

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7489/01

בפני: כבוד השופטת ד' דורנר
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופט ס' גיבראן

המערערת: די-רום (1971) בע"מ

נגד

המשיב: פקיד השומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-
יפו מיום 27.6.01 בעמ"ה 1066/98, שניתן על-ידי כבוד
השופטת ב' אופיר-תום

תאריך הישיבה: כ"ו בסיון תשס"ג (26.6.03)

בשם המערערת: עו"ד דן בן-דרור; עו"ד פנחס רובין; עו"ד רויטל
אבירם

בשם המשיב: עו"ד לאה מרגלית; עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופטת ד' דורנר:

העובדות ההליכיים והטענות

1. ביום 22.2.94, חתמה המערערת, חברה קבלנית העוסקת בבניית דירות למכירה ובהשכרת נכסים, על הסכם קומבינציה (להלן: ההסכם, עסקת הקומבינציה או העסקה) עם חברת בן צור את דרוינוב בע"מ (להלן: החברה). על-פי ההסכם, החברה העבירה למערערת 65% מהקרקע (להלן: חלקת המערערת), ובתמורה התחייבה המערערת להעניק לה שירותי בניה על 35% הנותרים (להלן: חלקת החברה). במהלך השנים 1994-1996 ביצעה המערערת את חלקה בהסכם, וסיפקה את שירותי הבניה להם התחייבה.

שווי חלקת החברה בקרקע, נכון ליום העסקה, הוערך על-ידי מנהל מס שבח (להלן: המנהל), בהסתמך על נתונים באשר לעלויות הבניה החזויות שמסרה המערערת, בגובה 9,510,000 ש"ח (להלן: השווי על-פי מס שבח). אלא שבפועל עלות שירותי הבניה שנתנה המערערת עמדה על 15,198,593 ש"ח, וממילא, ההפרש בין סכומים אלה עמד על 5,688,593 ש"ח (להלן: ההפרש).

המערערת בנתה גם על חלקתה שלה, תוך שפיצלה היא אותה לשניים. 70.37% מחלקת המערערת ייעדה היא למכירה (להלן: החלק למכירה), ואילו 29.63% הנותרים יועדו על-ידה להשכרה (להלן: החלק להשכרה). ברישומיה החשבונאיים, קישרה המערערת בין ההוצאות שנשאה בבניה על חלקת החברה (להלן: הוצאות הבניה), לבין שני חלקי החלקה שקיבלה. כך: 70.37% מהוצאות הבניה נזקפו לשווי החלק למכירה, ואילו 29.63% מהוצאות הבניה נזקפו לשווי החלק להשכרה.

בשנת 1996, מכרה המערערת את החלק למכירה בתוספת המבנה שבנתה עליו, ברווח נאה, ומשכך, העבירה חלק זה ואת הזקיפה היחסית לו, מהמאזן לדו"ח הרווח-וההפסד שלה; ואכן, הסכים המשיב לנכות לה 70.37% מעלויות שירותי הבניה שנתנה לחברה, כנגד הכנסותיה ממכירת החלק שייעדה למכירה. עם זאת, כשביקשה המערערת, בדו"ח ההתאמה שהגישה לשנת המס 1996, כי ה-29.63% הנותרים – 1,685,530 ש"ח – ייחשבו כהפסד מעבודה ממושכת (להלן: ההפסד), החליט המשיב לדחות את בקשתה. זאת, אף כי ברור ומוסכם היה על הצדדים, שאם במועד כלשהו תמכור המערערת את חלקת הקרקע שלה, תהיה מחויבת היא בתשלום מס שבח, על-פי הפער שבין מחיר המכירה ובין השווי (הנמוך) שנקבע כאמור לחלקתה על-ידי המנהל, בהתבסס על תחזית העלויות השגויה. לאמור, כי לא היה חולק שסכום ההפרש שבין העלויות הנחזות לבין העלויות בפועל, לא יוכר כהפסד ולא יובא בחשבון לעולם, הן לצורכי מס שבח, והן לצורכי מס הכנסה.

2. המערערת ערערה על החלטה זו של המשיב לבית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו, תוך שחזרה ותבעה הכרה בהפסד. בית-המשפט המחוזי (השופטת ברכה אופיר תום) קבע כי אין מקום לדבר על רווח או הפסד בעסקות הקומביניציה. לדידו, משנבחנות ומסתיימות עסקות הקומביניציה ברגע כריתתן, לא היה כל אירוע מס, שיכול היה להצמיח הפסד הראוי להכרה. בנוסף, לגישתו, אין המשיב, כרשות נפרדת, ככול לשומת המנהל ויכול הוא לשום את ערך חלקת הקרקע שקיבלה המערערת בגובה כל הוצאות הבניה. עוד קבע בית-המשפט המחוזי, כי אף ששומת המנהל היא שתשמש את

רשויות מס שבח באם תימכר הקרקע, אין ערובה לכך שהקרקע תימכר, ועל כל-פנים רושם הוא בפניו את הצהרת המשיב, אותה מסר בשם סגן הנציב הממונה על מס שבח, לפיה בעת מכירת הנכס, שומת מס שבח תתבסס על העלויות בפועל (הגבוהות) ולא על העלויות המוערכות (הנמוכות יותר). משכך, דחה בית-המשפט המחוזי את הערעור. אלא שראה הוא גם להוסיף כי יש לראות את עסקת הקומבינציה ואת שימושי המערערת בחלקת הקרקע שלה, כנופלים כולם לגדר עסקה אחת, ומשבנתה המערערת על חלקתה שלה, יש לראותה כקבלן הבונה על שטחו גם כאשר בנתה על חלקתה של החברה, וממילא, לגישתו, אין לאפשר לה להכיר בהפסדה על-פי הכללים הנוהגים לעניין קבלן המבצע עבודות על שטחו של אחר.

מכאן לערעור שבפנינו, בגדרו תוקפת המערערת את פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי על כל חלקיו. לדידה, עקרונות יסוד בסיסיים של דיני המס הם שקבלן הוא "קבלן בונה" על חלקו שלו ו"קבלן מבצע" על חלקם של לקוחותיו. לטענתה, יש לראות את עסקת הקומבינציה כעסקת מזומנים שהתמורות בה נקבעות בעת חתימת החוזה. ממילא, ההתפתחויות המאוחרות אינן משליכות על עסקת הקומבינציה כי אם על רווחו השוטף של הקבלן, כאשר ההפסד, שנגרם לטענתה, ייחשב עבורה, בהיותה "קבלן מבצע", הפסד עסקי שוטף. עוד טוענת היא כי לא היה מקום שהמשיב יתערב בשומתו הסופית של מנהל מס שבח, משהתערבות זו פוגעת בסופיות השומה; ומאותה סיבה אף לא יהא ניתן לתקן את שומת המנהל לכשימכר הנכס. לבסוף, תוקפת היא את התוצאה לפיה הפסדה לעולם לא יוכר – כאשר, כאמור, הוא לא ייזקף לעלויות רכישת הקרקע לצורכי מס שבח, אם וכאשר צורך שכזה יתעורר, והוא גם לא ייחשב הפסד עסקי, לצורכי מס הכנסה.

מנגד, טוען המשיב, בתומכו יתדותיו בפסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, כי בהיעדר אירוע מס או מימוש אין מקום לבחון הפסד. לדידו, כפי שסבר בית-המשפט המחוזי, יש לראות המערערת כקבלן הבונה על שטחו, הן כאשר לבנייתה על חלקת החברה, והן כאשר לבנייתה על הקרקע שלה. בנוסף, גורס הוא כי עלויות הבניה שיוחסו לחלקת המערערת שיועד להשכרה, הינן למעשה הוצאות למימון מבני ההשכרה ועל-כן מותרות הן לניכוי כנגד הכנסותיה ההוניות בנכס בלבד. לאמור, כי המערערת תוכל לטעון להפסד רק בעת שתמכור את חלקת קרקעה שיועד להשכרה. בנוסף, לטענתו, "חסד" עשה עם המערערת בהסכימו לתקן את מחיר הרכישה, לצורכי מס שבח, אם וכאשר יעלו, וחסד זה אף אינו נעשה עם נישומים אחרים. לשיטתו, המערערת יכלה לתקן את שומת המנהל במועד, ואין לה לבוא ולבקש תיקון עיוותים

לכאורה, שהיא שגרמה להן. לבסוף, טוען הוא, בהמשך לפסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, כי מס שבח ומס הכנסה הם שונים, ויש עצמאות למשיב לקבוע שומה שונה.

מחלוקת זו שבין הצדדים נוגעת לשורש מהותה של עסקת הקומבינציה והשלכותיה, תוך שתוצאותיה המיסיות של העסקה נגזרות באופן ישיר משאלת מעמדה של עסקה זו. אעבור איפוא לניתוח שאלה זו על היבטיה.

עסקות קומבינציה – טיבן והשלכותיהן

3. הלכה היא מזה שנים כי "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע את מהותה של העסקה לצורך דיני המס." (דברי הנשיא אהרן ברק בע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ (טרם פורסם, ניתן ביום 7.1.04, פסקה 12 לפסק-הדין). וראו ע"א 722/82, 696 ג.ו.ב.ד נכסים ובניה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, פ"ד לט(2)666, בע' 670. כן ברי כי יש לשאוף לכך שלא "יושתו חיובי מס שונים על נישומים העושים עסקאות שתוצאתן זהה" (דברי השופט אליעזר ריבלין בע"א 3815/99 טובי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין (טרם פורסם, ניתן ביום 4.8.03, ראו פסקה 15 לפסק-דינו, וכן האזכורים שם). בנוסף, ולצורך הגשמת מטרה בסיסית זו, "יש לקבוע את תוצאות המס של העיסקה בהתאם לעיסקות השוק, קרי עיסקות עם מעבר כסף ממש, הגלומות בעיסקת חליפין" (דברי השופט טובה שטרסברג-כהן בע"א 9105/96 מגדל הזהב בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נו(5), 608, בע' 619). וראו גם דוד גליקסברג "אירועי מס רעיוניים: על מימדי השיח המיסי והחוקתי", מיסים יז(4), א-1.

4. עסקת הקומבינציה שבפנינו היא שילוב וקיצור של שתי עסקות משנה שונות. העסקה הראשונה היא עסקת רכישת שירותי בניה. החברה שכרה את המערערת כקבלן, כדי שתבנה היא על 35% מהקרקע, ועל-כך העבירה היא לתמורה מלאה. עבור המערערת תמורה זו היא הכנסה עסקית, ואילו ההוצאות המוצאות על-ידה במסגרת אספקת שירותי הבניה, הן הוצאות עסקיות. הוצאות והכנסות אלה עומדות ומנוכות אלה מול אלה, וממוסות במס הכנסה כמקובל. העסקה השנייה היא עסקת מכר מקרקעין, בגדרה רכשה המערערת מהחברה 65% מהקרקע, ואף זאת בתמורה מלאה, השווה בגובהה לתמורה שקיבלה המערערת ממנה עבור שירותי הבניה, שסופקו לה. בהתאם, אין חולק ששילמה החברה מס שבח מקרקעין על עסקה שנייה זו. בנוסף, וכאמור, הגם שהתמורות לא הומרו לכסף ממש, וממילא, כספים לא "החליפו ידיים",

יש מקום למסות כל עסקה כאילו ניתנה בה תמורה כספית מלאה. בשתי עסקות משנה אלה, תמה ומתמצה עסקת הקומבינציה.

אלא שחייה העסקיים של המערערת לא תמו. אכן, לאחר שקנתה המערערת את חלק המקרקעין שלה מהחברה, החליטה היא לבנות עליו, ולשם כך, לרכוש שירותי בניה. אך לא צריכה הייתה ללכת רחוק, ובמקום לקנות את השירות מקבלן אחר, החליטה היא לספק את השירות לעצמה בעצמה. אין ספק כי החלטה זו נפרדת היא מעסקת הקומבינציה; למערערת חופש בחירה מלא ובלתי תלוי בחברה, באשר לשימוש שתעשה בחלקה. ובהתאם, מיסוי עסקה זו אף הוא נפרד ממיסוי עסקת הקומבינציה.

תוצאותיה המיסיות של העסקה

5. פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) מבחינה בין "קבלן מבצע" – המספק שירותי בניה לאחרים – ובין "קבלן בונה" – המספק שירותי בניה לעצמו על חלקו – באשר למועדי הדיווח על הכנסותיו. וכך קובעת הפקודה, באשר ל"קבלן המבצע":

"8א(א) ... "עבודה ממושכת" - עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות בניה בבנין בידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר ולמעט בניית בנין בידי בעלו...
8א(ב). נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:
... (2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה רק לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז ההפסד, או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה; [ההדגשות הוספו]

ואילו באשר ל"קבלן בונה" ההסדר שנקבע הוא:

8(ג) (1) בסעיף קטן זה -
"בנין" - בנין שבנה בעלו ואשר משך בנייתו עולה על שנה...
(2) נישום שיש לו הכנסות מבנין יחולו לגביו הוראות אלה:
(א) בשנת המס הראשונה שבה היה הבנין ראוי לשימוש ידווח הנישום על כל ההכנסות שהיו לו מהבנין עד לאותה שנת מס ובאותה שנת מס, ובכל שנת מס שלאחר

מכן ידווח על ההכנסות שהיו לו מהבנין באותה שנת מס ;
 (ב) לענין קביעת הכנסתו החייבת של נישום ממכירת חלק מבנין ראוי לשימוש, יובא בחשבון חלק מעלות הבנין כולו כיחס חלקו של השטח שנמכר באותה שנת מס לשטח הבנין כולו, כפי שהוא מפורט בהיתר הבניה שניתן לגביו על פי חוק התכנון, ובלבד ששטחי חניה שנמכרו לא ייכללו לענין זה בשטח שנמכר ;
 (ג) הפסד מבנין לא יובא בחשבון לענין קביעת ההכנסה החייבת בשנות מס שלפני שנת המס שבה היה הבנין ראוי לשימוש [ההדגשות הוספו].

6. בהינתן הניתוח לעיל, ברור כי באשר לכל שירותי הבניה, שאותם סיפקה המערערת לחברה, תיחשב היא "קבלן מבצע". שירותים אלה ניתנו על-ידה בתמורה מלאה, שאומנם לא קיבלה היא אותה לידיה במזומן, אך יש לראותה כאילו קיבלה היא אותה כך. מזומן זה שווה בערכו לעלויות הבניה החזויות בעת ביצוע העסקה, לאמור, לאותם 9,510,000 ש"ח ששני הצדדים אמדו כשווי חלקה של המערערת בקרקע. מזומן זה אף מהווה עבור המערערת הכנסה מעבודתה השוטפת, לשנת המס 1994, שבה הוא התקבל. אלא שכאמור, סכום זה לא שיקף את עלות שירותי הבניה, ובפועל הוצאו 15,198,593 ש"ח.

ודוקו. המערערת, בקבלה חלק בקרקע ששווייה שווה לעלויות החזויות באספקת שירותי הבניה לחברה, נקטה במהלך שיש בו סיכון וסיכוי. כמקובל בעסקות שוקיות רבות, בחרה היא, למעשה, לקבל תשלום מראש עבור שירותיה, אף כי צפויים היו להימשך שנים מספר. ממילא, נטלה היא את הסיכון שהעלויות בפועל יעלו על תחזיתה, ואת הסיכוי כי יפלו הן מתחזית זו. ברור היה לשני הצדדים, כי כל אחד מהם, בפועל, יכול להרוויח או להפסיד. אך החלטה זו וסיכון זה הינם עסקיים, ומובאים בחשבון ההוצאות וההכנסות לצורך מס הכנסה. ההוצאות שהוצאו על שירותי הבניה הינן הוצאות עסקיות שוטפות העומדות כנגד הכנסותיה בגין שירותים אלה, וההפרש ביניהן הוא "הפסד מעבודה ממושכת" כמובנו בסעיף 8א(א) לפקודה. אך מובן הוא כי אילו היו ההוצאות בפועל נופלות משווי חלקת הקרקע שקיבלה המערערת, כפי שהוערך בעת כריתת העסקה, היה ההפרש נחשב כרווח לצורכי מס הכנסה.

בהתאם, ההפרדה בין עסקת הקומבינציה לבין אופן שימוש המערערת בחלקה היא מלאה. אין מקום להתייחס באופן שונה ל-70.37% מעלויות שירותי הבניה שיוחסו לחלק הקרקע שיועד למכירה ול-29.63% שיוחסו לחלק הקרקע שיועד להשכרה.

ההוצאות לשירותי הבנייה בחלקה של החברה – כולן – הן הוצאות עסקיות שוטפות של המערערת כקבלן מבצע, אותן יש לנכות על-פי הכללים המקובלים.

7. משכך, אין אני נדרשת לטענות שהועלו בדבר סמכות המשיב להתערב בשומת מנהל מס שבת, בדבר "גמילות חסדיו" העתידית של המשיב בכספי הציבור, ובדבר הבטחותיו בשם רשויות מס שבת.

על פני הדברים, אף אין מקום לכך שרשויות מס שבת ישנו את שומתן ביחס לשווי חלק המערערת בקרקע. שהרי, יש להניח ששווי זה היה, בעת המכירה, שווה לעלויות החזויות של שירותי הבניה – הא ותו לא. ואילו היו הצדדים יודעים, בעת כריתת העסקה, כי שווי השירותים גבוה יותר, היו הם משנים את תנאי העסקה, לטובת המערערת.

סוף דבר

8. מציעה אני לקבל את הערעור, לבטל את פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי ולהכיר בהוצאותיה של המערערת כהוצאותיו של "קבלן מבצע" לצורך סעיף 8א לפקודה. כן יש להכיר בכך שנגרם למערערת הפסד מעבודה ממושכת כמובנו בחוק, שגובהו כגובה ההפרש שבין שווי הקרקע, כפי שהוערך על-ידי המנהל, לבין העלויות שהוצאו בפועל באספקת שירותי הבנייה לחברה.

בנסיבות העניין, מציעה אני כי ישא המשיב בהוצאות המערערת, בשתי הערכאות, בסך כולל של 40,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת דורנר.

ניתן היום, י"ג בשבט תשס"ד (5.2.04).

שופט

שופטת

שופטת