



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7699/13

לפני: כבוד השופט ס' ג'ובראן
כבוד השופט צ' זילברטל
כבוד השופט מ' מזוז

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נגד

המשיבה: פינת פלורנטין בע"מ

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר שעל יד בית המשפט המחוזי בתל אביב מיום 21.7.2013 בו"ע 4722-01-12 (ע"י ס. הנשיא בדימוס, ר' שטרנברג אליעז ורו"ח מ' לזר וא' הילמן)

תאריך הישיבה: ו' בחשון התשע"ו (19.10.2015)

בשם המערער: עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיבה: עו"ד משה הר שמש

פסק-דין

השופט מ' מזוז:

1. לפנינו ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: ועדת הערר ו- החוק, בהתאמה) מיום 21.7.2013 בתיק ו"ע 4722-01-12.

רקע

2. המשיבה התקשרה בשתי עסקאות חליפין (קומבינציה). האחת, בשנת 2005, במסגרתה רכשה חלק מהזכויות בחלקה 103 בגוש 7051 (להלן: המקרקעין) מבעלי המקרקעין (להלן: הבעלים) בתמורה להענקת שירותי בניה לבניית כ- 21 יחידות דיור

עבור הבעלים בשטח שנותר בידם, פינוי הדיירים המוגנים בשטח ותשלום היטל ההשבחה החל על הבעלים (להלן: העסקה המוקדמת). והשניה, בשנת 2010, בטרם החלה המשיבה בביצוע הבניה אשר לה התחייבה, במסגרתה התקשרה עם חברה קבלנית (להלן: רוטשטיין) למכירת חלק מהזכויות שרכשה במקרקעין. בתמורה לכך התחייבה רוטשטיין לבנות את 21 יחידות דיור עבור הבעלים במקום המשיבה, וכן לבנות 5 יחידות דיור נוספות עבור המשיבה (ביתרת המקרקעין שנותרה בידה) ו- 5 יחידות עבור דיירים מוגנים שהמשיבה פינתה כחלק מהתחייבויותיה בעסקה המוקדמת (להלן: הדיירים המוגנים); זאת בתמורה לחלק מהזכויות במקרקעין כאמור ולתשלום במזומן של 5 מיליון ₪ (להלן: העסקה המאוחרת).

3. בגין העסקה המוקדמת הוציא המערער, מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (להלן: המנהל) שומת מס שבח לבעלים על סך של 5.9 מיליון ₪, שחושבה בין היתר על פי שווי שירותי הבניה אשר להם התחייבה המשיבה, שהוערכו נכון ליום המכירה בסך של כ- 3.54 מיליון ₪, וכן יצאה שומת מס רכישה למשיבה. שומות אלה הפכו לסופיות ושולמו זה מכבר. בגין העסקה המאוחרת הוציא המנהל שומת מס שבח למשיבה על סך של 15.94 מיליון ₪, שחושבה על פי שווי שירותי הבניה אשר להם התחייבה רוטשטיין - שהוערכו נכון ליום המכירה בסך של כ- 10.94 מיליון ₪ - בתוספת התמורה ששולמה במזומן בסך של 5 מיליון ₪. כן יצאה שומת מס רכישה לרוטשטיין.

4. המשיבה לא השלימה עם שומת מס השבח שהוצאה לה בגין העסקה המאוחרת, ולאחר שהשגתה למנהל נדחתה הגישה ערר. בערר טענה המשיבה, כי לנוכח שומת שירותי הבניה בעסקה המאוחרת ברור כי שומת שירותי הבניה בעסקה המוקדמת לקתה בחסר ועל כן היה על המנהל להקטין את שווי המכירה בעסקה המאוחרת ולאפשר לה לנכות את ההפרש בין שווי שירותי הבניה שנקבע בעסקה המאוחרת לבין שווי שירותי הבניה שנקבע בעסקה המוקדמת, כך שחבותה במס שבח תקטן; ולחלופין - לאפשר לה לערוך את חישוב המס לפי שווי שירותי הבניה בעסקה המוקדמת. יצוין, כי הפער שבמחלוקת בין השומות בנוגע לשירותי הבניה אינו בין כ- 3.54 מיליון ₪ לבין כ- 10.94 מיליון ₪, שכן שירותי הבניה בעסקה המאוחרת מתייחסים ל- 31 יחידות דיור בעוד בעסקה המוקדמת ל- 21 יחידות. מכאן שהחלק היחסי של שומת שירותי הבניה בעסקה המאוחרת ל- 21 יחידות הדיור הוא בסך של כ- 7.4 מיליון ₪.

5. ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה, כי שווי יתרת הרכישה לצרכי חישוב מס השבח ייעשה בהתאם לשווי שירותי הבניה שנקבע בעסקה המאוחרת, בהיותו הערך הריאלי העדכני. על פסק דין זה הגיש המנהל את הערעור שלפנינו.

עיקרי טענות הצדדים

6. טענתו העיקרית של המנהל היא, כי פסק דינה של ועדת הערר לא יכול לעמוד, משום שהוא קובע - בניגוד לעקרונות רציפות המס, סופיות ותשלום מס אמת - כי הלכה למעשה שווי הרכישה במקרה דנן ייקבע בהתאם לשווי שירותי הבניה בעת המכירה של הזכות, ולא בעת רכישה. כמו-כן, קבלת עמדת המשיבה על ידי ועדת הערר תוצאתה שינוי בדיעבד של שווי המכירה, וממילא של חיובי המס, בעסקה המוקדמת שהפכו זה מכבר לסופיים, ובפועל המשמעות היא גם שחלק מהשבח שצמח בעסקה לא ימוסה.

7. מנגד, סומכת המשיבה את ידיה על פסק הדין של ועדת הערר, תוך שהיא מדגישה כי שווי המכירה שנקבע בעסקה המוקדמת (הוא שווי הרכישה בעסקה המאוחרת) היה לא מדויק, ולפיכך יש לתקן את שומת מס השבח שהוצאה בגין העסקה המאוחרת כך שההפרש בין שווי שירותי הבניה יובא בחשבון. לחלופין נטען, כי יש לקבוע שההפרש האמור ינוכה בעת מכירת דירות המשיבה, לרבות במכירת הדירות לדיירים המוגנים.

דיון והכרעה

8. השאלה הדורשת את הכרעתנו היא אפוא זו: האם רשאית המשיבה לנכות משומת מס השבח שהוצאה לה בגין מכירת המקרקעין לרוטשטיין את ההפרש היחסי בין שווי שירותי הבניה שנקבע בעסקה המאוחרת לשווי שירותי הבניה שנקבע בעסקה המוקדמת?

9. כידוע, מס שבח הוא המס המשתלם בגין השבח - עליית הערך - במכירת זכות במקרקעין. עליית ערך זו היא ההפרש שבין "שווי המכירה" של הזכות לבין "יתרת שווי הרכישה", שהיא שוויה של הזכות ביום שבו נרכשה על-ידי המוכר בתוספת הסכומים המותרים בניכוי (ראו סעיפים 6, 21 ו-47 לחוק). במילים פשוטות ניתן לומר, כי השבח הוא הרווח של מוכר הזכות במקרקעין ממכירתה של הזכות. רווח זה הוא

ההפרש בין המחיר שבו רכש המוכר את הזכות ("שווי הרכישה") לבין המחיר שבו מכר המוכר את הזכות ("שווי המכירה"), בניכוי הוצאות שהוציא המוכר לרכישתה של הזכות או במכירתה, לרבות הוצאות לשם השבחת המקרקעין ("יתרת שווי הרכישה"). ראו: ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958-957 (2003).

10. כיצד נקבע שווי המכירה? בהתאם לסעיף 1 לחוק, נקבע שווי המכירה על פי שווי השוק של הזכות, ובמקרה של מכירה שנעשתה בכתב שהתמורה בגינה נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה - על פי שווי התמורה בהסכם (זאת, בין היתר, בשל ההנחה לפיה במקרה זה, התמורה משקפת את שווי השוק; ראו גם: יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך א - חלק ראשון 407-413 (מהדורה שלישית, 2012), להלן: הדרי). כך בכלל, וכך גם בעסקאות קומביניציה כבענייננו, שבהן התמורה בעד מכירת המקרקעין היא שירותי הבניה שעתידיים להינתן (ע"א 552/82 אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מחוז המרכז, פ"ד מב(3) 508, 510-511 (1988)). מכאן ששווי המכירה בעסקאות קומביניציה הוא, במקרים רבים, השווי המוערך של שירותי הבניה, ואם לצד שירותי הבניה ניתנה תמורה נוספת - נחשבת תמורה זו, כמובן, חלק משווי המכירה.

11. "שווי הרכישה" של זכות במקרקעין לענין חישוב מס שבח על מכירתה הוא שוויה "ביום הרכישה על ידי המוכר" (סעיפים 21 ו-37 לחוק). כלומר, אם נקבע שווי הזכות בעסקה קודמת - וכזה הוא המקרה בענייננו - יהיה שווי זה, שווי הרכישה בעסקה עתידית. אופן קביעתו של השווי כך, מבטיח כי כל קביעה בעבר לגבי שוויה של זכות במקרקעין תהיה הבסיס לעסקה הבאה, ובאופן זה לא יהיה שבח בלתי ממוסה. זהו עקרון "רציפות המס" (הדרי, כרך ב - חלק ראשון, בעמ' 212-214).

12. חשוב להדגיש: משנקבע שווי המכירה בעסקה קודמת - הוא שווי הרכישה בעסקה עתידית, כאמור - גם התפתחויות מאוחרות וחיצוניות לעסקה לא יהיה בכוחן כדי לשנות שווי זה, וזאת אפילו התברר בדיעבד כי השווי שנקבע בשעתו לא שיקף בצורה נכונה את השווי הריאלי; ודאי כך הוא כאשר שווי המכירה נקבע בהתאם לתמורה מוסכמת בין הצדדים לעסקה, אך זהו הדין גם אם עוד בזמן אמת סבר מי מהצדדים ששווי המכירה שנקבע איננו נכון, אך הוא לא השיג על כך או השיג, מיצה את ההליכים ונדחה.

בע"א 7489/01 די-רום 1971 בע"מ נ' פריד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35 (2004) (להלן: ענין די-רום) נדון מקרה שבו העריך המנהל את שווי המכירה בעסקת קומבינציה בהתאם לעלויות הבניה החזויות שמסרה לו החברה הקבלנית (רוכשת המקרקעין), ובדיעבד התברר כי עלויות הבניה עלו בכ- 50% על ההערכה. בית המשפט (השופט ד' דורנר) הביע דעתו - אם כי הדברים נאמרו בשולי הדברים ולא במענה לשאלה העיקרית שהתעוררה שם - כי לא היה מקום לשנות את שומת מס השבח שנקבעה בשל התפתחויות מאוחרות שהיו שונות מהצפוי:

“על פני הדברים, אף אין מקום לכך שרשויות מס שבח ישנו את שומתן ביחס לשווי חלק המערערת [החברה הקבלנית, מ.מ.] בקרקע, שהרי יש להניח ששווי זה היה, בעת המכירה, שווה לעלויות החזויות של שירותי הבנייה - הא ותו לא. ואילו ידעו הצדדים בעת כריתת העיסקה כי שווי השירותים גבוה יותר, היו הם משנים את תנאי העיסקה לטובת המערערת” (שם, בעמ' 43).

בית המשפט חזר על עמדה זו - הפעם שלא בשולי הדברים - גם בע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (14.4.2010), שם נדונה בין היתר השאלה האם ניתן לפתוח שומת מס שבח שהתבססה על עלויות הבניה הצפויות, כשבפועל ובעקבות קריסתו הכלכלית של הקבלן ומינויים של כונסי נכסים תחתיו, נדרשו המוכרים לשלם כספים נוספים לצורך השלמת הבניה. בית המשפט חזר כאמור על אותה עמדה וציין, כי -

“יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם יכולות לשנות שווי זה” (שם, פסקה טז לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין).

אפשרות לתיקון בדיעבד של שווי המכירה, מלבד יצירת קשיים מעשיים ניכרים לעין, עלולה לגרום לקיומו של שבח בלתי ממוסה, שכן השומה בעסקה הקודמת עלולה להפוך בינתיים לסופית, כפי המצב במקרה דנן.

13. מהאמור בתמצית לעיל עולה, כי בענייננו לא יכולה להיות מחלוקת כי שווי המכירה בעסקה המאוחרת הוא שווי התמורה לה התחייבה רוטשטיין. שווי זה מורכב כאמור מהשווי המוערך של שירותי הבניה (כ- 10.94 מיליון ₪) להם התחייבה המשיבה, בצירוף התשלום במזומן (5 מיליון ₪). גם לא יכולה להיות מחלוקת כי שווי

הרכישה הוא שוויה של הזכות כפי שנקבע בעסקה המוקדמת, היינו שווי המכירה שנקבע בעסקה המוקדמת (כ- 5.9 מיליון ₪), ויש לדחות את ניסיונה של המשיבה להציג בדיעבד שווי רכישה חדש בהתבסס על שווי שירותי הבניה שנקבע בעסקה המאוחרת. המדובר, כמוסבר לעיל, בהתפתחות חיצונית ומאוחרת שאינה משליכה על שווי המכירה שנקבע על ידי הצדדים בעסקה המוקדמת.

14. סיכום דברים עד כה: בהתאם לעקרונות המיסוי הידועים שהוצגו ובהתאם ליישומם בנסיבות המקרה דנן כאמור לעיל, נקל לראות כי שומת מס השבח שהוציא המנהל בגין מכירת המקרקעין בעסקה המאוחרת, בדין יסודה, וממילא לא היה מקום לקבוע אחרת. זאת ועוד, גם אם נפלה טעות בהערכת שווי שירותי הבניה בעסקה המוקדמת, הרי שמדובר ככל הנראה בטעות בכדאיות העסקה, שנבעה מהסיכון העסקי שנטלה על עצמה המשיבה (ראו בהקשר זה ענין די-708, בעמ' 42). ודאי שאין בכך כדי ללמד כי בזמן אמת לא העריכה המשיבה כי זהו שווי העסקה, ועל כן ברי כי עסקינן בהתפתחות שהיא חיצונית ומאוחרת לעסקה. כאמור, גם לו הייתה נוקטת המשיבה בהליכי השגה עוד כשהוצאה לה השומה בגין מס הרכישה בעסקה המוקדמת וההליכים היו נדחים, לא היה בכך כדי לשנות מן האמור. ודוק: גם אם אכן צודקת המשיבה כי שירותי הבניה נישומו בחסר בעסקה המקורית, אין פירוש הדבר כי המדינה קיבלה מס ביתר אלא ההשלכה היא על חלוקת נטל המס בין המשיבה לבעלים המקורי, אך מעוות זה לא ניתן לתיקון שעה שהשומות על העסקה המקורית הפכו זה מכבר לסופיות.

15. ומכאן לטענתה החלופית של המשיבה, לפיה במכירה עתידית של דירות התמורה - הדירות שרוטשטיין התחייבה לבנות עבור המשיבה ועבור הדיירים המוגנים - תוכל המשיבה לנכות את ההפרש בין שווי שירותי הבניה בין שתי העסקאות. ועדת הערר קבעה כי המשיבה תוכל לנכות את החלק היחסי של ההוצאות בעת מכירת דירות התמורה, אך נראה שהדברים שנאמרו שם לא חודדו די הצורך, ומכאן המחלוקת שהתעוררה בערעור בין הצדדים בנושא זה.

16. אקדים ואומר, כי מקובלת עליי עמדתו של המנהל. אכן, ועל כך לא חולק המנהל, במכירה עתידית של הזכויות שנותרו בידי המשיבה במקרקעין, תהיה רשאית זו לנכות את עלויות הבניה שהושקעו במקרקעין ממס שבח שיוטל עליה בקשר עם מכירת הזכויות. דבר זה הוא פשיטא, שכן כאמור, הטלת מס השבח מכוונת למיסוי השבח שצמח למוכר הזכות במקרקעין. שבח זה הוא ההפרש בין "שווי המכירה" של הזכות לבין "יתרת שווי הרכישה". "יתרת שווי הרכישה" היא "שווי הרכישה" בתוספת

הוצאות שהוציא המוכר לרכישתה של הזכות או במכירתה, ביניהן הוצאות לשם השבחתם של המקרקעין, כמפורט לעיל. הוצאות בגין שירותי הבניה הן בוודאי הוצאות שהוצאו לשם השבחתם של המקרקעין (סעיף 39(1) לחוק המיסוי; הדרי, כרך א - חלק ראשון, בעמ' 309), ומכאן שבמכירת זכות במקרקעין שלגביהם הוצאו הוצאות אלה, יהיה מקום להביא בחשבון את ההוצאות במסגרת שומת מס השבח. אין הכוונה כמובן לכלל הוצאות הבניה שהוציאה או שתוציא רוטשטיין, שכן זו התחייבה לכנות גם עבור הבעלים, גם עבור הדיירים המוגנים וגם עבור המשיבה. המדובר בהוצאות הבניה שהוצאו או שתוצאנה בקשר עם זכויותיה של המשיבה במקרקעין, והן בלבד. הוצאות הבניה שהוצאו או שתוצאנה בקשר עם זכויותיהם של אחרים תובאנה בחשבון במס השבח שיוטל עליהם בעת מכירת הזכויות, אך ודאי שאין לאפשר למשיבה לנכות הוצאות שלא הוצאו בקשר עם זכויותיה שלה במקרקעין. על כן, כאמור, מקובלת עליי עמדתו של המנהל בענין זה.

17. מסקנתי היא אפוא, כי דין הערעור להתקבל במלואו. אשר על כן אציע לחברי כי נקבל את הערעור, ונורה על ביטול פסק דינה של ועדת הערר והותרת שומת המנהל על כנה. עם זאת יובהר, למען הסר ספק, כי במסגרת עסקה עתידית בה תמכור המשיבה את דירות התמורה שקיבלה במסגרת העסקה המאוחרת, תוכל המשיבה לנכות את עלות שירותי הבניה שניתנו על ידי רוטשטיין בנוגע לדירות אלה, בתור הוצאות השבחה בהתאם לסעיף 39 לחוק. המשיבה תישא בהוצאות המשפט של המנהל בסך 15,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ס' ג'ובראן

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט מ' מזוז.

ניתן היום, כ"ו בכסלו התשע"ו (8.12.2015).

שופט

שופט

שופט