



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ פתח תקווה

מספר בקשה: 6

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המבקש: מנהל מע"מ פתח תקווה
ע"י בי"ע עו"ד מאור סבג
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

נגד

המשיבה: דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ
ע"י בי"כ עו"ד רני שוורץ ועו"ד לירון פריימן

החלטה

1. לפניי בקשה של מנהל מע"מ, המשיב בתיק העיקרי (להלן: "המשיב") לסלק על הסף את ערעור המערערת, דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (להלן: "המערערת") בשל מעשה בית דין.

הרקע לבקשה

2. המערערת רשומה כעוסק מורשה לצורכי מס ערך מוסף ותיקה מתנהל אצל המשיב.
3. המערערת הקימה ופיתחה את היישוב "אורנית" בהתאם להחלטת ממשלה. במסגרת עבודות הקמת היישוב, פיתחה המערערת מתחמים שונים בתחום היישוב בהתאם לתכניות שקיבלו תוקף. בין היתר, ביצעה המערערת עבודות פיתוח בהתאם לתוכנית מתאר שמספרה 121/11 על פי הסכם מיום 18.6.2001 שנחתם בינה ובין הממונה על הרכוש הממשלתי באזור יהודה ושומרון (להלן: "הסכם הפיתוח"). בהמשך שיווקה ומכרה המערערת מגרשים שעברו פיתוח.

4. ביום 10.1.2010 ערך המשיב למערערת שומה לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק" או "חוק מס ערך מוסף"). בהתאם לאותה שומה, מכרה המערערת ללקוחותיה מגרשים שעברו פיתוח בהתאם להסכם הפיתוח ובמקביל התקשרה בהסכמי פיתוח שונים עם המועצה המקומית. בשומה נקבע שהחובה לבצע את עבודות הפיתוח מוטלת על המועצה המקומית ולשם כך היא הוסמכה לגבות אגרות והיטלים. אולם, בהתקשרות שבין המערערת והמועצה המקומית, האחרונה לא שילמה את התמורה עבור ביצוע עבודות הפיתוח במישרין, כי אם, התמורה שולמה בעקיפין על ידי מתן פטור, למערערת ולרוכשי הדירות, מתשלום אגרות פיתוח והיטלי פיתוח. המשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ פתח תקווה

קבע בשומה כי בין המערערת והמועצה המקומית התקיימה "עסקה של מתן שירותים", שהיא עסקה חייבת במס עסקאות, ועל כן, חייבת המערערת לשלם מס בגין עסקה זו.

5. על שומה זו הגישה המערערת השגה שנדחתה ובהמשך היא הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי מרכז על החלטת המשיב בהשגה. במסגרת הערעור טענה המערערת מספר טענות מרכזיות: עבודות הפיתוח בוצעו עבור תושבי היישוב שרכשו את המגרשים ולא עבור המועצה המקומית; החייבים בתשלום היטלי פיתוח היו הבעלים של המקרקעין ולא המערערת; השומה יוצרת חיוב מס כפול, שכן המערערת שילמה מס עסקאות בגין הסכומים שנגבו מהתושבים, לכן, לכל היותר, יש להתיר למערערת לתקן את דיווחיה ולאפשר לה לבטל את החשבוניות שהוציאה לתושבים בגין עבודות הפיתוח ולהוציא במקומן חשבוניות למועצה המקומית.

6. בפסק הדין שניתן בערעור על ידי כבוד השופט אחיקם סטולר, בע"מ (מחוזי מרכז) 33946-04-11 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מע"מ פתח תקווה (10.05.2015), קבע בית המשפט שעבודות פיתוח של יישובים הן באחריותה של הרשות המקומית ומקום שאינן מבוצעות על ידה הן מבוצעות עבורה. בית המשפט התבסס בקביעותיו על פסקי הדין בע"מ 10252/05 קריית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ (3.3.2008) (להלן: "עניין קריית שדה התעופה") וע"מ 1306/99 חוף הכרמל נ' מנהל מח"מ חיפה, פ"ד נח(2) 602 (להלן: "עניין חוף הכרמל").

7. נקבע שדרך המלך לביצוע עבודות פיתוח היא ביצוען על ידי הרשות המקומית באמצעות קבלנים עמם היא מתקשרת תוך מימון ביצוע עבודות אלה על ידי הטלת אגרות והיטלים על בעלי הזכויות במקרקעין. כאשר רשות מקומית מבצעת את עבודות הפיתוח בדרך זו, מגלגל הקבלן את החבות במע"מ על הרשות שאינה יכולה לנכות את רכיב המע"מ כמס תשומות. מנגד, הרשות המקומית מטילה על בעל המקרקעין אגרות והיטלים שמגלמים בתוכם את רכיב המע"מ ששולם על ידה לקבלן המבצע. אולם, קיימות גם דרכים נוספות לביצוע עבודות הפיתוח. הרשות המקומית יכולה לכרות הסכם עם היזם של פרויקט הבניה, המחזיק בזכויות במקרקעין, לפיו, יבצע היזם את עבודות הפיתוח במתחם הפרויקט, ובתמורה, תפטור אותו הרשות המקומית מתשלומי אגרות והיטלי פיתוח. באמצעות השימוש באופציה זו, נוצרת ליזם, יש מאין, הזדמנות שלא לשלם מס עסקאות בגין עסקת פיתוח המקרקעין שנכרתה מול הרשות המקומית.

8. בעניינו, קבע כבוד השופט סטולר, שהוסכם בין המערערת והרשות המקומית שבמקום שהרשות תבצע את עבודות הפיתוח והתשתיות הציבוריות ותגבה אגרות והיטלים מהמערערת לצורך מימון ביצוע העבודות, בחרה המועצה שלא לגבות אגרות והיטלים מהמערערת בתמורה לכך שהמערערת תבצע את עבודות הפיתוח במקומה. הוא קבע עוד שבפנינו עסקה חייבת במס לפי חוק מס ערך מוסף. מחד, המערערת נתנה לרשות המקומית שירותים של ביצוע עבודות פיתוח שהאחריות



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ פתח תקווה

- 1 לביצוען מוטלת על הרשות, מאידך, המערערת קיבלה תמורה בגין ביצוע עבודות הפיתוח. משכך, נקבע
2 כי עסקינן ב"עסקה" לפי חוק מע"מ החייבת במס לפי סעיף 2 לחוק.
- 3 9. השופט סטולר דחה את טענת המערערת כי אין בענייננו שירות הניתן למועצה, כי אם שירות
4 שביצעה המערערת עבור עצמה, או עבור רוכשי המגרשים. טענה זו, כך נקבע, מתעלמת הן מאופי
5 עבודות הפיתוח והן מההסכם שנכרת בין המערערת והרשות המקומית ש"ממנו עולה הכרה ברורה
6 בכך שמדובר בעבודות אשר המועצה מחויבת בביצוען". אין בעובדה כי גם למערערת וגם לרשות
7 המקומית היה עניין בביצוע העבודות כדי לשלול את "היות השירות האמור שירות "למען הזולת",
8 קרי: המועצה". מה גם שהרשות המקומית הקפידה לשמור לעצמה את סמכויות הפיקוח והאישור
9 בכל הנוגע לביצוע עבודות הפיתוח. שיתוף הפעולה בין המערערת והרשות המקומית והפיקוח
10 שהרשות הפעילה על ביצוע העבודות מלמדים גם הם שעבודות הפיתוח בוצעו לטובת הרשות
11 המקומית. יוצא אפוא שאין הבדל בין המקרה הזה ובין ההלכה הפסוקה אשר קבעה שמקום שהיזם
12 ביצע את עבודות הפיתוח במקום המועצה ועבורה בזמן שהמועצה ויתרה מצדה על גביית אגרות
13 והיטלים, כי אז, בוצעה בין הצדדים עסקה של מתן שירות החייבת במע"מ.
- 14 10. המערערת ניסתה לאבחן בין המקרה שלה ובין המקרים שנדונו והוכרעו בפסיקה. נטען שהיא
15 לא התחייבה כלפי המועצה המקומית לבצע את עבודות הפיתוח; למועצה אין סמכות להטיל על
16 המערערת היטלי פיתוח; היעדר התאמה בין עלויות עבודות הפיתוח ובין גובה ההיטלים; המע"מ על
17 עבודות הפיתוח שולם על ידי המערערת במסגרת התשלום שהיא קיבלה מרוכשי המגרשים, לכן
18 הטלתו פעם נוספת במסגרת העסקה בינה ובין הרשות המקומית, תהווה תשלום כפול של אותו מס.
19 בית המשפט דחה את כל הטענות הללו.
- 20 11. ביחס לטענה האחרונה, לפיה המערערת כבר שילמה מס עסקאות בגין עבודות הפיתוח שהיא
21 ביצעה במסגרת התשלומים שהיא קיבלה מרוכשי הדירות ושהשתת מס עסקאות עליה, בגין עסקת
22 עבודות הפיתוח שנכרתה בינה ובין הרשות המקומית תהווה תשלום כפל מס, קבע בית המשפט כך:
- 23 "התנאי הרביעי, אליו מתייחסת המערערת, הינו טענתה כי המע"מ בגין עבודות הפיתוח
24 שולם על-ידה במסגרת התשלום שקיבלה עבור הפיתוח מרוכשי המגרשים ופעם נוספת
25 על-ידי חיובה בתשלום מס עסקאות בגין אותן עבודות שביצעה עבור המועצה. טענה זו
26 נידונה ונדחתה בפסקי הדין בהלכת ראדקו ובהלכת חוף הכרמל, אשר קבעו כי מדובר בשתי
27 עסקאות שונות ונפרדות: האחת עניינה מכירת המגרשים, והיא מתבצעת בין היזם לבין
28 רוכשי המגרשים; ואילו השנייה עניינה ביצוען של עבודות פיתוח ותשתית והיא מתבצעת
29 בין המועצה המקומית לבין היזם, המערערת. בהקשר זה נאמר בהלכת חוף הכרמל כי:



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ פתח תקווה

1 "... יש להבחין הבחן היטב בין התחייבויות חוזיות כלפי רוכשי הדירות לביצוען של

2 עבודות תשתית ופיתוח, ובין שימוש בעבודות תשתית ופיתוח, המתבצעות בשטחים

3 ציבוריים שבבעלות העירייה, לצורך קידום מכירות של הדירות בפרויקט...".

4 באותו עניין נקבע גם, כי אף אם צודקות המערערות בטענתן, לפיה במסגרת עסקאות המכר

5 עם רוכשי הדירות משולם מס בגין הערך המוסף הטמון בעבודות הפיתוח, הרי שכך הוא

6 הדבר גם במקרים שבהם עבודות הפיתוח נעשות על-ידי קבלן אחר. והנה, במקרים אחרונים

7 אלה אין מחלוקת על כך שהקבלן נדרש, באופן נפרד, לשלם מס-ערך-מוסף בגין העסקה עם

8 העירייה.

9 המערערת טוענת כי: "בכל מצב דברים אחר, הרי רוכשי המגרשים היו משלמים למועצה

10 המקומית את היטל הפיתוח בסכום הזהה לסכום אשר הייתה משלמת המועצה המקומית

11 למערערת בגין עבודות הפיתוח." (סעיף 79 לסיכומי המערערת). אלא מאי, הנחה זו חסרת

12 כל בסיס – משפטי, או עובדתי. המערערת לא הוכיחה כי ככלל משלמים רוכשי מגרשים

13 למועצה המקומית את היטל הפיתוח וממילא טענה זו לא הוכחה במקרה שבפנינו, כמפורט

14 לעיל ודי בכך כדי לדחותה.

15 בהתייחס לטענת המערערת, לפיה היה ויקבע בית המשפט הנכבד כי בוצעה עסקה בין

16 המערערת לבין המועצה המקומית, יש לאפשר לבטל את החשבונית שיצאה לרוכש המגרש

17 בגין הפיתוח ותחתיה להוציא חשבונית למועצה, הרי שהמערערת לא הוכיחה כי יצאו

18 חשבוניות לרוכשי המגרשים בגין הפיתוח. יתרה מזאת, מאחר שרוכשי המגרשים אינם

19 בגדר "מקבל השירות", כהגדרתו בחוק, שעניינו עבודות הפיתוח, משמעות הוצאת חשבונית

20 כזו לרוכשי המגרשים הינה הוצאת חשבונית שלא כדין.

21 אין זאת אלא כי התנאים, אליהם מתייחסת המערערת, אינם מתקיימים כלל בעניינה

22 וממילא אין בהם כדי להקים שוני רלוונטי בין עניינה של המערערת במקרה דנן לבין

23 המקרים שנדונו והוכרעו כבר בהלכת ראדקו ובהלכת חוף הכרמל. כאן, כמו שם, סיפקה

24 המערערת שירות בדמות עבודות הפיתוח למועצה המקומית ומשכך נתקיימה עסקה,

25 כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, בינה לבין המועצה המקומית, החייבת במע"מ. אשר על כן ולאור

26 המקובץ דין הערעור להידחות. " (שם, פסקאות 36 – 37).

27

28 12. על פסק הדין של בית המשפט המחוזי הגישה המערערת ערעור לבית המשפט העליון. בפסק

29 הדין בע"מ 6593/15 דלתא להשקעות ולמסחר קרני שומרון בע"מ נ' מדינת ישראל, אוצר/אגף המכס

30 ומע"מ (22.03.2017) דחה בית המשפט את הערעור תוך שהוא קובע דברים אלה:

31

32 "לאחר שעיינו בחומר שהניחו הצדדים בפנינו ולאחר ששמענו טיעוני הצדדים, איננו רואים

33 מקום להתערב בפסק דינו של בית משפט קמא ואנו מאמצים אותו מכוח סמכותנו לפי תקנה

34 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ פתח תקווה

למעלה מן הצורך נאמר, כי לא מצאנו בעובדה שהמערערת התקשרה עם הרוכשים בעסקה לרכישת מגרש מפותח, כדי להצדיק סטייה מההלכות שנקבעו בע"א 1306/99 חוף הכרמל נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(2) 602 (2004); ע"א 10252/05 קרית שדה התעופה בע"מ נ' מנהל מע"מ (3.3.2008); ע"א 3616/04 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (22.12.2005); ו-ע"א 6014/04 מנהל מס ערך מוסף נ' ראבקו אינבסמנט לימיטד (28.1.2009).
לסופו של יום, ענייננו בשתי עסקאות: האחת – מתן שירות אל מול הרשות, והשנייה – עסקת מכר של מגרשים מפותחים, כך שאין מדובר בכפל מס.
אף לא מצאנו בהחלטת המיסוי אליה הפנתה המערערת כדי לשנות מתוצאה זו, בהינתן הסברי המשיב לגבי התשתית העובדתית לאורה ניתנה החלטה זו.
אשר על כן, הערעור נדחה."

13. לאחר מתן פסקי הדין, הוציאה המערערת "חשבוניות מס זיכוי" לרוכשי המגרשים הפרטיים, בגובה סכום עבודות הפיתוח שהיא ביצעה, כך היא טוענת.

14. בביקורת שערך המשיב למערערת הוא גילה אודות המהלך שהיא ביצעה. בעקבות כך, בחר המשיב לעשות שימוש בסמכותו ולשום לפי מיטב השפיטה את מס הערך המוסף המגיע מהמערערת. בשומת מס ערך מוסף שהופקה ביום 1.2.2018 קבע המשיב שבחודש ספטמבר 2015 הפחיתה המערערת את המס בגין עסקאותיה החייבות בסכום קרן של 1,398,961 ₪ שלא כדין וזאת באמצעות הוצאת הודעות זיכוי "רעיוניות" לדיירים, מבלי שהמערערת הייתה רשאית לכך ומבלי שהועבר לדיירים זיכוי כספי בפועל. כמו כן, נמצא שהחברה הוציאה חשבונית "עצמית" שלא כדין, בניגוד לסעיף 20 לחוק ובניגוד לפסקי הדין שניתנו נגדה בבית המשפט המחוזי ובבית המשפט העליון. חשבונית "עצמית" שגויה זו הובילה את המערערת לתבוע מס תשומות בניגוד להוראות סעיפים 38, 41, ו-69 לחוק, שכן המערערת לא עמדה בהוצאה זו כלל.

החלטה בהשגה

15. על שומה זו הגישה המערערת השגה. בהחלטה מיום 29.11.2018 דחה המשיב את ההשגה מטעם המערערת. המשיב קבע שהמערערת הוציאה הודעת זיכוי לרוכשי המגרשים בסכום מס כולל של 1,398,961 ₪ המהווה לטענתה שווי מס העסקאות בגין שירותי הפיתוח שהעניקה לרשות המקומית "אורנית", אולם עסקאותיה של החברה אל מול הרוכשים לא היו אמורות להשתנות בעקבות פסק הדין של בית המשפט המחוזי. בפסק הדין כתב כבוד השופט סטולר במפורש שמדובר בשתי עסקאות שונות. בעסקה הראשונה העניקה החברה שירותי פיתוח קרקע לרשות המקומית ובעסקה השנייה מכרה המערערת את המגרשים לרוכשים לאחר פיתוחם.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ)
פתח תקווה

16. בשומה נקבע עוד שהשומה הקודמת נערכה למעוררת בגין אי דיווח לרשויות המס על העסקה לעבודות פיתוח הקרקע שנערכה בין המעוררת והמועצה. מחירה של אותה עסקה היה כפי שנקבע בשומה כאשר מס העסקאות שלא דווח הסתכם ב- 1,398,961 ₪. הוצאת הודעות זיכוי לרוכשי המגרשים בטעות יסודה שכן העסקאות אינן קשורות זו לזו ומס העסקאות שבו חויבה המעוררת בגין אי דיווח על השירות שהיא העניקה למועצה אינו קשור לעסקת מכירת המגרשים. יתר על כן, העסקאות של החברה מול רוכשי המגרשים לא בוטלו, כולן או מקצתן, ולא שונו תנאיהן ולא שונה מחיר העסקה ולכן החברה לא הייתה רשאית להוציא את תעודות הזיכוי.
17. המשיב קבע עוד שגם לאחר הוצאת הודעות הזיכוי, פעולת הקטנת החיוב במס נעשתה בניגוד לדין, שכן עוסק רשאי להקטין את סכום עסקאותיו בסכום תעודת הזיכוי רק אם אישר הלקוח את קבלת הודעת הזיכוי או אם נשלחה הודעת הזיכוי ללקוח בדואר רשום, בפקסימיליה או באמצעי המאומת בחתימה אלקטרונית. המעוררת לא המציאה אישורי קבלה כלשהם המאשרים את שליחת הודעת הזיכוי באחד באמצעים אלה. בהשגה טענה המעוררת שמאחר ורוכשי המגרשים אינם רשומים כעוסקים בהתאם לחוק מע"מ הם לא ניכו את מס התשומות הגלום בחשבוניות המס שהוצאו להם בעת רכישת המגרשים ולכן הם לא נדרשו לתקן את דוחותיהם. המשיב דחה טענה זו וקבע שלמעוררת אין ידיעה וודאית מי מבין רוכשי המגרשים הוא עוסק ומי מביניהם אינו כזה. בנוסף, לשון החוק אינה מתנה את החובה לקבלת אישור הלקוח להודעת הזיכוי בהיותו של הלקוח עוסק בהתאם לחוק.
18. המשיב הוסיף שממצאי הביקורת מלמדים שהלכה למעשה החברה הקטינה באופן חד צדדי את מחיר העסקה רק "רישומית", כאשר היא לא השיבה בפועל את ההפרש בין מחיר העסקה המקורי למחיר העסקה "המתוקן" לרוכשי המגרשים.
19. סעיף 7 לחוק קובע שמחיר העסקה הוא התמורה שהוסכם עליה בין הצדדים והחשבוניות המקוריות שהוצאו לרוכשי המגרשים משקפים את המחיר שהחברה הסכימה עליו עם רוכשי המגרשים. בסעיף 17(1) לחוק נקבע שמחיר העסקה יכול את כל המסים, ההיטלים, האגרות ותשלומי החובה החלים על העסקה. בתמורה לפיתוח המגרשים על ידי המעוררת לא גבתה הרשות המקומית מהמעוררת היטלים ואגרות שהיו ממילא מוטלים על המעוררת. אגרות והיטלי הפיתוח הם חלק ממחיר העסקה בין המעוררת ורוכשי הדירות בהתאם לסעיף 17(1) לחוק והמעוררת אינה יכולה לגרוע אותם ממחיר העסקה באמצעות הודעות הזיכוי שהוצאו שלא כדין.
20. המשיב דחה את הטענה לפיה המעוררת גבתה מרוכשי הדירות את היטלי הפיתוח עבור הרשות המקומית. הוא קבע שטענה זו נדונה ונדחתה בפסק הדין של בית המשפט המחוזי ובעניין זה הוא הפנה לפסקאות 30, 31 ו- 33 לפסק הדין. המשיב הוסיף שגם בדיונים בהשגה, לא השכילה המעוררת להציג כל ראיה לכך שהמועצה הטילה על רוכשי המגרשים היטלים כלשהם, ומשכך,



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ פתח תקווה

1 המערערת אינה יכולה לטעון שהיא שילמה את האגרות וההיטלים במקום רוכשי המגרשים. המשיב
2 הוסיף עוד שאין במחיר העסקה של רוכשי המגרשים כל מרכיב של תשלום עבור אגרות והיטלים
3 לרשות המקומית.

4 21. עוד נאמר בהחלטה כי הטענה לפיה המס עבור עסקת הפיתוח שולם על ידי המערערת, שכן
5 הוא כלול במסגרת עסקאות מכירת המגרשים לרוכשים, נידונה בפסק הדין של בית המשפט המחוזי
6 ונדחתה. בעניין זה הפנה המשיב לפסקה 36 לפסק הדין.

7 22. עוד נקבע בהחלטה כי המערערת הוציאה חשבונית מס עצמית וקיזזה את החשבונית כמס
8 תשומות וזאת בניגוד לסעיף 20 לחוק הדורש את אישור המנהל קודם להוצאת חשבונית עצמית.
9 בהשגתה הכחישה החברה את הוצאת החשבונית העצמית, אך לאחר שהוצגה החשבונית בפני מייצגי
10 החברה בדיון בהשגה, אמרו המייצגים של המערערת שהדבר נעשה בטעות.

11 23. לסיכום, דחה המשיב את ההשגה וחייב את המערערת בתשלום מס עסקאות בסך 1,398,961
12 ₪.

13 **הערעור**

14 24. על ההחלטה בהשגה הגישה המערערת ערעור בתיק זה. המערערת טענה שהיא שיווקה ומכרה
15 מגרשים שבהם גם ביצעה עבודות פיתוח. עבודות הפיתוח כללו פריצת וסלילת דרכים, תיעול, תשתית
16 חשמל, מים וביוב עד לגבול המגרשים אותם מכרה למשתכנים. המערערת לא ביצעה עבודות בתוך
17 המגרשים שמכרה למשתכנים. עבודות הפיתוח נמכרו לרוכשי המגרשים על ידי המערערת כרכיב נוסף
18 לרכישת המגרש. כל עלויות עבודות הפיתוח שולמו למערערת על ידי רוכשי המגרשים ובגין שילמה
19 המערערת מס עסקאות.

20 25. המערערת טענה שבפסק דין חלוט של בית המשפט המחוזי נקבע שעבודות הפיתוח שבוצעו
21 על ידה בוצעו עבור המועצה המקומית. לכן, חשבוניות המס בגין עבודות הפיתוח שהוציאה המערערת
22 לרוכשי המגרשים היו צריכות להיות מונפקות עבור הרשות המקומית. נטען כי משמעות פסק הדין
23 היא שבקשר לעבודות הפיתוח בינה ובין רוכשי המגרשים לא נרקמה עסקה כהגדרתה בחוק.

24 26. לטענת המערערת, המועצה שילמה את התמורה בגין עבודות הפיתוח על ידי המחאת הזכות
25 שלה לגבות היטלי פיתוח מהרוכשים למערערת. המחיר של העסקה בין המערערת והרוכשים כלל
26 תמורה בגין עבודות פיתוח שלא הייתה אמורה להיכלל בה. חשבונית הזיכוי אם כן, משקפת את מחיר
27 העסקה הנכון בקשר למכירת המגרשים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ)
פתח תקווה

- 1 27. הואיל והמערערת הוציאה זה מכבר חשבוניות לרוכשי הדירות ושילמה את המס המתחייב
- 2 מעסקאות אלו, לא נותר למערערת אלא לבטל את החלק מאותן עסקאות המתייחס לעבודות הפיתוח.
- 3 28. הוצאת חשבוניות הזיכוי בגין עבודות הפיתוח עולה בקנה אחד עם הוראות סעיפים 43 ו-49
- 4 לחוק מס ערך מוסף הקובעים כיצד יש לנהוג במקרה של שינוי עסקה וביטול עסקה.
- 5 29. נטען כי המערערת אינה חייבת להשיב לרוכשי המגרשים את ההפרש בין מחיר העסקה
- 6 המקורי ומחיר העסקה המתוקן כאמור בחשבונית הזיכוי.
- 7 30. עוד נטען בערעור כי המערערת מעולם לא הוציאה חשבונית עצמית וממילא לא קיזזה מס
- 8 המגולם בחשבונית עצמית כמס תשומות.
- 9 31. המערערת ביקשה לבטל את השומה ולקבוע כי בגין העסקאות נשוא השומה כבר שולם מס
- 10 ערך מוסף. לחילופין, להורות למשיב לבחון מחדש את החלטה בהשגה ולאפשר למערערת לקזז את
- 11 המס הנובע מהשומה המקורית נגד החזר המס המגיע לה בעקבות חשבוניות הזיכוי.

הבקשה לסילוק על הסף

- 12
- 13 32. חלף הגשת כתב תשובה, הגיש המשיב בקשה לסילוק הערעור על הסף מהטעם שהסוגיה
- 14 שבמחלוקת הוכרעה על ידי בית המשפט המחוזי מרכז בע"מ 11-04-33946 וערעור על פסק דין זה
- 15 נדחה בבית המשפט העליון.
- 16 33. המשיב הפנה לתקנה 101(א)(1) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 המעניקה לבית
- 17 המשפט סמכות לדחות תביעה נוכח קיומו של מעשה בית דין. המשיב הפנה לאבחנה בין השתק עילה
- 18 והשתק פלוגתא וטען שבעניינו יש לדחות את הערעור מחמת השתק עילה.
- 19 34. במסגרת התיק הקודם שהוכרע על ידי בית המשפט המחוזי מרכז ושערעור עליו נדחה על ידי
- 20 בית המשפט העליון, טענה המערערת מספר טענות וביניהן שבנסיבות העניין השומה יוצרת חיוב מס
- 21 כפול בגין אותה עסקה. המשיב הפנה לסעיף 5 לטענות המערערת כפי שהובאו בפסק הדין של בית
- 22 המשפט המחוזי מרכז: "... בנסיבות העניין, השומה יוצרת חיוב מס כפול של אותה עסקה. שכן בגין
- 23 העסקאות הנכללות בשומה (עבודות הפיתוח) שולם על ידה המס, אשר נגבה מהתושבים, שלא קיזזו
- 24 מס תשומות. זאת בדומה לרשות מקומית אשר לא רשאת בהחזר מס תשומות בגין ביצוע עבודות
- 25 פיתוח. בנסיבות אלה, הרי שלכל היותר יש להתיר למערערת לתקן את דיווחיה באופן שתבטל את
- 26 החשבוניות שהוציאה לתושבים בגין עבודות הפיתוח ולהוציא במקומן חשבוניות למועצה המקומית



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ)
פתח תקווה

1 כאמור בשומה". בהתייחס לטענו זו פסק בין המשפט כך: " ... בהתייחס לטענת המערער, לפיה
2 היה ויקבע בית המשפט הנכבד כי בוצעה עסקה בין המערער לבין המועצה המקומית, יש לאפשר
3 לבטל את החשבונית שיצאה לרוכש המגרש בגין הפיתוח ותחתיה להוציא חשבונית למועצה, הרי
4 שהמערער לא הוכיח כי יצאו חשבוניות לרוכשי המגרשים בגין הפיתוח. יתרת מזאת, מאחר
5 שרוכשי המגרשים אינם בגדר 'מקבל שירות', כהגדרתו בחוק, שעניינו עבודות הפיתוח, משמעות
6 הוצאת חשבונית כזו לרוכשי המגרשים הינה הוצאת חשבונית שלא כדין".

7 35. המשיב טען שהמערער העלתה טענה דומה גם בפני בית המשפט העליון וטענתה נדחתה.

8 36. נטען כי בית המשפט המחוזי מרכז קבע שהמערער לא הרימה את הנטל להוכחת הטענה
9 שהיא הוציאה לרוכשי המגרשים חשבוניות בגין עבודות הפיתוח וכמו כן, נקבע שהוצאת חשבונית
10 כאמור היא בבחינת הוצאת חשבונית שלא כדין.

11 37. נוכח דברים אלה, נטען כי דין הערעור להידחות שכן הסוגיה שהמערער מבקשת לעורר כבר
12 נדונה והוכרעה.

תשובת המערער לבקשה לסילוק על הסף

13
14 38. בדיון שהתקיים ביום 24.11.2019 התייחסה המערער לבקשה לסילוק על הסף. היא טענה
15 שמחיקה על הסף היא סעד לא שכיח, במיוחד כאשר מדובר בערעור על החלטה מנהלית. המערער
16 טענה שאין בענייננו השתק עילה שכן העילה להגשת הערעור היא הוצאת השומה וההחלטה בהשגה.

17 39. לטענת המערער, הוצאת חשבוניות הזיכוי נעשתה משום שנקבע בפסק הדין של בית המשפט
18 מחוזי מרכז שלא הוכח שרוכשי המגרשים חייבים בתשלום דמי פיתוח ושהמערער לא הוכיח
19 שהוציאה חשבוניות לרוכשי המגרשים בגין עבודות הפיתוח. המערער טוענת שאם היא תוכיח בפני
20 בית משפט זה את הטענה לפיה עבודות הפיתוח שהיא ביצעה חויבו במס פעמיים, כי אז דין השומה
21 מושא ערעור זה להתבטל. מעבר לכך, חזרה המערער על עמדתה שהובאה בערעור.

22 40. בנוסף לטיעונים שהשמיעה בדיון, הגישה המערער גם השלמת טיעון לבקשה לסילוק על
23 הסף. בגדרה של השלמת הטיעון היא טענה שסילוק תובענה על הסף הוא סעד קשה ומרחיק לכת שיש
24 לעשות בו שימוש במשורה ובמקרים נדירים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ)
פתח תקווה

41. המערערת טענה שיש בידה להוכיח שעבודות הפיתוח שבוצעו על ידי חויבו בשתי עסקאות נפרדות, זאת משום שמערערת הוציאה זה מכבר חשבוניות מס לרוכשי המגרשים ושילמה את המס המתחייב מעסקאות אלו.

42. נטען כי סוגיית חשבוניות הזיכוי לא הוכרעה בפסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז, והדיון בה ככל שהיה כזה, היה ברמה תיאורטית בלבד. בית המשפט המחוזי מרכז לא יכל לדון בשאלת חשבוניות הזיכוי שהוצאו לרוכשי הדירות, שכן חשבוניות אלו הוצאו רק לאחר פסק הדין של בית המשפט המחוזי ובעטיו. עילת הערעור נולדה רק לאחר פסק הדין של בית הדין המחוזי מרכז, ולכן מדובר בהכרח בשתי עילות שונות ונפרדות.

43. נטען כי המשיב קבע בהחלטתו בהשגה: "למרות האמור בהודעה זו זכותך לערער עליה כפ"י סעיף 83 לחוק בפני בית המשפט המחוזי...". המערערת תוהה מדוע העמיד המשיב את המערערת על זכותה להגיש את הערעור אם מיד לאחר הגשתו הוא מבקש למחוק אותו על הסף.

דיון והכרעה

44. הטענה העיקרית של המערערת בערעור היא זו: המערערת מכרה מגרשים לרוכשי המגרשים, הוציאה להם חשבוניות מס הכוללות רכיב של עבודות הפיתוח ושילמה את המס המגולם באותן חשבוניות. בפסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז נקבע שמקבל השירות בעסקה של ביצוע עבודות הפיתוח הוא המועצה המקומית ולכן, המערערת חייבת לשלם את המס המגולם בעסקת ביצוע עבודות הפיתוח שהצדדים לה הם המערערת והמועצה המקומית. משום כך, טוענת המערערת שהיא הייתה רשאית להוציא חשבונית מס זיכוי לרוכשי המגרשים ביחס לרכיב עבודות הפיתוח.

45. טענה זו נדונה ונדחתה בפסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז בצורה מפורשת. בית המשפט דחה טענה זו משני נימוקים: האחד, המערערת לא הוכיחה שהיא הוציאה חשבוניות מס לרוכשי המגרשים הכוללות את רכיב עבודות הפיתוח; השני, המערערת לא הייתה יכולה להוציא לרוכשי המגרשים חשבונית מס הכוללת את רכיב עבודות הפיתוח משום ש"מקבל השירות" בעסקה כזו היא המועצה המקומית והוצאת חשבונית כזו תהיה בבחינת הוצאת חשבונית שלא כדין. בית המשפט קבע כך:

"בהתייחס לטענת המערערת, לפיה היה ויקבע בית המשפט הנכבד כי בוצעה עסקה בין המערערת לבין המועצה המקומית, יש לאפשר לבטל את החשבונית שיצאה לרוכש המגרש בגין הפיתוח ותחתיה להוציא חשבונית למועצה, הרי שהמערערת לא הוכיחה כי יצאו חשבוניות לרוכשי המגרשים בגין הפיתוח. יתרה מזאת, מאחר שרוכשי המגרשים אינם



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ פתח תקווה

בגדר "מקבל השירות", כהגדרתו בחוק, שעניינו עבודות הפיתוח, משמעות הוצאת חשבונית
כזו לרוכשי המגרשים הינה הוצאת חשבונית שלא כדין. (שם, פסקה 37).

46. קביעה זו סותמת את הגולל על הטענה המרכזית של המערערת בערעור ואכן מקימה מעשה
בית דין כלפיה. כידוע, המונח השתק עילה נגזר ממונח רחב יותר, הוא המונח "מעשה-בית-דין". כאשר
צד להליך מעלה טענה בדבר השתק עילה, המבחן שבית המשפט נזקק לו חורג מן הבחינה הפרטנית
של שני כתבי התביעה זה מול זה. הוא בוחן אם על פי מהות הדברים מדובר בשתי התדיינויות הנוגעות
לאותו עניין עצמו ואם הזכות או האינטרס המוגן שנפגעו בשתי התביעות זהים (א' גורן, סוגיות בסדר
דין אזרחי, מהדורה 13, עמ' 265). להלן כללי היסוד כפי שנקבעו על ידי בית המשפט העליון בע"א
127/06 בנק הפועלים בע"מ – משכן נ' לאה נגר (19.02.2019):

"הדוקטרינה של מעשה בית דין נחלקת לשני ראשים. הראש האחד עניינו בהשתק עילה
ולפיו פסק דין סופי שניתן לגופו של עניין מעניק לנתבע (או לחליפו) חסינות מפני תביעה
נוספת של התובע (או חליפו) בגין אותה עילת תביעה. בהקשר זה ניתנה למושג "עילת
תביעה" משמעות רחבה במטרה להגשים את תכלית הכלל ולמנוע את הטרדת הנתבע
בתביעות חוזרות בשל אותו מעשה (ראו: ע"א 303/79 אבני נ' גליקסמן, פ"ד לה (1) 98, 92
(1980); ע"א 8/83 גורדון נ' כפר מונאש - מושב עובדים, פ"ד לח (4) 801, 797 (1985); רע"א
6498/05 צבעוני נ' בנק הפועלים בע"מ - סניף עפולה עלית [פורסם בנבו], (23.2.2006)).
הראש השני הוא השתק פלוגתה, ולפיו כאשר פלוגתה, על רכיביה העובדתיים והמשפטיים,
הוכרעה באופן פוזיטיבי בפסק דין סופי (במפורש או מכללא), ההכרעה היתה חיונית
לתוצאה הסופית ולבעלי הדין "היה יומם" ביחס לאותה פלוגתה, יהיו בעלי הדין (או
חליפיהם) משותקים מלהתדיין לגביה שוב (ראו: נינה זלצמן מעשה בית-דין בהליך אזרחי,
3-4, 29, 137-141 (1991) (להלן: זלצמן); ע"א 246/66 קלוז'נר נ' שמעוני, פ"ד כב (2) 561,
583-585; עניין גורה, פסקה 7). יודגש כי כאשר הפלוגתה היא בשאלה מעורבת של חוק
ועובדה כלל ההשתק חל הן על הממצאים העובדתיים והן על המסקנה המשפטית הנגזרת
מהם) ראו זלצמן, 164. אך ראו הסייגים לכלל במשפט הפלילי ובמשפט האזרחי: ע"פ
447/88 לוונטהל נ' מדינת ישראל, פ"ד מד (2) 1, 6 (1990); ע"א 1418/90 מאור נ' הרשנהורן,
פ"ד מה (3) 95, 102-105 (1991); ע"א 1351/06 עו"ד ח'ורי נ' חברת ארמון ההגמון (קסר
אלמוטראן) בע"מ, פסקאות ל"א (2)-ל"ו, [פורסם בנבו], (17.9.2007); ע"א 5610/93 זלסקי
נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, ראשון לציון, פ"ד נא (1) 68, 98-100 (1997). ולחסרונותיו
של הכלל ראו רע"א 682/07 לבייב נ' גילר, פסקה יא' (לא פורסם, [פורסם בנבו],
20.6.2007); אליהו הרנון "הפלוגתה הפסוקה (Collateral Estoppel) כמעשה בית-דין"
הפרקליט כג 344, 352-353 (1967).



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ)
פתח תקווה

1 כן ראו: ע"א 1041/97 אבי סררו נ' נעלי תומרס בע"מ, פ"ד נד (1) 642 (2000) (להלן: "עניין
2 אבי סררו").

3 המסקנה היא שמתקיים השתק עילה בענייננו, המצדיק את דחיית הערעור על הסף.

4 47. נטען על ידי המערער, כי לאחר דחיית ההשגה, קמה לה זכות ערעור על ההחלטה הדוחה את
5 ההשגה ועל כן אין מדובר בהשתק עילה. העובדה שחוק מס ערך מוסף מתיר להגיש ערעור על החלטה
6 הדוחה את השגת הנישום, אין פירושה שלא ניתן להעלות כנגד הערעור טענת מעשה-בית-דין מסוג
7 השתק עילה. לחילופין, גם אם מדובר בעילה חדשה, שטרם נדונה בערעור הקודם, קיימת במקרה זה
8 טענה למשיב בדבר השתק פלוגתה. השתק פלוגתה מקים מחסום דיוני לבעל דין המבקש לשוב
9 ולהתדיין בשאלה עובדתית מסוימת שכבר נדונה בין בעלי הדין בהתדיינות קודמת או בשאלה מעורבת
10 של חוק ועובדה. השתק פלוגתה יקום היכן שמתקיימים ארבעה תנאים: "הפלוגתה העולה בכל אחת
11 מההתדיינות היא אחת; לצד שנגדו מועלית טענת ההשתק היה יומו בבית המשפט ביחס לאותה
12 פלוגתה; ההתדיינות הסתיימה בהכרעה של בית המשפט בקביעת ממצא פוזיטיבי להבדיל מממצא
13 הנובע מהיעדר הוכחה; ההוכחה הייתה חיונית לצורך פסק הדין שניתן בתובענה הראשונה" (עניין
14 אבו סררו, עמ' 650).

15 48. הפלוגתה בעניין הוצאת חשבוניות מס הכוללות רכיב של עבודות פיתוח לרוכשי המגרשים
16 עלתה בדיון בבית המשפט המחוזי מרכז. המערער העלתה במסגרת הערעור בבית המשפט המחוזי
17 מרכז טענה זו במפורש. בית המשפט מחוזי מרכז סיכם טענה זו במילים אלה: "המערער טוענת,
18 כי הוכיחה שעבודות הפיתוח בוצעו על ידי עבור תושבי הישוב – רוכשי המגרשים – מכוח ובהתאם
19 להחלטת הממשלה והתב"ע, הוצאו על-ידי חשבוניות ושולם על ידי המס המתחייב מעסקאות
20 אלו". טענה זו היא הטענה העומדת במרכזו של ערעור זה. למערער היה יומה בבית המשפט ביחס
21 לטענה זו וההכרעה בטענה זו הייתה חיונית להכרעה בערעור שהתנהל בבית המשפט המחוזי מרכז.

22 49. ביחס לתנאי השלישי לצורך קיומו של השתק עילה, לפיו על הקביעה להיות מעוגנת בממצא
23 פוזיטיבי ולא בממצא הנובע מהיעדר הוכחה, הרי שבעניין זה, בית המשפט המחוזי מרכז קבע
24 שהמערער לא הוכיחה שהיא הוציאה חשבוניות מס לרוכשי המגרשים הכולל את רכיב עבודות
25 הפיתוח. בעניין זה בית המשפט אומנם לא קבע ממצא פוזיטיבי (שהוכח שהמערער לא הוציאה
26 לרוכשי המגרשים חשבוניות מס הכוללות את רכיב עבודות הפיתוח), אולם בית המשפט קבע
27 שהמערער לא הייתה יכולה להוציא לרוכשי המגרשים חשבונית מס הכוללת את רכיב עבודות
28 הפיתוח משום ש"מקבל השירות" בעסקה כזו היא המועצה המקומית והוצאת חשבונית כזו תהיה
29 בבחינת הוצאת חשבונית שלא כדין. כאן מדובר בקביעה פוזיטיבית ששוללת את טענות המערער
30 בערעור זה. הטענה המרכזית של המערער בערעור זה היא שהיא הוציאה חשבוניות מס לרוכשי
31 המגרשים בגין רכיב עבודות הפיתוח, אלא שבית המשפט קבע שהיא לא הייתה רשאית להוציא



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ספטמבר 2020

ע"מ 19-01-35329 דלתא להשקעות ומסחר (קרני שומרון) בע"מ (חברה ירדנית נ' מע"מ)
פתח תקווה

חשבוניות כאלה והוצאתן, אם אכן התרחשה, היא בבחינת הוצאת חשבוניות שלא כדין. בנימוק זה
דחה בית המשפט את הטענה של המערערת לפיה היה ויקבע בית המשפט כי בוצעה עסקה בין
המערערת לבין המועצה המקומית, יש לאפשר למערערת לבטל את החשבונית שיצאה לרוכש המגרש
בגין הפיתוח ותחתיה להוציא חשבונית למועצה. התוצאה היא שהבקשה לסילוק על הסף של הערעור
מתקבלת.

סוף דבר

50. לאמור כל האמור לעיל, הבקשה לסילוק על הסף של הערעור מתקבלת ואני מורה על דחיית
הערעור.

51. בנסיבות העניין, על המערערת לשלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 6,000 ₪
תוך 45 ימים מהיום ולאחר מכן, יתווספו לסכום הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תשלח את ההחלטה לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את ההחלטה.

ניתנה היום, י"ב תשרי תשפ"א, 30 ספטמבר 2020, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט