



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שוורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררים

1. **מנחם שוורץ**
ע"י ב"כ עוה"ד דוד קצוטי
2. **סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ**
ע"י ב"כ עוה"ד יוסף סגל

נגד

המשיב

מיסוי מקרקעין חיפה חיפה
ע"י עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

השופט רון סוקול

1. בשנת 2014 נערך ונחתם בין מנחם שוורץ לחברת סלם יעקב א.י. השקעות בע"מ הסכם קומבינציה בגדרו העביר מנחם שוורץ לחברה חלק מזכויותיו במקרקעין בתמורה לקבלת שירותי בנייה ותשלום מזומן. הסכם זה דווח למנהל מיסוי מקרקעין.

בשני העררים מושא הדיון שבפנינו חלוקים הצדדים על שומות המס שהוצאו להם. עיקר המחלוקת עוסקת בקביעת שווי העסקה, דהיינו בקביעת שווי הזכויות שהועברו במסגרת עסקת הקומבינציה. קביעת השווי נדרשת לצורך חישוב מס השבח שעל מר שוורץ לשלם ולצורך חישוב מס הרכישה שעל החברה לשלם.

רקע

2. מנחם שוורץ, העורר בתיק 16-01-24859 (להלן: שוורץ), היה הבעלים הרשום של מקרקעין הידועים כגוש 11051 חלקה 88 ברחוב העצמאות 69 בקרית אתא (להלן: המקרקעין). על המקרקעין היה בנוי מבנה שכלל שתי דירות מגורים ושטח מסחרי.

ביום 02/07/14 נערך ונחתם בין שוורץ לבין העוררת בתיק 16-01-28728, סלם יעקב א.י. השקעות בע"מ (להלן: חברת הבנייה) הסכם קומבינציה שעיקרו התחייבות חברת הבנייה להריסת המבנה הקיים והקמת בית מגורים חדש הכולל דירות ושטחי מסחר (להלן: הסכם הקומבינציה). על פי הסכם הקומבינציה התחייב שוורץ למכור לחברת הבנייה חלק מזכויותיו במקרקעין כנדרש לשם ביצוע ההסכם. חברת הבנייה מצידה התחייבה להרוס את המבנה, לפעול לקבלת היתר בנייה, ולבנות על המקרקעין מבנה שיכלול שטחי מסחר ודירות מגורים. עוד הוסכם כי שוורץ יקבל שתי דירות בנות 5 חדרים כל אחת, אותן יבחר מבין הדירות שייבנו על ידי חברת הבנייה, ו-50% מהשטח המסחרי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

שייבנה, ולא פחות מ-100 מ"ר (סעיף 3.10 להסכם הקומבינציה). כן יימסרו לשורץ מחסנים וחניות כמפורט בהסכם. בנוסף לאלו התחייבה חברת הבנייה לשלם לשורץ 1,300,000 ₪.

3. חשוב לציין כי הנחת הצדדים להסכם הייתה כי ניתן יהיה לבנות מבנה בן 15 יחידות דיור ועוד שטח מסחרי בשטח של כ-180 מ"ר (סעיף 13 לתצהיר ע/1). בהתאם, משמעות ההסכמות הייתה כי בעסקת הקומבינציה יקבל שורץ כ-30% מהבניין שיבנה (שם). חישוב השטחים לא הביא בחשבון, כך נטען, בנייה של חניון תת קרקעי אלא הסדרת מקומות חנייה בשטח המגרש.

בסופו של דבר שונתה התכנית. בבקשה להיתר בנייה התבקש היתר לבניית 22 דירות, בבניין הכולל גם חניון תת קרקעי (סעיף 14 לתצהיר ע/1 ונספח 12 לתצהיר).

4. העוררים הגישו הצהרות למשיב כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) תשכ"ג-1963 ובגדרן העריכו את שווי הזכויות שנמכרו לחברה הקבלנית. שורץ ציין בהצהרתו כי השווי הוא 2,182,000 ₪ וחברת הבנייה העריכה את השווי ב-3,395,000 ₪ (ההצהרה סומנה מש/3). עוד נציין כי שורץ ביקש בהצהרתו לקבל פטור עבור מכירת שתי הדירות בהתאם לסעיף 48א' לחוק מיסוי מקרקעין, או לחלופין פטור על פי סעיף 49 ז' לחוק. כן ביקש להכיר בניכוי תשלומים ששילם כהיטל השבחה.

השומות

5. המשיב לא קיבל אף אחת מהצהרות הצדדים לעניין השווי וקבע כי שווי הזכויות שנמכרו בעסקה היה 4,500,000 ₪.

העוררים הגישו השגות על קביעת המשיב לעניין שווי העסקה. שורץ הגיש גם השגה על דחיית בקשתו לפטור והכרה בהוצאות. השגות העוררים נדחו בהחלטות המשיב.

6. בהחלטה בהשגה הדגיש המשיב כי בסופו של יום ניתן היתר לבניית 22 יחידות דיור. שווי הקרקע ליחידת דיור, כך ציין, כ-200,000 ₪, הוא שווי סביר (החלטה מיום 14/12/15). בנימוקי ההחלטה בהשגתו של שורץ ציין המשיב כי קבע את השווי של כל דירה שקיבל שורץ בסך של 600,000 ₪ וכי הכיר בחישוב מס ליניארי. כן הכיר בכפל פטור לגבי שווי זכויות הבנייה, כאמור בסעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין (נימוקים מיום 02/04/2015).

7. על החלטות המשיב בהשגות הגישו גם שורץ וגם חברת הבנייה עררים לוועדה, שהדיון בהם אוחד. במהלך הדיונים בתיק הושגו בין שורץ למשיב הסכמות בעניין חישוב לינארי לשתי הדירות (פרוטוקול מיום 02/03/17). עוד התברר כי חברת הבנייה קיבלה על עצמה לשלם את מס השבח בגין



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

סכום מזומן של 300,000 ₪ (מתוך 1,300,000 ₪ ששולמו), ועל כן שילמה סך של 54,000 ₪ במקומו של שורץ (נעמ' 8 לפרוטוקול, פסקה 39 לסיכומי המשיב).

דין והכרעה

8. עיקר המחלוקת בין הצדדים עוסקת בקביעת שווי העסקה. כפי שיפורט להלן, שוכנעתי בעניין זה כי הדין עם המשיב.

9. העסקה שנכרתה בין הצדדים היא עסקה המוגדרת כעסקת קומבינציה. על מהותה של עסקת הקומבינציה הרחבתית בפסק הדין בו"ע 15-03-38114 חנין נ' מנהל מיסוי מקרקעין (04/07/17). אחזור על עיקרי הדברים.

10. עסקאות בין בעלי זכות במקרקעין לקבלנים עשויות ללבוש צורות שונות. המאפיין עסקאות אלו הוא רצונם המשותף של הצדדים להימנע מהוצאה מידית של כספים, בין אם מדובר בתשלומים עבור רכישת זכות במקרקעין ובין אם מדובר בתשלומי המס המתחייבים עם ביצועה של עסקה במקרקעין, וצמצום חבויות המס שיוטלו עליהם. אחת הדרכים המוכרות להגשמת הרצון המשותף היא כריתת הסכמים בדבר חילופי זכויות, המוכרים כהסכמי קומבינציה (ראו הערותיו של השופט רובינשטיין ברע"א 6519/09 חסקל נ' אוסדיטשר (26/1/10), המציע לשנות את המונח "עסקת קומבינציה" ל"עסקת חבירה"). הסכם קומבינציה אינו אלא עסקת חליפין, שבמסגרתו מוכר בעל המקרקעין את זכויותיו, כולן או חלקן, לצד השני, בתמורה לקבלת שירותי בנייה בעתיד (ראו למשל רע"א 2534/99 בדאני נ' מוקתדר, פסקה 6 (22/9/03); רע"א 1827/15 זיונג נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (31/1/17); אי נמדר מס שבח מקרקעין כרך א' - בסיס המס 388 (2012)).

בעסקת קומבינציה יכול בעל הזכויות להעביר לקבלן את מלוא זכויותיו במקרקעין ולקבל ממנו עם סיום הבנייה יחידות בתמורה (עסקת מכר מלא), או להסתפק במכירת חלק מזכויותיו במקרקעין בתמורה לקבלת שירותי בנייה על יתרת זכויותיו ובניית יחידות התמורה (עסקת מכר חלקי). עסקת קומבינציה בדמות מכר חלקי מאפשרת חסכון מס גדול יותר (הן בשל תשלום מס רכישה נמוך יותר הודות להיותה עסקה אחת ולא שתיים, כמתחייב בעסקת מכר מלא, והן בשל תשלום מס שבח נמוך יותר, על מכירת חלק מהזכויות בלבד ולא על כולן), ועל-כן היא העסקה המוכרת יותר (ראו רע"א 1827/15 הנ"ל פסקה 4; אי נמדר הנ"ל, כרך ב' - חישוב המס ותשלומו 265 (מהדורה שביעית, 2012)). בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי נותרים הצדדים שותפים במקרקעין, ועל כן ישנם מצבים בהם יעדיפו הצדדים לבצע עסקת קומבינציה מסוג מכר מלא.

11. כאשר מתקשרים צדדים בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, יועברו לקבלן זכויות בחלק מהמקרקעין, ששוויים כשווי שירותי בנייה אותם יעניק למוכר, בעל המקרקעין (ראו אי נמדר הנ"ל



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

כרך א', עמ' 389; יי הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' – חלק ראשון 153-154 (מהדורה שנייה, 2003); ע"א 3815/99 טובי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו(6) 108 (2003); ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12/4/10).

12. כאשר עוסקים בחביונות המס בעקבות עסקת קומבינציה בדמות מכר חלקי, מתעוררת לעתים קרובות מחלוקת לעניין קביעת שווי המכירה. שווי המכירה עשוי להיקבע על פי שווי שירותי הבנייה שיוענקו למוכר או על פי שווי השוק של המקרקעין שנמכרו לקבלן. שאלת קביעת השווי עוררה דיונים רבים הן בפסיקה והן בספרות (ראו למשל ש' גרשגורן ג' ברזלי "מורה נבוכים למבקשים לקבוע את שוויים של מקרקעין הנמכרים בעסקת קומבינציה" מס' 1/א-45 (1999); ג' רובינשטיין "קביעת השווי בעסקת קומבינציה - הפתרון להלכת מעוזי רביבים" מס' 5/א-52 (1997); א' נמדר הנ"ל, כרך ב' עמ' 266). ראו להתעכב מעט על ההלכות בנוגע לקביעת שווי של כל זכות נמכרת.

13. סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר "שוויה של זכות" כדלקמן:

"שווי של זכות פלונית" - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על-ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –

- (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;
- (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה."

רואים אנו כי נקודת המוצא של המחוקק היא כי שוויה של זכות יקבע על פי מבחן אובייקטיבי, המתעלם מהתמורה המוסכמת ומרצון הצדדים לעסקה (ראו ד"ר 22/71 דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד כח(1) 105 (1973); יי הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 408 (מהדורה שלישית, 2012)). קביעת שווי השוק, דהיינו המחיר שהיה מתקבל בעסקה בין קונה מרצון למוכר מרצון, היא עניין של שמאות.

מס השבח אינו מוטל על רווח ההון שנצבר למוכר בפועל, אלא על עליית הערך האובייקטיבית. זהו הכלל הקבוע ברישא לסעיף. חריג לכלל זה מצוי בסיפא לסעיף, ולפיו ניתן לסטות מהמבחן האובייקטיבי ולאמץ את התמורה החוזית המוסכמת, בהתקיימם של התנאים הקבועים; תוס' לב, והעדרם של יחסים מיוחדים (ראו ע"א 664/80 מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז נ' ברכת חביב בע"מ, פ"ד לז(3) 449 (1983); ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ (5/6/2005); יי הדרי לעיל בעמ' 408).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

14. הואיל והכלל הוא קביעת שווי לפי מבחן אובייקטיבי והחריג הוא השווי המוסכם, נקבע בפסיקה כי הנטל להחלת החריג מוטל על כתפי הטוען זאת, בין אם מדובר במוכר ובין אם מדובר במנהל מיסוי המקרקעין (ע"א 3433/00 ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 241, 245 (2002); ע"א 218/78 ליננברג נ' מנהל מס שבח, תל-אביב, פ"ד לג(2) 423, 426 (1979); י' הדרי הנ"ל, בעמ' 417).

15. קביעת שווי שוק כברירת המחדל להערכת שווי הזכות נועדה לכמה תכליות; ראשית, הטלת המס על הרווח האמיתי שנוצר למוכר, גם אם המוכר מסיבותיו שלו החליט לוותר על חלק מרווח זה. ההנחה היא כי אם התמורה החוזית נופלת מערך השוק, נהנה המוכר מעליית ערך הקרקע בדרכים אחרות; שנית, חישוב השווי לפי ערך שוק מונע התחמקות ממס, רישומים כוזבים של התמורה וכדומה. לבעלי דין היודעים כי השווי יקבע לפי מחיר השוק ולא לפי המחיר המוסכם, אין תמריץ לקבוע מחיר שאינו משקף את התמורה האמיתית בהסכם, או לכל הפחות ישנו תמריץ מופחת; שלישית, קביעת שווי הזכות לפי שוק מבטיחה הטלת החיובים על מי שייהנה מעליית הערך ומונעת הסטת החיובים מהמוכר. כך ברי, כי אם השווי המוסכם נמוך משווי השוק, הרי שאימוצו של שווי זה משמעו כי כאשר הקונה בעסקה יבקש למכור את זכויותיו בעתיד, הוא יאלץ לשלם מס על רווח ההון שנצבר עוד טרם רכש את הזכויות. בדרך זו לא רק שהחיוב מוטל על מי שרכש נכס לאחר שעלה ערכו ונאלץ לשלם מס שבח על עליית ערך קודמת, אלא יש גם דחיית תשלום המס על עליית הערך עד לביצוע העסקה המאוחרת על ידי הקונה (בעניין זה יש לציין כי ההנחה היא שבעת המכירה מימש המוכר את כל עליית הערך, גם אם התמורה שהוסכמה אינה מבטאת את מלוא המימוש).

16. החריג לכלל חל רק אם הוכח כי התמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ואינה מושפעת מיחסים מיוחדים. הטעם לכך הוא כי מקום שבו התמורה נקבעת בתום לב, ללא יחסים מיוחדים, הרי שהתמורה המוסכמת משקפת את מלוא עליית הערך עבור המוכר. לעומת זאת כאשר התמורה הושפעה מיחסים מיוחדים, ההנחה הייתה כי טובת ההנאה מעליית הערך מצאה ביטוייה במסגרת היחסים המיוחדים ולא בתמורה המוסכמת (צריך לזכור כי התמורה המוסכמת כוללת את כל טובות ההנאה שניתנו למוכר ולא רק את המחיר החוזי (י' הדרי הנ"ל עמ' 413, ה"ש 19 והאסמכתאות שם)). קביעת שווי שלא על פי המוסכם, גם כשהתמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ולא הושפעה מיחסים מיוחדים, חותרת תחת העיקרון ולפיו מס רווח הון יוטל רק על רווח ממומש (ראו א' נמדר לעיל כרך ב' - חישוב המס ותשלומו עמ' 67; ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חולון, פ"ד נה(4) 769, 778 (2001)).

17. מהו שווי השוק בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי? ראינו כי מקום שבו הסכימו הצדדים על התמורה וכאשר תמורה זו נקבעה בתום לב, בלא שהתקיימו בין הצדדים יחסים מיוחדים, יחול החריג לקביעת שווי המכירה על פי שווי השוק. בעסקאות קומבינציה, התמורה המוסכמת היא קבלת



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

שירותי הבנייה לבניית יחידות התמורה עבור המוכר. בהתאם, מקום שהתמורה, כלומר שירותי הבנייה, נקבעה בתום לב וללא יחסים מיוחדים, ייקבע שווי הזכות הנמכרת על פי שווים של שירותי הבנייה.

18. שווי שירותי הבנייה יכול להיות נקוב בהסכם, אולם בדרך כלל הצדדים קובעים את היקף התמורה שתיתן, כלומר קובעים את פרטי יחידות התמורה שייבנו, ולא קובעים מראש את עלותם. במצב זה אין מנוס אלא להעריך את שווים של שירותי הבניה שעתיד הקבלן ליתן למוכר.

הערכת שווי הזכויות הנמכרות בעסקת הקומבינציה על פי שווים של שירותי הבנייה, מעבירה את מרכז הכובד של הדיון לסוגיית הערכת שווים של שירותי בניה. במקום לאתר את שווי השוק של המקרקעין, נדרשים אנו לאתר את שווי השוק של השירותים המוענקים למוכר. ודוקו, אותם שיקולים שפירטנו לעיל להצדקת חישוב שווי המכירה על פי מבחן שווי השוק של המקרקעין נכונים גם בסוגיית קביעת שווים של שירותי הבנייה.

19. קביעת התמורה על פי הערכת שווי השוק של שירותי הבנייה הצפויים מעוררת קשיים לא מבוטלים. שווי המכירה נקבע בהתאם לשווי ביום המכירה כלומר בטרם ניתנו שירותי הבנייה. למעשה, יש לשום את שווים של שירותי הבנייה הצפויים ביום העסקה, אף כי בפועל עשויה עלות שירותי הבנייה שיינתנו להיות שונה (ראו למשל ע"א 7759/07 הנ"ל; ע"א 7699/13 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' פינת פלורנטיין בע"מ (8/12/15); ע"א 6351/12 קימחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (17/8/14)).

20. הערכת שווי שירותי בנייה צפויים אינה פשוטה גם מטעמים נוספים. שווי שירותי הבנייה עשוי להשתנות בהתאם לנתונים משתנים, כגון איכות הבנייה הצפויה; רמת גימור; נתונים מיוחדים של המגרש, מורכבות המבנה הצפוי וכדומה. עוד צריך לקבוע אילו רכיבים ייכללו בשירותי הבנייה. כך, נפסק כי בשירותי הבנייה ייכלל גם רווח קבלני מקובל (ע"א 132/88 אדלשטיין נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד מד(4) 481 (1990); ע"א 7759/07 הנ"ל; ע"א 6351/12 הנ"ל) ומס ערך מוסף (ע"א 6351/12 הנ"ל), ומאידך, ישנן מחלוקות לגבי הוספת הרווח היוזמי (ראו א' נמדר הנ"ל, כרך ב' עמ' 270). עוד קיימת מחלוקת האם לצרף חלק יחסי מהוצאותיו הקבועות של קבלן; האם יש להוון את הוצאות הבנייה הצפויות (א' נמדר שם, עמ' 272 ופסק הדין שם) ועוד.

21. הערכת שווי שירותי הבנייה במקרה הנוכחי מורכבת בשל מספר גורמים נוספים; העסקה בין הצדדים כוללת הן שירותי בנייה והן תשלום מזומן; שירותי הבנייה מתייחסים גם לבניית יחידות דיור וגם לשטחי מסחר שעלות כל אחד מהם שונה; ישנו הבדל משמעותי בין תכניות הבנייה שעמדו לנגד עיני הצדדים בעת עריכת הסכם הקומבינציה, לבין תכנית הבניין מושא היתר הבנייה שהתבקש



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שוורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בסופו של יום; עבודות הבנייה בפועל טרם החלו וטרם ניתן היתר בנייה (נכון למועד שמיעת הראיות), יש להביא בחשבון את פער הזמנים בין מועד ביצוע העסקה למועד מתן שירותי הבניה ועוד.

22. במצב זה היה עדיף לכאורה לשום את שווי הזכויות שהועברו לחברת הבנייה בדרך של הערכת שווי הקרקע שהועמדה לה ותוך השוואה לשווי מקרקעין באזורים סמוכים. עם זאת דומה שהשמאים מטעם שני הצדדים מסכימים כי לא ניתן לקבוע שווי ראוי בדרך זו (ראו עדות מר בוחניק עמ' 23 לפרוטוקול הדיון מיום 02/03/17). על כן יש לברר מהו שווי התמורה שניתנה לשוורץ, דהיינו מהו שווי שירותי הבנייה עליהם הוסכם.

23. שני הצדדים הגישו חוות דעת של שמאים המנסים להעריך בגישות שונות את שווי שירותי הבנייה שהתחייבה החברה הקבלנית להעניק לשוורץ. השמאים הביאו בחשבון את מספר יחידות הבנייה הצפויות, עלות הקמת החניון, דו"ח האפס שהגישה חברת הבנייה, רווח יזמי וקבלני ועוד. במרבית הנתונים שהובאו נמצאו מחלוקות בין השמאים.

24. כאמור לעיל, טרם ניתן היתר בנייה במגרש וטרם בוצעו עבודות הבנייה ועל כן לא ניתן לקבוע את עלויות בניית המבנה כולו בפועל. כל שניתן לעשות הוא להעריך את שווי העלויות המהוות את התמורה, כפי שצפו אותה הצדדים ביום העסקה, כלומר את שווי שירותי הבנייה שצפו הצדדים בזמן חתימת ההסכם. שינויי התכנון שבאו לאחר מכן, ואשר ייתכן והשפיעו על עלויות הבנייה בפועל, יוצרים קושי שיש להתעלם ממנו, ולהתייחס לשווי שירותי הבנייה כפי שניתן היה לצפות ביום החתימה על הסכם הקומבינציה. זוהי התמורה עליה הסכימו הצדדים ביום הכריתה. שינויים שהגיעו לאחר מכן, עשויים להשפיע על כדאיות העסקה לכל אחד מהם, אולם אין בהם לשנות את התמורה כפי שהוסכמה ביום כריתת ההסכם.

25. במועד הכריתה הוסכם כי שוורץ יקבל, בתמורה לזכויות במקרקעין שהועברו לחברת הבנייה, 2 דירות בנות 5 חדרים בשטח של כ-113 מ"ר כל אחת, ושטח מסחרי. לכל דירה צפויה הייתה להיות צמודה חניה, ולשטח המסחרי 3 חניות (ראו עדות שוורץ, עמ' 9 לפרוטוקול הדיון מיום 02/03/17). על כן עלינו לאתר את השווי הצפוי של השירותים לבניית יחידות אלו, כפי שניתן היה לצפותם במועד הכריתה.

חוות דעת השמאים בדבר שווי שירותי הבנייה

26. העוררים סומכים את טענותיהם על חוות דעתו של השמאי י" סיון (סומנה ע/3). השמאי סיון העריך את התמורה שקיבל שוורץ בסך של 2,409,000 ₪. לצורך שומת התמורה העריך השמאי סיון את שווי שירותי הבנייה שחברת הבנייה התחייבה להעניק לשוורץ. השמאי סיון בחן את שווי שירותי הבנייה לבניית דירה בשטח של 113 מ"ר באזור קריית אתא, תוך השוואה לעלויות בנייה בפרויקטים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דומים. להערכתו, שווי שירותי בנייה של כל דירה היה 470,000 ₪ ובצירוף מע"מ 554,600 ₪ (פסקה 11 לחוות דעתו ע/3). השמאי סיון קבע כי מאחר שמועד מתן התמורה, כלומר השלמת הדירות, צפוי רק בסוף שנת 2018 - יש לחשב את השווי הנוכחי בדרך של היוון. את ההיוון חישב לפי ריבית בשיעור של 5% לשנה והגיע למקדם דחייה של 0.76. בהתאם קבע את השווי למועד העסקה בסך של 421,500 ₪. שווי זה של כל דירה משמעו כי שווי שתי הדירות 843,000 ₪.

את שווי שירותי בניית השטח המסחרי העריך השמאי סיון בסך של 3,500 ₪ למ"ר ועל כן השווי ל-100 מ"ר הוא 350,000 ₪. לאחר הכפלה במקדם הדחייה קבע את השווי בסך של 266,000 ₪.

שווי התמורה לגשתו כולל את שווי שירותי הבנייה בתוספת התשלום במזומן, 1,300,000 ₪.

27. השמאי בוחניק, שחוות דעתו הוגשה מטעם המשיב (סומנה מש/1), העריך את שווי התמורה הכוללת בסך של 4,000,000 ₪ למועד העסקה. השמאי בוחניק בחן את השווי במספר גישות; על פי "גישת העלויות" קבע כי עלות הקמת הדירות לשורץ היא 1,556,511 ₪ בצירוף מע"מ. עלות הקמת השטח המסחרי הוערכה על ידיו בסך של 504,700 ₪. לסכומים אלו הוסיף רווח יזמי של 13% בסך של 304,380 ₪. לאור זאת קבע כי שווי שירותי הבנייה הוא 2,645,763 ₪, שאליו יש לצרף את התמורה במזומן וכן תשלום מס שבח על ידי חברת הבנייה בסך 300,000 ₪ ותשלום חוב לאדריכל בסך 40,000 ₪. שווי התמורה הכולל לפי גישה זו עומד על סך של 4,285,763 ₪.

28. בגישת ההשוואה הגיע למסקנה כי שווי הקרקע שהועברה לחברת הבנייה היא 180,000 ₪ ליחידה, וסך הכול 4,150,000 ₪. בגישת החילוץ, דהיינו בגישה היוצאת ממחיר מכירה של כל יחידת דיור בהפחתת הרווח והעלויות, הגיע לשווי קרקע בסך של 161,165 ₪ ליחידה וסך הכול שווי קרקע 3,867,967 ₪.

29. בטרם אתיחס לשווי התמורה על פי חוות הדעת, אציין כי בחישוביו של השמאי בוחניק נכללו תשלומים שיש להפחיתם. כך, בחקירתו הנגדית של השמאי סיון הובהר, כי חברת הבנייה לא שילמה סך של 300,000 ₪ למס שבח אלא רק את המס על סך זה, כלומר סך של 54,000 ₪ (עמ' 9 לפרוטוקול מיום 02/03/2017). עוד אציין לא הוכח תשלום חוב לאדריכל, הנובע מעסקת המכר, ועל כן אין להוסיף את הסך של 40,000 ₪ לתמורה (ראו עדות שורץ עמ' 8 לפרוטוקול הדיון מיום 02/03/2017).

30. כפי שצוין לעיל, במקרה הנוכחי הערכת שווי העסקה תעשה על פי הערכת שווי התמורה לשורץ ולא לפי הערכת שווי המקרקעין. ראינו כי גם השמאים סבורים כי יש קושי בהערכת שווי הקרקע, במיוחד נכון הדבר בשים לב לכך שטרם ברור כמה יחידות דיור יאושרו ובאילו תנאים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עוד ראינו כי יש לבחון את שווי התמורה כפי שצפו הצדדים ביום העסקה, שכן ההסכמה שהושגה התבססה על ציפייה זו. מכאן שעלינו לבחון מה היה השווי הצפוי של עלויות בניית שתי הדירות בשטח של כ-113 מ"ר כל אחת, ובצירוף עלויות בניית שטח מסחרי של כ-100 מ"ר.

31. מחקירתו של מר סיון מתברר כי לא הביא בחשבון את עלויות בניית החניון התת קרקעי. בעדותו העריך כי בניית חניות בחניון שכזה תוסיף סך של כ-85,000 ₪ לעלות כל דירה (עמ' 14 שורה 21). מאידך סבר כי אין מקום להוסיף לעלויות הבנייה הוצאות תכנון, אגרות או תשלום עבור שטחים נלווים שכן כל אלו נכללו בהערכתו המקורית לעלות של 470,000 ₪ לדירה (עמ' 11, 12 לפרוטוקול מיום 02/03/2017). יוצא שלפי עדותו של השמאי סיון יש לקבוע כי עלות בניית כל דירה, כולל החנייה, היא 555,000 ₪, ובצירוף מע"מ סך של 655,000 ₪ (במעוגל).

בהתאם צריך להגדיל גם את עלות בניית השטח המסחרי. זאת ועוד, שורץ העיד שלגבי השטח המסחרי התחייבה חברת הבנייה לבנות 3 חניות, אולם אלו צפויות להיבנות בשטח העילי ולא בחניון התת קרקעי (עמ' 9 לפרוטוקול הדיון מיום 02/03/2017). עלות חנייה שכזו לא נכללה בנתונים שהוצגו לנו. מכל מקום, השמאי סיון חישב את עלויות בניית השטח המסחרי בהתאם לעלות בניית הדירות, ועל כן, על פי אותו יחס עלות, כל מ"ר בשטח המסחר יהא 4,130 ₪ וסך הכול עלות השטח המסחרי 413,000 ₪ $(3,500 * 555,000 / 470,000)$.

32. השמאי סיון מאמץ את העמדה לפיה יש להוון את ערכה של תמורה עתידית, דהיינו לקבוע את שווי הנוכחי של התמורה הצפויה להשתלם בזמן עתיד. בסוגיה זו של היוון שווי שירותי בנייה בעסקת קומבינציה ניתן למצוא דעות שונות (ראו סקירה אצל א' נמדר לעיל, כרך ב' עמ' 272-274).

התומכים בהיוון התמורה, כלומר בהיוון שווי שירותי הבנייה שיינתנו למוכר, תומכים יתדותיהם בהלכות הקובעות כי יש להוון תשלום תמורה כספית עתידית (ראו ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (3/4/2006); ע"א 4125/90 אליהו ענבר נ' פקיד השומה, גוש דן, פ"ד מח(2) 383, 391 (1994)), ואילו המצדדים בעמדה ההפוכה תומכים עמדתם בהלכות לפיהן שווי העסקה ייקבע על פי התמורה שצפו הצדדים ביום העסקה, מקום בו צפייה זו כוללת כבר את מימד הזמן, דהיינו בקביעת התמורה הביאו הצדדים בחשבון את דחיית מועד השלמת הבנייה (ראו ו"ע 1305/04, אברהם חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז מרכז (3.10.2006); ו"ע 1167/00 זקס רחל ואח' נ' מנהל מס שבח רחובות (23.9.2004)).

33. רשויות המס אימצו גישת ביניים ולפיה יהיה מקום להתחשב במימד הזמן רק אם הבנייה מתעכבת באופן משמעותי (ראו הוראת ביצוע מס שבח 23/98, חבק מס שבת, כרך ראשון עמ' 2-203 שם נקבע בסעיף 8 כי אם הבנייה מתעכבת מעבר ל-3 שנים יש לפנות למחלקת שומות מקרקעין).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

34. במחלוקת זו עמדתי היא כי כל עוד לא ניתן ללמוד אחרת מההסכם שבין הצדדים, אין להוון את התמורה הניתנת בשירותי בנייה. כאמור, התמורה מחושבת ליום העסקה ושוויה נקבע לפי השווי שצפו הצדדים במועד העסקה. הערכת השווי מבוססת על עלות שירותי הבנייה הצפויה ביום ההסכם ולא על פי עלותה בפועל. בע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.4.2010) אומר בית המשפט:

טו. נוכח הוראות החוק, רואה הפסיקה את שווי המכירה, על דרך הכלל, כמחיר השוק של הנכס הנמכר, או, במקרים התואמים את תנאי סעיף קטן (1) - את התמורה המוסכמת, ביום ההסכם. בעסקאות קומבינציה מסוג מכר חלקי (מקרים בהם מוכר בעל הקרקע חלק ממנה לקבלן, תמורת בניה של הקבלן על חלקו של המוכר), כגון במקרה שלפנינו, ההלכה היא כי שווי המכירה יהא שווי התמורה המוסכמת, קרי, הבניה; שווי הבניה יחושב כשווי השוק של שירותי הבניה לבעלים בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה, אך ללא מרכיב הקרקע [...]. שווי זה יכלול בתוכו גם מרכיבים עתידיים, ככל שאלה מקבלים ביטוי בהסכם (שכן עניין לנו בתמורה המוסכמת) - תשלומים דחויים, תנאים מתלים וכן הלאה.

[...]

טז. נוכח האמור, יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם יכולות לשנות שווי זה. בעת חתימת ההסכם התגבש החיוב, שכן המוכר (המעוררים בענייננו) קיבל תמורה חוזית בשווי המוסכם של הנמכר.

משמע, שווי שירותי הבנייה המהווים תמורה הוא השווי הצפוי על ידי הצדדים ביום העסקה. שווי זה מגלם בתוכו גם שינויים עתידיים צפויים, לרבות מועד צפוי להשלמת הבנייה.

35. ודוק, ככל שעבודות הבנייה מתמשכות ייתכן ועלויות הבנייה ושווי התמורה גם הם ישתנו. על כן החישוב נעשה ליום העסקה ולא למועד מאוחר יותר. הוספת מקדם דחייה בנסיבות כאלו מעוותת את חישוב השווי ליום העסקה ומביאה בחשבון שינויים עתידיים. הוספת מקדם דחייה משנה את צפיות הצדדים ואת התמורה עליה הסכימו על בסיס צפייה זו.

זאת ועוד, בדרך כלל עלות שירותי הבנייה תעלה ככל שהשלמת הבנייה תתעכב, שהרי תשומות הבנייה ישתנו ולמרכיב הזמן השפעה גם על הקבלן המבצע. במרבית המקרים יידרש הקבלן למימון בנקאי ומשך הבנייה ישפיע על חישוב העלויות. יוצא שביום מסירת החזקה בדירות, יהיה שווי שירותי הבנייה שניתנו בפועל למוכר גבוה משווי שירותי הבנייה שהוערכו ליום העסקה. הפרשי שווי אלו דומים למצב בו משולמת תמורה עתידית כספית בצירוף ריבית, והרי בהסכמים שכאלו אין מקום להוון את התמורה ליום העסקה שכן הריבית מהווה הכנסת מימון ולא חלק משווי המכירה (ראו ו"ע 1289/01 הנ"ל; ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב, 31.5.2015).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 24859-01-16 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 28728-01-16 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לבסוף נציין כי שירותי הבנייה ניתנים לאורך תקופה ארוכה, החל ממועד הכריתה ועד ליום מסירת החזקה ביחידות הדיור המוגמרות. מכאן ברור כי איננו עוסקים בתמורה חד פעמית שניתנת במועד עתידי אלא בתמורה מתמשכת שנפרסת על פני תקופה ארוכה. היוון עלויות שירותי הבנייה בהתאם למועד הצפוי למסירה אינו משקף את העובדה כי השירותים ניתנים בכל התקופה. זאת ועוד, ככל שהיה מקום לבצע היוון כלשהו הרי שהיה צורך להוון את שווי שירותי הבנייה לפי מועד הענקתם ולא לפי מועד מסירת הדירות המוגמרות.

36. זאת ועוד, ככל שהצדדים מבקשים לקבוע פיצול בין תמורה מידית לתמורה עתידית הם יכולים לעשות כן. במקרה הנוכחי הצדדים הסכימו בדיוק להיפך. הוסכם כי התמורה, דהיינו הדירות, ימסרו תוך 24 חודשים מיום 01/11/15 ולא יאוחר מ-42 חודשים מיום החתימה (סעיף 8.2 להסכם הקומבינציה). משמע, הצדדים הסכימו כי התמורה, כלומר "שירותי הבנייה", ימסרו במועד מאוחר ממועד החתימה, ולא קבעו כל הוראה ביחס לעלויות המיוון.

37. כמובן שאם שווי התמורה ייקבע על פי עלות הבנייה במועד סיום הבנייה יהיה נכון לחשב את שווי התמורה, ליום העסקה, תוך התחשבות במקדמי דחייה. לא זה המצב בענייננו, כאשר הבנייה לא החלה והחישוב מבוסס על העלויות כפי שהיו צפויות ביום העסקה.

38. השמאי סיון סבור שאין לצרף לעלות שירותי הבנייה רווח יזמי. בתחילה ציין כי העלויות של 470,000 ₪ כולל גם את הרווח (נעמ' 14 שורה 2 לפרוטוקול הדיון מיום 02/03/17), אולם בהמשך הבהיר כי הרווח היזמי אינו כלול בעלות זו וכי כלל רק את הרווח הקבלני (נעמ' 14 שורה 9 לפרוטוקול הדיון מיום 02/03/17).

39. גישה זו אינה מקובלת עלי. צריך לזכור כי לצורך הערכת שווי העסקה יש לאתר את שווי התמורה שקיבל שורץ. התמורה שקיבל היא בניית שתי דירות ושטח מסחרי במסגרת פרויקט שבונה חברת הבנייה. אלמלא עסקת הקומבינציה היה עליו לרכוש שירותים מקבלן שהיה נהנה גם מהרווח הצפוי, כגון ביצוע עבודות הבניה, לרבות מהרווח היזמי של הפרויקט כולו, או לחלופין להוציא את כל ההוצאות ולהשקיע בעצמו את הזמן והמשאבים הנדרשים מיזם של פרויקט בנייה כפי שבונה חברת הבנייה.

לעמדה זו ניתן למצוא תימוכין בפסק הדין בע"א 7759/07 הנ"ל שם נאמר כי "שווי הבניה יחושב כשווי השוק של שירותי הבניה לבעלים בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה, אך ללא מרכיב הקרקע" (פסקה טו לפסק הדין). בית המשפט לא הבחין בין רווחיו של קבלן הביצוע לרווחיו של יזם הפרויקט; אלו וגם אלו כלולים בשווי השירותים הניתנים למוכר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לכן יש לצרף לעלות הבנייה גם רווח יזמי. לפי חוות דעתו של מר בוחניק חושב הרווח בשיעור של 13%. רווח זה נמוך מהוראת הביצוע של נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (23/98) ועל כן ניתן לאמצה.

40. ניתן לסכום ולקבוע שלפי הערכותיו של השמאי סיוון לאחר תיקון כאמור עד כה, שווי התמורה הוא כדלקמן:

₪ 1,110,000	(2 X 555,000)	(א) שווי עלות הדירות
₪ 413,000		(ב) שווי עלות שטח מסחר
₪ 197,600		(ג) רווח יזמי 13%
₪ 309,168		(ד) מע"מ 18%
<u>₪ 2,029,768</u>		
₪ 1,300,000		(ה) תשלום מזומן
₪ 54,000		(ו) תשלום מס שבח
<u>₪ 3,383,768</u>		סה"כ תמורה

סכום זה קרוב לסכום עליו הצהירה חברת הבנייה – 3,395,000 ₪.

41. השמאי בוחניק קבע את שווי שירותי הבנייה בהתבסס על "דו"ח האפס" שהכינה חברת הבנייה לבנק המלווה (דו"ח האפס משקף הערכה מוקדמת של חברת הבנייה, בדבר העלויות הצפויות, והוא מוגש לבנק המלווה לצורך קבלת המימון). מהעדות עולה כי מדובר בדו"ח ראשוני ולא ברור האם הדו"ח שבו עיין השמאי הוא הדו"ח שהוגש בסופו של יום לבנק (נעמ"מ 21, ש' 29 לפרוטוקול הדין מיום 02/03/2017).

על פי חוות דעתו, עולה מדו"ח האפס כי עלות ממוצעת לבניית שטח עיקרי בדירות היא 7,210 ₪ למ"ר, ועל כן עלות בניית שתי הדירות הוא 1,556,511 ₪. עלות בניית כל מ"ר בשטח המסחרי היא 70% מעלות בניית הדירות. בהתאם קבע כי לעלות בניית הדירות יש לצרף מע"מ בשיעור 18%, את עלות בניית השטח המסחרי ורווח יזמי, ועל כן העריך את שווי שירותי הבנייה בסך של 2,645,761 ₪ (פסקה 8 לחוות הדעת מש/1).

42. השמאי הוסיף ובדק את שווי התמורה גם בגישת ההשוואה לעסקאות מכירת קרקע דומה וגם בגישת החילוץ. יצוין כי בגישת ההשוואה נדרש השמאי בוחניק לבצע התאמות, שכן לא נמצאו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

עסקאות השוואה דומות. בגישת החילוץ עשה השמאי בוחניק שימוש בדו"ח האפס, תוך שהפחית את העלות והרווח ממחירה של דירה רגילה בשטח של 90 מ"ר. בשתי הגישות הניח כי ניתן לבנות 24 דירות (23 דירות + שטח מסחרי אקוויוולנטי).

43. בחקירתו, אישר השמאי בוחניק כי נפלה טעות בחישוביו וכי עלות הבנייה של הדירות היא רק 1,456,511 ₪ ולא כפי שנרשם. כן אישר כי המשמעות היא ששווי התמורה בשירותי בנייה הוא רק 2,223,275 ₪ (נעמ' 17, ש' 27 לפרוטוקול מיום 02/03/17). אם מצרפים לזה רווח יזמי 13%, הסכום הכולל לשירותי הבנייה, על פי הערכתו של בוחניק, הוא 2,512,300 ₪.

44. השמאי בוחניק התבסס על דו"ח אפס שלא הוצג לעיוני, למעט חלקים שצוטטו בחוות דעתו. מדובר בהערכה ראשונית של חברת הבנייה שהוכנה לצורך קבלת מימון. לא הובאו עדויות כיצד נערך הדו"ח, מהם הנתונים על פיהם נערך הדו"ח, כגון מספר יחידות הדיור ומקומות חניה, איכות הבנייה וכדומה, השמאי נשאל על כך ולא ידע להציג את הנתונים או את הדו"ח (נעמ' 21).

45. ככל שהנתונים שצוטטו בחוות הדעת נכונים, ניתן לראות שהחישוב נעשה לפי 25 יחידות דיור (נעמ' 9 לחוות הדעת), בעוד שבמועד העסקה הצפי היה ל-15 יחידות בלבד. בפועל התבקשו, כפי שניתן ללמוד מהבקשה להיתר הבנייה, 22 יחידות (ראו עדות בוחניק, עמ' 22 שורה 18 לפרוטוקול מיום 02/03/17) (וכאמור לעיל, על פי החלכה יש לחשב את שווי עלויות הבנייה על פי היקף הבנייה הצפוי במועד העסקה ולהתעלם משינויים מאוחרים, ראה ע"א 7759/07 הנ"ל).

זאת ועוד, בקטע הדו"ח שמופיע בחוות דעתו של השמאי בוחניק נרשם, כי עלויות הבנייה הן 13,128,000 ₪ (נעמ' 8 לפרוטוקול מיום 02/03/17), בעוד שהשמאי בוחניק העריך את העלויות בסך של 15,178,000 ₪. השמאי בוחניק לא הסביר את ההפרש בחוות הדעת ולא בעדותו.

46. עוד רואים כי בדו"ח האפס שמצוטט על ידי השמאי בוחניק נרשם כי עלות הקרקע לחברת הבנייה הייתה רק 1,821,360 ₪, עלות השונה מהערכותיו של השמאי בוחניק.

על פי דו"ח האפס הערכת מחיר המכירה הייתה 8,724 ₪ למ"ר, כלומר לדירה של 90 מ"ר, המחיר הצפוי, לאחר הוספת המע"מ, היה 926,489 ₪. לעומת זאת, על פי גישת השמאי בוחניק, המחשבת את עלות הבנייה לפי סך של 7,210 ₪ למ"ר בצירוף מע"מ, הערכת מחיר המכירה (של דירה בשטח זהה) עומדת על סך של 765,702 ₪. לסכום זה יש לצרף את עלות הקרקע (180,000 ₪ בגישת ההשוואה או 161,165 ₪ בגישת החילוץ - עמ' 19-20 לחוות דעתו של השמאי בוחניק) ורווח יזמי ועל כן ברור כי מדובר בהערכת הפסד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שוורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

47. משמע, מכל האמור מתחייבת המסקנה, כי "דו"ח האפס" אינו יכול לשמש בסיס לקביעת עלות שירותי הבנייה בעסקה, ובהיעדר נתונים נוספים, רב הנסתר בדו"ח על הגלוי.

המסקנה המתבקשת היא כי יש להעדיף את עמדתו של השמאי סיון, שבחר לקבוע את שווי עלויות הבנייה בגישת ההשוואה ולא מתוך הסתמכות על דו"ח תיאורטי שהכינה חברת הבנייה.

קביעת השווי

48. המסקנה מן האמור היא כי הערכותיו של השמאי סיון לאחר תיקון, כפי שפורטו בפסקה 40 לעיל עדיפות, ויש לקבוע כי שווי התמורה בעסקה שבין שוורץ לחברת הבנייה הוא 3,380,768 ₪. סכום זה נכון ליום העסקה - 02/07/14.

הערות נוספות

49. כאמור לעיל, באת כוח המשיב הסכימה כי המס על שתי הדירות יחושב בחישוב ליניארי ככל שטרם בוצע. כן הוסכם כי ככל שתוצג ראייה על תשלום היטל השבחה, יוכר התשלום לניכוי (עמ' 7 לפרוטוקול מיום 02/03/17). על כן יש לתקן את השומות בהתאם.

סוף דבר

50. בשים לב לכל האמור, אציע לחבריי לקבוע כי שווי העסקה לצורך חישוב מס הרכישה ומס השבח יעמוד על סך של 3,380,768 ₪, נכון ליום העסקה (02/07/14). בהתאם יתקבל ערעורה של חברת הבנייה, שכאמור הצהירה על סך דומה. ערעורו של שוורץ יתקבל באופן חלקי, בהתאם לאמור.

בשים לב לתוצאת פסק דין זה יוציא המשיב לשוורץ שומת מס חדשה, על פי השווי האמור, ולאחר תיקון החישוב הליניארי לשתי הדירות, וניכוי התשלום להיטל השבחה. השומות המתוקנות יוצאו תוך 30 יום.

בנסיבות העניין, אציע לחייב את המשיב לשלם לכל אחד מהערורים הוצאות משפט בסך של 7,500 ₪.

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 24859-01-16 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 28728-01-16 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר ועדה

1. אני מסכים לתוצאה אליה הגיע יושב ראש הועדה הנכבד, אלא שאיני מסכים עם כמה מקביעותיו בחוות דעתו:

"מהו שווי השוק בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי? ראינו כי מקום שבו הסכימו הצדדים על התמורה וכאשר תמורה זו נקבעה בתום לב, בלא שהתקיימו בין הצדדים יחסים מיוחדים, יחול החריג לקביעת שווי המכירה על פי שווי השוק. בעסקאות קומבינציה, התמורה המוסכמת היא קבלת שירותי הבנייה לבניית יחידות התמורה עבור המוכר. בהתאם, מקום שהתמורה, כלומר שירותי הבנייה, נקבעה בתום לב וללא יחסים מיוחדים, ייקבע שווי הזכות הנמכרת על פי שווים של שירותי הבנייה" (ראה סעיף 17 לעיל).

...

"במחלוקת זו עמדתי היא כי כל עוד לא ניתן ללמוד אחרת מההסכם שבין הצדדים, אין להוון את התמורה הניתנת בשירותי בנייה. כאמור התמורה מחושבת ליום העסקה ושוויה נקבע לפי השווי שצפו הצדדים במועד העסקה. הערכת השווי מבוססת על עלות שירותי הבנייה הצפויה ביום ההסכם ולא על פי עלותה בפועל" (ראה סעיף 34 לעיל).

2. ישבתי כחבר במרבית ועדות הערר שדנו בנושאי ההיוון.

נקודת המוצא הראשונה, לטעמי, היא כי תמורה מוסכמת שאינה נוקבת בסכומים, אינה מחייבת את המשיב בהתקיים שני התנאים של סעיף 1 לחוק (הגדרת "שווי"); היעדר יחסים מיוחדים וחוסר תום לב, אלא שאת המשיב מחייבים מרכיבי התמורה: מספר יחידות, תנאי תשלום, תנאי מסירה וכיו"ב. מכאן שנטל ההוכחה יוטל במקרה כזה תמיד על העורר והמשיב יצטרך רק להראות באופן סביר את שווי השוק לכאורה.

נקודת המוצא השנייה, היא שבכל תמורה דחוויה מסתתר מרכיב של היוון, שפירושו ערך נוכחי של תמורות עתידיות שמעבר ליום המכירה - יום החוזה.

3. בעבר היה קיים סעיף 19 לחוק מיסוי מקרקעין שאפשר לדחות את יום המכירה במקרים מסוימים, בהם התוצאה הנכונה מבחינת מס אמת הייתה שיום המכירה יידחה עד להשלמת הבנייה ו/או הפרויקט, כאשר כל הנתונים בפועל כבר קיימים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שוורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

אלא שרשות המיסים ראתה כי לא נעשה שימוש מעשי בסעיף הנ"ל ולכן האופציה הזו בוטלה,
וחבל.

4. ברור כי אם הערר שבפנינו היה נדון לאחר גמר הבניה היה קל להגיע לתוצאה נכונה מבחינת
דיני המס.

יש לשבח את רשות המיסים שהוציאה הוראת ביצוע לפיה בנסיבות מסוימות יש מקום להכיר בהיוון
ריאלי ליום המכירה (ראה דיון על כך בחוות דעתו של יוה"ר הנכבד).

5. דעה מפורטת הבעתי בו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין
מרכז (3/4/2006). כיוון שמדובר, לטעמי, בעקרונות חשובים אני מצטט בהרחבה מתוך חוות דעתי
שם:

"אני מסכים לתוצאה אליה הגיע חברי, רו"ח צבי פרידמן, אלא שנדמה
כי הגיע הזמן לדון בעניין נשוא הערר בהיבט רחב יותר, כיוון שהזמנים
משתנים ואנו עמם. בענייננו הדין הרלוונטי מבוסס על שני פריטים:

האחד, הגדרת "שווי" במובן סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, (שבח,
מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - "חוק המיסוי").

"שווי של זכות פלונית" - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות
על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -

(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות
במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה
מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין -
התמורה כאמור;

(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה;

והשני, סעיף 17 לחוק המיסוי הקובע את הצמדת שווי המכירה ליום
המכירה כדלקמן:

"17. (א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין
הנמכרת..."

המונחים "שווי", "תמורה נקובה" או "מחיר", הינם מונחים כלכליים
שנשאבו לחוק המיסוי מתורת הכלכלה הכללית.

המונח "שווי" הינו ערך נוכחי להיום המכירה (המועד הקובע) של כל
הפוטנציאל הטמון במקרקעין, מה שמכונה בשפה האנגלית
PRESENT VALUE בעוד שמחיר הינו סכום שנקבע בין צדדים
לאחר שאמורים היו לדעת מהו "שווי השוק" הן המוכר מרצון והן
הקונה מרצון. למעשה "שווי שוק" הינו אסופת מחירים של נכסים



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דומים שנמכרו בתנאים דומים. מכאן גם נולדה "שיטת ההשוואה" של נכסים כדי להגיע למסקנה מהו שוויו של נכס מסוים שיש לו קווי דמיון כלכליים ל"שווי השוק".

לפיכך, השיטה הנומינלית בה צוין בהסכם המכר סכום תמורה אינה יכולה ליצור נקודה מסוימת בעקומת השווי אם אין בכל תנאי החוזה קווי דמיון לתנאי שוק סבירים לנכסים דומים.

לפיכך, אם בהסכם מכר מופיעה תמורה נקובה כלשהי (מחיר חוזה), לא מספיק לבחון בשיטה הנומינלית, אלא יש לבחון באמת מידה כלכלית, האם תשלומה עולה בקנה אחד עם תשלום התמורה בנכסים דומים בעלי מאפיינים דומים.

למשל, אם המקובל לשלם תמורה בגין נכס מקרקעין בסכום השווי בשקלים לסכום דולרי מסוים בתשלומים כלשהם, הרי שמכר שסוטה ממקובלות או נוהג אלה, יש לבחון באמת מידה של התאמת הערך הנוכחי של כל התשלומים החלים לאחר יום המכירה ליום המכירה. בעצם מדובר במה שמקובל לומר - "שיטת ההיוון". לנושא זה יש להביא בחשבון ריבית, הצמדה, אופן תשלום, דחיית מועדים וכיו"ב.

מכאן שציון תמורה נקובה, למשל, בסכום של 100,000 ש"ח כתשלום בגין המקרקעין, לכשעצמו אינו מספיק ויש לבחון מהם תנאי התשלום, ההצמדות וכיו"ב. באופן תיאורטי, סכום כנ"ל המשולם לאחר שנה ללא רבית והצמדה כלשהי, אינו יכול להיחשב כשווי ליום המכירה, אלא יש לקבוע מהו הערך הנוכחי ליום המכירה, או, במילים אחרות, להוונן ליום המכירה.

דוגמא נוספת יכולה להיות למשל, עסקת אחוזים (קומבינציה) בקרקע חקלאית, כאשר כיום אין עדיין שינוי יעוד. יש שתי שיטות כלכליות לקבוע שווי הנכס הנמכר:

(א) לפי שיטת ההשוואה של נכסים דומים ביום המכירה.

(ב) התייחסות לנכס כגמור ומושלם על פי הפוטנציאל הטמון בו והפחתת כל הגורמים שיש לקחת בחשבון כדי להביא הנכס למצב מושלם לרבות, ניכוי תשלומים עתידיים כגון: היטל השבחה, הוצאות פיתוח וכן דחייה עד לאישור תכנית בנין עיר שתאפשר בנייה על הנכס. זהו בעצם ערך נוכחי ליום המכירה של כל מה שקורה לאחר יום המכירה.

אנו נתקלים בפועל בשני הצדדים לערך הטוענים להיוון בריבית שונה, שמשמעה קביעת ערך נוכחי שונה, בעיקר במקרים בהם החוזים מותלים בתנאי מתלה של אישור תכניות בנין עיר, התחלת ניצול ושימוש וכיו"ב.

שמאי מקרקעין המגיש חוות דעת על שווי נכס בהתבסס על שיטת ההשוואה, חייב לדעת מהם קווי הדמיון המאפיינים נכסים דומים, כדי להשוות את הנכס הנשום על ידו אליהם וידיעה זו כוללת: ידיעת תנאי תשלום מקובלים, הצמדות, רביות וכיו"ב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 16-01-24859 שורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 16-01-28728 סלם יעקב א.י. השקעות ונכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

דוגמאות נוספות ליישום שיטת "הערך הנוכחי" עשויות להיות כל תחום מכר תחנות תידלוק, שמבוסס על היוון כמות דלקים שתימכר בעתיד בנתוני זמן מסוימים, וכן נכסים מניבים, שדמי השכירות ו/או השימוש שלהם עשויים לתת אינדיקציה על שווי הנכס ליום המכירה.
"..."

דן מרגליות, עו"ד
חבר הוועדה

דב שמואלביץ, עו"ד, חבר ועדה

אני מסכים לתוצאה אליה הגיעו חברי.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

אשר על כן הוחלט כאמור בפסקה 50 לפסק דינו של יו"ר הוועדה, "השופט רון סוקול".
ניתן היום, י"ב כסלו תשע"ח, 30 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד
חבר הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה