



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8119/06

לפני: כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט ח' מלצר

המערערת: יבולי גליל בע"מ

נגד

המשיבים: 1. מדינת ישראל-אגף המכס ומס ערך מוסף
2. פרי מבח"ר חברה לאריזה וקירור בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(כב' השופטת ד' קרת-מאיר) מתאריך 10.07.2006 בתיק
ע"ש 1255/04

בשם המערערת: עו"ד פרופ' אהרון נמדר
עו"ד אתי אלון

בשם המשיב 1: עו"ד שלומי הייכלר

בשם המשיבה 2: עו"ד אריה שרמן
עו"ד ורדה גילה

פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ד' קרת-מאיר), שבגדרו נדחה ערעורה של חברת יבולי גליל בע"מ (להלן: המערערת), על החלטת אגף המכס והמע"מ פתח תקווה (להלן: המשיב 1) שלא לקבל השגה שהגישה על שומת מס ערך מוסף שהוצאה לה.

2. השאלה המתעוררת בערעור זה נוגעת לחבותה של המערערת בתשלום מע"מ בגין כספים שקיבלה מהמשיבה 2, פרי מבח"ר חברה לאריזה וקירור בע"מ (להלן:

המשיבה 2), בעקבות הליכים משפטיים שהתנהלו בינה לבין המשיבה 2, אשר הוכרעו בפסק בוררות, שעבר הליכי אישור בבית המשפט המחוזי בתל-אביב, בגדרם עודכן ואושר. שאלת החבות ב-מע"מ נגזרת, בהקשר שלפנינו, מאופן הסיווג של הכספים שקיבלה המערערת – מהמשיבה 2. ככל שיש לראות בכספים אלו משום תמורה במסגרת "עסקה" (כהגדרתה בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ)), הרי שיש לחייב את המערערת ב-מע"מ בגינם. מנגד, ככל שיש לסווג את הכספים הנ"ל בכל דרך אחרת, שאיננה מהווה "עסקה", כמשמעה בחוק מע"מ, הרי שאין לדרוש מהמערערת לשלם מע"מ בגינם. שאלה זו תוכרע, בין היתר, על בסיס הפרשנות הראויה שיש להקנות למונח: "עסקה" (לרבות "עסקת אקראי") בהקשר לחוק מע"מ.

אביא להלן את הנתונים הצריכים להכרעה בפרשה מורכבת זו, שעוד הסתבכה ברבות השנים.

רקע עובדתי והליכים קודמים

3. המערערת, חברה העוסקת בהפעלת בתי קירור ואריזה, התקשרה בתאריך 5.7.1995 בהסכם שכירות עם המשיבה 2 (שהיתה באותה עת בכינוס נכסים – אחר מזה שבמסגרתו הוסכם על פנייה להליך הבוררות מושא התיק שלפנינו, הכל כפי שיפורט להלן) ועם חברה נוספת (חברת מבואות החרמון – החברה לפיתוח מושבי גליל עליון בע"מ), שהיתה בעלת השליטה במשיבה 2 (להלן ביחד: המשכירות). בין הצדדים להסכם השכירות (להלן גם: ההסכם) הוסכם כי המערערת תשכור בית אריזה ובית קירור (הממוקמים בצומת כח, מצידו המערבי של כביש ראש פינה – קרית שמונה), שהוחזקו בחכירה לדורות של המשיבה 2 – לתקופה של חמש שנים, מתאריך 15.7.95 ועד לתאריך 15.7.2000. ההשכרה נועדה לאפשר למערערת להפעיל במקום עסק של קירור ואריזת פרי, ואף הוסכם כי למערערת תינתן זכות שימוש בלעדית בציוד המצוי בנכס (להלן: תקופת השכירות המקורית). המערערת התחייבה לשלם בגין תקופת השכירות המקורית סך של 2,200,000 ש"ח, וזאת באמצעות פירעון חובה של המשיבה 2 לבנק המזרחי המאוחד (שיזם את כינוס הנכסים הראשוני על נכסי המשיבה 2) ותשלום לנושים נוספים, וכן באמצעות השמשה של אחד מאגפי הקירור בנכס (להלן: אגף קירור ב'), שהיה בשעתו מושבת. עוד נקבע בהסכם כי לרשות המערערת תעמוד אפשרות להאריך את תקופת השכירות בהארכה אחת שאורכה עד 59 חודשים (דהיינו עד לתאריך 15.6.2004), לפי חישוב תמורה של 440,000 ש"ח לשנת שכירות, וזאת באם תכסה חובות נוספים של המשיבה 2 לנושים מסוימים, עליהם הוסכם (להלן: הסכם האופציה הרציפה). כן ניתנה למערערת האפשרות להאריך את תקופת השכירות –

חלף ההארכה הרצופה, או כהשלמה לה – במספר הארכות נוספות, בנות שנה כל אחת, בתעריף דומה (440,000 ש"ח לשנה), ובסך הכל עד ל-59 חודשים נוספים, באם תשלם למשכירות תשלומים נוספים, מעבר לתמורה עליה הוסכם בעד תקופת השכירות המקורית (להלן: הסכם האופציה המדורגת). כן נקבע כי אחד התנאים לכניסת האופציה המדורגת לתוקף הוא שהסכומים הנוספים שישולמו על-ידי המערערת, מעבר למחויבויותיה לצורך כיסוי תקופת השכירות המקורית, יעלו על סך של מליון ש"ח. לשם הבטחת התחייבויותיה של המשיבה 2 במסגרת הסכם השכירות (לרבות התחייבויותיה לעניין תקופות הסכמי האופציה) ו"למניעת כל מכשול אשר יוצר במימוש הסכם השכירות ואשר ימנע את העברת זכויות השכירות וההפעלה של הנכס והעסק לידי המערערת" – נרשמה לטובת המערערת אגרת חוב מוגבלת, עד לסכום של שני מיליון דולר, על כל נכסי המשיבה (ראו: סעיף 7(א) להסכם).

זה המקום לציין כי ניסוחו של הסכם השכירות אינם בהירים ופרשנותו מעוררת קשיים.

4. זמן קצר לאחר חתימת הסכם השכירות ביקשו שניים מבעלי המניות בחברת האם של המשיבה 2 (המושבים: דישון וקדש נפתלי) לבטל את הסכם השכירות, ועתרו לסעד זה בבית המשפט המחוזי בנצרת (ה"פ 481/95). בהמשך ההליך בבית המשפט המחוזי בנצרת – ניתן תוקף של פסק-דין להסכם פשרה בין כל הצדדים להליך, שקבע כי הסכם השכירות יראה כבטל, ככל שהמבקשים בהמרצת הפתיחה ישלמו למערערת את הוצאותיה והשקעותיה בתקופה שלאחר תחילת השכירות – עד למועד שנקבע. לצורך קביעת ההוצאות וההשקעות הנ"ל מינה בית המשפט המחוזי בנצרת את רו"ח אילן קמיל, והאחרון הגיש לבית המשפט דו"ח שפירט את הוצאות המערערת והשקעותיה בתקופה שבין ה-5.7.1995 ל-31.7.1996, מועד הגשת הדו"ח (להלן: דו"ח קמיל). המבקשים בהמרצת הפתיחה לא שילמו את הסכומים שנקבעו בדו"ח קמיל, ולפיכך בסופו של יום המרצת הפתיחה נדחתה, והשכירות נמשכה.

5. בחודש מרץ של שנת 1999 הוגשה על-ידי המערערת לבית המשפט המחוזי בתל-אביב בקשה למימוש אגרת החוב שנרשמה לטובתה (ה"פ 1517/95). במסגרת ההליכים הללו מונה עורך הדין גילדר ככונס נכסים על נכסי המשיבה 2 (להלן: כונס הנכסים, או הכונס). בחודש ינואר של שנת 2000 המערערת הגישה לכונס בקשה לאישור תביעת חוב בסכום שנטען על ידה, והכונס קבע כי חובה של המשיבה 2 למערערת עולה על 19 מליון ש"ח. המשיבה 2 כפרה באישור הוכחת החוב הנ"ל והגישה לבית המשפט בקשה לביטול כינוס הנכסים ולביטול מינויו של הכונס. במהלך

הדיון בבקשה האמורה הגיעו הצדדים להסכמה לפיה המחלוקת אודות החוב הנטען – תובא להכרעה בפני בורר, שימונה על-ידי בית המשפט. בית המשפט מינה לצורך זה את השופט (בדימ') ש' ברנר.

להשלמת התמונה יצוין כי הסכם השכירות קויים בסופו של דבר רק ביחס לתקופת השכירות המקורית (עד לתאריך 15.7.2000), וכי תקופות האופציה שנקבעו בו מעולם לא מומשו על פי הסכם השכירות. כאן מתחייב דיוק מסוים, שכן מתאריך 16.7.2000 ועד לתאריך 20.6.2002 החזיקה המערערת בנכס תוך תשלום דמי שכירות לכונס, וזאת בהתאם להחלטת בית המשפט שהתיר לה, בהחלטת ביניים, לעשות כן – עד לפסיקת הבורר במחלוקת.

6. במסגרת הליך הבוררות, שהתנהל בפני כב' השופט (בדימ') ש' ברנר, המערערת תבעה את רכיבי החוב הבאים (הערה: הסכומים שינקבו להלן משוערכים על פי האמור בנימוקי המשיב 1, אגב דחיית ההשגה של המערערת על שומת מע"מ שהוצאה לה (להלן: נימוקי דחיית ההשגה)):

(א) חוב פסוק על פי פסק-דין של בית משפט השלום בצפת מתאריך 11.11.98 ב-ת.א 1997/96, אותו שילמה המערערת עבור המשיבה 2 – בסך של 96,146 ש"ח.

(ב) הסכומים שנקבעו בדו"ח קמיל בגין השקעות והוצאות שביצעה המערערת עד למועד הדו"ח – בסך של 5,850,706 ש"ח.

(ג) התשלום ששילמה המערערת, בנובמבר 1995, בגין שכר-טרחה (והחזר הוצאות) לעו"ד עניא, כונס הנכסים מטעם בנק המזרחי – בכינוס הנכסים שהתקיים על המשיבה 2 בשעת חתימת הסכם השכירות, וזאת על מנת להביא לסיום כינוס נכסים זה, אותו יזם כאמור בנק המזרחי.

(ד) השקעותיה של המערערת בנכס – מסוף התקופה שבה עסק דו"ח קמיל ועד תאריך 31.12.99 (להלן: התקופה השנייה) בסך של 3,790,891 ש"ח.

(ה) פיצויים מוסכמים בסך של 418,130 ש"ח לפי סעיף 7(ב) להסכם השכירות, שנוסח כדלקמן:

"ב. מוסכם כי אם תהיה מניעה חוקית כלשהיא אשר תמנע מהשוכר להמשיך ולעשות שימוש בנכס ו/או

בציוד במהלך תקופת השכירות ו/או תקופות האופציה ו/או אחת מחמש תקופות האופציה הנוספות. כי אז יעמוד מלוא התשלום אשר שולם ע"י השוכר בגין התקופה שמיום היווצרות המניעה ועד ליום תקופת השכירות לפרעון מיידי ולסכום זה יתווסף פיצוי מוסכם ומוערך מראש בשיעור של 50% מאותו הסכום, והחברות יהיו חייבות לפרוע את הסכום הכולל תוך שבעה ימים מאותו יום, שאם לא כן, יהיה רשאי השוכר להגיש בקשה לאכיפת אגרת החוב והוא יהיה רשאי לגבות את מלוא הסכום הנ"ל בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמפורט באגרת החוב."

בכתב התביעה ובסיכומיה בפני הבורר טענה המערערת כי הסכם השכירות הטיל עליה חובה מפורשת להשקיע את הסכומים שפורטו לעיל על מנת להביא את הנכס למצב של תפקוד סביר, וזאת בהתחשב במטרתו של ההסכם: להעמיד לרשות המערערת נכס שבאמצעותו תוכל להפעיל עסק רווחי. לחלופין טענה המערערת כי למצער יש לקרוא לתוך הסכם השכירות הסכמה "מכללא" של המשכירות לאפשר למערערת להשקיע השקעות נוספות בנכס, הנחוצות לשם הבאתו למצב של נכס מניב. כטענה חלופית נוספת, נטען כי השבת הסכומים האמורים מתחייבת גם מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט, נוכח העובדה שהנכס שחזר לרשות המשיבה 2 בתום תקופת השכירות המקורית חזר לחזקתה של המשיבה 2, כשהוא מושבח עקב ההשקעות שהשקיעה בו המערערת, והמשיבה 2 התעשרה כדי גובה ההשכחה, מבלי לשלם בעבור כך. המשיבה 2 כפרה בטענות המערערת וגרסה מאידך גיסא כי אסור היה על המערערת לבצע את ההשקעות הנוספות (מעבר להשמשה של אגף קירור ב') ולפיכך המערערת עשתה כן על סיכונה בלבד.

7. בתום הליך הבוררות (שמסגרתו הוצאו, במהלך הדרך, פסק בוררות חלקי ופסק בוררות משלים – להלן ביחד: פסק הבוררות השלם) קבע הבורר את גובה חובה של המשיבה 2 למערערת בגין הרכיבים השונים. כפי שיובהר בהמשך, שני רכיבי החוב החשובים לענייננו (חיוב המע"מ) הינם:

(א) הסכום לתשלום שהתחייב על פי דו"ח קמיל.

(ב) החזר השקעות המערערת בנכס בתקופה השניה (להלן – ההשקעות הנוספות).

הבורר קבע כי גובה החוב בגין שני רכיבים אלו עומד על סך של 5,611,637 ש"ח (בערכי יום הפסק). סכומים אלו שוערכו ועודכנו בהמשך על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ב-ה"פ 1517/95, מפי כב' סגן הנשיא השופט ד"ר ג' קלינג),

בעקבות מחלוקות שהתגלעו בין הצדדים באשר לדרך החישוב שנקטה, כך שהסכום הסופי שהמשיבה 2 חוייבה בו לבסוף ואותו שילמה למערערת בגין שני רכיבי חוב אלו עמד על סך של 9,641,597 ₪ (על פי הנתונים המספריים המובאים בפיסקה 6(ב) ו-6(ד) שלעיל, בהתאמה).

בנוגע לחיובים שהוכרו בדו"ח קמיל – הבורר קבע כי המשיבה 2 נתפסת על הסכמתה ב-ה"פ 481/95 כי סכומי ההשקעה עד אותו מועד ייקבעו על-ידי רואה החשבון קמיל, וכך כי הדו"ח שערך רו"ח קמיל מהווה חלק בלתי נפרד מפסק הדין שניתן בהמרצת הפתיחה הנ"ל. בהתאמה, קבע הבורר כי הדו"ח מחייב את המשיבה 2, בהיותו למצער בגדר השתק פלוגתה בין המערערת לבין המשיבה 2 (חרף העובדה ששתיהן היו משיבות להמרצת הפתיחה). יחד עם זאת, הבורר ביצע השלמות וניכויים מסוימים בדו"ח קמיל.

בנוגע לחיוב שנדרש בגין ההשקעות הנוספות, הבורר קיבל את גישתה של המערערת, וקבע כי תכלית ההסכם והגיונו המשפטי והכלכלי מחייבים לקרוא לתוכו הסכמה "מכללא", שהתירה למערערת להשקיע השקעות נוספות בנכס על מנת להפכו לנכס ראוי ומניב. עוד קבע הבורר, בבחינת למעלה מן הצורך, כי קיים בסיס משפטי לחיוב המשיבה 2 ברכיב זה גם שלא על-פי ההסכם, וזאת מכוח סעיף 21 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, העוסק במאטריה של בניה במקרקעי הזולת.

לאחר שהוציא את הקביעות העקרוניות הנ"ל בפסק הבוררות החלקי – מינה הבורר צוות מומחים על מנת שיחשבו את רכיב החיוב הנוגע להשקעות הנוספות שהשקיעה המערערת בנכס בתקופה השנייה (לרבות מציאת כפילויות בין ההוצאות שנכללו בדו"ח קמיל לבין ההשקעות הנוספות). רק לאחר שהוגשה לו חו"ד המומחים הנ"ל, השלים הבורר את פסק הבוררות, כאמור לעיל.

לאחר מתן פסק הבוררות השלם – עתרה המשיבה 2 לביטולו בפני בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ה"פ 1256/01). בית המשפט (מפי כב' סגן הנשיא, השופט ד"ר קלינג) – דחה את הבקשה ואישר בתאריך 21.5.2002 את פסק הבוררות השלם.

8. לאחר שהמשיבה 2 שילמה את חובה על פי פסק הבוררות השלם, שאושר כאמור (לא לפני שבין הצדדים נוהלו הליכים נוספים לקביעת סכום התשלום המדויק שנדרשה המשיבה 2 לשלם למערערת על פי פסק הבוררות שאושר, בגדריהם עודכנו סכומי החיוב), היא פנתה אל המערערת בבקשה שתנפיק לה חשבונית מס בגין

הסכומים ששילמה לה. במכתב מתאריך 16.7.2003 השיבה המערערת כי הסכום ששולם לה בעקבות פסק הבורר לא כלל מע"מ, ודרשה מן המשיבה 2 "להעביר... את סכום המע"מ בו היא מחוייבת". משסירבה המשיבה 2 לעשות כן, הגישה המערערת, לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, המרצת פתיחה (ה"פ 923/03), שבמסגרתה עתרה למתן צו שיצהיר כי הסכום שנפסק לטובתה בעקבות פסק הבוררות לא כלל מע"מ, וכי על המשיבה 2 להוסיף ולשלם לה סכום נוסף בגין מע"מ. המרצת הפתיחה הנ"ל נמחקה לבסוף, והמערערת הגישה בקשה (בש"א 19451/03) – להארכת מועד על מנת להגיש בקשה חדשה שעניינה תיקון טעות (לפי סעיף 81 לחוק בתי המשפט ננוסח משולב], התשמ"ד-1984), שנפלה לשיטתה, על דרך של השמטה, בהחלטת בית המשפט (במסגרת ה"פ 1517/95 הנ"ל), שבגדרה עודכנו הסכומים שנפסקו בפסק הבוררות שאושר. בית המשפט דחה את הבקשה לאחר שקבע כי הסוגיה של הוספת מע"מ לסכום החוב כלל לא הובאה להכרעת בית המשפט, ולכן אין גם לומר כי "נשמטה" מהחלטתו. עוד נכתב כי סוגית המע"מ הינה סוגיה מהותית, שבית המשפט אמור היה להכריע בה, לו הוצגה בפניו על-ידי הצדדים, ואולם הדבר לא נעשה. מכאן הסיק בית המשפט כי מדובר לכאורה בהשמטת הסוגיה מצדה של המערערת עצמה, שנתנה דעתה לעניין זה רק לאחר בקשתה של המשיבה 2 להנפקת חשבונית מס. ממילא, הוסיף בית המשפט – סוגית המע"מ לא היתה מלכתחילה בסמכותו, לאחר שאף לא נדונה בפני הבורר, ולכן בקשה זו כולה – ראוי היה לה שלא תוגש.

שומת המס, ההשגה והערעור

9. המערערת והמשיבה 2 לא דיווחו על חלק מהעברות הכספיים שנעשו ביניהן ומטעמן – לרשויות מע"מ מיד כשנעשו (פירוט הדיווחים האפשריים צויין על-ידי המשיב 1, במסגרת נימוקי דחיית ההשגה). בעקבות בדיקה שערך המשיב 1 לד"וחות שהגישה המערערת, שנתפסו על-ידו כ"בלתי-מלאים ובלתי נכונים" – הוציא המשיב 1 בתאריך 26.10.2003 למערערת שומת עסקאות, על פי מיטב השפיטה (בהתאם לסמכות הנתונה לו מכוח סעיף 77 לחוק מע"מ), במסגרתה היא חויבה לשלם מע"מ בגין כל התשלומים שקיבלה מהמשיבה 2 בעבור הרכיבים שבמחלוקת, בעקבות פסק הבוררות ועדכוננו על ידי בית המשפט.

10. המערערת השיגה על השומה האמורה בפני המשיב 1 בהתאם לסעיף 82 לחוק מע"מ. בגדר ההשגה האמורה שינתה המערערת "חזית" וטענה כי התשלומים שקיבלה מן המשיבה 2 בגין ההשקעות שביצעה בנכס ובגין ההוצאות, אשר פורטו בדו"ח קמיל וכן בעבור ההשקעות שעשתה בתקופה השניה – לא התקבלו במסגרת: "עסקה",

"עסקת אקראי", או "שירות", כמשמעות המונחים האמורים בסעיף 1 לחוק, ולפיכך אין הם חייבים ב-מע"מ. המערערת טענה כי יש לראות את התשלום, מושא המחלוקת, שקיבלה כמורכב ממרכיבים שונים: החזר דמי שכירות בגין התקופה שבה הנכס לא הושכר בפועל; החזר השקעות שביצעה בנכס עבור עצמה במטרה להפיק ממנו הכנסות (לרבות בתקופת האופציה) ופיצוי בגין אוכדן רווחים עתידיים שנמנעו ממנה עקב ביטול הסכם האופציה. לגישה כל המרכיבים הללו אינם חייבים ב-מע"מ על פי חוק מע"מ. לחלופין טענה המערערת כי התשלומים שקיבלה אינם חייבים ב-מע"מ מאחר שמדובר בפיצויים בשל הפרת הסכם שיש עמו ביטול עסקה, ולכן חיוב לשלם בגינו מע"מ – עומד בניגוד להוראות סעיף 7(2) לחוק מע"מ.

11. המשיב 1 דחה את השגתה של המערערת על חיוב המע"מ, ככל שנגעה לסכומים שהתקבלו בגין דו"ח קמיל ובגין השקעות המערערת בנכס בתקופה השנייה. הוא קבע בהנמקותיו לדחיית ההשגה, שהיו מפורטות ומלומדות, כי בין המערערת לבין המשיבה 2 נקשרה בפועל עסקת חליפין, שבמסגרתה שכרה המערערת את הנכס מן המשיבה 2 והעניקה לה בתמורה שירותי בניה, השמשה ושיפור של המושכר. למסקנה זו הגיע המשיב 1 לאחר שבחן את מאזן האינטרסים של הצדדים, על-פי הבנתו את מהות העסקה ותנאיה. המשיב 1 מצא כי למשיבה 2 היה אינטרס מובהק בשיפור הנכס, וכי לפיכך, הסכומים שהתקבלו אצל המערערת מהמשיבה 2 בעבור השקעותיה של המערערת בנכס והוצאותיה מהווים "מחיר עסקה", כהגדרתה בחוק, וחייב את המערערת בתשלום מע"מ בגינם.

בנוגע לרכיב של הפיצוי המוסכם כתב המשיב 1 בהחלטתו כדלקמן:

"אינני נדרש לשאלת החבות במס בגין הפיצוי המוסכם בגין הפרת ההסכם על ידי חב' פרי – 410,130 ש"ח, שכן הן שני הצדדים והן רשויות מס ערך מוסף רואים בפיצוי הנ"ל כחלק מן המחיר, כאמור בסעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975".

12. המערערת ערערה כאמור על החלטת המשיב – בפני בית המשפט הנכבד קמא בהתאם להוראות סעיף 83 לחוק מע"מ. טענתה המרכזית של המערערת בערעורה היתה כי דחיית ההשגה על-ידי המשיב 1 התבססה על קביעה עובדתית שגויה, לפיה התשלומים שקיבלה מן המשיבה 2 מהווים מחיר בגין עסקה חייבת. לטענת המערערת, לא דובר בתמורה במסגרת עסקה, אלא בדמי השבה, ששולמו לה כולם על פי דיני עשיית עושר ולא במשפט, ולחלופין – כפיצויים בגין אוכדן רווחים עתידיים. לגבי

התשלומים שקיבלה המערערת בגין החוב הפסוק (פיסקה 6(א) לעיל) והפיצוי המוסכם (פיסקה 6(ה) לעיל) כתבה המערערת, בסעיף 14 לכתב הערעור שהוגש לבית המשפט קמא, כדלקמן:

”בהחלטת המשיבה מיום 21.11.04 נקבע כי שני רכיבי החוב של חברת פרי למערערת, 'החוב הפסוק' ... ו'הפיצוי המוסכם' ... אינם כוללים מע"מ, ולכן בגין רכיבים אלה אין למערערת טענות לפני בית המשפט...”

(הערה: המערערת לא דייקה בתיאור עמדת המשיב 1 לגבי הפיצוי המוסכם, כפי שעולה מהציטוט מנימוקי דחיית ההשגה, שהובא לעיל).

פסק דינו של בית המשפט הנכבד קמא

13. בית המשפט הנכבד קמא דחה את ערעור המערערת, וקבע כי הסכום שנפסק על-ידי הבורר (בראשי החיוב המדוברים: דו"ח קמיל וההשקעות הנוספות) הינו תשלום עבור ההשקעות שביצעה המערערת בנכס בתקופת השכירות, המהווה תמורה במסגרת עסקה, החייבת ב-מע"מ. בית המשפט הנכבד קמא הורה כך אגב ניתוח מסקנותיו של הבורר בדבר מהות התשלומים שבהם חויבה המשיבה 2 (לאחר שקבע כי קביעות אלה של הבורר צריכות להדריך לענין סיווג הסכומים שהתקבלו – לצורך החיוב ב-מע"מ). לגישת בית המשפט הנכבד קמא, הבורר קיבל את טענת המערערת כי נאלצה להשקיע בנכס את הסכומים האמורים על מנת להביאו למצב שיממש את מטרתו של הסכם השכירות, וקבע כי יש לקרוא לתוך ההסכם תנאי "מכללא", המאפשר לשוכר להשקיע השקעות כנ"ל, והמחייב את המשיבה 2 בהשבת הסכומים שהשקיעה המערערת כתוצאה מאכיפת תנאי "מכללא" זה. על סמך מסקנות ניתוח זה של פסק הבוררות – קבע בית המשפט המחוזי הנכבד כי התשלומים התקבלו במסגרת עסקה, כמשמעות המונח בסעיף 1 לחוק מע"מ, כאשר בפעולות ההשבחה שביצעה המערערת בנכס ניתן לראות כמתן שירות על-ידי המערערת למשיבה 2 ולחלופין כמכר (עם השבת הנכס המושבח לידי המשיבה 2).

בית המשפט הנכבד דחה את טענת המערערת כי התשלומים הם בגדר פיצויים בגין אובדן רווחים, שיכולה היתה המערערת להפיק לו מומשה תקופת האופציה, וזאת הן משום שהמערערת לא הוכיחה בפני הבורר שעמדה בתנאים למימוש תקופת האופציה, ובעיקר משום שמפסק הבורר עולה כי המערערת זכאית לתשלום האמור –

לא על בסיס הרווחים שהפקתם נמנעה, אלא לפי ההוצאות שהוציאה בפועל (עבור ההשקעות שביצעה בנכס).

עוד קבע בית המשפט הנכבד קמא כי גם אילו הוגדר התשלום כפיצוי בגין הפרת ההסכם, כפי שטענה המערערת, הרי שמדובר בפיצוי בגין החלק המבוצע שבהסכם השכירות (שכן ההשקעות בוצעו על ידי המערערת במהלך תקופת השכירות שמומשה). פיצוי מסוג זה איננו משיב את המצב לקדמותו, ועל כן איננו מאיין את תוצאות המס של החלק המבוצע שבמסגרת, כך שאותו חלק חב ב-מע"מ.

לעניין שאר רכיבי החיוב קבע בית המשפט הנכבד קמא, בעקבות עמדת המערערת בערעורה, כדלקמן:

"הסכומים בגין החוב הפסוק והפיצוי המוסכם אינם כוללים מע"מ, ולגביהם אין למערערת טענות בפני בית המשפט במסגרת הערעור. באשר לפיצוי בגין הוצאות הבוררות והוצאות משפט, סכום אשר המערערת ראתה אותו ככולל מע"מ והוציאה בגינו חשבונית לחברת פרי, קבע המשיב כי הסכום איננו כולל מע"מ ומגיע למערערת החזר מס בגינו. הסכום אשר על פי החלטת המשיב כולל מע"מ, מתייחס לשני הרכיבים הנותרים: - דו"ח קמיל והשקעות המערערת בנכס בתקופה השנייה."

ובהמשך:

"הערעור שבפניי מתייחס כאמור רק לנושא דו"ח קמיל וההשקעות בתקופה השנייה"

בחיובי המע"מ על שני מרכיבים אלה, אם חלים – מתמקד איפוא הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים בערעור

14. המערערת טוענת בערעורה כי בית המשפט הנכבד קמא שגה בסיווג התשלום שקיבלה מהמשיבה 2 בשני המרכיבים הנ"ל. לשיטתה, בינה לבין המשיבה 2 לא נקשרה כל עסקה למתן שירותי בנייה, שכן לא התקיימה לעניין זה התשתית ההסכמית הנדרשת לביסוס אירוע מס לפי חוק מע"מ. המערערת מציינת כי עסקת שירותי הבניה היחידה שהתקיימה פה במכלול היתה במישור היחסים שבינה לבין צדדים שלישיים (נותני השירותים, שבכך עיסוקם), שהעניקו לה את שירות הבניה וכי בגין עסקאות אלו שולם

על-ידה מע"מ כדין לאותם צדדים שלישיים. המערערת טוענת עוד כי ההשקעות, שבגינן התקבל אצלה התשלום מאת המשיבה 2 מכוח פסק הבוררות (שאושר ועודכן כאמור), בוצעו "בהתנדבות", כהגדרתה – כלומר לתועלתה ולרווחיה שלה ולא מתוך מחויבות כלפי המשיבה 2, ואף עובדה זו מעידה על כך שאין מדובר בעסקה.

15. המערערת טוענת עוד, או לחלופין, כי התשלומים שקיבלה מהמשיבה 2 מהווים פיצוי בגין הפרת הסדרי האופציה. לשיטתה, מן ההן המופיע בסעיף 7(2) לחוק מע"מ, שלפיו: "מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות... פיצויים בשל הפרת ההסכם, כשאין עמה ביטול העסקה...", ניתן ללמוד את הלאו – כלומר, שפיצויים המתקבלים בשל הפרת ההסכם, שיש עמה ביטול העסקה, הרי שאין לראות באותם פיצויים חלק ממחיר העסקה החייב ב-מע"מ. המערערת רואה, אם כן, בפיצוי שקיבלה, משום פיצוי בגין רווח עתידי שנמנע ממנה, שהוענק לה אגב ביטול הסדרי האופציה ולפיכך איננו חייב ב-מע"מ לפי סעיף 7(2) לחוק. לעניין זה מפנה המערערת לע"ש (חיפה) 59/90 מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (18.2.91).

טענה משלימה של המערערת הינה כי אין לראות בסכומים שנפסקו לטובתה בפסק הבוררות משום "מכר חוזר" של הנכסים והזכויות אותן רכשה (בשונה מע"א 246/86 המלבלב שותפות רשומה לגידולים חקלאיים נ' מדינת ישראל פ"ד מב(3) 547 (1988)), שכן הסדרי האופציה לא קוימו, אף לא בחלקם, וממילא, לטענתה, הנסיבות מלמדות שביטול הסדרי האופציה, עקב הפרתם הצפויה על ידי המשיבה 2, היה אמיתי וכן, ולא נסיון להסוות עסקת מכר חוזר.

לסיום טוענת המערערת כי גם שיקולי צדק מובילים למסקנה שאין לחייבה בתשלום מע"מ, שכן הסכומים שננקבו בפסק הבורר (שהם הסכומים שהעבירה לה המשיבה 2) – לא כללו מע"מ, ולפיכך, לשיטתה, פסק הדין של בית המשפט הנכבד קמא גורם לה למעשה לחיסרון כיס, באשר הוא מחייב אותה להפריש נתח מן הפיצויים שנפסקו לה לטובת תשלום מס ערך מוסף – סכום שיעבור, הלכה למעשה, לכיסה של המשיבה 2, שתוכל לנכותו כמס תשומות בעסקיה שלה.

16. המשיב 1 סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד. הוא סבור כי התשלומים שקיבלה המערערת מן המשיבה 2 התקבלו במסגרת "עסקה", כהגדרתה בחוק מע"מ, וזאת לפי החלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בחוק – כמכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, או לפי החלופה השנייה, המגדירה "עסקה" כמכירת נכס, אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר. לעניין החלופה הראשונה

מסביר המשיב כי העברת ההשכחות שנעשו בנכס – מידי המערערת לידי המשיבה 2 – היא בבחינת "מכר", כהגדרתו בחוק, ולחלופין בגדר "מתן שירות למען הזולת", נוכח העובדה שהמשיבה 2 קיבלה לידיה נכס מושבח. עוד מציין המשיב כי המערערת ביצעה את ההשקעות האמורות במהלך עסקיה, וזאת בהתאם לפרשנות התכליתית המקובלת, שלפיה עסקו של עוסק אינו מצטמצם לפעולת המכר או מתן השירות, אלא כולל אחזקה יעילה של כל המנגנון הייצורי המשמש אותו. לעניין זה מבקש המשיב 1 להדגיש כי המערערת עצמה העידה בפני הבורר שהשקעותיה בנכס היו הכרחיות ליכולתה להשתמש בו.

המשיב 1 מוסיף כי גם בחינת מהותה הכלכלית של העסקה – מובילה למסקנה כי התשלומים שהתקבלו בגין השקעות המערערת חייבים ב-מע"מ, שכן העסקה שנרקמה בין המערערת למשיבה 2 לא התמצתה בהשכרה של הנכס, אלא כללה גם שיפור והשקעה בנכס לצורך השמשתו.

אשר לטענת המערערת לפיה התשלום שקיבלה מן המשיבה 2 בעקבות פסק הבורר הוא בבחינת פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים, המשיב סבור כי טענה זו אין לה על מה שתסמוך, וזאת הן נוכח אופן חישוב התשלום, שנפסק על-פי השקעותיה של המערערת בפועל בנכס (ולא על דרך של חישוב רווחים שנמנעו), והן נוכח העובדה שגם המערערת עצמה סברה – עד להגשת ההשגה על השומה שהוצאה לה – כי מדובר בתשלום בגין עסקה, החייב בתשלום מע"מ. המשיב טוען עוד בהקשר זה כי גם אם מדובר בפיצוי, אזי יש לראות בתשלומים כפיצוי על חלק העסקה שבוצע (שהרי על-פי פסק הבורר, ההסכם בין הצדדים התיר למערערת להשקיע בנכס), כאשר פיצוי מעין זה מהווה תקבול עסקי, המצטרף למחיר העסקה, כאמור בסעיף 7(2) לחוק מע"מ.

17. המשיבה 2 טוענת כי התשלום שהעבירה למערערת בעקבות פסק הבורר שולם מכוח הוספת תנאי "מכללא" להסכם השכירות, שעניינו בהחזר השקעות ואכיפתו של אותו תנאי. לגישה משהתקבלה בבוררות עמדת המערערת ונקבע בפסק הבוררות דבר קיומו של תנאי "מכללא" כזה – אין המערערת או המשיבה 2 רשאיות להעלות עוד כל טענה העומדת בניגוד לכך. לתפיסתה, לא ניתן לראות בתשלום האמור פיצויים בגין מניעת האפשרות לממש את תקופת האופציה, וזאת ממספר טעמים:

ראשית, משום שהבורר לא קבע שהמערערת עמדה בתנאים למימוש האופציה;

שנית, משום שהמערערת עצמה, במסגרת ההליכים בפני הבורר, כלל לא תבעה פיצויים, אלא העמידה תביעתה על חיובים מפורשים מכוח הסכם השכירות, או כאלה שיש לקוראם בו "מכללא".

שלישית משום שהמערערת לא טענה בפני הבורר לנזקים בגין אובדן רווחים עתידיים, ולפיכך ממילא אף לא הביאה כל ראיות להוכחת נזקים מסוג זה;

ורביעית משום שההסכמה "מכללא" שקרא הבורר לתוך הסכם השכירות פירושה חיוב המשכיר בהשבת ההשקעות שביצע השוכר בנכס, ללא קשר לשאלה של מיצוי ההסכם, או ביטולו.

המשיבה 2 מוסיפה וטוענת כי גם אילו הוגדר התשלום בגין ההשקעות ככזה הנובע מביטול העסקה, הרי שמדובר בביטול שאין בכוחו להשיב את המצב לקדמותו (כלומר, להביא את הצדדים למצב בו היו נמצאים אילו לא בוצעה העסקה מלכתחילה), אלא בביטול שהוא מעין "מכר חוזר", החייב ב-מע"מ.

דיון והכרעה

18. לאחר עיון בכל כתבי בי-הדין שבפנינו, בהליכים הרבים שנוהלו בעבר במכלול, בתיקי המוצגים שהוגשו לנו וכן בעקבות שמיעת הצדדים – עמדתי היא כי דין הערעור להדחות ברובו, למעט לעניין המע"מ על התשלום בעבור ההשקעות הנוספות, נושא שלגביו יש לקבל את הערעור, וכך אמליץ לחברי לעשות. טעמי לכך יובאו מיד בסמוך ואולם טרם שאני בא לטרקלין מתחייבות שתי הערות מקדימות.

19. בפתח הדברים ברצוני לעמוד על אופיו המיוחד של הסכסוך שלפנינו. הערעור דנן הוגש אמנם כנגד החלטת המשיב 1, ואולם אין מחלוקת בין הצדדים כי תוצאותו של הערעור לא צפויה להשפיע על הכנסות המדינה, שכן כל סכום שישולם כמס ערך מוסף על-ידי המערערת ינוכה בסופו של יום כמס תשומות על-ידי המשיבה 2, ויוחזר לה למעשה. בענייננו, הסכום שנקבע לתשלום על פי פסק הבוררות בשני המרכיבים, מושא הערעור, הינו סכום קצוב וחלוט. במצב זה, המשמעות האמיתית של קביעתנו כאן תהיה אופן חלוקת המע"מ (ככל שחל) ביחס לסכום זה – בין המערערת לבין המשיבה 2. היה ונקבע כי יש לחייב את המערערת ב-מע"מ בגין הסכומים שקיבלה בעקבות פסק הבוררות, כולם או חלקם – המשמעות תהיה העברת סכום זה בפועל מאת המערערת לידי המשיבה 2. המשיב 1 היה מודע לעניין זה כבר בעת החלטתו בהשגתה

של המערערת. התייחסות לעניין מצויה גם בסיכומיו בהליך זה, שם נאמר כי דווקא העובדה כי למשיב 1 – אין אינטרס בתוצאות של הליך פרטני זה מעידה על כך שכל שביקש המשיב 1 לעשות הוא לבחון באופן אובייקטיבי את המהות הכלכלית האמיתית של ההסדרים בין הצדדים ואת מהותו של התשלום שהועבר מהמשיב 2 – למערערת. נוכח האמור הוא הציג עמדה כי הסוגיות המתעוררות פה צריכות להבחן לפי שיקולי מס ופרשנות טהורים ובכך הוא צודק, כמובן, אף שאין הדבר מוביל בהכרח לקבלת כל טיעונו. עם זאת, גם להתנהלות הצדדים במכלול עלולה להיות השפעה עקיפה מסוימת על ההליך שלפנינו, וזאת למצער בהקשר לסוגיית תום-לבם – ביחס לשאלה בדבר השתק שיפוטי החל על מי מהם (עיינו בפיסקאות בפיסקה 42-44 להלן).

20. עניין נוסף הדורש התייחסות מקדימה קשור בסוגיית הפיצוי המוסכם ששילמה המשיב 2 למערערת בעקבות פסק הבוררות. שאלת המע"מ על מרכיב זה איננה עומדת בפנינו, לפיכך לא אקבע מסמרות לגביו, בהתייחס לסעיף 7(2) לחוק מע"מ (עיינו גם: ע"ש 143/89 מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (18.2.91)).

21. עתה הגענו למרכיבים שבמחלוקת ולגביהם אומר כי אין זה נכון להסתכל על כל הסכום שנפסק בפסק הבוררות כמקשה אחת. לשיטתי דין התשלומים ששולמו מכוח דו"ח קמיל והתוספות שנוספו לו – חייבים ב-מע"מ. כנגד זאת הסכומים הנוספים שקיבלה המערערת מהמשיב 2, שמקורם בהשקעות שהשקיעה המערערת בנכס בתקופה השנייה משיקוליה שלה ולא על פי התחייבות, או דרישה לעשות כן – אינם חייבים ב-מע"מ. פירוט הדברים יובא מיד בסמוך ואתחיל בהצגת המתווה הנורמטיבי הרלבנטי.

המסגרת הנורמטיבית

22. סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כי: "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין" (ההדגשות שלי – ח"מ). מכאן שמע"מ מוטל לענייננו על "מחיר" ששולם במסגרת "עסקה".

עסקה הוגדרה בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"עסקה" – כל אחת מאלה:

(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

(2) מכירת נכס שנוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר...

(3) עסקת אקראי.

עסקת אקראי מתוארת בחוק (בסעיף 1) באופן הבא:

(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;

(2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי;

(ס"ק 3 עוסק במכירה לקבוצת רכישה ואיננו רלבנטי כלל לענייננו)

המשיבים סבורים כי לפנינו עסקה הן מכוח החלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בחוק מע"מ והן מכוח החלופה השנייה להגדרה האמורה (נושא עסקת האקראי לא פותח במסגרת הערעור ולכן לא אדרש לו בהמשך). הם גורסים כך מכוח החלופה הראשונה, שכן לשיטתם יש לראות בביצוע ההשקעות על ידי המערערת "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד", כפי שאף קבע בית המשפט הנכבד קמא. לחלופין, יש לראות בכך "עסקה" מכוח החלופה השנייה מאחר שהמערערת ניכתה מס תשומות בגין השקעותיה בנכס (הערה: טענה אחרונה זו לא הועלתה בפני בית המשפט המחוזי הנכבד ובסופו של דבר אינני נזקק לה, שהרי החיוב וקבלתו החלקית של הערעור נסמכים כאחד על טעמים אחרים, ובכל מקרה לגבי החלופה שבגינה הנני מציע שלא לחייב ב-מע"מ – אין לראות במערערת כ- "מוכרת").

נבחן עתה את מרכיביה של כל חלופה מאלה הנזכרות לעיל.

החלופה הראשונה – עסקה היא מכירת נכס, או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד

23. במסגרת חלופה זו על מנת שעסקה תוגדר כעסקה חייבת מע"מ עליה להוות "מכירת נכס, או מתן שירות בידי עוסק" ועליה להיות "במהלך עסקו".

המחוקק הבהיר כי "מכירת ציוד" תהא גם היא עסקה כהגדרתה בחוק. ציוד מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

"ציוד" - נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק;

נעבור עכשיו לפירוט הדברים.

מכר או מתן שירות

24. "מכר", כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ, מוגדר כך:

"מכר", לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה... (ההדגשות שלי – ח"מ).

הנה כי כן, הגדרת מכר בחוק מע"מ הינה רחבה וכללו של דבר הוא, כי בעקרון הקנייה מרצון של נכס ממוכר לקונה הינה מכר, ובנוסף לכך גם: הפקעה, חילוט, או החרמה (לא רצוניים) כנגד תמורה נחשבים כמכר. כך, למשל, נפסק בהקשר זה ב-ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ פ"ד לז(2) 751, 744 (1983) (להלן: עניין אתא) כדלקמן:

"לאור הקביעה כאמור לעיל, שהספקת הארוחות על ידי המשיבות נעשתה כנגד תמורה מצד העובדים, אם מבחינת אופייה של פעולת הספקת הארוחות מדובר בפעולת הקניית נכס ולא במתן שירות – כפי שאמנם נראה לי – הרי מתן הארוחות הינו מכר במונח סעיף 1 לחוק המכר, התשכ"ח-1968, לפיו "מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר". הארוחות הינן נכס הן במונח הרגיל והמקובל והן במונח בהגדרת "נכס" בחוק, המצוטטת לעיל. ואם נכס זה סופק לעובדים כחלק מהתמורה לעבודתם, הרי מדובר בפעולת מכר" (ההדגשות שלי – ח"מ).

ראו גם: ע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ פ"ד נג(5) 769, 796 (1999) (להלן: עניין אלקה); עיינו: אהרון נמדר מס ערך מוסף 99-100 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר מס ערך מוסף), המבהיר כי בעקרון כל הקניה של נכס ממוכר לקונה מהווה "מכר" בהתאם לחוק (לדיון ולפירוט נוסף בנושא – פנו גם לפיסקאות 30-31 שלהלן).

25. "שירות" הוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר...". ההוראה "למען הזולת" פורשה בפסיקה באופן מרחיב כך שכל פעולה שיש בה כדי לתרום לזולת, אף אם למבצע הפעולה אינטרס רב בביצוע הפעולה, נחשבת כפעולה למען הזולת. כך, למשל, נפסק בע"א 1306/99 חוף הכרמל ואח' נ' מנהל מע"מ חיפה, פ"ד נח(2) 602, 610 (2004) (להלן: עניין חוף הכרמל), כדלקמן:

"משאמרנו כל זאת ממילא יש לדחות גם את טענת המערערות כי אין מדובר כאן בשירות הניתן לעירייה, כי אם בשירות שהן ביצעו עבור עצמן (או עבור רוכשי הדירות). טענה זו מתעלמת הן מאופי עבודות הפיתוח הן מן ההסכמים שנכרתו בין הצדדים, שמהם עולה הכרה ברורה בכך שמדובר בעבודות אשר העירייה מחויבת בביצוען, ובכך שעל המערערות לשלם היטלים ואגרות בגין אותן עבודות. כפי שציין השופט ביין בפסק-הדין בעניין חוף הכרמל, מדובר בעיסקאות אשר לשני הצדדים עניין בביצוען, ואין בכך כדי לשלול מהן את אופיין כשירות 'למען הזולת'. (ההדגשות שלי – ח"מ).

התנאי: המכירה / מתן השירות נעשו במהלך עסקו של העוסק

26. בעניין אתא נקבע, כי יש לפרש את הביטוי "במהלך עסקו" באופן רחב. בית המשפט הבהיר (שם, בעמ' 752) כך:

"החוק אינו כולל הגדרה, מהו ב'מהלך עסקו' של עוסק... לפי הפירוש הפשוט, כל מה שעושה עוסק, אשר עיסוקו בייצור, לתועלת מפעלו ולקידומו ולהצלחת עסקיו נעשה על ידיו במהלך עסקיו". (ההדגשות שלי – ח"מ).

ובהמשך קבע בית המשפט (שם, בעמ' 753):

"נראה לי, שגם 'במהלך עסקו' כולל את כל מה שעושה העוסק לתועלת מפעלו ולקידומו ולהצלחת עסקיו"

ודוק: הפרשנות המרחיבה בה נקט בית המשפט עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה, שעניינה הטלת מס על "הערך המוסף" שנוצר אצל העוסק, ועל כן כל אימת שפעולה מסוימת תרמה לערך מוסף זה, יש לראות בה כחלק מהפעילות העסקית. עמד על כך בית המשפט בעניין אתא בזו הלשון (שם, בעמ' 754):

"הכוונה להחיל את החוק על בסיס רחב מוצאת ביטוייה גם בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, המדברים על החלת החוק על פעילות כלכלית על בסיס רחב ביותר, כשהכוונה היא להטיל מס אחיד על

כלל הפעילות המשקית. וכפי שמתחילים דברי המבוא ומסבירים: 'המונח הכלכלי 'ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כללית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל'. על-פי דברי הסבר אלה, הכוונה היא, שהערך המוסף, עליו ישלם העוסק מע"מ, הוא אותו הפרש הנזכר כאמור, הנוצר בהתחשב בכלל המכירות שהוא מבצע והשירות שהוא נותן."

מכירת ציוד – מה משמעה?

27. פ'90 נמדר הבהיר בספרו (בעמ' 72-73) כך:

"לפי סעיף 2 והגדרת 'עסקה' שבסעיף 1 לחוק, מס ערך מוסף חל גם על מכירה של נכסים הוניים שבעסק – מכירה הנקראת בפי המחוקק 'מכירת ציוד'... המונח 'ציוד' מוגדר בסעיף 1 לחוק כ- 'נכס ששימש, משמש, או נועד לשמש, לעוסק בעסקיו ואין מכירתו מעיסוק העוסק'. היוצא הוא שבגדר מכירת 'ציוד' תיכלל גם מכירה של נכסים הוניים שאין מכירתם מעיסוקו של המוכר, ובלבד שהנכס הנמכר ממלא יעוד מסוים במערכת הייצורית של העסק".

החלופה השנייה – עיסקה היא מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר

28. כאמור, "עסקה" מוגדרת גם כ"מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר... (ההדגשה שלי – ח"מ; ראו: נמדר מס ערך מוסף, עמ' 75-77).

סיכום עד כאן

29. המכנה המשותף לכל חיובי המע"מ הנ"ל נעוץ בפעולה רצונית של המוכר, או נותן השירות, או בהרחבות שהמחוקק בחר לציין במפורש (כמו: הפקעה, חילוט או החרמה, שאינם רצוניים, כידוע – כנגד תמורה). נוכח רציונל זה מטבע הדברים שקיימים אף חריגים לחיוב המע"מ – מצבים שאין הם בגדר "עסקה", ועליהם אעמוד מיד.

החריג – פיצוי חוזי או נזיקי, או השבה מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט

30. ב-ע"א 1694/92 חברת אול שירותים נ' מושיץ, פ"ד מט(2) 387, 417 (1995) (להלן: עניין מושיץ), הבהיר השופט א' גולדברג – מפי בית המשפט – כי קבלת פיצוי נזיקי – איננו בגדר אירוע החייב ב-מע"מ, גם אם העוולה, אשר בגינה ניתן הפיצוי, נושאת אופי מסחרי.

גם השאלה אם יש לראות בהשבה שקיבל "מזכה" בגין עילה שיסודה בדיני עשיית עושר ולא במשפט – משום תמורה בעסקה שהתקיימה בין המזכה לבין הזוכה, החייבת ב-מע"מ – איננה פשוטה, ונראה שהתשובה עליה היא שלילית. כפי שפירטתי לעיל, עסקה מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כ-"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו", או כ-"מכירת נכס שנוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר..." (ההדגשות שלי – ח"מ). הגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ הינה אמנם על דרך הריבוי, ואולם במצבים הגבוליים אין היא מספקת להבנת המונח "מכר". נוכח בעייתיות זו מקובל לעשות ברגיל שימוש בהגדרת "מכר" שבסעיף 1 לחוק המכר, התשכ"ח-1968: "הקניית נכס תמורת מחיר" (ראו: יעקב פוטשבוצקי חוק מס ערך מוסף 53 (מהדורה חמישית, 1999) (להלן: פוטשבוצקי חוק מע"מ); ע"ש (ת"א) 425/84 גולדפרב נ' מנהל המכס (פורסם ב: י' שפט, מס ערך מוסף 745 (אידמית – 1986)), אף כי צויין שהגדרה שבחוק מע"מ רחבה יותר (עניין אלקה, 796). מלומדים רבים מחזיקים בדעה כי הגדרה זו "תופסת ברשתה" רק העברות רצוניות של נכסים. המלומד י' פוטשבוצקי ז"ל כותב בספרו הנ"ל את הדברים הבאים:

"המונח 'הקניית זכות בו' חל רק על הקניות מרצון. כשרצה המחוקק לכלול בהגדרת 'מכר' הקניות מכח דין עשה זאת במפורש, כשהוא מתנה את הכללת ההקניה ב'מכר' בקיומה של תמורה, והא ראייה: הפקעה, חילוט והחרמה שצוינו במפורש ואגב תמורה דווקא" (בעמ' 53)

גם פרופ' א' יורן ז"ל החזיק בגישה דומה. במאמרו "מיסוי פיצויי נזיקין (חלק ב')" מיסים ב/4, עמ' א-14 (1988) כתב כדלקמן:

"ההגדרה 'הרגילה' של 'מכר', בין שנשאב אותה מחוק המכר, התשכ"ח-1968 ובין שנייחס למושג את משמעותו בדיבור יומיומי, היא העברה רצונית של בעלות בנכס בתמורה. ה'ריבוי' שבהגדרת 'מכר' בחוק מע"מ כולל ראשית פעולות משפטיות רצוניות... וכן פעולות בלתי רצוניות מסוימות, הפקעה חילוט והחרמה.

מהריבוי של הפקעה, חילוט והחרמה עולה, שפעולות אלו אינן נכללות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, שאחרת לא היה צורך בריבוי. על כן, מימוש כפוי של נכס אינו בגדר 'מכר' כהגדרתו הרגילה"

עמדה זו של פרופ' יורן צוטטה בהסכמה בעניין מושיץ.

פרופ' יורן ז"ל אף משווה במאמרו את הגדרת "מכר" בחוק מע"מ להגדרת "מכירה" המצויה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), המחילה עצמה גם על: "כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין, אך למעט הורשה". לשיטתו של יורן: "משרצה המחוקק לתפוס מימושים בלתי רצוניים בגדר 'מכר' ידע לתת ביטוי לחפצו" (שם, שם).

ראו גם: אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 271-273 (מהדורה שניה, 2010) (להלן: פרידמן מע"מ: חוק והלכה).

בע"ש 166/00 אבי צמיגים נ' ממונה אזורי חיפה (27.11.2001) הביא בית

המשפט את עמדת רשויות מע"מ לעניין הדרישה "לרצוניות" המכר:

"עמדת המשיב... בדרך כלל מימוש לא רצוני אינו נתפס בהגדרת "מכר" אליה מפנה הגדרת "עיסקה בישראל", אלא אם קיים איזכור מפורש לאותה עיסקה. כך נהג המחוקק לגבי "הפקעה, חילוט והחרמה", מאידך, לא כלל המחוקק "בריבוי" האמור מימוש כפוי על ידי מעשה נזיקין מפוצה או משופה."

דעה שונה ניתן למצוא בספרו של פרופ' נמדד (בעמ' 134-136). פרופ' נמדד מקבל את התפיסה שלפיה אין להטיל מע"מ על פיצויים המתקבלים בגין נזקים (וכן פיצוי בגין אובדן וגניבה), אך מעמיד אותה על בסיס אחר – העדר העברה ממוכר לקונה ככאלה, ותיאור האירוע כ"הוצאה חד צדדית של נכס מרשותו של העוסק" (נמדד מס ערך מוסף, עמ' 110).

31. יש איפוא טעם רב בעמדה שלפיה "מכר", כהגדרתו הנוכחית בחוק מע"מ, מתייחס בעיקרו להקניה מרצון, כל עוד לא נאמר במפורש אחרת (כפי שנעשה, למשל, לגבי: הפקעה, חילוט והחרמה). גם קבלת השבה מכוח עילה של עשיית עושר ולא במשפט – איננה תמורה בגין הקנייה מרצון ולפיכך אין לראותה כ"מכר" לעניין חוק מע"מ (ראו גם: ע"ש (חיפה) 354/85 ריצ'מן נ' מנהל המכס והמע"מ (9.12.1985), שם

נקבע כי השבת רווח בלתי מוצדק ששילם מסיג גבול בעד שימוש שעשה שלא כדין בנכס מקרקעין – לא תחשב כ"מכר" לעניין מע"מ. באותו עניין נימק בית המשפט את קביעתו בעיקר בכך שסיווג של השבת ההתעשרות – כ"עסקה" תעביר מסר בעייתי של "הכשרת הגזל" בדיעבד. למעשה, בית המשפט עמד כבר אז על הבעייתיות שבהתייחסות להעברה כפויה כ"עסקת מכר".

32. ברצוני להוסיף שתי הערות נוספות בנוגע לקביעה כי הקניה שאיננה מרצון – לא תחשב "מכר" ולפיכך גם לא תחשב "עסקה" ולא תחוב ב-מע"מ.

הערה ראשונה עניינה בחשש התמידי מפני ניצול לרעה של כללים המטיבים עם נישומים, לצורך העלמות-מס, או תכנוני-מס אגרסיביים ובלתי-לגיטימיים. חשש זה מתעורר גם בענייננו, שכן, לכאורה, ניתן לנסות "לצייר" עסקאות אמיתיות כהשבה בגין התעשרות שלא כדין – שכאמור הנני נוטה לדעה שאין היא בגדר עסקה. חשש זה איננו יכול להשפיע בעת קביעת הדין. הדרך להתמודד עם מצבים מסוג זה נתונה לרשויות המס במסגרת הנורמה האנטי-תכנונית, המצויה בהקשר שלנו בסעיף 138 לחוק מע"מ.

הערה שנייה נוגעת לפגיעה של הקביעה שלעיל בבסיס המס של משטר מע"מ. לעניין זה אציין כי ככל שהמחוקק סבור שמע"מ צריך לחול על כל הקניית נכסים (גם בלתי-רצונית), ולא רק על המקרים הנזכרים במפורש בהגדרת "מכר" בחוק מע"מ, פתוחה בפניו הדרך לתקן את החוק, כך שתתווסף לו הערה דומה לזו המצויה בסעיף 88 לפקודה, המחילה את המס על "כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם" (לעמדה הקוראת למחוקק לעשות כן, ראו: פרידמן מע"מ: חוק והלכה, בעמ' 261, 272).

סיוג החריג

33. לחריג שנסקר לעיל – יש סייג מסויים. זה מצא מקומו בסעיף 7(2) לחוק מע"מ, הקובע כדלקמן:

"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות –
[...]
(2) כל הוצאה אחרת... ופיצויים בשל הפרת הסכם כשאין
עמה ביטול העסקה..." (ההדגשות שלי – ח"מ).

על הרציונל העומד בבסיס ההוראה הנ"ל עומד פרופ' נמדר בספרו (שם, בעמ' 113):

: (113)

"סעיף 7(2) לחוק מס ערך מוסף קובע כי פיצויים שנתקבלו בגין הפרת הסכם שלא בוטל ייחשבו כחלק מהמחיר של העסקה. פיצויים שכאלה, לפי הסעיף, הינם חלק מהתקבולים שמצמיח ההסכם שבין הצדדים ובכללם בגין שינויים המתרחשים בגין ביצוע ההסכם, שקיומו, בסופו של דבר, נשמר על ידם. לעומת זאת, דינם של פיצויים המתקבלים בגין הפרת הסכם כשהעסקה בוטלה יהיה שונה..."

ובהמשך (נמדר מס ערך מוסף, עמ' 114):

"אם הפיצויים ניתנים בגין ביצוע חלקי של ההסכם שהושלם הרי זה מכירה החייבת במס, ואם התשלומים הם בעבור נזק שנגרם או ריווח עתידי שנמנע, אין זה תשלום בעבור מכירה, ולכן הם לא יחוייבו במס."

עיינו גם: ע"א 243/86 המלבלב, שותפות רשומה לגידולים חקלאיים נ' מדינת ישראל, פ"ד מב(3) 547 (1988); ע"א 19/86 עזריאלי נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מג(3) 537 (1989).

בעקבות הצגת המתווה הנורמטיבי הרלבנטי – אפנה עתה להחלת הדין על העובדות שלפנינו.

מן הכלל אל הפרט

34. כידוע, בדיני המס יש לבחון פעולות של נישומים על פי המהות הכלכלית של אותן פעולות (ראו: ע"א 9105/96 מגדל הזהב בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים פ"ד נו(5) 608, 614 (2002); ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פסקה 9 (7.1.2004); ע"א 247/63 פקיד השומה פתח-תקווה נ' שפר פ"ד יז(3) 2713 (1963)). זאת יש לעשות, לעתים, גם כאשר החוזה שנחתם בין הצדדים מלמד, לכאורה, על מהות כלכלית אחרת (ראו: ע"א 10839/04 פקיד שומה באר שבע נ' אליהו גרינברג (7.9.2006) (להלן: עניין גרינברג)). אבקש איפוא לבחון עתה את המקרה, מושא המחלוקת, על רקע האמור.

35. התמורה שניתנה למערערת על פי דו"ח קמיל ומכוח פסק הבוררות, שאושר לגבי מרכיב זה – יש בה את כל האלמנטים של "מכר", המהווה "עסקה", כמשמעות מונחים אלה בחוק מע"מ, ולפיכך יש לחייב את המערערת ב-מע"מ בגין תמורה זו. הטעם העיקרי לכך נעוץ בעובדה שכל הצדדים הסכימו מרצונם לפני הכנת דו"ח קמיל (ואף לאחריו) כי תשלום התמורה בעבור ההשקעות וההוצאות הכלולות בדו"ח קמיל, יהיה כנגד החזרת המושכר למשיבה 2. כך עולה באופן מפורש מסעיף ג' לדו"ח קמיל, שם נכתב כדלקמן:

"במידה ובעלי הדין יקיימו את סעיף 1 של פסק הדין שניתן ע"י כב' השופט גדעון גינת ביום 9/6/1996 בעניין הנ"ל, יהיה על יבולי גליל בע"מ להעביר, פרט לחזקה בנכס [את הפריטים הבאים]."

זאת ועוד – עמדתי כבר לעיל על כך שיסוד מרכזי בקביעה שפעולת הקנייה מסוימת הינה "מכר" מבוסס על ההיבט הרצוני של אותה הקנייה. בענייננו, העברת החזקה בנכס מהמערערת – למשיבה 2, בתמורה להשבת התשלומים שהשקיעה או הוציאה המערערת עד למועד שנקצב (ואשר הוערכו בדו"ח קמיל) נעשתה על בסיס רצון הצדדים, כפי שזה השתקף מההסכמות שהובילו להכנת דו"ח קמיל. תימוכין לבסיס ה"הסכמי" של החיוב האמור על פי דו"ח קמיל – ניתן למצוא גם בפסק-הבוררות. בפסק הבוררות החלקי נכתבו, בין היתר, הדברים הבאים: "הנתבעת נתפסת על הסכמתה לבחינת ולקביעת הסכומים האלה על ידי רואה החשבון קמיל, ללא עוררין, בחינה וקביעה שתחייבנה את כל הצדדים שהודיעו על הסכמה זו בבית המשפט." (ההדגשות שלי – ח"מ). בפסק הבוררות המשלים נכתב כך: "... הבסיס לחיובי פרי מבח"ר על פי דו"ח קמיל מצוי – בעיקרו של דבר – בהסכם."

הנה כי כן מן בתמורה שניתנה למערערת על פי דו"ח קמיל יש משום עסקה, וכל טענות המערערת בהקשרים אלה ראויים להידחות.

36. דינם של הסכומים האחרים שנפסקו לטובת המערערת, וששולמו לה בעבור ההשקעות הנוספות – שונה. אלה לא נעשו מתוך התחייבות כלשהי כלפי המשיבה 2, או בהתאם להסדר שלפיו המערערת תקבל תמורה מהמשיבה 2 בגין ההשבחות הנוספות שביצעה המערערת בנכס – באופן שניתן לראות בביצוען משום שירותי בנייה שהעניקה למשיבה 2. כמו כן, לא ניתן, לשיטתי, לראות בהעברה של שיפורים אלה, במסגרת ההליכים המשפטיים שנוהלו בין הצדדים וכנגד תמורה שנפסקה לטובת המערערת, משום מכר שלהם למשיבה 2, כמובנו של "מכר" בחוק מע"מ.

המשיבים טוענים כי נוכח קביעת הבורר בדבר הסכמה "מכללא" לביצוע ההשכחות – הרי שיש לראות בהשבת הסכומים בגין השקעות אלו למערערת מכוח פסק הבוררות, משום תשלום עבור שירותי בנייה, או מכר השיפורים למשיבה 2. מסקנה זו, כאמור, אין בידי לקבל. קביעתי זו מבוססת הן על פרשנות תכליתית של פסק הבוררות והן על דיני המס הכלליים. אפרט עתה את הדברים על פי סדרם.

37. מבחינת פרשנות פסק הבוררות, הרי שהעמימות של ההנמקה שהובאה שם מותירה מרחב רב להתגדר בו. פסק הבוררות קבע רק זאת כי יש לקרוא לתוך הסכם השכירות הסכמה "מכללא" שלפיה המערערת ושאית להביא את הנכס למצב שיאפשר לה להרוויח ממנו כנכס מניב. הבורר תיאר אמנם את טענות המערערת, כפי שנטענו לפניו, לפיהן יש לקרוא לתוך הסכם השכירות הסכמה "מכללא" כאמור להכנסת שיפורים בנכס לשם הפיכתו לנכס מניב – וכן הסכמה של המשיבה 2 לשאת בהשקעות הנחוצות לשם כך (מימון ההוצאות על-ידי המערערת יחשב למימון זמני, והמשיבה 2 תשפה אותה בגינן בבוא העת), ואולם אין בפסק הבוררות קבלה מפורשת של טענת המערערת בהקשר זה על שני חלקיה. יתרה מכך, הבורר מוכן לבסס את השבת ההשקעות למערערת גם על בסיס משפטי חלופי, שאיננו מעוגן בהסכם השכירות כלל – על פי מה שפורט בסעיפים 53-54 לסיכומים שהגישה לו המערערת (אף כי עולה מלשון הבורר כי הוא מוכן לעשות כן למעלה מן הצורך). עיון בטיעון זה מלמד כי המערערת ביקשה לבסס את זכותה להשבה על הוראות סעיף 21 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 (להלן: חוק המקרקעין), שעוסק בבניה שלא כדין במקרקעין הזולת.

לא ברור, איפוא, על איזה בסיס משפטי, במדויק, העמיד פסק הבוררות את הסכומים שפסק לטובת המערערת ברכיב ההשקעות הנוספות. ככל שיש להבין את התנאי "מכללא" שאותו קרא הבורר לתוך הסכם השכירות כהתחייבות של המשיבה 2 לשאת בעלויות השיפורים – אז מדובר באכיפת חוזה לשירותי בנייה, או למכר השיפורים שבוצעו בנכס, ואולם לפרופוזיציה זו התנגדה המשיבה 2 בכל תוקף. נראה איפוא שבפועל ההגיון שעמד בבסיס פסק הבוררות, במרכיב האמור, היה דווקא זה המבוסס על מניעת התעשרות שלא כדין מצד המשיבה 2. הנה כי כן, ניתן להבין את קביעת הבורר בדבר קיומו של תנאי "מכללא" המתיר למערערת לבנות שיפורים בנכס (אך לא מטיל בהכרח על המשיבה 2 התחייבות לשאת בעלויות השיפורים) גם בהקשר של דיני עשיית עושר ולא במשפט. סעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: חוק עשיית עושר) מקנה, כידוע, לגורם השיפוטי הדין בטענה לעשיית עושר, סמכות לפטור צד שהתעשר – מהחובה להשיב את ההתעשרות בנסיבות העושות

השבה זו בלתי צודקת. על רקע זה, ועל רקע טענות קשות שהעלתה המשיבה 2 כלפי המערערת בסיכומים שהגישה לבורר (בדבר חוסר תום-לב מצד המערערת ונסיונות מצדה להשתלט על הנכס), ניתן אולי להבין את קביעתו האמורה של הבורר כמענה לטענות אלו, שאם היה בהן ממש – יתכן והיו יכולות להביא לשלילת זכות ההשבה של המערערת מכוח סעיף 2 לחוק עשיית עושר.

זאת ועוד – אחרת. קריאה וניתוח של פסק הבוררות מלמדים כי למעשה ברכיב ההשקעות הנוספות נפסקה השבה עקב אי-מימוש הסדרי האופציות מסיבות שלא היו תלויות במערערת. אין בכך משום פיצויים עקב הפרה (השוו: ע"א 4075/06 גליקמן נ' איזביצקי (18.2.2010)); עיינו: דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים כרך ד' 400 (2011) (להלן: פרידמן וכהן חוזים); גבריאלה שלו ויהודה אדר דיני חוזים – התרופות 705-694 (2009); יהודה אדר "על הדבש ועל העוקץ – הרהורים על פרק התרופות בהצעת הקודקס האזרחי החדש" משפט ועסקים ה' 347, 387 (תשס"ו). מטרת ההשבה וטבעה הם למנוע התעשרות שלא כדין. מכאן שעילתה הבסיסית: דיני עשיית עושר ולא במשפט, וכשהיא נפסקת – אין בה אלמנט רצוני. עיינו: ע"א 741/79 כלנית השרון השקעות ובנין נ' הורוביץ פ"ד לה (3) 533, 540 ואילך (1981); פרידמן וכהן חוזים 401-402 ו-ה"ש 5.

38. מבחינת דיני המס הכלליים, יש לבחון, כאמור, פעולות של נישומים על פי המהות הכלכלית שלהן, כפי שבית המשפט העוסק בשאלת המס – מבין אותה, גם כשהחוזה בין הצדדים מלמד על מהות שונה. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בעניין גרינברג (בפיסקה 9):

"...מקום שבו קיים הסכם כתוב בין הצדדים הוא נושא משקל לא מבוטל לצורך התחקות אחר מהות העסקה לצורך מיסויה. אולם, מה שאמור בהסכם ומה שאינו אמור בו אינו חזות הכל וזאת אף בלא להידרש לנורמה האנטי-תכנונית"

אם כך נאמר לעניין הסכמות בפועל של הצדדים, הרי שניתן לנהוג באופן זהה גם לגבי הסכמות "מכללא" ש"נקראו" לתוך ההסכם על-ידי גורם שיפוטי שבחן את ההסכם שלא בהיבטי המס שלו. ברור כי במקרה שלפנינו, לו היו הצדדים מסכימים במפורש על כך שבתום הסכם השכירות – תשלם המשיבה 2 למערערת בגין כל השיפורים שביצעה בנכס שיעברו לרשותה (כפי שנעשה בפועל לגבי ההשקעות וההוצאות שפורטו בדו"ח קמיל) – קשה היה לקבל עמדה הטוענת כי המהות הכלכלית

של פעולותיהם היא אחרת מאשר עסקת מכר, או עסקה למתן שירות. הדברים שלעיל נועדו רק כדי להסביר מדוע אין הכרח בעניין שלפנינו להבין את המהות הכלכלית של ההשקעות הנוספות, לצורך בחינת שאלת המס, רק על רקע קביעות פסק הבוררות כפשוטן (ככל שיש להבין את דבריו של הבורר כך שבין הצדדים הוסכם "מכללא" שהמערערת תוכל לבנות שיפורים בנכס וכי המשיבה 2 תישא בהוצאות השיפורים כאשר הנכס יחזור לחזקתה).

דעתי נוטה איפוא לכך שיש לבסס את הסכומים שהוענקו למערערת בגין השקעותיה הנוספות בנכס (שאינן החזרי ההשקעות וההוצאות שלפי דו"ח קמיל) – על עילה של עשיית עושר ולא במשפט (זה המקום להעיר כי העילה החלופית, אליה הפנה הבורר, המבוססת על הוראות סעיף 21 לחוק המקרקעין, איננה תואמת את קביעת הבורר שיש לקרוא לתוך הסכם השכירות הסכמה "מכללא" של המשיבה 2 לביצוע שיפורים בנכס על ידי המערערת, מה גם ששם הבחירה היא בידי בעל המקרקעין. מכל מקום, גם עילה זו מבוססת על העקרון של מניעת התעשרות שלא כדין). למסקנה דומה ניתן להגיע גם בהתבסס על סעיף 12 לחוק המקרקעין, המורה כי בעלות במקרקעין תחול גם על כל דבר המחובר אליה חיבור של קבע (זולת מחוברים הניתנים להפרדה) – ללא נפקות לשאלה בידי מי הוקם. הבורר קבע לגבי השיפורים המדוברים כי יושב ערכם, וכי הם לא יושבו בעין. מקביעה זו ניתן להבין שמדובר במחוברים שאינם ניתנים להפרדה. כך במיוחד על רקע קביעתו בדבר השבה בעין של כל הציוד שהוכנס על-ידי המערערת לנכס ושניתן היה להשיבו. הנה כי כן, בהתאם להוראות סעיף 12 לחוק המקרקעין, השיפורים היו שייכים, מרגע בנייתם וחיבורם למקרקעין – למשיבה 2. יוצא איפוא שהמשיבה 2 נותרה עם שיפורים רבי ערך בבעלותה, מבלי שנדרשה מלכתחילה לשלם בעד הקמתם ומבלי שבחורה מרצונה היא לקיימם בידיה. מצב זה הוא שמבסס בענייננו, מזוית ראייה נוספת, עילה של עשיית עושר ולא במשפט. אמנם, התעשרות המשיבה 2 נבעה לכאורה מהדין (סעיף 12 לחוק המקרקעין) ולפיכך אין היא עומדת על פני הדברים בדרישת סעיף 1 לחוק עשיית עושר. ואולם נראה כי במקרה זה מדובר בהתעשרות בלתי צודקת – שאז אין לראותה כהתעשרות על פי זכות שבדין (ראו: דניאל פרידמן דיני עשיית עושר ולא במשפט כרך א' 84 (מהדורה שנייה, 1998); עיינו גם: פרידמן וכהן חוזים 401-402 ו-ה"ש 5).

39. על השאלה אם יש לראות בהשבה שקיבל "מזכה" בגין עילה המבוססת על דיני עשיית עושר ולא במשפט משום תמורה במסגרת "מכר" (ולפיכך כ-"עסקה") – יש להשיב איפוא, כאמור, בשלילה (כפי שפירטתי לעיל, בפיסקאות 30-31, לאחר שבחנתי את הרציונלים השייכים לסוגיה).

40. נותר איפוא לבחון אם אין לראות בהשבה מכוח דיני עשיית עושר, שבה זכתה המערערת, משום תמורה בגין "שירותי בניית שיפורים בנכס" שהעניקה המערערת למשיבה 2. "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, כאמור, כ"עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר". חרף הפרשנות המרחיבה שהוענקה בפסיקה לתיבה "למען הזולת" (שעליה עמדתי לעיל בפסקה 25) אין לראות בכל מעשה שעושה נישום למען עצמו כ"עשייה למען הזולת", כל אימת שיש לזולת כלשהו אינטרס באותו מעשה. כשם שלמדנו מעניין חוף הכרמל שכאשר יש לנישום אינטרס עצמי במעשה שאותו הוא עושה למען זולתו – אין בכך כדי לשלול מהמעשה את אופיו כ"שירות למען הזולת", כך יש לעשות גם במקרה ההפוך – כאשר לזולת יש אינטרס במעשה שעושה נישום למען עצמו. למעשה, נראה כי מבחן מדויק יותר יהיה לבחון איזה אינטרס הוא המרכזי ואיזה אינטרס הוא טפל לו. בענייננו, הכנסת השיפורים בנכס נעשתה על-ידי המערערת לשם הפקת רווחים גדולים יותר מהנכס לעצמה ולא על מנת להעמיד לרשות המשיבה 2 נכס מושבח. זאת ניתן ללמוד מקביעות הבורר לעניין הגשמת מטרות הסכם השכירות, וכן על רקע שאיפותיה של המערערת להמשיך להחזיק בנכס גם בתקופת האופציה. יוצא מכך שגם עסקה למתן שירות – איננה מסתרת פה מאחורי דמי ההשבה שקיבלה המערערת בעבור ההשקעות הנוספות, מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט.

41. לשם השלמת התמונה אציין כי לא ראיתי מקום לדון בהרחבה בטענות המערערת כי יש לסווג את הסעד שקיבלה בפסק הבוררות כפיצויים בגין רווחים שנמנעו ממנה בשל הפרת הסכם האופציה. לאחר בחינת הסכם השכירות הגעתי לכלל מסקנה כי הסכם האופציה לא נכנס לתוקפו. סעיף 3(ג) להסכם השכירות, שעליו מבקשת המערערת לבסס את טענת האופציה, קובע כי האופציה המדורגת תכנס לתוקף רק אם השוכר ישלם תשלומים נוספים מסוימים העולים על סך של מליון ש"ח. הבורר חישב סכומים נוספים אלו לצורך חישוב הפיצוי המוסכם (שנגזר מהם), ואלו כומתו על-ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, בהחלטתו מתאריך 2.1.2003 (ה"פ 1517/95) בסך של 800,946 ש"ח (שכן הפיצוי המוסכם, המחושב כמחצית מסכומים אלה, הוערך ב-400,473 ש"ח). סכום זה נופל ממליון ש"ח ולפיכך, כאמור, הסכם האופציה המדורגת לא השתכלל (אשר להסכם האופציה הרציפה – המערערת איננה טוענת כלל כי השתכלל). אציין עוד כי אינני רואה סתירה בין מסקנה זו, שהסכם האופציה לא נכנס כלל לתוקף, לבין זכאותה של המערערת לפיצוי המוסכם מכוח סעיף 7(ב) להסכם השכירות, וזאת מטעמים שונים שאינם שייכים לענייננו בערעור זה.

ממילא אין מקום לדון פה בתחולת סעיף 7(2) לחוק מע"מ, שמדבר בפיצויים (בשל הפרת הסכם כשאין עמו ביטול העיסקה), ואצלנו הרי מדובר בהשבה ולא בפיצויים כאמור. אף החלופה התולה עצמה בניכוי מס תשומות – איננה רלבנטית כאן, שכן בנסיבות אלו – אין לראות כאמור את המערערת כ- "מוכרת" במשמעות ס"ק (2) להגדרת "עסקה", שבסעיף 1 לחוק מע"מ.

הנה זה כמעט הגענו לסוף הדיון, ואולם פה מתבקשת הערה נוכח התנהלות המערערת והמשיבה 2 במהלך הדרך. על כך מיד בסמוך.

הערה בדבר השתק שיפוטי

42. מעיון בחומר הרב שהוגש לנו על-ידי הצדדים להליך זה, ומבדיקת עמדותיהן של המערערת ושל המשיבה 2 בהליכים הקודמים, עולה כי הן "החליפו" טיעוניהן במהלך הדרך. במסגרת זו התעורר חשש כי המערערת בכלל מושתקת מלטעון כנגד סיווג הסעד שקיבלה בפסק הבוררות – כסעד חוזי הנובע מהסכמה "מכללא" של המשיבה 2 לאפשר למערערת לבצע שיפורים בנכס ואף לשאת בעלויות הכרוכות בכך, זאת מכוח הכלל של "השתק שיפוטי", נוכח טענות שהעלתה המערערת בפני הבורר בדבר קיומה של הסכמה "מכללא" כזו. רמזים להתנהלות היוצרת "השתק שיפוטי" כנגד המערערת נשזרו אמנם בינות השיטין בכתבי הטענות השונים של המשיבים ובטענות שנטענו בפנינו בעל-פה (ואולם טענה מפורשת בדבר החלת הכלל של השתק שיפוטי על המערערת לא נטענה במסגרת הסיכומים בכתב שהגישו לנו המשיבים). גם בפסק-דינו של בית המשפט הנכבד קמא לא מצוין כי טענה מסוג זה נטענה בפניו. בכל זאת, ברצוני לתת את הדעת בקצרה לחשש זה, שהרי אין לבטלו לחלוטין, והוא אף מתייחס כאמור לשתי הטענות הנ"ל.

43. כפי שעולה מפסק הבוררות וגם מקריאת כתבי הטענות שהגישה המערערת לבורר – המערערת טענה בפני הבורר כי יש לקרוא לתוך הסכם השכירות תנאי "מכללא" שלפיו המשיבה 2 הסכימה לביצוע שיפורים בנכס על-ידי המערערת ואף הסכימה לשאת בעלויות שיפורים אלו. לכאורה ניתן איפוא לטעון כי המערערת צריכה להיות מושתקת מלטעון כנגד קביעה ברוח דומה על-ידי הבורר. טענה מקבילה ניתן להעלות כנגד המערערת גם בגין טענות שהעלתה (בין השאר ב-ה"פ 923/03), שלפיהן הסכומים שנקבעו בפסק הבוררות צריכים להיות חייבים ב-מע"מ, ודרישתה כי המשיבה 2 תעביר לידיה את סכום המע"מ האמור, שבו היא חבה על-פי דין. אף

המשיבה 2 לקחה בהתנהגותה בפגמים דומים שכאלה, שהרי בפני הבורר היא שללה מכל וכל את טענת המערערת לגבי ה"תנאי מכללא".

נשאלת איפוא השאלה, מהו איפוא הדין נוכח התנהלות זו של המערערת והמשיבה 2. בכך אדון להלן.

44. הכלל בדבר השתק שיפוטי קובע כי בעל דין שטען טענה בהליך אחד וטענתו התקבלה, מושתק מלהתכחש לטענתו ולטעון טענה הפוכה בהליך מאוחר יותר ואפילו נגד יריב אחר (ראו: ע"א 513/89 Interlego A/S נ' Exin-Lines Bros. S.A פ"ד מח(4) 133, 194 (1994), להלן: הלכת Interlego). האיסור על העלאת טענות סותרות נגזר מחובת תום הלב וההגינות הדיונית, והוא נועד, בין היתר, למנוע פגיעה באמון הציבור במערכת המשפט ולהניא מתדיינים מפני ניצול לרעה של בתי המשפט (ראו: רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ פ"ד נט(6) 625 (2005) (להלן: פרשת בית ששון)). במקרה שלפנינו ניתן לדחות את הטענה כי על הצדדים הניצבים משני עברי המתרס, חל, בנסיבות העניין, הכלל של השתק שיפוטי (מכוח הלכת Interlego) – בשל כך שלא מתמלאות כאן כל דרישות הכלל. הכלל קובע, כאמור, כי בעל דין יושתק רק בגין טענה שהתקבלה בהליך הראשון. בענייננו ניתן לקבוע כי טענות המערערת לא התקבלו כלשונן ובמלואן בהליכים שבמסגרתם נטענו: כך ניתן לקבוע באשר לטענות המערערת לעניין הוספת מע"מ לסכומים שפסק הבורר (ב-ה"פ 923/03), שכן בית המשפט דחה טענות אלה על הסף. וכך ניתן לקבוע גם לגבי טענות המערערת בפני הבורר בדבר קיומה של הסכמה "מכללא" כאמור. זאת מאחר שקביעת הבורר בפסק הבוררות (כפי שהסברתי בהרחבה לעיל) הסתכמה בקריאת הסכמה "מכללא" לתוך הסכם השכירות המתירה למערערת לבצע שיפורים בנכס, אך אין בפסק הבוררות קביעה ברורה בדבר הסכמה "מכללא" של המשיבה 2 לשפות את המערערת בגין עלויות השיפורים הנ"ל. המערערת, גם כיום, איננה כופרת בנכונות שבקריאת תנאי "מכללא" לתוך הסכם המכר, המתיר לה לבצע את השיפורים בנכס. יוצא כי טענת המערערת בעבר, שביקשה לקרוא לתוך ההסכם תנאי "מכללא" שלפיו המשיבה 2 לוקחת על עצמה את עלויות בניית השיפורים – לא התקבלה (למצער לא במפורש) על ידי הבורר ולפיכך לא קמה כנגד המערערת טענת השתק שיפוטי – על פי פשט הכלל. אמנם הועלו בעבר, על ידי בית משפט זה, הרהורים אחר נחיצותה של הדרישה להצלחה בהליך הקודם על מנת שטענת ההשתק השיפוטי תתקבל. בפרשת בית ששון נאמרו מפי חברי, השופט א' גרוניס (כתארו אז) הדברים הבאים:

"בפסיקתנו נקבע, בעקבות פסיקה אמריקנית, כי אחד התנאים לקיומו של השתק שיפוטי הינו הצלחה בהליך הקודם... אעיר כי איני משוכנע שאמנם הדרישה של הצלחה קודמת תהא בכל מקרה ומקרה תנאי שאין בלתו לתחולתו של השתק שיפוטי, ברם אין צורך לקבוע מסמרות בסוגיה זו, שכן דרישה זו מתקיימת במקרה הנוכחי..." (בעמ' 633-634).

וראו גם: דברי חברי, השופט א' רובינשטיין באותו עניין ובע"א 1351/06 ע"ד מועין דאוד ח'ורי נ' חברת ארמון ההגמון (קסר אלמוטראן) בע"מ (17.9.2007).

מכל מקום, נוכח מאזן תום-הלב של המערערת ושל המשיבה 2 – אינני מוצא לנכון לסטות, זו הפעם, מהדרישה להצלחה בהליך הקודם כתנאי לתחולתו של השתק שיפוטי, וזאת מבלי לקבוע מסמרות בשאלה שהועלתה בעניין בית ששון (לבחינת תחולתו של השתק שיפוטי בהתאם לתכליתו, המבוססת על עקרון תום-הלב, עיינו גם: רע"א 11946/04 דוד לובינסקי בע"מ נ' י.ת. נצר אחזקות בע"מ (22.5.2005)). זאת ועוד, כפי שהובהר לעיל בפסקה 19 שלעיל, המשיב 1 איננו "בעל ריב" אמיתי בפרשה שלפנינו, ולפיכך אין לקחתו בחשבון כלל בבחינת מאזן תום-הלב. המשיבה 2, מאידך, טענה אף היא בפני הבורר טענות הפוכות בתכלית לאלו שהיא טוענת בפנינו עתה. בסיכומים שהגישה המשיבה 2 לבורר נטען כי ביצוע השינויים בנכס על ידי המערערת נעשה בניגוד להסכם השכירות ותוך הפרתו. בתצהיר עדות ראשית שהגיש מנהל המשיבה 2 לבורר נכתב כך: "הצדדים מעולם לא הסכימו כי התובעת [המערערת כאן – ח"מ] תשנה, תעצב מחדש, תגדיל, תקטין או תפגע באופן ובצורה כלשהי במושכר... התובעת על דעת עצמה, ללא אישור, בניגוד לדעת הנתבעת [המשיבה 2 כאן – ח"מ] ולמרות מכתביה המתרים בה לבל תמשיך במעשיה, עשתה במושכר כבתוך שלה, תוך שהיא נוהגת מנהג בעלים". טענות אלו עומדות בסתירה חזיתית לעמדה שמציגה המשיבה 2 כיום, תוך אימוץ קביעות הבורר בדבר קיומו של תנאי "מכללא", כמפורט לעיל.

בנסיבות אלו – אין מקום להבנתי להחיל על מי מהצדדים פה השתק שיפוטי חוסם, תוך השמטת הדרישה להצלחה בהליך הקודם, ולכן נדרשתי לעיל לניתוח המרכיבים השונים בתשלומים שקיבלה המערערת – לצורך חיובה או אי-חיובה ב-מע"מ, לגופם. אציין עוד כי באופן כללי אינני רואה פסול בבעל דין המאמץ קביעה שיפוטית שנקבעה נגדו בהליך מוקדם (המנוגדת לטענות שטען באותו הליך) במסגרת הליכים מאוחרים המתבססים על הקביעה השיפוטית בהליך המוקדם, שאחרת ימצא עצמו אותו בעל דין במצב קשה – הוא לא יוכל לטעון את טענותיו המקוריות מחמת מעשה בית-דין ולא יוכל לטעון טענות המאמצות את הקביעות השיפוטיות העומדות בניגוד

לטענותיו הקודמות (שלא התקבלו), מחמת השתק שיפוטי. דומני איפוא, מבלי לקבוע מסמרות, כי למצער במצבים כאלה יש מקום לדרישה בדבר הצלחה בהליך קודם, על מנת לבסס השתק שיפוטי.

45. נוכח כל האמור לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערעור על חיובה של המערערת ב-מע"מ בגין התשלומים ששולמו לה בעקבות ההסכמה להחזיר לה את ההשקעות וההוצאות שנמנו בדו"ח קמיל (פיסקה 6(ב) שלעיל). מנגד זאת אציע לחברי לקבל את ערעור המערערת לגבי תשלומי ההשבה שקיבלה בעבור ההשקעות הנוספות (פיסקה 6(ד) שלעיל).

המשיב 1 ימציא לפיכך למערערת שומה חדשה ומעודכנת המבוססת על הקביעות שבפסק-דין זה. למערערת תהא שמורה הזכות להשיג על שומה מעודכנת זו (ואף המשיבה 2 תוכל להביע עמדתה בהקשר זה בפני המשיב 1) ואולם זאת רק בטענה כי השומה המעודכנת איננה משקפת את קביעות פסק דין זה. לסיום אוסיף כי יש לקוות כי זו הפעם המערערת והמשיבה 2 יבחרו שלא לנהל הליכים נוספים, וכי יגיעו לעמק השווה לגבי דרכי מימושו של פסק הדין.

46. מעבר לתוצאה המוצעת, הנזכרת לעיל, ראוי שמקרה זה ישמש לקח לבעלי הסכמים ומנסחיהם, כמו גם למנהלי הליכים משפטיים, בדבר הצורך להיות מודעים לעניין המע"מ ולהסדיר נושא זה מראש באופן מוסכם ובהיר, או להעלותו – בזמן – בעת קיום ההליכים המשפטיים, והמהדר בכך תבוא עליו ברכה, כדברי חברי, השופט א' רובינשטיין ב-ע"א 1113/09 עו"ד אבנר כהן נ' המשביר לצרכן בע"מ (27.1.2011).

47. נוכח התוצאה אליה הגעתי – אינני רואה מקום כי נחייב את הצדדים בהוצאות, והנני מציע כי נורה שכל צד ישא בהוצאותיו שלו.

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

שופטת

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, כ' בשבט התשע"ג (31.1.2013).

שופט

שופט

שופטת