

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1306/99

ע"א 805/00

ע"א 4903/02

בפני :

כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' ריבלין
כבוד השופט א' לוי

המערערות בע"א 1306/99 :
1. חוף הכרמל 88 בע"מ
2. חוף הכרמל נופש ותיירות 89 בע"מ

נגד

המשיב בע"א 1306/99 : מנהל מע"מ חיפה

המערערת בע"א 805/00 : "גן" חברה קבלנית לבנין והשקעות

נגד

המשיב בע"א 805/00 : מנהל אזורי, מס ערך-מוסף, פתח-תקוה

המערערות בע"א 4903/02 :
1. ב.ס השקעות בע"מ
2. ס.ב.י.ב השקעות ופיתוח בע"מ

נגד

המשיב בע"א 4903/02 : מנהל המכס והמע"מ

ע"א 1306/99

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי
בחיפה מיום 13.1.99 בתיק ע"ש 5461/97 שניתן על
ידי כבוד השופט דן ביין

ע"א 805/00

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-
אביב-יפו מיום 26.12.99 בתיק ע"ש 420/96 שניתן
על ידי כבוד השופטת א' חיות

ע"א 4903/02

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי
בחיפה מיום 23.4.2002 בתיק ע"ש 142/00 שניתן
על ידי כבוד השופט דן ביין

תאריכי ישיבה: כ"ט באדר א' תשס"ד (3.3.2003)
י"ח בשבט תשס"ג (21.1.2003)
ה' בטבת תשס"ד (30.12.2003)

בשם המערערות בע"א : עו"ד יוסף ריזנברג, עו"ד יצחק מרון
: 1306/99

בשם המערערת בע"א 805/00 : עו"ד גיורא עמיר

בשם המערערות בע"א : עו"ד משה פרייליך
: 4903/02

בשם המשיב בע"א 1306/99 : עו"ד יהודה ליבליין
בע"א 805/00 ובע"א 4903/02 :

פסק-דין

השופט א' ריבלין:

1. בעל מגרש מבצע, על-פי הסכם עם העירייה, עבודות פיתוח ותשתית במגרש
ובסביבתו, וזאת כנגד ויתור מצד העירייה על תשלומי החובה השונים בגין עבודות
הפיתוח. האם, בנסיבות אלה, חייב בעל המגרש בתשלום מס-ערך-מוסף? זוהי השאלה
המתעוררת בשלושת הערעורים שבפנינו, ומאחר והשאלה היא אחת – נדון בשלושה
בצוותא-חדא.

הרקע לערעורים

2. המערערות בע"א 1306/99 – חוף הכרמל 88 בע"מ וחוף הכרמל נופש ותיירות
89 בע"מ (להלן: חוף הכרמל) – הן בעלים של מקרקעין, והן פעלו, במשך שנים,
להקמת פרוייקט על המקרקעין, הידוע בשם "פרוייקט מגדלי חוף הכרמל". בין חוף
הכרמל לבין עיריית חיפה נחתם, בשנת 1993, הסכם פיתוח, לפיו חוף הכרמל היא
שתבצע את עבודות הפיתוח והתשתית במקרקעין, ובתמורה – כך נקבע בהסכם –

תפטור העירייה את חוף הכרמל מן החובה לשלם היטלים ואגרות בגין פיתוח המקרקעין. המשיב – מנהל מס-ערך-מוסף חיפה – סבר כי מדובר בעסקה החייבת במס-ערך-מוסף, והוציא שומה בהתאם. השגתה של חוף הכרמל נדחתה, והיא הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי בחיפה.

2. המערערת בע"א 805/00 – גן" חברה קבלנית לבנין והשקעות בע"מ (להלן: חברת גן) – היא חברה קבלנית, אשר טרחה על הקמת פרויקט מגורים בעיר פתח-תקווה, הנושא את השם "נווה גן". הבניה בוצעה על קרקע, שנרכשה על-ידי בעלי המניות של חברת גן, והיא החלה לאחר שהקרקע "הופשרה" לבניה והופקעה בחלקה לצורכי ציבור. על-פי הסכם עם העירייה, ביצעה חברת גן את עבודות הפיתוח והתשתית, בין היתר בשטחים הציבוריים אשר בבעלות העירייה, וזאת כנגד ויתור על היטלים, אגרות וחובות שהיא חבה לעירייה. המשיב – מנהל מס-ערך-מוסף פתח-תקווה – סבר כי נתקיימה עסקה החייבת במס, והוציא שומה בהתאם. חברת גן הגישה השגה, ומשזו נדחתה – פנתה היא לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

3. המערערת בע"א 4903/02 הן חברות קבלניות, הרשומות אצל שלטונות מס-ערך-מוסף באיחוד עוסקים. למעשה, הערעור נסוב על פעילותה של המערערת 2 – ס.ב.י.ב. השקעות ופיתוח בע"מ (להלן: ס.ב.י.ב. השקעות) – שהיתה בעלים של 82% ממגרש המצוי במועצה המקומית ברמת-ישי. על המגרש הקימה ס.ב.י.ב. השקעות יחידות דיור במסגרת פרויקט "קדמת ישי". על-פי הסכם שנחתם בין ס.ב.י.ב. השקעות לבין הרשות המקומית, בשנת 1993, התחייבת ס.ב.י.ב. השקעות לבצע עבודות פיתוח במגרש ובסביבתו, כאשר בתמורה לכך, ויתרה הרשות המקומית על התשלומים שהיתה ס.ב.י.ב. השקעות חייבת בהם לפי הדין, אילו בוצעו העבודות על-ידי הרשות המקומית. המשיב – מנהל מס-ערך-מוסף חיפה – סבר כי מדובר בעסקה החייבת במס, ולפיכך הוציא שומת-מס. משנדחתה השגתה של ס.ב.י.ב. השקעות על חיובה זה, פנתה היא לבית המשפט המחוזי בחיפה.

הנה כי כן, שלושה הם הערעורים שבפנינו, ובשלושתם שאלה דומה – האם קמה חבות במס-ערך-מוסף, מקום בו מבצע הנישום, על-פי הסכם עם העירייה, עבודות פיתוח ותשתית, ובתמורה לכך, מותרת העירייה לנישום על תשלום ההיטלים והאגרות שהוא היה נושא בהם, אילו היתה העירייה-עצמה מבצעת עבודות אלה. תשובתם של בתי המשפט המחוזיים לשאלה זו, בפסקי-הדין נשוא הערעורים, היתה אחת – המדובר בעסקה החייבת במס-ערך-מוסף. נסקור בקצרה את שנקבע בפסקי-דין אלה.

4. פסק-הדין נשוא ע"א 1306/99 ניתן מפי השופט ד' ביין, אשר קבע כי מדובר כאן בשירות הניתן לעירייה על-ידי חוף הכרמל. בית המשפט סקר את הוראות הסכם הפיתוח, ולאורן סבר כי מדובר בעסקת חליפין, לפיה, בשל "אילוצים תקציביים" אין העירייה מסוגלת לבצע את עבודות הפיתוח, ולכן תבצעם חוף הכרמל, זאת תמורת ויתור מצד העירייה על תשלומי-החובה בגין העבודות. "העירייה" – כך כתב בית המשפט המחוזי – "במקום לשכור קבלן ולשלם לו בכסף מזומן 'קיצרה את הדרך'. היא מקבלת את העבודה מהמערערות [חוף הכרמל] תמורת ויתור על היטלים שיכולה היתה לגבות מהן". בית המשפט קבע עוד, כי אף אם לחוף הכרמל עצמה אינטרס בביצוע עבודות הפיתוח, הרי זהו אינטרס משותף שלה ושל העירייה, ואין בכך כדי לשלול את אופיו של השירות כשירות למען הזולת. בית המשפט הוסיף וציין, כי אין הכרח שתהא שקילות מדויקת בין ערך השירות הניתן על-ידי חוף הכרמל (ביצוע עבודות הפיתוח) לבין התמורה (ויתור על תשלומי-החובה), והדגיש כי בהסכם הפיתוח נקבע, שאם תהא העירייה זכאית לקבל היטל מאחרים בגין עבודות הפיתוח, יועבר סכום זה לחוף הכרמל, כהשתתפות בעלות העבודות. עוד פסק בית המשפט המחוזי, כי אין המדובר בעסקה כפויה אלא ביוזמה של חוף הכרמל (כך לפי האמור בהסכם הפיתוח), וכי חיובה של חוף הכרמל במס-ערך-מוסף בגין מכירת הדירות לרוכשים אינו יוצר כפל-מס, שכן מדובר בעסקה נפרדת מעסקת מתן השירות לעירייה. אשר לשווי העסקה: בית המשפט המחוזי קבע, כי הגם שאין בפניו נתונים בדבר ערך עבודות הפיתוח, והגם שיתכן כי חלק מן העבודות לא בוצעו עבור העירייה, הרי שחיוב חוף הכרמל במס לפי שווי ההיטלים והאגרות שנחסכו ממנה משקף, בהיעדר הוכחה אחרת, את הערך המינימלי של עבודות הפיתוח אשר בביצוען היתה העירייה מעוניינת.

5. לתוצאה זהה הגיעה גם השופטת א' חיות, בפסק-הדין נשוא ע"א 805/00. בית המשפט קבע כי אמנם לא נחתם בין הצדדים הסכם פיתוח פורמאלי, אולם, חליפת המסמכים בין הצדדים, התנהגותם לאחר מכן והעדויות שנשמעו בבית המשפט, מלמדות כולן, ובאופן ברור, על קיומו של הסכם בין העירייה לבין חברת גן, בדבר מימון וביצוע עבודות פיתוח ותשתית על-ידי האחרונה, כנגד ויתור על חובות, היטלים ואגרות שהיא חבה בתשלומם. בית המשפט המחוזי הצטרף למסקנתו של השופט ביין, לפיה אין המדובר אלא ב"קיצור דרך", ובפועל – עסקת חילופין המהווה דרך נוחה לגביית תשלומי החובה אותם חבה חברת גן לעירייה. בית המשפט דחה את טענתה של חברת גן בדבר תשלום כפל-מס, בקבעו כי עבודות הפיתוח והתשתית נשוא השומה מבוצעות בשטחים ציבוריים באתר, המצויים בבעלות העירייה, ולא נמצא בסיס לטענה

כי חברת גן נטלה על עצמה התחייבות כלפי רוכשי הדירות לביצוע עבודות תשתית בשטחים אלה, להבדיל מעבודות פיתוח בשטח הבניינים עצמם. עוד קבע בית המשפט המחוזי, כי על אף שטרם בוצעה התחשבות בין הצדדים בדבר היקף התמורה, אין פגם בבחירתו של המשיב להטיל את החיוב החל ממועד קבלת היתרי הבנייה על-ידי חברת גן. מועד זה תואם, כך נפסק, את הוראות סעיף 28(ב) ו-29(1) לחוק, וזאת לאור העובדה שההיתרים ניתנו לחברת גן במסגרת העסקה בינה לבין העירייה, עסקה הכוללת את ההתחייבות לבצע את עבודות הפיתוח כנגד ויתור על תשלומי-החובה. בית המשפט קבע עוד, כי סכום המינימום של התשלומים עליהם ויתרה העירייה במסגרת העסקה ידוע, ולכן אין נפקא מינה שטרם נערכה התחשבות בין הצדדים.

6. פסק-הדין נשוא ע"א 4903/02 ניתן גם הוא על-ידי השופט ד' ביין, ובו הוא חזר על עיקרי עמדתו כפי שהוצגה לעיל. השופט ביין קבע, אפוא, לאחר שסקר את הוראות ההסכם בין הצדדים, כי מדובר בהסכם למתן שירותי קבלנות על-ידי ס.ב.י.ב. השקעות לרשות המקומית, ועל כן, כך פסק, קמה חבות במס-ערך-מוסף בגין עסקה זו.

הטענות בערעורים שבפנינו

7. הטענות בכל שלושת הערעורים שבפנינו הן, בעיקרן, דומות. המערערות טוענות, כי במקרים כגון אלה שבפנינו אין לראות בעסקה משום עסקת חליפין; בעל המגרש מבצע את עבודות הפיתוח בעצמו, עבור עצמו, וממילא לא קמה חבות בתשלום היטלים ואגרות לעירייה, בגין אותן עבודות. בנסיבות כאלה, כך טוענות המערערות, אין לומר כי הן סיפקו "שירות" לעירייה, כהגדרת מונח זה בחוק, ועל כן, אין הצדקה לחייבן בתשלום מס-ערך-מוסף. כמו-כן, טוענות המערערות כי הוראות החוק הרלבנטיות אינן מקימות חובה של העירייה לבצע את עבודות הפיתוח, והיא רשאית להטיל את ביצוען על בעל הקרקע. עוד נטען, כי בפועל ביצוע עבודות הפיתוח נכפה על המערערות, מאחר והעיריות לא היו יכולות לשאת בעלותן. זאת וגם זאת, לטענת המערערות, חיובן במס בגין ההתקשרות עם העירייה, משמעותו כי הן נושאות במס כפול. טענה נוספת, שבאה מפי חברת גן, היא כי יש להתיר לה לנכות כמס תשומות, את המס ששילמה לקבלני המשנה, שביצעו עבורה את עבודות הפיתוח.

המשיב מבקש לאמץ את פסקי-הדין שניתנו בבית המשפט המחוזי.

דין הערעורים, לדעתי, להידחות.

האם מדובר ב"שירות" המקיים חבות במס?

8. חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: החוק), מטיל את המס על "עסקה", וזו מוגדרת בסעיף 1, בין היתר, כ"מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו". המונח "שירות" מוגדר, גם כן בסעיף 1 לחוק, כך: "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר...". בענייננו, המחלוקת היא בשאלה, האם מדובר כאן בעשייה "למען הזולת", והאם ניתנה "תמורה" עבור אותה עשייה.

9. על דרך הכלל, אחראיות הרשויות המקומיות במדינת ישראל על פיתוח המקרקעין שבתחומן. סמכויותיהן וחובותיהן של העיריות, בהקשר זה, קבועות, בעיקר, בפרק 12 לפקודת העיריות (וכן בדברי חקיקה נוספים, כגון חוק הרשויות המקומיות (ביוב), תשכ"ב-1962, פקודת העיריות (אספקת מים) ופקודת המועצות המקומיות). בכלל זה, על העירייה לדאוג לסלילתם של רחובות וכבישים, לניקוזם ולתאורתם, להתקנת ביוב, להנחת צינורות מים, ועוד. ביצוע עבודות הפיתוח נעשה לא פעם, בפועל, על-ידי קבלנים הנותנים שירות לעירייה. לצורך מימון פעילות זו, קנויה לעירייה סמכות להתקין חוקי עזר, ולהורות בהם, בין היתר, על תשלום אגרות, היטלים או דמי השתתפות (ראו סעיפים 250-251 לפקודת העיריות).

אילו בוצעו עבודות הפיתוח, הסובכות את הפרויקטים נשוא הערעורים שבפנינו, על-ידי קבלנים אחרים, שאינם החברות-המערערות, היו אלה האחרונות נדרשות לשלם את ההיטלים והאגרות הקבועים בדין, ואלה היו משמשים את הרשות המקומית לצורך תשלום לאותם קבלנים. אין חולק כי לו כך נעשה, היה מתווסף למחיר השירות, אותו היו מספקים אותם קבלנים לעירייה, מס-ערך-מוסף. אלא שבנסיבות הערעורים שבפנינו, בוצעו עבודות הפיתוח והתשתית על-ידי המערערות עצמן. ניתן אפוא להשקיף על העסקה באופן הבא: המערערות – בכובען כבעלי הזכויות במקרקעין – כביכול שילמו לעירייה את תשלומי-החובה בגין עבודות הפיתוח; והעירייה, מצדה, שילמה למערערות – הפעם בכובען כקבלנים – סכומים אלה, כתמורה עבור השירות של ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית. מאחר והכובע מונח על אותו הראש, לא היה צורך בהחלפת כספים ממש, אך זו המהות האמיתית של העסקה (על הצורך לבחון עסקאות על-פי המהות הרעיונית שלהם, ראו למשל ע"א 3815/99, 791/01 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין (טרם פורסם); ע"א 9105/96 מגדל הזהב בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים, פ"ד נו(5) 608; ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ (טרם פורסם)).

10. מהות זו של העסקה באה לידי ביטוי ברור בעסקאות שבפנינו. כך, בעניינה של חוף הכרמל, קובע הסכם הפיתוח לאמור –

...
 והואיל והבעלים חייבים באגרות פתוח לעיריה אשר מועד תשלומם יחול מפעם לפעם בעת הוצאת היתר בניה;
 והואיל והקמת התשתית דורשת השקעה גדולה יחסית והעיריה מתקשה בגלל אילוצים תקציביים לעמוד בהוצאה חד פעמית כזו כאשר ההכנסות מהשקעה זו תתקבלנה אך ורק בעתיד, וגם זאת בשלבים ובהתאם להתקדמות הוצאת היתרי הבניה;
 והואיל והבעלים הציע לבצע בעצמם את עבודות הפיתוח והתשתית, וזאת במקום לשלם את הטלי הפיתוח בגין הפרויקט.

...

הנה, אפוא, עדות ברורה מפי הצדדים בע"א 1306/99, על טיבה של העסקה: תחת שחוף הכרמל תשלם לעירייה את תשלומי-החובה בגין פיתוח המקרקעין, והעירייה, מצדה, תבצע את עבודות הפיתוח (מן הסתם באמצעות קבלנים שיעניקו לה שירות זה תמורת תשלום), תבצע חוף הכרמל בעצמה את העבודות – בבחינת קבלן – והתמורה תגולם בויתור מצד העירייה על תשלומי-החובה. פרטי העסקה מנויים בהמשך ההסכם. נקבע, שחוף הכרמל תסלול כביש ומדרכות, תקים מערכת ביוב ותאורת רחובות, תבצע עבודות ניקוז, תניח צנרת מים, ובתמורה תופטר מתשלום אגרת היטל סלילת דרכים, אגרת היטל תיעול, אגרת הנחת צינורות מים והיטל ביוב. ברור, אפוא, כי בגדר העבודות שהתחייבה חוף הכרמל לבצע, ישנן כאלה שהן בעלות אופי ציבורי מובהק, והדבר עולה גם מעיון ביתר סעיפי ההסכם, הקובעים, בין השאר, כי התכניות הנוגעות לסלילת כבישים תהיינה "בתיאום עם הגורמים המוסמכים בעיריה ובאישורם"; כי "לצורך ביצוע עבודות התשתית... תאשר העיריה את התכנון המפורט של העבודות..."; כי מועדי ביצוע העבודות יקבעו בתיאום עם העיריה וכי קבלת טופס איכלוס תותנה באישור מהנדס העיר, שעבודות הפיתוח בוצעו לשביעות רצונו.

11. פרטי ההתקשרות בין הצדדים בשני הערעורים האחרים שבפנינו – דומים בעיקרם של דברים. בקצרה ניתן לומר, כי ההסכם בין ס.ב.י.ב. השקעות לבין הרשות המקומית קובע, כי הואיל ושני הצדדים מעוניינים בפיתוח האתר, ושניהם חפצים בכך שביצוע עבודות הפיתוח יימסר על-ידי הרשות המקומית לס.ב.י.ב. השקעות – תבצע האחרונה את העבודות, לפי תכנית שתאושר על-ידי הרשות המקומית ובתיאום עמה, והדבר ייחשב כפירעון מלא של כל התשלומים החלים על ס.ב.י.ב. השקעות לפי החוק

בגין עבודות הפיתוח. הובהר בחוזה, כי העבודות יבוצעו הן לגבי הקרקע השייכת לס.ב.י.ב. השקעות והן לגבי חלקות המיועדות לצרכי ציבור. המדובר בעבודות הכוללות סלילת כבישים ומדרכות, הנחת מערכת מים וביוב, ניקוז ותעול מי גשם, הקמת תשתיות לתקשורת ולחשמל ועוד.

בין חברת גן לבין עיריית פתח-תקווה אמנם לא נחתם חוזה פיתוח מפורש, אך בית המשפט המחוזי קבע, ובצדק, כי הסכם כזה עולה באופן ברור מן המסמכים שהוחלפו בין הצדדים ומיתר הנסיבות. תוכן ההסכם הוא, כי חברת גן תבצע את עבודות הפיתוח והתשתית – לרבות בשטחים ציבוריים המצויים בבעלות העירייה – ובתמורה לכך היא לא תידרש לשלם לעירייה חובות בגין אגרות, היטלים ותמורה בעד רכישת מגרש. גם הפעם כללו עבודות הפיתוח סלילת כבישים, התקנת תאורת רחוב, מערכת ביוב, גינות ועוד.

12. משאמרנו כל זאת, ממילא יש לדחות גם את טענת המערערות, כי אין המדובר כאן בשירות הניתן לעירייה, כי אם בשירות שהן ביצעו עבור עצמן (או עבור רוכשי הדירות). טענה זו מתעלמת הן מאופי עבודות הפיתוח, והן מן ההסכמים שנכרתו בין הצדדים, מהם 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, המדובר בעסקאות אשר לשני הצדדים עניין בביצוען, ואין בכך כדי לשלול מהן את אופיין כשירות "למען הזולת". בכל שלושת המקרים נשוא הערעורים, ברור כי נתקיים משא-ומתן בין העירייה לחברה הקבלנית, והוסכם כי האחרונה תבצע את עבודות הפיתוח ובתמורה לא תשלם את תשלומי-החובה הקבועים בדין. העירייה הקפידה לשמור לעצמה את סמכות הפיקוח והאישור בכל הנוגע לביצוע עבודות הפיתוח, ונראה כי אין מחלוקת על כך שלאחר תום העבודות, נופלת האחריות להחזקתן ולתחזוקתן על כתפי העירייה. ואין תימה על כך – הרי מדובר, בין היתר, בעבודות של סלילת כבישים, הקמת מערכות מים וביוב, גינות ציבוריות וכיוצא באלה. ברי גם, כי חלף העסקאות נשוא ענייננו, יכולה היתה העירייה להתקשר עם קבלן אחר לביצוע אותן עבודות פיתוח, תוך גביית היטלים ואגרות מן המערערות. אפשרות כזו אף נשקלה בחלק מן המקרים. בנסיבות אלה כולן, אין כל ספק כי מדובר בענייננו בעסקאות חליפין שעניינן מתן שירות. ודוק: אף אם לצד עבודות הפיתוח ה"ציבוריות", ביצעו המערערות גם עבודות פיתוח "פנימיות-עצמיות" – אין בכך כדי להעלות או להוריד. השאלה היא, האם עבודות הפיתוח הציבוריות – אלה שביצוען מוטל על העירייה ואשר בגינן מוטלת חובת התשלום של

ההיטלים והאגרות – אכן בוצעו על-ידי המערערות כשירות לעירייה. לשאלה זו אנו משיבים בחיוב.

13. מן האמור לעיל עולה, כי מבחינת מהות העסקה, לצורך תשלום מס-ערך-מוסף, אין כל נפקא מינה לכך שהקבלן, המעניק לעירייה שירות בדמות ביצוע עבודות הפיתוח, הוא גם בעל זכויות המקרקעין או יזם הפרוייקט הנבנה עליהם. "איחוד כובעים" זה אין משמעו כי לא מדובר עוד בשירות הניתן לעירייה, המהווה "עסקה" החייבת במס-ערך-מוסף. לו אמרנו אחרת, היתה נוצרת תוצאה בלתי-שוויונית, לאמור – מתן פטור ממס בעסקאות בין קבלנים לבין רשויות מקומיות, שעניינן ביצוע עבודות פיתוח, אך ורק משום שהקבלן הוא גם בעל זכויות במקרקעין, ובפועל לא 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.

האם מדובר במיסוי כפול?

14. טענה נוספת בפי המערערות, והיא – כי חיובן במס-ערך-מוסף בגין העסקה עם העירייה משמעותו הטלת כפל-מס עליהן. טענה זו נדחתה על-ידי בתי המשפט קמא, ובדין. אין כאן מיסוי כפול. מדובר בעסקאות שונות ונפרדות – האחת בין העירייה למערערות, שעניינה ביצוע עבודות הפיתוח, והאחרת בין המערערות לבין הרוכשים, שעניינה מכר הדירות. כל אחת מן העסקאות חייבת במס-ערך-מוסף. וראוי להביא כאן מדברי השופטת א' חיות, בפסק-הדין נשוא ע"א 805/00:

"בהקשר זה, 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 בפרוייקט...".

לכך ניתן להוסיף, 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, במקרים אחרונים אלה, אין מחלוקת על כך שהקבלן נדרש, באופן נפרד, לשלם מס-ערך-מוסף בגין העסקה עם העירייה. ושוב אין מנוס מלומר, כי אין להבחין בין מקרה שבו הקבלן הוא גם בעל הקרקע, לבין מקרה שבו אין זהות בין השניים. כאן וגם כאן, מדובר בשתי עסקאות שונות, ואין מדובר במיסוי כפול.

יצוין, כי בדיון בפנינו, בע"א 4903/02, הודיעה המדינה, כי מס ששולם על-ידי המערערת לקבלני-משנה, יותר בניכוי כמס תשומות. במענה לטענותיה של חברת גן, בע"א 805/00, מדגיש המשיב בסיכומיו, כי מעולם לא נאסר עליה לנכות את מס התשומות, הגלום בחשבוניות שהוצאו לה על-ידי החברה לפיתוח פתח-תקווה בע"מ, היא החברה שניהלה, תיאמה ופיקחה על ביצוע עבודות הפיתוח.

15. גם בטענות האחרות, שהועלו על-ידי המערערות (כולן או מקצתן), לא מצאתי ממש, ואינני רואה צורך להרחיב בהן. טענת חוף הכרמל, כי העסקה עם העירייה נכפתה עליה, נדחתה על-ידי בית המשפט המחוזי, ובדין. די באמור בהסכם הפיתוח, כי היוזמה לביצוע העבודות באה מכיוונה של חוף הכרמל, כדי לשמוט את הקרקע מתחת לטענה זו. אין אפוא צורך להתייחס לשאלה מה נפקות היתה לטענה זו, אילו נתקבלה. יש לדחות גם את טענתה של חוף הכרמל, כי יש להחיל עליה – מכוח עקרון אי-האפליה – הסדר שנערך בין אגף המכס והמע"מ לבין התאחדות הקבלנים, הקובע הקלות מסוימות בתשלום מס-ערך-מוסף בגין עבודות פיתוח. בית המשפט המחוזי דחה טענה זו הן משום שלא הועלתה כלל בהודעת הערעור והן לגופה. למעשה, אין מחלוקת כי הסדר הקבלנים אינו חל על חוף הכרמל, וכפי שקבע בית המשפט המחוזי, "לכל היותר יכולות המערערות לעתור לבג"צ בדרישה לבטל את הפטור שניתן לאותם קבלנים שביצעו עסקאות לפני 1.4.92, אך אין הן יכולות לבוא בדרישה למתן פטור דומה".

נקודה נוספת המועלית בערעורים נוגעת לשווי העסקה, אשר לאורו נקבע סכום המס. גם בעניין זה לא ראיתי עילה להתערב בעמדת בתי המשפט קמא, לפיה יש לאמוד שווי זה – למצער באין הוכחה אחרת – לפי סכום האגרות וההיטלים שהמערערות הופטרו מתשלומם. סכום זה נקבע בין הצדדים כתמורה בגין השירות (ראו סעיפים 2 ו-7 לחוק), ואף נראה כי בצדק קבע כבוד השופט ביין, שבהיעדר ראיה לסתור, "זהו הערך המינימלי של העבודות שבביצוען העירייה מעוניינת". טענת חוף הכרמל, כי גובה האגרות וההיטלים לא הוכח, נטענה לראשונה בסיכומיה בבית משפט זה, ודי בטעם זה כדי לדחותה.

עניין אחרון. בין חברת גן לבין העירייה לא נחתם, כאמור, חוזה פיתוח מפורש. עלתה השאלה, האם קיים אפוא ויתור בר-תוקף על חובותיה של חברת גן לעירייה, ואם התשובה לכך חיובית – באיזה סכומים. בית משפט זה הורה לצדדים לבוא בדברים בעניין זה. כך אכן עשו הצדדים, אולם לא הגיעו לכלל הסכמה. יחד עם

זאת, אין מחלוקת כי בין הצדדים נערכה בינתיים התחשבות סופית (בחודש ספטמבר של שנת 2001). אין גם מחלוקת, כי מתוך סכום החיוב, שחבה חברת גן לעירייה, אשר עמד בעת ההתחשבות על 12,216,135 ₪, שולם החלק הארי (סך של 11,361,068 ₪ נכון לאותו מועד) בדרך של ביצוע עבודות הפיתוח. היתרה שולמה במזומן. המסקנה העולה מכך היא ברורה וחד-משמעית: בין הצדדים אכן נקשרה עסקה, ולפיה ויתרה העירייה על חובות ותשלומי-חובה שונים, שחברת גן היתה חייבת לה אלמלא אותה התקשרות, וזאת כתמורה לביצוע עבודות הפיתוח. נותרה, אפוא, רק השאלה האם בדין הוצאה לחברת גן שומה עוד בשנת 1994. ניתן להניח כי המועד שנועד לתשלום האגרות אינו מאוחר יותר מיום קבלת היתרי הבניה – הוא היום שבו הוטל החיוב במס – אולם ברור כי אין להוציא שומה ליום הקודם למועד שבו היו האגרות אמורות להשתלם. המשיב בתשובתו אינו חולק על כך, ומאליו ברור כי אם לא כך נעשה, יתוקן מועד השומה בהתאם.

בנתון להערה זו, נדחים הערעורים כולם. כל אחת מן המערערות תישא בהוצאות המשיב ובשכר-טרחת עורך-דינו, בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

ה נ ש י א

השופט א' א' לוי:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט א' ריבלין.

ניתן היום, י' בשבט תשס"ד (2.2.2004).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א