



## בית המשפט העליון

דנ"א 2234/09

דנ"א 2297/09 - א'

דנ"א 2498/09

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין

העותרת בדנ"א 2234/09: ראדקו אינבסטמנט לימיטיד

העותרות בדנ"א 2297/09: 1. מכלוף בכור ובניו בע"מ  
2. האחים ישראל בע"מ

העותרת בדנ"א 2498/09: אפרידר חברה לשיכון ולפיתוח אשקלון

נ ג ד

המשיבים: 1. מנהל מס ערך מוסף – אשדוד  
2. מנהל מס ערך מוסף – ירושלים  
3. מרכז השלטון המקומי

ידיד בית המשפט: התאחדות הקבלנים והבונים בישראל

עתירות לקיום דיון נוסף בפסק דין של בית המשפט העליון  
מיום 28.1.09 בע"א 6014/04, 781/05, 1016/05, 4375/05  
שניתן על-ידי כבוד השופטים: א' גרוניס, מ' נאור וא' חיות

בשם העותרת בדנ"א 2234/09: עו"ד שמואל עיני; עו"ד מוטי לזר

בשם העותרות בדנ"א 2297/09: עו"ד רויטל בן-ארוש; עו"ד זיו שרון; עו"ד מיכל סולומונוביץ

בשם העותרת בדנ"א 2498/09: עו"ד עופר אלבוים; עו"ד מוטי איילון

בשם המשיבים 1-2: עו"ד יהודה ליבליין

בשם המשיב 3: עו"ד נתן מאיר; עו"ד ירון מאיר

בשם ידיד בית המשפט: עו"ד אהוד נדב; עו"ד גיא אילון

## החלטה

1. מונחות לפני שלוש עתירות לדיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה (ע"א 6014/04 מנהל מס ערך מוסף – אשדוד נ' ראדקו אינבסטמנט לימיטד (טרם פורסם, 28.1.2009) (להלן: פסק הדין)), בו קיבל בית המשפט (השופטים א' גרוניס, מ' נאור וא' חיות) פה אחד את ערעורם של המשיבים – מנהל מס ערך מוסף - אשדוד ומנהל מס ערך מוסף - ירושלים (להלן ביחד: המנהל). בית המשפט נדרש להכריע אם קיימת לעותרות אפשרות לנכות מס תשומות בגין חלק מן התמורה שהועברה בעסקה מסוימת.

2. פסק הדין דן במאוחד בארבעה ערעורים, אשר בבסיסם תשתית עובדתית דומה. בתמצית, העותרות הן יזמות מקרקעין, וכן בעלות זכויות במקרקעין מסוימים בתחום העיר אשקלון. לצורך ביצוע עבודות פיתוח ותשתיות בקרקעות שבבעלותן, התקשרו העותרות בהסכם עם החברה הכלכלית לאשקלון בע"מ (להלן: החברה הכלכלית), שהיא תאגיד בבעלות מוניציפאלית (להלן: ההסכם או החוזה). בין השאר, הוסכם כי החברה הכלכלית תספק לעותרות שירותי פיתוח והקמה של תשתיות מסוגים שונים. עוד הוסכם, כי אחוז מסוים מסכום התמורה הכולל יחשב כ"חלף אגרות והיטלים", וכי בגין העברת סכום זה ייהנו העותרות מפטור מאגרת הפיתוח. בגין סכום זה הוציאה החברה הכלכלית חשבונית מס לעיריית אשקלון. יתרת הסכום הוגדרה כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים", ובעבורו הוציאה החברה הכלכלית חשבונית מס לפקודת העותרות. עבור חלק זה, אשר הוגדר כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים", ביקשו העותרות לנכות מס תשומות. אלא שהמנהל לא הכיר בניכוי מס תשומות זה, והוציא לעותרות שומה שאינה כוללת את הניכוי האמור. על שומה זו הגישה כל אחת מהעותרות השגה, ומשזו נדחתה הגישו העותרות ערעורים לבית המשפט המחוזי (בבאר שבע וירושלים). בתי המשפט המחוזיים קיבלו את ערעוריהן של העותרות, ועל רקע זה ערער המנהל לבית משפט זה.

פסק הדין

3. בית המשפט העליון, בפסק דין מפי השופט גרוניס, ובהסכמת השופטות נאור וחיות, נדרש לשאלה אם יש לקבל את "פיצול" התמורה באופן שהוסכם בין העותרות לבין החברה הכלכלית, קרי: האם יש להתיר לעותרות לנכות מס תשומות בעבור החלק בתמורה שהוגדר על ידן כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים" – כטענת העותרות, או שמא יש לראות בסכום כולו כאגרות והיטלים, כלומר, לא לאפשר ניכוי מס תשומות בגין אף

אחד מחלקי התמורה – כטענת המנהל. בית המשפט העליון קיבל את ערעורו של המנהל וקבע כי אין להתיר בניכוי מס תשומות עבור התמורה החוזית כולה, לרבות החלק שהוגדר כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים".

4. בית המשפט העליון בחן את העסקאות שנרקמו בין העותרות לבין החברה הכלכלית במקרה שלפנינו, וקבע כי יש להבין אותן באופן הבא: במקום לומר שהעותרות העבירו לחברה הכלכלית תשלום באופן ישיר, ניתן לראות זאת כאילו העותרות שילמו את התמורה כולה לעירייה, בדמותם של אגרות והיטלי פיתוח. זו האחרונה העבירה את התמורה אל החברה הכלכלית, בדמותו של תשלום בעבור שירותי הפיתוח. אמנם בפועל, כאמור, התמורה הועברה ישירות מן העותרות אל החברה הכלכלית, אך למעשה – כך נקבע – נעשה מעין "קיצור דרך". על רקע הבנת העסקה באופן האמור, נדרש בית המשפט לאפשרות לנכות מס תשומות. נקבע, כי ניכוי מס התשומות באופן שמבקשות העותרות משמעותו הפחתה בשיעור מס הערך המוסף (להלן: מע"מ) שישלמו העותרות. זאת מן הטעם שבגין אגרות והיטלים אין תשלום מע"מ, וממילא אין אפשרות לנכות מס תשומות. אלא שמקום בו ניתן שירות (ובמקרה זה, שירותי פיתוח), קמה לעוסק חבות במע"מ – ובמקביל קמה לו גם הזכות לנכות מס תשומות. במילים אחרות: הוצאת מקצת התמורה החוזית מגדר האגרות וההיטלים, והגדרתן כתמורה הניתנת בגין שירות – מאפשרת לעותרות לנכות מס תשומות בגין סכום זה, ובכך פוחת סך המע"מ המשולם על ידן לאוצר המדינה.

ברגיל, כך נקבע, כאשר מבקש בעל קרקע לבצע עבודות בניה, נדרש הוא לשלם לרשות המוניציפאלית אגרות והיטלי פיתוח בגין ביצוע עבודות תשתית בקרקע. במצב זה, בעל הקרקע משלם לעירייה אגרה, והעירייה משלמת לקבלן-המבצע עבור ביצוע עבודות הפיתוח. זוהי, כך נפסק, "דרך המלך" למימון עבודות התשתית. מאחר ובגין אגרות והיטלים לא ניתן לנכות מס תשומות, במקרה כזה לא יכול בעל הקרקע לנכות מס תשומות בגין האגרה ששילם (בעוד שהקבלן, הפועל כגוף מסחרי, רשאי לנכות מס תשומות). את המקרה שלפנינו – כך נקבע – יש להבין באופן דומה: כיוון שישראל לראות את העסקה במקרה זה כאילו התמורה החוזית ששילמו העותרות הועברה ישירות לעירייה – יש לראות בה כשווה לאגרות והיטלי הפיתוח בהם נדרשו העותרות. כשם שבמקרה הראשון ("דרך המלך") בעל הקרקע אינו רשאי לנכות מס תשומות בגין האגרה ששילם, כך גם במקרה שלפנינו אין להתיר ניכוי מס תשומות בגין כל התמורה ששולמה במסגרת העסקה. הודגש, כי לא יעלה על הדעת כי "קיצור הדרך" המתואר יקים, כמטה קסם, אפשרות לניכוי המע"מ... מקום שאפשרות זו לא היתה קיימת במבנה המלא של העסקה".

5. בית המשפט המשיך והטעים, כי לתוצאה זו ניתן להגיע גם מכיוון נוסף. בהתאם להוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק), כדי שסכום המע"מ ששולם יהיה מותר בניכוי, יש להראות כי התשלום בוצע "לצרכי עסקו או לשימוש עסקו" של הנישום. במקרה זה, כך נפסק, "על רקע אופיים הציבורי של עבודות הפיתוח, והעובדה שמדובר בפעילות אשר האחריות לביצועה מוטלת על כתפיה של הרשות המקומית, הרי שיש לומר כי עבודות אלו מבוצעות על ידי התאגיד העירוני כשירות עבור הרשות המקומית", ולא עבור העותרות או צורכיהן העסקיים. גם מן הטעם הזה סבר בית המשפט כי אין להתיר לעותרות לנכות מס תשומות בגין הסכום האמור.

6. עם זאת, בחן בית המשפט את האפשרות להפריד בין השירותים המוניציפאליים שסופקו, לבין השירותים שניתנו – לטענת העותרות – כשירותים פרטיים. בית המשפט נדרש לשאלה אם מקום בו התמורה גבוהה מסכום האגרות וההיטלים הנדרשים, ניתן לומר כי "עודף" התמורה משקף עבודות המבוצעות באופן פרטי, עבור היזם. לעניין זה נקבע כי שיעור האגרות וההיטלים הקבוע בחוקי העזר אינו יכול לשמש אינדיקציה (ולמצער לא אינדיקציה יחידה) לאבחנה האמורה, ומשכך אין לאפשר לעותרות לנכות מס תשומות בגין ההפרש הנטען. הודגש כי "העובדה שעסקינן בסכום שהינו מעבר לסכום האגרות והיטלי הפיתוח בו חייב היזם אין בה, כשלעצמה, כדי להוביל למסקנה לפיה מדובר בתשלום בגין רכיבים בעבודות הפיתוח המשקפים סטנדרט גבוה מהרגיל", זאת מן הטעם שייתכן שהרשות המקומית לא התקינה כלל חוקי עזר בתחום או לחלופין לא עדכנה את הסכומים הנזכרים בהם. יתרה מזאת, נקבע כי הסתמכות על שיעור האגרות הקבוע בחוק עשוי ליצור "תמריץ ממשי לרשויות המקומיות להימנע מחקיקת חוקי עזר המטילים חובת תשלום כאמור או לחלופין להימנע מעדכונם". בית המשפט המשיך וקבע כי אף השוואה לרשויות אחרות, או פרויקטים אחרים בתוך אותה רשות, לא תועיל לעותרות במקרה זה, וזאת מאחר שקשה להצביע על "סטנדרט אחיד לביצוע עבודות פיתוח ותשתית על ידי רשויות מקומיות", ועל כן לא ניתן להסתמך על סטנדרט שכזה לצורך ביצוע האבחנה בין שני חלקי התמורה כאמור. מכל מקום – כך נפסק – גם כאשר עבודות הפיתוח כוללות רכיב החורג מהסטנדרט הרגיל, "אין בכך כדי לאיין את אופיין הציבורי של עבודות הפיתוח", וגם מן הטעם הזה אין להתיר את ניכוי ההפרש שנוצר לכאורה.

7. במקרה זה, כך נקבע, לא הונחה תשתית לכך שהחלוקה האמורה אכן נגזרת מסכום האגרות והיטלי הפיתוח בו הייתה חייבת כל אחת מהעותרות. בין היתר,

התייחס בית המשפט לכך שבכל ארבעת המקרים היחס שקבעו הצדדים, בין הסכום שהינו "חלף אגרות והיטלים", לבין הסכום שהוא מעבר לכך, זהה, וזאת למרות שהתמורה ששולמה לחברה הכלכלית בכל אחד מהמקרים שונה. גם בכך נמצא חיזוק למסקנה כי אין להתיר את ניכוי מס תשומות לגבי חלק כלשהו מן המע"מ ששולם.

לאור כל זאת, כאמור, התקבל ערעורו של המנהל.

העותרות שלפנינו

8. העותרות סבורות כי יש מקום לקיים דיון נוסף בשאלת ניכוי מס התשומות במקרה זה בגין החלק שהוגדר כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים", וזאת ממספר טעמים. עיקר טענתן היא כי במקרה שלפנינו ניתן היה להפריד בין השירותים המוניציפאליים שביצעה החברה הכלכלית, לבין השירותים הפרטיים שסופקו. כך, למשל, ניתן – לטענתן – להבחין בין סלילת הרחובות, לבין התקנת מערכת השקיה ממוחשבת או הוספת "ריהוט רחוב". העותרות אינן חולקות על כך שלא ניתן לנכות מס תשומות בגין התשלום שהועבר בעבור ביצוע השירותים הציבוריים. אלא שכול שהדברים נוגעים לשירותים הפרטיים-עסקיים – סבורות העותרות כי ההלכה שנפסקה עומדת בסתירה להלכות קודמות של בית משפט זה, ובעיקר להלכה שנקבעה בע"א 1306/99 חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, פ"ד נח(2) 602 (2004) (להלן: חוף הכרמל)), שם הוכרה, לטענתן, זכותם של יזמים לנכות מס תשומות בגין מקצת התמורה ששולמה לתאגיד עירוני. העותרות ממשיכות וטוענות כי הקביעות המצויות בפסק הדין אף עומדות בסתירה להלכה שנקבעה בע"א 41/96 קסטור סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862 (1999) (להלן: קסטור)), שם נקבע, לשיטתן, כי בגין עבודות, אותן ביצע הקבלן כעבודות פרטיות או עסקיות (במובחן מעבודות ציבוריות-מוניציפליות), לא מתקיימת חובת תשלום אגרות או היטלים, ואין לראות בתמורה המשולמת בגינן כאגרות והיטלים.

קשיותה של ההלכה במקרה זה, נובעת – לשיטתן – בין השאר, מכך שמדובר בסוגיה בעלת חשיבות רבה לציבור הקבלנים, לרוכשי הדירות, לענף הבניה ולמשק בכללותו. ההלכה עלולה לטענתן להביא לעליית מחירי הדירות, באופן שלא רק יפגע בקהילת הקבלנים, אלא "יגולגל" (לפחות בחלקו) אל רוכשי הדירות. נוסף על כך סבורות העותרות כי פסק הדין משנה באופן רטרואקטיבי את סיווגן של חברות כלכליות לצורכי מע"מ, וכי תחולה רטרואקטיבית זו יש בה כדי לפגוע באופן ניכר בציבור הקבלנים שהסתמכו – כך נטען – על רווח צפוי מסוים ממיזמי הבניה שלהם.

9. התאחדות הקבלנים והבונים בישראל (להלן: ההתאחדות), הצטרפה להליך – לבקשתה – במעמד של "ידיד בית המשפט". ההתאחדות מבקשת אף היא לקיים דיון נוסף בשאלת ניכוי מס התשומות במקרה זה. בדומה לעותרות, סבורה ההתאחדות כי יש מקום להבחין בין ההיבט הציבורי-מוניציפאלי של העסקה במקרה זה, לבין ההיבט הפרטי-עסקי שלה. לטענתה, בעסקאות שנרקמו בין העותרות לבין החברה הכלכלית ישנם רכיבים אשר אינם באים בגדר שירותים שהעירייה מחויבת לספק, והם בגדר "שדרוג" פרטי שהעותרות מציעות לרוכשי הדירות. ככול שהדברים נוגעים להיבטים הפרטיים-עסקיים – כך נטען – יש לאפשר את ניכוי מס התשומות, ממש כשם שמתאפשר הניכוי ביחס לכל שירות עסקי אחר. בדומה לעותרות, אף ההתאחדות סבורה כי ההלכה שנקבעה בפסק הדין עומדת בניגוד לקביעות המצויות בעניין חוף הכרמל, וכן בניגוד לאמור בפרשת קסטור.

ההתאחדות סבורה אף היא, כי הקביעות המצויות בפסק הדין משפיעות על סיווגן של חברות כלכליות לצורכי מע"מ. ההתאחדות מציינת כי חברות כלכליות חוסות תחת הגדרת "עוסק" בחוק המע"מ. לא ייתכן – כך נטען – כי מנהל מע"מ יראה בחברות הכלכליות כפועלות למטרות רווח (ויחייבן להוציא חשבוניות מס בגין שירותים שהן נותנות לעותרות) מחד, ומאידך, בהיבט של ניכוי מס תשומות, יתייחס אליהן כאל מוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר). לבסוף מדגישה ההתאחדות את חשיבות הסוגיה הנדונה, וההשלכות שעשויות – לשיטתה – להיות לקביעות המצויות בפסק הדין. אף בעניין זה מצטרפת ההתאחדות לעמדת העותרת כי פסק הדין יפגע לא רק בציבור הקבלנים, אלא אף בציבור הצרכנים ובמשק בכללותו.

10. מרכז השלטון המקומי בישראל (להלן: מרכז השלטון), הצטרף אף הוא, לבקשתו, כמשיב נוסף בהליך שלפנינו. אף הוא סבור כי יש מקום לקיים דיון נוסף במקרה זה, בשאלת ניכוי מס התשומות, ומצטרף הוא לטענותיהן של העותרות בהקשר זה. נוסף על כך מדגיש מרכז השלטון כי ההלכה שנקבעה – לשיטתו – בפסק הדין עשויה לשלול באופן גורף את האפשרות לנכות מס תשומות בהתקשרויות בין יזמים לבין חברות כלכליות. הקביעות בפסק הדין, כך נטען, אינן מתחשבות בקיומה של "מציאות מגוונת" ובהבדלים הקיימים בין רשות מוניציפאלית אחת לבין אחרת. כך, למשל, ישנן רשויות בהן תעריפי האגרות וההיטלים הנדרשים מעודכנים, ובמקרים אלה – אין הצדקה, לשיטתו, שלא להיעזר בתעריפים הקבועים בחוקי העזר בכדי להכריע מה נדרש בעל הקרקע לשלם ומה נמצא "מעבר" לחובתו, קרי בתחום העסקי-הפרטי.

11. המנהל, לעומת זאת, סבור שאין מקום לקיומו של דיון נוסף במקרה זה, שכן לשיטתו פסק הדין עולה בקנה אחד עם המתווה המקובל בפסיקה. השאלה המרכזית העולה, לטענתו, מפסק הדין היא זהותו של מקבל השירות, קרי – מיהו "הצרכן" הסופי של המוצר או השירות שניתן. המנהל טוען כי נפסק כבר שהעירייה היא "הצרכן" הסופי של עבודות תשתית, ובמובן זה פסק הדין הולך בתלם שהתוותה הפסיקה. בהקשר זה מפנה המנהל לדברים שנאמרו בפרשת חוף הכרמל (ואומצו מאוחר יותר גם בע"א 10252/05 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (טרם פורסם, 3.3.2008) (להלן: קרית שדה התעופה)), שם נקבע כי הרשות המוניציפאלית היא "הצרכן" של השירותים הציבוריים. באשר לפרשת קסטור, טוען המנהל כי הלכת קסטור ניתנה עובר למתן פסקי הדין בעניין קרית שדה התעופה וחוף הכרמל. ומכל מקום דובר שם בסוגיה שונה – עסקי ביטוח, שנערכו בין היתר מחוץ לארץ, ואף מן הטעם הזה פסק הדין אינו עומד בסתירה להלכות קודמות של בית משפט זה.

המנהל ממשיך וטוען, כי ככול שקיים מימד חדשני בפסק הדין, המדובר – לשיטתו – אך בפיתוח הלכתי מתון והדרגתי, שאינו עולה כדי הצדקה לקיום דיון נוסף. בין השאר, טוען המנהל כי מן ההסכמים שנחתמו בין החברה הכלכלית לבין העותרות, עולה כי העבודות, כולן, בוצעו עבור עיריית אשקלון. בהקשר זה טוען המנהל כי באף אחד מן ההסכמים שנחתמו לא היה פירוט כלשהו באשר לסכומי האגרות וההיטלים שהיתה עיריית אשקלון אמורה לגבות. קרי, לא ניתנה אינדיקציה לחלוקה ה"שרירותית" של התמורה. וכן מדגיש המנהל את העובדה שחלוקת התמורה בכל החוזים שנערכו היא זהה (35% ו-65% לחלף אגרות והיטלים ולחלק ש"מעבר", בהתאמה) – וזאת על אף שסכום התמורה בכל אחת מהעסקאות היה שונה. באשר לאפשרות להפריד בין התמורה שניתנה בגין עבודות הפיתוח המתחייבות לבין התמורה שניתנה (ככול שניתנה) עבור עבודות הפיתוח הפרטיות ה"נוספות" – סומך המנהל ידיו על האמור בפסק הדין. המנהל מדגיש כי בדומה לאמור, לשיטתו, בפרשת קרית שדה התעופה, אין להידרש לחוקי העזר העירוניים לצורך כך. לטענתו, ההפרש בין שני חלקי התמורה – ככול שקיים – עשוי לנבוע מכך שהרשות לא התקינה, או לא עדכנה, את חוקי העזר הקובעים את אגרות והיטלי הפיתוח. אף מן הטעם הזה, לשיטתו, אין הצדקה לקיומו של דיון נוסף במקרה שלפנינו.

דין העתירות

12. לאחר שבחנתי בקפידה את טענותיהם של כל הצדדים, באתי לכלל מסקנה כי דין העתירות להידחות. פסק הדין במקרה זה אינו בא בגדר אותם מקרים ספורים, יוצאי

דופן ונדירים, שבהם פסק בית המשפט העליון הלכה חשובה, קשה, חדשה או כזו העומדת בסתירה להלכה קודמת של בית-המשפט העליון (סעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984). בכל הנוגע לעבודות הציבוריות-המוניציפאליות, פסק הדין עולה בקנה אחד עם פסיקתו של בית משפט זה בפרשות קודמות, לרבות בפרשת חוף הכרמל ובפרשת קרית שדה התעופה. נראה כי אף העותרות, ההתאחדות ומרכז השלטון אינם חולקים כי הקביעות המצויות בפסק הדין בהקשר זה צועדות במתווה שנקבע בפסיקה, וכי התשלום עבור עבודות פיתוח ציבוריות המבוצעות למען הרשות המוניציפאלית – בין אם הועבר ישירות לעירייה בין אם הועבר לחברה הכלכלית – דינו כדין אגרות והיטלים, קרי: אין אפשרות לנכות בגינו מס תשומות. המנהל, כך יודגש, סבור כי פסק הדין מתייחס רק לעבודות התשתית הציבוריות, ובתגובתו מיום 3.3.2010 אף ציין כי "כל הדיון המשפטי בפסק הדין מצוי תחת הכותרת 'מס ערך מוסף בגדר הקמת תשתיות מוניציפאליות – הצגת הסוגיה שבמחלוקת'". עמדה זו של המנהל מציעה מענה לעמדתן של העותרות באשר להשלכות הרחבות של פסק הדין שבערעור.

13. יתרה מכך, הקושי שמעלות העותרות מתייחס להוצאות המוגדרות על ידן כפרטיות, ולאפשרות לנכות את מס התשומות בגינן. ואולם, בניגוד לנטען על ידי העותרות, פסק הדין אינו שולל באופן גורף את האפשרות להפריד בין הוצאות ציבוריות – המבוצעות כשירות לעירייה, לבין הוצאות פרטיות – המבוצעות למען הקבלן, וממילא אין הוא שולל לחלוטין את האפשרות לנכות, במקרים המתאימים, מס תשומות במסגרת עסקה עם תאגיד עירוני. פסק הדין הצביע על הקושי בביצוע הפרדה האמורה בנסיבותיו הספציפיות של המקרה, וקבע כי הפרדה זו אינה אפשרית בנסיבות שהתקיימו שכן לא ניתן לחלץ את העסקה הפרטית (ככול שקיימת) מתוך העסקה הרחבה יותר שנקמה בין הצדדים. בית המשפט שוכנע כי במקרה שלפנינו הפרדה שביצעו העותרות והחברה הכלכלית בין שני חלקי התמורה היתה מלאכותית ושרירותית, ועל כן סירב לתת יד להפרדה זו. כך, ציין בית המשפט – בין השאר – כי לא הונחה תשתית ראייתית ממנה ניתן ללמוד שהחלוקה שהציעו הצדדים אכן נגזרת מסכום האגרות וההיטלים בהם היו העותרות חייבות, והוסיף כי "העובדה שבכל ארבעת המקרים נקבע יחס זהה בין הסכום שהינו 'חלף אגרות והיטלים' לבין הסכום שמעבר לכך, וזאת שעה שגובה התמורה ששילמה כל אחת מהמשיבות [העותרות] לחכ"א [החברה הכלכלית] היה שונה - עשויה להוות אינדיקציה לכך שמדובר בחלוקה שרירותית שאינה מבוססת על תחשיב פרטני של סכום האגרות והיטלי הפיתוח החל בכל אחד מהמקרים".



14. נמצא אפוא כי שאלת ההפרדה בין סוגי ההוצאות השונים היא שאלה ראייתית, וכי במקרה זה בא בית המשפט לכלל מסקנה כי ההפרדה הנטענת לא הוכחה די הצורך. בית המשפט שוכנע כי נעשה כאן "קיצור דרך", או מעקף בדרך, שנועדו להסוות על מצב הדברים האמיתי. מסקנה עובדתית זו הביאה לתוצאה המשפטית שנקבעה. אלא שכאמור, בכך אין כדי לשלול את קיומה – בנסיבות המתאימות – של הפרדה בין עבודות תשתית ציבוריות-מתחייבות לבין עבודות תשתית נוספות המבוצעות באופן פרטי לצורך ניכוי מס תשומות. אכן, במקרים מסוימים, עשויה החברה הכלכלית לפעול בכובעה כגוף מוניציפאלי, כשלוחתה של הרשות המקימה אותה, ולבצע עבודות תשתיות ציבוריות בסיסיות. אך במקרים אחרים יכולה היא לפעול בכובעה כגוף עסקי-פרטי, ולהתקשר עם בעל-הקרקע בעסקה לביצוע עבודות נוספות, פרטיות. עצם העובדה ששני הכובעים מונחים על ראש אחד אין בה – כשלעצמה – ללמד כי מדובר בעסקה אחת. אלא שהאפשרות לבצע את ההבחנה האמורה תבחן, כאמור, בהתאם למכלול נסיבותיו של המקרה המדובר, ובין השאר – לנוכח יכולתם של הצדדים להניח תשתית ראייתית משכנעת לקיומה של ההפרדה הנטענת. יודגש, כי המנהל עצמו ציין בתגובתו מיום 3.3.2010 כי "אין צורך לומר שהעיריות/רשויות מקומיות רשאיות לגבות אגרות והיטלים אך ורק בגין תשתיות מוניציפאליות, והן אינן רשאיות לעשות כן לגבי עבודות 'פרטיות' המבוצעות עבור יזמים פרטיים". משכך, מקום בו אכן תונח תשתית ראייתית מספקת לקיומן של עבודות פרטיות-עסקיות – ניתן לשער כי אכן יתאפשר ניכוי מס תשומות בגין התשלום עבור עבודות אלה.

לאור כל האמור, התוצאה היא שהעתירות נדחות. אין צו להוצאות.

ניתנה היום, ט"ו באלול התש"ע (25.8.2010).

המשנה לנשיאה