



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת  
אאורה השקעות בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין ואריאל אפשטיין

נגד

משיב  
מנהל מס ערך מוסף תל-אביב מרכז  
ע"י ב"כ עו"ד שירה קידרון  
פמת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

6 לפניי ערעור מס ערך מוסף שעוסק בשאלת סיווגן של עבודות שונות שביצעה המערערת –  
7 האם הן מהוות "עסקה" לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975 (להלן: "החוק" או "חוק  
8 מע"מ") ועל כן חייבות בתשלום מס עסקאות, אם לאו.

9

### רקע בתמצית ועיקרי הערעור

10 1. המערערת פועלת כיוזמת בענף הנדל"ן, בין היתר, בתחום ההתחדשות העירונית.  
11 בענייננו, פעלה המערערת בפרויקט ההתחדשות העירונית "אוונו ואל" בקריית אונו  
12 (להלן: "הפרויקט"). על מקרקעי הפרויקט חלה תב"ע 508-0238428 קא/360 –  
13 התחדשות עירונית מתחם בר-יהודה (להלן: "התב"ע", נספח 5 לתצהיר המשיב).

14 2. במסגרת הפרויקט, המערערת התקשרה עם עיריית קריית אונו (להלן: "העירייה")  
15 והחברה לפיתוח קריית אונו ב"הסכם לביצוע עבודות פיתוח" מיום 13.7.2017 (להלן:  
16 "הסכם הפיתוח", נספח 1 לכתב הערעור). בהסכם הפיתוח התחייבה המערערת לבצע  
17 עבור העירייה את העבודות המפורטות להלן:

18 2.1 בניית שני גני ילדים חדשים במתחם הפרויקט – במתחם הפרויקט היו קיימים שני  
19 גני ילדים. בהתאם לתב"ע, במסגרת הפרויקט ייהרסו גני הילדים הקיימים, שכן  
20 החלקה שעליה היו בנויים גני הילדים מיועדת לבניית בניינים חדשים. בין הצדדים  
21 הוסכם, כי חלף גני הילדים שיהרסו, תבנה המערערת, על חשבונה וללא כל תמורה,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 גני ילדים חדשים בתא שטח אחר במתחם ("הואיל" שלישי וסעיף 3.1 להסכם  
2 הפיתוח, להלן: "גני הילדים").
- 3 2.2. בניית חניון ציבורי במתחם הפרויקט – המערערת תבנה עבור העירייה, על חשבונה  
4 וללא כל תמורה, "את החניונים הציבוריים שעל פי סעיף 6.2 לתב"ע... חניון  
5 המהווה חלק מכלל החניון התת קרקעי של הפרויקט, הכול בהתאם לתכניות  
6 ולמפרטים, נספח ב'... וזאת חלף החניון העילי שהיה קיים במקום" (הואיל  
7 חמישי וסעיף 3.3 להסכם הפיתוח, להלן: "החניון", ההדגשה במקור – י"ס).
- 8 יוער כי השטח עליו היה בנוי החניון העילי היה בבעלותה של העירייה וחלקו נמסר  
9 לידי המערערת לצורך בניית בנייני המגורים החדשים.
- 10 2.3. בניית מבנה ציבור ברמת מעטפת בשטח של 578 מ"ר, על חשבון המערערת וללא כל  
11 תמורה (הואיל שישי וסעיף 3.4 להסכם הפיתוח, להלן: "מבנה הציבור").
- 12 2.4. שיפוץ בית הספר רימונים – המערערת תבצע עבור העירייה, על חשבונה וללא כל  
13 תמורה, עבודות שיפוצים בבית הספר רימונים בהיקף של מיליון ש"ח, וזאת בגין  
14 הנזקים והמטרדים שייגרמו לבית הספר כתוצאה מהפרויקט (הואיל שביעי וסעיף  
15 3.5 להסכם הפיתוח, להלן: "שיפוץ בית הספר" או "השיפוץ").
- 16 3. המשיב הוציא למערערת שומת עסקאות בסך של כ-5.5 מיליון ש"ח בטענה כי בניית גני  
17 הילדים, החניון ומבנה הציבור וכן שיפוץ בית הספר, הם שירותים שהמערערת העניקה  
18 לעירייה המהווים "עסקה" לפי חוק מע"מ.
- 19 4. המערערת כופרת בשומת המשיב ומכאן ערעור זה.

### טענות המערערת בתמצית

- 20
- 21 5. בהתאם להוראות החוק, לשם קיומה של עסקת שירות, נדרשת "עשיה בתמורה למען  
22 הזולת". בענייננו, אין מדובר בעשיה למען הזולת. החניון וגני הילדים הועתקו לשם  
23 ניצול מרבי של זכויות הבנייה בפרויקט, לטובת המערערת. החניון והגנים הועתקו על פי  
24 שטח וסטנדרט בניה הזהים למקורם אך ורק כדי להוציא את הפרויקט אל הפועל.  
25 המערערת יזמה את העבודות לשם מימוש צרכיה והגשמת מטרתיה וללא כך, העירייה  
26 כלל לא הייתה נדרשת לעבודות, אשר לא העניקו כל ערך מוסף למרחב הציבורי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

6. בכל הנוגע לחניון, טרם ביצוע הפרויקט עמדו לרשות העירייה 64 חניות בחניון הציבורי העילי. החניות היחידות בפרויקט שהועמדו לרשות העירייה ומשמשות כחניון ציבורי, מצויות רק בחניון התת-קרקעי במגרש 405, ומדובר ב-64 חניות בלבד. לשם מימוש מטרותיה של המערערת, היא הוסיפה בחניון התת-קרקעי מקומות חנייה נוספים עבור העירייה, כתחליף לחניון העילי. העתקת החניון העילי נעשתה אך ורק לטובת ולצרכי המערערת וקידום מטרותיה העסקיות.
7. גני הילדים הועתקו גם הם באותו הגודל ובאותם הסטנדרטים. לא היה טעם להרוס את הגנים אילולא התב"ע הייתה מקודמת ומבוצעת.
8. גם בניית מבנה הציבור אינה בגדר עשייה למען הזולת. דרישת העירייה לסגור את תא השטח ברמת מעטפת בלבד, שירתה גם את אינטרס המערערת מבחינת נראותו של הפרויקט. מדובר בהוצאה שהמערערת הייתה נדרשת לשאת בה בכל מקרה. בניית מבני ציבור בה מחויב יזם כתנאי למתן היתר בנייה, היא בבחינת הוצאה של היזם ולא בבחינת עסקת שירות נפרדת הניתנת לעירייה.
9. שיפוץ בית הספר בוצע כפיצוי לוועד הורי בית הספר בגין טענותיהם על המטרד ועוגמת הנפש שייגרמו מעבודות הבנייה בפרויקט. המערערת הואילה לשאת בו משיקולי תועלת כלליים שלה, כגון טובת לקוחותיה רוכשי הדירות ותדמיתה הציבורית. פיצוי אינו בגדר תמורה בגין עסקה והוא אינו חייב במע"מ.
10. אף אם לא מדובר בפיצוי, מדובר בהסכמה אותה יזם ועד ההורים ללא קשר לעירייה ולעבודות התחזוקה השוטפות שהן חלק מחובותיה ואחריותה. מעורבותה של העירייה בעניין זה הסתכמה בכך שהיא התבקשה לאשר את הפלטפורמה המשפטית שתאפשר למערערת לעמוד בהתחייבותה לוועד ההורים. אף אם העירייה הפיקה באופן עקיף תועלת כלשהי מהשיפוץ (ולא היא), הרי שמדובר באינטרס טפל ושולי ואין בכך כדי לראות בה כמקבלת השירות.
11. התנאי השני הנדרש לשם קיומה של עסקת שירות, רכיב התמורה, גם הוא כלל אינו מתקיים בענייננו. המערערת לא קיבלה זכויות שלא היו בידה במסגרת העתקת החניון וגני הילדים. מדובר בביצוע תכנית איחוד וחלוקה, שבמסגרתה כל אחד מבעלי הזכויות במקרקעין שומר על יחס השטחים והזכויות שבבעלותו.
12. קבלת טופס 4 ואישור אכלוס אינם נחשבים קבלת תמורה. טופס 4 ואישור אכלוס ניתנים ליזם בשל עמידתו בתנאי היתר הבניה, והעירייה כלל אינה רשאית להעניק אישורים אלו כתמורה לשירות כלשהו.
13. המערערת שילמה את מלוא האגרות וההיטלים. הואיל וכך, אף אין בנמצא תמורה בצורת ויתור על תשלום אגרות והיטלים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

14. הטענה כי העבודות בוצעו חלף היטל השבחה היא הרחבת חזית. אף לגופם של דברים  
אין בטענה זו ממש. בעירייה הייתה מדיניות של ביטול היטל השבחה בכל הפרויקטים.  
15. גם כאשר מדובר במטלות ציבוריות, יש לפעול רק באמצעות שלילת ניכוי מס התשומות  
ולא באמצעות הטלת מס עסקאות.  
16. אף אם תתקבל עמדת המשיב לפיה יש להטיל על המערערת חיוב במס בגין הקמת החניון  
הציבורי, הרי שסכום החיוב הנכון הוא נמוך בהרבה. המשיב קבע כי עלות הקמת החניון  
הציבורי עומדת על סך של 25 מיליון ש"ח. אולם, כאשר מכפילים את 64 החניות  
הציבוריות הקיימות בחניון הציבורי בעלות הקמת כל חנייה כפי שנקבעה בשומות  
המקרקעין, מתקבלת תוצאה ולפיה עלות הקמת החניון הציבורי היא כ-5.6 מיליון ש"ח  
בלבד. גם אם תאומץ עמדת המשיב כי החניון הציבורי כולל 163 חניות, הרי שחישוב  
נכון מוביל לכל היותר לשווי עלות הקמה של 14.2 מיליון ש"ח.  
17. בנוגע לעלויות המיוחסות לגנים, תחשיב השומה שגוי ונציג המשיב אף הודה בכך  
במסגרת חקירתו.

### 14 טענות המשיב בתמצית

18. לשיטת המשיב, המערערת ביצעה עסקאות חייבות במס של ביצוע עבודות ציבוריות  
לעירייה. עמדת המשיב מושתתת על כך שעסקינן בעבודות בעלות אופי ציבורי מובהק  
אשר ביצוען מהווה חלק בלתי נפרד מתפקידי וחובותיה של כל רשות עירונית ואשר  
נועדו כל כולן לשרת את הציבור בכללותו. העבודות הציבוריות נעשו מכוח הסכמים  
מפורשים עם העירייה, בהם צוין כי העבודות תבוצענה "עבור העירייה". העבודות בוצעו  
על פי מפרט שנקבע על ידי העירייה ובהתאם לדרישותיה, בפיקוח מלא של העירייה ועם  
סיומן, העירייה קיבלה לבעלותה את אותן העבודות.  
19. בכל הנוגע לגני הילדים, גני הילדים הישנים נהרסו והזכויות במקרקעין עליהם הגנים  
היו בנויים עברו לבעלותה של המערערת. מכאן, שהמערערת קיבלה נכס שמעולם לא  
היה בבעלותה. בתמורה, המערערת העניקה לעירייה עבודות ציבוריות ובניית גני ילדים  
חדשים, בסטנדרט בנייה מתקדם בהתאם לתקן של ימינו. שטח הגנים הישנים היה  
226.19 מ"ר, ואילו שטח הגנים החדשים הוא 260.76 מ"ר.  
20. לא מדובר בהעתקה של הגנים. במקרה דנן מדובר בהקמה מחדש, יש מאין, של גני  
הילדים. ממילא, גם העתקה מהווה שירות שניתן לעירייה. כאשר גורם מעתיק נכס  
ממקום אחד למקום אחר עבור הזולת, הדבר מהווה שירות עבור הזולת. גם יסוד  
התמורה מתקיים. תמורת פעילות ההעתקה, זכתה המערערת לקבל שטחים להם היא  
נצרכה לצורך בניית הפרויקט.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

21. בכל הנוגע לחניון הציבורי, הדבר דומה לגני הילדים. רק שבעניין החניון הדברים נכונים  
ביתר שאת, נוכח העובדה שהמערערת קיבלה זכויות במקרקעין והיא לא ויתרה על  
זכויות אחרות מטעמה. מדובר בתמורה מובהקת.
22. המערערת לא הציגה כל אסמכתא למספר החניות הציבוריות שהיו בחניון העילי עובר  
להתקשרות הצדדים. המספר 64 הוא טענה בעלמא ואין בצידו כל תימוכין. מכל מקום,  
במסגרת השומה היה על המשיב לבדוק אך ורק כמה חניות ציבוריות הוקמו עבור  
העירייה.
23. הטענה של המערערת לפיה היא בנתה רק 64 חניות עבור העירייה, עומדת בסתירה הן  
להסכם הפיתוח והן לתב"ע. סעיף 6.2 לתב"ע מחייב בניית 150 חניות ציבוריות עבור  
העירייה. המשיב לא חולק כי מספר החניות הציבוריות תחת מגרש 405 הוא 63. אולם  
קיימות חניות ציבוריות נוספות שהעירייה קיבלה מהמערערת והן לא נמצאות תחת  
מגרש 405. גם חניות למסחר ולמצב"רים אינן נחשבות לחניות פרטיות של המערערת.  
בהתאם לכלל הראיות הרי שהמערערת התחייב לבנות חניון ציבורי שיכלול לכל הפחות  
163 חניות לרווחת הציבור.
24. גם כאן לא ניתן לטעון אך להעתקה של החניון הציבורי. היתרון בחניון תת קרקעי על  
פני חניון עילי הוא ברור, כך שהעירייה הפיקה תועלת של ממש מההתקשרות עם  
המערערת.
25. יתרה מזו, לא מדובר רק ב-163 חניות ציבוריות כפי שסבר המשיב מלכתחילה.  
מהנתונים שהוצגו עולה כי המערערת נשאה בעלות הקמה של 188 חניות ציבוריות  
שמוכרות למערערת, והמערערת עצמה מודה כי היא הקימה 64 חניות עבור העירייה.  
יוצא אם כן, שהעירייה קיבלה 252 חניות ציבוריות מהמערערת. נוסף על כך, קיימות  
גם כ-100 חניות אורחים שאף הן בפיקוח העירייה. מכאן, שיש להוסיף גם את עלויות  
הבנייה בגין הקמת חניות אלה לתחשיב השומה ולחייב את המערערת בסך כולל של 352  
חניות שאינן בבעלות המערערת או הדיירים, אלא בבעלות העירייה.
26. באשר לתחשיב השומה, נציג המשיב הסתמך בחישוביו על השטחים והעלויות הנטענות  
בדוח האפס של השמאי ספקטור ביחס לפרויקט (מש/7, להלן: "דוח האפס"). שטח  
חנייה של 63 מ"ר כולל את השטחים המשותפים הרבים בחניונים מסוג זה, שכוללים  
רמפות, מעליות, מדרגות וכיוצ"ב. המערערת נמנעה מהצגת חוות דעת שמאית אשר ניתן  
ללמוד ממנה על עלויות הבנייה של המטלות הציבוריות.
27. בקשר למבנה הציבורי, מדובר במטלה ציבורית מובהקת המבוצעת על ידי היזם שנועדה  
להיטיב עם העירייה. לשם הקמת המבנה היה על העירייה להתקשר בהסכם עם קבלן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 ולתת שכרו בידו. במקרה דנן, הופטרה העירייה מתשלום סך משמעותי זה וכנגד  
2 השירות קיבלה המערערת את הזכות לבנות על השטח הסמוך למבנה הציבור.  
3 28. שיפוץ בית הספר מהווה עסקת חליפין. המערערת שיפצה את בית הספר ובתמורה  
4 הופטרה מתשלום פיצוי בגין הנזקים והמטרדים שגרמה לבית הספר. קבלת פטור  
5 מתשלום פיצוי נזיקי מהווה נכס לכל דבר ועניין. אם נפרק את עסקת השיפוץ לשני  
6 רכיבים, אזי יש לראות במערערת כמי ששילמה לעירייה פיצוי נזיקי בסך של מיליון  
7 ש"ח, ואילו העירייה החזירה מיד את הסכום האמור למערערת כתשלום עבור שיפוץ  
8 בית הספר.  
9 29. עיון בפירוט שיפוצי קיץ בבתי ספר בקריית אונו (מש/6) מעלה כי אופי השיפוץ מתאים  
10 הרבה יותר לעבודות תחזוקה בהן חבה העירייה באופן שוטף. מדובר אפוא בחסכון כספי  
11 משמעותי לעירייה אשר לא נצרכה לאותן עבודות תחזוקה שגרתיות בבית ספר רימונים  
12 בזכות המערערת.  
13 30. קבלת טופס 4 ואישור אכלוס מהווים תמורה נוספת לביצוע העבודות הציבוריות.  
14 31. המערערת ניכתה את מלוא מס התשומות שנשאה בו בגין העבודות הנ"ל. עקרון  
15 ההקבלה מחייב כי המערערת תחוב גם במס עסקאות בגין כל העבודות.

### 16 טענות המערערת בתשובה

- 17 32. המערערת הגישה סיכומי תשובה. לדידה, טענות המשיב ביחס להגדלת מספר מקומות  
18 החנייה הן הרחבת חזית. ממילא אין לחכירת הקרקע לצורך הקמת החניות לדיירים כל  
19 קשר לחניות הציבוריות שהיו העילה להטלת החיוב.  
20 33. ביחס לטענת המשיב להקמת 163 חניות, החניות לרווחת הציבור שמצוינות בתביע  
21 ובדוח האפס הן חניות עיליות שהעירייה הקימה בעצמה, ברחובות שמחוץ לשטח  
22 הפרויקט.

### 23 דיון

- 24 34. ענייננו עוסק בשלוש סוגיות עיקריות שעניינן מעט שונה: העתקה או הקמה מחדש של  
25 תשתיות – גני הילדים והחניון הציבורי; הקמה מאפס של מעטפת מבנה הציבור; ושיפוץ  
26 בית הספר. אדון בסוגיות אלו כסדרן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 גני הילדים והחניון הציבורי

2 35. המערערת טוענת כי לא מדובר בעשייה למען הזולת, שכן מדובר בהעתקה של גני הילדים  
3 ושל החניון שנעשתה במסגרת הפרויקט, לצורך מְרֻב (מקסום) רווחיה של המערערת.

4 36. מנגד טוען המשיב, כי מדובר בעשייה בתמורה למען הזולת שכן העירייה נהנתה מהבנייה  
5 החדשה, ובתמורה היא העניקה למערערת שטחים לבנייה בפרויקט ואת אישור  
6 האכלוס.

7 37. לתמיכה בעמדתו, מפנה המשיב לפסקי הדין ע"א 1306/99 חוף הכרמל 88 בע"מ נ' מנהל  
8 מס ערך מוסף חיפה, פ"ד נח(2) 602 (2004) (להלן: "עניין חוף הכרמל") ו-ע"א 10252/05  
9 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ (3.3.2008) (להלן: "עניין קרית שדה  
10 התעופה"), שבהם נקבע כי ביצוע עבודות פיתוח על ידי יזם עבור רשות מקומית מהווה  
11 עסקה החייבת במע"מ.

12 בתמצית, בית המשפט העליון קבע באותם מקרים כי מדובר בשירות "למען הזולת", אף  
13 אם במתן השירות מתמלא גם האינטרס הכלכלי של היזם: "משאמרנו כל זאת ממילא  
14 יש לדחות גם את טענת המערערת כי אין מדובר כאן בשירות הניתן לעירייה, כי אם  
15 בשירות שהן ביצעו עבור עצמן (או עבור רוכשי הדירות)... מדובר בעיסקאות אשר לשני  
16 הצדדים עניין בביצוען, ואין בכך כדי לשלול מהן את אופיין כשירות 'למען הזולת'  
17 (עניין חוף הכרמל, בעמ' 610. כן ראו עניין קרית שדה התעופה, פס' 20).

18 בית המשפט העליון גם קבע בשני המקרים, כי בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח פטרה  
19 הרשות המקומית את היזם מתשלום אגרות או היטלים למימון העבודות. מדובר,  
20 למעשה, בהחלפת חיוב כספי של היזם כלפי הרשות המקומית בביצוע של עבודה עבורה.

21 בית המשפט העליון עמד על כך שאי-חיוב היזם בתשלום מע"מ ייצור תוצאה בלתי  
22 שוויונית כלפי קבלנים אחרים שמעניקים לרשויות מקומיות שירותי פיתוח:

23 "אילו בוצעו עבודות הפיתוח הסובבות את הפרויקטים נושא הערעורים שבפנינו,  
24 על-ידי קבלנים אחרים, שאינם החברות-המערערות, היו אלה האחרונות נדרשות  
25 לשלם את ההיטלים והאגרות הקבועים בדין, ואלה היו משמשים את הרשות  
26 המקומית לצורך תשלום לאותם קבלנים. אין חולק כי לו כך נעשה היה מתווסף  
27 למחיר השירות שהיו מספקים אותם קבלנים לעירייה, מס ערך מוסף. אלא  
28 שבנסיבות הערעורים שבפנינו בוצעו עבודות הפיתוח והתשתית על-ידי המערערות





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 עצמן. ניתן אפוא להשקיף על העיסקה באופן הזה: המערערות – בכובען כבעלי  
2 הזכויות במקרקעין – כביכול שילמו לעירייה את תשלומי החובה בגין עבודות  
3 הפיתוח, והעירייה מצדה שילמה למערערות – הפעם בכובען קבלנים – סכומים  
4 אלה כתמורה עבור השירות של ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית. מאחר שהכובע  
5 מונח על אותו הראש, לא היה צורך בהחלפת כספים ממש, אך זו המהות האמיתית  
6 של העיסקה... 'איחוד כובעים' זה אין משמעו כי אין מדובר עוד בשירות הניתן  
7 לעירייה, שהוא 'עסקה' החייבת במס ערך מוסף. לו אמרנו אחרת הייתה נוצרת  
8 תוצאה בלתי שוויונית, לאמור מתן פטור ממס בעיסקאות בין קבלנים לבין רשויות  
9 מקומיות שעניינן ביצוע עבודות פיתוח, אך ורק משום שהקבלן הוא גם בעל זכויות  
10 במקרקעין, ובפועל אין מועבר כסף מזומן בין הצדדים, אלא התמורה נעשית בדרך  
11 של חליפין ומתבטאת בויתור של העירייה על תשלומי החובה בגין אותן עבודות  
12 פיתוח. לתוצאה בלתי שוויונית זו אין כמובן כל הצדקה" (עניין חוף הכרמל, בעמ'  
13 608 ו-611. כן ראו עניין קרית שדה התעופה, בפס' 14 ו-26).
- 14 38. אלא, שהמקרה שלנו שונה קמעה מעניין חוף הכרמל ועניין קרית שדה התעופה. שם  
15 דובר על הקמה מאפס של תשתיות שבאחריות העירייה. ואילו פה התשתיות כבר היו  
16 קיימות, אך הן נהרסו ונבנו מחדש בשל צורכו של היזם.
- 17 39. מבחינת חוק מע"מ, וככלל, אני סבורה שניתן להסתכל בשני אופנים על מקרה שבו  
18 התשתיות מועתקות ממקום אחד למקום אחר.
- 19 39.1. הראשון, כי לא מדובר ב"עסקה" שכן לא מדובר בעשייה למען הזולת.  
20 התשתיות כבר היו קיימות והרשות המקומית כבר מילאה את חובתה בהקמת  
21 התשתית, ואילו ההעתקה נעשתה אך לצורכי היזם. במצב שכזה, הרשות המקומית  
22 לכאורה אדישה לחלוטין לבנייה החדשה. מבחינתה היו תשתיות ונשארו תשתיות,  
23 מבלי שחל בהן שינוי. מדובר בבנייה שנעשית אך ורק לצרכו של היזם שמהווה חלק  
24 ממיזם הבנייה בכללותו. יוער, כי המע"מ במקרה שכזה ישולם כחלק ממכירת  
25 הדירות שבונה היזם.
- 26 39.2. השני, כי גם אם מדובר ביוזמה של היזם שנעשית לצרכיו, עדיין מדובר  
27 בבנייה שנעשית תחת אחריותה של העירייה, ושעליה מוטלת החובה לבצעה.  
28 מבחינה עקרונית, העירייה הייתה יכולה לאשר ליזם את הריסת התשתיות, אך  
29 במקביל לבחור לבנות אותן מחדש בעצמה, תוך חיוב היזם בתשלום עבור הביצוע.  
30 כך שלמעשה, גם במקרה שבו העירייה אדישה לכאורה להעתקה, היזם עדיין







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 מתפקד בשני כובעים, זה שמשלם עבור ההקמה, וזה שמבצעה, בדומה למצוטט  
2 לעיל מעניין **חוף הכרמל**. כל עוד לעירייה יש את הכוח להקים את התשתיות בעצמה  
3 ולגבות מהיזם כסף עבור ההקמה, הרי שמדובר למעשה בעסקה המחולקת לשניים  
4 – גביית כספים מהיזם, ותשלום ליזם שיבצע את העבודות.
- 5 40. מדובר בשאלה מורכבת אולם אין צורך להכריע בה כעת, שכן במקרה דנן לא מצאתי כי  
6 מדובר בבנייה מחדש של התשתיות כפי שהן. מבחינה עובדתית לא מדובר בהעתקה  
7 גרידא, אלא בהקמה מחדש של התשתיות בסטנדרט גבוה יותר ובשטח גדול יותר, כך  
8 שהבנייה גרמה הנאה לעירייה והיא נעשתה גם למענה. כלומר, בנסיבות העניין, העירייה  
9 חפצה בבניית גני הילדים והחניון.
- 10 41. כך, העירייה קיבלה גנים חדשים יותר וגדולים יותר, לפי תקן חדש הכולל ממ"ד. שטח  
11 הגנים הישנים היה 226.19 מ"ר, ואילו שטח הגנים החדשים הוא 260.76 מ"ר (מ"ש/3)  
12 ו"והואיל" שלישי להסכם הפיתוח, כן ראו עמ' 18, ש' 24 – 28 לפרוטוקול). מדובר  
13 בתוספת משמעותית. העירייה גם קיבלה גנים חדשים, חלף גנים שנבנו בראשית שנות  
14 השבעים. עובדה זו לבדה חסכה לעירייה כספים רבים, שכן יהא מצבם של הגנים הישנים  
15 אשר יהא, העירייה "חזרה אחורה בזמן" חמישים שנה מבחינת הבלאי של הגנים  
16 והצורך לחדשם.
- 17 42. העירייה גם נהנתה משדרוג החניון הציבורי. מדובר בחניון תת-קרקעי מודרני, חלף  
18 חניון עילי. כמו כן, כפי שיפורט להלן, אני סבורה שהעירייה קיבלה מקומות חנייה  
19 נוספים במסגרת הקמת החניון.
- 20 43. לא בכדי, בכל אחד מהסעיפים 3, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 ו-3.5 להסכם הפיתוח, אשר מפרטים  
21 את ביצוע העבודות, נכתב כי המערערת מתחייבת לבצע את העבודות "**עבור העירייה**"  
22 (כן ראו עמ' 10, ש' 28 – עמ' 11, ש' 2 לפרוטוקול).
- 23 44. המערערת טוענת כי ההעתקה נעשתה אך לצרכיה. אין בידי לקבל טענה זו. **הריסת**  
24 הגנים הישנים והחניון העילי נעשתה לצרכי המערערת, אך **בניית** הגנים החדשים  
25 והחניון הציבורי התת-קרקעי, נעשתה לצרכיה של העירייה (עמ' 7, ש' 7 – 18; ועמ' 8,  
26 ש' 1 – 4 לפרוטוקול). המערערת הייתה מעוניינת בפינוי חלק הקרקע עליו היו בנויים גני  
27 הילדים הישנים והחניון העילי בלבד. לצורך העניין, אם למערערת הייתה נתונה  
28 האפשרות אך להרוס את הגנים הישנים ואת החניון העילי מבלי לבנותם מחדש, סביר  
29 להניח שהיא הייתה בוחרת באפשרות זו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

45. כמו כן, בתב"ע נקבע כי הגנים הישנים ייהרסו, אך לא נקבע כי דווקא המערערת היא שתקים אותם מחדש. העירייה הייתה יכולה להתקשר עם כל קבלן אחר לבניית הגנים החדשים, ועל עסקה שכזו היה משולם מע"מ. בדומה, בתב"ע נקבע כי יוקם חניון תת-קרקעי חלף החניון העילי, אולם לא נקבע כי דווקא המערערת היא זו שתבצע את הבנייה, וגם במקרה זה לעירייה נתונה האפשרות לבחור את הקבלן שיבצע זאת. "איחוד הכובעים" אינו פוטר את בניית הגנים והחניון מתשלום מע"מ. וראו האמור בסעיפים 34.8 להסכם הפיתוח:

**"החליטה העירייה לתפוס את החזקה באתר העבודה ולהשלים את העבודות באמצעות קבלן אחר תהיינה הוצאות השלמת העבודות על חשבון היזם, והוא יישא, בנוסף להוצאות האמורות, בתוספת 17% מהן כתמורה להוצאות משרדיות, מימון ותקורה" [ההדגשה שלי – י"ס].**

וכן סעיפים 37.1 ו-37.2 להסכם הפיתוח:

**"37.1. כל התחייבות, לרבות נשיאה בהוצאות, אשר היה על היזם לבצע על פי הסכם זה והוא נמנע מלבצע אותה, והוראות אשר קיבל מאת המפקח ואשר נמנע מלציית להן על אף שהתחייב לכך בהסכם זה, תהיה העירייה רשאית לבצען, בעצמה או באמצעות אחרים.**

**37.2. העירייה תהיה רשאית לחייב את היזם במקרים כאמור בסעיף 37.1 בהוצאות אשר נגרמו לה בביצוע כל אותן התחייבויות או הוראות, בתוספת 17% שייחשבו כהוצאות כלליות, מימון ותקורה."**

ניתן להיווכח כי לעירייה הכוח לבצע את העבודות בעצמה תוך חיוב היזם בהוצאות, וניתן רק לשער מדוע נקבעה דווקא תוספת של 17% על אותן הוצאות, שיעור השווה לשיעור המע"מ.

46. העובדה כי ביצוע העבודות עוגן בהסכם בין הצדדים ונעשה תחת פיקוח החברה לפיתוח והעירייה (וראו למשל סעיף 8 להסכם הפיתוח), ושלאחר תום העבודות האחריות להחזקתן ותחזוקתן היא על העירייה, מחזקת את מסקנתי, וראו האמור בעמ' 610 לעניין חוף הכרמל ובפס' 19 לעניין קרית שדה התעופה.

47. שעה שכלל הראיות מלמדות, כי העבודות בעלות אופי ציבורי, כי העירייה הייתה מעוניינת בביצוע העבודות וכי הן נעשו עבורה ולמענה, הרי שמדובר בשירות "למען



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 הזולת": "העובדה כי [העירייה] חפצה בביצוען והעובדה כי המערערות נטלו על עצמן  
2 את ביצוע המשימה מספיקות על מנת לקבוע כי השירות היה 'למען הזולת'" (עניין  
3 קרית שדה התעופה, פס' 21. כן ראו ע"א 6014/04 מנהל מס ערך מוסף - אשדוד נ'  
4 ראדקו אינבסטמנט לימיטד, פס' 18 (28.1.2009), להלן: "עניין ראדקו").
- 5 48. כשלעצמי התלבטתי האם יש לחייב במע"מ רק את ההפרש בשווי בין הגנים הישנים  
6 לגנים החדשים ובין שווי החניון העילי לחניון התת-קרקעי, הפרש שמייצג למעשה את  
7 ההנאה שצמחה לעירייה (הדלתא). אולם, לא מצאתי לעשות כן.
- 8 ראשית, נראה כי הדבר עלול לפתוח פתח רחב להתדיינויות בלתי פוסקות בין יזמים ובין  
9 רשויות המס, והשוו פס' 24 לעניין ראדקו.
- 10 שנית, כתוצאה מ"איחוד הכובעים" המע"מ שנגרע מקופת המדינה נגרע ביחס לכל עלות  
11 הבנייה, ולא רק ביחס להנאה שצמחה לעירייה.
- 12 שלישית, המערערת טענה לראשונה ביחס לכך במסגרת סיכומי התשובה ולא הועמד  
13 לפניי כל חישוב קונקרטי בעניין זה.
- 14 49. בכל הנוגע ל"תמורה" עבור העבודות, בדומה לאמור בעניין חוף הכרמל ועניין קרית  
15 שדה התעופה, אני סבורה כי מדובר למעשה בשתי עסקאות, וכי הוויתור של העירייה  
16 על תשלום מהמערערת עבור הבנייה, הוא התמורה, וראו לדוגמא הוויתור על תשלום  
17 עבור היטלי פיתוח ואגרות בניה:
- 18 "כב' הש' סרוסי: מי שילם את אגרות הבנייה והיטלי הפיתוח בגינה הבנייה של  
19 החניון וגני הילדים?  
20 העד, מר גל: החניון מכיוון שהוא בנה את זה עבור העירייה לדעתי, אני לא זוכר,  
21 לא שולם,  
22 ...  
23 כב' הש' סרוסי: רק רגע, וכך גם לגבי גני הילדים?  
24 העד, מר גל: כך גם לגבי גני הילדים, כי לדעתי זה לא כלל אגרות והיטלים בנושא  
25 הזה" (עמ' 9, ש' 25 – 31 לפרוטוקול).
- 26 כן ראו סעיף 3.6 להסכם הפיתוח: "היזם מתחייב להגיש בקשות להיתרי בניה ולהוציא  
27 את היתרי הבניה בגין כל העבודות המפורטות בסעיפים 3.1 עד 3.6 לעיל, וזאת על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 חשבונו והוצאותיו, למעט היטלי פיתוח ואגרות בניה, שיחולו על העירייה" (כן ראו  
2 סעיף 1.8 להסכם הפיתוח וכן סעיפים 34.8, 37.1 ו-37.2 המצוטטים לעיל).
- 3 50. אציין כי אינני מסכימה עם עמדת המשיב כי התמורה עבור העסקה היא במתן שטחים  
4 למערערת. בהתאם לעדות מר ישראל גל שלא נסתרה, היקף השטחים הציבוריים טרם  
5 ביצוע הפרויקט ולאחריו נותר זהה (עמ' 5, ש' 6 – 15; עמ' 52, ש' 10 – 19; ועמ' 87, ש'  
6 11 – 17 לפרוטוקול). כלומר, המערערת לא קיבלה שטח גדול יותר עבור הבנייה, וכנגד  
7 השטח שתפסה, היא ויתרה על שטח אחר. כאשר הדבר נעשה במסגרת תא שטח אחד  
8 גדול, לא מדובר בעסקה של החלפת מקרקעין, אלא בהליך של איחוד וחלוקה, שברגיל  
9 אינו גורר חיוב במע"מ.
- 10 51. גם אישור האכלוס אינו מהווה תמורה. אכן, מתן אישור האכלוס מותנה בהשלמת  
11 העבודות. אך הוא מותנה גם בהשלמת כל הפרויקט. אני מסכימה עם המערערת  
12 שהתניית מתן הטופס בביצוע העבודות הוא למעשה בבחינת "שלביות" הפרויקט (עמ'  
13 41, ש' 28 – 33 לפרוטוקול). קביעה כי אישור האכלוס מהווה תמורה, משמעו כי העירייה  
14 סוחרת באישור האכלוס באופן שאינו ראוי ושמנוגד למטרתו, והמשיב אף הודה בכך  
15 (עמ' 92, ש' 5 – 8; ועמ' 94, ש' 18 – 19 לפרוטוקול). אם אכן כך, לא מדובר בתמורה, כי  
16 אם בסחיטה ויצוין כי מר ישראל גל התנער מכך (עמ' 10, ש' 5 – 9 לפרוטוקול).
- 17 52. לסיכום חלק זה, אני סבורה כי מדובר בעסקאות החייבות במע"מ. אף אם המערערת  
18 נהנתה מהעסקאות, עדיין מדובר בעסקאות "למען הזולת", שכן גם העירייה נהנתה מהן  
19 באופן ניכר (וראו הציטוט שהובא לעיל מעניין **חוף הכרמל**, בעמ' 610. כן ראו עניין **קרית**  
20 **שדה התעופה**, פס' 20). כמו כן, התמורה עבור העסקאות היא בכך שהעירייה הסכימה  
21 להריסת הגנים הישנים והחניון העילי מבלי לחייב את המערערת בתשלום עבור הצורך  
22 להקימם מחדש.
- 23 53. משהגעתי למסקנה כי יש לחייב את המערערת במע"מ עבור השירות שהעניקה, יש לבחון  
24 את גובה החיוב. לאחר שבחנתי את הראיות, אני סבורה כי יש לקבל את הערעור בחלקו  
25 בנקודה זו.
- 26 54. בכל הנוגע לגני הילדים, אין עוד מחלוקת בין הצדדים. נציג המשיב הודה בדיון ההוכחות  
27 כי שגה בתחשיבו (עמ' 85, ש' 1 – 11 לפרוטוקול), ויש לחייב את העסקה במע"מ על פי  
28 חישובה של המערערת (יצוין כי על אף הודאתו של נציג המשיב, בסעיף 17 לסיכומי





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 המשיב, המשיב הותיר על כנו את סכום החישוב השגוי, מבלי לתקנו. מדובר בהתנהלות  
2 שאינה ראויה, בוודאי לרשות ציבורית, ועל המשיב לתת על כך את הדעת).
- 3 55. בכל הנוגע לחניון הציבורי, המערערת טוענת הן כנגד מספר החניות והן כנגד שווי  
4 ההקמה של כל חנייה. לשיטתה, היו 64 חניות ציבוריות בחניון העילי שהועברו לחניון  
5 התת-קרקעי תחת חלקה 405, הא ותו לא. נוסף על כך, יש לחשב את עלות ההקמה של  
6 כל חנייה לפי 87,500 ש"ח לחנייה, ובסה"כ: 5,600,000 ש"ח בלבד.
- 7 56. המשיב טוען, מנגד, להקמה של 352 חניות. אומנם בתחילה, המשיב חייב את המערערת  
8 עבור הקמה של 163 חניות, בהתאם לאמור בעמ' 20 לדוח האפס (מש/7) על הקמה של  
9 163 חניות "לרווחת הציבור". אולם במסגרת סיכומי, ביקש להגדיל את השומה. לדידו,  
10 המערערת הודתה בהקמתן של 64 חניות, ועל אלו יש להוסיף את החניות שהוקמו  
11 לאורחים ואת החניות שהוקמו לשימוש הדיירים בקרקע שהעירייה החכירה למערערת.  
12 המשיב סובר כי המערערת בנתה עבור העירייה את החניות על הקרקע של העירייה,  
13 ולאחר מכן חכרה את החניות מהעירייה.
- 14 עוד קבע המשיב, כי שטח כל מקום חנייה הוא 63 מ"ר. בתחשיב המשיב (מש/8) מוסבר  
15 כי בעמ' 20 לדוח האפס (מש/7) מצוין כי סך החניות במרתף הוא 739 ובעמ' 18 לדוח  
16 האפס מצוין כי סך שטח מרתפי החנייה הוא 46,826 מ"ר. המשיב קבע את עלות ההקמה  
17 לפי 2,450 ש"ח למ"ר (עמ' 44 לדוח האפס (מש/7)).
- 18 57. כאמור, מצאתי לקבל את הערעור בחלקו בנושא זה. מבחינת מספר החניות, אני סבורה  
19 כי יש לחייב את המערערת בגין 110 חניות: 64 חניות שנבנו בחניון הציבורי, 14 חניות  
20 שנבנו עבור מבני הציבור, 7 חניות שנבנו במגרש 210 ו-25 חניות שחכרה מהעירייה.
- 21 מבחינת שווי החניות, אני סבורה שהמשיב הפליג בחישובו את שווייה של כל חנייה,  
22 ובפרט, את גודלה של כל חנייה, ויש לקבוע כי גודלה של כל חנייה הוא 35 מ"ר, ועלות  
23 הקמתה היא 2,500 ש"ח למ"ר, לא כולל מע"מ. על עלות זו, יש להוסיף רווח יזמי של  
24 10%. אפרט.
- 25 58. בכל הנוגע למספר החניות, הסכם הפיתוח אינו מלמד כמה חניות נבנו עבור העירייה.  
26 עם זאת, עולה כי מדובר לכל הפחות בבנייה של חניון ציבורי תת-קרקעי אחד, שיחליף  
27 את החניון העילי שהיה קיים במתחם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 ב-"והואיל" החמישי להסכם הפיתוח נכתב כך: "והואיל והוסכם בין הצדדים כי היזם  
2 יבנה עבור העירייה, על חשבונו והוצאותיו, ללא כל תמורה, את החניונים הציבוריים  
3 שעל פי סעיף 6.2 לתב"ע, שמתחת לתא שטח 1009 (מבנים ציבוריים ומוסדות ציבור)  
4 ומתחת לתאי שטח 405, 415 ו-416... חניון המהווה חלק מכלל החניון התת קרקעי של  
5 הפרויקט, הכל בהתאם לתכניות ולמפרטים, נספח ב'... וזאת חלף החניון העילי שהיה  
6 קיים במקום";

7 בסעיף 3.3 להסכם הפיתוח נקבע כך: "חניונים ציבוריים – היזם יבנה עבור העירייה,  
8 על חשבונו והוצאותיו, ללא כל תמורה, את החניון הציבורי שעל פי סעיף 6.2 לתב"ע,  
9 שמתחת לתא שטח 1009 (מבנים ציבוריים ומוסדות ציבור) ומתחת לתאי שטח 405,  
10 415 ו-416... חניון המהווה חלק מהחניון התת קרקעי של הפרויקט, וישמש לכלל  
11 הציבור לרבות המסחר והמגורים בתא שטח 600, הכול בהתאם לתכניות ולמפרטים,  
12 נספח ב'...";

13 ובסעיף 6.2 לתב"ע, שאליו מפנה הסכם הפיתוח, נקבע כך: "א) חניה למגורים ולמסחר  
14 תהיה עפ"י התקן הארצי התקף ובנוסף יוקצו 150 מקומות חניה לרווחת הציבור, ו 20%  
15 חניות לאורחים, אשר לא תהיינה חניות מוצמדות... ג) חניה ציבורית תת קרקעית בתא  
16 שטח 405 בחזית, וכן בתחומי תאי שטח 1008, 1010 ותחת שדרת הצל, לפי הוראות  
17 שדרת הצל... החניון הציבורי מהווה תחליף לחניה ציבורית קיימת... ד) הוועדה  
18 המקומית רשאית להתיר, משיקולים תפעוליים, הקמת חניות לשימושי המגורים  
19 והמסחר מתחת למגרשים הציבוריים... חניות שלא ישמשו לצרכי מגורים או מסחר  
20 יופעלו כחניון ציבורי".

21 59. אין מחלוקת בין הצדדים כי החניון הציבורי החדש שהוקם חלף החניון העילי, מונה 64  
22 מקומות חנייה (סעיף 57 לסיכומי המשיב, עמ' 78, ש' 15 – עמ' 79, ש' 8 לפרוטוקול).  
23 אלא שהמשיב טוען כי נבנו מקומות חנייה נוספים, במגרשים אחרים.

24 60. בתחילה טען המשיב כי בתב"ע נכתב, כי יוקמו 150 מקומות חנייה "לרווחת הציבור",  
25 ובעמ' 20 לדוח האפס (מש/7), שעליו התבססה השומה, נכתב כי "יוקמו כ-163 מקומות  
26 חניה לרווחת הציבור". המשיב פירש את המונח "לרווחת הציבור" כחניות ציבוריות  
27 שהוקמו עבור העירייה. בהתאם, לשיטתו, אף אם החניון תחת מגרש 405 כולל רק 64  
28 מקומות חנייה, הרי שנבנו מקומות חנייה נוספים, בסך כולל של 163 חניות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

61. עם זאת, המערערת הסבירה את פשר אותן החניות "לרווחת הציבור". בסיכומי התשובה הפנתה המערערת ל"נספח התנועה" שמהווה חלק מהתב"ע (להלן: "נספח התנועה"). אותו נספח מפרט בדבר החניות "לרווחת הציבור", 163 במספר, וממנו עולה כי מתוך אותם 163 מקומות חנייה, 101 ייבנו ברחובות מסביב לפרויקט (צמוד דופן), 55 ייבנו במגרש 405 ו-7 ייבנו במגרש 210 (נראה כי 55 החניות שייבנו במגרש 405 כלולות ב-64 החניות שנבנו כחניון הציבורי. שכן, אין מחלוקת שבמגרש 405 נבנו 104 חניות בסך הכול, כאשר 40 מתוכן משמשות לדיירים של בניין 600, וראו עמ' 78, ש' 15 – עמ' 79, ש' 8 לפרוטוקול). יוצא אפוא כי כשני שליש מהחניות "לרווחת הציבור", לא נבנו בתוך הפרויקט על ידי המערערת, אלא כחניה עילית ברחובות הסובבים.
62. במאמר מוסגר אציין כי ככלל, לא היה מקום להידרש למסמך שמצורף רק במסגרת סיכומי התשובה. עם זאת, לאור ההתנהלות הדיונית של שני הצדדים, שהסכימו לצירוף מסמכים בשלב מאוחר, ובעיקר, לאור העובדה שרק בסיכומי המשיב הוסבר לראשונה מדוע המשיב חייב את המערערת דווקא עבור בנייה של 163 חניות, מצאתי לנכון להתחשב באמור בנספח התנועה. עם זאת, היה ראוי כי המערערת הייתה מתייחסת לעניין זה עוד קודם לכן ומסבירה את הפער בין האמור בתב"ע ובדוח האפס ובין טענתה כי נבנו אך 64 חניות.
63. מנספח התנועה עולה אפוא כי אותן 163 חניות "לרווחת הציבור" לא נבנו כולן על ידי המערערת, וכי אין עוד בסיס לשומת המשיב הראשונה. ואכן, נראה כי המשיב זנח שומה זו. שכן, המשיב בסיכומיו אינו טוען עוד להקמה של 163 חניות על פי האמור בדוח האפס (מש/7) והוא מקבל את טענת המערערת כי במגרש 405 נבנו 64 חניות. אולם לשיטתו, יש להוסיף ל-64 החניות שתחת מגרש 405 (שאינן שנויות במחלוקת כאמור), עוד 100 חניות לאורחים ו-188 חניות שנבנו עבור הדיירים תחת מקרקעי העירייה.
64. אין בידי לקבל את טענת המשיב ביחס לחניות האורחים. חניות האורחים הן לא של העירייה, אלא של בנייני המגורים והן חלק מהרכוש המשותף. הן לא נבנו בשביל העירייה, אלא כחלק בלתי נפרד מהפרויקט והקמת בנייני המגורים. גם אם אניח שהן תחת אחריותה של העירייה, ואינני בהכרח סבורה כן, הן לא שייכות לה. לצורך העניין, העירייה לא יכולה להחליט לגבות כסף בגינן. יש להבחין בין חניות שהוקמו בנפרד עבור העירייה ובין חניות שהוקמו כחלק אינהרנטי מהפרויקט. בכל פרויקט מגורים משמעותי יש להקים חניות לאורחים. העובדה כי הן לא שייכות בהכרח לגורם אחד ויחיד, אינה הופכת אותן לחניות שבבעלות העירייה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 65. המשיב מוסיף וטוען כאמור, כי המערערת בנתה חניות עבור העירייה בשטחים  
2 הציבוריים, והיא חכרה אותן ממנה עבור הדיירים בפרויקט. יש בידי לקבל את הטענה  
3 בחלקה. אני סבורה כי יש לחייב אך בגין 25 חניות שהוחכרו תחת מגרש 405.
- 4 66. הסכמי החכירה צורפו כמש/5(א). בהסכם החכירה למגרש 405 הוגדר "המוכר" כך:  
5 "25 חניות עבור מגרש 600 בהיקף של 35 מ"ר לכל חניה...". לעומת זאת, בהסכמי  
6 החכירה לחכירת הקרקע תחת מגרשים 415 ו-416, הוגדר "המוכר" כך: "קרקע  
7 במגרש 415, בחלק התת-קרקעי, שמתחת לחלק משטח מגרשי העירייה... שניתן על  
8 פי התב"ע להחכירם לשמש לחניה, ציבורית או פרטית...". באותו האופן הוגדר גם  
9 "המוכר" ביחס למגרש 416: "קרקע במגרש 416, בחלק התת-קרקעי..." [ההדגשות  
10 שלי – י"ס].
- 11 אף נציג המשיב הסכים לכך בחקירתו: "עו"ד ואקנין: ... חוכרת את החניות או את  
12 הקרקע? העד, מר הרשברג: את הקרקע. חכירת קרקע לצורך שימוש ב-85 חניות"  
13 (עמ' 74, ש' 29 – 30 לפרוטוקול).
- 14 67. המשיב טוען כי בהסכם החכירה ביחס למגרש 405 מוגדר "המוכר" כחניות, ויש בכך  
15 ללמד גם על ההסכמים ביחס למגרשים 415 ו-416. אלא שניתן לטעון גם הפוך, כי  
16 ההסכמים הללו מלמדים על ההסכם ביחס למגרש 405.
- 17 68. המשיב מצביע על אינדיקציות נוספות שמלמדות לשיטתו כי הוחכרו חניות, ולא קרקע.  
18 כך למשל, המשיב מפנה ל"בקשה לאישור התקשרות ע"י וועדת הפטור", שצורפה כנספח  
19 א' לסיכומיו (להלן: "הבקשה לאישור התקשרות"). אלא שהמשיב מתעלם מכך  
20 שבסעיף 1 לבקשה לאישור התקשרות נכתב במפורש כי "מהות ההתקשרות המובאת  
21 לאישור הוועדה: בקשה להתקשרות בפטור ממכרז עם יזם לצורך החכרת קרקע לצורך  
22 שימוש כחניות תת קרקעיות...". בדומה, בסעיף 1.4 צוינה "עלות רכיב הקרקע";  
23 בסעיף 2.1 נכתב כי "קיים צורך לקדם את הפרויקט ואין היתכנות להוצאתו לפועל  
24 בהתאם להחלטת הוועדה המקומית לתכנון ובניה ללא החכרת הקרקע ליזם"; ובסעיף  
25 2.2 נכתב כי "מבחינה תכנונית ניתן בהתאם לתכנית החלה על המקר[ק]עין להחכיר  
26 הקרקע לשימוש כחניות בתת הקרקע..." [ההדגשות שלי – י"ס].
- 27 69. מכלל המסמכים שצורפו לא ניתן ללמוד בצורה חד-משמעית כי המערערת חכרה דווקא  
28 חניות ולא קרקע, ויש פנים לכאן ולכאן. על כן אני סבורה כי יש לילך אחר הגדרת  
29 "המוכר" בהסכמי החכירה, ובעיקר, אחר אופי התשלום עבור המוכר – האם הוא





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 שולם אך עבור רכיב הקרקע, דבר המלמד כי הוחכרה קרקע בלבד, או האם הוא שולם  
2 עבור רכיבים נוספים.
- 3 70. ואכן, באופן שתואם את הגדרת "המוחכר", מהבקשה לאישור התקשרות עולה כי  
4 המערערת שילמה אך עבור רכיב הקרקע ביחס לחכירת מגרשים 415 ו-416, ואילו עבור  
5 חכירת 25 החניות במגרש 405 היא הוסיפה תשלום של דמי תחזוקה: **"בהתאם לחוות**  
6 **דעת שמאי מטעם העירייה עלות רכיב הקרקע ביחס ל-162 חניות עומד במגרשים 415**  
7 **ו-416 על סך של 1,380,000 ₪ וביחס ל-25 החניות במגרש 405 עבור דיירי מגרש 600**  
8 **סך של 250,000 ₪ בגין דמי חכירה על רכיב הקרקע ל-49 שנה וכן דמי תחזוקת החניות**  
9 **השוטפת עבור דיירי מגרש 600 ל-25 שנים בסך של 250,000 ₪ ובסך הכל 500,000 ₪"**  
10 **(שם, סעיף 1.4).** לא למותר לציין שהוועדה אישרה את החכירה תמורת הסכומים  
11 האמורים (סעיף 4.1 לבקשה לאישור התקשרות).
- 12 71. אילולא 25 החניות היו שייכות לעירייה, מדוע נדרשה המערערת לשלם לעירייה 250,000  
13 ש"ח עבור תחזוקת החניות, סכום השווה לדמי החכירה על רכיב הקרקע? וכך גם הפוך,  
14 אם היו מוחכרות חניות במגרשים 415 ו-416, הרי שהמערערת הייתה משלמת לעירייה  
15 סכומים נוספים העולים על דמי החכירה על רכיב הקרקע, דוגמת דמי תחזוקה.
- 16 72. חיזוק למסקנתי אני מוצאת בשומות המקרקעין שצורפו להסכמי החכירה הנ"ל. כך,  
17 בכותרת השומה למגרש 405 מצוין כי מדובר ב"שומת מקרקעין לאומדן שווי מרכיב  
18 הקרקע לחניה תת קרקעית" וביחס למגרשים 415 ו-416 נכתב כי מדובר ב"שומת  
19 מקרקעין לאומדן שווי מרכיב הקרקע לחניה תת קרקעית לצורך תשלום דמי חכירה  
20 עירונית" [ההדגשה שלי – י"ס]. כלומר, שווי מרכיב הקרקע הוא שמשולם כדמי חכירה  
21 עירונית.
- 22 73. טענתו הגורפת של המשיב, כי ככלל המערערת קודם בנתה חניות לעירייה ואחר כך  
23 חכרה אותן ממנה, חלף מהלך הדברים הפשוט של חכירת קרקע ובנייה עליה של חניות,  
24 היא טענה מרחיקת לכת שאין בידי לקבלה. הדבר גם אינו עולה ולו ברמז מהסכם  
25 הפיתוח, שהוא הבסיס להתקשרות בין המערערת ובין העירייה. לא בכדי, טענה זו עלתה  
26 לראשונה רק בסיכומי המשיב.
- 27 יוער בהקשר זה, כי המשיב הוא שהגיש את הסכמי החכירה, כך שאין מחלוקת  
28 שההסכמים היו ברשותו ולא הייתה כל מניעה לטעון לעניין זה עוד בשלב מוקדם יותר  
29 ומראשיתו של הערעור (וראו סעיף 27 להחלטה בהשגה, נספח 4 לתצהיר המשיב, שבו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 מוזכרים הסכמי החכירה וטענת המשיב לחכירת החניות). נקודה זו היא נדבך נוסף  
2 בהתנהלות הדיונית של הצדדים, שהייתה רחוקה מלהיות משביעת רצון.  
3 74. למעט 25 החניות שבמגרש 405 שהוגדרו בנפרד, החניות נבנו מלכתחילה עבור ולצורך  
4 הדיירים בפרויקט, ולא עבור ולצורך העירייה. הצדדים ידעו מראש שאין די מקום  
5 בשטחים הפרטיים על מנת להקים חניות לכל דיירי הפרויקט, ועל כן עלה הצורך לחכור  
6 מקרקעין מהעירייה עבור החניות. אולם, כפי שברגיל חוברים קרקע לצורך מסוים  
7 והחכירה היא של הקרקע ולא של הבנוי עליה, כך גם המערערת והחברות מטעמה חכרו  
8 את הקרקע, ולאחר מכן השתמשו בה לצרכיהם. כאשר נשאל על כך נציג המשיב  
9 בחקירתו, הוא אישר כי הדבר דומה:

10 "עו"ד ואקנין: יוסי, אם אני חוכר מהמנהל קרקע, אני יכול לבנות עליה בניין?  
11 הקרקע תהיה בחכירה מהמנהל והבית יהיה שלי?  
12 העד, מר הרשברג: כן.  
13 עו"ד ואקנין: תודה. זה אותו דבר?  
14 העד, מר הרשברג: דומה" (עמ' 75, ש' 1 – 5 לפרוטוקול).

15 75. לסיכום מספר מקומות החנייה, אני מוצאת כי על אותן 64 חניות ציבוריות שנבנו בחניון  
16 שלגביהן אין מחלוקת, יש להוסיף את החניות שנבנו עבור העירייה על פי נספח התנועה  
17 – 14 חניות עבור מבנה הציבור, ו-7 חניות במגרש 210; ואת 25 החניות שהוחכרו על פי  
18 האמור בהסכם החכירה של מגרש 405; ובסך הכול: 110 חניות.

19 בכך גם מוסברים "תאי השטח" השונים שמצוינים בהסכם הפיתוח ביחס לבניית  
20 החניות, וראו עמ' 20, ש' 27 – עמ' 21, ש' 3; עמ' 21 ש' 24 – 27; ועמ' 32, ש' 17 – 19  
21 לפרוטוקול.

22 76. בכל הנוגע לשווי החנייה, אין בידי לקבל את חישוב המשיב. המשיב מסתמך על שני  
23 נתונים מתוך דוח האפס (מש/7): מספר ה"חניות במרתף" שמוזכרות בעמ' 20 (739),  
24 וסך השטחים ביחס ל"מרתף חניה", שמוזכרים בעמ' 18 (46,826 מ"ר). אלא,  
25 שהמשמעות של שני הנתונים הללו לעניינו איננה ברורה. כך, בעמ' 20 מצוין כי סך כל  
26 מקומות החנייה בפרויקט הוא 897, כאשר מתוך מספר זה, סך החניות למגורים  
27 ולאורחים הוא 893 (כלומר, החניון הציבורי והחניות למסחר מונים 4 מקומות חניה  
28 בלבד). ברור אפוא כי אם מביאים בחשבון את החניון הציבורי ואת החניות למסחר, סך  
29 החניות אמור להיות גבוה יותר. על כן, אינני סבורה כי מדובר בנתון מדויק שניתן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

- 1 להסתמך עליו, וייתכן גם כי מספר החניות במרתף אינו מייצג את כלל מקומות החנייה  
2 במרתף. ואכן, בנספח התנועה מצוין כי סך החניות הכולל הוא 1,021, וסך החניות  
3 במרתף הוא 910.
- 4 ביחס לנתון בדבר שטחי "מרתף חניה", לא מן הנמנע כי שטחים אלו כוללים גם מחסנים  
5 וחללים נוספים שמצויים ברגיל במרתפים, שאינם מוזכרים בטבלת סיכום השטחים.
- 6 77. ומן הצד השני, יש די והותר נתונים שמלמדים כי שטח כל חנייה הוא קטן יותר. כך:
- 7 77.1 בהתאם לדוח האפס (מע/7, בעמ' 10), שטח החניון במגרש 405 הוא 3,431  
8 מ"ר. אין מחלוקת שחניון זה מכיל 104 חניות (עמ' 78, ש' 15 – עמ' 79, ש' 8  
9 לפרוטוקול). כלומר, שטח מקום חנייה הוא כ-33 מ"ר.
- 10 77.2 באומדן הוצאות הפיתוח (נספח א' למש/5(ב)) מחושבים 65 מקומות חנייה  
11 לפי שווי של 80,000 ש"ח למקום חניה, ולפי גודל של 35 מ"ר למקום חנייה (2,275  
12 מ"ר ל-65 מקומות חנייה).
- 13 77.3 בהסכם החכירה ביחס למגרש 405 (מש/5(א)), מצוין בהגדרת "המוכר":  
14 "25 חניות עבור מגרש 600 בהיקף של 35 מ"ר לכל חניה" [ההדגשה שלי – י"ס].
- 15 77.4 בעמ' 17 לשומת המקרקעין שצורפה להסכם החכירה ביחס למגרש 405  
16 ובעמ' 19 לשומת המקרקעין שצורפה להסכמי החכירה ביחס למגרשים 415 ו-416  
17 (מש/5(א)), מחולץ שווי הקרקע לחנייה מהשוואה לעסקאות מכירת חנייה בקריית  
18 אוננו. שם מצוין כי שטח ממוצע למקום חנייה תת-קרקעי הוא 35 מ"ר. עוד מצוין  
19 שם כי עלות הקמה לאחר ניכוי מע"מ ורווח יזמי בשיעור של 10% הוא 87,500 ש"ח.
- 20 78. בשקילת הנתונים שעליהם מתבסס המשיב מתוך דוח האפס אל מול יתר הנתונים, אני  
21 סבורה כי יש להעדיף את יתר הנתונים, שהם גם סבירים יותר. 63 מ"ר לכל מקום חנייה  
22 אינו סביר בעיניי, גם אם לוקחים בחשבון את כלל השטחים הציבוריים, ואילו 35 מ"ר  
23 לכל חנייה הוא שטח סביר הרבה יותר.
- 24 79. ביחס לקביעת שווי כל חנייה, המערערת לא הציגה תחשיב מטעמה המלמד על עלות  
25 ההקמה בפועל, ועל כן אקבע את השווי המתאים ביותר מבין הנתונים שהובאו.
- 26 80. כאמור, בעמ' 17 לשומת המקרקעין שצורפה להסכם החכירה ביחס למגרש 405 ובעמ'  
27 19 לשומת המקרקעין שצורפה להסכמי החכירה ביחס למגרשים 415 ו-416 (מש/5(א)),



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 מחושבת עלות הקמה למקום חנייה לשם חילוץ שווי הקרקע לחנייה. מדובר בנתונים  
2 אובייקטיביים שמבוססים על עסקאות שבוצעו בפועל ואשר המערערת והעירייה פעלו  
3 על פיהם לשם קביעת שווי רכיב הקרקע. על כן, מצאתי להתבסס עליהם בקביעת עלות  
4 ההקמה.

5 81. כאמור, בשומות המקרקעין צוין כי עלות הקמה של חנייה היא 87,500 ש"ח, ללא מע"מ  
6 (2,500 ש"ח למ"ר \* 35 מ"ר). על עלות ההקמה יש להוסיף רווח יזמי בשיעור של 10%,  
7 כפי שמוסבר שם (ובהתאם לסעיף 10 לחוק מע"מ). יוצא, כי עלות ההקמה היא 110 \*  
8  $87,500 = 10,587,500$  ש"ח, לא כולל מע"מ, כאשר המע"מ הוא 1,799,875 ש"ח  
9 (חלף 4,203,927 ש"ח שנקבע בשומת המשיב).

10 במאמר מוסגר אציין כי המשיב בתחשיביו (מע/5 ו-מש/8) קבע כי עלות הקמה היא  
11 2,450 ש"ח למ"ר, כולל מע"מ. עם זאת בדוח האפס (מש/7) מצוין כי עלות ההקמה היא  
12 ללא מע"מ.

13 82. לפיכך, לסיכום חלק זה, אני סבורה שיש לחייב בגין בניית גני הילדים והחניות  
14 הציבוריות, אולם בעלות מופחתת, כמפורט לעיל.

15 בניית מעטפת המבנה הציבורי

16 83. בסעיף 11.1 לסיכומי המערערת היא מודה כי "בניית מעטפת מבנה הציבור במגרש  
17 1009, היא המטלה הציבורית היחידה המוטלת על המערערת במסגרת הפרויקט" (וכן  
18 עמ' 37, ש' 28 – עמ' 38, ש' 6 לפרוטוקול). כך שלמעשה, אין מחלוקת כי מדובר במטלה  
19 ציבורית שנעשתה עבור העירייה. בהתאם לעקרון שנקבע בעניין חוף הכרמל ובעניין  
20 קרית שדה התעופה, יש לשלם מע"מ בגין ביצוע מטלה זו.

21 84. אולם, המערערת טוענת שתי טענות כנגד חיובה במס עסקאות בגין בניית מבנה הציבור.  
22 האחת, כי גם בניית מבנה הציבור נעשתה לטובת המערערת ולצורך האינטרס שלה;  
23 והשנייה, כי על פי ע"ש (מחוזי ירושלים) 74/91 מוסדות ויזניץ בע"מ נ' מנהלת תחנת  
24 מע"מ ירושלים (5.8.1993) (להלן: "עניין ויזניץ"), שאומץ ב-ע"א 9142/02 מנהל מס  
25 ערך מוסף עכו נ' החברה לפיתוח כפר ורדים בע"מ (30.1.2006) (להלן: "עניין כפר  
26 ורדים"), יש לראות בבניית מבנה הציבור כהוצאה בלתי נפרדת מהפרויקט עצמו. אין  
27 בידי לקבל את שתי הטענות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 85. בכל הנוגע לטענה שמדובר באינטרס של המערערת – אינני סבורה כי האינטרס של  
2 המערערת בהקמת המעטפת גדול יותר מאשר האינטרס של היזם שעמד בבסיס עניין  
3 חוף הכרמל או עניין קרית שדה התעופה, וגם שם טענות דומות נדחו. בכלל, כל עבודה  
4 שמבוצעת ממלאת אינטרס מסוים של מי שמבצע אותה, אחרת הוא לא היה מבצע אותה  
5 (ולו רק לשם קבלת התשלום). אך אין בכך להוציא את ביצוע העבודה מגדר שירות.  
6 השאלה למי האינטרס המרכזי לבצעה, והאם היה מבצעה לולא היה מתבקש ומקבל על  
7 כך תמורה. אינני סבורה שבניית המעטפת הייתה מתבצעת לולא התבקשה המערערת  
8 לבצע אותה על ידי העירייה.

9 86. כמו כן, בדומה לאמור בעניין חוף הכרמל ועניין קרית שדה התעופה, אם המערערת לא  
10 הייתה מבצעת את העבודה, קבלן אחר היה מבצעה, תוך תשלום מע"מ לקופת המדינה.

11 87. לא ניתן ללמוד מעניין כפר ורדים ומעניין ויזניץ לענייננו. שם היה מדובר בנסיבות  
12 חריגות ושונות בתכלית. בעניין כפר ורדים ההתחייבות לבניית מבני הציבור ניתנה שנים  
13 רבות קודם להקמת הרשות המקומית, ולא בכדי הודגש בסעיף 12 לפסק הדין כי "כל  
14 זאת, בנסיבות החריגות בהן המשיבה נטלה על עצמה את ההתחייבות לבנות את מבני  
15 הציבור בטרם הוקמה המועצה המקומית. זו האחרונה הוקמה בשנת 1993 – שנים  
16 רבות לאחר הסכם ההרשאה, אך עובר לשנות המס שבמחלוקת"; ואילו בעניין ויזניץ,  
17 היזם התחייב בפני רוכשי הדירות להקמת מבני הציבור, כך שאותה התחייבות הייתה  
18 חלק בלתי נפרד מהפרויקט. במקרה דנן, ההתחייבות ניתנה לעירייה והיא עוגנה בהסכם  
19 נפרד.

### שיפוץ בית הספר

20 88. גם כאן, אני סבורה כי יש לדחות את הערעור.

21 89. השיפוץ כלול בהסכם הפיתוח, והוא נעשה מול העירייה. כאמור, בהסכם הפיתוח אף  
22 נכתב שהשיפוץ הוא "עבור העירייה".  
23

24 90. העובדה שהשיפוץ נעשה על פי מפרט של העירייה (מש/6), שרלוונטי וכולל גם בתי ספר  
25 אחרים, מלמדת שהוא נעשה עבור העירייה. השיפוץ חסך לעירייה פנייה לקבלן שיבצע  
26 את השיפוצים תוך תשלום מע"מ. נוסף על כך, אם אכן מדובר בשיפוץ שנעשה כחלק  
27 משגרת שיפוצי בתי הספר בעיר, הרי שבית הספר לא הרוויח מאומה מן השיפוץ, שהיה  
28 נעשה בכל מקרה. העירייה היא שהרוויחה ממנו, והוא נעשה עבורה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 פברואר 2025

ע"מ 22-03-62970 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ/מכס – רשות המיסים

1 91. אם שיפוץ בית הספר היה בעיקרו פיצוי שחורג מתחזוקה שגרתית שחלה על העירייה,  
2 למשל הקמת אולם ספורט מתקדם או כיתת מחשבים משוכללת, הייתי שוקלת לקבל  
3 את טענת המערערת. אלא שהמערערת, שהנטל עליה, לא הוכיחה את טיב ופשר השיפוץ  
4 ומה בדיוק נעשה בו. המערערת גם נמנעה מלהתייחס למש/6 ולעולה ממנו – כי השיפוץ  
5 אינו חורג משיפוץ רגיל שנעשה תחת אחריות העירייה.

6 92. נראה גם שבמסגרת השיפוץ הצדדים התחשבו בתשלום מע"מ, שכן בהסכם הפיתוח  
7 נקבע שהשיפוץ הוא בשווי של מיליון ש"ח "כולל מע"מ כדין" או "בתוספת מע"מ כדין"  
8 (סעיף 3.5 להסכם הפיתוח).

9 93. סיכומם של דברים, הערעור נדחה בחלקו ומתקבל בחלקו.

10 התלבטתי, האם בשל העובדה שהמשיב לא הציג את תחשיב השומה עד למועד  
11 ההוכחות, באופן שאינו מאפשר לנישום להתגונן כראוי ושאינו הולם רשות מנהלית,  
12 המשיב יישא בהוצאות המערערת, אך לאור התנהלותם הדיונית של שני הצדדים, אין  
13 צו להוצאות.

14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21

ניתן היום, ט"ו שבט תשפ"ה, 13 פברואר 2025, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

22  
23  
24  
25  
26  
27  
28

