

## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10252/05

בפני : כבוד השופטת א' פרוקצ'יה  
כבוד השופטת ע' ארבל  
כבוד השופט א' רובינשטיין

המערערות : 1. קרית שדה התעופה בע"מ  
2. החברה לפיתוח מקרקעי בארות יצחק בע"מ

נגד

המשיב : מנהל מע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
מיום 1.9.05 בע"ש 1168/01, ע"ש 1041/02 שניתן על ידי  
כבוד השופטת ד' קרת מאיר

תאריך הישיבה : י"ג בחשוון תשס"ח (25.10.07)

בשם המערערות : עו"ד א' צוקרמן, עו"ד ע' גבאי

בשם המשיב : עו"ד י' הירשברג

### פסק-דין

השופטת ע' ארבל:

1. זהו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופטת ד' קרת-מאיר), לפיו נדחו ערעורים שהגישו המערערות על החלטות המשיב באשר לחיובן במס עסקאות בשנים 1997-1999.

רקע עובדתי

2. מערערת 1 (המערערת בע"ש 1168/01) יזמה את הקמתה וקידומה של קרית שדה התעופה - פארק תעסוקה שהיקפו 400,000 מ"ר (להלן: הפרויקט) במקרקעין השייכים למינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) ששטחם הוא 757,424 מ"ר (להלן: המקרקעין). המקרקעין סמוכים לנמל התעופה בן גוריון (בקרבת מושב ברקת) ונמצאים

בתחום שיפוטה של המועצה האזורית חבל מודיעין (להלן: המועצה). ראשיתו של הפרויקט בהסכם שנערך בין מערערת 1 למושב ברקת בשנת 1992, בעקבותיו נערכו שינויים בייעוד המקרקעין ובתוכנית הבניה העירונית הרלוונטית. הוראות מפורטות באשר לפרויקט מצויות בתוכנית המתאר המקומית גז/ 566 (להלן: תוכנית המתאר). החלה על האזור, אותה יזמו בשנת 1993 המועצה, מושב ברקת, מערערת 1 והמינהל. כך למשל, נקבע בתוכנית המתאר כי המגרשים הציבוריים בשטח המקרקעין יופקעו וירשמו על שם המועצה. בסעיפים נוספים בתוכנית התחייבה מערערת 1 לבצע עבודות פיתוח שונות באותם מגרשים, וביניהן: עבודות ביוב; סלילת כבישים ציבוריים; הקמת תשתיות; גינון; תברואה; תאורת רחובות; ועוד (להלן: עבודות הפיתוח). לצורך השלמת ההוראות באשר לטיפול במקרקעין כרתה מערערת 1 חוזה פיתוח עם המינהל, בו, בין היתר, חזרה על התחייבותה לבצע את עבודות הפיתוח (להלן: חוזה הפיתוח). לצורך ביצוע עבודות הפיתוח הקימה מערערת 1 את מנהלת האתר, אשר שכרה את שירותיו של קבלן משנה שביצע עבורה את העבודות, כפי שפורטו בתוכנית המתאר ובחוזה הפיתוח. בעבור השירותים שסיפקה מנהלת האתר לרוכשי היחידות בפרויקט ולשוכריהן היא גבתה מהם "דמי ניהול". מערערת 1 ניכתה את מס התשומות ששימש אותה להקמת התשתיות הציבוריות ולביצוע עבודות הפיתוח אשר נכלל בחשבוניות המס שהוציא לה קבלן המשנה.

3. מערערת 2 (המערערת בע"ש 1041/02) עסקה בבניית אזור תעשייה ומרכז מסחרי בתחום שיפוטה של המועצה (פרויקט "פאור סנטר") בשטח הנמצא בבעלותה (להלן: השטח). עובר להעברת הזכויות בשטח לידי מערערת 2, החזיק בהן קיבוץ בארות יצחק, וזאת מכוח הסכם עם המינהל. במסגרת הבניה ביצעה מערערת 2 פעולות ציבוריות שונות בשטח, ובהן: עבודות עפר; הכנת תשתיות תת קרקעיות; ריצוף; סלילת רחובות וכבישים; גינון; ועבודות ניקוז וביוב. הכל, כפי שנקבע בתוכנית בניה עירונית גז/20/440, שחלה על האזור.

4. למעט חוק עזר שהסמיך את המועצה לגבות היטלים בגין עבודות ביוב, לא נחקקו חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות אגרות, היטלים או דמי השתתפות מן התושבים למימון עבודות הפיתוח הנוספות שבוצעו.

השאלה שבמחלוקת

5. המשיב ראה בעבודות הפיתוח שביצעו המערערות "שירות" עבור המועצה, כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ), ועל כן קבע כי נערכו "עסקאות" בין המערערות למועצה, המצמיחות חיוב בתשלום מס ערך מוסף (להלן: מע"מ). המערערות השיגו על החלטת המשיב וטענו כי העשייה היחידה הנכנסת בגדר "שירות", היא עבודות הביוב שבוצעו חלף היטלי הביוב אותם גבתה המועצה. לטענתן, באשר לשאר עבודות הפיתוח לא התבצעה כל עסקה המצמיחה חיוב במע"מ בינן ובין המועצה. זאת, הואיל והן ביצעו את העבודות לתועלת עצמן ולא עבור המועצה, שכלל לא הייתה צד לעניין, ומאחר שלא ניתנה להן כל תמורה על-ידי המועצה בגין העבודות האמורות. המשיב דחה את טענותיהן וחייב אותן בתשלום מע"מ בסכום מס התשומות שנוכה על ידן בגין ביצוע עבודות הפיתוח.

תשלומי המע"מ שצמחו בגין עבודות הביוב שביצעה מערערת 1 שולמו במלואם והמחלוקת בעניינם התאינה. השאלה שנותרה במחלוקת היא האם עבודות הפיתוח הנוספות, אשר בוצעו על-ידי המערערות, שהן גופים פרטיים, מהוות "שירות", כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לחוק מע"מ, שסיפקו המערערות למועצה, ואשר על כן חייבות בתשלום מע"מ?

פסק הדין של בית המשפט קמא

6. בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, שדן בערעורים שהגישו המערערות על החלטת המשיב, ראה בעבודות הפיתוח שבוצעו על ידן עבודות תשתית אשר הרשות המקומית מחוייבת – להבדיל מרשאית – לבצען מכוח הדין. נקבע, כי חוקי העזר הם אך אמצעי למימון עבודות הפיתוח, כאשר לרשות המקומית שמורה הזכות למממן בדרך חלופית. על כן, לא מצא בית המשפט בהחלטתה של רשות מקומית שלא לחוקק חוקי עזר, כשלעצמה, כדי לפטור אותה מהחובה לבצע עבודות אלו. בענייננו, בהתחשב בתוכנית המתאר ובהסכם הפיתוח, ונוכח הודעתו של מר דמתי שהיה ראש המועצה בתקופה הרלוונטית לערעור, קבע בית המשפט כי המערערות הסכימו לבצע את עבודות התשתית במקום המועצה. בית המשפט דחה את טענת המערערות, לפיה עבודות הפיתוח בוצעו על פי שיקול דעתן בלבד, וקבע כי העבודות נעשו בשיתוף פעולה עם המועצה ותחת פיקוחה, מתוך האינטרס המשותף שהיה לצדדים בקידום הפרויקטים. עוד נקבע, כי בתמורה לביצוע העבודות על-ידי המערערות, פטרה אותן המועצה מתשלום היטלים ואגרות. לאור האמור, נקבע כי המערערות סיפקו שירות למועצה, המצמיח חובת תשלום מע"מ והערעורים נדחו.

7. המערערות מכירות בכך שיזם המחזיק בזכויות במקרקעין ומבצע עבודות פיתוח ותשתית על פי הסכם עם הרשות המקומית בתמורה לפטור מתשלומי היטלים ואגרות, עשוי לשאת בחובת תשלום מע"מ. אולם, הן טוענות כי עסקה כאמור לא התקיימה בענייננו. ראשית, לטענתן, לא מוטלת על המועצה החובה לבצע את עבודות הפיתוח שביצעו, שכן פקודת העיריות מעניקה לרשות המקומית את הסמכות לבצען, אך לא מחייבת אותן בכך.

שנית, המערערות טוענות כי לא קיים כל הסכם בינן לבין המועצה, לפיו הן מתחייבות לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה. לדברי מערערת 1, היא התחייבה לבצע את העבודות רק כלפי המינהל ומושב ברקת, כאשר אין בהתחייבויות אלו כדי להעיד על הסכמה כלשהי כלפי המועצה. מערערת 1 מוסיפה וטוענת כי ביצעה את העבודות לטובתה האישית, נוכח התחייבויותיה כלפי רוכשי היחידות בפרויקט ושוכריהן לבצע עבודות פיתוח בסטנדרד גבוה. לטענתה, הוכחה לכך ניתן למצוא בעובדה שהשוכרים והדיירים שילמו למנהלת הפרויקט דמי ניהול, ובעובדה שהעבודות בוצעו על פי שיקול דעתה ללא כל פיקוח מצד המועצה.

שלישית, לדברי המערערות, הן לא קיבלו כל תמורה מהמועצה בגין העבודות שביצעו. לשיטתן, לא ניתן לראות באי גביית ההיטלים או האגרות תמורה לביצוע עבודות הפיתוח על ידן, הואיל והמועצה לא חוקקה חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות כספים אלו. באין חוק עזר שיסמיך את הרשות המקומית לכך, אין היא רשאית לגבות כספים מהציבור. בנוסף, המערערות טוענות כי אם כוונת בית המשפט קמא הייתה כי התמורה באה בדמות הבטחת המועצה שלא לחוקק חוקי עזר שמכוחם יהיה ניתן להטיל היטלים או אגרות על המערערות, הרי שמדובר בהשערה ספקולטיבית גרידא. המערערות מוסיפות וטוענות כי יש לראות בשטחי המועצה אזור בו ממלא משרד הבינוי והשיכון את תפקידה של המועצה המקומית. זאת, הואיל והמועצה לא עסקה בעבודות פיתוח ציבוריות לאורך כל שנות קיומה, ובהתאם לא חוקקה חוקי עזר למימון עבודות אלו. לפיכך, הן מבקשות לפטור אותן מתשלום מע"מ, כפי שנקבע בהסדר משותף בין אגף המכס ומע"מ ובין התאחדות הקבלנים (הוראת פרשנות אמ/1 של שלטונות מע"מ, מיום 2 באוגוסט 1995).

8. לחילופין, המערערות טוענות כי אם ימצא שהעסקאות מצמיחות חיוב במע"מ, אזי יש לראות ב"תמורה הרעיונית" שהוענקה להן מטעם המועצה ככוללת את תשלומי המע"מ, כך שיש לברור את רכיב המע"מ מתוך התמורה ולא להוסיפו עליה.

טענות המשיב

9. המשיב טוען כי המועצה מחוייבת בביצוע עבודות הפיתוח שבוצעו על-ידי המערערות, וכי אין בעובדה שהמועצה לא חוקקה חוקי עזר בעניין זה כדי לפטור אותה מחובתה. מכל מקום, לשיטתו, משהסכימו המערערות לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה, הרי שמדובר ב"שירות" אף אם עסקינן בעבודות אשר אין זו האחרונה מחוייבת בביצוען. המשיב מוסיף וטוען כי בתמורה לעבודות שביצעו המערערות עבור המועצה, לא הטילה עליהן המועצה היטלים כלשהם למימון הקמת התשתיות האמורות. לדבריו, המועצה לא נזקקה לחוקק חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות היטלים כאמור, נוכח הסכמתן של המערערות לבצע את עבודות הפיתוח בעצמן. המשיב מתריע כי אם לא יחוייבו המערערות בתשלום מע"מ, תיווצר תוצאה בלתי שוויונית בין יזמים המבצעים עבודות פיתוח ברשויות מקומיות שחוקקו חוקי עזר לגביית אגרות או היטלים לבין אלו המבצעים עבודות דומות ברשויות בהן לא קיימים חוקי עזר מעין דא.

דיון

מהי "עסקה"

10. מס ערך מוסף, כשמו כן הוא, מס המוטל על הערך המוסף – תוספת הערך שתורמת יחידה משקית בפעילותה העסקית. מבחינה כלכלית, מבוטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיה של היחידה הכלכלית לבין קניותיה, או בין השירותים שנתנה לבין אלו שקיבלה. חוק מע"מ מטיל חובת תשלום מע"מ על מכירות ושירותים שניתנו על ידי הפירמה, אך מתיר לה לנכות את המס ששילמה – מס תשומות – על רכישותיה והשירותים שקיבלה. כתוצאה מכך, משלמת הפירמה מע"מ רק על הערך המוסף נטו, כאשר הצרכן הסופי הוא זה שנושא בנטל מלוא המס של כל החוליות בשרשרת היצור (ראו: אהרון נמדר מס ערך מוסף 36 (2000) (להלן: נמדר) וההפניות שם).

חוק מע"מ מטיל חובת תשלום מע"מ על כל "עסקה בישראל" ועל "יבוא טובין". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ, בין היתר, כ"מכירת נכס או מתן שירות

בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד", כאשר משמעותו של המונח "שירות" בחוק היא:

"שירות" - כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו (ההדגשות שלי-ע.א.).

יוצא אפוא, כי הגדרתה של עשייה כ"שירות", כמשמעותו בחוק, המחוייב במע"מ מותנית בקיומן של מספר דרישות. כך למשל, על מספק השירות להיות "עוסק" המנהל פעילות כלכלית שהינה עסק, כאשר על השירות להינתן ב"מהלך העסקים". דרישה נוספת היא כי העשייה תתבצע "למען הזולת" ושתינתן בגינה תמורה. יסוד נדרש נוסף הוא שהשירות לא יינתן במסגרת יחסי עבודה שביין עובד למעביד (לעניין הגדרת השירות ראו למשל נמדר, בעמ' 171-173; אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 133 (2005) וההפניות שם). בענייננו, חלוקים הצדדים באשר להתקיימות יסוד התמורה והדרישה כי העשייה תתבצע "למען הזולת" ועל כן ימוקד הדיון בדרישות אלו.

העסקה נשוא הערעור עניינה ביצוע עבודות פיתוח מוניציפאליות על ידי יזם פרויקטים. עסקה מסוג זה נדונה בהרחבה בע"א 1306/99 חוף הכרמל נ' מנהל מע"מ חיפה, פ"ד נח(2) 602 (2004) (להלן: עניין חוף הכרמל), שם נקבע כי מדובר בשירות שהעניק היזם לרשות המקומית. במסגרת הדיון אעמוד בהרחבה על ההלכה שנקבעה בעניין חוף הכרמל, תוך שאבחן האם הנסיבות בענייננו שונות באופן המצדיק תוצאה אחרת.

עבודות פיתוח חלף אגרות

11. ככלל, פיתוח המקרקעין ותשתיותיו עניין הוא לרשות המקומית. הנושא מוסדר בפרק שנים-עשר לפקודת העיריות המפרט את "חובותיה וסמכויותיה של העירייה", כאשר קיימת אבחנה ברורה בין פעולות שהעירייה מחוייבת בעשייתן (סימן ב') לאלו שנמצאות בתחום סמכותה (סימן ג'). במסגרת חובותיה וסמכויותיה של העירייה היא נדרשת לבצע עבודות פיתוח מוניציפאליות, ובהן: סלילת רחובות וכבישים; הנחת צינורות מים; הקמת רשתות תיעול וכיוב; גינון; התקנת מדרכות ותאורת רחוב; הקמת תשתיות חשמל ותקשורת ועוד.

סמכויותיהן וחובותיהן של המועצות האזוריות מוסדרות בצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות) תשי"ח-1958 (להלן: צו המועצות האזוריות) שהוצא מכוחה של פקודת המועצות המקומיות. הגם שמרבית ההוראות באשר למועצות האזוריות זהות או דומות בנוסחן להוראות הקבועות בעניין העיריות, הרי שלרוב היקפי הפעילות שלהן היו, והינם גם כיום, מצומצמים יחסית. זאת, נוכח אופייה המיוחד של המועצה האזורית המשמשת מעין "ארגון גג מוניציפאלי" ליישובים עצמאיים (ראו: ע' שפיר אגרות והיטלי פיתוח ברשויות מקומיות כרך א' 431-433 (1998) (להלן: שפיר)).

12. באפשרותה של הרשות המקומית לבצע את עבודות הפיתוח בעצמה, או לשכור את שירותיה של חברה קבלנית תמורת תשלום. לצורך מימון פעילות זו, קנויה לרשות הסמכות להתקין חוקי עזר ולהורות בהם על תשלום אגרות, היטלים או דמי השתתפות (ראו סעיפים 250-251 לפקודת העיריות, סעיף 14 לפקודת המועצות המקומיות וסעיף 68 לצו המועצות האזוריות), וכך מגדיר שפיר תשלומים אלו:

"תשלומי חובה המיועדים לממן את התקנתן או רכישתן של מערכות תשתית מוניציפאלית, שעל התקנתן או רכישתן, כמו גם על תחזוקתן השוטפת, אחראית הרשות המקומית מכוח דין" (שפיר, בעמ' 43).

אין חולק כי כאשר מתקשרת רשות מקומית עם חברה קבלנית בהסכם לפיו תבצע החברה את עבודות הפיתוח המוניציפאליות תמורת תשלום מדובר בעסקה המצמיחה חיוב במע"מ. במקרים אלו תחוייב הרשות המקומית בכובעה כצרכנית לשלם את חוב המע"מ הכלול בחשבוניות המוגשות לה, מבלי שתוכל לנכות את מס התשומות ששולם בגין העבודות שבוצעו למענה עקב היותה מלכ"ר. למעשה, הנושאים האמיתיים בעלות המע"מ הם בעלי הקרקעות בתחומה של הרשות המשלמים לה אגרות או היטלים למימון עבודות הפיתוח הכוללים אינהרנטית את רכיב המע"מ שעל המועצה לשלם לחברה הקבלנית (ראו נמדר, בעמ' 200-201).

13. נתיב חלופי בו יכולה הרשות המקומית לילך בבואה למלא אחר חובותיה וסמכויותיה בעניין עבודות הפיתוח המוניציפאליות הוא עריכת הסכם פיתוח עם יזם פרויקט שנבנה בתחומה - בעל מקרקעין או מחזיקם (להלן: היזם) - לפיו מתחייב זה האחרון לבצע את עבודות הפיתוח בתמורה לפטור מתשלום אגרות הפיתוח והיטליו. מדובר, למעשה, בהחלפת חיוב כספי של היזם כלפי הרשות המקומית בביצוע של עבודה עבורה. לרוב, ינקטו רשויות מקומיות אמצעי זה שעה שמדובר בפרויקטים גדולים יחסית המבוצעים על-ידי קבלן המעוניין לפתח במהירות את התשתיות

שסמוכות למגרש בו הוא מקים את פרויקט הבניה שלו או שלובות בו. אפשרות זו טומנת בחובה מספר יתרונות הן ליזם, הן לרשות. כך למשל, יש והרשות המקומית אינה ערוכה לבצע את עבודות הפיתוח במהירות, אם בשל סדרי עדיפויות שהציבה לעצמה באשר לפיתוח התשתיות בתחומה, אם בשל הבירוקרטיה המוניציפאלית וההוראות המחמירות המחייבות את הרשות ואינן חלות על גופים פרטיים. היזם, לעומת זאת, יכול לפעול במהירות רבה יותר, באופן המאפשר לו לקדם את הפרויקט ואת שיווקו. יתרון נוסף הגלום בכיצוע עבודות הפיתוח בידי היזם עניינו בסוגיית המימון והנזילות. פעמים שלרשות מקומית בנקודת זמן מסויימת, תחת מסגרת תקציב נתונה, אין יכולת כספית לממן עבודת פיתוח גדולת היקף בפרק זמן קצר, וכל שביכולתה לעשות הוא לבצע את העבודה בשלבים, אם בכלל. לעומתה, יתכן והיזם הוא בעל יכולת כלכלית המאפשרת לו לבצע את עבודות הפיתוח באופן בו הוא חפץ. כמו כן, לעיתים יש ביכולתו של היזם לבצע עבודה זהה לזו שהיתה מבצעת הרשות המקומית במחירים זולים יותר, כך שהוא יכול להפחית את הוצאות הפיתוח שהיו מוטלות עליו לו היה נדרש לשלם אגרות או היטלים (ראו שפיר, בעמ' 193-194; ע"ש (חי') 515/94 בני בנימין לקרן בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (לא פורסם, 11.4.96) בפסקה ג(11) (להלן: עניין לקרן)).

14. ביצוע עבודות פיתוח עבור רשות מקומית על-ידי יזם המנהל פרויקט בתחומי הרשות בתמורה לפטור מאגרות היטלים או דמי השתתפות, כאמור לעיל, עשוי – ככפוף לקיום תנאים מסויימים (ראו סעיף 10 לפסק הדין) – לחסות תחת הגדרת "שירות" כמשמעותו בחוק המע"מ ולהצמיח חיוב במע"מ. בעניין חוף הכרמל דן בית המשפט בהסכמי פיתוח מעין דא שנערכו בין עיריית חיפה ועיריית תל אביב-יפו ובין יזמי פרויקטים שונים, וקבע כי הגם שיתכן שביצוע עבודות הפיתוח תאם את האינטרסים של היזמים, הרי שמדובר בעשייה "למען הזולת", העירייה. זאת, נוכח ההסכמים שנחתמו בין הצדדים, מסמכים שונים שהוחלפו ביניהם ונסיבות העניין – מהם עלה כי היזמים הסכימו לבצע את העבודות עבור העירייה, ובהתחשב באופיין ובטיבן הציבורי של העבודות. את התמורה ראה בית המשפט בכך שהיזמים הופטרו מתשלום אגרות או היטלים בהם היו אמורים לשאת, וקבע כי:

"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" (עניין חוף הכרמל, בעמ' 608).

בית המשפט ראה, אפוא, בביצוע עבודות הפיתוח על-ידי היזמים כשתי עסקאות נפרדות. בראשונה מעניקה הרשות המקומית שירות – עבודות פיתוח – ליזם, כבעל המקרקעין, תמורת אגרות פיתוח או היטלים, ובשנייה מעניק היזם, הפעם כקבלן, שירות של ביצוע עבודות פיתוח מוניציפאליות לרשות המקומית תמורת ויתורה של הרשות על אגרות הפיתוח. לאור האמור, חוייבו היזמים בתשלום מע"מ עבור השירות שהעניקו לעירייה. בבסיס קביעה זו עמדה לנגד עיניו של בית המשפט השאיפה להימנע מתוצאה בלתי שוויונית, לפיה יינתן פטור ממע"מ בעסקאות בין קבלנים ובין רשויות מקומיות אך בשל העובדות כי הקבלנים מחזיקים בזכויות בקרקע וכי כסף מזומן לא מועבר בין הצדדים – תוצאה שאינה מוצדקת ואינה ראויה (למקרים דומים ראו: ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (טרם פורסם, 22.12.05) (להלן: עניין מגדל הזוהר); ע"א 9142/02 מנהל מס ערך מוסף עכו נ' החברה לפיתוח כפר ורדים בע"מ (טרם פורסם, 30.1.06) (להלן: עניין כפר ורדים); עניין לקרץ; ע"ש (ת"א) 179/95 אזורים בנין (1965) בע"מ נ' מנהל מע"מ (לא פורסם, 5.8.97); וראו גם נמדר, בעמ' 200-202).

15. האם ניתן להחיל את ההלכה שנקבעה בעניין חוף הכרמל על עניינן של המערערות? זו השאלה העומדת במוקד הערעור שבפנינו. כאמור, המערערות טוענות כי להבדיל מהמקרים שנידונו בעניין חוף הכרמל, הרי שבעניינן לא בוצעו עבודות הפיתוח עבור הרשות המקומית ולא ניתנה כל תמורה בגין ביצוען. האם יש ממש בטענות אלו?

ביצוע עבודות הפיתוח על-ידי מערערת 1

"למען הזולת"

16. על מנת שעשייה תחשב לשירות על פי חוק מע"מ, עליה להתבצע "למען הזולת". בבסיסה, נועדה דרישה זו לשלול את השימוש לצורך עצמי מלהיחשב כמתן שירות המחוייב במע"מ. ההגדרה "למען הזולת" היא הגדרה רחבה, המאפשרת לראות שירות אף בעשייה לטובת גורם שלישי, שאינו צד להסכם השירות. במקרה כזה נראה בצד השני להסכם כמקבל השירות, מתוך הנחה שבמתן השירות לצד שלישי מתמלאת מטרתו בהתקשרות בהסכם ובכך הוא יוצא נשכר (ראו למשל: נמדר, בעמ' 175; ע"ש (חי') 147/87 קידן תכנון הנדסי בע"מ נ' מדינת ישראל (לא פורסם, 10.2.88)).

17. בענייננו, בחינת יסוד זה נגזרת משאלת הסכמת מערערת 1 לבצע את עבודות הפיתוח תחת המועצה. בית המשפט קמא קבע כממצא עובדתי כי התשובה לשאלה זו חיובית. בידוע כי קביעת ממצאים עובדתיים נכון שתהא מסורה לשופט ששמע וראה את העדים על דוכן העדים והתרשם באופן בלתי אמצעי מעדותם. מכאן הכלל כי ערכאת הערעור לא תתערב בממצאים העובדתיים, שקבעה הערכאה הדיונית, לרבות ממצאי מהימנות העדים, אלא במקרים חריגים בהם קיימת טעות בולטת בשיקוליה של הערכאה הדיונית, או שקיים פגם היורד לשורש העניין (ראו למשל: ע"א 583/93 מדינת ישראל נ' תחנת קמח שלום בע"מ, פ"ד מ(4) 536, 544-545 (1997); ע"א 1581/92 ולנטין נ' ולנטין, פ"ד מט(3) 441, 451 (1995); אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 619 (מהדורה שמינית, עו"ד טובה אולשטיין עורכת, 2005)). (ראו: ע"א 403/80 סאסי נ' קיקאון, פ"ד לו(1) 762, 769 (1981)). לא מצאתי כי ענייננו נכנס בגדרם של אותם מקרים חריגים.

18. גם לגופו של עניין מסכימה אני עם קביעתו של בית המשפט המחוזי בעניין זה, וכמוהו אף אני סבורה כי מערערת 1 הסכימה לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה ובמקומה. אין חולק כי הסכם פורמאלי לא נחתם בין המועצה למערערת 1 בו הסכימה מערערת 1 לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה. אולם, אין בדבר כדי להעלות או להוריד, וכידוע הסכמה כאמור יכולה להילמד אף מנסיבות המקרה וממסמכים שהוחלפו בין הצדדים – הסכמה מכללא (ראו למשל: עניין חוף הכרמל, בעמ' 610; ע"ש (ת"א) 420/96 "גן" חברה קבלנית לבניין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ת (לא פורסם, 26.12.99) בפסקה 6 וההפניות שם). ככלל, עבודות פיתוח המבוצעות במקרקעין השייכים לרשות המקומית נושאות אופי מוניציפאלי ללא קשר לשאלה אם הרשות המקומית מחוייבת או מוסמכת לבצען (ראו סעיף 11 לפסק הדין). לפיכך, הרי שמעצם טבען של עבודות הפיתוח ומהותן ניתן להניח כי הן בוצעו עבור הרשות המקומית. יתר על כן, מערערת 1 מודה כי עבודות הביוב שביצעה נעשו לטובת המועצה ובמקומה, ובכך היא מלמדת על הסכמתה וכוונתה גם באשר לעבודות הפיתוח הנוספות שסיפקה למועצה. מכל מקום, לא הוצג כל בסיס למסקנה כי יש להבחין בין עבודות הביוב לעבודות הפיתוח האחרות מבחינת הגורם עבורו בוצעו.

19. לא זו אף זו. בענייננו קיימים מסמכים שונים המצביעים על הסכמה אליה הגיעו הצדדים, לפיה תבצע מערערת 1 את עבודות הפיתוח עבור המועצה. בראש ובראשונה נלמדות כוונותיה והסכמותיה של מערערת 1 מהוראות תוכנית המתאר אשר קבעה, בין היתר, כי מערערת 1 היא שאמונה על ביצוע עבודות הפיתוח בתחומי הפרויקט. מערערת 1 והמועצה היו מיוזמי התוכנית ולקחו חלק פעיל בעריכתה ותכנונה, כך שניתן לראות בסעיפי התוכנית כמבטאים את ההסכמה ביניהן. גם חוזה

הפיתוח שנחתם בין מערערת 1 למינהל כולל, בין היתר, התחייבות מצד מערערת 1 לבצע את עבודות הפיתוח. מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט קמא בעניין זה, לפיה חוזה הפיתוח משקף את האמור בתוכנית המתאר, ומהווה המשך ישיר להסכמה הכוללת בין הצדדים – מערערת 1, המועצה והמינהל, ולפיכך ניתן לראות גם בו כמבטא את ההסכמה אליה הגיעו מערערת 1 והמועצה. בעניין זה מעיד מר דמתי שהיה ראש המועצה בתקופה הרלוונטית (להלן: מר דמתי) כי "היתה הסכמה של המועצה למינהל מקרקעי ישראל שקש"ת (מערערת 1 - ע.א) תבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה ומכוח זה קש"ת חתמה על הסכם הפיתוח עם המינהל".

דברים דומים עולים גם מסיכום פגישה שנערכה במשרדי המינהל בעניין בקשתה של מערערת 1 להגדלת הוצאות הפיתוח ("... על בסיס סיכום הדברים מתאריך 2/7/97 בין המ. אזורית מודיעין לקש"ת בדבר ביצוע עצמי של הפיתוח בפארק") ומתשובתה של המועצה לוועדה לתכנון ובניה "לודים" ("ניתנה התחייבות של קש"ת למוא"ז (המועצה - ע.א) לבצע עבודות פיתוח חלף היטלים"). הסכמתה של מערערת 1 לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה ובמקומה עולה גם מהודעתו של מר דמתי:

"המועצה היתה צריכה לבצע את כל עבודות הפיתוח אבל בגלל בעיות מימון בעיקר, כלומר המועצה לא יכלה "לעמוד" בהוצאות הפיתוח, אז המועצה מסרה את עבודות הפיתוח לקש"ת, ובתמורה לעבודות, המועצה פטרה את קש"ת מתשלום של היטלים כגון: כבישים, מים, ניקוז, תאורה וכיוצא בזה"

ובהמשך:

"יש הסכם על הביוב, אבל לגבי שאר עבודות הפיתוח יש הסכמה בעל פה ואם אני לא טועה יש גם הסכם בכתב ויש פרוטוקולים של דיונים על כך"

...

ש: מדוע המועצה לא ביצעה את עבודות הפיתוח?  
 ת: בשל בעיות מימון המועצה לא היתה ערוכה לעבודות בסדר גודל כזה.  
 ש: אז מה המועצה עשתה?  
 ת: אז היא מסרה את עבודות הפיתוח לברקת באמצעות קש"ת."

שיתוף הפעולה בין מערערת 1 למועצה, והפיקוח שהפעילה המועצה על פעולותיה של מערערת 1 מלמדים אף הם כי עבודות הפיתוח בוצעו לא רק מתוך האינטרס של מערערת 1, אלא גם לטובת המועצה ובמקומה. כך למשל, נקבע בסעיף 9 לתוכנית המתאר כי "בהסכמה חוזית עם הרשות המקומית תוקם מנהל אתר אשר תנהל

את האתר בכפיפות להוראות התוכנית. סמכויות מנהלת האתר ייקבעו בהסכם עם הרשות". שיתוף הפעולה בין הצדדים עולה גם ממכתב ששלח מר דמתי למנכ"ל מערערת 1 ביולי 1997 בו נכתב:

"היות ומצב לוח הזמנים דחוף לפני החורף. אבקש להתחיל בעבודות הפיתוח בהקדם, עבור המועצה בהתאם להיתר שהגשתם ועל פי התב"ע המאושרת. המועצה מטפלת במקביל בהפקעת השטחים הנ"ל".

מר דמתי אף העיד בהודעתו כי המועצה ראתה עצמה כאחראית על טיב עבודות הפיתוח:

"כרשות אנו אחראים על טיב עבודות הפיתוח ולכן אנחנו חייבים לבדוק את הקבלן המבצע. סיכמנו שקש"ת תבצע את עבודות הפיתוח באמצעות קבלן שיהיה מנוסה ובעל מקצוע טוב".

הנה כי כן, קיים בסיס איתן לקביעה כי עבודות הפיתוח בוצעו על-ידי מערערת 1 עבור המועצה.

20. מערערת 1 טוענת כי ביצעה את עבודות הפיתוח לטובתה האישית נוכח שאיפתה להשכיר את יחידות הפרויקט בנקל ונוכח ההתחייבויות שנתנה בעניין זה לבעלי היחידות בפרויקט ולשוכריהן. על כן, היא סוברת כי אין לראות בפעולותיה כעשייה ל"מען הזולת". דין טענה זו להידחות. לא מצאתי בהסכם שנערך בין מנהלת הפיתוח לדירי הפרויקט התחייבות כלשהי באשר לעבודות הפיתוח בשטחים הציבוריים השייכים למועצה. אף לו הייתה קיימת התחייבות כאמור אין הדבר משליך על העסקה שנערכה בין מערערת 1 למועצה (ראו למשל עניין לקרן, בפסקה ג(2)). יצויין, כי העובדה שמערערת 1 ביצעה את עבודות הפיתוח באמצעות מנהלת האתר אינה מועילה, כשלעצמה, למערערת 1, הואיל ואף עבודות הכיוב נעשו על-ידי מנהלת זו, ולגבי אלו נקבע, כאמור, כי בוצעו לטובת המועצה ועבורה.

ברי, כי למערערת 1 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 בסטנדרד גבוה יותר. אולם, בכל אלה אין כדי לשמוט את הבסיס תחת הקביעה כי בבסיסן בוצעו עבודות הפיתוח גם עבור המועצה. יפים לעניין דבריו של השופט ריבלין:

"...המדובר בעסקאות אשר לשני הצדדים עניין בביצוען, ואין בכך כדי לשלול מהן את אופיין כשירות "למען הזולת"... 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" (עניין חוף הכרמל, בעמ' 610).

21. משהגעתי למסקנה לפיה הסכימה מערערת 1 לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה, מתייטר הצורך לדון בשאלה האם המועצה מחוייבת בביצוע העבודות או מוסמכת לעשותן. הימנעותה של המועצה מלחוקק חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות היטלים או אגרות למימון עבודות הפיתוח אינה מעידה כי המועצה פטרה עצמה מלדאוג לפיתוח המקרקעין, וברי כי אין דומה ענייננו למקרה בו טרם פועלת רשות מקומית נבחרת. כאמור לעיל, וכפי שיפורט בהמשך, חוקי העזר הם אך אמצעי כספי למימון העבודות הציבוריות, כאשר לרשות המקומית שמורה הזכות לפעול בדרכים חלופיות. המועצה החליטה כי היא חפצה בביצוע עבודות הפיתוח, ואין כל נפקות לשאלה מה הניע אותה לבצען - חובה שבדין, חובה ציבורית או שימוש סביר בסמכויות שניתנו לה. העובדה כי חפצה בביצוען והעובדה כי המערערות נטלו על עצמן את ביצוע המשימה מספיקות על מנת לקבוע כי השירות היה "למען הזולת" (ראו למשל עניין לקרץ, בפסקה ג(11)).

תמורה

22. יסוד נוסף לגביו חלוקים הצדדים בענייננו הוא יסוד התמורה. ככלל, למעט במקרים בהם עסקינן במתן שירות על-ידי חבר בני אדם, תנאי בלעדיו אין לחיובו של נותן שירות בתשלום מע"מ הוא כי התקבלה תמורה - בכסף או בשווה כסף - בגין השירות שניתן. אין כל הכרח כי התמורה תינתן על-ידי מקבל השירות, ואף אין חובה כי היא תתקבל על-ידי נותן השירות. כל שנדרש הוא להוכיח קשר מחייב בין מתן השירות ובין קבלת התמורה (ראו למשל: נמדד, בעמ' 176; עניין לקרץ, בפסקה ג(4); עניין חוף הכרמל, בעמ' 612).

23. בעניין חוף הכרמל נקבע כי התמורה שקיבלו היזמים על עבודות הפיתוח שביצעו היא פטור מתשלום אגרות או היטלים בהם היו אמורים לשאת (ראו סעיף 14 לפסק הדין). המערערות טוענות, כאמור, כי לא ניתן לראות באי גביית ההיטלים או

האגרות על ידי המועצה תמורה לביצוע עבודות הפיתוח על ידן, הואיל ולהבדיל מעניין חוף הכרמל, בענייננו המועצה לא חוקקה חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות כספים אלו, ובאין חוק עזר שיסמיך את הרשות המקומית לכך, אין היא רשאית לגבות כספים מהציבור. אודה, כי טענות כבודות משקל אלה, אשר דברים של טעם יש בהן, עוררו בי אי אלו התלבטויות. אולם, לאחר שבחנתי את מהותה האמיתית של העסקה שנערכה בין הצדדים, מצאתי כי אין בהעדר חקיקת המשנה, כשלעצמה, כדי לשלול מתן תמורה בענייננו. במה דברים אמורים?

24. אחד מעקרונות היסוד של משטר דמוקרטי הוא העיקרון האוסר להטיל מסים על האזרחים אלא על-ידי הרשות המחוקקת הנבחרת על-ידי העם. עקרון זה נגזר מהנחת היסוד לפיה הרשות המנהלית נהנית אך מאותן סמכויות שהוענקו לה מכוח הדין (עקרון חוקיות המנהל) והוא קבוע בסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה המורה:

מסים, מילואות חובה ואגרות  
 (א) מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא  
 יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא  
 הדין לגבי אגרות.

סעיף זה כולל הטלת אגרות, היטלים ותשלומי חובה אחרים והוא חל גם על תשלומים לרשויות מקומיות ורשויות שלטון אחרות (ראו: אהרון נמדר דיני מיסים (מסי הכנסה) – מס הכנסה מס חברות מס רווחי הון 25-26 (מהדורה שנייה, 1993); בג"צ 1640/95 אילנות הקריה (ישראל) בע"מ נ' ראש העיר חולון, פ"ד מט(5) 582, 587-588 (1996) (להלן: עניין אילנות הקריה)).

את סמכויותיה לעניין עבודות הפיתוח והתשתיות, לרבות גביית אגרות והיטלים למימון, יונקת המועצה האזורית מחוקי העזר המוניציפאליים אשר שואבים את תוקפם מדברי החקיקה המוניציפאלית הראשית. המקור הראשוני והבסיסי בחקיקה הראשית לסמכותה של הרשות המקומית מצוי בהוראות סעיפים 250-251 לפקודת העיריות ובמקבילותיה בדברי חקיקת המועצות המקומיות (סעיף 22 לפקודת המועצות המקומיות; סעיף 152 לצו המועצות המקומיות (א), התשי"א-1950; סעיף 68 לצו המועצות האזוריות). הוראות סעיפים אלו מקנות לרשות המקומית סמכות להטיל, באמצעות חוקי עזר, היטלים ואגרות לשם מימון פעילותה של הרשות מכוח סמכויותיה וחובותיה בדין הכוללות, בין היתר, סמכויות וחובות בעניין ביצוע עבודות פיתוח מוניציפאליות (ראו שפיר, בעמ' 59). הווה אומר, כל עוד הרשות המקומית – המועצה

בענייננו – לא חוקקה חוקי עזר המסמיכים אותה לכך, אין היא רשאית לגבות אגרות או היטלים מן הציבור. בעניין זה נאמר:

“...אין במקרה הנן חוק עזר על פיו רשאית העיריה לגבות דמי השתתפות או היטל כאלה. באין חוק עזר כזה, ובאין כל הוראה חוקית אחרת המקנה לעיריה היתרים לגבות דמי השתתפות או היטל לצורך הקמת מבני ציבור, מנין הסמכות לעיריה לחייב את המעוררת לשלם השתתפות באגרת מבני ציבור?”

...

הצד השווה בין פרשתנו והענין שנדון בע"א 65/76 הנ"ל הוא שבאין חוק עזר תקף שיסמיך את העיריה לכך, אין היא רשאית לגבות כספים מהציבור, אך בשל קיומו של צורך ציבורי במימון עבודות בניה שהעיריה מתכוונת לבצע” (עניין אילנות הקריה, בעמ' 589).

בענייננו נמנעה המועצה מלחוקק חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות אגרות או היטלים מבעלי המקרקעין לשם מימון עבודות הפיתוח. אולם, כפי שיובהר להלן, אני סבורה כי בכך בלבד אין כדי ללמד בהכרח כי המועצה פעלה בניגוד לעקרון חוקיות המנהל או כי מערערת 1 לא קיבלה תמורה עבור העבודות שביצעה למען המועצה.

25. בית המשפט המחוזי נתן דעתו לעובדה כי המועצה לא חוקקה חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות אגרות או היטלים לשם מימון עבודות הפיתוח וקבע כי:

“ העובדה כי רשות מקומית כלשהי איננה מחוקקת חוקי עזר על מנת לבצע עבודות תשתית, אינה פוטרת כאמור את הרשות המקומית מחובתה לבצען. ההיטלים והאגרות אשר מוטלים באמצעות חוקי עזר, מיועדים למימון אותן עבודות ציבוריות שהאחריות על ביצוען חלה כאמור על הרשות המקומית. אותה רשות מקומית יכולה גם להגיע להסכם עם יזם המקרקעין לשם ביצוע עבודות הפיתוח, אשר ימנע ממנה את הצורך לחוקק חוקי עזר. כפי שכבר ציינתי לעיל, חוקי העזר הם אך ורק אמצעי כספי למימון ביצוע העבודות הציבוריות...”

למסקנה זו שותפה גם אני. בהינתן כי חוקי העזר המסמיכים את המועצה לגבות אגרות או היטלים הם רק אמצעי מימון לביצוע עבודות הפיתוח (ראו סעיפים 12-13 לפסק הדין), הרי שהעובדה כי המועצה נמנעה מלחוקק חוקים אלו אינה פוטרת אותה מביצוע העבודות ואינה מאפשרת לה להוציא משימה זו מתחום סמכותה או אחריותה. ניתן להעלות על הדעת מספר סיבות לכך שעד היום לא נזקקה המועצה להתקין חוקים אלו. כך למשל, ייתכן כי מדובר במועצה קטנה יחסית אשר לא ביצעה

עד היום עבודות פיתוח רחבות היקף. אפשרות אחרת היא כי עבודות פיתוח בוצעו בעבר, כאשר המועצה מצאה אמצעים אחרים למימון. מכל מקום, אין חולק כי המועצה היא בעלת סמכות לחוקק חוקי עזר כאמור, וסמכות זו הייתה נתונה לה גם בתקופה הרלוונטית לערעור. יצויין, כי מטענות המערערות עולה כי המועצה שוקדת על חקיקת חוקי עזר לעניין זה בימים אלו ממש.

נתאר מצב לפיו המועצה הייתה מעוניינת בהקמת הפרויקט בתחומה, אך מערערת 1 הייתה מסרבת לבצע את עבודות הפיתוח בעצמה. במקרה כזה המועצה הייתה נאלצת להפעיל את חובתה או את סמכותה לביצוע העבודות, ולשם כך הייתה מחוקקת חוקי עזר שיאפשרו לה לגבות אגרות והיטלים מבעלי הקרקעות, וכיניהם מערערת 1, לשם מימון העבודות. ההסכמה אליה הגיעו הצדדים, לפיה תבצע מערערת 1 את עבודות הפיתוח עבור המועצה, יתרה את הצורך בחקיקת חוקי עזר, שכן נמצא אמצעי מימון חלופי. ביצוע עבודות הפיתוח על ידי מערערת 1 פעל לטובת הצדדים שניהם. המועצה חסכה לעצמה את הצורך בחקיקת חוקי עזר מורכבים ומסובכים בשלב זה ומערערת 1 מנעה את האטת התהליך בשל הליכים בירוקרטים.

26. מבחינה מהותית, אין כל אבחנה בין המקרה שלפניי ובין המקרים שנידונו בעניין חוף הכרמל. מערערת 1 בכובעה כבעלת הזכויות בקרקע שילמה, כביכול, למועצה אגרות והיטלים תמורת עבודות הפיתוח, והעירייה מצידה שילמה למערערת 1, הפעם בכובעה כקבלנית, סכומים אלה כתמורה עבור השירות, ביצוע עבודות הפיתוח. הואיל והכובע היה מונח על אותו ראש, לא היה צורך בהחלפת כספים ממש, ומאחר שטרם נחקקו חוקי עזר לגביית תשלומי החובה, התייתר הצורך בחקיקתם. בשני המקרים, במקרה שלפניי ובעניין חוף הכרמל, בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח פטרה הרשות המקומית את היזם מתשלום אגרות או היטלים למימון העבודות. בעניין חוף הכרמל, הואיל ובפועל כבר היו קיימים חוקי עזר לגביית תשלום מן התושבים היה צורך במתן פטור ספציפי ליזמים, ואילו בענייננו, הפטור מגולם בכך שהמועצה נמנעה מלחוקק חוקים אלו מלכתחילה.

בנסיבות מעין דא כשעסקינן בסוגיית התמורה, אין נפקות לשאלת חבות היזם בתשלומי היטלים או אגרות. את הדגש יש ליתן לכוונת הצדדים ולהסכמות שהתקבלו:

” אין לדעתי להכנס לשאלה אם אכן קובע הדין את חבות המערערת בתשלומי החובה האמורים ובאיזה גובה. את העיסקה יש לשקול לפי כוונת הצדדים ואין ספק שכלפי העירייה הודתה המערערת במסגרת ההסכם



ראשית בחבותה בתשלומי חובה אלה, ושנית בכך, כי תשלומי חובה אלה שווים פחות או יותר לערך העבודות שהמערער נטלה על עצמה לבצע...” (עניין לקרן, בפסקה ג(8)).

מההודעות השונות שצירפו הצדדים (ראו סעיף 19 לפסק הדין) עולה כי הצדדים הסכימו כי מערערת 1 תבצע את עבודות הפיתוח בתמורה לפטור מתשלום אגרות או היטלים. לפיכך, איני רואה כל נפקות לעובדה שבענייננו לא היו קיימים חוקי עזר המסמיכים את המועצה לגבות תשלומי חובה אלו מבעלי הקרקעות.

יודגש, דרך הפעולה בה נקטו הצדדים ונסיבות המקרה הפרטניות והייחודיות הן שאפשרו למועצה להימנע מחקיקת חוקי עזר, תוך שהיא פוטרת את מערערת 1 מתשלום אגרות או היטלים. ברי, כי אין בכך כדי ליתן סמכות לרשות המקומית לפעול בהעדר חוקי עזר, מקום שהדבר נדרש.

27. הגם כי ניתן היה להסתפק בכך, אציין כי ביני לביני אני סבורה כי קיימת אפשרות ניתוח נוספת המובילה גם היא למסקנה לפיה קיבלה מערערת 1 תמורה בגין ביצוע עבודות הפיתוח עבור המועצה. העובדה כי בעלי המקרקעין אינם מחויבים בתשלום מס (אגרות או היטלים) למועצה אינה מונעת מהם, אם הם חפצים בכך, לשאת בתשלום מרצונם הטוב והחופשי (ראו למשל: ע”א 435/68 מדינת ישראל נ’ ”לי-עור” בע”מ, פ”ד כג(1) 436, 445-446 (1969) (להלן: עניין לי-עור); ע”א 7664/00 אברהם רובינשטיין ושות’ חברה קבלנית בע”מ נ’ עיריית חולון, פ”ד נו(4) 117 (2002) (להלן: עניין רובינשטיין) וההפניות שם). בעניין זה נקבע:

”אינו דומה היטל שהאזרח התחייב לשלמו בחוזה עם השלטונות, להיטל שהוטל עליו בעל כרחו... והוא הדין בכל חוזה שנעשה בידי השלטון המרכזי או המקומי: אין כל דבר בחוק המונע או המגביל את האזרח מלקבל על עצמו חבות חוזית כלפי השלטון, לרבות חבות חוזית לשלם ‘היטלים’; ומשקיבל על עצמו חבות חוזית שכזאת חל עליה דין החוזים... וההיטל שהיה בלתי חוקי בהעדר חבות חוזית לשלמו, יכול והיה חוקי למהדרין בתוקף החבות החוזית” (דברי השופט ח’ כהן בעניין ”לי-עור”, בעמ’ 445 וההפניות שם).

יוצא, אפוא, כי לרשות המקומית שמורה הזכות להתקשר בהסכם רצוני עם יזם פרויקטים בתחומה, לפיו ישא היזם בעלות עבודות הפיתוח. אפשרות זו מהווה למעשה דרך חלופית למימון עבודות הפיתוח. זאת, כל עוד מדובר בהסכם אשר מבטא מפגש

אמיתי של רצונות הצדדים ולא כזה שנחתם מחמת "אילוץ" (ראו למשל: עניין רובינשטיין, בעמ' 125; עניין "לי-עור", בעמ' 447-448). כיצד זה נדע מה היו מניעים בבסיס החתימה על ההסכם?

"סיווגו של תשלום כ"רצוני", או ככזה ששולם מחמת אילוץ, נבחן על פי עובדותיו של כל מקרה ומקרה. כך נאמר: "תחומי האילוץ לא נקבעו מעולם, אך בדרך כלל אפשר לומר, כי אילוץ פירושו שימוש בלתי חוקי - או איום בלתי חוקי להשתמש - בכוח הניתן לו לאדם, כלפי גופו, או כלפי נכסיו או זכויותיו החוקיות של חברו, שעה שזה אין לו מוצא בלתי-אם למלא את הדרישה אשר הוא נדרש למלאה... אך הכל תלוי, כמובן, במסיבותיו של כל עניין ועניין" (דברי המשנה לנשיא ש' ז' חשין בע"א 412/54 עיריית ת"א-יפו נ' חברת "ארמון אהרונוביץ", פ"ד י 1837, 1835) (עניין רובינשטיין, בעמ' 125).

כאשר מנצלת הרשות הציבורית את מעמדה המיוחד לעשיית החוזה יתכן ויראו בכך משום אילוץ. אולם יודגש, לא בכל המקרים בהם מפעילה הרשות הציבורית כוחות וסמכויות או מונעת מבעל זכות את מימוש זכותו על מנת לזכות בתשלומים או בטובת הנאה אחרת מדובר באילוץ. כאשר כל אחד מן המתקשרים מעוניין להשיג על-ידי ההסכם יתרון כלשהו או טובת הנאה, אין לקבוע כי המתקשר "הפרטי" פעל מחמת אילוץ. בית המשפט יקבע כי ההסכם בין הרשות לאזרח נחתם תחת אילוץ אך אם יוכח כי הוא נכרת עקב איום, מפורש או משתמע, לעשות שימוש פסול בכוח השלטוני כנלמד מן הנסיבות (ראו למשל: עניין רובינשטיין, בעמ' 125; עניין "לי-עור", בעמ' 446-447; נילי כהן ודניאל פרידמן חוזים כרך ב' 933 (תשנ"ג)).

ויודגש, עריכת חוזה בין הרשות המקומית ובין תושביה לגביית כספים אינה "דרך המלך" וראוי הוא, ככל שהדבר ניתן, כי הכספים יגבו באמצעות חוקי עזר אשר מעניקים לרשות סמכות לגבות מיסים מן התושבים. יחד עם זאת, כפי שצויין, אפשרות זו הוכרה על ידי בית המשפט זה לא מכבר (ראו: עניין רובינשטיין), ואכן איני שוללת אפשרות כי בנסיבות מתאימות בהן בחירה בדרך זו עשויה לעלות בקנה אחד עם טובת הציבור.

28. בענייננו בית המשפט המחוזי קבע כממצא עובדתי כי מערערת 1 הסכימה לבצע את עבודות הפיתוח עבור המועצה. לאור נסיבות המקרה, ובהתחשב בעובדה כי מערערת 1 הייתה מודעת לקשיים הכרוכים בגביית אגרות או היטלים מן הציבור למימון העבודות בשלב זה, הרי שמהסכמתה של מערערת 1 לבצע את עבודות הפיתוח

עבור המועצה עולה מיניה וביה הסכמתה לשאת בעול המימון בעצמה. הדברים אף עולים מן המסמכים והראיות שהוצגו בסעיף 19 לפסק הדין. כך למשל, העובדה כי הסיבה למסירת העבודות למערערת 1 נעוצה בקשיי מימון מצד המועצה מעידה כי מערערת 1 היא זו שהתחייבה לשאת בעלויות עבודות הפיתוח. מדובר היה, למעשה, ברצון משותף למימוש אינטרסים משותפים. המועצה הייתה מעוניינת בביצוע עבודות פיתוח בתחומה, לאור העובדה כי מדובר בפעולות אשר מחובתה או מסמכותה לבצע, ונוכח האפשרות כי סיום הפרויקט עשוי להניב למועצה ולתושביה יתרונות רבים. מערערת 1 חפצה אף היא בביצוע העבודות, שהרי מבחינתה משמעות הדבר היא קידום הפרויקט, הואיל והוצאת היתרי הבניה הותנתה באישור תוכנית כללית לפיתוח תשתיות. כמו כן, ברי כי משעה שהושלמו עבודות הפיתוח יכלה מערערת 1 להשכיר את יחידות הפרויקט בקלות רבה יותר. על כן, משלא היה ביכולתה של המועצה לממן את עבודות הפיתוח, הסכימה מערערת 1 לקחת משימה זו על כתפיה. חזקה על מערערת 1 כי הסכימה לשאת גם בעלות המע"מ בו תחוייב העסקה, שכן הלכה היא שהמחיר שנקבע עבור עסקה מסויימת כולל בחובו גם את המס שחל עליה, אלא אם כן נאמר אחרת בהסכם (ראו עניין מגדל הזוהר, בפסקה 7 וההפניות שם). לאור האמור, מוסר גם החשש מפני אילוץ. נסיבות המקרה, כפי שפורטו לעיל, מלמדות כי מערערת 1 בחרה לשאת בעלות העבודות מרצונה החופשי ומבלי שקדם לכך כל איום מצידה של המועצה.

יוצא אפוא כי מערערת 1 לא חוייבה, אומנם, בתשלום מס לשם מימון עבודות הפיתוח, אך היא התחייבה בחבות חוזית לשאת בעלויות אלו מרצונה החופשי והטוב. זאת, משום שהדבר אפשר את ביצוע עבודות הפיתוח ואת קידום הפרויקט.

29. גם אפשרות ניתוח זו מובילה למסקנה לפיה ערכו המועצה ומערערת 1 שתי עסקאות נפרדות שנכרכו זו בזרועות חברתה, ממש כפי שארע בעניין חוף הכרמל (ראו סעיף 14 לפסק הדין). בעסקה הראשונה סיפקה המועצה שירות - ביצוע עבודות פיתוח - לתושבים, וביניהם מערערת 1, כפי שהיא רשאת ומחוייבת לעשות מכוח הדין. מערערת 1 בכובעה כבעלת הזכויות במקרקעין העבירה כביכול כספים למועצה בגין עבודות הפיתוח, אלא שבשונה מעניין חוף הכרמל שם דובר בתשלומי חובה מכוח דין - חוקי עזר - הרי שבענייננו הסכימה מערערת 1 להעביר את הכספים מרצונה החופשי והטוב. בעסקה השנייה ביצעה מערערת 1, הפעם בכובעה כזמית, עבודות פיתוח עבור המועצה. בתמורה שילמה לה המועצה את הכספים שהעבירה לה כביכול מערערת 1. "מאחר והכובע מונח על אותו ראש, לא היה צורך בהחלפת כספים ממש, אך זו המהות האמיתית של העסקה" (עניין חוף הכרמל, בעמ' 608).

30. לסיכום, מערערת 1 ביצעה את עבודות הפיתוח תחת המועצה ועבורה וקיבלה בגינן תמורה. לפיכך, יש לומר כי התבצעה "עסקה" על דרך "שירות", כמשמעות מונחים אלו בחוק מע"מ, בין מערערת 1 למועצה, באופן המחייב את זו הראשונה בתשלום מע"מ, כפי שקבע המשיב.

דומה כי גם מערערת 1 הייתה מודעת לכך שהשירות שסיפקה למועצה מצמיח חיוב במע"מ. סעיף 41 לחוק מע"מ מתיר ניכוי מס תשומות רק מקום בו הן שימשו לביצוע עסקה החייבת במס. לפיכך, ניתן לראות בעובדה כי מערערת 1 ניכתה את מס התשומות ששימש אותה להקמת התשתיות הציבוריות ולביצוע עבודות הפיתוח כאינדיקציה לאומד דעתה וכמלמדת כי גם היא ידעה כי תחוייב במע"מ, שאלמלא כן לא הייתה מנכה את מס התשומות.

מסקנה זו מתחייבת אף מעקרון השוויוניות בהטלת המס (לעניין משמעותו של עקרון זה ראו נמ"ד, בעמ' 40-41). נתאר מצב לפיו הסכימה מערערת 1 לשאת בעלות מימון העבודות, אך ביצוען נמסר לחברה קבלנית אחרת. במקרה כזה הייתה המועצה מתקשרת עם אותה חברה קבלנית בהסכם, לפיו תבצע החברה את עבודות הפיתוח בתמורה לתשלום כספים (שמקורם במערערת 1). ברי, כי עסקה כאמור הייתה מצמיחה חיוב במע"מ. העובדה כי בענייננו בוצעו העבודות על ידי מערערת 1 עצמה אינה מצדיקה, כשלעצמה, פטור מתשלום חיוב זה. לא זו אף זו. כאמור, מבחינה מהותית העסקה שנערכה בענייננו דומה באופייה לעסקאות שנידונו בעניין חוף הכרמל. פטירת מערערת 1 מתשלום מס תיצור תוצאה בלתי שוויונית לפיה יינתן פטור ממע"מ בעסקאות בין קבלנים המחזיקים בזכויות בקרקע ובין רשויות מקומיות אך בשל העובדה כי הרשות המקומית לא חוקקה חוקי עזר המסמיכים אותה לגבות היטלים או אגרות.

סכום המע"מ

31. בעסקאות בהן מבצע היזם עבודות פיתוח עבור הרשות בתמורה לפטור מתשלום היטלים או אגרות, רואים בהיטלים אלו ככוללים את רכיב המע"מ (ראו סעיף 12 לפסק הדין). לפיכך, יש לחלץ את סכום המע"מ מתוך התמורה (סכום היטלי הפיתוח) ולא להוסיפו עליה (ראו עניין מגדל הזוהר, בפסקה 7). בענייננו חישב המשיב את סכום המע"מ על פי מס התשומות שניכתה מערערת 1 ולא ביחס ישיר לתמורה. על כן אין מקום לטענת מערערת 1, לפיה יש לחלץ המע"מ משווי התמורה.

32. למעט תיאור העבודות שנעשו על-ידי מערערת 2 לא בחן בית המשפט קמא את שאלתה הסכמתה לבצע עבודות עבור המועצה ולטובתה ולממנן. כל שנקבע בעניינה של מערערת 2 הוא "את כל האמור לעיל יש להחיל גם על ביצוע העבודות על ידי המערערת 2". גם כתבי הטענות של הצדדים אינם מספקים את התשתית הראייתית הנדרשת להכרעה בעניינה של זו. לאור האמור, אני סבורה כי ככל שהדברים נוגעים למערערת 2, יש להחזיר את הדיון בעניינה לבית המשפט המחוזי. לאחר שינתן פסק הדין בעניינה, וככל שתמצא מערערת 2 לנכון, שמורה לה הזכות לערער לבית משפט זה.

אם כן, לו תישמע דעתי אציע לדחות את הערעור ככל שהוא נוגע למערערת 1. את הדיון בעניין מערערת 2 אציע להחזיר לבית המשפט המחוזי, כאמור לעיל.

מערערת 1 תישא בשכר טרחת עורך דינו של המשיב בסך 20,000 ₪ ובהוצאות משפט.

ש ו פ ט ת

השופטת א' פרוקצ'יה:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט א' רובינשטיין:

מסכים אני לפסק דינה של חברתי השופטת ארבל, על הנמקותיו. אבקש להוסיף, כי המחלוקת שנתגלעה בסעיף זה נבעה במידה רבה מכך, שהמועצה האזורית – שאינה צד בתיק – לא התקינה חוקי עזר שעל פיהם תוסמך לגבות כספים בתמורה לעבודות פיתוח מקומיות. נאמר כי עתה שוקדת היא על חוקי עזר כאלה, שלא היו עד כה. היה איפוא צורך בפרשנות, כפי שנקטה חברתי. הדעת נותנת כי אין רשות

מוניציפלית שאינה נזקקת לפיתוח מסוים כזה או אחר בתחומה; על כן, רצוי כי משרד הפנים יתן דעתו להנחות את הרשויות המקומיות לעניין זה, כדי שיתקינו חוקי עזר, ויפה שעה אחת קודם.

ועוד, אין חקר וגבול לניסיונות יצירתיים להימנע מתשלומי מסים למיניהם. אילו נתקבל הערעור במקרה דנן היתה ניתנת יד לעוד אחת מן הדרכים הללו, שאינה במקומה בנסיבות, מבלי שרצוני חלילה להטיל דופי באיש. כמדיניות שיפוטית יש לדידי לשאוף ל"דרך המלך" של השכל הישר כיסוד מוסד בפרשנות דיני המס, בחינת "איש הישר (לאו דווקא בעיניו) יעשה". משכבר הימים נתן בית משפט דעתו לפרשנות דיני המס; ראו ע"א 165/82 חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75-76 (1985) (השופט – כתארו אז – ברק); וראו גם א' ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כ"ח (תשנ"ז) 45; ע"א 460/00 ממון מסופי מטען וניטול נ' מנהל המכס, פ"ד נז(2) 461, 470-472 (וראו שם עמ' 473-474 לפרשנות דיני מסים במשפט העברי (2003) (השופט טירקל); ע"א 10554/02 ערכים תיקי השקעות נ' פקיד שומה ת"א 1 (לא פורסם) (ניתן 21.11.06) (השופט ארבל). פשיטא, בעניין שבחברה ומדינה מתוקנות, תכליתם של דיני המס, גם אם תבונתו של עורך דין מוצאת שבילים ומוצא לפטור מתשלום, היא בין השאר להגיע למס אמת. הואיל וכמאמר השיר "בין שתי נקודות עובר רק קו ישר אחד", אי אפשר היה בנידון דידן לפרש אלא כפי שעשתה חברתי.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ארבל.

ניתן היום, כ"ו באדר א' (3.3.08).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט