



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

21 יולי 2013
י"ד באב תשע"ג

ו"ע 4722-01-12 פינת פלורנטין בע"מ
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:
כבוד השופטת רות שטרנברג אליעז, סגנית נשיא (בדימ'), יו"ר
רו"ח מיכה לזר, חבר
רו"ח אלכס הילמן, חבר

העוררת

פינת פלורנטין בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד משה הר-שמש ועו"ד יוני כהן

נגד

המשיבה

מנהל מיסוי מקרקעין, תל-אביב

ע"י ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה (פמת"א)

פסק-דין

ביום 26.9.2005 רכשה העוררת, חברה פעילה בתחום המקרקעין, זכויות בנכס הידוע כחלקה 103 בגוש 7051 (,,הנכס") בעסקת קומבינציה. במסגרת העסקה התחייבה העוררת לפנות דיירים מוגנים שהתגוררו בנכס, לבנות עבור הבעלים 21.33 יחידות דיור ולשלם את היטל ההשבחה הקל על המוכרים.

המשיב קבע בשומה שיצאה מלפניו לגבי עסקה זו, שווי מכירה בסך 5,916,000 ₪, בחלוקה הזאת:

(א)	שווי שירותי בנייה נכון ליום המכירה –	₪ 3,540,550
(ב)	שווי דמי פינוי –	₪ 2,233,170 (₪486,000)
(ג)	היטל השבחה –	₪ 142,280

העוררת התקשרה בחוזים עם הדיירים המוגנים, חלקם קיבלו תשלום כספי תמורת ויתור על זכויותיהם בדירות וחלקם קיבלו זכויות לדירות בבניינים שייבנו על המקרקעין. בשלב זה הופסקה הפעילות בנכס עד לשנת 2010.

ב-24.2.2010 התקשרה העוררת עם חברה קבלנית שם ד. רוטשטיין נדל"ן בע"מ (,,הקבלן"). בעסקה שכרתו השתיים התחייבה העוררת למכור 59.5% מהזכויות בנכס לקבלן, בתמורה למתן שירותי בנייה ותשלום מזומנים. הקבלן קיבל על עצמו את התחייבויות העוררת בכל הקשור לבניית דירות עבור כל הבעלים והדיירים המוגנים. כמו-כן התחייב הקבלן לבנות עבור העוררת בשטח שנותר בבעלותה (40.5% מהזכויות בנכס) את יחידות נוספות. הוסכם כי הבנייה תסתיים בתום 33 חודשים.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

21 יולי 2013
י"ד באב תשע"ג

ר"ע 12-01-4722 פינת פלורנטין בע"מ
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

המשיב העריך את שווי שירותי הבנייה בסך של 10,944,664 ₪. סכום זה מייצג את התמורה בגין בניית 40.5% משטח הפרויקט. המשיב מיסה את העסקה בשומה מס' 1100778311 (שומת רוטשטיין").

הצדדים חלוקים בשאלה האם על המשיב להתיר לעוררת את ניכוי שירותי הבנייה כפי שנקבעו בעסקה עם הקבלן (העסקה השנייה"), או לערוך את חישוב המס לפי שווי שירותי הבנייה בעסקת הקומבינציה מ-26.9.2005 (העסקה הראשונה"). כזכור, בעסקה השנייה התחייבה החברה למכור 59.5% מזכויותיה בנכס לקבלן, תמורת תשלום במזומנים ומתן שירותי בנייה.

טענות העוררת

העוררת טוענת כי היה על המשיב לקבוע את שווי שירותי הבנייה בהתחשב במועד מתן השירותים. כמו-כן היה עליו להתיר ניכוי הסכום המתקבל מההפרש בין שווי שירותי הבנייה שניתנו לבעלים לבין עלות שירותי הבנייה בפועל (במועד המאוחר יותר).

לטענת העוררת, היה על המשיב להכיר בניכוי מלוא שווי שירותי הבנייה, כפי שנהג בעסקה השנייה. בל נשכח כי בגין סכום זה חויבה העוררת במס שבח.

טענות המשיב

לפי עקרון רציפות המס, לא ניתן להגיע למצב שבו קיים שבח, אך בפועל אין על מי להשית את חיוב המס בגינו. מכאן שאין מקום לתת את הדעת על שווי עלויות הבנייה כפי שנישמו בעסקה השנייה. דא עקא, בפועל לא שולמו עלויות הבנייה מקופת העוררת.

דיון

לפנינו עסקת מקרקעין שקדמו לה שתי עסקאות קומבינציה; העוררת רכשה את הזכויות בנכס וביצעה עסקה נוספת שהותירה בידה חלק מן השטח המבונה, לאחר תשלום הוצאות פינוי והוצאות נוספות. בגין עסקה זו נקבעה שומת מס שבח שקיבלו העוררים. עסקאות מסוג זה נפוצות. על-פי רוב אין הן מגיעות לדיון במסגרת שומת מס שבח, שכן מטבען, הן מבוצעות על-ידי קבלנים ונישומות במסגרת פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ולא במסגרת חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

החיוב במס שבח מבוסס על הערכה של הקבלן ורשות המס. הניסיון מלמד כי בדרך כלל אין תיאום בין ההערכה שנקבעה במסגרת השומה לבין ההוצאות שהוציא הקבלן בפועל. כך, ייתכן פער בין הסכום המתקבל במועד ההערכה המוקדמת לבין זה הנכון למועד הביצוע. הסכום יכול להיות נמוך מההערכה ההיסטורית או גבוה ממנה. כך אירע בענייננו, שבו הערכת השווי של שירותי הבנייה בשומה השנייה הייתה גבוהה במידה ניכרת מזו שנקבעה בשומה הראשונה.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

21 יולי 2013
י"ד באב תשע"ג

ר"ע 4722-01-12 פינת פלורנטין בע"מ
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

זאת ועוד: בדרך כלל, כאשר חל שינוי בפועל בהוצאות הבנייה, המשיב (רשויות מס שבח או מס הכנסה) אינו דורש את תיקון שומת מס השבח למוכרים. לעומת זאת, בקביעת השומה לקבלן נקבעות הכנסותיו, לצורך חישוב מס הכנסה, לפי הוצאות הבנייה בפועל ולא לפי האומדן שקבע המשיב בשומת מס שבח/מס רכישה. כאשר ההוצאות בפועל נמוכות מההערכה לצורך השומה, רשויות המס מכירות בהן אך ורק כפי שהוצאו בפועל מכיסו של הקבלן. ואולם כאשר הוצאות הבנייה עולות על הסכומים שקבע המשיב בשומת מס שבח/מס רכישה, רשויות מס הכנסה מכירות בהוצאות שהוציא הקבלן בפועל והרווח לצורכי מס מצטמצם בהתאם.

נחזור למקרה שלפנינו, שבו פעלה העוררת בעסקה בעלת אופי מסחרי. על כן היה ראוי אילו התבצעה מלאכת השומה בידי רשויות מס הכנסה שזה עיסוקן, והמחלוקת מושא הערר לא הייתה מועלית כלל לפני הוועדה.

בסיכומי המשיב הועלו טענות כלליות שלפיהן כל השבח מוסה כדון, והדגש הושם בעקרון רציפות המס. עוד טען המשיב כי העוררת הסכימה לכבד את כל הנתונים בשתי העסקאות (העסקה הראשונה והעסקה המאוחרת), ואילו עתה היא מתנערת מהצהרתה ומבקשת לפתוח שומה, "סופית" (הראשונה), ולחלופין לקבוע שווי מכירה שאיננו נכון. המשיב מדגיש שהעוררת מבקשת לנכות עלויות בנייה שלא הוציאה בפועל (סעיף 11 לסיכומיו). כאן המקום להזכיר שהעוררת עצמה לא בנתה כלל על החלקה, כי אם התקשרה עם הקבלן רוטשטיין לביצוע הבנייה בתמורה לחלק מהמקרקעין. על מלוא הרווח הנובע מקביעת שווי המכירה בשומת רוטשטיין שילמה העוררת מס שבח על פי השומה.

לאחר ששקלנו את טיעוני העוררת ואת תשובת המשיב, הגענו למסקנה כי נפלה טעות בידי המשיב כאשר סירב להתיר את ניכוי הוצאות הבנייה, בטענה כי בפועל לא הוציאה העוררת את ההוצאות שנקבעו בשומת רוטשטיין. המשיב מתעלם מהעובדה הפשוטה שככל הנראה, על מלוא הרווח הנובע מקביעת שווי המכירה בשומת רוטשטיין שילמה העוררת מס מלא. הדרישה להכיר בשווי עלויות הבנייה הנגזרות מהסך של 10,944,644 ₪ בעת מכירת יחידות שנבנו על חלקם זה של המקרקעין, מבוססת על היגיון מיסויי וכלכלי כאחד. העוררת מכרה חלק מזכויותיה במקרקעין תמורת שירותי בניה ומזומנים. משנישומה העוררת בגין השבח בשומת רוטשטיין, יש לראות בשווי שירותי הבנייה בסיס להתרת ניכוי ההוצאות בעת חישוב ההכנסה לצורכי המס החל על מכירת הדירות, מתוך המלאי שבעלות העוררת. ודוק: בעצם החיוב במס בגין שווי שירותי הבנייה, הרימה העוררת את נטל ההוכחה הרובץ עליה, באשר להוצאות הבנייה המותרות בניכוי בעת מכירת הדירות, כאמור.

טענת המשיב שבפועל לא שילמה העוררת את הוצאות הבנייה כלל – אינה יכולה לעמוד. הרי המשיב עצמו מבקש לנכות את ההוצאות כפי שנקבעו בעסקה הראשונה (ואין ספק כי אלה לא שולמו בפועל). מאידך, ברור כי תמורת שירותי הבניה שולמה באמצעות מכירת חלק מהזכויות במקרקעין שהיו בבעלות העוררת והיא נישומה בגין הכנסתה ממכירה זו.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

21 יולי 2013
י"ד באב תשע"ג

ו"ע 4722-01-12 פינת פלורנטין בע"מ
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

טענת המשיב להעדר רציפות המס אינה עומדת במבחן המציאות. נהפוך הוא – בעצם חיוב העוררת במס בגין שווי שירותי הבנייה כאמור, מתקיימת רציפות המס הנדרשת מבחינתה של העוררת. השומה הראשונה היא שומת השווי, שלפיה נישומו מוכרי המקרקעין בשומת מס שבח על עסקה (מיום 26.9.2005). השווי הנקוב בעסקה זו הוא מחיר העלות של שירותי הבנייה כפי שהם נישומו בגינו. עתה, כאשר נמכרות דירות שעלויות בנייתן מתחייבת במס כשירותי בנייה בעסקת רוטשטיין, יש מקום להתיר בניכוי למעשה, בחלקן היחסי, את מלוא הוצאות הבנייה אשר בגיןן שולם מס מלא לאורך הדרך כאמור לעיל (במאמר מוסגר נציין כי מבחינת העוררת, השומה הראשונה מהווה שומה לצורך החיוב במס רכישה ואיננה שומת מס שבח. מכאן שהטענה להעדר עקרון רציפות המס אין לה מקום בנסיבות שלפנינו. כך גם אין לגזור משווי עלויות הבנייה שנקבעו לבעלי המקרקעין לצורך שומת מס שבח בכל הנוגע לשווי עלות הבנייה של העוררת כפי שנקבעה למעשה בעסקת רוטשטיין).

ראוי לציין כי אילו בחרה העוררת לבנות את הפרויקט בכוחות עצמה ולמכור את כל הדירות, היו עלויות הבנייה נגזרות מהעלויות שלה בפועל. אילו היו ההוצאות גבוהות מאלה שקבע המשיב בשומת מס הרכישה ב-26.9.2005 (בעסקה הראשונה), לא הייתה נשמעת הטענה כי שוויין המוערך הוא הקובע. כך, משום שגובה ההוצאות היה נקבע על פי העלויות בפועל (בין שהיו גבוהות משווי עסקת הרכישה כפי שנקבעה בעסקת הקומבינציה הראשונה ובין שהיו נמוכות ממנו). ואולם בפועל החברה לא בנתה בעצמה, אלא התקשרה בעסקת קומבינציה נוספת ומכרה חלק מהמקרקעין תמורת שירותי בנייה. השווי שנקבע באותה עסקה, בסך 10,944,667 ₪, מייצג את עלויות הבנייה שבהן היה ראוי להכיר בבוא המשיב למסות את הדירות שמכרה העוררת. נציין כי מסכום העלויות המפורט יש לנכות את עלות הבנייה בעסקה הראשונה, כפי שנוכחה בעסקה עם הקבלן רוטשטיין. ודוק: עלות בניה זו יש לנכות באופן יחסי לחלק הנמכר בכל דירה ודירה.

בע"א 7489/01 ד"ר-רום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35 (2004) („פרשת ד"ר-רום“) נקבע כי לא יעלה על הדעת שההפרש בין העלויות החזויות לבין העלויות בפועל לא יוכר כ„הפסד“ וכי לא יובא בחשבון בחישוב מס השבח או מס ההכנסה.

בפרשת ד"ר-רום התקשרה המערערת, חברה קבלנית, בהסכם קומבינציה עם חברה אחרת. החברה העבירה למערערת 65% מהמקרקעין, ובתמורה התחייבה המערערת לספק שירותי בנייה על 35 האחוזים הנוותרים. עבודות הבנייה בוצעו במהלך השנים 1994–1996. את שווי חלקתה של המערערת במקרקעין נכון ליום העסקה, העריך המשיב ב-9,510,000 ₪, אך בפועל עמדה עלות שירותי הבנייה על 15,198,593 ₪. הצדדים היו חלוקים אפוא על גובה המס שיש לגבות מהסך של 5,688,593 ₪.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

21 יולי 2013
י"ד באב תשע"ג

ו"ע 4722-01-12 פינת פלורנטין בע"מ
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

כבוד השופטת דליה דורנר הדגישה :

[...] המערערת, בקבלה חלק בקרקע ששווייה שווה לעלויות החזויות באספקת שירותי הבנייה לחברה, נקטה מהלך שיש בו סיכון וסיכוי. כמקובל בעסקאות 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 ייפלו הן מתחזית זו. היה ברור לשני הצדדים כי כל אחד מהם, בפועל, יכול להרוויח או להפסיד. אך החלטה זו וסיכון זה הינם עסקיים, והם מובאים בחשבון ההוצאות וההכנסות לצורך מס הכנסה. ההוצאות שהוצאו על שירותי הבנייה הינן הוצאות עסקיות שוטפות העומדות כנגד הכנסותיה בגין שירותים אלה, וההפרש ביניהן הוא „הפסד מעבודה ממושכת“, כמובנו בסעיף 8א(ב) לפקודה [פקודת מס הכנסה]. אך מובן הוא כי אילו נפלו ההוצאות בפועל משווי חלקת הקרקע שקיבלה המערערת כפי שהוערך בעת כריתת העסקה, היה ההפרש נחשב כרווח לצורכי מס הכנסה.

(שם, עמ' 42-ד4)

אמנם בפרשת ד"ר 018 היה המס הנדון מס הכנסה, אך עקרון המיסוי הכללי יפה גם לענייננו. פסק־הדין הסתמך על ההלכה שלפיה „מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על-פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה[...]“ (שם, סעיף 3 ; ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 ב[2004]).

ההיגיון הכלכלי שעמד ביסוד הניתוח של השתלשלות העניינים בפרשת ד"ר 018 מקבל משנה תוקף בפרשה שלפנינו. ודוק, השווי שנקבע בעסקה השנייה כאמור, הוא שווי עלויות הבנייה שבהן ראוי להכיר בעת מיסוי הדירות שנמכרו או שתימכרנה.

לא נוכל לסיים המלאכה מבלי לעמוד על הדיון שהתקיים בבית המשפט המחוזי (כבוד השופטת ברכה אופיר-תום) בראשית גלגולה של פרשת ד"ר 018 (עמ"ה 1066/98, די-רום (1971) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מסים ט"ו 4, אוגוסט 2001). במהלך הדיון בבית המשפט מסר הממונה על מס שבח בשם סגן נציב מס הכנסה הודעה כי בעת מכירת הנכס תתבסס שומת מס השבח על העלויות בפועל (הגבוהות) ולא על העלויות המוערכות (הנמוכות).

כב' השופטת אופיר-תום שדנה בפרשת ד"ר 018, התייחסה לשאלה המשפטית האם יש להכיר בהפסד שנוצר בדומה לפרשה שבפנינו והאם ניתן לראות בו כ"ניתן לקיזוז" או שמא כ"הפסד וירטואלי" בלבד. הערכאה הראשונה אמנם דחתה את העתירה אולם מצאה לראוי לציין כי בעת מכירה עתידית יהיה מקום להכיר בהפסד שנוצר, ברוח הודעת הממונה על מס שבח כאמור. לימים נדונה השאלה בבית המשפט העליון שקבע כי יש להכיר בהפסד בנסיבות המקרה.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

21 יולי 2013
י"ד באב תשע"ג

ו"ע 4722-01-12 פינת פלורנטין בע"מ
נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

לאור האמור דין הערר להתקבל, דהיינו: שווי "הוצאות הבניה" הוא שווי עלויות הבנייה כפי שנקבע בעסקה השנייה ("עסקת רוטשטיין") בניכוי ההוצאות שהמשיב התיר את ניכויין. בעת מיסוי הדירות שנמכרו או שתימכרנה, יש להכיר בחלק היחסי של ההוצאות הללו.

המשיב יישא בהוצאות העוררת, בסך 40,000 ₪, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כדין.

ניתן היום, י"ד אב תשע"ג (21 ביולי 2013), בהעדר הצדדים.

אלכס הילמן, רו"ח
חבר

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

מיכה לזר, רו"ח
חבר