



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 38114-03-15 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 63431-01-14 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

העוררים

1. חיים חנין
 2. עירית חנין
 3. אברהם פוליטי
 4. שירלי פוליטי
- ע"י ב"כ עוה"ד כרמי

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עוה"ד סרולוביץ' מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

כב' השופט רון סוקול – יו"ר הוועדה:

1. ברח' שכטר בחיפה מצויה חלקת מקרקעין בשטח של כ- 903 מ"ר המיועדת לבנייה למגורים. בעלי החלקה היו ה"ה חנין חיים ועירית ופוליטי אברהם ושירלי. בשנת 2012 התקשרו בעלי הקרקע בהסכם עם הקבלן, שי-חי יזמות והשקעות בע"מ, על מנת שיקים על החלקה מבנה ובו 7 דירות, בתמורה לקבלת חלק מהדירות שייבנו וכן תשלום כספי.

בשני העררים העומדים להכרעה בפנינו כעת, ניצבת שאלת החבות במס שבח של בעלי הקרקע. בתיק 63431-01-14 חלוקים הצדדים על חישוב מס השבח שעל בעלי הקרקע לשלם בעקבות העסקה עם הקבלן, ובתיק 38114-03-15 חלוקים הצדדים בשאלת החבות במס שבח, דהיינו בשאלה האם יש לראות בהסכם עם הקבלן כעסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963.

רקע

2. ה"ה חנין חיים ועירית (להלן: חנין) הם הוריה של שירלי פוליטי. שירלי פוליטי נשואה לאברהם פוליטי (שניהם להלן: פוליטי). פוליטי וחנין היו בעלים של חלקה בשטח של 903 מ"ר המצויה ברח' שכטר בחיפה והידועה כגוש 10787 חלקה 104 (להלן: החלקה). הזכויות בחלקה התחלקו בשווה, כך שבני הזוג חנין היו בעלי מחצית הזכויות בחלקה ובני הזוג פוליטי היו בעלי המחצית השנייה (פוליטי וחנין יחדיו, להלן: בעלי החלקה).

3. החלקה מצויה בתחומי תכנית המתאר חפ/1875, על תיקוניה השונים, ויעודה לבניה למגורים. בעקבות אישור תכנית המתאר חפ/1875, המגדילה את מספר יחידות הדיור שניתן להקים בחלקה,

1 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הגישו בעלי החלקה בקשה לקבלת היתר לבניית בניין ובו 7 דירות (ראו סעיף 10 לתצהיר פוליטי שסומן ע/1 וחוות דעת השמאי ת' שדה, שסומנה ע/3).

4. לאחר קבלת ההיתר התקשרו בעלי החלקה עם חברת שי-חי יזמות והשקעות בע"מ (להלן: החברה הקבלנית) (ההסכם סומן נספח "ב" לערר חנין, יכונה להלן: ההסכם). על פי ההסכם התחייבה החברה הקבלנית להקים ולבנות את הבניין ובו 7 דירות, כמפורט בתכניות הבנייה (סעיף 5 להסכם).

בהסכם נקבעה גם התמורה שיקבל הקבלן עבור בניית המבנה. ההסכם קבע שני מסלולי תמורה שונים. בתמורה לבניית דירה עבור חנין, הוסכם כי חנין יעבירו לחברה הקבלנית חלק יחסי מזכויותיהם בחלקה. החברה הקבלנית תבנה עבור חנין דירה שסומנה בתכניות הבנייה כדירה מס' 5 (הדירה הגדולה ביותר). הזכויות שיועברו לחברה הקבלנית יהיו בהיקף שיאפשר לה לבנות 3 דירות שסומנו 2, 4 ו-6 (להלן: עסקת חנין).

עוד נקבע, כי החברה הקבלנית תבנה 3 דירות עבור פוליטי, דירות שסומנו 1, 3 ו-7 (להלן: דירות פוליטי). בתמורה לבניית דירות פוליטי ישלמו פוליטי לחברה הקבלנית סך של 2,275,000 ₪ (להלן: עסקת פוליטי).

בסך הכל סוכם כי תמורת בניית בניין בן 7 דירות תקבל החברה הקבלנית 3 דירות ותשלום בסך של 2,275,000 ₪.

5. לאחר חתימת ההסכם, הכולל בחובו את עסקת חנין ועסקת פוליטי, הגישו חנין הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין, כנדרש על פי סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963. בהצהרתם ציינו כי מכרו לחברה הקבלנית זכויות בחלקה (כ- 2/3 מזכויותיהם) וכי שווי המכירה הוא 758,000 ₪. פוליטי מצדם לא הגישו כל הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין.

שומות חנין

6. כאמור, חנין הגיש הצהרה וצירפו שומה עצמית (נספח "ד" לערר). שווי המכירה עליה הצהירו היה 758,000 ₪. חנין הצהירו גם על שווי הרכישה, לו צירפו את הניכויים המותרים בניכוי לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין וביקשו לפרוס את השבח על פני 4 שנות מס, בהתאם לסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.

המשיב מצדו קבע כי שווי המכירה הוא 3,000,000 ₪ ולא כפי שהוצהר (נספח "ה" לערר). המשיב הסכים להכיר בחלק מהוצאות ההשבחה שנטענו ולצרפן לשווי הרכישה, אך מאן להתיר בניכוי



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הוצאות השבחה ללא קבלות על שמם של חנין (ראו פירוט נימוקי השומה, מיום 8.4.2013 שצורף כנספח ה-2 לערר).

7. על שומה זו הגישו חנין השגה (נספח "ו" לערר). השגה זו נדונה בפני המנהל וביום 16.12.2013 ניתנה החלטת המנהל בהשגה (נספח "ט" לערר).

בהחלטה בהשגה קבע המשיב כי שווי המכירה של הזכויות שמכרו חנין לחברה הקבלנית בעסקת חנין יתוקן ויעמוד על סך של 2,800,000 ₪ בלבד. המשיב חזר על קביעתו לעניין ניכוי הוצאות ההשבחה וסירב להכיר בניכוי הוצאות ללא קבלות על שם חנין.

8. המשיב מצא גם כי בעסקת חנין, שמהותה עסקת קומבינציה, קיבלו חנין רק 27% מהדירות. הואיל והמשיב מצא כי בעסקאות קומבינציה דומות באזור קיבלו בעלי הזכויות בקרקע 45%-50%, סבר כי נפל פסול בלתי מוצדק בהצהרת חנין ועל כן הטיל עליהם קנס גרעון, על פי סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין. המשיב הסכים להיעתר לבקשת חנין לפריסת השבח על פני 4 שנים.

על החלטה זו של המשיב הגישו חנין ערר בתיק 63431-01-14.

שומת פוליטי

9. פוליטי סברו כי עסקת פוליטי אינה עסקה במקרקעין במובן חוק מיסוי מקרקעין ועל כן לא הגישו הצהרה למשיב. פוליטי ראו בעסקה כעסקה לרכישת שירותי בנייה מהחברה הקבלנית בתמורה לתשלום סך של 2,275,000 ₪. רכישת שירותי בנייה אינה מהווה עסקה במקרקעין.

10. המשיב, אשר בחן את הצהרת חנין ולמד על עסקת פוליטי, דרש מפוליטי להגיש הצהרה. הואיל ופוליטי לא הגישו כל הצהרה, הוציא המשיב ביום 2.5.2013 שומה לפי מיטב השפיטה. בשומה זו קבע המשיב כי חלוקת הדירות בין בעלי החלקה (אחת לחנין, 3 לפוליטי ו-3 לחברה הקבלנית) מפרה את האיזון בין הבעלויות בחלקה. על כן, קבע כי יש לראות בשתי העסקאות יחד כעסקאות הכוללות תשלומי איזון בין פוליטי לחנין (ראו מש/2 סעיף 7). על שומה זו הוגשה השגה, אשר התקבלה ביום 16.12.2013. בהחלטת המשיב (סומנה נספח "א" למש/2), נקבע כי לא מדובר בעסקה בין בעלי הזכויות בחלקה אלא בעסקה בין פוליטי לחברה הקבלנית, בגדרה נמכרו חלק מזכויות פוליטי לחברה הקבלנית. המשיב דרש מפוליטי להגיש הצהרה על עסקה זו (דרישות המשיב להגשת הצהרה סומנו נספח "ב" למש/2).

11. בהעדר הצהרה, החליט המשיב ביום 5.2.2014 לשום את עסקת פוליטי לפי מיטב השפיטה. המשיב קבע כי יש לראות בפוליטי כמי שמכרו לחברה הקבלנית חלקים מזכויותיהם בחלקה, כלומר



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 38114-03-15 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 63431-01-14 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

התקשרו בעסקת קומבינציה. המשיב קבע כי הזכויות שנמכרו היו 56/854 חלקים והעריך את שווי המכירה בסך של 505,792 ₪ (נספח "ג" למש/2).

12. השגה שהגישו פוליטי על שומה זו נדחתה בהחלטה מיום 16.2.2015 (נספח "ד" למש/2). בהחלטה נקבע כי לפוליטי היו בטרם העסקה 50% מהזכויות בחלקה ובסופה נותרו עם 3 דירות, המהוות רק 42.21% מהחלקה. על כן, נקבע כי יש לראות בפוליטי כמי שמכרו 7.79% מהזכויות בחלקה. המשיב ציין כי חישוב שווי הזכויות שנמכרו לפי עלות של 7,100 ₪ ועל כן, מצא כי שווי המכירה הוא 571,558 ₪. עם זאת, לאור הקביעה בשומה הותיר המשיב את שווי המכירה על סך של 505,792 ₪.

על החלטה זו של המשיב בשומת פוליטי הוגש ערר בתיק 38114-03-15.

ההליכים

13. ההליכים בתיק זה החלו בדיוני ערר חנין בלבד. עם תום שמיעת הראיות ומתן צו להגשת סיכומים, הגישו הצדדים בקשה לאיחוד הדיון בין העררים. בהחלטת נשיא בית המשפט, השופט י' אלרון מיום 7.9.2015 אוחד הדיון ועל כן, נשמעו ראיות נוספות הנוגעות לערר פוליטי בלבד.

בתום הדיונים בעררים הודיעו הצדדים כי הגיעו להסכמה דיונית בדבר הוצאות ההשבחה המותרת לניכוי לחנין ולפוליטי (הודעה מיום 26.1.2017) והגישו סיכומי טענות בסוגיות שבמחלוקת.

המחלוקות

14. עסקת חנין עם החברה הקבלנית היא עסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, דהיינו מכירת חלק מזכויות חנין בחלקה לחברה הקבלנית תמורת קבלת שירותי בנייה של הדירה הגדולה בבניין. המחלוקת בין הצדדים עניינה בקביעת שווי המכירה. חנין טוענים כי את שווי המכירה יש לחשב על פי שווי עלויות בניית דירת חנין. שווי זה הוא 752,000 ₪ כאמור בחוות דעתו של השמאי נ' פרמינגר. חנין טוענים כי גם אם יקבע השווי מתוך השוואה לעסקאות דומות, תהא התוצאה זהה.

בנסיבות אלו ובשים לב לכך שחנין הצהירו במועד על שווי המכירה, מבקשים חנין להורות גם על ביטול קנס הגירעון שהושת עליהם.

15. המשיב סבור מנגד כי את שווי המכירה יש לקבוע לפי מחיר השוק של הזכויות בחלקה שנמכרו לחברה הקבלנית. שווי זה הוא 2,900,000 ₪ כאמור בחוות דעתו של השמאי מר בוחניק. את שווי השוק קבע השמאי מר בוחניק על פי גישת החילוץ.

4 מתוך 16



ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בשל הפער הגדול בין שווי המכירה המוצהר לשווי שנקבע, עומד המשיב על חיובם של חנין לשאת בקנס הגירעון.

16. בעסקת פוליטי המחלוקת שונה ומתמקדת בסוגית מהות העסקה, האם מדובר בעסקת קומבינציה, הכוללת מכר חלקי של זכויות במקרקעין כטענת המשיב, או שמא עסקה לקבלת שירותי בנייה בלבד, כטענת פוליטי.

פוליטי עומדים על טענתם כי רכשו שירותי בנייה בתמורה כספית. פוליטי חולקים על הטענה כי קיים פער בין חלקם היחסי בחלקה לבין חלקם היחסי בדירות. פוליטי טוענים כי את היחסיות יש לבחון על פי שווי הנכסים, דהיינו לברר את שווין היחסי של הדירות שקיבלו אל מול שווי הבניין שנבנה, ולהשוות לשווי היחסי של זכויותיהם בחלקה. לטענתם השווי זהה ולכן יש לקבוע כי לא בוצעה כל מכירה של זכויות לחברה הקבלנית.

פוליטי גם ביקשו להכיר בפריסת השבח ולבטל את קנס הגירעון שהושת עליהם.

דיון והכרעה

17. ההכרעה במחלוקת שבין הצדדים מחייבת קביעת עמדה ביחס להסכם עם החברה הקבלנית; האם מדובר בעסקאות קומבינציה, הכוללות מכר חלקי של זכויות לחברה הקבלנית, הן על ידי חנין והן על ידי פוליטי, או שמא בפנינו שתי עסקאות שונות; האחת עסקת קומבינציה והשנייה עסקת רכישה של שירותי בנייה. רק לאחר מכן יש מקום לפנות לשאלות הנוספות, ובהן שווי הזכויות שנמכרו.

נפתח את הדיון במספר הערות על מהותה של עסקת הקומבינציה.

עסקת קומבינציה

18. 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 חביות 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' אוסדיטשור (26.1.2010), 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



ו"ע 38114-03-15 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 63431-01-14 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ע"א 2534/99 בדאני נ' מוקתדר, פסקה 6 (22.9.2003); ע"א 1827/15 זיונג' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (31.1.2017); א' 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 ועל-כן, היא העסקה המוכרת יותר (ראו ע"א 1827/15 הנ"ל פסקה 4; א' 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.

19. כאשר מתקשרים צדדים בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, יועברו לקבלן זכויות בחלק מהמקרקעין, ששווים כשווי שירותי הבנייה אותם יעניק למוכר, בעל המקרקעין (ראו א' נמדר הנ"ל כרך א', עמ' 389; י' 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 (12.4.2010)).

20. כאשר עוסקים בחבויות 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" מסים יג/א-45 (1999); ג' רובינשטיין "קביעת השווי בעסקת קומבינציה - הפתרון להלכת מעוזי רביבים" מסים יא/א-52 (1997); א' נמדר הנ"ל, כרך ב' עמ' 266). ראוי להתעכב מעט על ההלכות בנוגע לקביעת שווי של כל זכות נמכרת.

21. 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."

6 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

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"נ 22/71 דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב, פ"ד כח(1) 105 (1973); י" הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 480 (מהדורה שלישית, 2012)). קביעת שווי השוק, דהיינו המחיר שהיה מתקבל מקונה 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); י" הדרי לעיל בעמ' 408).

22. 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) 426, 423 (1979); י" הדרי הנ"ל, בעמ' 417).

23. 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 שווי שוק מבטיחה הטלת החיובים על מי שיהנה 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).

7 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

24. 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 ותשלומי עמ' 67; ע"א 6126/98 חברת חלקה 510 בגוש 6043 בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, חולון, פ"ד נה(4) 769, 778 (2001)).

25. 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 שוויים של שירותי הבנייה.

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

הערכת שווי הזכויות הנמכרות בעסקת הקומבינציה על פי שוויים של שירותי הבנייה, מעבירה את מרכז הכובד של הדיון לסוגיית הערכת שוויים 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 שוויים של שירותי הבנייה.

27. 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 שוויים של שירותי הבנייה הצפויים ביום העסקה, אף כי בפועל עשויה עלות שירותי הבנייה שניתנו להיות שונה (ראו למשל ע"א 7759/07 הנ"ל; ע"א 7699/13 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' פינת פלורנטין בע"מ (8.12.2015); ע"א 6351/12 קימחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (17.8.2014)).

8 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

28. 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 קיימות מחלוקות האם לצרף חלק יחסי מהוצאותיו הקבועות של קבלן; האם יש להוון את הוצאות הבנייה הצפויות (א' נמדר שם, עמ' 272 ופסק הדין שם) ועוד.

29. עולה כי איתור התמורה המוסכמת, שווי שירותי הבנייה, מחייב הליך שומה מורכב, שמעלה שאלות רבות. זאת ועוד, ישנן שיטות שונות להערכת שווי שירותי הבנייה הצפויים ובהן שיטת ההשוואה, כלומר השוואה לעלויות בנייה בעסקאות דומות או שיטת החילוץ או העלות, במסגרתה מעריכים את שווי יחידות התמורה הגמורות ומפחיתים משווי זה את עלות הקרקע ורווח יזמי (ראו על שיטת החילוץ – פרק יח' לקווים מנחים של אגף שומת מקרקעין במשרד המשפטים; א' נמדר הנ"ל בעמ' 270).

30. מן האמור מתחייבת המסקנה כי בחירה בשיטת הערכת שווי המכירה בעסקת קומבינציה תהא תלויה נסיבות המקרה; לעיתים ייקבע השווי בדרך של הערכת שווי התמורה- שווי שירותי הבנייה, ולעיתים בדרך של הערכת שווי המקרקעין שהועברו לקבלן; הערכת שווי שירותי הבנייה תעשה לעיתים בשיטת ההשוואה, לעיתים בשיטת העלות ולעיתים בשיטות משולבות.

יוער כי באותם מקרים בהם הערכת שווי התמורה- שווי שירותי הבנייה, תחייב עריכת שומות מורכבות, הכרעות בסוגיות שנויות במחלוקת וכדומה, עשויה להתבקש המסקנה כי לא ניתן לקבוע בוודאות את התמורה המוסכמת בעסקה הקומבינציה. במקרים אלו לא יהיה מקום לחרוג מהעיקרון המנחה, כפי שפורט בפסקה 21 לעיל, ושווי המכירה יקבע על פי שווי השוק של הזכות הנמכרת, דהיינו על פי שווי השוק של הזכויות במקרקעין המועברות לקבלן.

לאור עקרונות אלו נבחן את העררים המונחים על שולחנו להכרעה, ונתחיל בטענות בעניין שומת חנין.

שומת חנין

31. כפי שראינו לעיל, שומת חנין עברה מספר גלגולים. בתחילה סבר המשיב כי העסקה בין חנין ופוליטי לחברה הקבלנית כוללת גם תשלומי איזון לחנין, אולם בסופו של יום הוצאה לחנין שומה רק על שווי המכירה בעסקת הקומבינציה בינם לבין החברה הקבלנית.

9 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המשיב העריך את שווי המכירה בעסקת חנין על פי שווי הזכויות במקרקעין שהועברו לחברה

הקבלנית. שווי זה הוערך, בשומה מושא הערר, בסך של 2,900,000 ₪. הערכה זו נסמכת של שומת השמאי בוחניק. לעומתו טוענים העוררים כי שווי המכירה הוא רק 752,000 ₪, כשווי שירותי הבנייה שהתחייבה החברה הקבלנית להעניק לחנין בבניית הדירה הגדולה. חנין נסמכים על חוות דעתו של השמאי פרמינגר.

32. ראינו כי העיקרון המנחה בהערכת שווי המכירה בעסקת מקרקעין הוא הערכת שווי השוק של הזכות הנמכרת, כלומר של המקרקעין שנמכרים בעסקה לרוכש. עוד ראינו כי מקום שבו הסכימו הצדדים על תמורה, בתום לב ובלי שיש ביניהם יחסים מיוחדים, ניתן לסטות מהעיקרון המנחה ולקבוע השווי על פי התמורה המוסכמת. כפי שיפורט, שוכנעתי כי במקרה הנוכחי אין לסטות מהעיקרון המנחה ועל כן יוערך שווי המכירה על פי שווי הזכויות המועברות.

33. הצדדים הציגו בפנינו שתי שומות מנוגדות זו לזו. שמאי העוררים העריך את שווי שירותי הבנייה, כלומר העריך את שווי התמורה שקיבלו חנין ואילו שמאי המשיב העריך את שווי הזכויות המועברות. משמע, המחלוקת הראשונה בה יש להכריע אינה מחלוקת שמאית אלא מחלוקת בעניין שיטת קביעת שווי המכירה- האם על פי העיקרון המנחה או על פי התמורה.

34. העוררים טוענים כי לא הוכחו כל יחסים מיוחדים בינם לבין החברה הקבלנית. מדובר בעסקה רגילה בין בעלי קרקע לחברה קבלנית, ללא כל זיקה או קשר מוקדם ביניהם.

דומה שטענה זו אינה מדויקת. ההסכם עם החברה הקבלנית הוא הסכם מורכב, הכולל את עסקת חנין וגם את עסקת פוליטי. פוליטי וחנין אינם סתם "שותפים" בנכס אלא בני משפחה אחת, שיזמו יחדיו את הבנייה בחלקה. עסקת פוליטי שלובה בעסקת חנין ואף אחת מהן אינה עומדת לבדה. על כן, גם אם אין ראיה על קשר מיוחד, אישי או עסקי, בין חנין לחברה הקבלנית, הרי שהעובדה כי החברה הקבלנית התקשרה גם עם פוליטי, מלמדת כי הקשר בין חנין לחברה הקבלנית אינו מתמצה רק ביחסים הישירים שביניהם.

ההנחה כי התמורה המוסכמת בין חנין לבין החברה הקבלנית משקפת את הרווח האמיתי של חנין בעסקה אינה מתיישבת עם נסיבות המקרה, שכן הרווח לחנין עשוי להימצא בטובת הנאה שתיתן החברה הקבלנית לפוליטי.

35. נזכיר כי פער גדול בין שווי שוק של הזכויות לבין התמורה המוסכמת יכול להעיד כשלעצמו כי קיימים יחסים מיוחדים בין המוכר לרוכש, גם אם אלו אינם נראים לעין או שאינם ישירים (נ"א

10 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 38114-03-15 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 63431-01-14 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

583/87 מפעלי מתכת עג"ם בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – אזור חיפה (8.1.1990); ע"א 2602/01 קפלן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (נט) 775 (2004). במקרה הנוכחי לא מדובר רק בפער בין הערכת שווי השוק של הזכויות שהועברו לחברה הקבלנית אלא גם בפער בלתי סביר בין התמורה שהורגלו חנין לתן התמורה שהורגלו פוליטי. חנין ומפליט חנין חולקים שנינו זכויות בחלקה

התמורה שקיבל חנין לבין התמורה שקיבל פוליטי. חנין ופוליטי היו בעלים שווים וחדים בחלקה. פוליטי ביצעו עסקת רכישת שירותי בנייה (לגרסתם), שבסופה נותרו עם שלוש דירות ששווין, על פי הערכות השמאי מטעמם, היה כ- 10,000,000 ₪. לעומת זאת חנין, שבמקום לשלם עבור שירותי הבנייה העבירו זכויות בקרקע, קיבלו בסופו של יום דירה אחת בשווי של כ- 3,500,000 ₪ בלבד. זהו פער בלתי סביר שלא ניתן להסבירו רק בכך שכל שותף בחלקה בחר בדרך התקשרות אחרת עם החברה הקבלנית (ראו תשובותיו של השמאי פרמינגר עמ' 6 שורה 21). צריך לזכור כי ההבדל בין עסקת קומבינציה לבין עסקת רכישת שירותי בנייה מצוי בחסכון במס ושחרור בעל המקרקעין מתשלום כספי עבור שירותי הבנייה. עם זאת התשלום שמשלם בעל הקרקע לקבלן בשתי צורות ההתקשרות צפוי להיות דומה.

זאת ועוד, התמורה שמקבל קבלן בעסקת קומבינציה (זכויות בקרקע לבניית דירות), צפויה להיות שקולה לתמורה שמקבל הקבלן במתן שירותי הבנייה תמורת תשלום כספי. פער כה גדול כפי שהתגלה במקרה הנוכחי מלמד כי היחסים בין הצדדים הם יחסים מיוחדים.

36. השמאי בוחניק העריך את שווי הזכויות שנמכרו לחברה הקבלנית על פי שיטת החילוף. במסגרת זו העריך את שווי הדירות הגמורות שתקבל החברה הקבלנית והפחית משווי זה את העלויות והרווח וכך איתר את שווי המקרקעין (סעיף 8.6 לחוות הדעת מש/1). השמאי בוחניק חישב את עלויות הבנייה שיש להפחית משווי הדירות שקיבלה החברה הקבלנית בשני מסלולים; באחד הגיע לשווי זכויות בקרקע בסך של 3,118,909 ₪ ובשני, המבוסס על הערכותיו של השמאי פרמינגר, הגיע לשווי קרקע של 2,672,337 ₪. על כן קבע שווי ממוצע של 2,900,000 ₪.

37. השמאי בוחניק הבהיר כי לא ערך שומה בגישת השוואה, שכן לא מצא עסקאות השוואה מתאימות באזור (עמ' 13). עם זאת, ערך השוואה של שווי דירות מגורים בנויות וחילף את ערך הקרקע עבור אותן דירות (עמ' 13 ועמ' 20 למש/1). השמאי בוחניק הבהיר כי לגבי שווי דירות מגורים בנויות אין הבדל גדול בין הערכותיו שלו לבין הערכותיו של השמאי פרמינגר (שם). בחקירתו הוסיף כי מניסיונו כשמאי, הוא יכול להעריך שווי של קרקע לבנייה ביחס לשווייה של דירה מוגמרת ולזהות פערים בלתי סבירים (עמ' 15). השווי שנקבע על ידי חנין של הזכויות שנמכרו, כ- 752,000 ₪, עליהן נבנו 3 דירות על ידי הקבלן, אינו סביר ואינו מתיישב עם המחיר המקובל בשוק (עמ' 15).

11 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

38. השמאי פרמינגר אישר בחוות דעתו כי הערכותיו של השמאי בוחניק לגבי שווי הדירות המוגמרות זהה להערכותיו שלו (עמ' 6). השמאי פרמינגר הדגיש גם כי לא ערך חישוב לשווי הקרקע שנמכרה בשיטת החילוף, אם כי העיד כי אינו חולק על חישוביו של מר בוחניק (עמ' 7).

מר פרמינגר אישר גם כי אם בוחנים את שווי הזכויות בקרקע בשיטת החילוף, עולה כי שווי

הזכויות בקרקע גבוה בהרבה משווי שירותי הבנייה אותם חישוב, אולם הבהיר כי אין מקום להעריך את השווי בשיטת החילוץ (עמ' 9). כן הבהיר כי משווי המבנה הגמור יש להפחית הוצאות נוספות, שלא הובאו בחישוביו של השמאי בוחניק, כמו הוצאות מימון, מס רכישה, הוצאות עסקה ועוד (עמ' 9).

39. בחוות דעתו (ע' 1) מציין השמאי פרמינגר כי ערך השוואה לעסקאות דומות והגיע למסקנה כי השווי הממוצע למ"ר קרקע הוא כ- 3,500 ₪ למ"ר. בהתאם, השווי המוצהר על ידי חנין תואם לגישתו לשווי הקרקע גם לפי עסקאות ההשוואה. בעדותו הוסיף כי הפער בין שווי הקרקע בגישת החילוץ לשווי שמתקבל מעסקאות ההשוואה אינו סביר, אך לדעתו הדבר נעוץ בטעות בחישוב השווי בשיטת החילוץ (עמ' 9).

40. כפי שצינתי לעיל, את שווי המכירה יש לקבוע בנסיבות המקרה הנוכחי, על פי שווי השוק של המקרקעין שנמכרו ולא על פי שווי התמורה שניתנה, כלומר שווי שירותי הבנייה.

השמאי בוחניק בחר בגישת החילוץ, וחישוביו במסגרת זו אינם שנויים במחלוקת. דומה כי בנסיבות המקרה, כאשר הפער בין השווי המחושב בגישת החילוץ לשווי שנמצא על ידי השמאי מר פרמינגר בגישת ההשוואה הוא כה גדול, מתחייבת את המסקנה כי יש להעדיף את הערכת השווי לפי שיטת החילוץ. קביעת השווי לפי הערכות חנין מביאה לדעת הכל לתוצאה בלתי סבירה, והדבר מחזק את הנחתו של השמאי בוחניק לפיה אין בנמצא עסקאות השוואה בעלות מאפיינים זהים, עליהם ניתן לבסס את השומה. הניסיון להסביר את הפער בעלויות מימון של הקבלן או בהוצאות נוספות, אינו יכול ליתן תשובה מספקת לפער הבלתי סביר בין התוצאה על פי הגישות השונות ומכל מקום, לא הובאה שום ראיה על עלויות מימון או הוצאות נוספות של החברה הקבלנית. אין זאת אלא שהדרך הראויה, בנסיבות המקרה הנוכחי ובהעדר עסקאות השוואה מתאימות, היא קביעת שווי הקרקע בגישת החילוץ, כפי שעשה השמאי בוחניק.

המסקנה מן האמור היא כי אין להתערב בשומת חנין ודין ערר חנין להידחות.

שומת פוליטי

41. המחלוקת בערר פוליטי מתמקדת בשאלה האם נערכה עסקת מכר של זכויות במקרקעין בין פוליטי לחברה הקבלנית. מחלוקת זו נעוצה בטענת המשיב ולפיה בסופה של העסקה שבין הצדדים

12 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

קיבלו פוליטי זכויות ב- 3 דירות מבין 7 הדירות שבבניין, אשר שטחן ושווין נופל מ- 50% משטח ושווי הדירות בבניין כולו. הואיל וטרם העסקאות היו פוליטי בעלי 50% מהזכויות בחלקה, יש לראותם כמי שמכרו חלק יחסי מהזכויות בחלקה לחברה הקבלנית.

42. המשיב טוען כי במדידת שטחי הדירות בבניין עולה כי השטח של דירות פוליטי הוא 456 מ"ר ושטח הדירות בבניין כולו הוא 1,033 מ"ר. מידות אלו מתייחסות למלוא שטח הדירות, כולל שטחי

שירות וממ"דים. מכאן שבסופה של הבנייה ייוותרו פוליטי רק עם 44.14% משטח הבניין. המשיב טוען עוד כי גם אם מתעלמים משטחי השירות, הרי ששטח דירות פוליטי מהווה רק 43.4% משטח הבניין (371.26 מ"ר מתוך 854.88 מ"ר). משמעות הדבר היא כי פוליטי מכרו לחברה הקבלנית את ההפרש שבין שטח דירותיהם ל- 50% מהשטח הכולל לו היו זכאים, דהיינו לפי חישוב השטח הכולל מכרו פוליטי לחברה הקבלנית 5.9% מהזכויות בחלקה (בחישוב לפי שטחים עיקריים ללא שטחי שירות עולה כי נמכרו 6.6% מהזכויות).

המשיב מוסיף וטוען כי ערך גם בדיקה של שווי היחסי של דירות פוליטי אל מול שווי של הבניין כולו והגיע למסקנה זהה. המשיב מפנה להערכותיו של השמאי בוחניק, לאחר שתוקנו, מהם עולה כי שווי דירות פוליטי הוא 10,294,725 ₪ ושווי כלל הדירות בבניין הוא 21,934,473 ₪, כלומר שווי דירות פוליטי הוא 46.9% משווי הבניין כולו. הואיל וטרם העסקה היו זכויות פוליטי שוות למחצית הזכויות בחלקה, הרי שגם לפי מבחן השווי מתחייבת לדעת המשיב המסקנה, כי פוליטי מכרו לחברה הקבלנית חלק מזכויותיהם במקרקעין.

43. כפי שראינו לעיל, בעסקת פוליטי התחייבה החברה הקבלנית לבנות עבור פוליטי 3 דירות בתמורה לתשלום בסך של 2,275,000 ₪. לגישת המשיב, התמורה אותה התחייבו פוליטי להעביר לחברה הקבלנית עבור שירותי הבנייה הייתה מורכבת מתשלום כספי ומזכויות במקרקעין. משמע, לגישת המשיב ההסכם אינו משקף את מלוא התמורה אותה התחייבו פוליטי להעביר לחברה הקבלנית.

טענה זו של המשיב אין לקבל. ראשית, אין בפנינו די ראיות לקבוע כי עלות שירותי הבנייה שקיבלו פוליטי מהחברה הקבלנית עלתה על סכום התמורה הכספית ששילמו פוליטי עבור שירותים אלו. השמאי בוחניק שהכין חוות דעת מטעם המשיב לא קבע כי עלויות בניית דירות פוליטי עלו על התמורה הכספית המוסכמת. בעדותו ציין כי לפי הצהרת החברה הקבלנית, העלויות בפועל היו כ- 1,928,000 ₪, כלומר לחברה הקבלנית נותר רווח של כ- 10% (נעמ' 16). השמאי בוחניק הוסיף אמנם כי אם לחברה הקבלנית היו הוצאות נוספות הרי שנגרם לה בסופו של יום הפסד, אולם לא הוצגו לעיוננו ראיות על הוצאות נוספות. יתרה מזו, איש ממנהלי החברה הקבלנית לא זומן לעדות ולכן אין בפנינו כל ראיה כי לחברה נגרם הפסד או כי קיבלה תמורה מעבר לתשלום הכספי.

13 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 38114-03-15 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 63431-01-14 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

שנית, הנחת המשיב כי די בכך ששטח הרצפה של דירות פוליטי קטן מ-50% משטח הרצפה של כלל הדירות בבניין מלמדת על מכירת זכויות במקרקעין, אינה מקובלת עלינו. למעשה עם חתימת ההסכם עם החברה הקבלנית חולקו הזכויות בחלקה 50% לפוליטי ו- 50% לחנין ולחברה הקבלנית יחדיו. היקף זכויותיהם המדויקות של החברה הקבלנית וחנין בחלקה שנוי במחלוקת, אולם אין חולק כי פוליטי נותרו עם 50% מהזכויות. מבחינת פוליטי מדובר בעסקה בין שותפים במקרקעין לבניית בניין ובו 7 דירות, שיתחלקו בין הצדדים, כך שפוליטי יקבלו 3 דירות ושותפיהם (חנין והחברה

הקבלנית) יקבלו 4 דירות. מבחינת פוליטי השקילות הצפויה אינה שקילות בשטח רצפה אלא שקילות בשווי, שהרי ברור כי שווי של הדירות אינו זהה.

44. ניתן להשקיף על העובדות בדרך אחרת ולראות כי ההסכם בין פוליטי מחד לבין חנין והחברה הקבלנית מאידך, אינו אלא הסכם לפירוק שיתוף במקרקעין בדרך של הפיכתם לבית משותף ורישום הזכויות בדירות על שם השותפים על פי חלקיהם (ראו סעיף 42 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969). בהסכם לפירוק שיתוף, המבחן לשקילות יחידות התמורה הוא מבחן שווי ולא מבחן של שטח רצפה (ראו רע"א 9552/06 סטרוולוביץ נ' לזרוביץ (25.5.2008)). גם תשלומי האיזון הנדרשים בעת חלוקת מקרקעין מבוססים על הערכת שווי ולא על שטח המקרקעין שיקבל כל שותף בסיום החלוקה (ראו סעיף 122 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965 וע"א 2665/96 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה חיפה, פ"ד נב(4) 124 (1998)).

45. נעיר עוד כי קיימת בין הצדדים מחלוקת לעניין שטח כל אחת מהדירות. אין בפני כל חוות דעת של מודד והמשיב ביסס את חישוביו רק על תכניות הבנייה ולא על מדידות בפועל. אילו רצה המשיב לשכנע בדבר שטחי הדירות היה עליו להביא חוות דעת של מומחה בדבר ולא להסתפק בהתייחסות השמאי לתכניות. כך ניתן לראות כי קיימות מחלוקות לעניין שטח עליות הגג והדרך למדידתן (ראו למשל עדות הגב' חמרה בעמ' 12 לדיון מיום 19.6.2016). ניתן לראות כי קיימות שיטות מדידה שונות לגבי חלקי מבנה בגבהים שונים, כיצד להתייחס לשטחי גלריה ועוד. בהעדר חוות דעת לא ניתן לבסס כל ממצא על חישובי שטח הדירות שערך המשיב.

46. לבסוף, אם בוחנים את יחסיות הזכויות לפי מבחן השווי, מגיעים לתוצאות שונות מאלו אליהן הגיע המשיב. מחוות הדעת של מר בוחניק עולה המסקנה כי שווי דירות פוליטי הוא רק 49.6% משווי הבניין כולו (עמ' 7 למש/1 וראו גם עדות הגב' חמרה עמ' 14). מסקנה זו מבוססת על הערכת שווי הבניין כולו על ידי מר בוחניק ואימוץ הערכות השווי של שמאי העוררים. אין בידי המשיב הערכות שווי אחרות של דירות פוליטי.

14 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 38114-03-15 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 63431-01-14 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

אם אכן השווי כאמור, ברור כי המסקנה היא כי פוליטי נותרו עם אותו חלק יחסי במקרקעין, וההפרש הקטן בין השווי היחסי לפני העסקה לשווי היחסי בסיומה אינו מעיד על כל מכירה של זכויות לחברה הקבלנית.

47. לאור כל האמור, דומה כי אין בסיס לטענה כי פוליטי התחייבו להעביר לחברה הקבלנית תמורה כלשהי מעבר לתמורה הכספית המוסכמת, ואין בסיס לקביעה כי פוליטי מכרו זכויות במקרקעין לחברה הקבלנית. מכאן מתחייבת המסקנה כי דין הערר שהגישו פוליטי להתקבל.

48. כפי שראינו אין מקום להתערב בשומת חנין ויש לדחות את הערר.

אין גם מקום להתערב בהחלטת המשיב להטיל על חנין לשלם קנס גירעון. הפער בין השומה העצמית של חנין לבין שומת המשיב שאושרה על ידינו הוא פער גדול. ראינו גם כי מערכת היחסים שבין חנין לחברה הקבלנית לא הייתה מערכת יחסים רגילה שכן מדובר בעסקה מורכבת הכוללת גם את עסקת פוליטי.

בנסיבות אלו רשאי היה המשיב לעשות שימוש בשיקול הדעת הנתון לו ולהטיל קנס גירעון עלפי סעיף 95 לחוק ואין מקום שהוועדה תתערב בשיקול דעת זה.

נזכיר כי בישיבה מיום 19.6.2016 הושגה הסכמה לענייני פריסת השבח בעסקת חנין והצדדים יפעלו בהתאם.

49. על כן אציע לחברי לדחות את ערר חנין על כל חלקיו ולקבל את ערר פוליטי ולהורות על ביטול השומה שהוצאה להם.

מאחר והדיון בעררים אוחד והייצוג היה זהה אין מקום לפסוק הוצאות למי מהצדדים.



ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה

15 מתוך 16



בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 15-03-38114 פוליטי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ו"ע 14-01-63431 חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רו"ח גלית יחזקאלי-גולן, חברת ועדה
אני מסכימה.



יחזקאלי-גולן גלית רו"ח
חברת הוועדה

רו"ח שמעון פסטנברג, חבר ועדה



שמעון פסטנברג- ר"ח
חבר הוועדה

אשר על כן הוחלט כאמור בפסקה 49 לפסק דינו של השופט סוקול, יו"ר הוועדה.

ניתן היום, ח' אייר תשע"ז, 04 מאי 2017, בהעדר הצדדים.



שמעון פסטנברג- ר"ח
חבר הוועדה



יחזקאלי-גולן גלית ר"ח
חברת הוועדה



ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה