

בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 אוקטובר 2010

ע"מ 1169/07 אוסף השקעות ופיתוח בע"מ נ' מע"מ גוש דן
 ע"מ 1227/07 אוסף השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ גוש דן
 ע"מ 1115/08 אוסף השקעות ופיתוח בע"מ נ' מע"מ גוש דן
 ע"מ 1134/09 אוסף השקעות ופיתוח בע"מ נ' מע"מ גוש דן
 ע"מ 10259-12-09 אוסף השקעות ופיתוח בע"מ נ' מע"מ גוש דן

בפני כב' השופטת דניה קרת-מאיר
המערערת
אוסף השקעות ופיתוח בע"מ
ע"י ב"כ ממשרד זיו שרון ושות', עורכי דין

- נ ג ד -

המשיב
מנהל מע"מ גוש דן
ע"י ב"כ עוה"ד טופף
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

מיני-רציו:

* עסקת רכישת מקרקעין מיחידים שאינם רשומים כעוסק בענף המקרקעין נפרדת מעסקה הנוספת שעשתה המערערת - בניית דירות על המקרקעין ומכירתן. המחוקק לא כלל עסקה נפרדת זו בסעיף 5(ב) לחוק מס ערך מוסף והעוסק יחויב בגינה במס עסקאות לפי מלוא תמורת המכירה

* מסים - מס ערך מוסף - עיסקה

* מסים - מס ערך מוסף - שיעור המס

* מסים - מס ערך מוסף - ניכוי מס תשומות

* מסים - מס ערך מוסף - מס תשומות

המערערת, העוסקת בייזום ובנייה במקרקעין, רכשה במקרקעין בשלמות מיחידים שאינם רשומים כעוסק בענף המקרקעין. המערערת הוציאה חשבונית מס עצמית בשל הרכישה לפיה דיווחה על עיסקת הרכישה וניכתה מס תשומות לפי החשבונית. המערערת מקימה על המקרקעין פרויקט של דירות מגורים למכירה. המערערת לא שילמה מע"מ על מלוא מחיר הדירות בעת מכירתן, אלא רק על ההפרש שבין מחיר מכירת הדירות לבין מחיר רכישת המקרקעין. עבור התשלומים אותם גבתה המערערת מרוכשי הדירות בגינם לא שילמה מע"מ, הוציאה המערערת קבלות ולא חשבוניות מס. עבור הסכומים אותם גבתה המערערת מרוכשי הדירות ובגינם שילמה מע"מ, הוציאה המערערת חשבוניות מס. עיקר הדיון נסב אודות השאלה האם החבות במע"מ בשל עיסקאות מכירת דירות על ידי המערערת חלה על מלוא תמורת הדירות בעת מכירתן, או שמא רק על תמורת הדירות בניכוי מרכיב הקרקע.

בית המשפט המחוזי דחה את התביעה ופסק כי:

סעיף 5(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: החוק) הנו הסדר מיוחד שכותרתו "מס ערך מוסף על דברי אומנות ונכסים משומשים". על מנת שסעיף 5(ב) לחוק יחול צריכים להתקיים מספר תנאים:

המכירה צריכה להיות של דירת מגורים בלבד; על המוכר להיות עוסק במקרקעין; על הדירה להרכש מאדם פרטי או מעוסק אשר על פי דין לא היה רשאי לנכות את התשומות בעת רכישת הדירה. אין הסעיף כולל הגדרה ל"דירת מגורים". אולם, בהעדר הגדרה המונח יפורש בלשון בני אדם והוא יכול להיות מגורים שלמה ונפרדת המשמשת למגורים. הסעיף דורש במפורש שעל הנכס להירכש כדירת מגורים כדי שהמוכר ייחנה מההקלה האמורה בה. הסעיף לא יחול כאשר הרוכש רוכש דירת מגורים ישנה והורס אותה ולאחר מכן הוא בונה דירה חדשה שאותה הוא מוכר. במקרה כזה מדובר ברכישה של קרקע ולא של דירת מגורים ואין מקום להחיל על המוכר את הוראת הסעיף. הריסת הדירה גורמת לכך שהקניה הינה למעשה קניה רגילה של מקרקעין רגילים ולא של דירת מגורים – דבר המנוע להחיל את הוראת הסעיף על המכירה. מקל וחומר, אין כל מקום להחיל את הוראות הסעיף כאשר מלכתחילה נרכשים מקרקעין בעסקה אחת ולאחר מכן בונה העוסק הרוכש דירות ומוכר אותן לרוכשים. זאת במיוחד כאשר למקרה של רכישת מקרקעין על ידי עוסק מאדם פרטי, התייחסו החוק והתקנות בנפרד.

המחוקק הסדיר באופן ספציפי את נושא מכירתן של דירות מגורים שנרכשו על ידי מי שעוסק במקרקעין ממי שאיננו עוסק, ואת נושא רכישתם של מקרקעין על ידי עוסק ממי שאיננו עוסק. רכישת מקרקעין ממוכרים פרטיים שאינם עוסקים, מהווה עיסקה נפרדת עליה חלה תקנה 6ב' לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. סעיף זה הנו חריג לעקרון הכללי, לפיו החייב במס הוא המוכר, והמס הוטל על הקונה שיוציא במקום המוכר חשבונית על שמו. עם זאת, נשמר עקרון ההקבלה, שכן אותו קונה שהוא עוסק רשאי לנכות את סכום המס בו נשא במקום המוכר כמס תשומות על סמך אותה חשבונית עצמית. זאת הן במועד הרכישה והן לפי סעיף 43 א(א) לחוק, בעת המכירה. זה ההסדר החל על המקרקעין במקרה הנוכחי. עסקה זו הינה נפרדת מהעיסקה הנוספת והמאוחרת שנעשתה על ידי המערערת - בניית הדירות בפרייקט ומכירתן. המחוקק בחר שלא לכלול עסקה נפרדת זו בסעיף 5(ב) והעוסק יחויב בגינה במס עסקאות, בהתאם למלוא תמורת המכירה.

פסק דין

1. מהות הערעורים, העובדות המוסכמות והפלוגתאות

המערערת הגישה מספר ערעורים לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף תשל"ו – 1975 (להלן: "החוק"), על החלטות המשיב בהשגות בעניין שומות אשר הוצאו למערערת, בגין מכירת מקרקעין הידועים כגוש 6108 חלקה 724 (להלן: "המקרקעין"). במסגרת העובדות המוסכמות אשר הוגשו לבית משפט על ידי הצדדים, נאמר כי המערערת עוסקת ביזום ובנייה במקרקעין. ביום 14.10.05 רכשה המערערת את המקרקעין בשלמות מיחידים שאינם רשומים כעוסק בענף המקרקעין במע"מ (להלן: "המוכרים"). תמורת הרכישה שילמה המערערת כ-20 מיליון דולר, כאשר עלות הקרקע בסך היה 94,228,679 ₪.

בהתאם לתקנה 6ב' לתקנות מס ערך מוסף תשל"ו – 1976, הוציאה המערערת חשבונית מס עצמית בשל רכישת המקרקעין על פיה דיווחה על עיסקת הרכישה.

המערערת ניכחה מס תשומות באותו סכום בהסתמך על החשבונית האמורה. סכום המע"מ בחשבוניות היה 15,247,732 ₪.

המערערת מקימה על המקרקעין פרויקט של דירות מגורים למכירה. בהתאם לייעוץ משפטי שקיבלה המערערת, לא שילמה המערערת מע"מ על מלוא מחיר הדירות בעת מכירתן, אלא רק על ההפרש שבין מחיר מכירת הדירות לבין מחיר רכישת המקרקעין.

עבור התשלומים אותם גבתה המערערת מרוכשי הדירות בגינם לא שילמה מע"מ, הוציאה המערערת קבלות ולא חשבוניות מס.

עבור הסכומים אותם גבתה המערערת מרוכשי הדירות ובגינם שילמה מע"מ, הוציאה המערערת חשבוניות מס.

במועד שיווק הפרוייקט בניית הדירות היתה בשלבים ראשונים, כאשר התשלום הראשון בגינו הוציאה המערערת קבלה ללא חשבונית מס, התקבל אצלה בפברואר 2006.

הפלוגתאות הוצגו על ידי הצדדים כלהלן:

- האם החבות במע"מ בשל עסקאות מכירת הדירות על ידי המערערת חלה על מלוא תמורת הדירות בעת מכירתן כעמדת המשיב, או שמא רק על תמורת הדירות בניכוי מרכיב הקרקע כעמדת המערערת.
- במידה והחבות במע"מ חלה רק על תמורת הדירות בניכוי מרכיב הקרקע, כעמדת המערערת, כיצד יש לייחס את הסכומים אותם קיבלה המערערת ממכירת הדירות – האם, ראשית לחלק החייב במע"מ או שמא לחלק הפטור במע"מ או לחלק היחסי.

פלוגתא נוספת התייחסה לשאלת זכאותו של המשיב לעכב את החזרי המע"מ המגיעים למערערת, אולם על טענה זו ויתרה המערערת בסיכומים. בשלב ראשון הוגשו המוסכמות והפלוגתאות ביחס לשני ערעורים בלבד. אולם, בשלב מאוחר יותר, ביקשו הצדדים כי הסיכומים אשר הוגשו יתייחסו לכל הערעורים המופיעים בכותרת וכך גם המוסכמות והפלוגתאות המשותפות לכל הערעורים.

2. סיכומי המערערת

בשלב ראשון היפנתה המערערת לתכלית החוק אשר מטרתו היא להטיל מע"מ על ערך מוסף בלבד, על תוספת ערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה. כלומר, על פי מטרתו העליונה של החוק יש לחייב את המערערת במע"מ אך ורק על ההפרש שבין תמורת המכירות לבין עלות הקניות שלה.

עוד היפנתה המערערת לעקרון ההקבלה, כאשר לפי עקרון זה אין מקום לחייב במע"מ את תמורת המכירה מקום בו לא הותר ניכוי מס התשומות בקניה. יש לפרש את הוראות החוק לאור המטרה העליונה של החיוב על הערך מוסף בלבד, תוך שמירה על עקרון ההקבלה.

המערערת נתנה דוגמאות מספריות שונות המצביעות על הצורך לשמור על עקרון ההקבלה, עקרון אשר לא נשמר לטענתה אם תחוייב במע"מ בגין מלוא תמורת מכירת הדירות במקרה הנוכחי.

המערערת טענה כי דרישתו של המשיב לתשלום מע"מ בגין מלוא תמורת המכירה של הדירות תביא למעשה להטלת כפל מס. כדי למנוע פגיעה מעין זו יש לקבל את גישת המערערת, ולחייב אותה במע"מ רק בגין ההפרש שבין תמורת המכירה לבין עלות הקניה הכוללת את סכום המע"מ.

המערערת שבה וציינה את העובדה כי רכשה את הקרקע מאנשים פרטיים, וחוייבה להוציא חשבונית עצמית בעת רכישה מכח הוראות תקנה 6ב. בגין התמורה ששולמה למוכרים בסכום של כ- 94 מיליון ₪, שולם על ידי המערערת מע"מ מכח תקנה 6 ב לעיל.

במצב רגיל היתה המערערת צריכה לקבל החזר מס תשומות בסכום של כ- 13 מיליון ₪ (על פי חישוב שיעור המע"מ באותה עת – ד.ק.), ולא להתחייב במע"מ על עלות הרכישה.

הוצאת החשבוניות העצמית הביאה לחיובה של המערערת במע"מ על עלות הרכישה, תוך קיזוז מס התשומות הגלום ברכישה זו כנגד חיוב זה.

אילו היתה המערערת מוכרת מיד את הקרקע באותו מחיר של 94 מיליון ₪, הרי שעל פי גישת המשיב מלוא תמורת המכירה היתה צריכה להתחייב במע"מ בסכום של כ- 13 מיליון ₪. הואיל ובעת הרכישה המערערת לא קיבלה בפועל החזר מס תשומות, שכן הוא "התבזבז" כנגד מס העיסקאות בו חוייבה בעת הרכישה, הרי שמע"מ בסך כ- 13 מיליון ₪ היה גם מע"מ נטו שבו היתה מתחייבת המערערת בגין המכירה. נוצר אם כן מצב אבסורדי של חיוב במע"מ בסך של כ- 13 מיליון ₪, מבלי שנוצר בידי המערערת ערך מוסף ולו של שקל אחד.

תוצאה אבסורדית זו נוצרת גם במקרה של מכירה במחיר גבוה יותר ממחיר העלות.

המערערת טענה כי המשיב לא חלק בהחלטתו על הצדק בטענותיה, אך סירב לראות לטענות עיגון בהוראות החוק הקיימות כיום.

המערערת טענה כי הוראות סעיף 5 (ב) לחוק, המתייחסות למכירת דירת מגורים חלות גם עליה.

סעיף זה קובע כלהלן:

"במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא, אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור, לבין מחירה בעת הרכישה..."

לדברי המערערת, יש לפרש את המילים **"רכש אותה"** בהתאם למצב הדירה במועד רכישה. אם במועד הרכישה הדירה היתה גמורה יתייחס המונח לדירה גמורה, אם הדירה היתה בשלב בניה יתייחס המונח לדירה בבנייה, ואם במועד זה טרם הוחל בבניית הדירה אשר נבנתה מאוחר יותר – יתייחס המונח לקרקע.

מבחינת ההיגיון אין, לטענת המערערת, כל הבדל בין רכישת דירה גמורה ומכירתה לאחר מכן, לבין רכישת קרקע למטרת בניית דירה ומכירתה לאחר מכן.

בשני המקרים נאלץ העוסק בעת הרכישה להוציא חשבוניות עצמית ולשלם מע"מ בגין עלות הרכישה. לא היה במס התשומות הגלום בסכום הרכישה כדי להקטין את המע"מ החל על המכירה באופן המביא לחיוב במע"מ על ערך מוסף בלבד.

לא תיתכן פרשנות שבה במקרה של רכישת מגורים ושיפוצה, התכוון המחוקק להגשים את עקרון חיוב ערך מוסף בעקרון ההקבלה – ואילו במקרה של רכישת קרקע ומכירת דירת מגורים, התכוון המחוקק לסטות מעקרונות אלה.

מסקנה זו מתחזקת, לטענת המערערת, גם מעצם מיקומו של סעיף 5 (ב) בפרק ב לחוק העוסק בהטלת מס, כאשר מטרת הוראות פרק ב היא להביא לחיוב בגין ערך מוסף בלבד.

עוד נטען כי ניתן להגיע לאותה תוצאה על פי עמדת המערערת, באמצעות פרשנות תכליתית של סעיף 7 לחוק המגדיר את מחיר העסקה **"כתמורה שהוסכם עליה"**.

המערערת טענה כי מדובר בעסקה במספר שלבים, כאשר בתחילה משולם מע"מ על חלק מהתמורה בגובה עלות הרכישה באמצעות הוצאת חשבונית מס עצמית ובשלב שני בעת מכירת הדירות משולם מע"מ על יתרת התמורה המיוחסת לקרקע, וכך מובטח תשלום מע"מ על מלוא התמורה.

עוד היפנתה המערערת להוראות סעיף 31 (4) הקובעת כי מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו, תהיה פטורה ממע"מ.

סעיף זה בא לשמור על עקרון ההקבלה.

המערערת טענה כי גישתה מעוגנת בהלכה הפסוקה.

הפסיקה קבעה כי יש לפרש את חוקי המס באופן המביא למיסוי רווח כלכלי אמיתי של הנישום, ובמקרה של מע"מ ערך מוסף בלבד, תוך מניעת עיוותים וכפל מס. פרשנות תכליתית תחול גם אם אין לה עיגון בחוק ולעיתים אף אם היא מתנגשת עם הוראות החוק הקבועות.

אין לדברי המערערת כל הצדקה לתוצאת מס שונה במקרה של רכישת דירת מגורים גמורה ומכירתה לאחר מכן, לבין רכישת קרקע טרם החלה הבניה ומכירת דירת מגורים לאחר מכן.

המערערת היפנתה, בין היתר, לע"א [2112/95](#) **אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ**, [פורסם בנבו], בו נידונה זכותו של עוסק לקבל החזר מע"מ בגין חובות אבודים בהתאם להוראות סעיף 49 לחוק.

בית המשפט אימץ פרשנות המאפשרת שימוש בסעיף גם במצב של חובות אבודים, אף בניגוד לאמירתו המפורשת של המחוקק בדברי ההסבר לפיו לא יותר החזר של חובות אבודים.

בית המשפט קבע כי קביעה על פיה אין העוסק הזכאי להחזר המע"מ בגין חובות אבודים, גורמת לתוצאה בלתי סבירה ובלתי צודקת.

גם במקרה הנוכחי יש להחיל את הוראות סעיף 5 (ב) או את הוראות סעיף 7 או את הוראות סעיף 31 (4), על מנת למנוע תוצאה בלתי צודקת ובלתי סבירה.

עוד היפנתה המערערת לע"א [4271/00](#) **מ.ל.מ. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע**, [פורסם בנבו], שם נידונה שאלת ניכוי הוצאות מימון בחישוב שבח במכירת מקרקעין, משלא נכללו הוצאות אלה באופן מפורש ברשימת ההוצאות המוכרות בניכוי **בחוק מיסוי מקרקעין**.

המערערת היפנתה לפסיקה לפיה במקרה מסויימים מותר לבית משפט לחרוג מלשונו המפורשת של החוק. כך יש, לדבריה, לעשות גם במקרה הנוכחי על מנת למנוע תוצאה אבסורדית ובלתי כלכלית.

עוד נטען כי קיימת לאקונה אשר ניתנת להשלמה באמצעות פרשנות תכליתית של החוק. כמו כן, הועלתה טענה בדבר אפליה לרעה של המערערת לעומת אדם פרטי בקבוצות בנייה.

נטען כי סעיף 5 (ב) אינו יוצר הסדר שלילי וכי פרשות המערערת לדין הראוי מצויה בהצעת חוק על פיה ישונה הסעיף ויחול גם על מקרקעין. כמו כן חזרה וטענה המערערת בעניין יחס התמורה.

3. סיכומי המשיב

בסיכומיו הבהיר המשיב כי המערערת היא עוסק העוסקת בייזום ובנייה במקרקעין. המערערת רכשה את המקרקעין מאנשים פרטים שאינם עוסקים, הוציאה חשבונית מס עצמית בשל הרכישה וניכתה מס תשומות בהסתמך על החשבונית האמורה. עתה, משמקימה המערערת על המקרקעין פרויקט של דירות מגורים למכירה, סבורה המערערת כי אין חבה בתשלום מע"מ בגין מלוא מחיר הדירות בעת מכירתן, אלא רק על ההפרש שבין התמורה למחיר רכישת המקרקעין.

המערערת היפנתה, כאמור, להוראות סעיף 5 (ב) המתייחסות לדירות מגורים וביקשה להקיש גם על העניין הנוכחי.

לדברי המשיב, הוראותיו של סעיף 5 (ב) הן הוראות מיוחדות המתייחסות לדירות מגורים בלבד, אותה רכש עוסק במקרקעין ממי שאיננו מלכ"ר מוסד כספי או עוסק. על פי סעיף זה ישולם המס על ההפרש שבין מחיר דירת המגורים בעת המכירה לבין מחירה בעת הרכישה.

המשיב הבהיר כי המוכר נחשב במקרה זה כנותן שירותי מכירה וכמתווך בין הבעלים המקורי ממנו רכש את דירת המגורים לבין הקונה הסופי.

הסעיף נחקק במסגרת תיקון 11 אשר תחילתו מ- 9/92.

בהצעת החוק התייחס הסעיף למכירת מקרקעין באופן כללי.

באוקטובר '93 קיבלה הכנסת את הצעת החוק בקריאה ראשונה ובדצמבר '93 דנה הכנסת בהצעת החוק, לשם קריאה שנייה ושלישית.

לאחר דיונים בכנסת התקבל הנוסח החדש, שהוא הנוסח החל היום המתייחס למכירת דירת מגורים בלבד.

ביולי 2005 הונחה הצעת חוק פרטית, בה הוצע לתקן את סעיף 5 (ב), כך שיתייחס למכירת מקרקעין.

בדברי ההסבר להצעת החוק הפרטית נאמר כי קיים היום עיוות כלכלי וכפל מס במספר מצבים של רכישת מקרקעין ומכירתן.

הבולט בהם הוא מצב שמישהו מוגדר כעוסק הקונה מאדם פרטי מקרקעין שאינם דירת מגורים ומוכר אותם לאחר מכן למי שאינם עוסקים.

ב"כ המשיב ציין כי הכנסת לא קידמה הצעת חוק זה מאז שנת 2005 ו**חוק מע"מ** לא שונה ונותר בנוסח של סעיף 5(ב) הנוכחי.

עוד נאמר על ידי המשיב, כי **חוק מע"מ** מבחין במפורש בין מקרקעין לבין דירת מגורים.

חוק מע"מ לא הגדיר דירת מגורים אולם יש להחיל את מבחן ייעודו הטבעי של הנכס ומאפייניו.

המשיב אף היפנה **להוראות** 5/94 של אגף המכס ומע"מ בעקבות תיקון 11 אשר התייחס למע"מ על "**דירות יד שניה**".

גם הוראות אלה מתייחסות במפורש לדירות מגורים.

המשיב היפנה למאמר שנכתב על ידי ב"כ המערערת בשנת 2008, בו הובהר כי הוראות סעיף 5 (ב) חלות רק על מכירת דירות מגורים ולא על רכישת מגרש פנוי.

משבחר המחוקק במודע לכלול את ההסדר המקל על עיסקאות בדירות מגורים בלבד, אין להרחיב הסדר זה על מקרקעין בכללותם מכח החלטה שיפוטית בניגוד לרצון המחוקק.

המחוקק ביקש להבחין בין דירות מגורים לבין מקרקעין פנויים, על מנת לעודד סחר של דירות מגורים בבעלות אנשים פרטיים ולעורר את שוק הדירות יד שניה.

סעיף 5 (א) מעניק הקלה לגבי סוגים נוספים של נכסים משומשים מסויימים נוספים. בכל הנוגע למכירת מקרקעין ע"י אנשים פרטיים לעוסק, קבע המחוקק הסדר אחר ספציפי המסדיר את תשלום המס.

המחוקק קבע כי המס במקרה כזה יחול על הקונה לפי ההוראות אשר נקבעו בתקנה 6 ב' כפי שפירטה המערערת.

החוק שומר במקרה זה על עקרון ההקבלה, בהתאם להוראה על פיה רשאי הקונה, שהוא העוסק, לנכות את המס שנשא בו במקום המוכר כמס תשומות על יסוד אותה חשבונית עצמית.

המשיב היפנה להוראות סעיף 43 א' המאפשר השבה של מס התשומות, בעת מכירת המקרקעין אם לא נוכה המס בעת הרכישה, על פי החשבונית העצמית.

כאשר נמכרות הדירות שניבנו על המקרקעין, מחוייב העוסק בגין התמורה במס עיסקאות.

לא מדובר אם כן בכפל מס אלא בשתי עיסקאות נפרדות, אשר לגבי כל אחת מהן קיים הסדר ספציפי בחוק.

לאור כל האמור לעיל, ברור שהחוק והתקנות קבעו מנגנוני מיסוי שונים באשר לקניה ומכירה של מקרקעין פנויים לעומת מכירת דירת מגורים, בתנאים הקבועים בסעיף 5 (ב) לחוק.

עוד נאמר, כי אין מקום לטענותיה של המערערת בעניין הגדרת המחיר לפי סעיף 7. הכלל הוא כי מחירה של עיסקה יהיה התמורה החוזית שהצדדים הסכימו עליה. מדובר כאמור בשתי עיסקאות נפרדות ואין לקבל את טענתה של המערערת על פיה מדובר בעיסקה רבת שלבים, כאשר בתחילת הדרך הוצאה חשבונית עצמית ושולם מס על חלק מהתמורה, ובשלב מכירת הדירות שתבנה המערערת יהיה עליה לשלם מע"מ רק על יתרת התמורה המיוחסת לקרקע. על המערערת לשאת במס העיסקאות עם מכירת הדירות ללקוחות, ולא מדובר בעיסקה בתשלומים שהיא עיסקה רב שלבית. עוד טען המשיב כי אין מקום לטענה הנוספת של המערערת, בעניין יחוס התמורה המתקבלת ממכירת הדירות קודם כל לקרקע ולאחר מכן לשירותי הבנייה.

4. דיון והחלטה

אינני רואה כל מקום לקבל את טענותיה של המערערת. הוראת סעיף 5 (ב) מצוייה אכן בפרק ב' הדן בהטלת המס ושיעורו, כפי שטענה המערערת בסיכומיה. עם זאת, כבר מהכותרת אותה נושא סעיף 5 עולה כי מדובר בהסדר מיוחד שאין להרחיב אותו מעבר ללשון הברורה בה נקט המחוקק. הכותרת של סעיף 5 הינה "מס ערך מוסף על דברי אומנות ונכסים משומשים". גם ההסדר אשר הוסף בתיקון מס' 11 מתייחס למעשה לנכס משומש, כלומר דירות יד שנייה.

במסגרת סעיף 5 (ב) התייחס המחוקק, באופן חד משמעי, למכירתה של דירת מגורים על ידי עוסק במקרקעין על ידי מי שרכש אותה, בין היתר, ממי שאיננו עוסק. אומנם, הצעת החוק המקורית התייחסה למקרקעין באופן כללי. אולם, המחוקק בחר באופן מפורש להחיל את הוראת סעיף 5 (ב) על דירת מגורים בלבד, ואף הניסיון לשנות את החוק בשלב מאוחר יותר, על יסוד הצעת החוק משנת 2005, לא הביא לשינוי הגדרתו החד המשמעית של סעיף 5 (ב).

נמזר בספרו מס ערך מוסף (חלק ראשון) מהדורה רביעית, סעיף 617א', מתייחס להוראת החוק המצוייה בסעיף 5 (ב).

נמדר מציין כי על מנת שהוראת הסעיף תחול צריכים להתקיים מספר תנאים:

ראשית, המכירה צריכה להיות של דירת מגורים בלבד ולא של נכס אחר.

שנית, על המוכר להיות עוסק במקרקעין.

שלישית, על הדירה להרכש מאת אדם פרטי או מעוסק אשר על פי דין לא היה רשאי לנכות את התשומות בעת רכישת הדירה.

נמדר מבהיר בהערת שוליים 3, כי למרבה הפלא אין הסעיף כולל הגדרה ל"דירת מגורים". אולם, בהעדר הגדרה המונח יפורש בלשון בני אדם והוא יכול דירת מגורים שלמה ונפרדת המשמשת למגורים.

כפי שאף הבהיר ב"כ המערערת במאמר אליו היפנה ב"כ המשיב בסיכומים (פורסם בשנת 2008) **"יש לשים לב לעובדה, כי הוראות סעיף 5(ב) חלות רק על מכירת דירת מגורים"**, מדגיש נמדר בספרו כי הסעיף דורש במפורש שעל הנכס להירכש כדירת מגורים כדי שהמוכר ייחנה מההקלה האמורה בה **"הסעיף לא יחול כאשר הרוכש רוכש דירת מגורים ישנה והורס אותה ולאחר מכן הוא בונה דירה חדשה שאותה הוא מוכר. במקרה כזה המדובר ברכישה של קרקע ולא של דירת מגורים ואין מקום להחיל על המוכר את הוראת הסעיף. הריסת הדירה גורמת לכך שהקניה הינה למעשה קניה רגילה של מקרקעין רגילים ולא של דירת מגורים – דבר המונע להחיל את הוראת הסעיף על המכירה"**

ברור מדברים אלה, מקל וחומר, כי אין כל מקום להחיל את הוראות הסעיף כאשר מלכתחילה נרכשים מקרקעין בעיסקה אחת ולאחר מכן בונה העוסק הרוכש דירות ומוכר אותן לרוכשים.

זאת במיוחד כאשר למקרה של רכישת מקרקעין על ידי עוסק מאת אדם פרטי, התייחסו החוק והתקנות בנפרד כפי שאפרט להלן.

נמדר מפנה בסעיף זה לפסק דינו של כב' השופט אלון בע"ש [1506/00 חסן משה נ' מע"מ אשדוד](#), [פורסם בנבו].

באותו מקרה, היה המערער רשום כעוסק בתחום שיפוצי מבנים ואחזקות. המערער מכר לרוכשים שונים דירות מגורים אשר בנה בעצמו על מגרשים שרכש קודם לכן.

המערער גם מכר מגרשים לבנייה אותם רכש תקופה לא ארוכה טרם שמכר אותם. המערער לא דיווח למע"מ על המכירות. בין היתר העלה המערער טענה כי יש לראות במכירת הדירות אשר נבנו על המגרשים, כמכירה שחלות עליה הוראות סעיף 5 (ב).

בית המשפט הדגיש כי סעיף זה עניינו בעוסק במקרקעין שרכש דירה ממי שאינו עוסק – ולימים מכר אותה.

כב' השופט אלון קבע כי המערער לא רכש אף לא דירה אחת "הוא רכש כמפורט לעיל ארבעה מגרשים עליהם בנה את הדירות אשר בגין מכירתן חוייב במס". בית המשפט היפנה אף הוא לדבריו של נמדר המפורטים לעיל, כפי שנאמרו במהדורה הקודמת של ספרו.

משברור כי המחוקק ביקש ליצור הסדר ספציפי באשר לדירות מגורים העומדות בתנאי סעיף 5 (ב), הרי שאין מקום לטענתה של המערערת בדבר עיוות כלכלי וכפל מס במקרה הנוכחי.

המחוקק התייחס בנפרד והסדיר באופן ספציפי את נושא מכירתן של דירות מגורים אשר נרכשו על ידי מי שעוסק במקרקעין ממי שאיננו עוסק, ואת נושא רכישתם של מקרקעין על ידי עוסק ממי שאיננו עוסק.

כפי שהבהיר המשיב בסיכומיו, רכישת מקרקעין ממוכרים פרטיים שאינם עוסקים, מהווה עיסקה נפרדת עליה חלות הוראות תקנה 6 ב' לתקנות מס ערך מוסף.

העיקרון הוא אכן שהמס חל על המוכר כפי שנקבע בסעיף 16 (1) לחוק. אולם, סעיף 21 לחוק קובע כי שר האוצר רשאי לקבוע לגבי סוגי עוסקים או סוגי עסקאות שהקונה הוא שיהיה החייב במס.

מכח סמכות זו קבע שר האוצר בתקנה 6 ב' חריג לעקרון הכללי, על פיו החייב במס הוא המוכר, והטיל את המס על הקונה.

פרידמן בספרו מס ערך מוסף חוק והלכה עמ' 186 מסביר כי ההוראה הקבועה בסעיף 6 ב', לתקנות הקובעת כי במכירת מקרקעין שלא בידי עוסק מלכ"ר או מוסד כספי אלא על ידי גוף פרטי, הקונה הוא חייב בתשלום המס- הינה אחת הדוגמאות להעברת החבות במס מהמוכר אל הקונה.

"גלגול נטל המע"מ אל הרוכש מונחה, בדרך כלל, על ידי כוחות השוק והמחוקק לא מתערב בה. על פי חוק מע"מ המוכר חייב במע"מ. העברת החבות לכתפי הקונה מהווה חריג לטכניקה שנקט בה החוק."

הקונה יצטרך להוציא במקרה זה חשבונית מס עצמית או טופס עיסקת אקראי, ולשלם את המס על פיה.

התקנה מורה למעשה כי הקונה שהוא עוסק יוציא במקום המוכר חשבונית ערוכה על שמו.

עם זאת, ובניגוד לנטען על ידי המערערת, נשמר למעשה עקרון ההקבלה, שכן אותו קונה שהוא עוסק רשאי לנכות את סכום המס בו נשא במקום המוכר כמס תשומות על סמך אותה חשבונית עצמית. זאת הן במועד הרכישה והן בהתאם להוראות סעיף 43 א (א) לחוק מע"מ, בעת המכירה.

סעיף זה קובע כי "במכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או ממכירת מקרקעין שהיא עיסקת אקראי, זכאי החייב במס לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין והשבחתן... אם יש בידו בשל הרכישה כאמור, חשבונית מס או מסמך אחר שאישר המנהל המעיד על תשלום המס כאמור, והמס לא נוכה" אותה חשבונית עצמית המוצאת על פי תקנה 6(ב)(1) על ידי הקונה נכללת בגדר הוראות סעיף זה.

זה ההסדר החל על המקרקעין במקרה הנוכחי.

עסקה זו הינה נפרדת מהעסקה הנוספת והמאוחרת שנעשתה על ידי המערערת - בניית הדירות בפרוייקט ומכירתן.

המחוקק בחר באופן ברור שלא לכלול עסקה נפרדת זו בהוראות סעיף 5(ב) והעוסק יחוייב בגינה במס עיסקאות, בהתאם למלוא תמורת המכירה.

אינני רואה כל מקום לטענתה של המערערת, על פיה יש לקבל את עמדתה ולראות למעשה בתשלום עבור רכישת המקרקעין כחלק מהמחיר בהתאם להוראות סעיף 7 לחוק. עמדה זו הינה עמדה בלתי סבירה לחלוטין, כאשר מדובר בשתי עיסקאות נפרדות כאמור לעיל.

אין כל מקום לאיחוד מלאכותי של שני הפרקים השונים בחייה העסקיים של המערערת, ולראות במחיר העיסקה הסופית כמחיר אשר משולם בתשלומים בעיסקה רב שלבית.

מקובלת עלי בהקשר זה לחלוטין עמדתו של המשיב, כי לקוחותיה של המערערת רכשו ממנה דירות שלמות המיועדות למגורים, מבלי שניתן יהיה לפצל עיסקה זו לשלבים שונים.

בסופו של דבר, יש לקבוע כי במקרה הנוכחי אין כל צורך בפרשנות תכליתית כפי שטענה המערערת בתמיכה לטענותיה, שכן הוראות החוק ברורות לחלוטין. לכן, אין לקבל את טענת המערערת כי זה המקרה הראוי לפרש את סעיף 5 (ב) בניגוד גמור למילות החוק.

המקרה הנוכחי אינו עולה במסגרת אותם מקרים נדירים ויוצאי דופן אליהם כיון בית המשפט העליון בע"א 1915/91 **אסתר יעקובי נ' עזרא יעקובי**, [פורסם בנבו], אליו היפנה ב"כ המערערת בסיכומים.

כמו כן, יש לדחות את הטענה בדבר לאקונה הטעונה השלמה, וזאת לאור ההסדרים הברורים של החוק כמפורט לעיל.

התוצאה היא כי דין הערעורים להידחות.

המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד בסך 15,000 ₪ + מע"מ שישאו הפרשי הצמדה וריבית כדין, מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

ניתן היום, י"ט חשון תשע"א, 27 אוקטובר 2010, בהעדר הצדדים.

דניאל קרת מאיר 1169/07-54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)