



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 729/11

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ע' פוגלמן  
כבוד השופט צ' זילברטל

המערערת: סדרון פרופרטיז לימיטד

נגד

המשיב: מנהל אזורי מע"מ ומס קניה תל אביב

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
(כב' השופטת ד' קרת-מאיר) בתיק ע"מ 1279/05 מיום  
10.5.2010

תאריך הישיבה: כ"ה באדר התשע"ג (7.3.2013)

בשם המערערת: עו"ד נועה לב גולדשטיין, עו"ד אדם קדש

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

### פסק-דין

השופט ע' פוגלמן:

האם פיצויים שנפסקו לטובת המערערת במסגרת הליכי בוררות בגין הפרת חוזה קומבינציה הם תמורה חייבת במע"מ? זו השאלה העומדת להכרעתנו.

1. המערערת, חברה קבלנית, התקשרה בעסקת קומבינציה עם הפטריארכיה היוונית אורתודוכסית של ירושלים (להלן: הפטריארכיה) ביום 2.9.1995, להקמת מלון דירות על חטיבת קרקע בבעלות הפטריארכיה בשכונת אבו-טור בירושלים, תוך חלוקת הזכויות בנכס המוגמר בין הצדדים (להלן: הסכם הקומבינציה). לצורך הסכם זה, נכנסה המערערת בנעלי חברה אחרת, אלקונטרן בע"מ (להלן: אלקונטרן), שהייתה קשורה בהסכם קומבינציה קודם עם הפטריארכיה משנת 1980 – הסכם שלא יצא אל הפועל (להלן: ההסכם משנת 1980). כדי להיכנס לנעליה של אלקונטרן, שילמה המערערת לאלקונטרן ולשותפתה אפריקה-ישראל, סכום של 2,362,500 דולר בצירוף מע"מ

(להלן: התשלום לאלקונטרן). בנוסף שולמו דמי הסכמה לפטריארכיה כדי לאפשר את המחאת הזכויות. כשלושה חודשים לאחר החתימה על הסכם הקומבינציה בין המערערת לבין הפטריארכיה, התעוררו קשיים ביישומו. הפטריארכיה לא עמדה בהתחייבותה לחתום על בקשות להיתרי הבניה, ונמנעה מחתימה על מסמכים שנדרשו לשם העמדת ליווי בנקאי לפרויקט. על רקע זה, ביטלה המערערת את ההסכם ביום 6.2.1997. לאחר ביטול ההסכם, נקטה המערערת בהליכים משפטיים נגד הפטריארכיה, שהופנו להליך בוררות לפני נשיא בית המשפט העליון (בדימ') מאיר שמגר (להלן: הבורר). בפסק הבורר שאושר על-ידי בית המשפט המחוזי בירושלים ביום 5.12.2004, נקבע כי הפטריארכיה הפרה את ההסכם בין הצדדים הפרה יסודית וכי ביטול העסקה מצד המערערת היה כדין. הבורר חייב את הפטריארכיה לפצות את המערערת בסכום של 26,367,075 ש"ח בגין הוצאותיה והשקעותיה (כולל 5% הוצאות תקורה בסך 1,270,069 ש"ח) וכן סכום של 2,258,223 ש"ח בגין אוכדן רווחים. בנוסף, נפסק כי הטיפול בכל הנוגע לסוגיית המע"מ ייעשה בתיאום עם רשויות המס, ולפי הוראות החוק.

2. השאלה הרלוונטית לערעור שלפנינו היא שאלת חיובה של המערערת בתשלום מע"מ בגין הפיצויים ששולמו לה במסגרת פסק הבורר. בשומת עסקאות שהוצאה ביום 26.5.2005, קבע המשיב כי הפיצוי שנפסק לטובת המערערת במסגרת הליך הבוררות חייב במע"מ בסכום של 4,918,047 ש"ח. יצוין כי בשלב מאוחר יותר, הודה המשיב כי נפלה טעות בחישוב הסכום, ולכן מדובר למעשה בסכום נמוך יותר מאשר זה שננקב בשומה. לאחר שהשגותיה של המערערת על שומה זו נדחו על-ידי המשיב, היא הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו. במסגרת הערעור נטען כי הפיצוי שנפסק לזכות המערערת אינו עסקה שבגינה יש עילה לחיוב במע"מ.

3. לא הייתה מחלוקת בין הצדדים בנוגע לתשתית העובדתית שתוארה לעיל, כמו גם על הנתונים שיובאו להלן. המערערת נרשמה בחודש יוני 1996 כעוסק מורשה כמשמעותו בחוק. המערערת שילמה לאלקונטרן ולאפריקה-ישראל סכום של 2,362,500 דולר בצירוף מע"מ בתשלומים תמורת זכויותיהן בעסקת הקומבינציה, וקיבלה מהן חשבוניות מס בגין כל אחד מהתשלומים. המערערת ניכתה את חלקו העיקרי של מס התשומות הגלום בחשבוניות (773,040 ש"ח). בסמוך לביטול העסקה, המשיכה המערערת לשלם לאלקונטרן ואפריקה-ישראל את התשלומים שבהם התחייבה, אך פסקה מלקזז את מס התשומות בגין חשבוניות נוספות שהוצאו לה. המערערת שילמה מס רכישה בגין רכישת הזכויות מאלקונטרן. בנוסף, המערערת נשאה בהוצאות נוספות למטרת קידום העסקה: היא התקשרה עם אדריכל לשם הכנת תכנית

מעודכנת; היא פינתה שני דיירים מוגנים שהתגוררו בנכס, שילמה להם פיצויי פינוי והרסה את המבנים שבהם התגוררו מכוח צווי הריסה שהוצאו על-ידי אלקונטרן בשלב מוקדם יותר. עד למועד ביטול ההסכם, הוציאה המערערת כ-5 מיליון דולר הקשורים לעסקה. מעבר לפעולות אלה, לא בוצעו פעולות נוספות במקרקעין נושא ההסכם. המערערת עדכנה את המשיב בדבר ביטול ההסכם וההליכים המשפטיים שבהם נקטה נגד הפטריארכיה. בעקבות העדכון על ביטול ההסכם בשנת 1997, פנה המשיב אל המערערת ודרש ממנה לסגור את תיק המע"מ. כמו-כן, דרש המשיב כי המערערת תשיב מס תשומות שנוכה על-ידה, בטענה שנוותר בידיה ציוד גם לאחר הביטול. המערערת חלקה על טענה אחרונה זו.

4. הפלוגתאות שהועמדו להכרעת בית המשפט קמא היו כלהלן:

א. האם זכאי המשיב להשית על המערערת חיוב במע"מ בגין סכומי הפיצויים.

ב. האם לנוכח עמדותיו הקודמות של המשיב היה האחרון מנוע מלהוציא את השומה נשוא הערעור.

ג. האם התקיים מכר חוזר של הזכויות בקרקע מהמערערת לפטריארכיה.

ד. האם חייבת המערערת בנסיבות העניין בהשבת התשומות אותן ניכתה בגין החשבוניות שהוצאו לה בגין הוצאות הקשורות בביצוע העסקה.

ה. מחלוקת עובדתית: האם פקעה התכנית המאושרת שחלה על הקרקע בסמוך לשנת 2000.

5. בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ד' קרת-מאיר) קיבל את עמדת המשיב בשאלות המרכזיות שהועמדו להכרעתו, ודחה את הערעור.

ראשית, דחה בית המשפט את טענת המניעות שהעלתה המערערת. נקבע כי אין מחלוקת שדרישת המשיב לסגור את תיקה של המערערת במע"מ הייתה בשלב מוקדם ולפני שהתבררו העובדות הרלוונטיות כפי שפורטו בפסק הבורר. המערערת אף ציינה במכתב ששלחה למשיב כי מעמד העסקה טעון בירור משפטי, וכי אין מקום לסגור את תיק המע"מ שלה. תיק העוסק של המערערת לא נסגר אלא הוקפא, ועם סיום ההקפאה דרש המשיב מהמערערת בחודש אוקטובר 2001 להגיש דו"חות שוטפים. כלומר, בניגוד לנטען על-ידי המערערת, המשיב לא הודה בשום שלב בכך שהיא אינה חייבת במע"מ בגין הפיצויים, ולכן אין מקום לטענה כי הוא מושתק לטעון זאת בשלב זה.

בהמשך, הסתמך בית המשפט על הפסיקה והספרות הנוגעת לתחולתו האקטיבית של ביטול הסכם מחמת הפרתו, וקבע כי יש להתייחס להתרחשויות שקדמו למועד הביטול כחלק ממערכת היחסים החוזית. בית המשפט פסק כי רוב התשלומים שהתקבלו אצל המערערת מידי הפטריארכיה במסגרת פסק הבוררות כרוכים בהתקשרות העסקית בין הצדדים, ולכן התקבלו במהלך עסקיה של המערערת, בהתאם להגדרה הקבועה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק המע"מ). בנוסף, נתקבלה עמדת המשיב כי מהותם של הפיצויים שנפסקו בפסק הבורר הם פיצוי בגין הוצאות שהוצאו על-ידי המערערת במסגרת ההתקשרות החוזית שלה עם הפטריארכיה בהסכם הקומבינציה. בין היתר, הפנה בית המשפט קמא לקביעותיו של הבורר, שהתייחס לפיצויים כאל פיצויי קיום ולא כאל פיצויי הסתמכות, ואף פסק למערערת פיצויים בגין אובדן רווח. בשל מסקנתו כי הפיצויים חייבים במע"מ, לא נדרש בית המשפט לשאלה אם המערערת חייבת בהשבת התשומות שניכתה בגין תשלומיה לאלקונטרן ואפריקה-ישראל.

#### טענות המערערת

6. המערערת טוענת כי אין מקום לחיובה בתשלום מע"מ בגין הפיצויים ששולמו לה במסגרת פסק הבורר בגין הפרת חוזה. לדבריה, היא לא סיפקה כל שירות ולא ביצעה כל פעולת מכר, ולכן לא התקיימה "עסקה" חייבת במע"מ כהגדרתה בחוק. לדבריה, רוב הפיצויים ששולמו לה במסגרת פסק הבורר הם פיצויי הסתמכות, ששולמו בעבור נזקים שנגרמו לה כתוצאה מהפרת חוזה, ולא כתמורה על "מתן שירות" או "מכירת נכס" לפטריארכיה. יתרת הפיצויים שולמו בגין אובדן רווח עתידי, וממילא אין מחלוקת בין הצדדים כי סכומים אלה אינם חייבים במע"מ. המערערת מפנה לפסיקת בית המשפט המחוזי בחיפה (כב' השופט ד' ביינ) בע"ש 143/89 מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (18.2.1991) (להלן: עניין מבני פלס), שממנה נלמד כי פיצויים בגין הפרת חוזה חייבים במע"מ רק כאשר הם משתלמים בגין שירות כלשהו שניתן לצד שהפר את החוזה. לשיטתה קביעת בית המשפט המחוזי אינה עולה בקנה אחד עם תכליות חוק המע"מ, שלפיה החיוב במס הוא בגין "ערך מוסף" שנוצר מפעילות עסקית של כל יחידה בשרשרת הייצור.

לחלופין נטען כי גם אם הפיצויים ששולמו בגין תשלומי המערערת לדיירים המוגנים ועלות פינויים (כ-3.2 מיליון ש"ח) הם בבחינת תמורה חייבת במע"מ עבור "שירות" שסופק לפטריארכיה, הרי שלא כך הדבר ביחס ליתרת הפיצויים.

המערערת מדגישה כי חלק הארי של הפיצויים שנפסקו לזכותה, כנגד הסכומים ששילמה לאלקונטרן ולאפריקה ישראל בגין בהסכם משנת 1980, אינו יכול להיחשב כתשלום עבור "שירות" שסופק לפטריארכיה. בנוסף, הואיל ועסקינן בעסקת קומבינציה – שבסיומה שני שלישים מהזכויות בנכס היו אמורים להיות בידי המערערת עצמה – ממילא נעשו תשלומים אלה לצרכיה העצמיים, ולא כשירות עבור אחר.

לחלופין טוענת המערערת כי גם אם תידחה טענתה שלפיה אין בנמצא "עסקה", הרי בית המשפט קמא לא התייחס להוראות סעיף 7(2) לחוק המע"מ, שלפיו "מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות ... כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת ההסכם כשאין עמה ביטול העסקה...". המערערת מבקשת ללמוד מסעיף זה כי במצב שבו בוטל ההסכם כדין בשל הפרתו – כמו במקרה דנן – הפיצויים המשולמים לצד המבטל אינם חלק מ"מחיר עסקה" החייב במס.

המערערת חוזרת על טענתה שלפיה המשיב היה מושתק ומנוע מלהוציא את השומה, נוכח הצהרותיו הקודמות במועד ביטול העסקה, כאשר דרש ממנה לסגור את תיקה במע"מ. עוד נטען כי נוכח הוראות ההתיישנות הקבועות בחוק המע"מ ממילא אין המשיב מוסמך לשנות או לבטל את גובה השומה שהוצאה בשנת 1999 (סגירת התיק ודרישת השבת מס התשומות שנוכה).

7. בסיכומי התשובה שלה, הפנתה המערערת לפסק-דינו של בית משפט זה מן העת האחרונה בעניין ע"א 8119/06 יבולי הגליל בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ (31.1.2013) (להלן: עניין יבולי הגליל), וטענה כי על רקע הקביעות בו – שאליהן נתייחס בהמשך – פסק-דינו של בית המשפט קמא אינו יכול לעמוד.

טענות המשיב

8. המשיב סומך ידיו על פסק-דינו של בית המשפט קמא. לדבריו, כפי שנלמד גם מפסק הבורר, הפיצויים שקיבלה המערערת בגין הוצאות והשקעות שביצעה מתייחסים לביצוע חלקי של השירות שלו התחייבה המערערת כלפי הפטריארכיה בהסכם הקומבינציה. על כן, פיצויים אלה חייבים במע"מ. המשיב מדגיש כי המערערת ביצעה פעילות כלכלית ממשית שיש לראותם כשירות שסופק לפטריארכיה, לרבות תכנון אדריכלי, רכישת שירותים משפטיים ובנקאיים, פינוי הדיירים המוגנים והריסת המבנים שבהם התגוררו. ביטול העסקה לא ביטלה את הפעולות האמורות שבוצעו בשטח. בתמורה לפעילות זו הייתה אמורה המערערת לקבל את התמורה הנקובה בהסכם הקומבינציה – הזכויות במקרקעין ובפרויקט. גם אם התמורה שולמה לבסוף בכסף –

כפיצויים במסגרת הליך משפטי, ולא בזכויות כפי שהוסכם מלכתחילה, אין בכך כדי לשנות את מהותה הכלכלית של העסקה. המשיב שולל את טענת המערערת ביחס לסעיף 7(2) לחוק, וטוען כי פרשנותה אינה עולה בקנה אחד עם הדעות שהובעו בספרות. עוד נטען כי ביטול ההסכם אינו חל למפרע, אלא תחולתו אקטיבית. לכן, כל הפעולות שבוצעו במסגרתו לפני ביטולו – חייבות במע"מ. המשיב דוחה גם את טענת המערערת כי ההוצאות וההשקעות הוצאו לצרכיה שלה, ולכן אינן חייבות במע"מ. לדבריו, התיבה "למען הזולת" פורשה בפסיקה באופן רחב, כך שגם אם למערערת היה אינטרס עצמי משמעותי בפעולה, ניתן לראות בה משום "שירות" שנעשה "למען הזולת". בנוסף, נטען כי גם רכישת הזכויות מאלקונטרן ואפריקה-ישראל היא השקעה שנעשתה במסגרת ההסכם של המערערת עם הפטריארכיה.

לחילופין, טוען המשיב כי יש לראות בהשבת הזכויות בקרקע מהמערערת לפטריארכיה בעקבות ביטול ההסכם (כשהן חופשיות מהחזקה בידי דיירים מוגנים, "נקיות" ממבנים שנהרסו בידי המערערת וכשהן מצויות בשלבי תכנון), משום "מכר חוזר" של הזכויות בקרקע. עסקה חדשה זו – חייבת במע"מ. לחילופי חילופין, טוען המשיב כי אם עמדתו לא תתקבל, ויימצא כי הפיצויים שקיבלה המערערת אינם חייבים במע"מ, על האחרונה להשיב את מס התשומות שאותו ניכתה בגין העסקה.

המשיב סומך את ידיו על קביעות בית המשפט קמא לעניין המניעות. לדבריו, המערערת לא הראתה כי הסתמכה על עמדתו הראשונית של המשיב, ופסק הבורר קובע במפורש כי סוגיית המע"מ תוכרע על-פי עקרונות החוק. המשיב מצייין כי בסמוך לאחר שנודע לו על פסק הבורר, הוא הודיע למערערת על כך שנושא חיוב החברה במע"מ טעון בדיקה. ממילא, כך המשיב, רשאי פקיד המס לשנות החלטה קודמת במגבלות הזמן הקבועות בחוק, כדי לתקן טעות שנפלה בשומה.

דיון והכרעה

טענות המניעות

9. המערערת טענה, כאמור, כי המשיב היה מנוע מהוצאת שומה מעודכנת בעקבות הפיצויים שנפסקו בפסק הבורר, לאחר שהורה בעבר על סגירת תיק המערערת במע"מ לאחר כשלון העסקה. בית המשפט קמא דחה טענה זו, ולא מצאתי להתערב בקביעה זו. כפי שצוין בפסק הדין, שני הצדדים היו ערים לכך שמתנהלים הליכים משפטיים בנוגע לביטול העסקה והשלכות ביטול זה לעניין החיוב במע"מ, והמתינו למעשה לסיומם, על מנת שתוכל להתגבש עמדה סופית של המשיב באשר לעסקה.

בסמוך לאחר מתן פסק הבורר – שהבהיר את המצב המשפטי בנוגע לכישלון העסקה – תיקן המשיב את דרישתו ויידע את המערערת כי עולות שאלות בנוגע לחיוב הפיצויים במע"מ. אשר על כן, אין לקבל את טענת המניעות, ויש לבחון את המחלוקת בין הצדדים לגופה.

התשתית הנורמטיבית

10. מס ערך מוסף נועד למסות כל יחידה עסקית הלוקחת חלק בשרשרת הייצור וההפצה של מוצר, בגין הערך המוסף – הוא "תוספת הערך" – שהיא תורמת למוצר (ראו: ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פסקה 6 (28.8.2012) (להלן: עניין וינוקור); ע"א 10739/07 רשות המיסים – היחידה לפירוקים, כינוסים וגביה קשה – מכס ומע"מ נ' קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ, פסקאות 20-21 (16.6.2011) (להלן: עניין קלאבמרקט); אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א 36-37 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר). על היחידה העסקית מוטל מס בגין עסקאות שבהן היא מוכרת נכסים או נותנת שירותים ("מס עסקאות"); ומאידך גיסא, רשאית היחידה העסקית לנכות את המס שמוטל על עסקאות שבהן היא רוכשת נכסים או מקבלת שירותים לצרכי עסקיה – קרי: את המס שמוטל על תשומותיה ("מס תשומות"). בפועל, ממוסה היחידה העסקית על ההפרש שבין מס העסקאות למס התשומות – והפרש זה מבטא את הערך המוסף שהיחידה תרמה למוצר (עניין קלאבמרקט, פסקה 21).

החיוב במס עסקאות – מכר או שירות

11. חוק המע"מ קובע את סמכות שר האוצר להטיל מס ערך מוסף על "עסקה בישראל" (סעיף 2 לחוק). שיעור המס נגזר מ"מחיר" העסקה. החוק קובע כי "עסקה" היא "מכירת נכס" או "מתן שירות" של "עוסק במהלך עסקו". כלומר, לשם קביעה כי פעולה מסוימת חייבת במע"מ, יש להראות כי מדובר ב"מכר" או ב"מתן שירות", וכן כי היא התבצעה על-ידי "עוסק" במסגרת פעילותו העסקית. בענייננו, אין חולק כי המערערת היא "עוסק", כהגדרת תיבה זו בחוק המע"מ, וכי השתלשלות העניינים הייתה במסגרת פעילותה העסקית. הצדדים חלוקים בשאלה אם מדובר ב"מתן שירות" כקביעת בית המשפט קמא.

12. בית המשפט קמא קבע כי הפיצויים שנפסקו לטובת המערערת במסגרת פסק הבורר שקולים לתמורה שהייתה משולמת לה אילו הושלמה העסקה, וכי תמורה זו חייבת במע"מ. המערערת חולקת על שני ראשיה של קביעה זו. נתחיל בבחינת השאלה

המקדמית – האם התמורה שהייתה אמורה המערערת לקבל במסגרת עסקת הקומבינציה עם הפטריארכיה, הייתה חייבת במע"מ.

13. ההסכם של המערערת עם הפטריארכיה היה עסקת קומבינציה. במסגרת העסקה, נטלה על עצמה המערערת את כל ההתחייבויות הכרוכות בביצוע הפרויקט והוסכם כי בתמורה היא תקבל כ-60% מהזכויות בפרויקט המוגמר. הלכה ותיקה היא כי "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס" (ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); ע"א 8863/07 ב.מ. כפריס דדו נ' מנהל מע"מ חיפה, פסקה 9 וההפניות שם (28.3.2010)).

14. אין זו הפעם הראשונה שמועלית לפני בית משפט זה שאלת החיוב במע"מ ביחס לפעולות הצדדים בעסקת קומבינציה. בע"א 108/82 "ניכ"ן חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' המנהל לעניין מס ערך מוסף, פ"ד לט(1) 772 (1985) (להלן: עניין ניכ"ן), נידונה שאלה זו, ונפסק, בהתאם להוראת סעיף 10 לחוק מע"מ ועל רקע קביעות דומות בפרשנות חוקי מס אחרים, כי ה"מחיר" שבגיננו יש לחייב במע"מ יחושב לפי המחיר שהיה משתלם בתנאים רגילים, היינו שווי הזכויות במקרקעין המועברות לקבלן במסגרת העסקה (שם, בעמ' 775; ראו גם: ע"א 13/81 מנהל המכס והבלו נ' ש.ש.ל. בע"מ, פ"ד לז(3) 253 (1983); ע"א 2981/92 כהן נ' צמד ע.א. בע"מ, פ"ד נ(2) 869, 878 (1996); אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א' 121-123 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר); אבי פרידמן מס ערך מוסף – החוק וההלכה 270-271 (2010) (להלן: פרידמן); השוו: ע"א 7489/01 די-רום (1971) בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35 (2004), שם נידונה נפקותה של עסקת קומבינציה לשאלת החיוב במס (שבח).

15. נדרשת אפוא בחינה של עסקת הקומבינציה כשילוב בין שתי עסקאות משנה. העסקה הראשונה היא הקמת הפרויקט על-ידי המערערת – על כל ההוצאות הכרוכות בכך – תמורת תמורה מלאה שתשלם לה הפטריארכיה. עבור המערערת תמורה זו היא הכנסה עסקית, ואילו ההוצאות המוצאות על-ידה לשם כך הן הוצאות עסקיות. העסקה השנייה היא העברת חלק מהזכויות במקרקעין מהפטריארכיה למערערת, בתמורה מלאה. לגבי עסקת המשנה הראשונה, מקובלת על ידי עמדת המשיב כי טיבה הוא של מתן שירותי בנייה על-ידי המערערת עבור הפטריארכיה, ולכן יש לסווגה כ"עסקה" של



"מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו" כהגדרתה בחוק המע"מ. ההלכה הפסוקה הנוגעת לעסקאות קומבינציה, ויישומה על נסיבות המקרה, שוללת אפוא אחת מטענות המערערת ולפיה כלל לא היה אמור להיות חיוב במע"מ ביחס לעסקה המקורית בינה לבין הפטריארכיה. כפי שראינו, ההלכה הפסוקה ראתה בעסקאות קומבינציה משום "שירות" שמספק הקבלן לבעלי המקרקעין, כאשר המחיר בגין השירות מחושב כתמונת ראי של שווי הזכויות המועברות לקבלן במסגרת העסקה.

16. דא עקא, שעסקת הקומבינציה לא יצאה לפועל בסופו של יום עקב הפרת החוזה על-ידי הפטריארכיה וביטולו על-ידי המערערת. על כן, המערערת לא קיבלה לידיה את הזכויות בנכס המוגמר, ונפסק לטובתה פיצוי משמעותי במסגרת הליך משפטי שניהלה נגד הפטריארכיה. בית המשפט קמא קבע כי יש לראות בפיצוי ששולם למערערת במסגרת פסק הבורר, משום תשלום הכרוך בשירותי העבר שסיפקה המערערת לפטריארכיה. את מסקנתו זו סמך בית המשפט קמא על קביעות שונות בפסק הבורר, שמהן ניתן ללמוד על הזיקה בין הפעולות שביצעה המערערת לבין הפיצויים שנפסקו לזכותה.

ראשי הפיצויים המתייחס לפינוי הדיירים ופעולות נוספות במסגרת עסקת הקומבינציה

17. מקובלת עליי מסקנתו של בית המשפט קמא, בהסתמך על פסק הדין בעניין מבני פלס, כי יש לחייב במע"מ את ראשי הפיצויים העומדים כנגד פעולות שכבר בוצעו על-ידי המערערת במסגרת ההסדר החוזי, וניתן לראות אותן כביצוע חלקי של "שירות" שהתחייבה המערערת לבצע במסגרת עסקת הקומבינציה. לעניין זה, ביטול העסקה אינו שולל חיוב במע"מ ביחס לחלק המבוצע של ההסכם והמחיר ששולם לגביו (ראו גם: נמדר, בעמ' 419-420). גישה זו מתיישבת גם המגמה בפסיקתו של בית משפט זה לחייב במס מקום שבו מדובר בעסקה בעלת השלכות במציאות (השוו: ע"א 307/85 מנהל מס שבח נ' זמר, פ"ד מא(4) 826 (1988) (להלן: עניין זמר)), וגם עם התכלית הכללית שבהטלת מע"מ על בסיס רחב ככל הניתן (ע"א 364/81 מנהל אגף המכס נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744, 753-755 (1983); נמדר, בעמ' 42).

18. בעניין זה יש להתייחס לטענת המערערת כי הפעולות שביצעה נועדו בעיקרן לטובתה היא, ולא עבור הפטריארכיה. אכן, "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק המע"מ כ"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר". עם זאת, 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 (ע"א

1306/99 חוף הכרמל ואח' נ' מנהל מע"מ חיפה, פ"ד נח(2) 602, 610 (2004)). בעניין יבולי הגליל, הציע השופט ח' מלצר כי במצב של אינטרסים מעורבים, הקביעה אם מדובר בעשייה "למען הזולת" תיעשה לפי שאלת האינטרס המרכזי (שס, בפסקה 54). בענייננו, שני המבחנים מובילים אותנו לקבלת עמדת המשיב כי אין בקיומו של אינטרס עצמי כדי לשלול את סיווגן של פעולות המערערת כ"שירות" כהגדרתו בחוק. זאת, שכן גם אם הפעולות שביצעה המערערת נועדו גם לטובתה שלה (כבעלת 60% מהזכויות בנכס המוגמר), הרי שהאינטרס של הפטריארכיה לא היה טפל, שכן אף היא – במצב המוגמר – עתידה להיות בעלת זכויות משמעותיות בנכס (כ-40%). מסקנת הביניים היא כי אין מקום להתערב בקביעת בית המשפט קמא ביחס לראשי הפיצויים המתייחסים לפעולות שביצעה המערערת במסגרת ביצוע ההסכם. מדובר בפעולות שלפי טבען היו מתקיימות גם אילו הייתה מושלמת העסקה, ולכן יש לראותן כביצוע חלקי שלה: כלל התשלומים המתייחסים להחזר הוצאות ביחס לפינוי הדיירים המוגנים (מגנס וסילק) והריסת בתיהם, שירותי תכנון ואדריכלות, וכן השירותים הנוספים הכרוכים באלה (שירותים משפטיים). כנגזרת, יש לראות את ראש הפיצוי ששולם כנגד פעולות אלה, כתמורה ששולמה עבור שירות, החייבת במע"מ.

#### ראשי הפיצויים האחרים

19. מסקנתי שונה ביחס לראשי הפיצויים האחרים שנקבעו בפסק הבורר. במסגרת פסק הבורר, חויבה הפטריארכיה לפצות את המערערת בעבור התשלומים שהעבירה האחרונה לאלקונטרן ואפריקה ישראל. כאמור, המערערת שילמה לאלקונטרן ואפריקה ישראל סכום כולל של 2,362,500 דולר (בצירוף מע"מ), כדי להיכנס בנעליהן של האחרונות בהסכם הקומבינציה המקורי מול הפטריארכיה משנת 1980. בנוסף חויבה הפטריארכיה להשיב למערערת דמי הסכמה בסך 100,000 ש"ח ששולמו לה, לפצות את המערערת בעבור מס רכישה ומס רכוש ששילמה עקב רכישת הזכויות מאלקונטרן, וכן בגין דמי תיווך ששילמה המערערת במסגרת כריתת ההסכם.

20. בכתבי טענותיהם, מנסה כל אחד מהצדדים להישען על אמירות שנכללו בפסק הבורר, ומהן ניתן ללמוד כי ראשי פיצויים אלה הם פיצויי הסתמכות (לגישת המערערת) או פיצויי קיום (לגישת המשיב). ברם, להשקפתי, שאלת סיווג הפיצויים לצורך דיני החוזים – או האופן שבו סווגו על-ידי הבורר – אינה מסייעת לנו בהכרעת שאלת החבות במע"מ. כפי שצוין לעיל, מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה.

21. בית המשפט המחוזי קבע כי יש לראות גם בראשי פיצויים אלה משום "תמורה" ששולמה בגין "שירות" שסיפקה המערערת לפטריארכיה. להשקפתי, קביעה זו אינה יכולה לעמוד. בשונה מהוצאות אחרות שהוציאה המערערת במסגרת העסקה, אינני רואה כיצד ניתן לסווג את התשלומים שביצעה לשם רכישת הזכויות בהסכם הקומבינציה, בתור "שירות" שסופק לפטריארכיה. מדובר בהוצאות שהוצאו כתנאי מקדמי לכניסת המערערת למערכת יחסים חוזית עם הפטריארכיה, שלא על פי בקשתה או דרישתה של האחרונה. בניגוד לפעולות ש"בוצעו בשטח" (כדוגמת פינוי הדיירים) לא ניתן לזהות מהו השירות שסופק לפטריארכיה תמורת תשלום זה. המשיב טען כי אין להבחין בין ראשי הפיצויים השונים, וכי יש לראות בכולם כתמורה ששולמה "במסגרת העסקה". דא עקא, שהקביעות בפסק הדין בעניין מבני פלס, שמנהל המע"מ אימץ אותן במסגרת הנחייה "פיצוי שנקבע ע"י ביהמ"ש – יחוס סכומי הפיצוי לפי ראשי נזק", עומדות בניגוד לגישה זו. הפרדת סכומי הפיצוי לפי ראשי הנזק והצמדתם לפעילות העסקית שאליה הם מתייחסים היא הכרחית כדי לקבוע חיוב במע"מ, על רקע תכליתו של מס זה למסות פעילות כלכלית אמיתית.

22. טענתו החלופית של המשיב הייתה יש לראות במכלול הפיצויים ששילמה הפטריארכיה למערערת משום תמורה במסגרת עסקת "מכר-חוזר". לפי קונסטרוקציה משפטית זו, המערערת קיבלה לידיה את הזכויות בנכס עם כניסתה לחוזה מול הפטריארכיה (עסקת מכר ראשונה), והחזירה אותן לפטריארכיה עם ביטול העסקה וקבלת הפיצויים (עסקת מכר שנייה). כלומר, העסקה השנייה הייתה עסקת מכר שבמסגרתה הפטריארכיה קנתה בחזרה מהמערערת את הזכויות בנכס תמורת הפיצויים ששולמו לה. קונסטרוקציה זו נראית לי מלאכותית ואינה משקפת את השתלשלות האירועים העסקית בענייננו. אכן, קיימים מצבים שבהם דיני המס ינתחו אירוע שאליו מתייחסים הצדדים כאל ביטול עסקה בתור עסקה של מכר-חוזר. זאת, כאשר העסקה הראשונה הכתה שורשים בקרקע המציאות, ולכן הביטול הנטען אינו אלא עסקה חדשה ונפרדת, וככזו – חייבת במס (ע"א 243/86 המלבלב שותפות רשומה לגידולים חקלאיים נ' מדינת ישראל, פ"ד מ"ב(3) 547 (1988); נמדר, 114-116; השוו: עניין זמר, בעמ' 834-833; ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541 (1992)). ההכרעה אם מדובר בביטול שהוא הסוואה למכר-חוזר נגזרת מנסיבותיו הקונקרטיות של העניין (השוו: ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות, פסקה טו (23.4.2012)). בענייננו, עלתה עסקת הקומבינציה על שרטון פרק זמן קצר לאחר כריתת ההסכם, שכן כבר שלושה חודשים לאחר החתימה עליו הסתבר למערערת כי הפטריארכיה אינה מתכוונת למלא אחר התחייבותיה. לאחר שכשלו ניסיונותיה להביא את הפטריארכיה לשתף פעולה – ביטלה המערערת את החוזה כדין (6.2.2007). בנסיבות אלה, אין

מדובר במצב שאליו התייחסה הפסיקה בתור "מכר חוזר", ודין טענה חלופית זו – להידחות.

23. משהגעתי לכלל מסקנה כי אין לראות בראשי הפיצויים – למעט אלה שמתייחסים לפינוי הדיירים המוגנים, שירותי התכנון והאדריכלות והפעולות הכרוכות בכך – משום תמורה עבור "שירות" או "מכר" כהגדרתם בחוק המע"מ, המערערת אינה חייבת בתשלום מס בגינם. משכך, אינני נדרש לתחולת סעיף 7(2) לחוק המע"מ בענייננו.

#### השבת מס תשומות

24. המערערת ניכתה מס תשומות ביחס לחלק הארי של התשלומים שהעבירה לאלקונטרן. עד מהרה התברר למערערת כי התשומות הללו לא תשמנה כמתוכנן בעסקה עתידית חייבת במע"מ, ולכן היא הפסיקה לנכותן. משקבענו כי עיקר הפיצויים ששולמו למערערת אינם חייבים במע"מ – להבדיל מקביעת בית המשפט המחוזי – נשאלת השאלה אם עליה להשיב את התשומות שניכתה – כולן או חלקן. בנסיבות אלה, מן הראוי להחזיר את הדיון לבית המשפט המחוזי, לצורך בחינת נושא השבת התשומות על רקע קביעותינו השונות בהתייחס לשאלת חיוב במע"מ.

#### סיכום

25. עסקת קומבינציה בין הפטריארכיה לבין המערערת כשלה עקב הפרת חוזה מצד הפטריארכיה. המחלוקת בין הפטריארכיה לבין המערערת הובאה לפני בורר, שפסק לזכות המערערת פיצויים. השאלה שהובאה לפנינו היא מה דינם של פיצויים אלה לצורך החיוב במע"מ. מצאנו כי אין לראות בפיצויים ששילמה הפטריארכיה למערערת משום מקשה אחת לצרכי מע"מ. מצד אחד, ניתן לראות בפיצויים המתייחסים לפעולות שביצעה המערערת במסגרת עסקת הקומבינציה (ובפרט – פינוי הדיירים והפעילות התכנונית), משום "תמורה" ששולמה עבור "שירות" שסיפקה המערערת לפטריארכיה – ולכן המערערת חייבת בתשלום מע"מ בגינם. לעומת זאת, ראשי הפיצוי האחרים ששולמו אינם נופלים בגדרי החבות במע"מ, משמצאנו כי אין מדובר בתשלומים שבוצעו במסגרת עסקת "שירות" או "מכר". שאלת ניכוי התשומות – שלא נבחנה על-ידי בית המשפט קמא – תוחזר לבחינתו על רקע מסקנתנו האמורה. בנוסף, ככל שתהיה בין הצדדים מחלוקת בנוגע לגובה הסכומים החייבים במע"מ מתוך

כלל הפיצוי ששולם למערערת – יכריע בכך בית המשפט המחוזי, על רקע קביעותינו בפסק דין זה.

במובן זה – אם תישמע דעתי – יתקבל אפוא הערעור באופן חלקי. חיוב המערערת בהוצאות ובשכ"ט עו"ד שפסקה הערכאה קמא יבוטל. המשיב ישלם למערערת שכ"ט עו"ד בשתי הערכאות בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

1. אני מסכים לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט ע' פוגלמן ואבקש לבאר עיקר טעמי לכך.

התייחסות המשיב אל סכום הפיצוי הכולל שקיבלה המערערת מכוח פסק הבוררות מהפטריארכיה היוונית אורתודוקסית של ירושלים (להלן: הפטריארכיה) (למעט פיצויי הקיום שלגביהם אין מחלוקת שאין להוסיף עליהם מס ערך מוסף) כאל פיצוי שניתן למערערת עבור שירות שניתן על ידה לפטריארכיה במסגרת הסכם הקומבינציה – אינה במקומה. כפי שהראה חברי השופט פוגלמן, חלק ניכר מסכום הפיצוי כלל לא ניתן למערערת כתמורה עבור שירותים שניתנו לפטריארכיה. כאשר מדובר ברכיבי פיצוי שכל-כולם נועדו להחזיר למערערת הוצאות שהוציאה כדי לרכוש לעצמה זכויות בגדר העסקה, הוצאות שלא הוצאו כדי לקדם את הפרויקט לאחר רכישת הזכויות בו, אלא רק לרכוש את אותן זכויות, כי אז אין לראות באותם רכיבי פיצוי משום תמורה עבור שירות. לדוגמה – החזר הסכומים שהמערערת שילמה לחברת אלקונטרן בע"מ, לשותפתה (אפריקה-ישראל), לפטריארכיה עצמה ולרשויות המס עבור מס רכישה. תשלומים אלה לא יכולים להיחשב כ"ביצוע חלקי של השירות לו התחייבה המערערת כלפי הפטריארכיה בהסכם הקומבינציה", כפי שטען המשיב בסעיף 18 לסיכומיו בערעור. זאת, במובחן, למשל, מהוצאות שהוציאה המערערת לפינוי דיירים מוגנים שהחזיקו במבנים בשטח הפרוייקט, הוצאות תכנון אדריכלי וכד'.

2. המשיב עצמו, בסיכומיו, מבחין בין שלושה סוגים שונים של פיצוי בגין הפרת ההסכם אותו משלם המפר לנפגע: (א) פיצוי בגין ביצוע חלקי של ההסכם, החייב במע"מ; (ב) פיצוי בגין עצם ההפרה - "שאז על אף שהפיצוי הוא חלק מהערך המוסף, הרי שהוא תוצר של פעולה חד צדדית ולא של 'עסקה'" ולכן אין בגינו חבות במע"מ (סעיף 16(ג) לסיכומי המשיב); (ג) פיצוי בגין אובדן רווח עתידי שאינו חייב במע"מ,

שכן אין "עסקה". אלא, שכאמור לעיל, המשיב סבור, כי למעט פיצויי הקיום (הנמנים על הקטגוריה השלישית מבין שלושת הקטגוריות הנ"ל), יתרת הפיצוי, כולו, נמנית על הקטגוריה הראשונה. איני סבור כך, שהרי כשמדובר בהחזר הוצאות שהוציא הנפגע על מנת לרכוש את הזכויות מהמפר (או מאחרים שהמפר העביר להם בעבר את זכויותיו), ולא מעבר לכך, אין בכך כל אלמנט של תמורה בגין החלק המקוים של ההסכם, אלא אך "פיצוי בגין עצם ההפרה ... שהוא תוצר של פעולה חד צדדית", בלשונו של המשיב (פיצוי מהסוג השני על-פי החלוקה הנ"ל שערך המשיב בסיכומיו). כאמור לעיל, גם המשיב אינו טוען שיש להתייחס לפיצוי כולו כאל מקשה אחת המבטאת את התמורה שניתנת למערערת בגין ביצוע (חלקי) של ההסכם על ידה, שכן הוא מסכים כי רכיב פיצויי הקיום לא ייחשב כחייב במע"מ. לפיכך, בהבדל מתמורה המתקבלת בגדר עסקה רגילה ורצונית, הנעשית במהלך העסקים הרגיל, אותה אין "מפרקים" למרכיביה ואין ממסים רק את רכיב "הערך המוסף", הרי כשמדובר בפיצוי המשולם לנפגע משום שהוא ניזוק מעוולה נזיקית או מהפרת חוזה, יש לבחון, גם לדעת המשיב, את אופיו של כל רכיב מרכיבי הפיצוי. העובדה, כי מפסק הבוררות עולה שהפיצויים נפסקו "בגין הוצאות שהוצאו על ידי המערערת במסגרת ההתקשרות החוזית שלה עם הפטריארכיה בהסכם הקומבינציה", אינה מוליכה בהכרח למסקנה כי סכום הפיצויים כולו אכן נפסק בגין הוצאות שהוצאו לצורך ביצוע ההסכם (כפי שקבע בית משפט קמא בעמ' 20 לפסק דינו), במובחן מהוצאות שהוצאו לצורך רכישת הזכויות בפרויקט ממי שהחזיקו בהן קודם לכן.

3. מסקנה זו מתיישבת עם פסיקה קיימת, אשר הבחינה בין תשלום "הנעוץ בפעולה רצונית של המוכר או נותן השירות", שהוא תשלום החייב במע"מ (ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל (31.1.2013)), פסקה 29 לפסק דינו של השופט ח' מלצר), לבין תשלום שהוא בגדר פיצוי, חוזי או נזיקי, או השבה מכוח דיני עושר ולא במשפט (שם, פסקאות 30-32), שאינו חייב במע"מ. זאת, מכיוון שתשלום כזה אינו בגדר "עסקה" הנעשית במהלך העסקים, בין משום שאין מדובר במהלך רצוני ובין מטעם אחר. ראו גם פסקה 25 לפסק דינו של השופט פוגלמן בע"א 8863/07 ב.מ. כפרים דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (28.3.2010), שם הושארה בצריך עיון השאלה האם פיצוי לפי סעיף 197 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 כמוהו כפיצוי בנזיקין שאינו חייב במע"מ. עוד ראו האמור בפסקה 28 לפסק דינו של השופט א' גולדברג בע"א 1694/92 חברת אול שירותים נ' מושיץ פ"ד מט(2) 397, 416 (1995).

ודוק – לצורך המסקנה אליה הגעתי במקרה דנא אין הכרח לאמץ באופן גורף את ההלכה שנפסקה בפרשת יבולי גליל, המבחינה בין תשלום שנעשה על יסוד הסכמה

לבין תשלום שאינו כזה, שכן לטעמי די בכך שבמקרה דנא חלק מסכום הפיצוי הכולל בו חויבה הפטריארכיה בגדר פסק הבוררות (שהוא חלקו הארי של הפיצוי) לא ניתן כלל להגדרה כתמורה שקיבלה המערערת עבור שירותים שניתנו על ידה לפטריארכיה במסגרת הסכם הקומביניציה, כאמור לעיל.

4. באשר לטענתו החלופית של המשיב, לפיה מדובר ב"מכר חוזר" – לטעמי, אין מדובר ב"מכר חוזר" כיוון שמדובר במהלך הנובע מכישלון עסקת הקומביניציה נוכח הפרתה על ידי הפטריארכיה ולא בעסקה רצונית הנעשית במהלך העסקים הרגיל. לפיכך אני מסכים עם חברי שהקונסטרוקציה של "מכר חוזר" היא "מלאכותית ואינה משקפת את השתלשלות האירועים העסקית בענייננו". בענייננו לא מדובר ב"ביטול" חוזה שאינו אלא הסוואה לרצון הצדדים לחזור בהם מהעסקה המקורית, באופן שהלכה למעשה מדובר במהלך של "מכר חוזר". הביטול כאן היה מהלך חד צדדי של המערערת נוכח הפרות מוכחות של הפטריארכיה, ואינו מבטא כוונה משותפת להחזיר את הגלגל לאחור, באופן שיש לראותו כעסקה חדשה החייבת, כשלעצמה, במס. מדובר בביטול "אמיתי" נוכח הפרות ממשיות מצד הפטריארכיה ואין להתייחס לסיטואציה מסוג זה כאל "מכר חוזר". לפיכך אין מדובר באחד מאותם מקרים בהם דיני המס מתייחסים למה שהצדדים מכנים "ביטול חוזה" כאל "מכר חוזר".

5. כאמור בפתח הדברים, אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע חברי השופט פוגלמן.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

א. לא בלי התלבטות מסוימת ניתנת הסכמתי לתוצאה שאליה הגיעו חבריי. לא אכחד כי עמדה מטעם ההרכב, כפי שבוטאה במהלך הדיון, נטתה לעמדת המדינה וסברה כי ראוי שהמערערת תחזור בה מן הערעור. סברנו מעיקרא כי עמדת בית המשפט קמא, שראה ברוב רובה של המסקנה התקשרות עסקית בין המערערת לפטריארכיה, קרי, מבט-על אל העסקה במכלולה, היא במקומה. גישה זו אינה יוצאת דופן בדיני מסים, שההלכה הכללית הנודעת בהם היא כי מביטים אל מהותה הכלכלית של העסקה. הלכה זו, ומבט-העל, יפים כדי למנוע "קומבינות" (להבדיל מעסקת קומביניציה, שכבר נדרשתי בעבר לצורך ליתן לה שם עברי; ראו רע"א 6519/09 חסקל נ' אוסטייטשד (2010) שם הצעתי (פסקה ה') לקרוא לה "הסכם (או עסקת) חבירה" או

"הסכם (עסקת) שילוב"; ראו גם בדברי בע"א 10489/09 א. נץ ניהול והחזקות נ' אלוף (2011), פסקה ב'). ואולם, משבאנו לכתיבת פסק דין בנידון דידן הצביע העיון ברכיבי העסקה, בסופו של יום, על הצורך לפצל בין חלקיה לצורך הכרעה לעניין מע"מ. קרי, פעולות שנעשו במסגרת ביצוע ההסכם לעניין פינוי הדיירים המוגנים והריסת הבתים, וכן שירותי תכנון, אדריכלות וייעוץ משפטי, הם תמורה החייבת במע"מ. מנגד, הוצאות של "דמי כניסה" לעסקה, התשלומים לאלקוונטרן ואפריקה ישראל על כל הכרוך בהן, דמי ההסכמה ודמי התיווך – היו "קדם עסקה", וככאלה אינם באים בגדר תמורה בעבור שירות שסיפקה המערערת לפטריארכיה. במחלוקת הפרשנית נהג המשיב, כמסתבר, מנהג של "תפסת מרובה", אך חוששני כי מתקיים בו בסופו של יום "לא תפסת", וראו האסמכתאות שהביאו חברי.

ב. ועוד: אכן, אין להיעתר לטענת המכר החוזר מפי המשיב; הצגת הדברים ברוח זו היא – כפי שציין חברי השופט פוגלמן – מלאכותית, ועסקינן בהפרה חוזית על-ידי הפטריארכיה, אשר תוצאתה כשלון עסקת הקומביניציה. כך או כך, יש צורך בהרבה דמיון כדי להעטות על יחסי הצדדים שעלו על שרטון את לבוש המכר החוזר; כדי שיהא מכר חוזר יש צורך במהות הודית כלשהי, וזו לא נתקיימה. לא מכר חוזר כאן אלא התפרקות העסקה.

ג. ולבסוף, וכאן "תפסת מרובה" חל לכאורה מנגד על המערערת – עניין מס התשומות. לא השתכנעתי כל עיקר מטענתה של המערערת בסיכומי התשובה כי "התשומות שהוצאו כחלק מהשקעות המערערת בפרויקט נוכו כתשומות בגין השקעות שהיו עתידות להניב למערערת בעתיד עסקאות חייבות מע"מ... ואלו עסקאות שכאמור לא יצאו אל הפועל (ואין מדובר בעסקאות שבוטלו)". במשחק מלים או מכבסתן עסקינן, שכן מה לי עסקאות שלא יצאו אל הפועל מה לי עסקאות שבוטלו, התוצאה חד היא, וסעיפים 41 ו-43 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975 מדברים בעדם; סעיף 41 מאפשר ניכוי מס על תשומות רק "אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס", וסעיף 43 קובע כי "בוטלה עסקה או שונו תנאיה באופן המקטין את המס לאחר שהקונה ניכה את המס עליה כמס תשומות, יפחית הקונה בסכום ההפרש את מס התשומות שבדו"ח התקופתי שלאחר מכן, או ישלם את ההפרש כפי שקבע שר האוצר"; ראו גם ע"א 460/00 ממון מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד (2) 461, 469 (השופט טירקל); נמדר, מס ערך מוסף ב' (מה' 5, תשע"ג-2013), 677-767 (סעיף 1803); ראו גם שם עמ' 643-644 (סעיף 1707א) לעניין עסקה שלא מומשה. משעסקינן



בעסקה שבמהות בוטלה, ואין דרך אחרת לסווגה, חלים הסעיפים הללו, ומשלא דן בכך בית המשפט קמא בנסיבות, אין מנוס מהשבת הדיון בנקודה זו אליו, כהצעת חבריי.

ד. במערך גביית המסים לא אחת נתקלים אנו ב"משיכת חבל" או אף "משחק חתול ועכבר" בין הרשות לנישומים, שמטבע הדברים זו (הרשות) מבקשת לגבות ככל האפשר יותר, והאהבה (למדינה ולגביית המס) עלולה לקלקל את השורה (ראו רש"י בראשית כ"ב, ג'); ואלה (הנישומים) מבקשים לשלם פחות ככל האפשר, ואהבתם שלהם, להישאר ובאמתחתם ממון רב יותר, עלולה אף היא לקלקל את השורה. בענייננו מצאנו קצת מזה וקצת מזה.

ה. ועם חתימה: בסופו של דבר נראה כי הפער התוצאתי בין התוצאה אליה הגענו לעמדת חילופי החילופין של המשיב אינו עצום ורב.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט ע' פוגלמן.

ניתן היום, י"ג בחשוון התשע"ד (17.10.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט