

ערעור אזרחי מס' 108/82

„ניכז“, חברה לבנין ולהשקעות בע"מ

נגד

המנהל לעניין חוק מס ערך מוסף

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[15.4.85]

לפני הנשיא מ' שמגר והשופטים ג' בך, א' חלימה

חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, ס"ח 52, סעיפים 7, 10, 28, 29(1) — חוק מס שבח
מקרקעין, תשכ"ג-1963, ס"ח 156, סעיף 1 (המונח „שווי של זכות פלונית“).

הערעור נסב על השאלות, כיצד ייקבע לצורך מס ערך מוסף מתיר העיסקה בעיסקת קומביניציה,
לפיה מעבירים בעלי מקרקעין חלק מאותם מקרקעין תמורת בניית דירות על החלקים האחרים הנשארים
בבעלותם, וכן מהו המועד בו קם החיוב במס ערך מוסף.

כית המשפט העליון פסק:

- א. (1) החלופה הראשונה לקביעת מחיר בעיסקת חליפין לפי סעיף 10 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-
1975, מיוסדת על הערכה היפותטית של מחיר העיסקה בתנאים רגילים, בו בומן שהחלופה
השנייה מתייחסת אל עלות הנכס — הלכה למעשה — בעיסקה הקונקרטית, אשר בה דגים.
- (2) החלופה השנייה חלה, רק אם לא ניתן ליישם את החלופה הראשונה.
- (3) המסקנה, העולה מנוסחו של סעיף 10 ומיישמו לנסיבותיו של המקרה הנדון, היא, כי יש
לפנות בראש ובראשונה אל המחיר, שהיה משתלם בעד העיסקה בתנאים רגילים. המחיר
במקרה דגן הוא שווי הקרקע המועברת לקבלן במסגרת העיסקה.
- ב. מחיר העיסקה לצורך חישוב מס ערך מוסף צריך להיות ערך הקרקע ליום מסירתה לקבלן, וזהו
המועד בו התגבש החיוב לשלם את המס.

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

[1] ע"א 487/77, 503 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אחים ברקאי בנין בע"מ ואח', פ"ד
לב(2) 121.

הערות:

לחיוב במס ערך מוסף בעיסקת קומביניציה ראה: "פוטשבוצקי, עיסקת קומביניציה כעיסקת אקראי
בעלת אופי מסחרי" רואה החשבון לא (תשמ"ב) 148; מ' גלברד, "מועד החיוב והמחיר בחוק מס
ערך מוסף בעסקאות, אחוזים" רואה החשבון לב (תשמ"ג) 150.

פסקי-דין, כרך לט, חלק ראשון, תשמ"ה/תשמ"ו-1985

772

הנשיא מ' שמגר

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט ע' א' הגין) מיום
23.12.81 בע"ש 350/81. הערעור נדחה.

א' רשף — בשם המערערת;
ד' גורני, סגן בכיר א לפרקליט המדינה — בשם המשיבה.

פסק-דין

הנשיא מ' שמגר: 1. הנושא, עליו סבה המחלוקת שלפנינו, הוא קביעותיו של
בית המשפט המחוזי בעניין מס הערך המוסף, שחל על עיסקת קומבינציה במקרקעין,
שנערכה בין המערערת (חברה קבלנית לבניין) לבין בעלי החלקות. אלו האחרונים
קיבלו דירות תמורת החלקות.

השאלות הספציפיות, שנדונו בערכאה הראשונה ואשר עולות מחדש לפנינו, הן:

(א) מהו הסכום, עליו משתלם המס, היינו: מהו מחיר העיסקה ומה הדרך להעריכו
לצורכי מס ערך מוסף.

(ב) מהו המועד, בו קם החיוב במס ערך מוסף.

2. לאור הנתונים שלפנינו היו עיקריה של העיסקה כדלהלן: החזקה במקרקעין
הועברה למערערת, אך המוכרים שמרו לעצמם את הבעלות בחלק מן המקרקעין —
כשיעור הדירות שהובטחו להם תמורתם הרכוש הצמוד אליהן; הווה אומר, הקבלן קיבל
חלק מן הקרקע ותמורתו התחייב לבנות דירות על חלק הקרקע שנשאר בבעלות המוכרים.
משמע, מדובר על עיסקת חליפין של קרקע תמורת בניית דירות.

3. סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו—1975, קובע, כי מחירה של עיסקה הוא
התמורה שהוסכם עליה, אולם העיסקה שלפנינו נשלטת עלידי הוראותיו של סעיף 10
לחוק, אשר דן, בין היתר, בתמורה שאיננה בכסף ואשר לפיו —

„במקרים מיוחדים

10. עסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע
לה מחיר, או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, יהא מחירה המחיר
שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים; לא ניתן לקבוע את המחיר בדרך זו,
יהא מחירה עלות הנכס או השירות בתוספת הריווח המקובל באותו ענף.

מהוראותיו של סעיף 10 עולות איפוא שתי חלופות לקביעת המחיר בעיסקת חליפין:

הנשיא מ' שחגד

(א) המחיר, שהיה משתלם בתנאים רגילים, או אם לא ניתן לקבוע את המחיר בדרך זו.

א

(ב) מחיר עלות הנכס בתוספת הרווח המקובל באותו ענף.

החלופה הראשונה מיוסדת על הערכה היפותטית של מחיר העיסקה בתנאים רגילים, בו בזמן שהחלופה השנייה מתייחסת אל עלות הנכס — הלכה למעשה — בעיסקה הקונקרטיה, אשר בה דנים (פרופ' י' הדרי, „קביעת המחיר מועד החיוב במס ערך מוסף בעסקת חליפין בין בעל קרקע לקבלן“ עיוני משפט ה (תשמ"א—מ"ב) 512).

ב

זאת ועוד: החלופה השנייה חלה, רק אם לא ניתן ליישם את החלופה הראשונה; הווה אומר, אין מדובר בבחירה בין שתי אפשרויות פתוחות אלא בסדר קדימה הקבוע בחוק, כאשר החלופה השנייה ישימה רק בהעדר אפשרות ליישם את הראשונה.

ג

בהקשר שלפנינו עולה עתה השאלה, אם המחיר שווה משמעות לשוויו של הנכס שהועבר או לתמורה שניתנה עבורו.

4. לשם השוואה יש מקום להזכיר, כי סעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג—1963, מגדיר את המונח „שווי של זכות פלוגית“ כדלהלן:

ד

„... הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד...“

ה

בע"א 487/77 503 (1), בעמ' 124, בו נדונה עיסקת חליפין דומה לשלנו, נתפרש מונח זה על-ידי השופט ויתקון, שאמר כי —

„... השאלה היא, אם צדק המנהל בהחלטתו כי שווי הדירות כולל לא רק את הוצאות בנייתן ואת רווחו של הקבלן, אלא גם את החלק מהמגרש הצמוד אליהן... אין חולק על כך שלפי הגדרת המונח, שווי שבסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג—1963, עלינו לראות כאן כשוויה של הזכות הנמכרת את התמורה שנקבעה בחוזה, והדירות הלוא הן התמורה, מה איפוא שווי הדירות המוקמות בעבור המוכר והאם יש לכלול בו גם את שוויו של החלק כמגרש הצמוד אליהן? על שאלה זו השיבה הועדה בשלילה, ונראה לי כי בכך צדקה“ (ההדגשה שלי — מ' ש').

ו

יש שוני בין האמור בסעיף 10 לחוק הדין במס ערך מוסף לבין האמור בסעיף 1 לחוק הדין במס שבח, ולכאורה ניתן היה לשאול, מדוע בנושאים כה קרובים צריכות להיות שתי הגדרות שונות; אך כפי שעוד נראה, השוני הלשוני אמנם יכול להכביד, אך אין בו בהכרח כדי להצביע על החובה להגיע למסקנה המבחינת בין המשמעויות המעשיות.

ז

הנשיא מ' שמגר

5. המסקנה העולה מנוסחו של סעיף 10 ומיישומו לנסיבותיו של המקרה שלפנינו היא, כי יש לפנות בראש ובראשונה אל המחיר, שהיה משתלם בעד העיסקה בתנאים רגילים. המחיר במקרה דגן הוא שווי הקרקע המועברת לקבלן במסגרת העיסקה. כנכור, מדובר על עיסקה חליפין, אשר במסגרתה רק הועבר חלק מן החלקות, וניתן ליישם כאן את העיקרון שאומץ בע"א 503, 487/77 (1) הנ"ל, לפיו יתייחסו רשויות המס רק לאותו חלק מן הקרקע שנמכר (ולא לאותו חלק מן הקרקע שבעלותו הושארה בידי המוכרים כדי שיבנו עליו דירותיהם).

כאמור, ניתן להתבסס על החלופה הראשונה אשר בסעיף 10 לחוק: כפי שגם טוען בצדק פרופ' הדרי במאחרו הנ"ל, תנאים רגילים בעיסקה חליפין של קרקע המורת דירות פירושה חיוב בתשלום עבור ערך קרקע, כאשר שיעורו של התשלום מחושב לפי המחיר של אותו חלק מן החלקות, אשר עבורו היו משלמים בכסף מזומן, אלמלא התשלום על-ידי בניית דירות. אין על-כן צורך לפנות אל החלופה שבסיפא אשר בסעיף 10.

אין ספק, שדרך הישוב כאמור תואמת את האמור בסעיף 10 מבהינת הצגת החלופות, ויחד עם זאת היא גם פשוטה יותר לחישוב, שהרי אינה כרוכה בציפייה לגמר הבנייה כמו החלופה האחרת, הבנויה על העלות, והיא גם מביאה לאחידות בחישוב לגבי כל הצדדים לאותה עיסקה חליפין.

בית המשפט קמא הגיע לתוצאה זוה בדרך עקיפה, כי הוא פנה תחילה אל עלות הבנייה בלוויית הרווח הקבלני, אך לבסוף ציין, כי סכום זה יהיה שווה ערך לשווי הקרקע המהווה את התמורה עבור הדירות.

משמע, הדרך שנבחרה כאן מבוססת על גישה ישירה, השונה מזו בה הגיע בית המשפט קמא למסקנתו, אך התוצאה הסופית אינה שונה מזו, אשר אליה הגיע בית המשפט המחוזי.

6. השאלה השניה היא, כאמור לעיל, מהו מועד החיוב החלופות האפשריות, שביניהן יש להכריע, הן לכאורה אחת מאלו:

(א) יום עריכת ההסכם;

(ב) יום מסירת הקרקע לקבלן;

(ג) מועד הטלת המס.

בית המשפט המחוזי בחר במועד מסירת הקרקע, בהסתמכו לעניין הכרעתו האמורה על האמור בסעיפים 28 ו-29(1) לחוק.

הנשיא מ' שמגר

7. ניתן ללמוד מדבר המחוקק, כי נתכוון להשוות, ככל האפשר, בין עיסקת חליפין, בה ניתנת תמורה בעין, לבין עיסקה, בה מועברים מזומנים מיד ליד. זאת ועוד, לצורך העניין שלפנינו יש גם מלוא ההצדקה וההיגיון ביישום של הוראותיו של סעיף 29(1).

מכאן, כי מחיר העיסקה לצורך חישוב מס ערך מוסף צריך להיות ערך הקרקע ליום מסירתה לקבלן, וזהו המועד, בו התגבש חיובה לשלם את המס.

8. אשר על-כן הייתי דוחה את הערעור.

המערערת תישא בהוצאותיו של המשיב בלוויית הצמדה וריבית עד לתשלום בפועל בסכום של 500,000 שקלים.

השופט ג' בך : אני מסכים.

השופט א' חלימה : אני מסכים.

הוחלט כאמור בפסק-דינו של הנשיא.

ניתן היום, כ"ד בניסן תשמ"ה (15.4.85).