

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6014/04

ע"א 781/05

ע"א 1016/05

ע"א 4375/05

בפני :
כבוד השופט א' גרוניס
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות

המערער בע"א 6014/04,
781/05 ו-4375/05 : מנהל מס ערך מוסף - אשדוד

המערער בע"א 1016/05 : מנהל מס ערך מוסף - ירושלים

נ ג ד

המשיבה בע"א 6014/04 : ראדקו אינבסטמנט לימיטד

המשיבה בע"א 781/05 : מכלוף בכור ובניו בע"מ

המשיבה בע"א 4375/05 : אפרידר חברה לשיכון ולפיתוח אשקלון בע"מ

המשיבה בע"א 1016/05 : האחים ישראל בע"מ

ערעורים על פסקי דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע
מיום 10.5.2004 בע"ש 1533/03; מיום 21.12.04 בע"ש
1566/03 ומיום 31.3.05 בע"ש 1527/03 - שניתנו על ידי
כבוד השופט י' אלון; ועל פסק דינו של בית המשפט
המחוזי בירושלים מיום 26.12.04 בע"ש 2008/03, שניתן על
ידי כבוד השופטת מ' שידלובסקי-אור

בשם המערערים : עו"ד יהודה ליבליין

בשם המשיבה בע"א 6014/04 : עו"ד שמואל עיני ועו"ד מוטי לזר

בשם המשיבה בע"א 781/05 : עו"ד ליאת שכטר ועו"ד ארי וקסלר

בשם המשיבה בע"א 4375/05 : עו"ד מאיר ברוכים

בשם המשיבה בע"א 1016/05 : עו"ד ויקטור הרצברג ועו"ד רויטל בן-ארוש

פסק-דין

השופט א' גרוניס:

1. לפנינו ארבעה ערעורים אשר הוגשו על ארבעה פסקי דין שונים שניתנו בבית המשפט המחוזי בבאר שבע ובבית המשפט המחוזי בירושלים. שלושה מהערעורים הוגשו על ידי מנהל מס ערך מוסף - אשדוד, ואילו הערעור הרביעי הוגש על ידי מנהל מס ערך מוסף - ירושלים (להלן יחד או לחוד, לפי העניין - המנהל). מאחר שכל הערעורים מעוררים סוגיה משפטית דומה, נדונו הם יחדיו.

התשתית העובדתית

2. התשתית העובדתית העומדת בבסיסם של ארבעת הערעורים דומה ברובה. כך למשל, כל אחת מארבע המשיבות הינה יזמית מקרקעין אשר בבעלותה זכויות במקרקעין מסוימים אשר בתחום העיר אשקלון. על אף האמור, למען הבהירות נתייחס לעובדות בכל אחד מהערעורים באופן נפרד.

במסגרת פרויקט בנייה אותה ביקשה המשיבה בע"א 6014/04 (להלן - ראדקו) להוציא אל הפועל, כרתה היא ביום 5.1.00 הסכם פיתוח עם החברה הכלכלית לאשקלון בע"מ (להלן - חכ"א), שהינה תאגיד עירוני המצוי בבעלותה המלאה של עיריית אשקלון (להלן - הסכם ראדקו). במסגרת ההסכם התחייבה חכ"א לבצע עבודות פיתוח ותשתית בשטחים הציבוריים של הפרויקט, כמו גם להקים מבני ציבור, וזאת בתמורה לסכום מסוים אשר ישולם על ידי ראדקו. יצוין כבר עתה, כי ביצוען של עבודות פיתוח ותשתית והקמתם של מבני ציבור מוטלים, מבחינה עקרונית, על כתפי הרשות המקומית, והיא מוסמכת לחוקק חוקי עזר לצורך גביית אגרות והיטלי פיתוח למימוןן של עבודות אלו. הסכם ראדקו אימץ, כחלק בלתי נפרד ממנו, הסכם קודם אשר נכרת ביום 23.7.98 בין חכ"א לבין עיריית אשקלון (להלן - העירייה והסכם העירייה, בהתאמה). בגדר הסכם העירייה הסמיכה העירייה את חכ"א לפתח שטחי מקרקעין בהתאם לתוכנית מסוימת. בסעיף 16 להסכם העירייה נקבע כדלקמן:

"(א) בכפוף לביצוע התחייבויות בעלי המגרשים במתחם כלפי החברה (חכ"א - א' ג') עפ"י הסכם ביניהם ובכפוף לביצוע ומילוי כל התחייבויות החברה כאמור בהסכם זה לא תגבה העירייה מבעלי המגרשים במתחם, ביחס למגרשיהם, אותם אגרות והיטלים, לפי חוקי העזר העירוניים, כמפורט להלן:

(1) 50% מהיטל פיתוח מפעל מים.

- (2) היטל ביב ציבורי לשטח הבניה ולשטח המגרש.
 (3) 45% מאגרת תיעול לשטח הבניה ולשטח המגרש.

(ב) בעלי המגרשים במתחם או חליפיהם יחוייבו בכל האגרות וההיטלים עפ"י חוקי העזר העירוניים שלא פורטו בס"ק (א) לעיל.
 "...

בסעיף 8.1.8 ובנספח ו' להסכם ראדקו פורט אופן הוצאת החשבונות בגין התשלום של ראדקו. נקבע, כי חלק מסכום התמורה המשולם על ידי ראדקו ייחשב כסכום המהווה "חלף אגרות והיטלים", וכי בגין חלק זה תוציא חכ"א חשבונות מס לעירייה. כן נקבע, כי יתרת הסכום תוגדר כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים", ובגינה תוציא חכ"א חשבונות מס לפקודת ראדקו. הגם שנתון זה לא נכלל בהסכם, אין מחלוקת כי החלק של "חלף אגרות והיטלים" הועמד על 35 אחוזים מסכום התמורה הכולל, וכי לפיכך קיבלה לידיה ראדקו חשבונות מס בגין 65 אחוזים מסכום התמורה הכולל. במהלך השנים 1998-2001 ניכתה ראדקו כמס תשומות את הסכום של מס ערך מוסף (להלן - מע"מ) אשר נכלל בגדר החשבונות אשר הוצאו לה על ידי חכ"א. תוצאתו של ניכוי זה הייתה הפחתה בסכום המע"מ ששולם על ידי ראדקו. המנהל לא הכיר בניכוי מס התשומות האמור, ולפיכך הוציא לראדקו שומת תשומות אשר בגדרה לא כלל ניכוי זה. השגה אותה הגישה ראדקו על השומה נדחתה, וראדקו ערערה על עניין זה (ועל עניין נוסף, שאינו נוגע לדיוננו) לבית המשפט המחוזי בבאר שבע.

3. המשיבה בע"א 781/05 (להלן - מכלוף) כרתה ביום 17.2.99 הסכם פיתוח עם חכ"א. אף בהסכם זה סוכם כי חכ"א תבצע עבודות פיתוח ותשתית מסוימות בתמורה לתשלום סכום כספי על ידי מכלוף. להסכם צורף מכתב מטעם מנכ"ל חכ"א המפרט את אופן הוצאת החשבונות בגין סכום התמורה. מדובר בדרך הזוהה לזו שננקטה בגדר הסכם ראדקו, היינו - בגין חלק מסכום התמורה המהווה "חלף אגרות והיטלים" תוציא חכ"א חשבונות לעירייה, ואילו בגין יתרת הסכום, המהווה "מעבר לחלף אגרות והיטלים", תוציא חכ"א חשבונות למכלוף. אף כאן הועמד הסכום הראשון על 35 אחוזים מן התמורה ואילו הסכום השני הועמד על 65 אחוזים ממנה. כמו כן, במסמך מיום 15.2.99 הודיעה העירייה לחכ"א כי יזמים אשר יחתמו עם חכ"א על הסכם פיתוח, יופטרו באופן חלקי מתשלום היטלים מסוימים.

מכלוף ניכתה את סכומי המע"מ אשר בחשבונות שהוצאו לה על ידי חכ"א כמס תשומות. המנהל לא הכיר בניכוי זה, והוציא למכלוף שומת תשומות אשר אינה

כוללת את הניכוי האמור. השגה אותה הגישה מכלוף על השומה, נדחתה. הדחייה נומקה בכך שהחשבוניות הוצאו למכלוף בגין הקמת מוסדות ציבור, דבר המצוי בסמכותה של העירייה, ועל כן ניכוי מס התשומות היה שלא כדין. בערעור אותו הגישה מכלוף בחודש מאי 2002 לבית המשפט המחוזי בבאר שבע (ע"ש 1534/02), טענה היא כי אין הפרויקט כולל הקמתם של מבני ציבור כלשהם. בגדר ההליך הנזכר הגיעו בעלי הדין לכלל הסכמה דיונית לפיה הערעור יימחק, ומכלוף תגיש השגה חדשה אשר תיבחן על ידי המנהל. ביום 13.11.03 חזר המנהל ודחה את השגתה של מכלוף. עם זאת, הפעם לא כללה החלטת הדחייה כל התייחסות למבני ציבור. על רקע דחיית השגתה השנייה, שבה מכלוף וערערה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע.

4. ביום 30.1.01 כרתה המשיבה בע"א 1016/05 (להלן - האחים ישראל) הסכם עם חכ"א, לפיו תבצע האחרונה עבודות פיתוח ותשתית שונות בשטח פרויקט הבנייה, ובתמורה תשלם האחים ישראל לחכ"א סכום כספי מסוים. האחים ישראל הופטרה מתשלום חלק מהאגרות וההיטלים לעירייה. זאת, בהתאם לאמור בסעיף 15 להסכם מיום 26.2.97 בין העירייה לבין חכ"א, בגדרו הסמיכה העירייה את חכ"א לבצע את עבודות הפיתוח באזור הפרויקט. גם במקרה זה הוציאה חכ"א חשבוניות מס לעירייה בגין 35 אחוזים מסכום התמורה, ואילו בגין 65 האחוזים הנותרים הוציאה היא חשבוניות לאחים ישראל. האחים ישראל ניכתה את סכומי המע"מ אשר בחשבוניות המס שהוצאו לה על ידי חכ"א כמס תשומות, ובתגובה הוציא לה המנהל שומת תשומות אשר אינה כוללת את הניכוי האמור. משנדחתה השגה של האחים ישראל בעניין זה, הגישה היא ערעור לבית המשפט המחוזי בירושלים. נוסף עוד, כי הזכויות במקרקעין נשוא פרויקט הבנייה נרכשו על ידי האחים ישראל מחברת שיכון ופיתוח בהסכם רכישה מיום 29.9.00. ביום 23.11.97, היינו עובר להסכם הרכישה, כרתה שיכון ופיתוח הסכם פיתוח עם חכ"א הדומה לזה שנכרת לאחר מכן בין האחים ישראל לבין חכ"א. כבר בהסכם הרכישה התחייבה האחים ישראל לשלם לשיכון ופיתוח את "מחיר הפיתוח" אותו מחויבת הייתה שיכון ופיתוח לשלם לחכ"א על פי הסכם הפיתוח ביניהם.

5. המשיבה בע"א 4375/05 (להלן - אפרידר) כרתה אף היא הסכם עם חכ"א לפיו תבצע האחרונה עבודות פיתוח ותשתית ובניית מוסדות ציבור בשטח פרויקט הבנייה, בתמורה לתשלום סכום כספי מסוים על ידי אפרידר. בהתאם להסכם מיום 26.2.97 בין חכ"א לבין העירייה, בגדרו הסמיכה העירייה את חכ"א לבצע את עבודות הפיתוח במתחם הפרויקט, הופטרה אפרידר מתשלום חלק מהאגרות והיטלי הפיתוח החלים עליה. גם במקרה זה הוציאה חכ"א חשבוניות מס לאפרידר בגין 65 אחוזים מסכום

התמורה, וזו ניתנה כמס תשומות את סכומי המע"מ אשר בחשבוניות. המנהל, אשר לא הכיר בניכוי, הוציא לאפרידר שומת תשומות אשר אינה כוללת את הניכוי הנזכר. השגתה של אפרידר בעניין זה נדחתה, והיא ערערה לבית המשפט המחוזי בבאר שבע.

פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים

6. שלושה מתוך ארבעת פסקי הדין ניתנו, כאמור, בבית המשפט המחוזי בבאר שבע (על ידי כב' השופט י' אלון), ואילו פסק הדין הרביעי (פסק הדין נשוא ע"א 1016/05, בעניינה של האחים ישראל) ניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים (על ידי כב' השופטת מ' שידלובסקי-אור). נציין כבר עתה, כי בכל ארבעת ההליכים אימץ בית משפט קמא את עמדתה של המשיבה הרלוונטית וקיבל את ערעורה, היינו - קבע כי זכאית היא לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ המופיעים בחשבוניות המס שהוצאו לה על ידי חכ"א. מכאן ארבעת הערעורים אשר לפנינו, אשר הוגשו כולם על ידי המנהל.

7. בפסק הדין בעניין ראדקו, אשר ניתן ביום 10.5.04, דחתה הערכאה הדיונית את טענת המנהל לפיה התשלומים אשר שילמה ראדקו לחכ"א אינם אלא תחליף לאגרות ולהיטלים אותם הייתה מחויבת ראדקו לשלם לעירייה, ואשר בגינן אין חולק כי לא הייתה יכולה לנכות מס תשומות. בית המשפט המחוזי אמנם הכיר בכך, שאילו היו עבודות הפיתוח מבוצעות על ידי העירייה ואילו ראדקו הייתה נדרשת לשלם את מלוא ההיטלים והאגרות החלים עליה על פי דין, לא הייתה האחרונה יכולה לנכות סכום כלשהו מהתשלום לעירייה כמס תשומות. עם זאת נקבע, כי משנבחר אופן פעולה אחר לביצוע עבודות הפיתוח, לפיו עבודות אלו יהיו עסקה חייבת במע"מ, קמה לראדקו זכות לנכות כמס תשומות את המע"מ אותו שילמה. בית משפט קמא דחה את טענתו הנזכרת של המנהל אף מטעם דיוני: על פי ההסדר הדיוני אליו הגיעו בעלי הדין בגדר ההליך, הסכים המנהל לראות בעובדות שנטענו בהודעת הערעור מטעם ראדקו כעובדות מוסכמות. אחת מהעובדות שנכללו בהודעת הערעור הייתה פיצול הסכום ששילמה ראדקו לחכ"א לשני חלקים, כך ש-35 אחוזים מהסכום ייחשב כתשלום שהינו "חלף אגרות והיטלים" ובגינן יוצאו חשבוניות לעירייה, ואילו 65 אחוזים מהסכום ייחשב כתשלום שהוא "מעבר לחלף אגרות והיטלים", ורק בגינן יוצאו חשבוניות לראדקו. על כן, כך נקבע, מנוע המנהל מלטעון כי הסכום שבגינן הוצאו חשבוניות לראדקו – המתייחס כאמור לחלק שמעבר לחלף אגרות והיטלים - מהווה תחליף לאגרות ולהיטלים בהם הייתה ראדקו חייבת. בית המשפט המחוזי המשיך ופסק, כי אף אם עבודות הפיתוח בוצעו על ידי חכ"א עבור העירייה, הרי שאין הדבר שולל את

היותן של עבודות אלו משום "עסקת שירותים" הדרושה לראדקו לצורך ביצוע הפרויקט. התשלומים ששילמה ראדקו לחכ"א הינם חלק מההוצאות שהוציאה ראדקו במהלך "ייצורו" של המוצר המוגמר, הלוא הוא הדירות בפרויקט, ומשכך סכום המע"מ אותו שילמה בגינם מהווה מס תשומות המותר בניכוי. על רקע זה, קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורה של ראדקו בסוגיה האמורה, והתיר לה לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ ששילמה לחכ"א והמופיעים בחשבונות המס שהוצאו לה. בשולי הדברים יצוין, כי בית המשפט המחוזי דחה את ערעורה של ראדקו בכל הנוגע לסוגיה נוספת ושונה. משנמנעה ראדקו מלערער על פסק הדין, פטורים אנו מהתייחסות לעניין זה.

8. פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין מכלוף ניתן ביום 21.12.04. בפסק הדין חזר בית המשפט על עיקרי העמדה אותה הביע בפסק הדין בעניין ראדקו, תוך שהוא מפנה לפסק הדין האמור. בנוסף, מתחה הערכאה הדיונית ביקורת על אופן התנהלותו של המנהל ביחס להשגות אשר הוגשו מטעם מכלוף. כזכור, בתחילה נדחתה השגתה של מכלוף בנימוק כי החשבונות אותן הוציאה חכ"א למכלוף התייחסו לתשלומים בגין הקמת מוסדות ציבור. בהמשך, הגיעו הצדדים להסכמה כי מכלוף תגיש השגה נוספת וכי זו תיבחן על ידי המנהל. ההשגה הנוספת נדחתה אף היא על ידי המנהל, אולם בנימוקי הדחייה לא היה כל איזכור לסוגית מבני הציבור. זאת, כך נקבע, שכן המנהל שינה עמדתו והכיר בכך שבמקרקעין של מכלוף לא נבנו מבני ציבור כלשהם. על רקע האמור ציין בית משפט קמא, כי מצופה מרשויות המס לערוך בדיקה מדוקדקת יותר בטרם מכריעות הן בעניינם של נישומים. אף בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין אפרידר, אשר ניתן ביום 31.3.05, חזר בית המשפט על העמדה אשר נקבעה בפסק הדין בעניין ראדקו.

9. בפסק הדין בעניין האחים ישראל, אשר ניתן ביום 26.12.04, הגיע בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופטת מ' שידלובסקי-אור) למסקנה דומה לזו אליה הגיע בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כב' השופט י' אלון) במקרים הקודמים. כך נפסק, כי מעמדה של העירייה כ"מקבלת שירות" ביחס לעבודות הפיתוח מטעם חכ"א, אינו שולל את מעמדה של האחים ישראל כ"מקבלת שירות" אף היא ביחס לעבודות אלו. זאת, שכן העבודות האמורות דרושות לשם "ייצורו" של המוצר הסופי הנמכר על ידי האחים ישראל, הלוא הוא דירות המגורים. משהאחים ישראל תשלם, בסופו של יום, מע"מ על מחירן המלא של הדירות אשר תימכרנה, הרי שזכאית היא לנכות כמס תשומות את סכום המע"מ אשר שולם לחכ"א בגדר התמורה בגין עבודות הפיתוח. לגישתו של בית משפט קמא, אי מתן אפשרות לנכות את הסכום האמור כמס תשומות

יוביל לתוצאה של כפל מס, שכן המע"מ בגין עבודות הפיתוח ישולם הן על ידי חכ"א, והן על ידי היזם בגדר תשלום המע"מ על מחירן המלא של הדירות (הכוונה היא, ככל הנראה, לכך שמחיר הדירות מגלם בתוכו את עבודות הפיתוח - א' ג'). הערכאה הדיונית המשיכה וציינה, כי הצהרתם של רשויות מע"מ בגדר הליך קודם (ע"א 1306/99 חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, פ"ד נח(2) 602, 611 (2004) (להלן - עניין חוף הכרמל)), לפיה רשאים היזמים באותו מקרה לנכות כמס תשומות את המע"מ אשר שולם לקבלני המשנה, מחזקת את מסקנתה לפיה גם במקרה שלפניה רשאית האחים ישראל לנכות את המע"מ המופיע בחשבוניות שהוצאו לה על ידי חכ"א. כאמור, הערעורים שלפנינו הוגשו כולם על ידי המנהל. בדיון אשר התקיים בפנינו הצענו לבעלי הדין הצעה מסוימת לסיומה של המחלוקת. בהמשך אף נקבעה ישיבת תזכורת בגדרה נדונה ההצעה בשנית. משלא הושגה הסכמה בין בעלי הדין באשר לאופן סיומו של הסכסוך, הרי שאין מנוס מהכרעה בערעורים.

מס ערך מוסף בגדר הקמת תשתיות מוניציפליות - הצגת הסוגיה שבמחלוקת

10. האחריות להקמתן של מערכות תשתית שונות בתחומה של רשות מקומית, כמו גם לתחזוקתן השוטפת, מוטלת, דרך כלל, על כתפיה של הרשות המקומית. כך למשל, אחראית הרשות המקומית לדאוג לסלילתם של כבישים ולהתקנתה של מערכת ביוב. לצורך מימון של הפעולות הנזכרות מוקנית לרשות המקומית סמכות לגבות תשלומים ייעודיים - אגרות והיטלים (בהקשר זה ראו, עניין חוף הכרמל, עמ' 608; עפר שפיר, אגרות והיטלי פיתוח ברשויות מקומיות (כרך א', מהדורה שנייה - 2005) (להלן - שפיר), עמ' 43-47; ודברי החקיקה הנזכרים במקורות אלו). נהוג לומר, כי "דרך המלך" בכל הנוגע לעבודות הפיתוח של התשתיות המוניציפליות הינה ביצוען על ידי הרשות המקומית, באמצעות קבלנים עימם היא מתקשרת, תוך מימון התשלום בגין עבודות אלו על ידי הטלת אגרות והיטלים על בעלי הזכויות במקרקעין (מאחר שעסקינן במקרים בהם בעלי הזכויות במקרקעין הינם היזמים (המשיבות), ואין מחלוקת כי חלה עליהם חבות באגרות ובהיטלים, הרי שנתייחס בהמשך הדברים ליזמים כגורם החב בתשלומי חובה אלו). אולם, אין זו האפשרות היחידה. בידי הרשות המקומית נתונות אפשרויות נוספות ביחס להקמתן של התשתיות האמורות. כך, יכולה היא לכרות הסכם פיתוח עם היזם של פרויקט בנייה המתבצע בשטחה, לפיו יבצע היזם את עבודות הפיתוח והתשתית במתחם הפרויקט ובסביבתו ובתמורה תפטר אותו הרשות המקומית מתשלומי החובה בהם הוא חב והמתייחסים לעבודות אלו, כולם או חלקם. מתווה זה הוא אשר עמד במרכזו של פסק הדין בעניין חוף הכרמל. אפשרות אחרת הינה כי הרשות המקומית תכרות הסכם פיתוח עם תאגיד עירוני (או גורם שלישי אחר), בגדרו

ייקבע כי התאגיד העירוני יבצע את עבודות הפיתוח בתמורה לתשלום מסוים אותו יקבל ישירות מיזם הפרויקט. בד בבד מופטר היזם - המשלם, כאמור, עבור עבודות הפיתוח ישירות לתאגיד העירוני - מתשלומי החובה החלים עליו ביחס לעבודות אלו על פי חוקי העזר העירוניים, כולם או חלקם. האפשרות אשר תוארה זה עתה היא זו אשר נבחרה בארבעת המקרים אשר לפנינו (לאפשרות נוספת, ראו ע"א 9312/03 כבישי כרמל - ישובי חוף הכרמל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (לא פורסם, 8.9.05)).

11. לביצוע עבודות הפיתוח באמצעות היזם עצמו או באמצעות תאגיד עירוני, כמתואר לעיל, עשויים להיות יתרונות שונים. כך למשל, עשוי הדבר להביא לביצוע של העבודות באופן מהיר וחסכוני יותר מאשר אילו היו מבוצעות הן על ידי העירייה עצמה (לפירוט היתרונות ראו שפיר, עמ' 345-346). ואולם דומה כי אין לכחד, שאחד מהטעמים אשר הובילו חלק מן הרשויות המקומיות לבחור בביצוע עבודות הפיתוח בדרכים האמורות, נוגע לסוגית החבות במע"מ. נסביר עתה את כוונתנו.

כידוע, חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ) מטיל מס על הערך המוסף. נהוג לומר, כי הערך המוסף הינו תוספת הערך שתורמת יחידה משקית בפעילותה העסקית (ראו, אהרן נמדר, מס ערך מוסף (חלק ראשון, מהדורה שלישית - 2003), עמ' 36-37 (להלן - נמדר)). מיסויו של הערך המוסף נעשה על דרך הטלת מס על עסקאותיו של העוסק (מס עסקאות), מחד, וניכוי המס אשר שילם על תשומותיו (מס תשומות), מאידך. מס הערך המוסף מוטל, ככלל, על עוסקים. לעומת זאת, מוסדות ללא כוונת רווח - וביניהם רשויות מקומיות - פטורים, על דרך הכלל, מתשלום מע"מ, וממילא מנועים הם מניכוי מס התשומות בחשבונות שהוצאו להם (ראו הגדרות המונחים "מלכ"ר", "עוסק" ו"עסקה" בסעיף 1 לחוק מע"מ, וכן סעיפים 2, 4 ו-38 לחוק מע"מ; נמדר, עמ' 273-275; אולם ראו סעיף 58 לחוק מע"מ וכן נמדר, עמ' 280-278, 292-293). כאשר מבצעת הרשות המקומית את עבודות הפיתוח באמצעות התקשרות עם קבלנים, הרי שניתן להניח כי אלה האחרונים, החבים בתשלום מע"מ, מגלגלים רכיב זה על הרשות. כלומר, הרשות המקומית משלמת לקבלנים תמורה עבור ביצוע העבודות בתוספת מע"מ. אולם, בהיותה מלכ"ר אין הרשות המקומית רשאית לנכות את הרכיב האמור, הכלול בחשבונות המס המוצאות לה על ידי הקבלנים, כמס תשומות. זאת ועוד, מכיוון שלתמורה אותה משלמת הרשות המקומית לקבלנים מתווסף מע"מ, הרי שיש לומר כי אף סכום האגרות וההיטלים אותו גובה העירייה מהיזם מגלם בתוכו את רכיב המע"מ האמור (השוו, ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (טרם פורסם, 22.12.05), פסקה 7; נמדר, עמ' 295). אף

על פי כן, היזם אינו מקבל חשבונית מס בגין תשלום האגרות וההיטלים לרשות המקומית, וממילא אין הוא יכול לנכות מס תשומות בגין תשלום זה.

12. ראינו אם כן, כי כאשר מבוצעות עבודות הפיתוח על ידי הרשות המקומית באמצעות התקשרות עם קבלנים, תוך שהרשות המקומית גובה אגרות והיטלים מהיזם לשם תשלום התמורה בגין העבודות, הן הרשות והן היזם אינם יכולים לנכות את סכום המע"מ. עתה נעבור לבחון מהו הדין בכל הנוגע למע"מ ביחס לאפשרות נוספת אשר נזכרה לעיל: ביצוע עבודות הפיתוח על ידי היזם עצמו, תוך ויתור של הרשות המקומית על תשלומי החובה בהם חב היזם בגין תשתיות מוניציפליות, כולם או חלקם. עניין זה התעורר בגדר פסק הדין בעניין חוף הכרמל. השאלה שעמדה להכרעה באותו מקרה הייתה, האם יזמים המבצעים עבודות פיתוח ותשתית במתחם הפרויקט ובסביבתו כנגד ויתור מצד הרשות המקומית על תשלומי החובה בגין עבודות הפיתוח, חייבים בתשלום מע"מ בגין עבודות אלו. על השאלה האמורה השיב בית משפט זה בחיוב. באשר למהותה של העסקה ציין השופט א' ריבלין, את הדברים הבאים:

"...המערערות (היזמים - א' ג') - 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 שהכובע מונח על אותו הראש, לא היה צורך בהחלפת כספים ממש..."

...

"...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". (שם, עמ' 608-611; ההדגשות שלי - א' ג').

יוצא אם כן, כי כאשר היזם מבצע את עבודות הפיתוח תמורת ויתור על תשלום היטלים ואגרות בקשר עם עבודות אלו, הרי שרואים אותו כמי שמעניק שירות לעירייה בדמות ביצוע עבודות הפיתוח, וזאת בתמורה השווה, ככלל, לתשלומי החובה אשר מהם

הופטר. ממילא חייב היזם בתשלום מע"מ בגין עסקה זו. יצוין, כי בהתאם להודעת רשויות מע"מ שניתנה בעניין חוף הכרמל יהא היזם - החייב כאמור בתשלום מע"מ בגין עסקת ביצוע עבודות הפיתוח עבור הרשות המקומית - רשאי לנכות כמס תשומות סכומים ששולמו על ידו לקבלני משנה (שס, עמ' 611). התוצאה אליה הגיע בית המשפט בפסק הדין בעניין חוף הכרמל השוותה את מצב הדברים - בכל הנוגע לתשלום מע"מ - בין מקרה בו הרשות המקומית גובה היטלים ואגרות מהיזם ומתקשרת בעצמה עם קבלנים לצורך ביצוע עבודות הפיתוח, לבין מקרה בו היזם מבצע את עבודות הפיתוח בעצמו, כנגד ויתור של הרשות המקומית על תשלום ההיטלים והאגרות מצידו. אלמלא היה בית המשפט מגיע לתוצאה הנזכרת, סכום המע"מ שהיה משולם במקרה השני היה נמוך יותר מהסכום המשולם במקרה הראשון, וזאת מבלי שתהא לכך כל הצדקה.

13. עתה נעבור לאפשרות השלישית להקמת התשתיות המוניציפליות, אשר היא העומדת בבסיסם של הערעורים נשוא דיוננו. כוונתי היא לביצוע עבודות הפיתוח והתשתית על ידי תאגיד עירוני (או גורם שלישי אחר), תוך שהתמורה בגין עבודות אלו אינה משולמת לו על ידי הרשות המקומית אלא על ידי היזם. מאחר שהתאגיד העירוני אינו מסווג כמלכ"ר ורחב בתשלום מע"מ, כולל הסכום המשולם לו את רכיב המע"מ (כך הוא המצב במקרים שלפנינו. למקרה דומה בו סווגה חברה עירונית כמלכ"ר ראו, ע"א 6301/99 ה.ל.ד. החברה לפיתוח רחובות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (3.10.02), פורסם במס' 6/ז, ה-2). בד בבד מוותרת הרשות המקומית כלפי היזם על תשלומי החובה בהם הוא חב בגין עבודות הפיתוח, כולם או חלקם. התאגיד העירוני (בענייננו חכ"א) מוציא חשבוניות מס ליזם ביחס לסכום אותו שילם, כולו או חלקו. השאלה הנשאלת בהקשר זה היא, האם רשאי היזם לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ המופיעים בחשבוניות מס אלו. זו השאלה אשר עומדת לפתחנו. כאמור, בהליכים שבפנינו השיבו בתי משפט קמא על שאלה זו בחיוב. יצוין עוד, כי קיימים מקרים נוספים בהם הגיעו בתי משפט מחוזיים למסקנה דומה (ראו, ע"ש (י-ם) 8103/00 בן-אבו חברה לבנין ופיתוח בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (6.3.01), פורסם במס' 2/ט, ה-17; ע"ש (ב"ש) 1535/00 בוני התיכון הנדסה אזרחית ותשתיות בע"מ נ' מע"מ באר שבע (30.7.02), פורסם במס' 5/ז, ה-31; ע"ש (ב"ש) 1536/00 יהלומית פרץ עבודות בע"מ נ' מע"מ באר שבע (31.12.02), פורסם במס' 1/ז, ה-27. אולם ראו, ה"פ (ת"א) 1713/95 מבנה רב דירות (1990) בע"מ נ' ערים חב' לפיתוח עירוני בע"מ (לא פורסם, 27.12.98)). יוזכר, כי בכל המקרים שלפנינו לא הוציאה חכ"א למשיבות חשבוניות מס בגין מלוא הסכום אשר שולם על ידן, אלא אך בגין 65 אחוזים מסכום זה (אשר הוגדרו "מעבר לחלף אגרות והיטלים"). בגין 35 האחוזים הנותרים (אשר הוגדרו "חלף אגרות והיטלים")

הוציאה חכ"א חשבונות מס לעירייה, והמשיבות אינן טוענות כי רשאיות הן לנכות כמס תשומות את סכום המע"מ המתייחס לחלק זה. משהצגנו באופן מפורט את הסוגיה העומדת על הפרק, הגיעה העת לעבור לשלב ההכרעה.

מס ערך מוסף בגדר הקמת תשתיות מוניציפליות - דיון

14. אציין כבר בתחילת הדברים, כי הכרעתי שונה מזו אליה הגיעו בתי המשפט המחוזיים בהליכים שלפנינו. לדידי אין היזם רשאי, ככלל, לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ המופיעים בחשבונות מס שהוצאו לו על ידי תאגיד עירוני בגין התשלומים אשר הועברו על ידו כתמורה לביצוען של עבודות פיתוח ותשתית.

15. כפי שראינו, האחריות להקמתן של מערכות תשתית מוניציפליות מוטלת על כתפיה של הרשות המקומית. דרך המלך בהקשר זה הינה ביצוען של עבודות הפיתוח על ידי הרשות המקומית באמצעות קבלנים, תוך מימון של עבודות אלו על ידי הטלת אגרות והיטלי פיתוח על יזם הפרויקט. עוד מצינו, כי כאשר ננקטת דרך הפעולה האמורה, אין בנמצא אף גורם אשר באפשרותו לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ המשולמים בגין עבודות הפיתוח. חשבונות המס, הכוללות את סכומי המע"מ האמורים, מוצאות על ידי הקבלנים לטובת הרשות המקומית, היא מזמינת השירות והמשלמת עבורו. בהיותה מלכ"ר, אין הרשות יכולה לנכות את הסכומים המופיעים בחשבונות אלו כמס תשומות. היזם, מצידו, אינו מקבל לידיו חשבונית מס בגין סכומי האגרות והיטלים אותם הוא משלם לרשות המקומית, וממילא אינו יכול לנכות את סכומי המע"מ הנזכרים. מנגד, כאשר אופן הפעולה הננקט הינו זה בו עסקינן, קרי - ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית על ידי תאגיד עירוני תוך שהתמורה משולמת לתאגיד ישירות על ידי היזם - קמה אפשרות מעשית לניכויים של סכומי המע"מ המשולמים בגין עבודות הפיתוח. זאת, שכן חשבונות המס (כולן או חלקן) מוצאות על ידי התאגיד העירוני לטובת היזם, שהינו הגורם אשר שילם לתאגיד בפועל את התמורה בגין העבודות. או אז יכול היזם, מבחינה מעשית, לנכות את המע"מ האמור כמס תשומות כנגד סכומי מס העסקאות בהם הוא חב בגין מכירת הדירות בפרויקט. בהקשר זה יש לזכור, כי בד בבד מופטר היזם מתשלום האגרות והיטלי הפיתוח בהם הוא חב (כולם או חלקם).

16. יוצא אם כן, כי באמצעות שינוי מסוים באופן שבו בנויה עסקת ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית נוצרת, יש מאין, אפשרות לניכוי המע"מ המשולם למבצע עבודות אלו כמס תשומות. ניכוי זה מתבצע בפועל על ידי היזם, ומקטין את סכום המע"מ

הכולל בו הוא חב. עם זאת, ברי כי אין מניעה שהחיסכון אשר נוצר כתוצאה מאפשרות הניכוי הנזכרת יתחלק, באופן כזה או אחר, בין היזם לבין הרשות המקומית. כך, עשויה הרשות המקומית לפטור את היזם מתשלום אגרות והיטלים בצורה חלקית בלבד, באופן שסכום הפטור יהיה נמוך מהסכום אותו נדרש היזם לשלם לתאגיד העירוני בגין עבודות הפיתוח והתשתית. תוצאת הדברים תהא, שסך הסכום אותו ישלם היזם - אשר יורכב מתשלום לתאגיד העירוני ותשלום אגרות והיטלים מופחתים - יעלה במידה מסוימת על הסכום אותו היה משלם אילו היה נדרש לשאת אך במלוא האגרות וההיטלים הקבועים בחוקי העזר של הרשות המקומית. תוצאה זו עשויה להיטיב עם שני הצדדים: בידי הרשות המקומית נותר סכום עודף אשר לא היה נותר בידיה אילו כל סכום האגרות וההיטלים היה מופנה לתשלום עבור עבודות הפיתוח; ואילו היזם נהנה כאשר סכום החיסכון בתשלום המע"מ כתוצאה מהאפשרות לנכות מס תשומות עולה על הסכום העודף אותו הוא נדרש לשלם. הגורם היחיד אשר צפוי להיפגע כתוצאה ממצב הדברים המתואר הינו אוצר המדינה, שהרי יצירת האפשרות לניכוי המע"מ המשולם למבצע עבודות הפיתוח כמס תשומות מפחיתה, כמובן, את סכום המע"מ הכולל המתקבל בסופו של יום.

17. סבורני, כי בדומה למסקנה אליה הגיעה בית משפט זה בפסק הדין בעניין חוף הכרמל, אף כאן אין כל הצדקה להיעדר שוויון בין סכום המע"מ החל בכל אחד משני האופנים השונים להקמת מערכות התשתית המוניציפליות (ראו הציטוט בפסקה 12 לעיל). לשון אחר, אין בנמצא טעם המצדיק להתיר את ניכוי סכום המע"מ המשולם לתאגיד העירוני כמס תשומות, במקרים בהם התשלום בגין עבודות הפיתוח מועבר באופן ישיר מהיזם לתאגיד העירוני, שעה שסכום זה אינו ניתן לניכוי במקרים בהם היזם משלם אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית וזו מתקשרת עם קבלנים לשם ביצוע עבודות הפיתוח. זאת ועוד, בדומה לאמור בפסק הדין בעניין חוף הכרמל, אף כאן יש להשקיף על מבנה העסקה בה אנו דנים באופן הבא: היזם שילם אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית, ואילו זו עשתה שימוש בסכומים אלה כדי לשלם לתאגיד העירוני בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח והתשתית. תחת ביצועה של העברה כפולה של הכספים (מהיזם לרשות המקומית ומהרשות המקומית לתאגיד העירוני), אומץ "קיצור דרך" המתבטא בהעברת כספים ישירות מהיזם לתאגיד העירוני. אין זה מתקבל על הדעת, כי "קיצור הדרך" המתואר יקים, כבמטה קסם, אפשרות לניכוי המע"מ המשולם לתאגיד העירוני כמס תשומות על ידי היזם, מקום שאפשרות זו לא הייתה קיימת במבנה המלא של העסקה.

18. ניתן להשקיף על הסוגיה אף מכיוון נוסף. על מנת שהיזם יהא רשאי לנכות את סכום המע"מ ששולם לגורם המבצע את עבודות הפיתוח והתשתית, הרי שיש לומר כי עבודות אלו בוצעו "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" (ראו הגדרת המונח "מס תשומות" בסעיף 1 לחוק מע"מ). בהקשר זה מתעוררת שאלת זהותו של הגורם עבורו מבצע התאגיד העירוני את עבודות הפיתוח והתשתית. 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 (השוו עניין חוף הכרמל, עמ' 610). אכן, ניתן להניח כי גם ליזם יש עניין בביצוען של עבודות הפיתוח, וזאת לשם קידומו של פרויקט הבנייה. אף על פי כן, דומה כי בעובדה זו בלבד אין כדי להוביל למסקנה כי עבודות הפיתוח בוצעו לצרכי עסקו. בעניין חוף הכרמל לא היה די באינטרס העצמי של היזם בביצוע עבודות הפיתוח כדי לשלול מעבודות אלו את מעמדן כשירות הניתן לעירייה בתמורה ועל כן חייב בתשלום מע"מ (שם, עמ' 610). כך, גם בענייננו אין באינטרס של היזם כי תבוצענה עבודות הפיתוח כדי להפוך עבודות אלו - שהינן ציבוריות באופיין ומבוצעות כחלק מתפקידיה של הרשות המקומית - לשירות המבוצע לצורך עסקו של היזם ועל כן מותר לניכוי כמס תשומות (לדיון בסוגיה אימתי הקמת תשתיות על ידי אגודה שיתופית תיחשב ככזו המותרת לניכוי כמס תשומות ראו, ע"א 569/81 מנהל מס ערך מוסף נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט(1) 738 (1985)).

19. אחת הטענות העיקריות אשר הועלו על ידי המשיבות, הינה כי אי מתן אפשרות לנכות כמס תשומות את המע"מ אשר שולם לתאגיד העירוני תוביל לתשלום כפל מס בגין עבודות הפיתוח. זאת, שכן המע"מ בגין עבודות אלו ישולם פעם אחת על ידי התאגיד העירוני, תוך גלגולו על היזם (ומבלי שניתנת ליזם אפשרות לנכותו כמס תשומות), ופעם שנייה על ידי היזם כחלק מתשלום המע"מ על מחירן המלא של הדירות, המגלם בתוכו אף את רכיב עבודות הפיתוח. עמדה זו התקבלה על דעת בית המשפט המחוזי בגדר פסק הדין בעניין האחים ישראל, והיא אף הושמעה על ידי חלק מהמלומדים (אהרן נמדר, אמיל בן עטר "מס ערך מוסף על עבודות פיתוח חלף אגרות: שני פתרונות שהם אחד" מסיים יז/3, א-30 (2003) (להלן - נמדר ובן עטר); נמדר, עמ' 295-302; שפיר, עמ' 351). אין בידינו לקבל את הטענה הנזכרת. בהקשר זה עלינו להבחין ולהבדיל בין שתי עסקאות שונות: האחת עניינה מכירת הדירות, והיא מתבצעת בין היזם לבין רוכשי הדירות; ואילו השנייה עניינה ביצוען של עבודות פיתוח ותשתית, והיא מתבצעת בין הרשות המקומית לבין התאגיד העירוני (וזאת על אף שבפועל שולמה התמורה לתאגיד העירוני על ידי היזם, בהתאם למתווה "קיצור הדרך" אשר תואר לעיל). עסקינן, כאמור, בשתי עסקאות נפרדות, אשר כל אחת מהן חייבת בתשלום

מע"מ באופן נפרד. ממילא אין מדובר במיסוי כפול. הטעם אשר נזכר זה עתה שימש בסיס לדחיית טענה דומה של כפל מס בפסק הדין בעניין חוף הכרמל. באותו עניין המשיך בית המשפט וציין כי:

"...אף אם המערערות (היזמים - א' ג') צודקות בטענתן שלפיה במסגרת עיסקאות 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 שהקבלן נדרש, באופן נפרד, לשלם מס ערך מוסף בגין העיסקה 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 עיסקאות שונות, ואין מדובר במיסוי כפול". (שס, עמ' 611)

כזכור, ההליך דשם התייחס למקרה בו היזם עצמו מבצע את עבודות הפיתוח, וזאת כנגד ויתור של הרשות המקומית על האגרות והיטלי הפיתוח בהם חב היזם. עם זאת, מבחינה מהותית נכונים הדברים, בשינויים המחויבים, אף בענייננו.

20. סוגיה נוספת וקשורה אליה נבקש להתייחס הינה הצהרת רשויות מע"מ, בגדר פסק הדין בעניין חוף הכרמל, לפיה יזמים אשר ביצעו את עבודות הפיתוח בעצמם יהיו רשאים לנכות כמס תשומות את המע"מ אשר שולם על ידם לקבלני משנה בגדר ביצוע העבודות. כאמור (פיסקה 9 לעיל), בפסק הדין בעניין האחים ישראל קבע בית המשפט המחוזי, כי הצהרה זו מחזקת את המסקנה לפיה גם במקרה שלפניו רשאי היזם לנכות כמס תשומות את המע"מ ששולם לתאגיד העירוני אשר ביצע את עבודות הפיתוח. סוגיה זו נזכרה אף בשלושת פסקי הדין האחרים של בית משפט קמא. סבורני, כי צודק המנהל בטענתו לפיה האפשרות אשר ניתנה ליזם במקרה דשם לנכות את מס התשומות, אינה מובילה כלל ועיקר למסקנה לפיה יש לאפשר ניכוי דומה אף בענייננו. כפי שהוסבר לעיל, נדרשים אנו להבחין בין שתי עסקאות שונות - זו של מכירת הדירות וזו של ביצוע עבודות הפיתוח. כל אחת מהעסקאות חייבת בתשלום מע"מ נפרד. עוד מצינו, כי אין לומר שעבודות הפיתוח מבוצעות "לצרכי עסקו" של היזם, שעניינו מכירת הדירות. ניכוי המע"מ אשר שולם בגין עבודות הפיתוח שייך, אם כן, לעסקה השנייה, זו של ביצוע עבודות הפיתוח. בעניין חוף הכרמל לבש היזם שני כובעים - בנוסף להיותו יזם, שימש הוא גם כמבצע עבודות הפיתוח. כלומר, בנסיבות אלו היה היזם צד לשתי העסקאות, הן זו שעניינה מכירת הדירות והן זו שעניינה ביצוע עבודות הפיתוח. לפיכך, משחויב היזם בתשלום מס עסקאות בגין עסקת ביצוע עבודות

הפיתוח, הרי ברי שזכאי היה, ככל קבלן אחר המבצע את עבודות הפיתוח, לנכות את מס התשומות בגין עסקה זו. לעומת זאת, בענייננו היזם אינו מבצע את עבודות הפיתוח ואין לראותו כצד לעסקה זו (הגם שמעשית מועברת התמורה לתאגיד העירוני ישירות על ידו). משכך, ממילא אין לאפשר לו לנכות כמס תשומות את סכום המע"מ אשר שולם בגדר עסקת ביצוע עבודות הפיתוח.

21. הגענו אם כן לכלל מסקנה, כי במתווה בו מעביר יזם ישירות לתאגיד עירוני תמורה בגין ביצוע עבודות פיתוח ותשתית, ובד בבד מופטר הוא מאגרות והיטלי פיתוח החלים עליו, כולם או חלקם - הרי שאין היזם רשאי, ככלל, לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ המופיעים בחשבוניות המס המוצאות לו על ידי התאגיד העירוני. אולם, בכך לא תם דיוננו. כזכור, בענייננו אין המשיבות טוענות כי רשאיות הן לנכות כמס תשומות את המע"מ בגין מלוא הסכום אותו שילמו לחכ"א. כך, אין הן מבקשות לנכות את המע"מ המתייחס לאותו חלק מהסכום ששילמו לחכ"א ואשר בא, לטענתן, תחת תשלומי החובה בגין עבודות הפיתוח והתשתית בהם חייבות הן. כזכור, בכל אחד מארבעת המקרים שלפנינו הוגדר חלק השווה ל-35 אחוזים מסכום התמורה כ"חלק אגרות והיטלים", ובגינו הוציאה חכ"א חשבוניות מס לעירייה. לטענת המשיבות, זכאותן לניכוי מס תשומות מתייחסת אך לאותו חלק מהסכום ששילמו לחכ"א והמהווה סכום שהינו "מעבר לחלק אגרות והיטלים". חלק זה הועמד בכל ארבעת המקרים על 65 אחוזים מסכום התמורה אשר שולמה לחכ"א, ובגינו הוציאה חכ"א חשבוניות מס למשיבות. על רקע האמור, נדרשים אנו לבחון את השאלה הבאה: האם, על אף מסקנתנו הכללית הנזכרת לעיל, יש לומר כי כאשר משלם היזם לתאגיד העירוני סכום כולל העולה על סך האגרות והיטלי הפיתוח בהם הוא חייב על פי חוקי העזר של הרשות המקומית, רשאי הוא לנכות כמס תשומות את המע"מ בגין אותו חלק מהסכום העולה על סך תשלומי החובה האמורים. לדיון בשאלה זו נפנה עתה.

22. כפי שהוסבר לעיל, הטעם העיקרי אשר הובילנו למסקנה לפיה אין מקום לאפשר ליזם לנכות את המע"מ אשר התווסף לסכום אותו שילם ישירות לתאגיד העירוני, היה כי מדובר ב"קיצור דרך" למתווה שלפיו משלם היזם אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית וזו, בתורה, מתקשרת עם התאגיד העירוני (או קבלן אחר) לביצוע עבודות הפיתוח והתשתית. כפי שבמתווה שתואר זה עתה לא מתאפשר ליזם לנכות את המע"מ, כך אין לאפשר ניכוי במתווה "קיצור הדרך". עוד ציינו, כי על רקע אופיין הציבורי של עבודות הפיתוח והתשתית ולאור העובדה שהאחריות לביצוען מוטלת על כתפיה של הרשות המקומית, הרי שיש לומר כי העבודות הללו מבוצעות על ידי התאגיד העירוני עבור הרשות המקומית, וזאת בגדר עסקה שונה ונבדלת מעסקת

מכירת הדירות על ידי היזם. ואולם, כאשר הסכום המשולם על ידי היזם לתאגיד העירוני עולה על סכום האגרות והיטלי הפיתוח בהם חייב היזם, הרי שלכאורה יכול הוא לטעון כי עודף התמורה משקף עבודות המבוצעות עבורו, כחלק מקידום פרויקט הבנייה. עוד יכול הוא לטעון, כי מאחר שעסקינן באותו חלק מסכום התמורה העולה על סכום האגרות והיטלי הפיתוח, הרי שהטענה כאילו מדובר ב"קיצור דרך" למתווה ארוך יותר לפיו היזם משלם תשלומי חובה לרשות המקומית וזו מתקשרת עם קבלן לביצוע עבודות הפיתוח - אינה רלוונטית לגבי חלק זה. נסביר את הדברים באמצעות דוגמא: נניח, כי סכום האגרות והיטלי הפיתוח המוטל על יזם על פי חוקי העזר הינו x. באמצעות סכום זה מתאפשר לרשות לממן הקמת תשתיות מוניציפליות בסטנדרט מסוים, הכולל סלילתם של כבישים רגילים. עוד נניח, כי היזם מעוניין שכל הכבישים בסביבתו של פרויקט הבנייה המבוצע על ידו ייסללו בסטנדרט גבוה יותר, שעלותו גבוהה ב-0.5x מזו של הסטנדרט הרגיל. לפיכך, מגיעים הצדדים להסכמה לפיה היזם יעביר לתאגיד העירוני סכום של 1.5x לצורך ביצוע עבודות פיתוח הכוללות כבישים בסטנדרט משופר, וכי בד בבד יהיה היזם פטור מתשלום מלוא סכום האגרות והיטלי הפיתוח בשווי x. על פי הטענה, יש לאפשר ליזם לנכות את המע"מ אשר שולם בגין הסכום של 0.5x, המתייחס לשיפור אשר מומן על ידו (ההפרש בין סלילת כבישים בסטנדרט גבוה לסלילתם בסטנדרט רגיל) והינו החלק העודף שמעבר לשווי האגרות והיטלי הפיתוח בהם חייב היזם על פי דין.

23. אף שבמבט ראשון שובה הגישה שתוארה זה עתה את הלב, הרי משקלת בדבר הגעתי לכלל מסקנה כי אין מקום לאמצה. העובדה שעסקינן בסכום שהינו מעבר לסכום האגרות והיטלי הפיתוח בו חייב היזם אין בה, כשלעצמה, כדי להוביל למסקנה לפיה מדובר בתשלום בגין רכיבים בעבודות הפיתוח המשקפים סטנדרט גבוה מהרגיל. כך למשל, אפשר שהרשות המקומית כלל לא חוקקה חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות אגרות והיטלי פיתוח. האם הגיוני לומר, כי במקרה כזה מלוא הסכום אשר שולם על ידי היזם לתאגיד העירוני הינו "מעבר לחלף אגרות והיטלים" ועל כן המע"מ אשר שולם בגינו מותר לניכוי כמס תשומות? ! ברי, כי צריך להשיב על שאלה זו בשלילה. ואכן, בע"א 10252/05 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ (טרם פורסם, 3.3.08) (להלן - עניין קרית שדה התעופה), אשר ניתן לאחר פסק הדין בעניין חוף הכרמל, נדון מקרה בו הרשות המקומית לא התקינה חוקי עזר כאמור (למעט בתחום הביוב). באותו מקרה מדובר היה ביזם אשר ביצע עבודות פיתוח שונות בעצמו (למען הנוחות, נתעלם מהמערערת 2 באותו הליך). על אף הדמיון לעניין חוף הכרמל, גרס היזם כי אין הוא חייב בתשלום מע"מ בגין ביצוע עבודות הפיתוח. טענתו הייתה, כי במקרה זה אין לומר שעבודות הפיתוח בוצעו עבור הרשות המקומית כחלק מהסכם עימה, אלא מתוך

אינטרס של היזם בקידומו של הפרויקט. בהקשר זה נטען, כי היזם לא קיבל מהרשות המקומית תמורה כלשהי עבור ביצוע העבודות, שהרי הרשות לא ויתרה כלפיו על סכומי אגרות והיטלי פיתוח. בפסק הדין דחה בית המשפט את עמדת היזם, וקבע כי "...אין בהעדר חקיקת המשנה, כשלעצמה, כדי לשלול מתן תמורה..." (שם, פסקה 23). נפסק, כי בדומה לעניין חוף הכרמל, אף במקרה הנדון ביצע היזם את עבודות הפיתוח עבור הרשות המקומית, ובתמורה פטרה אותו הרשות מתשלום אגרות והיטלי פיתוח. אלא, שההסכמה על ביצוע עבודות הפיתוח על ידי היזם ייתרה את הצורך להתקין בפועל חוקי עזר שעניינם אגרות והיטלי פיתוח. משכך, נותר על כנו חיוב היזם בתשלום מע"מ בגין עבודות הפיתוח.

קריאת פסק הדין בעניין קרית שדה התעופה בשינויים המחויבים לענייננו מעלה, כי גובהם של האגרות והיטלי הפיתוח בהם חב היזם על פי חוקי העזר אינו יכול להיות אינדיקציה, למצער אינדיקציה יחידה, לשווי עבודות הפיתוח המבוצעות עבור הרשות המקומית. לשון אחר, העובדה שיזם משלם לתאגיד עירוני תמורה העולה על סכום האגרות וההיטלים החלים עליו על פי דין, אינה מובילה בהכרח למסקנה לפיה הסכום העודף מתייחס לעבודות פיתוח בסטנדרט משופר, המבוצעות עבור היזם כשדרוג שמעבר לסטנדרט בו מעוניינת הרשות המקומית. בהחלט ייתכן, כי בדומה לנסיבות בעניין קרית שדה התעופה נובע ההפרש מכך שהרשות המקומית לא התקינה חוקי עזר בתחום אגרות והיטלי פיתוח או לחלופין לא עדכנה את הסכומים הנזכרים בהם (בהקשר זה ראו דברי השופט א' רובינשטיין בעניין קרית שדה התעופה לגבי התקנת חוקי עזר בתחום של אגרות והיטלי פיתוח). למעשה, אילו היינו מקבלים את העמדה לפיה רשאי היזם לנכות כמס תשומות את המע"מ המתייחס לכל סכום ששולם לתאגיד העירוני ושהינו מעבר לסכום האגרות והיטלי הפיתוח בו הוא חייב, הרי שהיה נוצר תמריץ ממשי לרשויות המקומיות להימנע מחקיקת חוקי עזר המטילים חובת תשלום כאמור או לחלופין להימנע מעדכון של סכומי האגרות וההיטלים ולהותירם נמוכים ככל הניתן. באופן זה היה גדל סכום המע"מ הניתן לניכוי על ידי היזם, דבר אשר היה מיטיב הן עימו והן עם הרשות המקומית, כמוסבר לעיל (פסקה 16).

24. ראינו אם כן, כי העובדה שסך הסכום המשולם על ידי היזם עולה על סכום האגרות וההיטלים החלים עליו על פי דין אינה מצדיקה, כשלעצמה, לאפשר לו לנכות מס תשומות בגין ההפרש. אף על פי כן ניתן היה להמשיך ולטעון, כי באותם מקרים בהם עולה הסטנדרט של עבודות הפיתוח המבוצעות על ידי התאגיד העירוני מעבר לרף מסוים, הרי שיש בכך כדי להוות ראייה שחלק מסכום התמורה ששולם על ידי היזם מתייחס לשיפורים אשר מבוצעים עבור היזם לצורך קידום צרכיו העסקיים. ואולם,

אפשרות זו מעוררת קשיים מעשיים משמעותיים ביותר. שהרי, אין בנמצא סטנדרט אחיד לביצוע עבודות פיתוח ותשתית על ידי רשויות מקומיות. אף אין בנמצא סטנדרט קבוע של כל רשות ורשות לביצוע עבודות כאמור בשטחה. לא ניתן לשלול מצב בגדרו תבקש רשות מקומית, מטעמים שונים, להבחין בין הסטנדרט לפיו מבוצעות עבודות פיתוח מסוימות מזה לפיו מבוצעות עבודות פיתוח אחרות. כיצד אם כן ניתן לדעת, כי רכיב כלשהו בעבודות הפיתוח בפרויקט מסוים אינו חלק מהסטנדרט שנדרש על ידי הרשות המקומית אלא מבוצע כשיפור אך ורק לצרכיו של היזם? בהקשר זה נוסף, כי לרשות המקומית צפוי להיווצר תמריץ לקבוע סטנדרט עבודות פיתוח נמוך ככל הניתן, וזאת מתוך מטרה לסווג חלק גדול מעבודות הפיתוח כשיפורים מעבר לסטנדרט, המבוצעים עבור היזם, ובכך להגדיל את החלק מסכום התמורה שבגיננו יכול הוא לנכות את המע"מ כמס תשומות. זאת בדומה לתמריץ שלא לחוקק חוקי עזר המחייבים בהיטלים ובאגרות או לא לעדכן תעריפים קיימים (ראו פסקה 23 לעיל). זאת ועוד, כלל כאמור יפתח פתח רחב לחילוקי דעות והתדיינויות בלתי פוסקות בין יזמים לבין רשויות מע"מ. הראשונים יטענו כי חלק ניכר מסכום התמורה ששילמו לתאגיד העירוני מתייחס לשיפורים החורגים מן הסטנדרט הרגיל, ואילו האחרונים יטענו כי כל סכום התמורה מתייחס לעבודות פיתוח הבאות בגדר הסטנדרט הנזכר. בהיעדר מדד אובייקטיבי בדמות סטנדרט אחיד לעבודות פיתוח, תקשה ההכרעה בין העמדות השונות.

לאמור עד כה יש להוסיף, כי אף כאשר עסקינן בעבודות פיתוח הכוללות רכיב החורג מן הסטנדרט הרגיל, הרי שאין בכך כדי לאיין את אופיין הציבורי של עבודות הפיתוח כמכלול ואת העובדה כי הן בוצעו (גם) עבור הרשות המקומית, האחראית על הקמת תשתיות מוניציפליות. כך, בפסק הדין בעניין קרית שדה התעופה ציינה חברתי, השופטת ע' ארבל, את הדברים הבאים:

”ברי, כי למערערת 1 (היזם - א' ג') היה אינטרס כלכלי בביצוע עבודות הפיתוח והיא חפצה בהן לצורך קידום הפרויקט. לצורך הדיון אני אף מוכנה להניח, הגם שהדבר לא הוכח בבית המשפט קמא, כי עבודות הפיתוח בוצעו בסטנדרט גבוה יותר. אולם, בכל אלה אין כדי לשמוט את הבסיס תחת הקביעה כי בבסיסן בוצעו עבודות הפיתוח גם עבור המועצה.” (שם), פסקה 20. ההדגשה שלי - א' ג'.

25. כזכור, בכל ארבעת המקרים הוגדרו 35 אחוזים מסכום התמורה ששולמה לחכ"א כ"חלף אגרה והיטלים" (ובגינה הוציאה חכ"א חשבוניות מס לעירייה), ואילו יתרת 65 האחוזים מסכום התמורה הוגדרה כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים" (ובגינה

הוציאה חכ"א חשבוניות מס למשיבות). משהגענו לכלל מסקנה לפיה אין מקום לאפשר ניכוי כמס תשומות אף ביחס לאותו חלק מהתמורה לתאגיד המקומי העולה על סכום האגרות וההיטלים בהם חייב היזם על פי דין, הרי שאין עוד חשיבות לאופן שבו חולק סכום התמורה במקרים שלפנינו. אף על פי כן נציין במאמר מוסגר, כי מכתבי ביי-דין שלפנינו לא ניתן ללמוד שהחלוקה האמורה אכן נגזרת מסכום האגרות והיטלי הפיתוח בו הייתה חייבת כל אחת מהמשיבות. ואכן, העובדה שבכל ארבעת המקרים נקבע יחס זהה בין הסכום שהינו "חלף אגרות והיטלים" לבין הסכום שמעבר לכך, וזאת שעה שגובה התמורה ששילמה כל אחת מהמשיבות לחכ"א היה שונה - עשויה להוות אינדיקציה לכך שמדובר בחלוקה שרירותית שאינה מבוססת על תחשיב פרטני של סכום האגרות והיטלי הפיתוח החל בכל אחד מהמקרים. בהקשר זה אציין, כי מקובלת עלי טענת המנהל, אשר הועלתה בחלק מן הערעורים שלפניי, ולפיה שגה בית משפט קמא בקובעו כי ההסכמה הדיונית אשר הושגה בין בעלי הדין מונעת מהמנהל לטעון כנגד נכונותה של החלוקה שנקבעה בין הסכום שהינו "חלף אגרות והיטלים" לבין הסכום שמעבר לכך (ראו פסקה 7 לעיל). כך או אחרת, ומבלי שנדרש אני להכריע בדבר, אפשר שדי היה בהיעדר הראיות באשר לגובה הסכום בו עולה התמורה ששולמה לחכ"א על סכום האגרות וההיטלים החלים על המשיבות בכל אחד מהמקרים, כדי להוביל למסקנה לפיה לא היה מקום לאפשר ניכוי מס תשומות לגבי חלק כלשהו מהמע"מ ששולם.

26. עניין נוסף אליו נבקש להתייחס נוגע לסוגיה של מבני ציבור. בהקשר זה יצוין, כי למצער בחלק מהמקרים נשוא דיוננו כללו עבודות הפיתוח והתשתית אשר בוצעו על ידי חכ"א אף הקמתם של מבני ציבור. מבני ציבור מהווים חלק ממכלול התשתיות המוניציפליות אשר האחריות להקמתן נופלת על כתפיה של הרשות המקומית. מבחינה זו אין הם שונים מתשתיות מוניציפליות אחרות, כגון מערכת ביוב וכבישים. ממילא מוסמכת הרשות המקומית להתקין חוקי עזר לשם גביית תשלומי חובה למימון הקמתם של מוסדות ציבור. עם זאת, עיון בספרות מעלה כי בפועל כמעט ולא הותקנו חוקי עזר כאמור (לסקירה בסוגיה זו ראו שפיר, עמ' 63-70. עוד ראו, בג"ץ 1640/95 אילנות הקריה (ישראל) בע"מ נ' ראש עיריית חולון, מר מדדכי ששון, פ"ד מט(5) 582 (1996). למקרה בו בוטל חוק עזר המטיל היטלים למטרת הקמתם של מבני ציבור ראו, בג"ץ 6249/96 התאחדות הקבלנים והבונים בישראל נ' ששון, ראש-עיריית חולון, פ"ד נב(2) 42 (1998) (להלן - עניין התאחדות הקבלנים)). זאת ועוד, בעבר שללה מדיניותה של הממשלה באופן עקבי את הטלת עלות הקמתם של מבני ציבור על בעלי הדירות (עניין התאחדות הקבלנים, עמ' 44-45). ניתן היה לתהות איזו השפעה, אם בכלל, יש לדברים שהובאו זה עתה על מסקנתנו לפיה אין מקום לאפשר ליזם לנכות כמס תשומות את

המע"מ אשר שולם לתאגיד העירוני, וזאת למצער ביחס למע"מ ששולם בגין אותו חלק מסכום התמורה המתייחס להקמת מוסדות ציבור (למקרה בו קבע בית משפט זה, בנסיבות חריגות, כי ניתן לנכות כמס תשומות מע"מ אשר שולם בגדר הוצאות לבניית מבני ציבור ראו, ע"א 9142/02 מנהל מס ערך מוסף עכו נ' החברה לפיתוח כפר ורדים בע"מ (טרם פורסם, 30.1.06)). עם זאת, משבעלי הדין לא התייחסו בטיעוניהם לסוגיית מבני הציבור בנפרד מיתר עבודות הפיתוח והתשתית אשר בוצעו על ידי חכ"א (ויודגש, כי בהודעת המדינה מיום 23.11.06 ובדיון שהתקיים בעקבותיה אין לראות משום התייחסות כאמור), לא מצאתי לנכון לדון בשאלה הנזכרת ולהכריע בה.

טיוט

27. התמונה שנתגלתה בערעורים שבפנינו אינה מרנינה, בלשון המעטה. רשות ציבורית, במקרה זה עירייה, משתפת פעולה עם גופים פרטיים הפועלים למטרות רווח, כך שאוצר המדינה נפגע. במלים אחרות, קופה ציבורית אחת, זו של רשות מקומית, נמצאה מרוויחה עקב שיתוף פעולה עם גופים עסקיים, והכול על חשבון קופה ציבורית אחרת. במקרה זה אין עסקינן בסיטואציה בה ניתן לומר כי זה נהנה וזה לא חסר. רחוק מכך: שניים נהנים - הרשות המקומית והקופה הפרטית - ובהחלט נמצא מישהו חסר, קרי - אוצר המדינה. ניתן להבין את הגופים הפרטיים שמעוניינים להקטין את חבותם במס ערך מוסף. השאלה היא האם לגיטימי הוא שגוף ציבורי כגון רשות מקומית, יפעל כפי שפעלה עיריית אשקלון במקרה זה. נראה שרשות מקומית זו אינה יחידה בדרך הפעולה שתוארה בהרחבה בפסק הדין. ניתן אף לשאול כיצד ייתכן שפעולה כה שקופה של הרשות המקומית, מתיישבת עם עקרונות חוק מע"מ. באופן יותר קונקרטי התהייה היא האם לרשות המס אין כלים אזרחיים משוכללים יותר ואפקטיביים בהרבה לטפל בבעיה מאשר שימוש בסמכות להוציא שומת תשומות לעוסקים (נמדר ובן עטר, ה"ש 26).

28. התוצאה היא כי הערעורים מתקבלים, במובן זה שפסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים מבוטלים ונקבע כי המשיבות לא היו רשאיות לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ שנכללו בחשבוניות המס אשר הוצאו להן על ידי חכ"א. כל אחת מהמשיבות תישא בשכר טרחה בשתי הערכאות בסך 30,000 ש"ח.

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

שופטת

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' גרוניס.

ניתן היום, ג' בשבט התשס"ט (28.1.2009).

שופטת

שופטת

שופט