



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

המערערת: דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ

באמצעות ב"כ עורכי דין משרד עורכי דין ירון-אלדר,
פלר, שורץ שות', עורכי דין

נגד

המשיב: מע"מ פתח תקווה

באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי) מח'

פיסקלית

עוה"ד ג. פואה

פסק דין

בללי

המערערת (דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ, להלן: "דלתא" או "המערערת") ביצעה עבודות פיתוח עבור המועצה המקומית אורנית (להלן: "אורנית" או "המועצה"). ולא דיווחה על העסקה ולא שילמה את המס המתחייב לפי סעיף 69 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"). בנימוקי השומה, נאמר, כי התמורה בגין עבודות הפיתוח לא שולמה למערערת ישירות על-ידי המועצה המקומית, אלא בעקיפין, על-ידי אי גביית סכומי היטלי הפיתוח ואגרות הפיתוח מהמערערת או רוכשי הדירות. המשיב קבע אפוא, כי התבצעה עסקה של מתן שירותים מאת המערערת למועצה המקומית ועל כן על המערערת לשלם מס עסקאות בגין כך. המערערת הגישה השגה על השומה וטענה במסגרת ההשגה כי עבודות הפיתוח בגינן חויבה במס העסקאות, מקורן בהתחייבות מוקדמת של המערערת, עובר להקמת המועצה המקומית, כשבין החברה למועצה המקומית לא נרקמה כל עסקה ומכל מקום המערערת לא הופטרה מתשלום היטלי פיתוח שכן כלל לא הייתה חייבת בהם. לפיכך, אין לחייב את המערערת במס עסקאות בגין עסקאות שלא בוצעו כלל. ההשגה נדחתה ומכאן הערעור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- א. רקע עובדתי
1. המערערת היא חברה ירדנית פרטית הרשומה ברמאללה ומוחזקת על-ידי חברה ירדנית נוספת בבעלות תושבי ישראל. המערערת הוקמה במטרה להקים ולפתח את היישוב אורנית.
 2. המערערת רשומה כעוסק מורשה לצורכי מע"מ והיא מדווחת למע"מ במסגרת תיק איחוד עוסקים שמספרו 557211315, הרשום במשרדי המשיב.
 3. בהתאם להחלטת הממשלה הת/52 מיום 3 במאי 1983 (להלן: "החלטת הממשלה"), מיום 30 באוקטובר, 2011, המערערת הקימה ופיתחה את היישוב "אורנית".
 4. היישוב אורנית ממוקם מעבר לגבולות הקו הירוק והוא הוקם מכוח החלטת הממשלה. ראשוני התושבים ביישוב נכנסו לבתייהם בשנת 1985 ובשנת 1990 הוכרז היישוב כמועצה מקומית.
 5. במרוצת השנים המערערת פיתחה מתחמים שונים בתחום היישוב בהתאם לתכניות בניין עיר (תב"ע) שקיבלו תוקף. השומה נשוא ערעור זה עוסקת בעבודות הפיתוח אותן ביצעה המערערת בקשר עם תכנית מתאר מספר 121/11 (להלן: "התב"ע" או "התוכנית") על-פי הסכם מיום 18.6.2001 שבינה לבין הממונה על הרכוש הממשלתי באזור יהודה ושומרון (להלן, בהתאמה: "הסכם הפיתוח בין החברה לממונה" ו-"הממונה").
 6. בהתאם לזכויותיה בקרקע ובהתאם לאמור בהוראות התב"ע, המערערת שיווקה ומכרה מגרשים שעברו פיתוח בשטח התב"ע. עבודות הפיתוח שבוצעו ע"י המערערת בשטח התב"ע כללו פריצת וסלילת דרכים, תיעול, תשתית חשמל, מים וביוב וכל התחייבות החברה כלפי מועצת תכנון עליונה (מ.ת.ע), עד לגבול המגרשים אותם מכרה (להלן: "עבודות הפיתוח").
 7. בתאריך 10.1.2010 נערכה למערערת שומה לפי סעיף 77 לחוק מע"מ ("השומה") במסגרתה חויבה בתשלום מס עסקאות בגין עבודות הפיתוח ביישוב אורנית, המתייחסות לתכנית.
 8. על-פי הנטען בנימוקי השומה, בשנות המס נשוא ביקורת החשבונות מכרה החברה ללקוחותיה מגרשים לאחר פיתוח בהתאם להסכם הפיתוח בין החברה לממונה ובמקביל התקשרה בהסכמי פיתוח שונים עם המועצה המקומית בקשר עם התכנית. כאמור בנימוקי השומה, מחובת המועצה לבצע פעולות הפיתוח האמורות, ולשם כך הוסמכה לגבות את האגרות וההיטלים בגינן. התמורה בגין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- עבודות הפיתוח לא שולמה למערערת ישירות על-ידי המועצה המקומית, אלא בעקיפין, על-ידי אי גביית סכומי היטלי הפיתוח ואגרות הפיתוח מהמערערת ו/או מרוכשי הדירות. המשיב קבע, כי התבצעה עסקה של מתן שירותים מאת המערערת למועצה המקומית ועל כן על המערערת לשלם מס עסקאות בגין כך.
9. ביום 18.3.2010 הגיש בא-כוח המערערת השגה על השומה לפי הוראות סעיף 82 לחוק מע"מ. בקליפת האגוז, נטען במסגרת ההשגה כי עבודות הפיתוח בגינן חויבה המערערת במס העסקאות, מקורן בהתחייבות מוקדמת של המערערת עובר להקמת המועצה המקומית, כשבין החברה למועצה המקומית לא נרקמה כל עסקה במסגרתה סיפקה המערערת למועצה המקומית שירותים ומכל מקום המערערת לא הופטרה מתשלום היטלי פיתוח שכן כלל לא הייתה חייבת בהם. לפיכך, אין לחייב את המערערת במס עסקאות בגין עסקאות שלא בוצעו. המערערת הוסיפה וטענה כי בשומה נפלו טעויות באופן עריכתה ובאופן חישוב המס.
10. ביום 8.3.2011 דחה המנהל את השגת המערערת תוך שהוא חוזר באופן עקרוני על הנימוקים שבשומה. פגישות ושיחות שנתקיימו בין הצדדים אף לאחר החלטת המנהל בהשגה לא נשאו פרי ומשכך הוגש הערעור.
- ב. טענות המערערת
1. לטענת המערערת, בניגוד לנטען בשומה, עבודות הפיתוח בוצעו על ידה מכוח מחויבותה שלה - שלא כלפי המועצה המקומית - ושלא חלף תשלום היטלי פיתוח בהם כלל אינה חייבת. לטענתה, הוכיחה כי המועצה לא שילמה לה כל תמורה בגין עבודות הפיתוח ועל כן לא נוצרה עסקה בינה לבין המועצה.
2. המערערת טוענת, כי הוכיחה שעבודות הפיתוח בוצעו על-ידה עבור תושבי הישוב - רוכשי המגרשים - מכוח ובהתאם להחלטת הממשלה והתב"ע, הוצאו על-ידה חשבוניות ושולם על ידה המס המתחייב מעסקאות אלו.
3. לחילופין, עמדת המערערת היא כי מלכתחילה החייבים בהיטלים היו הבעלים של המקרקעין. לכן, שגה המשיב בקביעתו בשומה, לפיה המערערת חייבת בהיטלי פיתוח ועבודות הפיתוח בוצעו על ידה חלף היטלי הפיתוח. זאת כשלמעשה, בעלי המקרקעין, המתיישבים, הם החייבים באותם היטלים ובחייב המע"מ בגינן.
4. לחילופי חילופין, טוענת המערערת כי המשיב דורש מהמערערת בטעות, את מלוא מס העסקאות בגין עלויות הפיתוח. זאת, חרף היותה של המערערת חייבת לכאורה בהיטלים בשיעור של כ- 15-20% בלבד מההיטלים אשר הייתה חייבת בהם.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

5. כן נטען ע"י המערערת, כי בנסיבות העניין, השומה יוצרת חיוב מס כפול של אותה עסקה. שכן בגין העסקאות הנכללות בשומה (עבודות הפיתוח) שולם על ידה המס, אשר נגבה מהתושבים, שלא קיזזו מס תשומות. זאת בדומה לרשות מקומית אשר לא רשאית בהחזר מס תשומות בגין ביצוע עבודות פיתוח. בנסיבות אלה, הרי שלכל היותר יש להתיר למערערת לתקן את דיווחיה באופן שתבטל את החשבוניות שהוציאה לתושבים בגין עבודות הפיתוח ולהוציא במקומן חשבוניות למועצה המקומית כאמור בשומה.
6. טענת המשיב לפיה התמורה בגין עבודות הפיתוח לא שולמה למערערת אלא באמצעות אי גביית היטלי פיתוח ועל כן חייבת המערערת בתשלום מס עסקאות נסמכת על פסק הדין המנחה בעניין ע"א 1306/99 חוף הכרמל נ' מנהל מע"מ חיפה פ"ד נח(2) 602 מיום 2.2.04 (להלן: "ענין חוף הכרמל") וכן על פסק הדין בעניין ע"א עא 6014/04 מנהל מס ערך מוסף - אשדוד נ' ראדקו אינבסטמנט לימיטד (פורסם בנבו, ניתן ביום 28.1.09, להלן: "עניין ראדקו"). אלא שאין הנדון דומה לראיה. במקרה דנא לא מתקיימים התנאים, כדי לחייב את המערערת במס עסקאות כאמור בשומה ובהסתמך על פסקי הדין הנ"ל.
7. התנאי הראשון להחלת מתווה החיוב במס עסקאות בעבודות פיתוח שבוצעו חלף תשלום היטלי פיתוח, הוא שהמועצה המקומית היא החייבת הבלעדית והנושאת באחריות הבלעדית לביצוע עבודות הפיתוח בתחומה. כפי שיפורט להלן לטענת המערערת תנאי זה אינו מתקיים בעניינו. המערערת בעצמה נשאה באחריות ובחבות לבצע את עבודות הפיתוח עוד טרם הקמתה של המועצה המקומית, התחייבות שאינה כלפי המועצה המקומית.
8. המערערת ממשיכה וטוענת, כי בינה לבין המועצה לא נחתם הסכם במסגרתו התחייבה המערערת לבצע עבודות פיתוח עבור המועצה. לטענתה, הסכם הפיתוח בין המערערת למועצה המקומית משנת 2001, איננו מהווה הסכם בין הצדדים, אלא יש לראותו כביטוי לאופן התנהלותה של המועצה המקומית כלפי המערערת כאשר זו האחרונה ביקשה לקבל את תמיכת המועצה ואילו המועצה ניצלה זאת כדי להביא את המערערת לתקן עבודות פיתוח שביצעה בעבר ולבנות עבורה מבני ציבור.
9. כמו כן, נטען כי בהיעדר מקור הסכמי בין המערערת למועצה המקומית לחיובה של המערערת לבצע את עבודות הפיתוח, לא קמה למועצה המקומית הזכות לגבות היטלי פיתוח, שכן, חוזה הפיתוח נחתם למול הממונה, ולא למול המועצה המקומית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

10. המקור היחידי מכוחו חויבה המערערת בביצוע עבודות הפיתוח נעוץ בהתחייבותה כלפי מועצת התכנון העליונה. לאור מחויבותה העצמאית של המערערת בביצוע עבודות הפיתוח נשוא השומה, ובהיעדר מקור הסכמי בין המערערת למועצה המקומית לחיובה של המערערת לבצע את עבודות הפיתוח, נשטט הבסיס תחת הטענה לפיה עבודות הפיתוח בוצעו על ידי המערערת, כדי לקבל הפטר מתשלום היטלים, שכן בלאו הכי חייבת הייתה המערערת בביצוע עבודות הפיתוח.
11. המקרה הנדון בעניינו שונה לחלוטין מהאמור בפסקי הדין הנ"ל ובפרט מזה שבעניין ראדקו, עליו נסמך רבות המשיב. השוני העיקרי נעוץ בעיקר בכך שבעניין ראדקו, מזמינת העבודה הייתה הרשות המקומית באמצעות חברה כלכלית שבבעלותה ושתכליתה הייתה בתכנון מס, בעוד שבמקרה הנדון "מזמין" העבודות הוא הממונה (או הממשלה), ולא הרשות המקומית.
12. פועל יוצא מהאמור עד כה הוא שמאחר שהמערערת נשאה במחויבות עצמאית לביצוע עבודות הפיתוח, לא היה בכוחה של המועצה המקומית להטיל עליה היטלי פיתוח, כאילו היא זו הנושאת באחריות הבלעדית לביצוען של עבודות הפיתוח ולא המערערת.
13. כפי שעולה מכל פסקי הדין שעסק בחיוב במע"מ בגין "חלף אגרות" החייב בהיטלי הפיתוח הוא היזם שבונה על השטח נשוא עבודות הפיתוח וסביבתו ואשר מבקש את היתרי הבניה. יישום פסקי הדין הנזכרים לעיל על המקרה נשוא דיונונו מחייב את המסקנה שרוכשי המגרשים, המתישבים, הם - ולא המערערת - חייבים בתשלום היטלי הפיתוח למועצה. זאת שכן, הם שבנו על השטח, והם שביקשו היתרי בניה לבנות בשטח המפותח וסביבתו.
14. המערערת, בכל שלבי עבודות הפיתוח, הייתה אמונה על ביצוע התשתיות בלבד. למערערת לא היה כל חלק בבניית מבני המגורים על השטחים שנמסרו על ידה - ולכן, במובחן מפסק הדין בעניין ראדקו, המערערת לא מכרה דירות ולכן, החייבים בתשלום ההיטל למועצה המקומית הם רוכשי המקרקעין.
15. ניתן לומר כי כל חטאה לכאורה של המערערת כקבלן עבודות הפיתוח נשוא השומה היה בכך שהוציאה חשבונית בגין עבודות הפיתוח לרוכשים ולא למועצה המקומית. המערערת ביצעה עבודות עבור הרשות המקומית ואילו את עלויות הפיתוח - במקום שתשלם הרשות המקומית לאחר שגבתה את הסכומים מידי רוכשי המגרשים כהיטל פיתוח, שילמו הרוכשים את היטלי הפיתוח ישירות למערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

16. התנאי השני שחייב להתקיים כדי שיחול מתווה החיוב במס עסקאות בעבודות פיתוח שבוצעו חלף תשלום היטלי פיתוח הוא היכולת של המועצה המקומית להטיל היטל פיתוח על העוסק. שהרי ברי לכל שאם לא ניתן להטיל היטל פיתוח על המערערת - לא ניתן לפטור אותה מתשלומו בתמורה לביצוע עבודות פיתוח.
17. על פי חוקי העזר העירוניים החייבים בהיטלי פיתוח מתחלקים לשתי קבוצות: מבקשי היתרי הבניה ובעלי המקרקעין במועד תחילת ביצוע העבודות. חלוקה נוספת בין היטלי הפיתוח נוגעת לסוג ההיטל כאשר מרבית ההיטל, כעולה מחוקי העזר, מוטל על מבקשי היתרי הבניה. בהתאם לנתונים שהיו בידי המשיב בעת עריכת השומה הנובעים מדיווחיה של המערערת על מכירת המגרשים, יחדיו עם חוקי העזר העירוניים, עולה תמונה כי החייבים במירב היטלי הפיתוח, לו היו נגבים על ידי המועצה המקומית, הם רוכשי המגרשים.
18. כפי שדווח למשיב על ידי המערערת בעת מכירת המגרשים והיה ידוע למשיב בעת עריכת השומה, מירב המגרשים נמכרו על ידי המערערת עוד בטרם החלו עבודות הפיתוח. עבודות הפיתוח החלו רק בין השנים 2006-2007. עם זאת חרף היותם של הנתונים בדבר מועד החתימה על הסכמי מכירת המגרשים בידי של המשיב, בחר המשיב שלא לבחון את המועד בו נחתמו הסכמי מכירת המגרשים לצורך עריכת השומה.
19. לכן, שלב מקדמי בבחינת החייב בהיטלי פיתוח, במידה שישנו חיוב בהיטלים אמור, הינה בחינת זהות בעל המקרקעין בעת ביצוע עבודות הפיתוח שכאמור לא בוצע בעת עריכת השומה. ראש המועצה לשעבר, מה-יפית, הסביר בחקירתו מיום עשרים ושבע בפברואר 2011, בלשון שאינה משתמעת לשני פנים כי החייבים בהיטלים הם בעלי המגרשים.
20. תימוכין לחקירתו של מה-יפית קל למצוא בחוקי העזר השונים שהתקינה המועצה המקומית. ככלל כפי המשתקף מחוקי העזר הרשות המקומית מוסמכת להטיל חבות בהיטל ראשוני לאחר תחילת ביצוע עבודות התשתית הרלבנטית, אך זאת רק עבור מרכיב הקרקע ועבור הבנייה הקיימת בנכס באותה עת (ככל שקיימת בניה) באשר ביתרת החבות (ההיטל המשלים) יישא בעל הנכס בעת שיממש את זכויותו לניצול (יתרת) זכויות הבנייה בנכס.
21. כך לדוגמה, חוק העזר לאורנית (סלילת רחובות), התשנ"ב 1991 המצורף כאסמכתא מספר 1 לסיכומי המערערת, חל על רחובות (כבישים ומדרכות) שהוחל בסלילתם ביום 1 באוקטובר 1991 קובע בסעיף 5(א) כי "מי שהיו בעת התחלת הסלילה הבעלים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- של נכס חייב בהיטל, ישלמו היטלים בהתאם להוראות חוק עזר זה". הכל במועד שקבע המהנדס כתאריך שבו החלה העבודה לסלילת הרחוב". סעיף 5(ב) לחוק העזר קובע כי "אם לאחר התחלת הסלילה נוספת בניה לנכס חייב בהיטל, ..., ישלמו היטל בעד תוספת הבניה לפי חוק עזר זה, הבעלים של הנכס בעת הבניה".
22. לאור זאת עולה כי הבעלים של הנכס בעת הבניה, שהם המתיישבים שבנו (כזכור אין חולק שהמערערת לא בנתה), חייבים במרבית ההיטל. יתר על כן, גם בהיטל הראשוני שהיקפו נמוך מההיטל המשלים, חייבים המתיישבים שכן מרבית עבודות פיתוח החלו לאחר מכירת המגרש למתיישבים.
23. התנאי השלישי שחייב להתקיים כדי שיחול מתווה החיוב במס עסקאות בעבודות פיתוח שבוצעו חלף תשלום היטלי פיתוח הוא שגובה היטלי הפיתוח שניתן להטיל דה פקטו ודה יורה, צריך להיות בגובה עלות עבודות הפיתוח, שאחרת, ברור מאליו שאין בפנינו מקרה בו קבלן מבצע עבודות פיתוח בעלויות אדירות חלף אגרות נמוכות שניתן להטיל עליו.
24. לטענת המערערת, סך היטלי הפיתוח אשר המועצה המקומית הייתה יכולה לגבות עומדים על שיעור של 15-20% מההוצאה בפועל. על כן, לא ברורה עמדת המשיב לפיה יש להטיל חיוב במס עסקאות על 100% ממס התשומות של המערערת (עלות עבודות הפיתוח בידי המערערת) בעוד בכל סיטואציה אחרת לכל היותר, ניתן היה להטיל עליה היטלי פיתוח לכל היותר בגובה של 15-20% מגובה היטלי הפיתוח. הנה כי כן גובה השומה המקסימלי שניתן היה לעשות למערערת עומד על 15-20%.
25. המע"מ בגין עבודות הפיתוח שולם על ידי המערערת והשומה מהווה כפל מס על המערערת. במהותה, קבלתם של שירותי פיתוח מרשות מקומית, גם על דרך של היטלים, מהווה עסקה אשר הצד הסופי בה לא רשאי לנכות את מס התשומות שהתהווה לו בגין ההיטלים המשולמים על ידו.
26. בשומה זו המשיב ביקש לגבות מהמערערת מס עסקאות כפול בגין עבודות הפיתוח, פעם אחת שילמה המערערת את מס העסקאות בגין התשלום שקיבלה עבור הפיתוח מרוכשי הפיתוח ופעם שניה על ידי חיובה בתשלום מס עסקאות בשומה בגין אותן עבודות פיתוח שבוצעו כביכול עבור המועצה. ויותאם, אין מחלוקת כי המתיישבים אשר שילמו למערערת עבור עבודות הפיתוח, היוו "צרכן אחרון" של עבודות פיתוח אלה שכן לא ניכו את מס התשומות הגלום בחשבונית שהוציאה להם המערערת בגין עבודות הפיתוח.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

27. היה וייקבע ע"י בית המשפט כי עבודות הפיתוח בגינן שילמו רוכשי הדירות למערערת מהוות עסקה בין המערערת לבין המועצה המקומית ולא בינה לבין הרוכשים הרי שכדי להימנע מכפל המס שייווצר כתוצאה מתשלום השומה, יש לאפשר כפי שציינו לעיל לבטל את החשבונית שיצאה לרוכש המגרש בגין הפיתוח ותחתיה להוציא חשבונית למועצה.
28. לא למותר לציין, וכפי שהודגש בכל אחד מההסכמים שנחתמו בין הרוכשים לבין המערערת הסכום ששולם משקף תמורת שתי עסקאות - הראשונה, רכישת שירותי פיתוח אשר בגינן לא קוזז מע"מ (הרוכשים הינם אנשים "פרטיים", ולא עוסקים) ורכישת המגרש שאף הוא חייב במע"מ, אשר לא קוזז מסיבה זהה. שכן, כל אחת מהעסקאות שנחתמו בין המערערת לבין כל אחד מרוכשי המגרשים כלל שני מרכיבים בהסכם מכירת המגרשים.
29. פועל יוצא מהאמור הוא שבגין עבודות הפיתוח המחויבות בשומה, כבר שולם על ידי המערערת מס העסקאות המתחייב ומהקופה הציבורית לא נגרע מאומה. לאור זאת משמעות השומה היא אחת - גביית כפל מס מהמערערת.
30. התנאי הרביעי שחייב להתקיים כדי שיחול מתווה החיוב במס עסקאות בעבודות פיתוח שבוצעו חלף תשלום היטלי פיתוח, הוא שנגרם לרשויות מס ערך מוסף חסר במס עסקאות שהיה משולם במתווה עסקה אחר; צד שני של אותו מטבע, שרשויות המס אינן מבקשות לגבות בשומתן כפל מס בגין אותה עסקה.
31. לאור המקובץ, התבקש בית המשפט לקבל את הערעור ולהורות על ביטול השומה ולמצער להורות למשיב לערוך חישוב מחדש של השומה תוך התחשבות בסוג והיקף ההיטלים שלכאורה ניתן היה להטיל על המערערת. לחלופין, התבקש בית המשפט לקבוע כי גובה ההיטל אשר בו הייתה חייבת המערערת עומד על 15-20% מגובה עלויות עבודות הפיתוח וכן להורות למשיב להפחית משומתו הוצאות אשר אינן בגדר עבודות פיתוח.

ג. טענות המשיב

1. המשיב טוען כי ניסיון המערערת לאבחן את עניינה מההלכה הפסוקה, הוא ניסיון שלא יצלח; בענייננו מדובר בעבודות פיתוח ותשתית ציבוריות, שהאחריות לביצוען מוטלת על כתפי המועצה המקומית. את סמכויותיה לעניין ביצוע עבודות הפיתוח והתשתיות הציבוריות, לרבות גביית אגרות והיטלים למימון, יונקת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- המועצה מחוקי העזר המוניציפליים, אשר שואבים את תוקפם מדברי החקיקה המוניציפלית הראשית.
2. המשיב ממשיך וטוען, כי מעצם טבען של עבודות הפיתוח ומהותן ניתן להניח, כי הן בוצעו עבור המועצה המקומית. המועצה, במסגרת תפקידיה, הייתה מחויבת בביצוע עבודות פיתוח בשטחה, אלא שהיא הגיעה לכלל מסקנה כי עדיף שיזמים, דוגמת המערערת, יבצעו את עבודות הפיתוח, במקומה, על-חשבונם, עפ"י התכניות שערכה, תחת פיקוחה ובתמורה לויתור על הטלת אגרות והיטלים על היזמים. כל זאת, בהתאם להסכמה, אליה הגיעו הצדדים – המועצה והמערערת.
3. בראש ובראשונה נלמדות כוונותיה והסכמותיה של המערערת מהוראות תכנית מתאר 121/11 – היא התכנית הרלוונטית לענייננו - אשר קבעה כי המערערת היא שאמונה על ביצוע עבודות הפיתוח. כל זאת, באחריותה ועל חשבונה של המערערת, ובהתאם לתכניות שיאשרו על ידי מהנדס המועצה.
4. כמו כן, ההסכם בין המועצה לבין המערערת משנת 2001 משקף את האמור בתכנית המתאר ומהווה המשך ישיר להסכמה הכוללת בין הצדדים. בהתאם להסכם, המערערת הייתה מעוניינת לפתח שטח בתחום השיפוט של המועצה, באופן שניתן יהיה לשווקו כמגרשים לבניה למגורים ו/או לבנות בו; כן עולה מההסכם כי המועצה מעוניינת בפיתוח הקרקע ובהקמת מבני ציבור לטובת כלל התושבים; והצדדים רוצים לקדם את פיתוחה של הקרקע ואישור תכנית המתאר. במסגרת ההסכם האמור, התחייבה המועצה להמליץ על אישור התכנית ולפעול לאישורה במינהל האזרחי.
5. כן נטען ע"י המשיב, כי למערערת היה אינטרס כלכלי בביצוע עבודות הפיתוח לצורך קידום הפרויקט; למועצה, מצדה, היה עניין בביצוע עבודות הפיתוח בהתאם למחויבותה. בהיעדר אמצעי כספי למימון עבודות הפיתוח, הסכימו הצדדים כי המערערת תבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה המקומית, וזו מצדה, תמנע לגבות אגרות והיטלים מהמערערת.
6. בנוסף, נטען ע"י המשיב, כי כפי שנקבע בהלכת קריית שדה התעופה, העובדה כי המועצה המקומית נמנעה מלחוקק חוקי עזר, המסמיכים אותה לגבות היטלים, או אגרות, למימון עבודות הפיתוח אין בה כדי להעיד כי המועצה פטרה עצמה מלדאוג לפיתוח המקרקעין ואינה מאפשרת למועצה להוציא משימה זו מתחום סמכותה, או אחריותה. בדומה להלכת קרית שדה התעופה, כך גם בענייננו, ההסכמה אליה הגיעו הצדדים, לפיה המערערת תבצע את עבודות הפיתוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- והתשתית הציבוריות עבור המועצה, ובמקומה, ייתרה את הצורך בחקיקת חוקי עזר, שכן נמצא אמצעי מימון חלופי לביצוע עבודות אלו.
- הנה כי כן, במקום שהמועצה תבצע את עבודות הפיתוח והתשתיות הציבוריות ותגבה אגרות והיטלים מהמערערת לצורך מימון ביצוע העבודות, בחרה המועצה שלא לגבות אגרות והיטלים מהמערערת בתמורה לכך שהמערערת תבצע את עבודות הפיתוח במקומה.
7. אם לא די בכך, הרי שבדומה למקרים שנידונו בהלכת ראדקו ובהלכת חוף הכרמל, כך גם במקרה דנן, חלף העסקה בענייננו יכולה הייתה המועצה להתקשר עם קבלן אחר לביצוע אותן עבודות פיתוח ותשתית ציבוריות, תוך גביית היטלים ואגרות מן המערערת. או אז, אין חולק כי הקבלן היה חב במע"מ בגין העסקה של מתן שירות לעירייה, בעוד המערערת, במסגרת עסקאות המכר עם רוכשי המגרשים הייתה מגלמת במחיר המגרשים, בין היתר, את רכיב המע"מ הטמון בעבודות הפיתוח.
8. משנאמר כל זאת, ממילא יש לדחות גם את טענת המערערת, כי אין המדובר כאן בשירות הניתן למועצה, כי אם בשירות שהיא ביצעה עבור עצמה (או עבור רוכשי המגרשים). טענה זו מתעלמת הן מאופי עבודות הפיתוח והן מן ההסכם שנכרת בין הצדדים, ממנו עולה הכרה ברורה בכך שמדובר בעבודות אשר המועצה מחויבת בביצוען.
9. כאמור, אין בעובדה כי לשני הצדדים עניין בביצוע עבודות הפיתוח, כדי לשלול את היות השירות האמור שירות "למען הזולת", קרי: המועצה. אף מקום שמדובר בעסקאות אשר לשני הצדדים עניין בביצוען, אין בכך כדי לשלול מהן את אופיין כשירות "למען הזולת" (הלכת חוף הכרמל). העובדה שהמערערת נהנתה גם היא מביצוע עבודות הפיתוח איננה שוללת את העובדה כי המערערת נתנה שירות למועצה בעצם ביצוע עבודות הפיתוח.
10. עינינו הרואות כי המועצה הקפידה לשמור לעצמה את סמכויות הפיקוח והאישור בכל הנוגע לביצוע עבודות הפיתוח. בסיום העבודות הועברו השטחים המפותחים לאחריות המועצה המקומית; המועצה בדקה כי עבודות הפיתוח בוצעו לשיעור רצונה; המועצה המקומית מתחזקת את השטחים המפותחים.
11. שיתוף הפעולה בין המערערת לבין המועצה והפיקוח שהפעילה המועצה על פעולותיה של המערערת מלמדים גם הם, כי עבודות הפיתוח בוצעו, ראשית, לטובת המועצה ובמקומה, מעבר לטענת המערערת כי הם בוצעו לשם האינטרסים שלה היא.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

12. יוצא אם כן כי אין כל שוני רלוונטי בין המקרה שבפנינו לבין ההלכה הפסוקה, אשר קבעה כי מקום שהיזם – בענייננו המערערת – בצע את עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות במקום המועצה ועבורה, בעוד המועצה, מצדה, ויתרה על גביית אגרות והיטלים מהמערערת, בוצעה עסקה של מתן שירות, החייבת במע"מ.
13. במסגרת הסיכומים שהוגשו מטעמה, מנסה המערערת לאבחן את המקרה דנן מן המקרים שנדונו והוכרעו בפסיקה, כמפורט לעיל. זאת, בהתבסס על ארבעה תנאים, לשיטתה, אשר אינם מתקיימים בעניינה. נבחן להלן את ארבעת התנאים, לקיומם טוענת המערערת, ונראה כי ניסיונה לאבחן את המקרה דנן דינו להידחות מכל וכל.
14. התנאי הראשון, לשיטת המערערת, הינו טענתה כי לא היתה לה מחויבות לביצוע עבודות הפיתוח כלפי המועצה המקומית. לטענת המערערת, לא נחתם הסכם בינה לבין המועצה המקומית, המקים מחויבות.
15. התנאי השני, לקיומו טוענת המערערת, הינו כי "למועצה אין יכולת להטיל על המערערת היטלי פיתוח" (סעיף 2ד לסיכומי המערערת). המערערת טוענת כי החייבים בהיטלי פיתוח הינם מבקשי היתר הבנייה ובעלי המקרקעין במועד תחילת ביצוע העבודות. מכאן מבקשת המערערת להסיק כי החייבים בתשלום הינם רוכשי המגרשים. המשיב טוען, כי טענה זו לא הוכחה כלל – לא במהלך הדיונים בהשגה ואף לא במהלך הערעור דנן. המערערת מלינה נגד המשיב כי במועד עריכת השומה היה ידוע למשיב כי מירב המגרשים נמכרו על-ידה עוד טרם החלו עבודות הפיתוח. המשיב טוען כי טענה זו בטעות יסודה; המערערת לא הוכיחה – בשום שלב – מהו מועד מכירת המגרשים, או האם אלו נמכרו לאחר שהחל ביצוע עבודות הפיתוח, אם לאו.
16. התנאי השלישי, אליו מתייחסת המערערת, הינו טענתה בדבר היעדר התאמה בין עלות עבודות הפיתוח לגובה ההיטלים. אלא שגם טענה זו דינה להידחות. בהלכת ראדקו נקבע כי אין להתיר ניכוי מס תשומות בגין אותו חלק מהסכום שהינו "מעבר לחלף אגרות והיטלים". בענייננו, המועצה המקומית בחרה שלא לגבות אגרות, או היטלים, מכח חוקי העזר בגין ביצוע עבודות הפיתוח; משכך אין כל רלוונטיות לשאלה מה היה גובה האגרות, ההיטלים, אם היו נגבים.
17. התנאי הרביעי, אליו מתייחסת המערערת, הינו טענתה כי המע"מ בגין עבודות הפיתוח שולם על-ידה במסגרת התשלום שקיבלה עבור הפיתוח מרוכשי המגרשים ופעם נוספת על-ידי חיובה בתשלום מס עסקאות בגין אותן עבודות שביצעה עבור המועצה. טענה זו נידונה ונדחתה בפסקי הדין בהלכת ראדקו ובהלכת חוף הכרמל, בהן נקבע, כי נערכו שתי עסקאות שונות ונפרדות - האחת עניינה מכירת המגרשים, והיא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

מתבצעת בין היזם לבין רוכשי המגרשים; ואילו השנייה עניינה ביצוען של עבודות פיתוח ותשתית, והיא מתבצעת בין המועצה המקומית לבין היזם, המערערת. עסקינן, כאמור, בשתי עסקאות שונות ונפרדות, אשר כל אחת מהן חייבת בתשלום מע"מ באופן נפרד. לאור כל האמור לעיל, התבקש בית המשפט לדחות את הערעור.

דיון והכרעה

ד. תשתית נורמטיבית

1. מס ערך מוסף, הוא מס המוטל על הערך המוסף – תוספת הערך שתורמת יחידה משקית בפעילותה העסקית. מבחינה כלכלית, מבוטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיה של היחידה המשקית לבין קניותיה, או בין השירותים שנתנה לבין אלו שקיבלה. חוק מע"מ מטיל חובת תשלום מע"מ על מכירות ושירותים שניתנו על ידי היחידה המשקית, אך מתיר לה לנכות את המס ששילמה – מס תשומות – על רכישותיה והשירותים שקיבלה. כתוצאה מכך, משלמת היחידה המשקית מע"מ רק על הערך המוסף נטו, כאשר הצרכן הסופי הוא זה שנושא בנטל מלוא המס של כל החוליות בשרשרת היצור (ראו: ע"א 10252/05 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ, פורסם בנבו, ניתן ביום 03/03/2008 להלן: "הלכת קרית שדה התעופה").

2. חוק מע"מ מטיל חובת תשלום מע"מ על כל "עסקה בישראל"; סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כדלקמן: "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת".

"עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, כוללת: "(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד". כלומר החלופה הראשונה להגדרת "עסקה" קובעת, כי מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו הינה בבחינת "עסקה", לצורך החיוב במס.

"שירות" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, הינו "כל עשייה **בתמורה** למען הזולת שאיננה מכר...". "קונה" מוגדר בסעיף 1 לחוק, כך: "לרבות מקבל שירות".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- אם כן, שני יסודות עומדים אפוא לבחינה בענייננו, והם: האם פעולתה של המערערת הינה 'למען הזולת', והאם נעשתה 'בתמורה'.
3. העמדה לפיה ביצוע עבודות הפיתוח הינו באחריותה של הרשות המקומית, ומקום שאינן מבוצעות על-ידה הן מבוצעות עבודה, חוזרת כחוט השני בפסקי הדין של בית המשפט העליון הדנים בסוגיה זו. כך למשל נקבע בהלכת קרית שדה התעופה: "ככלל, עבודות פיתוח המבוצעות במקרקעין השייכים לרשות המקומית נושאות אופי מוניציפאלי ללא קשר לשאלה אם הרשות המקומית מחויבת או מוסמכת לבצען. לפיכך, הרי שמעצם טבען של עבודות הפיתוח ומהותן ניתן להניח כי הן בוצעו עבור הרשות המקומית"; ראו גם ע"א 1306/99 חוף הכרמל נ' מנהל מע"מ חיפה פ"ד נח(2) 602 (להלן – הלכת חוף הכרמל).
4. הנושא מוסדר בפרק 12 לפקודת העיריות המפרט את "חובותיה וסמכויותיה של העירייה", כאשר קיימת אבחנה ברורה בין פעולות שהעירייה מחויבת בעשייתן (סימן ב') לאלו שנמצאות בתחום סמכותה (סימן ג'). במסגרת חובותיה וסמכויותיה של העירייה היא נדרשת לבצע עבודות פיתוח מוניציפליות, ובהן: סלילת רחובות וכבישים; הנחת צינורות מים; הקמת רשתות תיעול וביוב; גינון; התקנת מדרכות ותאורת רחוב; הקמת תשתיות חשמל ותקשורת ועוד.
5. סמכויותיהן וחובותיהן של המועצות האזוריות מוסדרות בצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות) תשי"ח-1958 (להלן: "צו המועצות האזוריות") שהוצא מכוחה של פקודת המועצות המקומיות. על פי הדין, באפשרותה של הרשות המקומית לבצע את עבודות הפיתוח בעצמה, או לשכור את שירותיה של חברה קבלנית תמורת תשלום. לצורך מימון פעילות זו, קנויה לרשות הסמכות להתקין חוקי עזר ולהורות בהם על תשלום אגרות, היטלים או דמי השתתפות (ראו סעיפים 250-251 לפקודת העיריות, סעיף 14 לפקודת המועצות המקומיות וסעיף 68 לצו המועצות האזוריות), וכך מגדיר המלומד שפיר תשלומים אלו:
- "תשלומי חובה המיועדים לממן את התקנתן או רכישתן של מערכות תשתית מוניציפאלית, שעל התקנתן או רכישתן, כמו גם על תחזוקתן השוטפת, אחראית הרשות המקומית מכוח דין" (ראו: ע' שפיר אגרות והיטלי פיתוח ברשויות מקומיות כרך א' עמ' 43 (1998) (להלן: "שפיר").**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

6. בעניין ראדקו נקבע כי "דרך המלך" לביצוע עבודות פיתוח היא ביצוע עבודות הפיתוח על-ידי הרשות המקומית באמצעות קבלנים עימם היא מתקשרת, תוך מימון התשלום בגין עבודות אלו על-ידי הטלת אגרות והיטלים על בעלי הזכויות במקרקעין. כאשר רשות מקומית מבצעת את עבודות הפיתוח באמצעות התקשרות עם קבלנים, ניתן להניח כי אלה האחרונים מגלגלים את החבות במע"מ על הרשות. בהיותה מלכ"ר, אין הרשות המקומית רשאית לנכות את רכיב המע"מ כמס תשומות. בהתאם, סכום האגרות וההיטלים שגובה הרשות המקומית מהקבלנים מגלם בתוכו את רכיב המע"מ האמור. עם זאת, היזם אינו מקבל חשבונית מס בגין תשלום האגרות וההיטלים לרשות המקומית, ועל כן ממילא אין הוא יכול לנכות מס תשומות בגין תשלום זה (ראו: עניין ראדקו, שם פסקה 11).

7. בידי הרשות המקומית נתונות אפשרויות נוספות לביצוע עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות. כך, יכולה הרשות לכרות הסכם פיתוח עם היזם של פרויקט בניה המתבצע בשטחה, לפיו יבצע היזם את עבודות הפיתוח והתשתית במתחם הפרויקט ובסביבתו ובתמורה תפטור אותו הרשות המקומית מתשלומי חובה בהם הוא חב והמתייחסים לעבודות אלו, כולם או חלקם (ראו עניין חוף הכרמל, עמ' 611). באמצעות שינוי באופן בו בנויה עסקת ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית עבור הרשות המקומית נוצרת, יש מאין, אפשרות לניכוי כמס תשומות של המע"מ המשולם למבצע עבודות. ניכוי זה היה מתבצע על-ידי היזם, ומקטין את סכום המע"מ הכולל בו הוא חב. בהקשר זה נקבע בהלכת חוף הכרמל כי:

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

(ראו גם הלכת ראדקו, שם בסעיף 12).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

8. בית המשפט העליון המשיך והטעים כי לתוצאה זו ניתן להגיע גם מכיוון נוסף. בהתאם להוראות חוק מע"מ. כדי שסכום המע"מ ששולם יהיה מותר בניכוי כמס תשומות, יש להראות כי התשלום בוצע "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" של העוסק (הגדרת "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק מע"מ). 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 המשיבות." היינו, מקבל השירות הוא הרשות המקומית ולא היזם ולכן חשבונית המס בשל ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות צריכה להיות מוצאת לרשות המקומית – ראו סעיפים 45 ו-47 לחוק מע"מ. גם מן הטעם הזה סבר בית המשפט כי אין להתיר למשיבות לנכות מס תשומות בגין הסכום האמור.
9. עוד נקבע כי אף בהנחה שהיזם מעוניין בביצוע עבודות הפיתוח והדבר משרת גם את צרכיו, אין בכך כדי לשמוט את הבסיס תחת הקביעה כי בבסיסן עבודות הפיתוח בוצעו עבור המועצה המקומית והינן שירות למען הזולת (עניין חוף הכרמל; וראו גם עניין קרית שדה התעופה, שם פסקה 20).

ה. מהכלל אל הפרט

1. בערעור שלפני, אם נבור את המוץ מן הבר, ניוכח כי בפנינו עסקה החייבת במס לפי חוק מע"מ. מחד גיסא, המערערת נתנה למועצה שירותים של ביצוע עבודות פיתוח ותשתיות ציבוריות שהאחריות לביצוען מוטלת על המועצה. מאידך גיסא, המערערת קיבלה תמורה בגין ביצוע עבודות הפיתוח ומשכך עסקינן ב"עסקה" לפי חוק מע"מ החייבת במס על פי סעיף 2 לחוק.
2. וביתר פירוט; המערערת סיפקה שירות למועצה המקומית שעניינו ביצוע עבודות פיתוח. כלומר, המערערת ביצעה עבודות פיתוח למען הזולת- קרי: המועצה המקומית - וקיבלה תמורה עבור שירות זה. המערערת נתנה "שירות" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ למועצה המקומית. כאמור בהלכת חוף הכרמל, מבחינת מהות העסקה לצורך החבות במס ערך מוסף, אין משמעות לכך שהמערערת שהעניקה למועצה שירות של ביצוע עבודות הפיתוח הייתה גם יזם הפרויקט. 'איחוד כובעים' זה אין משמעו כי אין מדובר עוד בשירות הניתן למועצה, שהוא בבחינת 'עסקה' החייבת במס ערך מוסף. מאחר שהמועצה המקומית, בהיותה מלכ"ר ולא "עוסק", כהגדרתו בחוק מע"מ, אינה רשאית לנכות את רכיב המע"מ, הכלול בעסקה זו, כמס תשומות, היה לצדדים אינטרס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- משותף כי עבודות הפיתוח יבוצעו על-ידי המערערת עבור המועצה ובתמורה לא תגבה המועצה מהמערערת אגרות והיטלים בגין אותן עבודות פיתוח.
3. ניסיון המערערת לאבחן את עניינה מההלכה הפסוקה, כמפורט לעיל, הסותמת את הגולל על שלל טענותיה אינו מקובל עלי; בענייננו, מדובר בביצוע עבודות פיתוח, אשר בוצעו בסביבת מגורים ונועדו לאפשר לתושבי השכונה ליהנות מסביבת מגורים - חובה שבגדר המשפט הציבורי, כלפי תושבי המקום. גם בענייננו מדובר בעבודות פיתוח ותשתית ציבוריות, שהאחריות לביצוען מוטלת על כתפי המועצה המקומית.
4. את סמכויותיה לעניין ביצוע עבודות הפיתוח והתשתיות הציבוריות, לרבות גביית אגרות והיטלים למימון, שואבת המועצה מחוקי העזר המוניציפליים, אשר מסתמכים על דברי חקיקה מוניציפלית ראשית. בענייננו, סמכויות המועצה המקומית וחובותיה קבועות בעיקרן בסעיפים 68 ו-88 לתקנון המועצות המקומיות (יהודה ושומרון) התשמ"א – 1981 (להלן: התקנון), שהוצא מכוח צו בדבר ניהול מועצות מקומיות (יהודה ושומרון) (מס' 892), התשמ"א – 1981 (נספח 14 לתצהיר המשיב). התקנון חל על המועצה המקומית, בהתאם לצו מספר 892. לפי סעיף 68 לתקנון, המועצה מוסמכת לטפל ולפעול בכל עניין הנוגע לשירותים מוניציפאליים לתושבים בתחומה, ובכלל זה: להקים, לקיים ולנהל שירותים, מפעלים ומוסדות שהם לדעת המועצה, לתועלת הציבור; לדאוג לפיתוח תחום המועצה המקומית ושיפור תנאי החיים בה; להקים ולקיים בניינים, לסלול רחובות ומדרכות ולדאוג להחזקתם במצב תקין; לקבוע מחירים, אגרות ושאר תנאים לשימוש בשירות, מפעל ומוסד ציבורי; לקבוע את המחיר שישולם בעד אספקת מים ואגרות בעד התקנת האמצעים לאספקתם; להתקין ביוב ולהחזיקו במצב תקין; לחייב בהיטל בגין התקנת הביוב ובאגרה לכיסוי הוצאות אחזקת ביוב. לפי סעיף 88(א) לתקנון, המועצה רשאית להתקין חוקי עזר בכל עניין שהיא חייבת או מוסמכת לטפל בו עפ"י התקנון או כל חיקוק אחר.
5. לאמור יש להוסיף, כי מעצם טבען של עבודות הפיתוח ומהותן ניתן להניח, כי הן בוצעו עבור המועצה המקומית. המועצה, במסגרת תפקידיה, הייתה מחויבת בביצוע עבודות פיתוח בשטחה, אלא שהיא הגיעה לכלל מסקנה כי עדיף שיזמים, דוגמת המערערת, יבצעו את עבודות הפיתוח, במקומה, על-חשבונם, עפ"י התכניות שערכה, תחת פיקוחה ובתמורה לויתור על הטלת אגרות והיטלים על היזמים. כל זאת, בהתאם להסכמה, אליה הגיעו הצדדים – המועצה והמערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1. הוראות תוכנית המתאר

1. בראש ובראשונה נלמדות כוונותיה והסכמותיה של דלתא מהוראות תכנית מתאר 121/11 – היא התכנית הרלוונטית לענייננו. תכנית זו קבעה כי המערערת היא שאמונה על ביצוע עבודות הפיתוח.
2. במסגרת תכנית המתאר נאמר כי "היזם והמבצעים" היא דלתא וכי מגישת התכנית היא דלתא.
3. בפרק א' של תכנית המתאר נאמר כי מדובר בתכנית מפורטת אשר מטרותיה הן כדלקמן: (א) שינוי יעוד קרקע מאזור חקלאי לבנייה; (ב) קביעת אזורים ויעודי קרקע לשימושים שונים בתחום התכנית; (ג) התווית מערכת דרכים (ד) קביעת הוראות בניה והגדרת זכויות באזורים השונים. הנה כי כן, נלמדות כוונותיה והסכמותיה של המערערת מהוראות תכנית מתאר 121/11 – היא התכנית הרלוונטית לענייננו אשר קבעה כי המערערת היא שאמונה על ביצוע עבודות הפיתוח. כל זאת, באחריותה ועל חשבונה של המערערת, ובהתאם לתכניות שיאושרו על ידי מהנדס המועצה.
4. תכנית המתאר קשורה בטבורה להסכם שנחתם בין אורנית לבין דלתא ובמסגרת המבוא להסכם נאמר מפורשות כי ההסכם נחתם "הואיל והצדדים רוצים לקדם את פיתוחה של הקרקע ואישור תוכנית 121/11".

2. הוראות ההסכם

1. בשנת 2001 נחתם הסכם בין המועצה המקומית אורנית לבין דלתא. המבוא להסכם מלמד על תכליתו. במבוא נאמר כי "הואיל והיזם מעוניין לפתח שטח מקרקעין בסדר גודל של כ- 111.5 דונם המצוי בתחום שיפוטה של המועצה כדי שניתן יהיו לשווקו כמגרשים לבנייה למגורים או לבנות בו והואיל ש"חברת דלתא היא בעלת זכויות בקרקע" וכיוון שהמועצה מעוניינת בפיתוח הקרקע ובהקמת מבני ציבור לטובת כלל התושבים וכיוון שהצדדים רוצים לקדם את פיתוחה של הקרקע – נקשר ההסכם האמור.
2. אכן, ההסכם הוא מערכת יחסים משוקללת של אינטרסים צולבים במסגרתו לכל צד יש זכויות וחובות. מבחינת המועצה, עיקר תפקידה בהסכם מתמצה בצורך לפעול לאישור התוכנית בקשר עם תב"ע 121/11 בוועדה המקומית ובמת"ע. על פי ההסכם עיקר הציפייה של המערערת מצד המועצה היא לאשר את תכניות הבנייה אצל רשויות התכנון השונות. המערערת מבהירה כי אם יתמלא התנאי של אישור התכנית ובלשון ההסכם - "בכפוף לאישור התכנית" – אזי היא מתחייבת להשתתף בעלות שיקום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

קווי מים ולבנות על חשבונה מבני ציבור. במסגרת זו, התחייבה המערערת לבצע עבודות פיתוח שונות, ובין היתר הקמת דרכים, כבישים, מדרכות, תמרור, שילוט, תאורה וגינון. כל זאת, באחריותה ועל חשבונה של המערערת, ובהתאם לתכניות שיאושרו על ידי מהנדס המועצה (ראו: תכנית המתאר – נספח 12 לתצהיר המשיב). בתכנית נקבע כתנאי למתן היתרי בניה, כי היזם – קרי: המערערת – יבצע את עבודות הפיתוח.

3. בהתאם להסכם, המערערת מעוניינת לפתח שטח מקרקעין בתחום השיפוט של המועצה, באופן שניתן יהיה לשווקו כמגרשים לבניה למגורים ולבנות בו; המועצה מעוניינת בפיתוח הקרקע ובהקמת מבני ציבור לטובת כלל התושבים; והצדדים רוצים לקדם את פיתוחה של הקרקע ואישור תכנית המתאר. במסגרת ההסכם האמור, התחייבה המועצה להמליץ על אישור התכנית ולפעול לאישורה במינהל האזרחי. המערערת, מצדה, התחייבה להשתתף בעלות שיקום קווי מים, לבנות על חשבונה מבני ציבור, בנוסף למחויבויותיה על פי תכנית המתאר, ובהן ביצוע עבודות הפיתוח.

4. שיתוף הפעולה בין המערערת לבין המועצה והפיקוח שהפעילה המועצה על פעולות המערערת, מלמדים אף הם, כי עבודות הפיתוח בוצעו לא רק מתוך אינטרס של המערערת, כטענתה, אלא גם לטובת המועצה ובמקומה. כך, לדוגמה, נקבע בהסכם כי המערערת תבצע את עבודות הפיתוח עפ"י מפרט והיתר בניה, אשר קבלתו הינה באחריות המועצה, ובהתאם לתכניות ומפרטים שיוגשו על-ידי המועצה; פעולות המערערת יתבצעו בפיקוח, בתיאום ובאישור מהנדס המועצה.

5. דברים אלה מקבלים משנה תוקף בעדותו של מר קליין, מנכ"ל המערערת, לפיהם:

"מכיוון שהמועצה הייתה אמורה לקבל את התשתיות לרשותה, היא הייתה אמורה כי בסופו של דבר היא הגוף הממשלתי שגובה מיסים ומטפל ונותן לאורך השנים את השירותים לאנשים, היא רצתה לדעת שהיא מקבלת מוצר שממנו יכולה להמשיך ולעבוד....." (3.9.2012 עמ' 13 ש' 25-28).

6. מנכ"ל המערערת אישר, כמו כן כי מהנדס המועצה קיבל את התשתיות בתום ביצוע העבודות וכי נערך פרוטוקול מסירה של עבודות אלה. (שם, עמ' 14 ש' 3; עמ' 19 ש' 31; עמ' 20 ש' 1). בהסכם נקבע בנוסף, כי המועצה לא תטיל תשלום בגין היטלי השבחה על המערערת ועל מי שרכשו מהמערערת מגרשים בגין שינוי יעוד הקרקע על פי תכנית המתאר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

7. אודות שיתוף הפעולה בין המערערת לבין המועצה המקומית ניתן ללמוד גם מדבריו של מר גדי גופר, מי ששימש כמהנדס המועצה בתקופה הרלוונטית. לדבריו המטרה של המערערת בשיתוף הפעולה היא לקדם את תוכנית הבנייה. משמע – קידום תוכנית הבנייה היא בין השאר התמורה המצופה מצד המערערת:

"קיימת תוכנית מיתאר לקרקע שבבעלות היזם. היזם מעוניין לקדם את התוכנית, והמועצה מהצד השני רוצה שהציבור גם יהנה מהכשרת הקרקע ואז מתחיל משא ומתן בין המועצה לבין היזם. המועצה מעוניינת בקידום פרויקטים לרווחת הציבור ולאחר משא ומתן "נולד" חוזה פיתוח בין הצדדים. ורק לאחר שחוזה הפיתוח מוצה המשא ומתן... המועצה/מקדמת את תוכנית המיתאר אצל המינהל" (נספח 10 לתצהיר המשיב, עמ' 3 ש' 1-7).

8. מר גופר הסביר, כי עבודות הפיתוח, המבוצעות בתחום המועצה המקומית, הן באחריות המועצה; למועצה המקומית חסר מימון לביצוע העבודות; היזמים, מצדם, מעוניינים בקידום הפרויקט שלהם; על כן מבצעים היזמים את עבודות הפיתוח עבור המועצה ובמקומה (שם, ש' 18-20).

כך, גם עפ"י מנכ"ל המערערת, מר קליין, המערערת ביצעה את עבודות הפיתוח במקום המועצה המקומית (הודעת מר קליין - נספח 2 לתצהיר המשיב, עמ' 4 ש' 2-3). כאשר נשאל מר קליין בנושא זה בחקירה נגדית לא היה בפיו הסבר לדברים אלה מלבד הטענה כי: "יכול להיות שטעית" (3.9.2012 עמ' 14 ש' 12); 12.

המשמעות היא שלמערערת היה אינטרס כלכלי בביצוע עבודות הפיתוח לצורך קידום הפרויקט; למועצה, מצדה, היה עניין בביצוע עבודות הפיתוח בהתאם למחויבותה. בהיעדר אמצעי כספי למימון עבודות הפיתוח, הסכימו הצדדים כי המערערת תבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה המקומית, וזו מצדה, תימנע מלגבות אגרות והיטלים מהמערערת.

9. כך, על-פי מר מה-יפית, ששימש כראש המועצה בתקופה הרלוונטית (להלן: "מה-יפית") אשר הבהיר כי עבודות הפיתוח בפרויקט, מושא הערעור דנו, בוצעו בהתאם להסכם שנחתם בין הצדדים ללא כל קשר לחוקי העזר (נספח 7 לתצהיר המשיב עמ' 3 ש' 4-5), מקום שהמועצה הגיעה לכלל מסקנה כי עדיף שיזמים, דוגמת המערערת, יבצעו את עבודות הפיתוח, במקומה, על-חשבונם, עפ"י התכניות שערכה, תחת פיקוחה. זאת, בהנחה כי עלות ביצוע העבודות תהיה גבוהה מהסכום, שניתן יהיה לגבות באמצעות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- חוקי עזר. לדבריו, המערערת סברה כי עלות ביצוע עבודות הפיתוח תהיה נמוכה מהעלות בה נשאה בסופו של יום בפועל.
10. מדברי מר מאירזדה, ששימש כמפקח על עבודות הפיתוח (להלן: "מאירזדה"), עולה תמונה דומה. לדבריו, חוקי העזר לא התייחסו לעבודות פיתוח שבוצעו במתחמים החדשים, לאחר הקמת המועצה, שם בוצעו העבודות על-ידי היזם, המערערת, בהתאם להתחייבויותיו לפי תכנית המתאר (נספח 4 לתצהיר המשיב, עמ' 3 ש' 20-33).
11. ברוח דברים זו הבהיר גם עו"ד חייקין, ששימש כיועץ המשפטי של המועצה בתקופה הרלוונטית (להלן: "עו"ד חייקין"), כי מקום שהיזם ביצע את עבודות הפיתוח בעצמו, לא נגבו מהיזם היטלים. עו"ד חייקין התבטא בעניין כדלקמן:

"חלק גדול מהקרקות הן קרקעות פרטיות ... על הרכוש הנטוש. המועצה עושה הסכמים באופן כללי כמובן – הסכמי פיתוח – שבהם היזם מפתח את התשתיות על חשבונו ומוסר אותם למועצה. בחלק מההסכמים בעבר לא גבו היטלים מסוימים מהיזם וזאת כאשר היזם ביצע את העבודות בעצמו". נספח 9 לתצהיר המשיב – עמ' 1 ש' 8-10).

במענה לשאלה שנשאלה מיד לאחר מכן, נשאל עו"ד חייקין האם ההסכמים עם דלתא היו בהתאם לעקרונות שפירט קודם בדבריו, השיב:

"אני חושב שהיה לנו לפחות הסכם אחד עם דלתא שהעקרונות שלו היו דומים למה שתיארתי לך מקודם (שם, עמ' 2).

- דברים אלה לא נסתרו, משהמערערת בחרה להימנע מחקירת בעלי התפקידים הנ"ל.
11. כפי שנקבע בהלכת קרית שדה התעופה, העובדה כי המועצה המקומית נמנעה מלחוקק חוקי עזר, המסמיכים אותה לגבות היטלים, או אגרות, למימון עבודות הפיתוח אין בה כדי להעיד כי המועצה פטרה עצמה מלדאוג לפיתוח המקרקעין ואינה מאפשרת למועצה להוציא משימה זו מתחום סמכותה, או אחריותה. בדומה להלכת קרית שדה התעופה, כך גם בענייננו, ההסכמה אליה הגיעו הצדדים, לפיה תבצע המערערת את עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות עבור המועצה, ובמקומה, ייתרה את הצורך בחקיקת חוקי עזר, שכן נמצא אמצעי מימון חלופי לביצוע עבודות אלו.
12. חובת המועצה המקומית עומדת בפני עצמה, והיא שרירה וקיימת גם אם המועצה לא חוקקה חוקי עזר לשם הפעלתה. מקום שהמערערת הסכימה לבצע את עבודות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- הפיתוח תחת המועצה – ועל כך גם המערערת אינה חולקת – אלה בוצעו עבור המועצה ומדובר בשירות שניתן על-ידי המערערת למועצה (ראו הלכת קרית שדה התעופה).
13. הנה כי כן, במקום שהמועצה תבצע את עבודות הפיתוח והתשתיות הציבוריות ותגבה אגרות והיטלים מהמערערת לצורך מימון ביצוע העבודות, בחרה המועצה שלא לגבות אגרות והיטלים מהמערערת בתמורה לכך שהמערערת תבצע את עבודות הפיתוח במקומה.
14. אם לא די בכך, הרי שבדומה למקרים שנידונו בהלכת ראדקו ובהלכת חוף הכרמל, כך גם במקרה דנן, חלף העסקה בענייננו יכולה הייתה המועצה להתקשר עם קבלן אחר לביצוע אותן עבודות פיתוח ותשתית ציבוריות, תוך גביית היטלים ואגרות מן המערערת. או אז, אין חולק כי הקבלן היה חב במע"מ בגין העסקה של מתן שירות לעירייה, בעוד המערערת, במסגרת עסקאות המכר עם רוכשי המגרשים הייתה מגלמת במחיר המגרשים, בין היתר, את רכיב המע"מ הטמון בעבודות הפיתוח.
15. משאמרנו כל זאת, ממילא יש לדחות גם את טענת המערערת, כי אין המדובר כאן בשירות הניתן למועצה, כי אם בשירות שהיא ביצעה עבור עצמה (או עבור רוכשי המגרשים). טענה זו מתעלמת הן מאופי עבודות הפיתוח והן מן ההסכם שנכרת בין הצדדים, ממנו עולה הכרה ברורה בכך שמדובר בעבודות אשר המועצה מחויבת בביצוען.
16. אין בעובדה כי לשני הצדדים עניין בביצוע עבודות הפיתוח, כדי לשלול את היות השירות האמור שירות "למען הזולת", קרי: המועצה. אף מקום שמדובר בעסקאות אשר לשני הצדדים עניין בביצוען, אין בכך כדי לשלול מהן את אופיין כשירות "למען הזולת" (ראו בעניין זה הלכת חוף הכרמל). העובדה שהמערערת נהנתה גם היא מביצוע עבודות הפיתוח איננה שוללת את העובדה כי המערערת נתנה שירות למועצה בעצם ביצוע עבודות הפיתוח.
17. עינינו הרואות כי המועצה הקפידה לשמור לעצמה את סמכויות הפיקוח והאישור בכל הנוגע לביצוע עבודות הפיתוח. בסיום העבודות הועברו השטחים המפותחים לאחריות המועצה המקומית; המועצה בדקה כי עבודות הפיתוח בוצעו לשביעות רצונה; המועצה המקומית מתחזקת את השטחים המפותחים. שיתוף הפעולה בין המערערת לבין המועצה והפיקוח שהפעילה המועצה על פעולותיה של המערערת מלמדים גם הם, כי עבודות הפיתוח בוצעו, ראשית, לטובת המועצה ובמקומה, מעבר לטענת המערערת כי הם בוצעו לשם האינטרסים שלה היא.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

18. יוצא אם כן כי אין כל שוני רלוונטי בין המקרה שבפנינו לבין ההלכה הפסוקה, אשר קבעה כי מקום שהיזם – היא המערערת – בצע את עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות במקום המועצה ועבורה, בעוד המועצה, מצדה, ויתרה על גביית אגרות והיטלים מהמערערת, בוצעה עסקה של מתן שירות, החייבת במע"מ.
19. במסגרת הסיכומים שהוגשו מטעמה, מנסה המערערת לאבחן את המקרה דנן מן המקרים שנדונו והוכרעו בפסיקה, כמפורט לעיל. זאת, בהתבסס על ארבעה תנאים, לשיטתה, אשר אינם מתקיימים בעניינה. נבחן להלן את ארבעת התנאים, לקיומם טוענת המערערת, ונראה כי ניסיונה לאבחן את המקרה דנן לא צלח.
20. התנאי הראשון, לשיטת המערערת, הינו טענתה כי לא הייתה לה מחויבות לביצוע עבודות הפיתוח כלפי המועצה המקומית. לטענת המערערת, לא נחתם הסכם בינה לבין המועצה המקומית, המקים מחויבות, כאמור. אין בטענה זו ממש ואפרט נימוקיי להלן;
21. ראשית, המבחן הקובע בעניין זה הוא מהות העבודות והיותן בגדר שירות הניתן לרשות המקומית. המחויבות לביצוע עבודות הפיתוח הינה של המועצה המקומית, וזו בחרה, בדומה למקרים שנדונו בפסיקה, לבצען באמצעות אחר, במקרה זה המערערת. עבודות הפיתוח בוצעו עבור המועצה ובמקומה, וממילא נמסרו לידה ולאחריותה בסיום הביצוע. משמע, אף אם הייתה מתקבלת טענת המערערת, לפיה היא אינה מחויבת כלפי המועצה בביצוע עבודות הפיתוח, אין בכך כדי להעלות או להוריד. שכן, שעה שהמערערת ביצעה עבודות פיתוח במקום המועצה המקומית, הרי שהיא ביצעה עסקה של מתן שירות לרשות המקומית ועסקה זו חבה במע"מ.
22. שנית, מן ההיבט העובדתי, טענת המערערת, כי במישור ההסכמי לא נוצרה כל מחויבות מצידה כלפי המועצה המקומית, דינה להידחות. בטיעוניה מנסה המערערת להתנער מחובותיה מכוח ההסכם, שנחתם בינה לבין המועצה בשנת 2001 (נספח 13 לתצהיר המשיב), בטענה כי הסכם זה אינו מתייחס לעבודות הפיתוח וכי עבודות אלה בוצעו בהתאם להתחייבויותיה לפי תכנית המתאר והחלטת ממשלה הת/52 מיום 3.5.1983 (סעיף 36 לסיכומי המערערת). בכך אין ממש. בהתייחס להחלטת הממשלה משנת 1983, המערערת נמנעת מלציין כי החלטה זו תוקנה כבר ביום 1.6.1996 בהחלטת ממשלה 905, אשר ביטלה את הבלעדיות, שהוקנתה למערערת בפיתוח הישוב (נספח 11 לתצהיר המשיב).
23. יתירה מזאת. אף אם היה ממש בטענת המערערת, כאילו מחויבותה לביצוע עבודות הפיתוח קמה מכוח אותה החלטת ממשלה משנת 1983, הרי שמחויבות זו התבטלה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

עם הקמת המועצה, אשר האחריות לביצוע עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות הוטלה עליה. יצוין, כי עבודות הפיתוח, נושאות הערעור דנן, בוצעו בשנים 2005 ואילך (3.9.2012 עמ' 13 ש' 7-8) שנים רבות לאחר שהבלעדיות, שהוקנתה למערערת להקמת הישוב, בוטלה; ולאחר שהוקמה המועצה המקומית. משכך, טענות המערערת, לפיה בוצעו עבודות הפיתוח מכוח החלטת הממשלה משנת 1983 דינן להידחות. כמפורט לעיל, המחויבות לביצוע עבודות הפיתוח חלה על המועצה המקומית, ועליה בלבד.

24. ניסיונה של המערערת להציג תמונה, לפיה לא היה מערך הסכמי בינה לבין המועצה המקומית, חוטא למצב העובדתי שהוצג בפני. כפי שעולה ממארג הראיות, הצדדים ניהלו משא ומתן ארוך בסיומו נתגבשה תכנית המתאר, שאושרה על-ידי המועצה. ההסכמות בין הצדדים באו לידי ביטוי בהסכם שנחתם בין המועצה לבין המערערת, המפרט, בין היתר, אלו עבודות פיתוח תבצע המערערת (ראו למשל הודעת מר מה-פית – נספח 3 לתצהיר המשיב, עמ' 3 ש' 1-2; עמ' 7 ש' 10-14). עבודות הפיתוח בוצעו בהתאם להנחיות המועצה, תחת פיקוחה ונמסרו לידה במועד סיום ביצוען. דברים אלה עולים גם מעדותו של מר קליין, מנכ"ל המערערת עצמה, לפיה ההסכם עיגן את התחייבויות המערערת בהתאם לתכנית המתאר (3.9.2012 עמ' 19 ש' 25); מר קליין העיד כי, ככל שהמערערת לא הייתה מבצעת את חובותיה מכוח ההסכם, לא הייתה המועצה נותנת למערערת המלצה לאישור תכנית המתאר (3.9.2012 עמ' 24 ש' 6-9). כך גם עפ"י לשון ההסכם, הקובע בסעיף 5 כי: "היזם מתחייב בזאת להשתתף בעלות שיקום קווי מים ולבנות על חשבוננו מבני ציבור לפי המפורט להלן, כל זאת בנוסף למחויבויותיו עפ"י תכנית המתאר ועפ"י כל דין...". עוד נקבע כי חלק מהעבודות, שיבוצעו מכוח ההסכם, ייזקפו לטובת תכנית המתאר. משמע, הסכמת הצדדים מכוח ההסכם מתייחסת הן לעבודות הפיתוח, כמפורט בהסכם, והן לעבודות שהתחייבה המערערת לבצע בהתאם לתכנית המתאר.

25. בנסיבות אלה, ההשוואה שמנסה המערערת לערוך בין המקרה שבפנינו לבין המקרה שנדון בפסק דין כפר ורדים גם היא בטעות יסודה. בעניין כפר ורדים נקבע כי המועצה לא הייתה צד ישיר לעסקה עם החברה לפיתוח כפר ורדים, לא קיימה עמה כל משא ומתן באשר לעבודות הבניה הציבורית ולא הסכימה עמה על אופי התשלום בעבורן:

"ההסכם בו התחייבה המשיבה לבנות את מבני הציבור נכרת שנים רבות לפני הקמתה של המועצה המקומית. משנת 1979 ועד לשנות המס שבמחלוקת לא נטלה המשיבה מחויבויות נוספות ולא חתמה על הסכמים אחרים בכל הנוגע לבניית מבני הציבור. בניית המבנים הייתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

בבחינת קיום חלקה בהסכם ההרשאה. על כן, פשיטא, כי המועצה לא הייתה צד ישיר לעסקה עם המשיבה, לא קיימה עמה כל משא ומתן באשר לעבודות הבניה הציבורית ולא הסכימה עמה על אופי התשלום בעבורן" (והשוו: עניין חוף הכרמל הנ"ל). (ע"א 9142/02 מנהל מע"מ עכו נ' החברה לפיתוח כפר ורדים בע"מ, פורסם בנבו, ניתן ביום 30.1.06, לעיל ולהלן: "עניין כפר ורדים").

מצב דברים זה שונה באופן מהותי ממצב הדברים בענייננו, בו נקשר הסכם בין המערערת לבין המועצה המקומית, התקיים בין הצדדים משא ומתן וכן הוסכם על אופי התשלום בין הצדדים.

26. נדגיש עוד כי אף לו היה ממש בטענת המערערת, כי אז מחויבות המערערת, מכח תכנית המתאר, לביצוע עבודות הפיתוח, אינה גורעת ממחויבות המועצה המקומית עפ"י דין. כמפורט לעיל, המועצה המקומית היא המחויבת עפ"י דין בביצוע עבודות הפיתוח. הוראות תכנית המתאר אינן אלא תולדה של משא ומתן בין הצדדים, המהוות ביטוי להסכמה, אליה הגיעו הצדדים. עובדה זו נלמדת למשל מדברי מר מה-יפית, אשר הבהיר, כי היזם – הוא: המערערת – מכין תכנית מתאר לאחר משא ומתן ארוך בינו לבין המועצה. המועצה, מצדה, מאשרת את תכנית המתאר, בהתאם להסכמות אלה (נספח 3 לתצהיר המשיב, עמ' 7 ש' 10-14).

27. אם לא די בכל אלה, הרי שטענות המערערת בעניין "מזמין העבודות" סותרות זו את זו. מחד, טוענת המערערת כי "מזמין" העבודות אינו הרשות המקומית, כי אם הממונה על הרכוש הממשלתי באיזור יהודה ושומרון (סעיף 42 לסיכומי המערערת); מאידך, טוענת המערערת, בסעיף 52 לסיכומיה, כי כל חטאה לכאורה כקבלן עבודות הפיתוח היה בכך שהוציאה חשבונית בגין עבודות הפיתוח לרוכשים ולא למועצה המקומית. משמע, לטענת המערערת, כפי שעולה מסעיף 52 לסיכומיה, "מזמין" עבודות הפיתוח הינו המועצה המקומית, שהרי עפ"י סעיף 45 לחוק את החשבונית יש להוציא ל"קונה", המוגדר בסעיף 1 לחוק "לרבות מקבל שירות". די בכך כדי לדחות את טענות המערערת.

28. בשולי הדברים נעיר כי טענת המערערת, לפיה יש להבחין בין עניינה לבין הלכת ראדקו מאחר שהיא אינה זו שבקשה היתרי בניה במקרה דנן, דינה להידחות אף היא. ראשית, משום שטענה זו של המערערת - ביחס לזהות מבקש היתר הבניה - לא הוכחה כלל על-ידה. שנית, משום שאין בעובדה זו כדי לשנות לעניין מחויבותה של המועצה לביצוע עבודות הפיתוח; מקום שהעבודות בוצעו, כאמור, במקום המועצה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- ועבורה, הרי אין כל רלוונטיות לזהות מבקש היתרי הבניה. בהתייחס לנספח 9 לתצהיר המערערת, אליו מפנה המערערת, הרי שהעיד מנכ"ל המערערת כי מסמך זה אינו מתייחס כלל לפרויקט, מושא הערעור שבפנינו (3.9.2012 עמ' 24 ש' 14-15).
29. משאמרנו כל זאת, ברי כי טענת המערערת בדבר "התנאי הראשון" דינה להידחות; המערערת בצעה את עבודות הפיתוח עבור המועצה המקומית ובמקומה ואין כל שוני רלוונטי בינה לבין המקרים שנדונו בהלכת ראדקו.
30. התנאי השני, לקיומו טוענת המערערת, הינו כי "למועצה אין יכולת להטיל על המערערת היטלי פיתוח" (סעיף 2ד לסיכומי המערערת). המערערת טוענת כי החייבים בהיטלי פיתוח הינם מבקשי היתר הבנייה ובעלי המקרקעין במועד תחילת ביצוע העבודות. מכאן מבקשת המערערת להסיק כי החייבים בתשלום הינם רוכשי המגרשים.
- אני מוצא שיש ממש בדברי המשיב לפיהם טענה זו לא הוכחה כלל – לא במהלך הדיונים בהשגה ואף לא במהלך הערעור דנן. בענייננו, המערערת בחרה להסתפק בעדות מנכ"ל המערערת, אשר כשנשאל אילו היטלים, אם בכלל, גבתה המועצה מהמשתכנים, השיב:
- "אני לא יודע. כל זמן שהמשתכנים לא הגיעו אליי וביקשו ממני לשלם במקומם. בדקתי שאכן לפי המחויבות שלי אליהם אז חב' דלתא מחויבת בפיתוח לפי ההסכם".** (3.9.2012 עמ' 21 ש' 17-18).
31. כפי שהעיד מר בשרי, המצהיר מטעם המשיב, לא הוצגה כל ראיה במהלך הדיונים בהשגה, לפיה רוכשי המגרשים שלמו היטלים, או אגרות, בגין עבודות הפיתוח (27.10.2013 עמ' 19 ש' 24-26). המערערת נמנעה מלזמן לעדות מי מהרוכשים, אשר יתמוך בטענתה.
32. אף טענת המערערת לפיה במועד עריכת השומה היה ידוע למשיב כי מירב המגרשים נמכרו על-ידה עוד טרם החלו עבודות הפיתוח- דינה להידחות; המערערת לא הוכיחה – בשום שלב – מהו מועד מכירת המגרשים, או האם אלו נמכרו לאחר שהחל ביצוע עבודות הפיתוח, אם לאו. למותר לציין כי נתונים אלה מצויים בידי המערערת ובידה בלבד.
- במהלך הליך ההוכחות בקשה המערערת להציג, לראשונה, מסמך שהוכן על-ידה המפרט, לשיטתה, את מועדי מכירת המגרשים. לא מן המותר לציין, כי קיבלתי את התנגדות משיב להגשת המסמך, משלא צורף בשלב ההשגה (27.10.2013 עמ' 13 ש' 6-11).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

33. אם לא די בכך, הרי שקבלת טענת המערערת עולה כדי אבסורד. המערערת אישרה כי ביצעה עבודות פיתוח, אשר הועברו עם השלמתן לידי המועצה; בניסיון ליישב את האבסורד שבטענתה מעלה המערערת, לראשונה במסגרת הערעור, טענה, לפיה במקום שתקבל המערערת תמורה מהמועצה המקומית עבור ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות, שילמו רוכשי המגרשים היטלי פיתוח ישירות למערערת. דא עקא, שכאמור, טענה זו לא הוכחה. המערערת לא הציגה, ולו מסמך אחד, אשר יש בו כדי לתמוך בטענתה זו; המערערת נמנעה מלזמן לעדות מי מרוכשי המגרשים, או מי מטעם המועצה, אשר יאשש טענתה זו. כל זאת, מקום שטענה זו אינה עולה בקנה אחד עם הודעותיהם של בעלי התפקידים השונים במועצה, אשר לא נסתרו. ניסיונה של המערערת לתמוך את טיעונה באמור בחוקי העזר, מקום שכמפורט לעיל, אלה אינם רלוונטיים ביחס לעבודות הפיתוח, שבוצעו במסגרת הפרויקט, מושא הערעור דנן, דינו להידחות.

למעלה מן הצורך אוסיף כי התשלום אינו המבחן היחיד לזיהוי מקבל השירות, ובמקרה שלפנינו המבחנים מצביעים על המועצה המקומית כמקבלת השירות. כך למשל, המועצה פיקחה על ביצוע עבודות הפיתוח; המועצה קיבלה לידה את עבודות הפיתוח לאחר סיומן וכיוצ"ב.

יוצא כי טענת המערערת לפיה היא אינה החייבת בתשלום אגרות, או היטלים, דינה להידחות.

34. התנאי השלישי, אליו מתייחסת המערערת, הינו טענתה בדבר היעדר התאמה בין עלות עבודות הפיתוח לגובה ההיטלים. גם טענה זו דינה להידחות. בהלכת ראדקו נקבע כי אין להתיר ניכוי מס תשומות בגין אותו חלק מהסכום שהינו "מעבר לחלף אגרות והיטלים". בית המשפט העליון קבע, כי בדומה לנסיבות בהלכת קריית שדה התעופה בהחלט ייתכן כי הפרש – בין המחיר ששילם היזם בשל עבודות הפיתוח והתשתית הציבוריות לבין גובה האגרות וההיטלים - נובע מכך שהרשות המקומית לא התקינה חוקי עזר בתחום אגרות והיטלי פיתוח או, לחלופין, לא עדכנה את הסכומים הנזכרים בהם.

35. דברים אלה יפים לענייננו, שהרי, כאמור, המועצה המקומית בחרה שלא לגבות אגרות, או היטלים, מכוח חוקי העזר בגין ביצוע עבודות הפיתוח; משכך אין כל רלוונטיות לשאלה מה היה גובה האגרות, ההיטלים, אם היו נגבים. כאמור, הצדדים הגיעו להסכמה ביניהם, אשר עוגנה בהסכם משנת 2001, במסגרתו בוצעו עבודות הפיתוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

על-ידי המערערת עבור המועצה. המועצה, מצדה, לא גבתה אגרות והיטלים מהמערערת. שומת העסקאות נקבעה בהתאם להסכמת הצדדים ביחס לביצוע עבודות הפיתוח במתווה שנקבע ביניהם, ולפיכך אין משמעות לשאלה מה היה גובה האגרות וההיטלים, שהייתה גובה המועצה, מקום שבחירה לא לגבותם כלל. דברים אלה עולים גם מעדותו של מר שי בשרי, המצהיר מטעם המשיב, אשר הסביר כי "...אלא שאני שב וחוזר, גם צביקה ראש המועצה וגם מאירזדה קבעו שההיטלים בחוקי העזר מוטלים על כבישים קיימים והתשתית קיימת ואילו תשתית חדשה שעלותה גבוהה מוטלת מכוח אותו הסכם בתכנית המתאר. כאשר אני מניח שאם המועצה הייתה רוצה לגבות את האגרות היא הייתה חייבת להתאים את גובה האגרות לעבודות בפועל. אך מטעמי נוחות בחרה להטיל זאת על היזם." (27.10.2013 עמ' 10 ש' 6-1). בהתייחס לדברי מר מאירזדה בנושא עלויות עבודות הפיתוח, הבהיר מר בשרי כי, כאמור, חוקי העזר התייחסו לתשתית הקיימת ולא לפרויקט, מושא הערעור דנן (שם, ש' 29-26). אשר על כן, גם טענה זו של המערערת דינה להידחות.

36. התנאי הרביעי, אליו מתייחסת המערערת, הינו טענתה כי המע"מ בגין עבודות הפיתוח שולם על-ידה במסגרת התשלום שקיבלה עבור הפיתוח מרוכשי המגרשים ופעם נוספת על-ידי חיובה בתשלום מס עסקאות בגין אותן עבודות שביצעה עבור המועצה. טענה זו נידונה ונדחתה בפסקי הדין בהלכת ראדקו ובהלכת חוף הכרמל, אשר קבעו כי מדובר בשתי עסקאות שונות ונפרדות: האחת עניינה מכירת המגרשים, והיא מתבצעת בין היזם לבין רוכשי המגרשים; ואילו השנייה עניינה ביצוען של עבודות פיתוח ותשתית והיא מתבצעת בין המועצה המקומית לבין היזם, המערערת. בהקשר זה נאמר בהלכת חוף הכרמל כי:

"... יש להבחין הבחן היטב בין התחייבויות חוזיות כלפי רוכשי הדירות לביצוען של עבודות תשתית ופיתוח, ובין שימוש בעבודות תשתית ופיתוח, המתבצעות בשטחים ציבוריים שבבעלות העירייה, לצורך קידום מכירות של הדירות בפרויקט..."

באותו עניין נקבע גם, כי אף אם צודקות המערערות בטענתן, לפיה במסגרת עסקאות 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,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

במקרים אחרונים אלה אין מחלוקת על כך שהקבלן נדרש, באופן נפרד, לשלם מס-
ערך-מוסף בגין העסקה עם העירייה.
המערערת טוענת כי: "בכל מצב דברים אחר, הרי רוכשי המגרשים היו משלמים
למועצה המקומית את היטל הפיתוח בסכום הזהה לסכום אשר הייתה משלמת
המועצה המקומית למערערת בגין עבודות הפיתוח." (סעיף 79 לסיכומי המערערת).
אלא מאי, הנחה זו חסרת כל בסיס – משפטי, או עובדתי. המערערת לא הוכיחה כי
ככלל משלמים רוכשי מגרשים למועצה המקומית את היטל הפיתוח וממילא טענה זו
לא הוכחה במקרה שבפנינו, כמפורט לעיל ודי בכך כדי לדחותה.
37. בהתייחס לטענת המערערת, לפיה היה ויקבע בית המשפט הנכבד כי בוצעה עסקה בין
המערערת לבין המועצה המקומית, יש לאפשר לבטל את החשבונית שיצאה לרוכש
המגרש בגין הפיתוח ותחתיה להוציא חשבונית למועצה, הרי שהמערערת לא הוכיחה
כי יצאו חשבוניות לרוכשי המגרשים בגין הפיתוח. יתרה מזאת, מאחר שרוכשי
המגרשים אינם בגדר "מקבל השירות", כהגדרתו בחוק, שעניינו עבודות הפיתוח,
משמעות הוצאת חשבונית כזו לרוכשי המגרשים הינה הוצאת חשבונית שלא כדין.
אין זאת אלא כי התנאים, אליהם מתייחסת המערערת, אינם מתקיימים כלל בעניינה
וממילא אין בהם כדי להקים שוני רלוונטי בין עניינה של המערערת במקרה דנן לבין
המקרים שנדונו והוכרעו כבר בהלכת ראדקו ובהלכת חוף הכרמל. כאן, כמו שם,
סיפקה המערערת שירות בדמות עבודות הפיתוח למועצה המקומית ומשכך נתקיימה
עסקה, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, בינה לבין המועצה המקומית, החייבת במע"מ.
אשר על כן ולאור המקובץ דין הערעור להידחות.

הערעור נדחה אפוא, המערערת תשלום למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד
בשיעור של 30,000 ₪.

סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.
ניתן היום, כ"א אייר תשע"ה, 10 מאי 2015, בהעדר הצדדים.

ד"ר אחיקם סטולר, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 11-04-33946 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני: