חברת כרפס מבצעת את עבודות הפיתוח בפרויקט
- 16 וכבר החלה בביצוע. על כן, המערערת פנתה לחברת כרפס על מנת לברר את גובה עלויות
- 17 ביצוע עבודות הפיתוח במקרקעין שהמערערת התכוונה לרכוש. חברת כרפס נקבה בסכום
- 18 מסוים ולאחר שהמערערת רכשה את המקרקעין – דרשה חברת כרפס תשלום גבוה בכ-
- 19 30%. המערערת סירבה תחילה לשלם את הסכום שחברת כרפס דרשה, אך לאחר מכן
- 20 החליטה מטעמים כלכליים לקבל את שירותיה של חברת כרפס בביצוע עבודות הפיתוח בתוך
- 21 המקרקעין שרכשה ולשלם את התשלום עבור עבודות הפיתוח לחברת כרפס.
- 22 11. היתר הבנייה לא הותנה בתשלום לחברת כרפס בגין עבודות הפיתוח ולמערערת ניתן היתר
- 23 בנייה לשלב א' של הפרויקט באוגוסט 2008, עוד לפני שהמערערת שילמה לחברת כרפס.
- 24 12. הסכם הפיתוח בין המועצה המקומית לבין חברת המינהלת לא היה ידוע או מוכר למערערת.
- 25 זאת ועוד, על פי העדויות שהובאו – מקום בו נקבע בתב"ע כי עבודות הפיתוח יבוצעו על ידי
- 26 היזם או בעל המקרקעין, אזי אין תוקף להסכם הפיתוח.
- 27 13. הלכת ראדקו אינה רלוונטית למקרה הנדון, שכן באותה פרשה ביצוע עבודות הפיתוח הוטל
- 28 מלכתחילה על הרשות המקומית. לעומת זאת בענייננו, משימת ביצוע עבודות הפיתוח הוטלה,
- 29 במסגרת הוראות התב"ע, על היזם ולא על הרשות המקומית, כאשר למועצה המקומית לא
- 30 הייתה כל חובה או זכות לבצע את עבודות הפיתוח או לגבות בגין אגרות והיטלים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 אבחנה זו לא קיבלה כל משקל על ידי המשיב בעת עריכת השומה נשוא המחלוקת, כאמור
- 2 בעדותה של נציגת המשיבה, גב' ליאת שלגי (להלן – **הגב' שלגי**).
- 3 משהוהגר לגב' שלגי כי אין עניינה של המערערת דומה למסד העובדתי שנדון בהלכת ראדקו,
- 4 וכי בהלכת ראדקו נקבע כי החובה לבצע את עבודות הפיתוח הינה **בדרך כלל** של הרשות
- 5 המקומית אך לא נאמר כי חובה זו **תמיד** מונחת לפתחה של הרשות המקומית - טענה כי אין
- 6 להיתפס ל"קטנות", כי בפועל לא נהגו הצדדים על פי התב"ע וכי המערערת "אולצה"
- 7 להשתמש בשירותי כרפיס, בשל קיומו של הסכם בין כרפיס לבין המועצה, אך לא ביססה
- 8 טיעון עובדתי זה.
- 9 14. המערערת הגישה "תעודת עובד ציבור" המתייחסת לתוקפו של הסכם הפיתוח, חתומה על
- 10 ידי היועצת המשפטית של המועצה האזורית חוף הכרמל, עוה"ד אסנת הירש (להלן – **עוה"ד**
- 11 **הירש**), בה נאמר כי הסכם הפיתוח חסר כל נפקות מאחר ולא נערך כדון ומחמת היותו מנוגד
- 12 לדין.
- 13 בחקירתה העידה עוה"ד הירש כי החבות לבצע עבודות פיתוח בתוך שכונת המגורים
- 14 שבמקרקעין חלה עם היזם מכוח התב"ע, כאשר אין למועצה כל זכות לגבות אגרות והיטלי
- 15 פיתוח בכל הנוגע לעבודות אלו, קל וחומר – להמחות זכות זו לאחר. בכל הנוגע לביצוע עבודות
- 16 מחוץ לשכונה, הרי שביצוען הוטל על המועצה והן בוצעו על ידי קבלנים שזכו במכרז, שאינם
- 17 קשורים לכרפיס.
- 18 15. עמדה זו מתיישבת עם עדותו של מר הולנדר, בעלי המערערת, אשר הבהיר כי בהתאם לבדיקה
- 19 שערך במועצה המקומית בשנת 2007, נמסר לו כי למועצה אין הסכם עם כרפיס, וכי המועצה
- 20 לא התנתה מתן היתרי בניה בתשלום לכרפיס עבור עבודות הפיתוח. הסיבה שבעטיה ביצעה
- 21 המערערת את עבודות הפיתוח באמצעות כרפיס הייתה שיקולים כלכליים גרידא. תימוכין
- 22 לעמדת המערערת נמצאת גם בעדותו של מר דוד כרפיס, אשר העיד כי ביצע עבודות פיתוח
- 23 עבור המערערת.
- 24 16. גם בהנחה שהסכם הפיתוח תקף, הרי שאין בכך כדי לשנות את התוצאה הסופית. זאת, משום
- 25 שהתב"ע קובעת כי למועצה אין סמכות לגבות אגרות והיטלי פיתוח ובוודאי שלא להמחות
- 26 זכות זו לאחר, שכן האחריות לביצוע עבודות בתוך השכונה מוטלת מלכתחילה על היזם.
- 27 17. בהתייחס לתרשומות שערכה הגב' שלגי, המתעדות לכאורה את שיחותיה עם מר הולנדר –
- 28 הרי שאין לתת להן כל משקל ראיתי.
- 29 התרשומות נחשפו בפני המערערת זמן רב לאחר עריכתן, בשלב שלאחר הגשת הערעור. מר
- 30 הולנדר אינו חתום על התרשומות ולא נתבקשה תגובתו לתוכן, משכך אין המדובר
- 31 בפרוטוקול דיון. אם מדובר בתרשומות פנימיות של המשיב, הרי שאלו אינן יכולות לשמש
- 32 אותו כראיה, ואם כן – משקלן אפסי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 לגופו של עניין, אין לתרשומות כל נפקות שכן הן אינן משקפות את שארע בפועל: בניגוד
- 2 לתרשומות, המערערת התקשרה עם כרפיס מטעמים כלכליים, לא מתוך "חוסר ברירה". כמו
- 3 כן, אין ממש בטענה כי המערערת לא הייתה מקבלת היתרי בניה אילו לא הייתה משלמת
- 4 לכרפיס, שכן היתרי הבנייה ניתנו למערערת עוד בטרם זו שילמה את התמורה לכרפיס.
- 5 18. יש לדחות את ניסיונו של המשיב להיסמך על פסק דינה של כב' השופטת שטרסברג-כהן בע"א
- 6 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, נג (1) 862 (18.3.1999) (להלן –
- 7 הלכת קסוטו), אליה הפנה המשיב בסיכומיו. יישום המבחנים לעניין זיהוי "מקבל השירות"
- 8 לפי חוק מע"מ, מובילים למסקנה כי המערערת היא מקבלת השירות – המערערת היא זו
- 9 אשר שילמה בעבור עבודות הפיתוח; נציגי המערערת הם אלה שפנו לנציגי חברת כרפיס
- 10 וביקשו ממנה לבצע את עבודות הפיתוח; הנהנית מהשירות היא המערערת שכן ביצוע עבודות
- 11 הפיתוח מהווה תנאי על פי התב"ע לקבלת טופס 4; בנסיבות המקרה הוראות התב"ע מטילות
- 12 את חובת הביצוע על בעל הקרקע ומתנות מתן היתרי בניה בהשלמת העבודות.
- 13 19. באשר לפסק דינו של השופט סוקול בעת"מ (חי') 23244-09-11 אריאל גור נ' המועצה האזורית
- 14 חוף הכרמל (19.4.2012) (להלן – פסק דינו של השופט סוקול), הרי שבמהלך שמיעת הראיות
- 15 נקבע כי לא ניתן להתיר את הגשת פסק הדין כראיה במסגרת ערעור זה. משכך, אין המשיב
- 16 רשאי להסתמך על האמור בפסק הדין או להפנות לאמירות מתוכו.
- 17 20. לעניין סיכום הישיבה מיום 28.2.2008, שצורף להיתרי הבנייה - הרי שאין כל חשיבות לכך
- 18 שהישיבה תועדה על ידי מר עופר שטרן, שכן ישיבות מסוג זה מתועדות פעמים רבות על ידי
- 19 המשתתפים בהן. מכל מקום, מטרת הישיבה הייתה להבטיח כי המערערת תוכל להתחבר
- 20 לתשתיות שכבר הונחו על ידי כרפיס בחלקה הסמוכה, וזו אף הסיבה לכך שנרשם בסיכום כי
- 21 המינהלת תהיה אחראית למסירת העבודות למועצה.
- 22 בניגוד לאמור בהסכם הפיתוח, לא נכתב במסגרת סיכום הפגישה הנ"ל כי לא יהיה תוקף
- 23 להיתר עד אשר יוצג אישור בדבר תשלום מכרפיס. לפיכך, עמדת המערערת הינה כי החל
- 24 משנת 2004 לא חלה על המועצה האזורית חוף הכרמל כל חובה לבצע עבודות פיתוח בתוך
- 25 השכונה, ובוודאי שלא חלה עליה חובה לפקח על העברת תשלומים לכרפיס. כל תפקידה של
- 26 המועצה אזורית חוף הכרמל על פי התב"ע הוא מתן טופס 4, בכפוף לביצוע עבודות הפיתוח.
- 27 21. המשיב לא הציג בסיכומיו כל פרשנות המאפשרת את קיום הסכם הפיתוח, וממילא לא ניתן
- 28 לתת לו פרשנות מקיימת מקום בו ההסכם מנוגד להוראות התב"ע ולכללי מנהל תקין. מכל
- 29 מקום, אין כל משמעות למתן פרשנות כזו או אחרת להסכם הפיתוח בדיעבד, לאחר שהובהר
- 30 כי המועצה האזורית חוף הכרמל סירבה לפעול על פיו עוד משנת 2004.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

22. באשר לטענת המשיב להרחבת חזית אסורה – הרי שבית המשפט קבע ביום 7.1.2015 כי יש להתיר הגשת תעודת עובד ציבור וכי שאלת הרלוונטיות של הסכם הפיתוח ותוקפו תוכרע במסגרת פסק הדין, במידת הצורך.
23. טענת המשיב כי אין להתיר את קיזוז החשבונית של כרפיס לאור היותה בלתי מפורטת מהווה הרחבת חזית אסורה ודינה להידחות. מכל מקום, המשיב כלל לא הבהיר איזה פירוט נוסף נדרש.
24. באשר למיקום ביצוע העבודות, הרי שמר הולנדר הבהיר בעדותו כי עבודות הפיתוח אשר בוצעו עבור המערערת על ידי כרפיס בוצעו בשטחים בתוך המקרקעין.
25. לאור האמור לעיל, הובהר כי כרפיס סיפקה שירותי פיתוח למערערת בתוך השכונה, אשר האחריות לביצוען הוטלה על היזם, קרי המערערת, בהתאם להוראות התב"ע. משכך, לא הייתה כל סיבה שלא להתיר למערערת לנכות את מס תשומות הכלול בחשבונית המשקפת עסקה זו.

עמדת המשיב:

- עמדת המשיב היא כי ההחלטה בהשגה ושומת התשומות בדיון יסודן ויש לאשרן, בשל כל הטעמים, אשר תמציתם שלהלן:
26. הכספים ששילמה המערערת לחברת כרפיס שולמו חלף האגרות וההיטלים שהיו אמורים להשתלם למועצה המקומית, בשל העובדה שהמערערת הייתה בעלת הזכויות במקרקעין ובסופו של דבר בנתה עליהן דירות. כמו כן, הודגש כי עבודות הפיתוח עבורן שילמה בוצעו בשטחים ציבוריים מחוץ לחלקה.
27. אין לקבל את טענת המערערת כי התקשרה עם חברת כרפיס וזו ביצעה עבורה את עבודות הפיתוח. לאור הלכת **קסוטו**, הקובעת כי את זהות "מקבל השירות" יש לקבוע בכל מקרה ומקרה לפי נסיבותיו ובאמצעות מספר מבחני עזר שהותוו, הרי לא בהכרח מי שנהנה מהשירות הוא גם מקבל השירות.
- בענייננו, הייתה זו חובתה של המועצה לבצע את עבודות הפיתוח בשטחים שמחוץ למגרשים אשר נכללו בתחום המקרקעין. לאור הגדרת המונח "שירות" בסעיף 1 לחוק מע"מ, השירות שניתן היה מטעמה של חברת כרפיס למועצה המקומית, ולא שירות שניתן למערערת, שהרי המועצה המקומית היא זו אשר הייתה חייבת לבצע את עבודות הפיתוח והתשתית.
28. עסקה שעניינה ביצוע עבודות פיתוח מוניציפאליות על ידי יזם פרויקטים נדונה בע"א 1306/99 **חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה**, נח (2) 602 (2.2.2004) (להלן – **פרשת חוף הכרמל**), שם נקבע כי מדובר בשירות שהעניק היזם לרשות המקומית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 אין בעובדה שהרשות התקשרה עם יזם או מי מטעמו לביצוע עבודות הפיתוח כדי לגרוע
- 2 מחובתה על פי דין של הרשות המקומית, ובעניינו המועצה המקומית, מלבצע עבודות אלה.
- 3 29. פרק שנים עשר לפקודת העיריות [נוסח חדש] (להלן – **פקודת העיריות**) מפרט את חובות
- 4 העירייה בעניין סלילת מדרכות, גנים ציבוריים, ביוב וכיו"ב. סעיף 31(249) לפקודת העיריות
- 5 קובע כי העירייה מוסמכת "לבצע כל סמכות מסמכויותיה ולמלא כל תפקיד מתפקידיה יחד
- 6 או בשותפות עם מוסדות המדינה, רשויות מקומיות אחרות, חברות, אגודות שיתופיות וגופים
- 7 או אנשים אחרים".
- 8 30. סעיף 63(א) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958 (להלן – **צו המועצות**
- 9 **המקומיות**) קובע כי המועצה מוסמכת, בשים לב להוראות השר ובמידה שאין בכך משום
- 10 סתירה לכל דין, לטפל ולפעול בכל ענין הנוגע לציבור בתחום המועצה, ובכלל זה יהיו לה
- 11 הסמכויות הבאות:
- 12 "(2) **להקים ולקיים ולנהל שירותים, מפעלים ומוסדות שהם, לדעת המועצה לתועלת**
- 13 **הציבור;**
- 14 **(5) להקים ולקיים בנינים ולעשות עבודות ציבוריות"**
- 15
- 16 31. סעיף 14 לפקודת המועצות המקומיות [נוסח חדש] (להלן – **פקודת המועצות המקומיות**)
- 17 מסמיך את המועצה המקומית להטיל תשלומי חובה כגון ארנונה, אגרות בעד רישיונות או כל
- 18 דבר אחר, אגרות בעד הספקת שירותים על ידי המועצה המקומית, שישלמו הנהנים מאותם
- 19 שירותים וכיו"ב.
- 20 32. לאור התשתית המשפטית שפורטה לעיל, הרי שיש לקבוע כי סלילת כבישים, מדרכות,
- 21 תאורה, ביוב ועבודות ציבוריות בשטחים שמחוץ מגרשים –ביצועם מוטל על הרשות
- 22 המקומית, אשר רשאית לגבות בגינם אגרות והיטלים, אשר יגולגלו בסופו של יום על בעל
- 23 הקרקע (זאת, בניגוד לעבודות הפיתוח בתוך השכונה אשר מתבצעות על ידי יזמים, קרי בעלי
- 24 הקרקע).
- 25 הרשות המקומית יכולה לבצע עבודות אלה בעצמה, להטילם על היזם או להתקשר עם חברה
- 26 קבלנית. בכל אחת מן החלופות הללו לא ניתן יהיה לדרוש את המע"מ בגין החשבונתית, הן
- 27 מטעם שהרשות המקומית הינה מלכ"ר, והן מהטעם ששירות זה מבוצע עבור הרשות
- 28 המקומית וניתן חלף האגרות וההיטלים שהייתה רשאית לגבות מבעלי הקרקע.
- 29 33. פסק דינו של השופט סוקול מקים כנגד המערערת השתק שיפוטי, על אף שזו לא הייתה צד
- 30 להליך הנ"ל. בפסק הדין כתב כב' השופט סוקול, בין היתר, כי בין המועצה לבין חברת מינהלת
- 31 נכרת הסכם לפיו קיבלה על עצמה האחרונה לבצע עבודות תשתית ופיתוח בשכונה, ומגד
- 32 הוענקה לה סמכות לגביית היטלים מתושבים (מדובר בהסכם הפיתוח המוזכר לעיל).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 כב' השופט סוקול הפנה לפסק הבורר של כב' השופט (בדימוס) ד"ר בייך, ממנו עולה כי בין
- 2 המועצה האזורית חוף הכרמל לחברת המינהלת "קיימת התחשבות שכללה גם קיזוזים
- 3 (לפחות כך טענה החברה). בנסיבות שכאלו לא מדובר בתשלומים פרטיים אלא בתשלומים
- 4 המהווים חלק ממערכת היחסים המוכרת שבין המשיבה לחברה, מערכת שיש להעמידה
- 5 לביקורת ופיקוח של הציבור."
- 6 בהקשר זה צוין כי המועצה האזורית חוף הכרמל קיבלה על עצמה את חובותיה,
- 7 התחייבויותיה וזכויותיה של המועצה המקומית עתלית. אולם, המועצה האזורית חוף
- 8 הכרמל טענה במסגרת הליך זה כי הסכם הפיתוח אינו חוקי.
- 9 כב' השופט סוקול קבע בפסק הדין הנ"ל כי אין צורך לבחון את תוקפו של הסכם הפיתוח,
- 10 שכן שאלה זו לא עמדה לדיון. מכל מקום, אין בסיס לטענת אי החוקיות שכן ההסכם גובה
- 11 בהחלטת הוועדה המקומית לתכנון ובנייה ובאישור המועצה.
- 12 34. בהיתרי הבנייה שהוצאו למעוררת, הרי שבתחתית העמוד הראשון של כל ההיתרים נכתב כי
- 13 "פיתוח השטח הציבורי יבוצע על ידי מינהלת האתר וזאת על פי סיכום מיום 28.2.2008."
- 14 סיכום זה הינו מסמך של המועצה האזורית חוף הכרמל, שהינו סיכום דיון מיום 17.2.2008,
- 15 בו נקבע כי המועצה מבצעת את הסכם הפיתוח בינה לבין חברת מינהלת, ומטילה על היוזם
- 16 (המעוררת) לשלם לחברת מינהלת את הוצאות עבודות הפיתוח.
- 17 גרסת המעוררת נסתרת ממסמך זה, שהינו חלק מתנאי היתרי הבנייה. אם לא די בכך הרי
- 18 שהמסמך נערך, בין היתר, על ידי אחד ממנהלי המעוררת (מר עופר שטרן).
- 19 עוה"ד הירש ניסתה להתנער ממסמך זה באומרה כי מדובר אך ורק בסיכום פגישה שאינו
- 20 מהווה חלק מהיתרי הבנייה. בהמשך דבריה, העידה עוה"ד הירש כי הסכם הפיתוח הינו
- 21 הסכם בלתי חוקי ובעקבות זאת הוציאה המועצה דרישת תשלום לחברת כרפיס. אם
- 22 התשלום אכן מוטל על המעוררת, לא ברור מדוע הוצאה לחברת כרפיס דרישת תשלום.
- 23 35. בעדותו של מר דוד כרפיס (להלן – מר כרפיס) אישר כי חברת המינהלת הינה אחת מהחברות
- 24 אשר בבעלותו, בנוסף לעתלית בינוי ונכסים בע"מ, מעוזי רביבים חב' לפיתוח ולבניין בע"מ,
- 25 וכרפיס בניה ויזום בעתלית בע"מ.
- 26 הן המעוררת והן המועצה האזורית חוף הכרמל יודעות כי חברת המינהלת וכרפיס חד הן,
- 27 ומשכך מדובר בחלף אגרות והיטלים.
- 28 36. אין לקבל את גרסתו של מר הולנדר, שכן לא הובהר מדוע לא פנתה המעוררת לחברת כרפיס
- 29 לברר את עלויות הביצוע של הפיתוח, אלא הסתייעה בשירותיו של מתווך. משקיבלה את
- 30 הצעת המחיר, לא ברור מדוע לא נכרת חוזה בכתב בין המעוררת לחברת כרפיס, בשים לב
- 31 לעובדה כי מדובר בעבודות בהיקף של כ-2 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 בהמשך דבריו, העיד מר הולנדר על כך שהמערערת הייתה אמורה לשלם למועצה המקומית
- 2 סכום גבוה יותר. יש לראות בכך הודאה של המערערת כי הסכומים ששילמה הינם חלף אגרות
- 3 והיטלים שהיו משולמים למועצה המקומית.
- 4 עוה"ד הירש דבקה בגרסה לפיה התב"ע קובעת כי הפיתוח יעשה על ידי היזם, תוך התעלמות
- 5 מהסכמים שנעשו לאחר מועד התב"ע לפיהם העבודות יבוצעו על ידי חברת המינהלת, וכי
- 6 המינהלת היא הגורם האחראי למסירת עבודות הפיתוח למועצה, לא היזם.
- 7 עדותה של גבי שלגי לא נסתרה, ולפיה היה ידוע למר הולנדר כי המערערת תשלם את
- 8 ההיטלים לחברת כרפיס (במקום למועצה המקומית) וכי המועצה לא הסכימה להוציא
- 9 היתרים טרם שיוסדרו התשלומים המגיעים חלף האגרות.
- 10 סיווגו של הסכם הפיתוח היה ידוע למערערת לפחות ממועד קבלת כתב התשובה. בתצהיר
- 11 המערערת לא נטענה כל טענה באשר לאי חוקיותו של הסכם הפיתוח, ולפיכך העלאת הטענה
- 12 בשלב מאוחר יותר מהווה הרחבת חזית אסורה.
- 13 על פי הפסיקה, ביצוע עבודות פיתוח הינו באחריותה של המועצה המקומית, מקום
- 14 שהעבודות אינן מבוצעות על ידי הן מבוצעות עבורה. דרך המלך לביצוע עבודות פיתוח היא
- 15 ביצוען על ידי הרשות המקומית באמצעות קבלנים. סכום האגרות מגלם בתוכו את המע"מ,
- 16 עם זאת היזם אינו מקבל חשבונית מס בגין תשלום האגרות וההיטלים ועל כן אינו יכול לנכות
- 17 מס תשומות בגין תשלום זה.
- 18 בפסיקת בית המשפט נקבע כי נימוק נוסף לאי הכרה במס התשומות הוא שהתשלום לא בוצע
- 19 לצרכי עסקו, שכן יש להוכיח כי התשלום בוצע לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו ולא עבור צד
- 20 ג' (הרשות המקומית).
- 21 המשיב טען כי נימוק נוסף לאי הכרה בתשומות שנדרשו בענייננו, מצוי בעובדה שהחשבונית
- 22 אינה מפורטת.
- 23 לפיכך, המועצה התקשרה בהסכם הפיתוח עם חברת המינהלת, במסגרתו הומחו זכויות
- 24 המועצה לקבלת תשלומי אגרות והיטלים לחברת המינהלת.
- 25 חברת המינהלת כרתה חוזה עם הקבלן המבצע, כך שהעבודות בוצעו על ידי חברת כרפיס
- 26 עבור המועצה המקומית, ולמצער עבור חברת המינהלת, שהוסמכה על ידי המועצה
- 27 המקומית.
- 28 לפיכך, לא הייתה רשאית המערערת לנכות את מס התשומות ודין ערעורה להידחות.
- 29
- 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

דיון והכרעה:

- 1
- 2 42. הכרעה בערעור שבפניי מצריכה הכרעה במספר שאלות הניצבות בדרך:
- 3 א. על מי מוטלת החובה לבצע את עבודות הפיתוח – האם על המערערת על פי התב"ע,
- 4 כטענתה, או על המועצה המקומית – כטענת המשיב;
- 5 ב. מיהו הגורם המקבל והנהנה מביצוען של עבודות הפיתוח – האם המערערת,
- 6 כטענתה, או שמא המועצה המקומית – כטענת המשיב?
- 7 ג. האם במקרה הנדון מדובר בביצוע עבודות פיתוח על ידי היזם- קרי: המערערת,
- 8 באמצעות קבלן משנה – חברת כרפיס, כפי שטוענת המערערת, או שמא מדובר
- 9 בביצוע עבודות פיתוח על ידי גורם צד שלישי מטעמה של המועצה המקומית – חברת
- 10 המינהלת, אשר ביצעה אותן באמצעות קבלן משנה – חברת כרפיס, כפי טענת
- 11 המשיב.
- 12 ד. ובהקשר של קביעת מתכונת ביצוע עבודות הפיתוח במקרה הנדון – איזו משמעות יש
- 13 לייחס, אם בכלל, לטענת המועצה המקומית באמצעות היועצת המשפטית עוה"ד
- 14 הירש, בדבר העדר התוקף של הסכם הפיתוח?

האחריות לביצוע עבודות פיתוח ותשתית:

- 15
- 16 43. דומני, כי אין מחלוקת בין הצדדים בדבר החובה המוטלת בדין על רשות מקומית לבצע
- 17 עבודות פיתוח ותשתית דוגמת סלילת כבישים, בנית מדרכות, הקמת מערכות צנרת למים
- 18 וביוב, תאורה, הקמת גנים ציבוריים וכד'.
- 19 חובה זו קיימת מכוח הוראות הפרק השנים עשר לפקודת העיריות, הדנה בסמכויותיה
- 20 וחובותיה של עיריה, והמפנה בסימן ב' לפרק השנים עשר לפעולות שחייבת עירייה לבצע
- 21 בתחומים שאינם ברכוש הפרט, כך גם באשר לרשות מקומית מכוח הוראות פקודת המועצות
- 22 המקומיות וצו המועצות המקומיות.
- 23 44. השאלה על מי מוטלת החובה והאחריות לביצוען של עבודות פיתוח ותשתית נדונה בפסיקת
- 24 בית המשפט העליון והוכרעה זה מכבר.
- 25 ראו לעניין זה פרשת חוף הכרמל שם קבע כבוד השופט ריבלין (כתוארו אז) כי:

26 "על דרך הכלל, אחריות הרשויות המקומיות במדינת ישראל על פיתוח המקרקעין

27 שבתחומן. סמכויותיהן וחובותיהן של העיריות, בהקשר זה קבועות, בעיקר, בפרק



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 12 לפקודת העיריות (וכן בדברי חקיקה נוספים, כגון חוק הרשויות המקומיות
- 2 (ביוב) תשכ"ב – 1962, פקודת העיריות (אספקת מים) ופקודת המועצות
- 3 המקומיות). בכלל זה, על העירייה לדאוג לסלילתם של רחובות וכבישים, לניקוזם
- 4 ולתאורתם, להתקנת ביוב, להנחת צינורות מים, ועוד. ביצוע עבודות הפיצוח נעשה
- 5 לא פעם, בפועל, על ידי קבלנים הנותנים שירות לעירייה. לצורך מימון פעילות זו,
- 6 קנויה לעירייה סמכות להתקין חוקי עזר, ולהורות בהם, בין היתר, על תשלום
- 7 אגרות, היטלים או דמי השתתפות (ראו סעיפים 251-250 לפקודת העיריות)."
- 8 ראו גם הלכת ראדקו, שם נקבע:
- 9 "האחריות להקמתן של מערכות תשתית שונות בתחומה של רשות מקומית, כמו
- 10 גם תחזוקתן השוטפת, מוטלת, דרך כלל, על כתפיה של הרשות המקומית. כך
- 11 למשל, אחראית הרשות המקומית לדאוג לסלילתם של כבישים ולהתקנתה של
- 12 מערכת ביוב. לצורך מימוןן של הפעולות הנזכרות מוקנית לרשות המקומית סמכות
- 13 לגבות תשלומים ייעודיים – אגרות והיטלים (בהקשר זה ראו, עניין חוף הכרמל,
- 14 עמ' 608; עפר שפיר, אגרות והיטלי פיתוח ברשויות מקומיות (כרך א', מהדורה
- 15 שנייה – 2005) (להלן – שפיר) עמ' 43-47; ודברי החקיקה הנזכרים במקורות אלו).
- 16 נהוג לומר כי "דרך המלך" בכל הנוגע לעבודות הפיתוח של התשתיות
- 17 המוניציפליות הינה בביצוען על ידי הרשות המקומית, באמצעות קבלנים עמם היא
- 18 מתקשרת, תוך מימון התשלום בגין עבודות אלו על ידי הטלת אגרות והיטלים על
- 19 בעלי הזכויות במקרקעין...". בידי הרשות המקומית נתונות אפשרויות נוספות
- 20 ביחס להקמתן של התשתיות האמורות. כך, יכולה היא לכרות הסכם פיתוח עם
- 21 היזם של פרויקט בנייה המתבצע בשטחה, לפיו יבצע היזם את עבודות הפיתוח
- 22 והתשתית במתחם הפרויקט ובסביבתו ובתמורה תפטר אותו הרשות המקומית
- 23 מתשלומי החובה בהם הוא חב והמתייחסים לעבודות אלו, כולם או חלקם. מתווה
- 24 זה הוא שעמד במרכזו של פסק הדין בעניין חוף הכרמל. אפשרות אחרת היא כי
- 25 הרשות המקומית תכרות הסכם פיתוח עם תאגיד עירוני (או גורם שלישי אחר),
- 26 בגדרו ייקבע כי התאגיד העירוני יבצע את עבודות הפיתוח בתמורה לתשלום מסוים
- 27 אותו יקבל ישורת מיזם הפרויקט. בד בבד מופטר היזם – המשלם, כאמור, עבור
- 28 עבודות הפיתוח ישירות לתאגיד העירוני – מתשלומי החובה החלים עליו ביחס
- 29 לעבודות אלו על פי חוקי העזר העירוניים, כולם או חלקם."
- 30 הנה כי כן, הרשות המקומית היא זו שעליה מוטלת החובה והאחריות לדאוג לביצועם של
- 31 עבודות פיתוח והקמת תשתיות ציבוריות. הרשות המקומית אינה יכולה להתנער מחובתה זו
- 32 כאשר היא מתקשרת בהסכם פיתוח עם תאגיד עירוני או צד שלישי כלשהו לביצוע עבודות
- 33 הפיתוח, או כאשר היא מטילה את ביצוען על היזם. בין כך ובין כך – החבות והאחריות
- 34 החוקית נותרת תמיד על כתפי הרשות המקומית, מאחר ועסקינן בשירותים ציבוריים, אשר
- 35 הינם חלק מתפקידה השלטוני של רשות מקומית. אינני סבורה כי רשות שלטונית יכולה
- 36 לפרוק מעליה את תפקידה השלטוניים ולהעבירם לאחר בלא שייר.
- 37 למען הסר ספק, ולאור טענת המערערת כי ההלכה הפסוקה נקטה בלשון של "דרך כלל" ביחס
- 38 לחובת הרשות המקומית בביצוע עבודות הפיתוח – עמדתי היא כי חובה זו נותרת בעינה,
- 39 קבועה על כתפי הרשות המקומית, ללא קשר לדרך בה בוחרת הרשות המקומית לקיים את
- 40 תפקידה השלטוני הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

46. למעשה קיימות שלוש דרכים בהן יכולה רשות מקומית לפעול על מנת לקיים את חובתה לדאוג לפיתוח התשתיות במקרקעין שנרכשו על ידי יזם:
- א. בדרך של פיתוח עצמי על ידי הרשות המקומית (תוך שימוש בקבלני משנה) וגביית אגרות והיטלים מהיזם. דרך זו תקרא **"פיתוח עצמי"** – והיא "דרך המלך" כפי לשונו של בית המשפט בעניין **ראדקו**;
- ב. בדרך של העברת ביצוען של עבודות הפיתוח לצד שלישי, בין אם תאגיד עירוני או גורם אחר, תוך הסבת הזכות לגבות אגרות והיטלים מהיזם. במקרה זה, התאגיד העירוני או הצד השלישי הוא מעין "ידה הארוכה" של הרשות. דרך זו תקרא **"תאגיד עירוני"** – היא הדרך שנדונה בפסק דין **ראדקו**.
- ג. בדרך של הטלת עבודות הפיתוח על היזם תוך ויתור על האגרות וההיטלים. דרך זו תקרא **"פיתוח יזם"** – היא הדרך שנדונה בפרשת **חוף הכרמל**.
47. בהתאם לפסיקה הנ"ל, תוצאת המע"מ הנובעת מבחירה בכל אחת מן הדרכים הללו חייבת להיות זהה: על היזם לשאת בחסרון הכיס הנובע מתשלום המע"מ בגין עבודות הפיתוח.
- "סבורני, כי בדומה למסקנה אליה הגיע בית משפט זה בפסק הדין בעניין חוף הכרמל, אף כאן אין כל הצדקה להיעדר שוויון בין סכום המע"מ החל בכל אחד משני האופנים השונים להקמת מערכות התשתית המוניציפליות (ראו הציטוט בפסקה 12 לעיל). לשון אחר, אין בנמצא טעם המצדיק להתיר את ניכוי סכום המע"מ המשולם לתאגיד העירוני כמס תשומות, במקרים בהם התשלום בגין עבודות הפיתוח מועבר באופן ישיר מהיזם לתאגיד העירוני, שעה שסכום זה אינו ניתן לניכוי במקרים בהם היזם משלם אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית וזו מתקשרת עם קבלנים לשם ביצוע עבודות הפיתוח. זאת ועוד, בדומה לאמור בפסק הדין בעניין חוף הכרמל, אף יש להשקיף על מבנה העסקה בה אנו דנים באופן הבא: היזם שילם אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית, ואילו זו עשתה שימוש בסכומים אלה כדי לשלם לתאגיד העירוני בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח והתשתית. תחת ביצועה של העברה כפולה של הכספים (מהיזם לרשות המקומית ומהרשות המקומית לתאגיד העירוני), אומץ "קיצור דרך" המתבטא בהעברת כספים ישירות מהיזם לתאגיד העירוני. אין זה מתקבל על הדעת, כי "קיצור הדרך" המתואר יקים, כבמטה קסם, אפשרות לניכוי המע"מ המשולם לתאגיד העירוני כמס תשומות על ידי היזם, מקום שאפשרות זו לא היתה קיימת במבנה המלא של העסקה."** [הלכת ראדקו, פסקה 17 לפסק הדין].
48. תוצאה זו מושגת באופן הבא:
- בדרך של "פיתוח עצמי" – הרשות המקומית מתקשרת עם קבלן משנה שגובה ממנה מע"מ עבור שירותיו. הרשות המקומית, כמלכ"ר, אינה רשאית לקזז את המע"מ, והיא גובה מהיזם אגרות והיטלים הכוללים את סכום המע"מ. היזם אינו מקבל חשבונית מהרשות בגין האגרות, ולפיכך אינו רשאי לקזז את סכום המע"מ.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

1 בדרך של "תאגיד עירוני" – היזם משלם לתאגיד עבור ביצוע עבודות הפיתוח ומקבל חשבונית
2 הכוללת מע"מ, אך מאחר שתשלום זה מהווה חלק אגרות – היזם אינו רשאי לקזז את
3 המע"מ. ניתן להגיע לאותה תוצאה גם באופן הבא – התאגיד אמנם מוציא חשבונית ליזם,
4 אך למעשה מקבלת השירות "האמיתית" היא הרשות (החייבת לבצע הפיתוח), ולפיכך מדובר
5 בשירות שניתן למלכ"ר שאינו רשאי לקזז המע"מ.

6 בדרך של "פיתוח יזם" – כאן ישנם ליזם שני "כובעים": א. כובע של קבלן המבצע עבודות
7 פיתוח עבור הרשות; ב. כובע של יזם האמור לשלם לרשות אגרות והיטלים בגין הפיתוח.

8 "ניתן אפוא להשקיף על העסקה באופן הבא: המערערות – בכובען כבעלות הזכויות
9 במקרקעין – כביכול שילמו לעירייה את תשלומי החובה בגין עבודות הפיתוח;
10 והעירייה, מצדה, שילמה למערערות – הפעם בכובען כקבלנים – סכומים אלה,
11 כתמורה עבור השירות של ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית. מאחר והכובע מונח על
12 אותו הראש, לא היה צורך בהחלפת כספים ממש, אך זו המהות האמיתית של
13 העסקה..." [פרשת חוף הכרמל פסקה 9 לפסק הדין].

14 בכובעו כקבלן על היזם להוציא חשבונית לרשות שאינה רשאית לקזז המע"מ, ועל הרשות
15 להוציא הודעת חיוב ליזם בגין אגרות והיטלים ולהוסיף לכך מע"מ. בפועל מאחר שהיזם
16 נושא שני כובעים כאמור, התוצאה היא שכסף לא מועבר מיד ליד, אך על היזם, כאמור, לשלם
17 את המע"מ והרשות אינה רשאית לקזזו בהיותה מלכ"ר. שוב התוצאה היא שהיזם נושא
18 במע"מ. יש לשים לב לכך כי בכובעו "הקבלני" של היזם הוא רשאי להעסיק קבלני משנה,
19 ואת המע"מ שהוא משלם להם הוא רשאי לקזז כמס תשומות, כדין כל קבלן אחר [כך הצהירה
20 המדינה בפרשת חוף הכרמל].

21 49. כעת, נשאלת השאלה האם קיים שוני מהותי כלשהו בתוצאת המס, מקום בו נקבעה דרך של
22 "פיתוח יזם" בתב"ע ולא בהסכם פיתוח של הרשות המקומית מול היזם?

23 המערערות סבורה כי במקרה שכזה בו נקבע בתב"ע (להבדיל מהסכם פיתוח) כי היזם הוא זה
24 שיממן ויבצע את עבודות הפיתוח – כי אז מועברת החובה מכתפי הרשות המקומית לכתפי
25 היזם, מאחר ולתב"ע יש תוקף של חיקוק. מכאן גם, לגישת המערערות, אין רלבנטיות להלכת
26 ראדקו לעניין דנן.

27 אין בידי לקבל טענה זו של המערערות.

28 עיון בלשון סעיף 22ד' לתב"ע (נספח א' לתצהיר המשיב) מעלה כי סעיף זה מתייחס למימון
29 ולביצוע של עבודות הפיתוח והתשתיות בשטחים הציבוריים, אשר נקבע כי ימומנו ויבוצעו
30 על ידי היזם או בעל המקרקעין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 כמו כן, מעיון בתב"ע (עמוד אחרון) עולה כי יוזמי התוכנית הם בעלי הקרקע, ביניהן גב' הבר
2 – ממנה רכשה המערער את המקרקעין.
- 3 50. על אף התוקף המשפטי של תב"ע כחיקוק, אינני סבורה כי קיים או צריך להיות קיים שוני
4 בשאלה על מי מוטלת החובה לבצע או לגרום לביצוע של עבודות הפיתוח והתשתית. כאמור
5 לעיל, נקודת המוצא של בית המשפט העליון היא כי הרשות המקומית היא זו שחייבת בחובה
6 הבסיסית לבצע את עבודות הפיתוח. הרשות המקומית עדיין אחראית לכך שעבודות הפיתוח
7 והתשתיות תבוצענה כאשר המנגנון המביא לכך שהן תבוצענה – באמצעות הסכם פיתוח או
8 באמצעות הוראה בתב"ע - אינו מעלה ואינו מוריד.
- 9 כשם שקיומו של הסכם פיתוח מול היזם אינו פוטר את הרשות המקומית מחובותיה
10 השלטוניות, כך אין בהוראה בתב"ע המטילה על היזם את ביצוע ומימון עבודות הפיתוח כדי
11 לפטור את הרשות המקומית מאחריותה לכך שעבודות אלו תבוצענה.
- 12 51. על פי אותו רציונל שנקבע בהלכה הפסוקה בעניין **ראדקו** ובעניין **חוף הכרמל** יש לראות את
13 העסקה, במצב דברים בו נקבע בתב"ע כי היזם יממן ויבצע את עבודות הפיתוח, כעסקה זהה
14 לעסקה של הסכם פיתוח. בשני המצבים – היזם נושא בעלויות הביצוע של עבודות הפיתוח
15 ובתמורה מופטר מתשלום היטלי פיתוח ואגרות. על כן, גם במקרה הנדון – זו המהות
16 האמיתית של העסקה.
- 17 **מקבל השירות – מיהו?**
- 18 52. טענתה של המערער היא, למעשה, כי חברת כרפיס מבצעת עבורה את עבודות הפיתוח
19 והמערער היא זו שנהנית מהן.
- 20 מנגד, טוען המשיב כי בכל מקרה המועצה המקומית היא הנהנית משירותי עבודות הפיתוח.
21 עמדתי היא כי הדין עם המשיב בעניין זה.
- 22 53. טענה דוגמת זו המועלית על ידי המערער במקרה הנדון הועלתה הן במסגרת פרשת **חוף**
23 **הכרמל** והן בהלכת **ראדקו**, ונדחתה על ידי בית המשפט העליון.
- 24 הנה כי כן, לפי כל אחת מהאפשרויות שצוינו לעיל – "פיתוח עצמי", פיתוח על ידי תאגיד
25 עירוני, או פיתוח יזם - מי שמקבל את שירותי עבודות הפיתוח הוא **תמיד** הרשות המקומית,
26 ו"כנגד" עבודות הפיתוח עומדים **תמיד** האגרות וההיטלים. יתר על כן, בשל נקודת מוצא זו
27 מגיע, כאמור, בית המשפט העליון למסקנה כי אין מקום לתוצאת מס שונה רק בגלל שהרשות
28 והיזם בחרו בדרך זו או אחרת לבצוע עבודות הפיתוח.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

1 כדי כך הדבר שאפילו אם הרשות נמנעה מלהטיל בחוקי העזר שלה אגרות והיטלים, או קבעה
2 אותם בסכום נמוך, לא יהא בכך כדי לשנות את תוצאת המס האמורה.

3 ראו לעניין זה קביעת בית המשפט העליון בעניין חוף הכרמל:

4 "משאמרנו כל זאת ממילא יש לדחות גם את טענת המערערות כי אין מדובר כאן
5 בשירות הניתן לעירייה, כי אם בשירות שהן ביצעו עבור עצמן (או עבור רוכשי
6 הדירות). טענה זו מתעלמת הן מאופי עבודות הפיתוח הן מן ההסכמים שנכרתו בין
7 הצדדים, שמהם עולה הכרה ברורה בכך שמדובר בעבודות אשר העירייה מחויבת
8 בביצוען, ובכך שעל המערערות לשלם היטלים ואגרות בגין אותן עבודות. כפי שציין
9 השופט ביין בפסק-הדין בעניין חוף הכרמל, מדובר בעיסקאות אשר לשני הצדדים
10 עניין בביצוען, ואין בכך כדי לשלול מהן את אופיין כשירות "למען הזולת". בכל
11 שלושת המקרים נושא הערעורים ברור כי נתקיים משא ומתן בין העירייה לחברה
12 הקבלנית, והוסכם כי האחרונה תבצע את עבודות הפיתוח ובתמורה לא תשלם את
13 תשלומי החובה הקבועים בדין. העירייה הקפידה לשמור לעצמה את סמכות
14 הפיקוח והאישור בכל הנוגע לביצוע עבודות הפיתוח, ונראה כי אין מחלוקת שלאחר
15 תום העבודות האחריות להחזקתן ולתחזוקתן נופלת על כתפי העירייה. ואין תמה
16 על כך – הרי מדובר, בין היתר, בעבודות של סלילת כבישים, הקמת מערכות מים
17 וביוב, גינות ציבוריות וכיוצא באלה. ברי גם כי חלף העיסקאות נושא ענייננו הייתה
18 העירייה יכולה להתקשר עם קבלן אחר לביצוע אותן עבודות פיתוח תוך גביית
19 היטלים ואגרות מן המערערות. אפשרות כזו אף נשקלה בחלק מן המקרים.
20 בנסיבות אלה כולן אין כל ספק כי מדובר בענייננו בעיסקאות חליפין שעניינן מתן
21 שירות. ודוק, אף אם לצד עבודות הפיתוח ה"ציבוריות" ביצעו המערערות גם
22 עבודות פיתוח "פנימיות-עצמיות", אין בכך כדי להעלות או להוריד. השאלה היא
23 אם עבודות הפיתוח הציבוריות – אלה שביצוען מוטל על העירייה, ואשר בגינן
24 מוטלת חובת התשלום של ההיטלים והאגרות – אכן בוצעו על-ידי המערערות
25 כשירות לעירייה. על שאלה זו אנו משיבים בחיוב.

26 מן האמור לעיל עולה כי מבחינת מהות העיסקה לצורך תשלום מס ערך מוסף אין
27 כל נפקא מנה לכך שהקבלן המעניק לעירייה שירות בדמות ביצוע עבודות הפיתוח,
28 הוא גם בעל זכויות המקרקעין או יזם הפרויקט הנבנה עליהם. "איחוד כובעים" זה
29 אין משמעו כי אין מדובר עוד בשירות הניתן לעירייה, שהוא "עסקה" החייבת במס
30 ערך מוסף. לו אמרנו אחרת הייתה נוצרת תוצאה בלתי שוויונית, לאמור מתן פטור
31 ממס בעיסקאות בין קבלנים לבין רשויות מקומיות שעניינן ביצוע עבודות פיתוח,
32 אך ורק משום שהקבלן הוא גם בעל זכויות במקרקעין, ובפועל אין מועבר כסף מזומן
33 בין הצדדים, אלא התמורה נעשית בדרך של חליפין ומתבטאת בויתור של העירייה
34 על תשלומי החובה בגין אותן עבודות פיתוח. לתוצאה בלתי שוויונית זו אין כמובן
35 כל הצדקה." [ההדגשות אינן במקור]

36 וראו גם הלכת ראדקו, שם נקבע:

37 "ניתן להשקיף על הסוגיה אף מכיוון נוסף. על מנת שהיזם יהא רשאי לנכות את
38 סכום המע"מ ששולם לגורם המבצע את עבודות הפיתוח והתשתית, הרי שיש לומר
39 כי עבודות אלו בוצעו "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" (ראו הגדרת המונח "מס



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

1 תשומות" בסעיף 1 לחוק מע"מ). בהקשר זה מתעוררת שאלת זהותו של הגורם
2 עבור מבצע התאגיד העירוני את עבודות הפיתוח והתשתית. על רקע אופיים
3 הציבורי של עבודות הפיתוח, והעובדה שמדובר בפעילות אשר האחריות לביצועה
4 מוטלת על כתפיה של הרשות המקומית, הרי שיש לומר כי עבודות אלו מבוצעות על
5 ידי התאגיד העירוני כשירות עבור הרשות המקומית (השוו עניין חוף הכרמל, עמ'
6 610). אכן, ניתן להניח כי גם לזים יש עניין בביצוען של עבודות הפיתוח, וזאת לשם
7 קידומו של פרויקט הבנייה. אף על פי כן, דומה כי בעובדה זו בלבד אין כדי להוביל
8 למסקנה כי עבודות הפיתוח בוצעו לצרכי עסקו. בעניין חוף הכרמל לא היה די
9 באינטרס העצמי של הזים בביצוע עבודות הפיתוח כדי לשלול מעבודות אלו את
10 מעמדן כשירות הניתן לעירייה בתמורה ועל כן חייב בתשלום מע"מ (שם, עמ' 610).
11 כד, גם בענייננו אין באינטרס של הזים כי תבוצענה עבודות הפיתוח כדי להפוך
12 עבודות אלו - שהינן ציבוריות באופיין ומבוצעות כחלק מתפקידיה של הרשות
13 המקומית - לשירות המבוצע לצורך עסקו של הזים ועל כן מותר לניכוי כמס
14 תשומות". [ההדגשות אינן במקור]

15 פיתוח על ידי זים או פיתוח על ידי "תאגיד עירוני"?

16 54. במקרה שלפנינו סבר המשיב כי מדובר במצב של "תאגיד עירוני", כפי שהיה בעניין ראדקו,
17 כאשר לגישתו המועצה המקומית מסרה את ביצוע עבודות הפיתוח לחברת המינהלת כידה
18 הארוכה והמחיתה לה הזכות לגבות אגרות והיטלים. זאת למד המשיב מהסכם הפיתוח
19 ומהיתר הבנייה (מוצג מש/6) בו נאמר כי "הפיתוח הציבורי יבוצע על ידי מנהלת האתר וזאת
20 על פי סיכום פגישה מיום 28.02.08 אשר מהווה חלק בלתי נפרד מהיתר זה". סיכום הפגישה
21 מיום 28.02.08 – מוצג מש/5. לפיכך עדותה של עוה"ד הירש לפיה המועצה המקומית העבירה
22 את הפיתוח לזים, קרי – המערערת - אינה מקובלת על המשיב. המשיב אף טוען כי עמדתה
23 של עו"ד הירש עומדת בסתירה להסכם הפיתוח (הלא חוקי, לטענת עו"ד הירש) ולמצב
24 הדברים כהווייתו בפועל, להיתר הבניה ועוד. לשיטת המשיב, חברת כרפיס אינה אלא חלק
25 מחברת הימנהלת, ובכל מקרה בין אם מדובר בחברת המינהלת ובין אם מדובר בחברת כרפיס
26 – השירות ניתן למועצה המקומית ולפיכך המערערת אינה רשאית לקזז את מס התשומות
27 הכלול בחשבונית.

28 המערערת, לעומת זאת, מייחסת הן משקל עובדתי והן משקל משפטי – הראשון במידת-מה
29 של צדק, ואילו השני – בניגוד לפסיקת בית המשפט העליון - לרשום בתב"ע. לדידה, מדובר
30 במצב של "פיתוח זים" ולפיכך יש להתיר לה בניכוי את מס התשומות הכלול בחשבונית
31 שקיבלה מחברת כרפיס, המשמשת כקבלן משנה שלה. כאמור, אם אכן זהו המצב כי אז
32 אמנם יש להתיר לזים ניכוי מס תשומות בגין חשבונית שקיבל מקבלן המשנה שלו, אך
33 במקביל היה גם מקום להטיל מס עסקאות על השירות שנותן לזים לרשות בכובעו כקבלן.

34 55. דומני כי בעניין זה יש להעדיף את עמדת המשיב.

35



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 זאת, אף כי "במבט ראשון" נראית עמדת המערערת שובת לב, אך לאחר עיון מדוקדק בכל
 - 2 הראיות שהוצגו בפני אני מוצאת כי בכל הקשור והמתייחס למערערת – מדובר במצב של
 - 3 "תאגיד עירוני", או ליתר דיוק במקרה דנן – התקשרות של המועצה המקומית עם גורם צד
 - 4 שלישי – חברת המינהלת.
56. על פי הראיות שהוצגו בפני, ואשר אין מחלוקת ביחס אליהן בין הצדדים – חברת המינהלת
- 6 הינה ישות משפטית שבעליה הינן מספר חברות בבעלותו של מר דוד כרפיס וביניהן חברת
- 7 כרפיס, שהם חלק מבעלי המקרקעין בשכונת הנחלים – היא השכונה שהוקמה בפרויקט
- 8 הנדון. כך, ובין השאר, חברת כרפיס, שהינה בעלת חלק מהמקרקעין בשכונה, הינה אחת
- 9 מבעלות המניות בחברת המינהלת.
57. לא הובאה בפני ראיה כי המערערת היא בעלת מניות בחברת המינהלת ובעדותו של מר הולנדר
- 10 – אף נטענה טענה הפוכה – בסעיף 21 לתצהירו טען מר הולנדר כי המערערת לא היתה חלק
- 11 מחברת המינהלת ואין לה מניות בה. ממילא, ביום 18.9.2003 – הוא המועד שבו נחתם הסכם
- 12 הפיתוח בין חברת המינהלת לבין המועצה המקומית – המערערת לא היתה קיימת עדיין ולא
- 13 רכשה את המקרקעין.
58. כאמור, המשיב ביסס את עמדתו על עובדת קיומו של הסכם הפיתוח והאמור בו, ועל האמור
- 15 בהיתרי הבנייה (מוצגים מש/1, מש/2, מש/6) ובמסמך סיכום הפגישה מיום 28.2.08 – מוצג
- 16 מש/5.
- 17
- 18 הסכם הפיתוח (מוצג מש/4) קובע כי בעלי החלקות בגוש 10540 חייבים על פי התב"ע בביצוע
- 19 עבודות הפיתוח על חשבונם והללו המחזיקים את זכויותיהם וחובותיהם על פי התב"ע לחברת
- 20 המינהלת, ובהתאם המועצה המקומית המחזיקה לחברת המינהלת את הזכות לגבות היטלי
- 21 פיתוח ואגרות בגין עבודות הפיתוח.
59. זאת ועוד, גם כל היתרי הבנייה שהוגשו כראיות – קובעים כי "פיתוח השטח הציבורי יבוצע
- 22 על ידי מינהלת האתר וזאת על פי סיכום מיום 28.2.08".
- 23
- 24 סיכום הפגישה מיום 28.2.08 – מוצג מש/5 קובע ביחס לחלקה 27 שנרכשה על ידי המערערת
- 25 (היזם) כי "כל הפתוח הציבורי כולל שצ"פים יבוצעו על ידי מנהלת האתר. המנהלת תהיה
- 26 האחראית הבלעדית למסירת עבודות הפתוח למועצה." ועוד נקבע באותו סיכום פגישה כי
- 27 "היזם [קרי: המערערת] ישלם את הוצאות הפתוח למנהלת לפי סכום ביניהן, מלבד
- 28 המרכיבים העירוניים, הכל על פי חוק."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 לא למותר לחזור ולהדגיש כי באותה פגישה מיום 28.2.08 נכחו מר הולנדר, מר עפר שטרן –
2 בעלי המערערות, גב' אפרת שטרן – אשתו של עפר והאדריכלית של הפרויקט וכן נציגי המועצה
3 המקומית, שבמועד האמור כבר הוסבה המועצה האזורית חוף הכרמל.
- 4 60. אם אמנם, מבחינה עובדתית, היה מדובר ב"פתוח יזם" הרי שניתן היה לצפות כי כל
5 המינוחים שנעשה בהם שימוש – יהיו שונים בתכלית. כך, ניתן היה לצפות כי ייאמר שהיזם
6 – קרי: המערערות – מבצעת את עבודות הפיתוח באמצעות קבלן משנה. אך לא נאמר כך. כמו
7 כן, שורת ההיגיון מחייבת כי אם אמנם המערערות היא זו המבצעת את עבודות הפיתוח – הרי
8 שיאמר כך ברחל בתך הקטנה. תחת זאת נאמר שוב ושוב על ידי כל הגורמים הנוגעים לעניין
9 כי חברת המינהלת היא זו המבצעת את עבודות הפיתוח והיא האחראית הבלעדית למסירת
10 עבודות הפיתוח למועצה המקומית.
- 11 61. אין להתעלם גם מן האמור במוצג מ/ש-3 – פרוטוקול ישיבת הוועדה המקומית לתכנון ולבניה
12 מורדות הכרמל מיום 8.4.03, ממנה עולה בבירור כי הבעלים ו/או היזמים של חלקות
13 16,18,19,26 בגוש 10540 – ביניהם חברת כרפיס – מבקשים לבצע בעצמם את עבודות הפיתוח.
14 עוד נקבע באותו פרוטוקול בסעיף 6 כי "הוועדה מאשרת כי ביצוע עבודות הפיתוח דלעיל
15 ע"ח הבעלים/יזמים מהווה אישור לתשלום אגרות הפיתוח למועצה המקומית (עפ"י הילכת
16 "מודיעין") וכי למעט אגרת חיבור מים לכל יחידת דיור, לא יחולו על המבקשים תשלומים
17 כלשהם בגין אגרות פיתוח."
- 18 62. בנקודה זו אתייחס גם לטענת המערערות בדבר העדר תוקף להסכם הפיתוח – בחנתי טענתה
19 זו בתשומת לב ולא מצאתי כי יש בה רלוונטיות לצרכי הערעור דנן.
- 20 ראשית, אינני סבורה כי על בית משפט מחוזי בשבתו כבית משפט הדן בערעור מע"מ לקבוע
21 את תוקפו המשפטי של הסכם כלשהו, מבחינת הדין המינהלי ודיני מכרזים, לא כל שכן שעה
22 שכל הצדדים הרלבנטיים – אינם בעלי דין ולא הציגו עמדתם בעניין זה. כך, לא נשמעה עמדת
23 חברת כרפיס או חברת המינהלת בעניין טענה זו, ואין מקום להכרעה בסוגיה שכזו במצב
24 דברים כאמור. העובדה היחידה שבפניי היא העובדה כי טוענת המועצה המקומית באמצעות
25 עו"ד הירש כי הסכם הפיתוח אינו תקף מפאת פגמים מתחום הדין מינהלי ודיני מכרזים. זאת
26 ותו לא.
- 27 לא קיימת קביעה שיפוטית כלשהי כי אכן הסכם הפיתוח אינו תקף. יתר על כן, מלבד אותם
28 מוצגים שהציגה בפני עו"ד הירש – מוצגים מ/ש-7 ו- מ/ש-8 – לא הוצגה בפני כל ראייה לפיה
29 המועצה המקומית נקטה בצעד אופרטיבי כלשהו לצורך קבלת גושפנקא שיפוטית בדבר העדר
30 תוקפו של הסכם הפיתוח, כפי הנטען.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

63. שנית, אם וככל שסברה המועצה המקומית למן שנת 2004, כפי טענת עו"ד הירש (ראו עדותה
1 בעמוד 46 שורות 8-11) כי ההסכם אינו תקף – הרי שלא ניתן להבין את התנהלותה של
2 המועצה המקומית בהמשך – בשים לב לאמור בהיתרי הבנייה שהוצאו ולמסמך סיכום
3 הפגישה מיום 28.2.08, המסתמכים על קיומו של הסכם הפיתוח.
4
- 5 שלישית, דומני כי כל הצהרותיה של עו"ד הירש בעניין תוקפו של הסכם הפיתוח הינן במישור
6 הדין המינהלי, כאשר עו"ד הירש בהגינותה הודתה כי אינה מבינה בסוגיה נשוא הערעור.
7 ומעבר לכך – לא ניתן כל הסבר על ידי עו"ד הירש מה המשמעות העולה מן הטענה שנטענה
8 כנגד תוקפו של הסכם הפיתוח? כיצד יש להתייחס לעובדות בשטח לפיהן פעלו הצדדים –
9 קרי: המועצה המקומית, חברת המינהלת וחברת כרפיס – בהתבסס על קיומו של הסכם
10 הפיתוח?
64. לטעמי, לצורך הכרעה בערעור דנן, ונוכח העובדה כי המועצה המקומית, חברת המינהלת
11 וחברת כרפיס הסתמכו על קיומו של הסכם הפיתוח ופעלו לפיו בפועל במשך שנים, הרי שאיני
12 סבורה כי יש להתייחס להסכם הפיתוח כאילו לא היה.
13
- 14 בפני המועצה המקומית היו כמה וכמה הזדמנויות לתקוף ולקבל גופשנקא משפטית לטענתה
15 בדבר העדר התוקף של הסכם הפיתוח – הן במסגרת הבוררות בפני כבוד השופט ביין והן
16 במסגרת העתירה שהתנהלה בפני כבוד השופט סוקול. אלא שבאף אחד מן ההליכים
17 המשפטיים הללו לא נקבע כי הסכם הפיתוח אינו תקף.
65. מכל האמור לעיל עולה, כי המערערת לא ביצעה "פיתוח יזם". ייתכן כי ניתן לומר כי בעלים
18 אחרים של מקרקעין בשכונת הנחלים – ביניהם חברת כרפיס – אשר התאגדו במסגרת חברת
19 המינהלת – ביצעו "פיתוח יזם", ואף הובהר כי המימון הוא חלק אגרות והיטלי פיתוח.
20
- 21 אך המערערת עצמה, אשר רכשה את המקרקעין במועד מאוחר יותר מהבעלים האחרים
22 לרבות חברת כרפיס – בשנת 2007 – לא היתה חלק מחברת המינהלת, והיא נדרשה לשלם
23 לחברת המינהלת את הוצאות הפיתוח, בהתאם לסכומים שנקבעו על ידי חברת המינהלת.
66. יתר על כן, איני רואה כיצד ניתן לקבוע כי המערערת ביצעה "פיתוח יזם" באמצעות חברת
24 כרפיס כקבלן משנה, שעה שחברת כרפיס כבר פעלה וביצעה את עבודות הפיתוח במקרקעין,
25 עוד לפני שהמערערת רכשה את חלקה 27 במקרקעין. הדעת נותנת, כי אילו המערערת אכן
26 היתה פועלת במסגרת של "פיתוח יזם" היתה יכולה לבחור את קבלן המשנה שאיתו תעבוד
27 ושיבצע עבודה את עבודות הפיתוח. לא אלו הם פני הדברים במקרה הנדון, וראו לעניין זה
28 עדותו של מר הולנדר עמ' 34 שורות 10-18.
29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 אף כי מר הולנדר ניסה בעדותו לטעון כי לא הוכתב לו התשלום לחברת כרפיס, אלא נעשה
2 שיקול כלכלי טהור בעניין זה – איני יכולה לקבל טיעון זה.
- 3 67. העובדה הברורה והחד משמעית היא כי המערערת ניצבה בפני עובדה מוגמרת שחברת כרפיס
4 מבצעת את עבודות הפיתוח במתחם השכונה הנבנית. גם אם טען מר הולנדר כי "יכול היה"
5 לבצע בעצמו את עבודות הפיתוח – הרי שבפועל לא עשה כן. יתר על כן, למערערת אין חוזה
6 קבלנות משנה עם חברת כרפיס.
- 7 מר הולנדר העיד בעניין זה בעמ' 34 שורה 31 ועמ' 35 שורות 1-3:
- 8 "ש. החב' שלכם עושה חוזים בכתב?
- 9 ת. בד"כ כן, כשלא מתאים לה היא לא עושה. בעניין של כרפיס לא עשינו במודע הסכמים
10 בכתב, אם הייתי עושה הסכמים עם כרפיס הייתי מקבע את העניין שאני חייב כספים
11 לכרפיס. על פי התבע אני גם יכול לעשות את הפיתוח לבד לא צריך לעשות איתו הסכם."
- 12 68. מעדותו זו של מר הולנדר עולה בבירור כי המערערת לא עשתה את הפיתוח לבדה. יתכן
13 שהמערערת יכולה היתה לעשותו לבדה על פי התב"ע – אך לא כך פעלה בפועל. גם ההימנעות
14 מחתימה על הסכם עם חברת כרפיס אומרת דרשני. אם אמנם מדובר בקבלן משנה של
15 המערערת – כפי טענתה – מדוע שלא יחתם הסכם עם חברת כרפיס? והדברים ברורים.
- 16 למעלה מן הצורך אציין, כי ניסיונה של המערערת להיסמך על עדותו של מר דוד כרפיס – אין
17 בו ממש. מר כרפיס לא גילה בקיאות בהתקשרויות חוזיות ומשמעותן, וזאת בלשון המעטה.
18 ראו עדותו בעמוד 50 לפרוטוקול שורה 3: "בהסכמים אינני מתעסק. גם אם תראה לי אינני
19 מבין. זה להפנות לעו"ד להנהלת חשבונות."
- 20 69. סיכומו של דבר הוא כי ממכלול העדויות והראיות שבפני עולה כי בכל הקשור והמתייחס
21 למערערת מבחינה עובדתית אין לקבל את טענתה כי מדובר ב"פיתוח יזם" וכי היא זו שביצעה
22 את עבודות הפיתוח כאשר חברת כרפיס היא קבלן משנה שלה.
- 23 70. זאת ועוד, גם אם הייתי קובעת מבחינה עובדתית כי במקרה הנדון פעלה המערערת במסגרת
24 של "פיתוח יזם" – ולא כך הם פני הדברים כפי שפורט לעיל – עדיין לא ניתן היה על פי הדין
25 לקבל את ערעורה של המערערת, ואנמק את דבריי.

26



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

- 1 כאמור, כאשר עניין לנו במצב של "פיתוח יזם", יש להתיר ליזם לנכות את מס התשומות
2 הגלום בחשבוניות שהוצאו לו על ידי קבלני המשנה שלו, אך במקביל ובהתאם להלכה בעניין
3 **חוף הכרמל** יש לחייבו במס עסקאות בגין השירות שהוא נותן לרשות המקומית בכובעו
4 כקבלן.
- 5 אך מה יהא הדין מקום בו המשיב לא הוציא שומת מס עסקאות אלא הוציא שומת מס
6 התשומות כבמקרה דנן?
71. קיימות, לכאורה, שתי אפשרויות. האחת, לקבוע כי מאחר ששומת התשומות, כשלעצמה,
8 אינה כדין, די בכך כדי להורות על בטלותה. השנייה, לקבוע כי משלא הוציא היזם חשבונית
9 מס לרשות, הוא אינו יכול לקזז את מס התשומות.
72. סבורני, כי מבין שתי האפשרויות הנזכרות לעיל, תוצאת המס הנכונה והראויה בנסיבות
10 המקרה הנדון ועל פי הדין היא האפשרות השנייה. בסופו של יום, גם אם יש להתיר למערערת
11 לקזז את מס התשומות ששולם על ידה למי שנטען שהיה קבלן המשנה שלה (חברת כרפיס),
12 **הרי זאת רק בתנאי כי ה"עסקה", אשר קבעתי כי בוצעה בין המערערת לבין המועצה
13 המקומית, שהעבירה אליה, על פי הנטען, את עבודות הפיתוח, אכן חויבה במס עסקאות.**
14 משסבר המשיב כי עבודות הפיתוח לא הועברו לאחריות המערערת, ולפיכך אף לא דרש מס
15 עסקאות בגין העסקה שבינה לבין המועצה המקומית, תהא זו לטעמי תוצאה בלתי סבירה
16 להתיר למערערת בנסיבות אלה את קיזוז מס התשומות.
17
73. בהקשר זה יש לזכור כי בעניין **חוף הכרמל** הצהיר המשיב כי הוא יתיר לקזז את מס התשומות
18 ששילם היזם לקבלן המשנה, אך זאת בהנחה כי אכן לחיוב באגרות והיטלים ש"שולמו" על
19 ידו לרשות המקומית (הבאים לידי ביטוי בתשלום עלויות הפיתוח, שהרי עסקינן בחלף אגרות
20 והיטלים) נוסף מס עסקאות כדין וכפי הלכת בית המשפט העליון בעניין **חוף הכרמל**.
21
- 22 בסופו של יום העיקרון שנקבע על ידי בית המשפט העליון בעניין זה הוא ברור וחד משמעי
23 והוא אשר צריך לשמש נר לרגלנו – אין מקום לתוצאת מס שונה אך משום שהרשות המקומית
24 בחרה בדרך זו או בדרך אחרת לקיום חובתה לביצוע עבודות הפיתוח.
74. סיכומו של דבר הוא, כי בין אם מדובר בביצוע עבודות פיתוח ע"י תאגיד עירוני, כפי עמדת
25 המשיב – המקובלת עלי, ובין אם מדובר בביצוע פיתוח ע"י יזם – כפי עמדת המערערת –
26 תוצאת המס היא זהה, ואין להתיר את קיזוז מס התשומות שנכלל בחשבונית.
27
28
29



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 13-06-1923 הולנדר שטרן חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף

תיק חיצוני:

סוף דבר:

1

2

75. לאור כל האמור לעיל – הערעור נדחה.

3

אני קובעת כי שומת התשומות שהוצאה למערערת בהתאם להחלטה בהשגה – הוצאה כדין

4

וכי המערערת אינה רשאית לקזז את מס התשומות שבחשבונית.

5

76. המערערת תישא בהוצאות המשיב ושכ"ט עו"ד בסך 30,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30 יום

6

מהיום שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

7

המזכירות תידע את הצדדים טלפונית ותשלח את פסק הדין בדואר רשום לב"כ הצדדים.

8

9

10

11

ניתן היום, י"א אלול תשע"ו, 14 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.

12

אורית וינשטיין, שופטת

13

14

15

16