

עמ"ש 769/98

פני ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין בתל-אביב פני כב' השופט א. הומינר - יו"ר, ה"ה ד. מרגליות, א. מונד - חברים פסק הדין ניתן ביום 23.9.1999

היה הבעלים של 1/3 מחלקה 152 בגוש 6578, לקונה, מחצית מזכויותיו בחלקה ובתמורה התחייב הקונה לבנות עבור העורר 5 דירות.

העורר: לוי עמיאל
(ע"י ב"כ עו"ד ש. צברי)

נגד

2. בטופס המש"ח שהוגש ע"י הצדדים למשיב, הם נקבו את שווי המכירה ושווי הרכישה בעסקה בסך של 475,000 דולר (1,662,500 ש"ח) (כולל מע"מ). בנספח לענין חישוב מס השבח (להלן - הנספח), שצורף לשומה העצמית שהוגשה על ידי העורר, טען הלה כי לצורך חישוב סכום השבח יש לנכות משווי המכירה את המע"מ ששולם ע"י הקונה - לפיכך הסכום הקובע לצורך קביעת סכום השבח, הינו הסך של 1,420,940 ש"ח. את טענתו לפיה יש לנכות משווי המכירה את המע"מ, מבסס העורר על הוראות סעיף 76 להסכם בו נקבע:

המשיב: משרד האוצר אגף מס שבח, מחוז נתניה
(ע"י ב"כ עו"ד א. פורגש)
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

הנושאים שנדונו בפסק הדין:

קביעת שווי התמורה לצורך תשלום מס השבח בעסקת קומבינציה ♦ האם, כששווי התמורה נקבע לפי שווי הקרקע שמכר בעל הקרקע לקבלן, ניתן להפחית את המע"מ מהשווי.

"מס ערך מוסף שיחול בגין בניית דירות הבעלים יחול על החברה וישולם על ידה וכן מע"מ בגין רכישת חלק הנמכר על פי חוזה זה יחול על ידי החברה וישולם על ידה".

בית המשפט פסק:

1. המשיב, מנהל מס שבח, קבע את שווי התמורה לפי שווי השוק של הקרקע שמכר בעל הקרקע לקבלן.
2. לאחר קביעת השווי בשיטה זו, למע"מ אין כלל חשיבות, ולא ניתן לנכות את הסכום כהוצאה או כהפחתה משווי המכירה לצורך קביעת השבח.
3. העורר לא התייחס בטיעונו לקביעת השווי לפי שווי הקרקע ולא הביא ראיות לסתירתה.
4. הערעור נדחה.

3. המשיב, לא קיבל את טענת העורר בנספח, וקבע בהחלטתו בהשגה, כי את שווי המכירה לצורך קביעת סכום השבח, יש לקבוע לפי שווי הקרקע המועברת לקונה שהינו בסך 475,000 דולר, וזאת בחסתמך על פסק הדין בע"א 552/82 אברהם אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז המרכז (פד"י מב(3) עמ' 508; להלן "פסק דין אופיר"), ולשווי הקרקע אין כל קשר לחיובי המע"מ שנטל עליו הקונה. בפסק - דין אופיר נקבע כי בעסקת קומבינציה רשאי המשיב לקבוע את שווי המכירה באחת משתי הדרכים הבאות: שווי הוצאות הבנייה של הדירות אשר יימסרו לבעלי הקרקע כולל רווח קבלני או לפי שווי השוק של הקרקע שנמכרה לקונה.

פסק דין

השופט א. הומינר - יו"ר:

1. ערר זה, סובב סביב עסקת קומבינציה שנעשתה בין העורר לבין מיצר לפיתוח בע"מ (להלן: "הקונה"), מכוח הסכם שנחתם ביום 4.9.1997 (להלן: "ההסכם") - לפיו מכר העורר

וכך נאמר בהחלטה בהשגה:

"שווי העסקה נקבע ללא כל קשר לחיובי המע"מ המוטלים על הקבלן (הקונה) -

א.ה.), אלא על פי "הילכת אופיר" שעל פיה יש לקבוע את שווי עיסקה בעיסקות קומבינציה לפי שווי הקרקע המועברת לקונה".

ובהמשך ההחלטה בהשגה נאמר:

2. ע"פ התביע שחלה על החלקה וע"פ חלקו של המוכר כבעלות על החלקה, לקבלן (הקונה - א.ה.) מועברת קרקע ל-20 חדרים.

3. היות ושווי העיסקה הוערך על ידך ב-475,000 דולר דהיינו שווי קל"ח היא 23,750 דולר, והוא אכן משקף ממצע של שווי שוק לצרכים דומים באזור קיבלנו את המוצהר גם לענין מס שבח" (ההדגשה שלי - א.ה.).

בהמשך ההחלטה הובאו עיסקאות להשוואה מאותו גוש שבו נמצאת החלקה נשוא העסקה, ואשר בהתבסס עליהן הוא קבע את שווי הקל"ח בסך 23,750 דולר.

4. כאמור, המחלוקת בין הצדדים נעוצה בשאלה כיצד ייקבע לצורך קביעת סכום השבח, שווי המכירה, של העסקה שנעשתה בין העורר לבין הקונה.

לטענת העורר, יש להפחית משווי המכירה את המע"מ ששולם על ידי הקונה, ולקבוע את שווי המכירה לפי עלות הבנייה שמקבל העורר בצירוף רווח קבלי וכך מנמק העורר את טענתו:

בסעיף 216(2) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן "חוק מע"מ"), נקבע כי חובת תשלום המע"מ בעת מתן שירות מוטלת על נותן השירות. בענייננו, הקונה, שהיטו גם הקבלן נתן שירותי בניה לעורר (המוכר) ובגין שירותי הבנייה האמורים חייב הקונה בתשלום המע"מ - ולעורר (המוכר), אין כל קשר לחיוב זה. בנסיבות האמורות, ומאחר והחיוב בתשלום המע"מ מוטל הן עפ"י הסכם והן על פי החוק על הקונה, הרי אין לראות את המע"מ כחלק משווי המכירה לעניין קביעת סכום השבח המוטל על העורר.

מנגד, טוען המשיב כי יש לקבוע את שווי המכירה לפי עלות קרקע לחדר (קל"ח) וזאת בהתבסס על הנתונים ההשוואתיים שהובאו על ידו בהחלטתו

בהשגה, נתונים אשר לא נסתרו על ידי העורר וכי העובדה שהקונה משלם את המע"מ איננה רלוונטית בענייננו, מאחר והיא מתייחסת לשירותי בניה לפי ההסכם, ולעומת זאת שווי המכירה בענייננו נקבע ע"י המשיב לפי שווי השוק של הקרקע, ובהתאם לפסי"ד אופיר ובהתאם לסמכות המשיב. כן הוסיף וטען המשיב, כי יש לקבוע את שווי המכירה בדרך של הערכת שווי של הדירות וכדבריו (רי עמ"ש (חי) 119+134/87 מעוזי רביבים חברה לפיתוח ובנין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה, פד"א יח/15 עמ' 451) בסיכומיו: שוויון של הדירות אינו משתנה בהתאם לאמירה או הסכמה זו או אחרת בדבר המע"מ אשר אין לה כל נפקות כספית בענייננו. העובדה כי בהסכם נקבע כי המע"מ ישולם בפועל על ידי הקונה, אין בה כדי להעלות או להוריד מן העובדה הברורה כי עלות שירותי הבנייה אשר קיבל העורר הינה שווי הדירות + המע"מ.

5. דין הערר להידחות.

בטרם אנמק את קביעתי הנ"ל, מן הראוי להתייחס להיבטים הבאים:

1. העורר לא התייחס בטיעונו לטענת המשיב, לפיה יש לקבוע את שווי המכירה לפי עלות קל"ח, וזאת בהתאם לאמור בפסי"ד אופיר.

2. העורר, לא העלה כל טענות לגבי שווי קרקע לחדר (קל"ח) כפי שנקבע על ידי המשיב בהחלטתו בהשגה, וכן לא הביא כל ראיות, לפיהן טעה המשיב בהחלטתו בהשגה בכל הקשור לקביעותיו לגבי שווי הקרקע לחדר.

כאמור, בפסק דין אופיר, נקבע כי מקום שבו מדובר בעסקת קומבינציה רשאי המשיב לקבוע את שווי המכירה לצורך קביעת סכום השבח באחת משתי החלופות הבאות: שווי הוצאות של בניית המבנה שבעל הקרקע מקבל, כולל רווח קבלי או לחילופין, לפי שווי השוק של הקרקע הנמכרת לקונה; וכפי שנאמר בפסק דין אופיר (עמ' 511 מול האות א):

"שווי המכר המשמש בסיס המיסוי יהא הערכה של השווי וההוצאות על בניית המבנה המובטח כתמורה לחלקה, כולל חישובו של רווח קבלי סביר. לחילופין יכול מנהל מס השבח לאמוד את שווי השוק של חלקת הקרקע".

משמע, המשיב רשאי בעסקת קומבינציה לבחור מבין שתי השיטות כפי שנקבעו בפסק דין אופיר, בשיטה שלדעתו נותנת את התמורה הגבוהה יותר. משבחר המשיב לקבוע את שווי המכירה לפי שיטת שווי הקרקע שנמכרה לקונה, הרי למע"מ אין כלל חשיבות, ולא ניתן לנכות את הסכום כהוצאה או כהפחתה משווי המכירה וזאת לצורך קביעת סכום השבח.

לפיכך, אני מציע לחברי לדחות את הערר, ולחייב את העורר לשלם למשיב את הוצאות הערר וכן שכ"ט עו"ד (כולל) בסך 3,000 ש"ח.

(-) יו"ד

מר א. מונד, רו"ח - חבר: אני מסכים.

(-) חבר

מר ד. מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין - חבר:

אני מסכים, וברצוני להוסיף:

נושא המע"מ, הינו בעיה עקרונית כיון שהוא אינו מותר כניכוי לפי סעיף 39 לחוק מס שבח. אם

המוכר "עוסק מורשה" במובן חוק מס ערך מוסף, היה יכול לנכות המע"מ כמס תשומות לפי חוק מס ערך מוסף. במקרה שלנו המוכר אינו "עוסק מורשה" ולכן לא זכאי לניכוי מס תשומות. ראה גם מס שבח מקרקעין (המחבר י. הדרי כרך ב' בעמ' 167-169) זהו המצב המצוי. המצב הרצוי הוא לטעמי, כי המחוקק יתקן את חוק מס שבח באופן שתיוסוף בסעיף 39 שבו הכרה בניכוי מע"מ בתור הוצאה או שתהיה התייחסות חיובית אחרת לנושא זה על מנת שהנישום לא יקופח כתוצאה מתשלום המע"מ.

ברור כי כיום המצב הוא שמשלמים מס על מס וכפל מס זה אינו רצוי.

(-) חבר

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של כב' השופט א. הומינר - יו"ד.

ניתן היום, 23.9.99 בהעדר הצדדים.

(-) יו"ד (-) חבר (-) חבר