



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

לפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט הרי קירש - יו"ר הוועדה
רו"ח אליהו מונד - חבר
רו"ח צבי פרידמן - חבר

העוררים
1. כוכבה סער
2. ברוך סער
3. ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד פז יצחקי – וינברגר

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד נעה אלשיך
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

רו"ח צבי פרידמן, חבר ועדת הערר

א. פתח דבר

1. עניינו של הערר דנן עוסק בסוגיית ייחוס התמורה ממכירת מקרקעין הכוללים דירת מגורים וזכויות בנייה נוספות בין דירת המגורים שלגביה מגיע חישוב "ליניארי מוטב" ובין זכויות בנייה נוספות והמגרש, שלגביהם לא מגיעה ההקלה במס שבח של החישוב ה"ליניארי המוטב".

ב. העובדות הרלוונטיות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

2. בחודש דצמבר 2014 מכרו העוררים את מלוא זכויותיהם בחלקה המצויה ברחוב אהרונסון 14 בתל-אביב, הידועה כחלקה 45 בגוש 6945 (להלן - "הממכר" / "החלקה") תמורת סך של 16,033,094 ש"ח לתינהב חברה לבניה ופיתוח בע"מ (להלן - "הרוכשת"). ביום 1 בינואר 2015 אישר בית משפט השלום את המכירה (להלן - "יום המכירה").

3. אין מחלוקת כי עובר ליום המכירה (ביום 1.1.2015) היה מצוי על החלקה נכס בנוי אחד בלבד והמחלוקת בין הצדדים היא לגבי גודלו של הנכס הבנוי - האם 100 מ"ר כטענת העוררים או 56-60 מ"ר כטענת המשיב.

4. לטענת המשיב על החלקה היו בנויות בשנות ה-90 שתי דירות מגורים ואחת מהן נהרסה, כך שביום המכירה הייתה מצויה על החלקה דירה בגודל של כ-56 מ"ר, ואילו לטענת העוררים לא היו בחלקה בעבר שתי דירות אלא דירת מגורים אחת בגודל של כ-100 מ"ר.

5. לפי נסח רישום 43673 במקרקעין מיום 6.2.2017, הבעלויות הרשומות בחלקה הן כדלקמן:

שטח החלקה 319 מ"ר.

סער כוכבה - 49.84%

סער ברוך (בנה של כוכבה) - 16.72%

ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ (חברה בשליטתו של סער ברוך) - 8.36%

סה"כ זכויות העוררים 75.00%

לב יעקב - 16.72%

תינהב חברה לבניה ופיתוח (1990) בע"מ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

8.36% - (חברה בשליטתו של לב יעקב)

100% ס ה " כ

דהיינו, העוררים 1-3 החזיקו בעלות בשיעור של 75% חלקה ששטחה 319 מ"ר (להלן - "קבוצת סער") ואילו לב יעקב וחברה שבשליטתו החזיקו בעלות בשיעור של 25% בחלקה (להלן - "קבוצת לבי").

6. ביום 6 בדצמבר 2014 (עובר לחתימה על הסכם המכירה) נחתם הסכם שיתוף בין העוררים (בינם לבין עצמם), שלפיו הבעלות על הדירה הקיימת שייכת לעוררת 1 (כוכבה סער) והיא תהא זכאית לתקבולים של מלוא דמי השכירות המתקבלים מהבית, ואילו הבעלות של זכויות הבנייה הנוספות (המגרש) שייכת לעוררים 2 ו-3. לטענת העוררים הסכם שיתוף זה מבטא את ההסכמות בעל פה שהיו בעבר בין העוררים ולמעשה, כך לטענת העוררים, לא חודש ולא שונה דבר.

7. בין השותפים בחלקה (קבוצת סער וקבוצת לב) היו מחלוקות לגבי הבעלויות בחלקה שהגיעו לפתחם של בתי המשפט, בין היתר בת"א 43176-11-13 אשר תלוי ועומד כיום, כמו גם הליכים תלויים אחרים אותם מנהלים העוררים בערכאות שונות.

8. הסכם המכירה מחודש דצמבר 2014 קיבל בחודש ינואר 2015 את אישור בית המשפט. אושר לכונסי הנכסים, שמונו על ידי בית המשפט למטרת פירוק השיתוף, למכור 75% מכלל זכויות הבעלות בחלקה מקבוצת סער לחברת תינהב חברה לבניה בע"מ מקבוצת לב.

9. להלן ריכוז זכויות הבנייה שניתן לבנות על החלקה לאור תוכניות בניין ערים (תב"ע) שונות החלות על החלקה:

146 אחוזי בנייה משטח המגרש עד 40% לקומה (בנייה ללא קיר משותף).

165 אחוזי בנייה משטח המגרש עד 45% לקומה (בנייה בקיר משותף).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

צפיפות: 5.8 יחידות דיור (בנייה ללא קיר משותף) (מקדם צפיפות 55 מ"ר ליחידת דיור).

7 יחידות דיור (עם קיר משותף) (מקדם צפיפות 55 מ"ר ליחידת דיור).

בנוסף: תותר הקמת חדרי יציאה לגג בשטח של 23 מ"ר לכל דירה עליונה ותותר הקמת שתי קומות מרתף עבור שטחי שירות.

גובה הבניין: 4 קומות מעל קומת עמודים מפולשת.

(ראו חוות דעת השמאי מידד אודם וחוות דעת השמאי מטעם בית המשפט יואל היילבורן, אשר הוגשה לבית משפט השלום בתל אביב-יפו במסגרת תובענה אזרחית).

10. בפני הוועדה הונחו, בין היתר, חוות דעת של שמאי מקרקעין, הן מטעם העוררים (השמאי דניאל שמוקלר) והן מטעם המשיב (השמאי מידד אודם).

11. לפני הוועדה העידו מטעם העוררים השמאי מר שמוקלר ומר סער ברוך, ומטעם המשיב, העידו השמאי מר מידד אודם ומר רואי זרנצ'נסקי (פרוטוקול דיון מיום 17.7.2017, להלן - "הפרוטוקול" או "פרוטוקול דיון").

ג. סלע המחלוקת

12. המחלוקת בין הצדדים התמקדה בעיקר בשתי הסוגיות שלהלן:

הראשונה - מהו שיעור הזכויות בדירת המגורים שיש לעוררים לאור הסכם השיתוף שחתמו העוררים בינם לבין עצמם ערב מכירת החלקה? זאת בהינתן שהמשיב לא מכיר בהסכם שיתוף זה שלעמדתו כל תכליתו הפחתת מס. לטענת העוררים, כתוצאה מהסכם השיתוף מלוא הזכויות בדירת המגורים בבעלות עוררת 1 באופן בלעדי, ואילו המגרש וזכויות הבניה הנוספות הינם בבעלותם הבלעדית של עוררים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

2 ו-3. יוסבר כי רק העוררת 1 הייתה זכאית לחישוב ליניארי מוטב לצורך קביעת החיוב במס שבח. מאידך, לדעת המשיב מדובר בחלקה בשלמות בבעלות משותפת של מספר בעלים ולא ניתן לבצע חלוקה בין חלק מהבעלים מאחר ויש בעלים נוספים בחלקה (קבוצת לב) שאינם צד להסכם.

השנייה - מהו שווי הבית הקיים המצוי בחלקה (להלן - "דירת המגורים" או "הבית הקיים") ומהו שטחו לצורך קביעת השווי. קביעת השווי של דירת המגורים נחוצה לצורך ייחוס התמורה לדירת המגורים ולזכויות הבנייה הנוספות הבלתי מנוצלות.

השלכות המס על הסוגיות שבמחלוקת:

(1) עוררת 3 (ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ - חברה בבעלות ברוך סער) אינה זכאית לחישוב הליניארי המוטב בהתאם לסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק") בהיותה חברה בע"מ ולא יחיד (ראו גם בהמשך).

(2) כמו כן עורר 2 (ברוך סער), ניצל בתקופת המעבר שבהוראת השעה לתיקון 76 לחוק (בשנים 2014-2017) את זכאותו לחישוב הליניארי המוטב בשל מכירת שתי דירות מגורים, ולכן לא זכאי במכירה דנן לחישוב הליניארי המוטב.

(3) עוררת 1 (כוכבה סער) זכאית לפטור ממס בגין דירת מגורים יחידה (עד לגובה של כ-4.5 מיליון ש"ח - דירת יוקרה) וחישוב ליניארי מוטב בגין הסכום העולה על כ-4.5 מיליון ש"ח.

לאור האמור לעיל ישנה חשיבות לשאלה זהות הבעלים של דירת המגורים - האם העוררת 1 לבדה, כטענת העוררים, או כל העוררים מחזיקים במשותף פרופורציונלית גם את דירת המגורים, כטענת המשיב.

ד. טענות העוררים (בתמצית)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

13. החלקה שנמכרה נרכשה על ידי העוררים עוד בשנת 1990 ולא חל שינוי (הגדלה או הרחבה כלשהי) במרוצת השנים. אותה יחסיות בין דירת מגורים לזכויות הבנייה, אשר נקבעה בזמנו בידי ועדת הערר בשנת 1992, לצורך החיוב במס רכישה בעת קניית הנכס, הינה בעלת תוקף מחייב גם להיום ועוררת 1 הייתה זכאית להסתמך עליה. על פי פסיקת השמאית המכריעה הגב' גבע בלטר נקבע כי לא חלו ו/או התווספו זכויות בניה כלשהן לנכס במרוצת השנים ולכן אין "השבחה".
14. מיקומו של הבית הקיים מצוי בחלקה הנמכרת מצוין. המדובר בבית פרטי בשטח של כ-100 מ"ר בנוי על חלקה בשטח של 319 מ"ר בסמיכות לים, ובשל כך יש לו ערך גבוה בעיקר עקב נדירותו.
15. היחסיות שנקבעה בוועדת הערר בשנת 1992, לפיה 32% מהערך חושב בגין רכיב הקרקע וזכויות הבנייה הנוספות הקיימות בחלקה, ואילו רכיב הערך המיוחס לדירת המגורים היה 68% מהערך הכללי של הנכס, צריך להתקיים גם במכירת החלקה בדצמבר 2014 היות ולא הייתה "השבחה" של זכויות הבנייה מאז.
16. לפי חיוב ארנונה של עיריית תל-אביב עוד משנת 1993, שטח הבית הקיים הינו כ-100 מ"ר מבונה. חיוב ארנונה (חלקי) שהובא על ידי המשיב (על חלק מהבית בשטח של 56 מ"ר) אין לו כל משמעות ראייתית.
17. גם המסמכים הרשמיים של העירייה וגם השמאות המכריעה מראים, באורח חד משמעי, על קיומו של בית מגורים אחד בלבד במקום.
18. הבית הקיים שייך לעוררת 1 והמגרש לעוררים 2 ו-3 והדברים ברורים מימים ימימה, וכך דווח וסווג. חלוקה זו הייתה ידועה תמיד והסכם השיתוף משלהי 2014 רק מאשרר הסכמות אלה.
19. העוררים 2 ו-3 מעולם לא קיזזו פחת כלשהו בגין הנכס שבבעלותם היות ומדובר במגרש וזכויות בנייה נוספות. לפיכך, טעה המשיב כאשר קיזז ערך פחת בשומה שהוציא לעוררים 2 ו-3.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

20. השמאי מטעם העוררים העיד שמדד בפועל את המקום והוכח ששטח הבית הקיים הינו כ-100 מ"ר.
21. המסקנה החד משמעית העולה היא כי ערכה של וילה פרטית וייחודית ישנה ליד הים, בשטח בנוי של כ-100 מ"ר על מגרש של כ-319 מ"ר הינה לכל הפחות 10 מיליון ש"ח.
22. חוות הדעת של השמאי מטעם העוררים הינה אמינה ומקצועית לעומת חוות דעתו של השמאי מטעם המשיב, אשר התקשה להתמודד ולסתור את הנתונים שהוא עצמו העיד לגביהם ואשר אישר כי הוא אכן לא מדד את שטח הבית הקיים.
23. המידע שקיבל המשיב ממר לב (בדבר חלוקת הכנסות) הינו מידע כוזב.
24. בגודל הבית הקיים שנרכש על ידי עוררת 1 בשנת 1990 לא חל כל שינוי (הגדלה או הרחבה) במרוצת השנים. גודלו של הבית כיום זהה למצבו ביום הרכישה.
25. בסיכומם של דברים הוכח, כך לטענת העוררים, כי ערכו האמיתי של הבית הקיים (הן לאור שווי מ"ר והן לפי שטחו) גבוה בצורה משמעותית ומחייב את התערבות ועדת הערר.

ה. טענות המשיב (בתמצית)

26. בהתאם לפרוטוקול הדיון מיום 17.7.2017 הגיעו הצדדים להסכמה שלצורך מיסוי עסקת המכירה דן, התמורה והשבח ממכירת הזכויות ייוחסו באופן יחסי ופרופורציונלי בין שלושת המוכרים (העוררים) כל אחד לפי חלקו וזכויותו בנכס, כפי שהזכויות רשומות במרשם המקרקעין (כאשר כ-50% מזכויות הבעלות בבית הקיים שייכות לעוררת 1).
27. לפיכך, הסוגיה היחידה שנותרה במחלוקת היא הסוגיה בדבר שווי הבית הקיים ללא זכויות הבנייה וכיצד יש לייחס את התמורה בין הבית הקיים לזכויות הבנייה הנוספות. סוגיה זו טומנת בחובה מחלוקת נוספת בדבר שטחו של הבית הקיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

28. סיכומי העוררים נגועים בחוסר תום לב ואף בהשתק ובניסיון להרחבת חזית אסורה כאשר הם מבקשים לחרוג מהסכמות הצדדים ומהחלטות הוועדה.
29. לפי תצהיר המשיב, שלא נסתר, היו בעבר על החלקה שתי דירות מגורים, וקיימות אינדיקציות לכך שאחת הדירות, ששטחה היה 100 מ"ר, נהרסה ונותרה דירה אחת בשטח 56 מ"ר בלבד במועד המכירה. בין האינדיקציות כי היו בעבר שתי דירות מגורים ניתן למנות את חוזי הרכישה המקוריים המדברים על "2 צריפים".
30. בכל מקרה קיימת מחלוקת לגבי זהות הנכס שנותר על תילו, זה ששטחו 100 מ"ר או זה ששטחו 56 מ"ר. לטענת העוררים קיימת דירת מגורים בשטח של 100 מ"ר ואילו לעמדת המשיב נותרה דירת מגורים אחת בשטח של 56 מ"ר.
31. לעניין שטח דירת המגורים, המשיב פירט והבהיר על סמך ממצאים אובייקטיביים וביקור בנכס של נציגי המשיב, כי שטחה של הדירה של 56 מ"ר (ולכל היותר 60 מ"ר).
32. לעניין שווי הבית הקיים: פורט והובהר בחוות דעת השמאי מטעם המשיב, מר מידד אודם, כי שווי של הבית הקיים, ללא זכויות בנייה, בהתאם להוראות החוק, הוא 2.8 מיליון ש"ח, וזאת על בסיס עסקאות השוואה רלוונטיות מסביבת הנכס ובהתאם למאפייניו, וכן בהתחשב בפרטיות ובשטח הבית הקיים.
33. העוררים לא עמדו בנטל ההוכחה ולא הביאו עדים רלוונטיים, כגון את עוררת 1 שיכולה הייתה למסור עדות לעניין שטח הבית הקיים וקיומם של שני מבנים בעבר.
34. מנגד, חוות דעת השמאי מטעם העוררים לא הציגה כל עסקאות השוואה רלוונטיות.

ו. דיון ומסקנות

35. הסוגיה לה אנו נדרשים בערר זה הינה ייחוס התמורה שנתקבלה בגין מכירת החלקה לשווי דירת המגורים ולזכויות הבנייה בנכס, כאשר העוררים מחד באים בחיטים וטוענים כי יש לייחס את רוב השווי לדירת המגורים (ולפיכך, ליהנות מהקלות במס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

שבח), ואילו מאידך טוען המשיב בשעורים כי יש לייחס מרכיב נכבד ועיקרי מגובה התמורה לזכויות הבנייה הנוספות.

המסגרת הנורמטיבית:

36. על מנת להכריע במחלוקת זו יש להידרש למסגרת הנורמטיבית של מיסוי זכויות בנייה בלתי מנוצלות הצמודות לדירת מגורים מזכה.

סעיף 49' לחוק קובע כדלקמן:

"49'. כשהמחיר מושפע מהאפשרות לתוספת בנייה

(א) (1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן - זכויות לבנייה נוספת), היא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף להוראות סעיפים 49א ו-49ב, בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבנייה הנוספת כאמור (להלן - סכום שווי הדירה)..."

37. מטרתה של הוראת סעיף 49' לחוק (אשר נוסף לספר החוקים לאור הפסיקה בע"א 104/74 מנהל מס שבח מקרקעין נ' נתן ושרה פלדמן, ניתן ביום 24.6.1974), היא פיצול התמורה בה שווי הנכס (אשר בחלקו הינו דירת מגורים) הושפע מקיומם של זכויות בנייה בלתי מנוצלות הצמודות לנכס הנמכר, כאשר חלק מן התמורה מיוחסת למכר של דירת המגורים ואילו יתרת התמורה ממוסה כמכר של זכות אחרת במקרקעין. בדרך זו, ביקש המחוקק להגביל את היקף הפטור לו זכאי בעל דירת המגורים בדרך של הפיצול הרעיוני.

38. עם זאת, יש להבחין בין שני סוגי פיצול בין הזכויות המיוחסות לחלק של דירת המגורים לזכויות האחרות. הסוג הראשון הוא "הפיצול האופקי" הידוע גם בשם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

"פיצול פיסוי" - בהתאם לפיצול זה אם מצורפת לדירת המגורים קרקע המשמשת למטרה אחרת, ניתן לפצל את התמורה בין אותו חלק קרקע מן המקרקעין המשמשים למגורים, ובהתאם למסות כל אחד מאותם חלקים בנפרד. הסוג השני הוא "הפיצול האנכי" הידוע גם בשם "פיצול רעיוני", המוסדר במסגרת סעיף 49' לחוק, ולפיו מבוצע כאמור פיצול בין החלק המיוחס לדירת המגורים לבין החלק המיוחס לזכויות הבנייה הנוספות.

39. במקרה דנן, נראה כי לאור העובדה שניתן להקים מספר יחידות דיור על החלקה ושהחלק הבנוי משתרע על חלק קטן יחסית בלבד מן החלקה, יתכן והיה מקום לבצע פיצול אופקי/תכנוני בין הקרקע המיוחסת ליחידת המגורים ליתרת הקרקע, ולאחר שבוצע פיצול זה היה מקום לבצע פיצול אנכי, קרי: פיצול התמורה שיוחס לדירת המגורים, בין החלק המיוחס לדירת המגורים עצמה ובין אותו חלק שיוחס לזכויות הבנייה הבלתי מנוצלות.

יודגש, כי אין מניעה לבצע את הפיצולים זה לאחר זה כאמור לעיל. יפים לעניין זה דבריו של המלומד י. הדרי בספרו "מס שבח מקרקעין" כרך א' בעמוד 385 (יונתן הוצאה לאור, 1993), שם הוא מציין כדלקמן:

"אך לא מן הנמנע שבעסקה אחת ייעשו שני הפיצולים גם יחד. ראשית, הפיצול האופקי בין דירת המגורים לבין יתרת הנכס, ולאחר מכן הפיצול האנכי לפי סעיף 49' לגבי דירת המגורים בלבד."

40. עם זאת, משבחרו הצדדים לבסס את טיעוניהם ואת חוות הדעת מטעמם על הפיצול האנכי בלבד, לא נותר לנו אלא לילך בתלם אשר נחרש על ידי הצדדים, ולבחון את גובה התמורה המיוחסת לדירת המגורים על פי הפיצול האנכי בלבד.

41. תנאי לתחולתו של סעיף 49' לחוק הוא כי התמורה המשתלמת בגין הנכס הושפעה גם מזכויות בנייה נוספות. אציין כי הקביעה האם התמורה המשתלמת בגין הנכס הושפעה מזכויות בנייה נוספות מתבצעת ללא קשר לכוונותיו של הקונה ביחס לנכס הנרכש. יפים לעניין זה דבריו של כב' השופט א. לוי, בפרשת פאולה כרמל (ע"א 8244/02 פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין) (ניתן ביום 26.11.2003), כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

"הלכה היא כי יש לשום את הקרקע לפי מצבה בעת המכירה, ואין זה משנה מה בכוונת הקונה לעשות בה - להחזיקה כמות שהיא או לפצלה ולמכור חלק ממנה, או להרוס את המבנה שעליו ולהקים אחר במקומו (ראו ע"א 651/87...). ההיגיון שבהלכה זו הוא רב, שאם לא תאמר כן אתה עלול לעודד אנשים להערים על שלטונות המס."

42. שיטות של שמאות

קיימות 3 גישות עיקריות להערכת שווי מקרקעין:

האחת - גישת השוואה המתבססת על נתוני שוק ועסקאות דומות תוך התאמה בין מחירי השוואה לנכס המוערך כיום. גישה זו היא הגישה המועדפת.

השנייה - גישת העלויות המתבססת על העלות הצפויה בבניית נכס אחר הדומה לנכס המוערך כיום. גישה זו ידועה גם כגישת החילוץ בה נעשה שימוש לצורך קביעת שווי הקרקע בדרך של הפחתת עלויות הבנייה והרווח היזמי משווי הנכס הבנוי.

השלישית - גישת היוון ההכנסות - גישה זו מתאימה לנכסים מניבים ושווי הנכס נקבע על ידי היוון ההכנסות הצפויות להתקבל לאורך יתרת החיים הכלכליים של הנכס.

43. משבחרו הצדדים לנקוט בגישת השוואה, שזו גם השיטה המועדפת, נלך גם אנחנו בדרך זו.

44. תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין - הרפורמה במיסוי דירות מגורים

בחודש יולי 2013 פורסם תיקון מס' 76 לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר אחד התיקונים המשמעותיים ביותר עסק בשינוי הסדר המיסוי במכירת דירת מגורים מזכה וזאת החל מתחילת שנת 2014. בין היתר בוטל הפטור ממס שבח שניתן אחת ל-4 שנים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

והפטור ניתן לדירה יחידה בלבד. במקביל נקבעו הוראות למיסוי דירות יוקרה ונקבעו הוראות מעבר לשנים 2014-2017.

מאחר והחל מיום 1.1.2014 ("יום המעבר") שונה הסדר הפטור במכירת דירות מגורים מזכה כך שמעתה הוא ניתן רק במכירת דירה יחידה, נקבעה בחוק הוראה שמטרתה מניעת הטלת מיסוי רטרואקטיבי על תקופה שבה ניתן היה למכור את הדירה בפטור ממס שבח. בהתאם להוראות סעיף 48א(ב2) לחוק, במכירת דירות מגורים מזכות שיום רכישתן קדם ליום המעבר ("דירות ישנות") יחושב המס על

השבח הריאלי באופן ליניארי, כך ששבח ריאלי שיוחס לתקופה שמיום רכישת הדירה ועד ליום 31.12.2013 ("שבח ריאלי עד יום המעבר") יהיה פטור ממס ואילו שבח ריאלי שיוחס לתקופה שמיום 1.1.2014 ועד יום המכירה ("יתרת שבח ריאלי לאחר יום המעבר") יחויב במס בשיעור של 25%. (להלן - "החישוב הליניארי המוטב").

באשר לדירה יחידה שיש עליה זכויות בנייה: בהתאם להוראות סעיף 48א(ב3) לחוק, במכירת דירת מגורים ישנה שחל עליה החישוב הליניארי המוטב (בין משום שאין זכאות לפטור ובין אם לא נתבקש פטור) ואשר תמורתה הושפעה מזכויות בנייה נוספות, לא יחול החישוב הליניארי המוטב על אותו חלק השווי המיוחס לזכויות הבנייה החייבות במס לפי החישוב הקבוע בסעיף 49' לחוק.

הסכם השיתוף:

45. בטרם נצלול לנבכי סוגיית השווי והשמאות שיש לייחס לדירת המגורים ביחס לזכויות הבנייה הנוספות, עלינו לעבור מספר מכשולים ומחלוקות שהתגלעו בין הצדדים.

המחלוקת הראשונה נוגעת להסכם השיתוף שנערך ונחתם ביום 6.12.2014 (סמוך למועד מכירת החלקה) בתוך קבוצת סער. על פי הסכם השיתוף דירת המגורים (הבית) שייכת לכוכבה סער (עוררת 1) והיא תהא זכאית למלוא דמי השכירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

המתקבלים בגין דירת המגורים, ואילו המגרש וזכויות הבנייה הנוספות שייכים לעוררים 2 ו-3.

לטענת העוררים הסכם השיתוף שנחתם בשלהי שנת 2014, ערב מכירת החלקה, לא חידש ולא שינה מאומה אלא חזר וקבע את ההסכמים וההסכמות שהיו בין העוררים (בינם לבין עצמם).

מאידך, לטענת המשיב, המדובר בחלקה המצויה בשלמות בבעלות משותפת של מספר בעלים (קבוצת סער וקבוצת לב) ולא ניתן לבצע חלוקה בין חלק מהבעלים מאחר ויש בעלים נוספים במקרקעין שלא היו צד להסכם השיתוף.

כמו כן טוען המשיב כי אין להכיר בהסכם השיתוף היות וכל תכליתו הינה הפחתת מס בלתי נאותה. הסכם השיתוף עליו חתמו העוררים נחתם בסמוך למכירת חלקם בחלקה ולאחר שידעו על האפשרות שיימכרו את חלקם במקרקעין. משכך, לטענת המשיב, יש לדחות את טענת העוררים לפיה דירת המגורים (הבית) שייכת לעוררת 1 (כוכבה סער).

46. לא זו אף זו, לטענת המשיב לגבי המחלוקות בעניין הסכם השיתוף והבעלות על הבית הקיים, הגיעו הצדדים להסכמות שקיבלו תוקף של החלטה על ידי ועדת הערר בדיון מיום 17.7.2017, ובעניין זה מפנה אותנו המשיב לפרוטוקול הדיון מאותו יום, לפיו התמורה והשבח ממכירת הזכויות במקרקעין ייוחסו באופן יחסי ופרופורציונאלי בין שלושת העוררים, כדלקמן:

"קודם כל יש החלטה שבהסכמת שני הצדדים, באי כוח שני הצדדים, ומר סער שמייצג את עצמו, יש הסכמה לכך שלצורך מיסוי עסקת המכר בדצמבר 2014 התמורה והשבח ממכירת הזכויות ייוחסו באופן יחסי ופרופורציונאלי בין שלושת המוכרים, דהיינו כוכבה [סער], ברוך סער וחברת ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ, כל אחד לפי חלקו וזכויותיו] בנכס, כפי שהזכויות רשומות במרשם המקרקעין". (עמוד 97, שורות 31-32; עמוד 98, שורה 1 עד שורה 4)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

וכן בהמשך הדיון:

"יש הסכמה שמקבלת תוקף של החלטת ועדת הערר, שבעניין מיסוי המכירה בסוף 2014 הזכויות הן על כל יחידת המקרקעין, כפי שרשום במרשם המקרקעין, ומה שנותרת זו המחלוקת לגבי חישוב המס, שהמחלוקת הזאת נובעת משני גורמים. אחד, זה בעצם מהשווי של בית המגורים, דירת המגורים, לעומת זכויות הבנייה הנוספות, הבלתי מנוצלות, והמחלוקת הזאת כרוכה גם בנושא השנוי במחלוקת לגבי שטח הבית הקיים. זה מחלוקת בתוך מחלוקת, ובעצם זה מה שנשאר מהתיק." (עמוד 100, שורה 15 עד שורה 22; ההדגשה איננה במקור)

לפיכך טוען המשיב כי המחלוקת בעניין הסכם השיתוף והבעלות של הגב' כוכבה סער על מלוא דירת המגורים (ולא באופן יחסי) התייתרה, כאשר לצרכי פשרה בלבד ובכפוף להחלטות אחרות של הערכאות האזרחיות, ככל שיהיו (בין היתר ההליך בת"א 43176-11-13 אשר תלוי ועומד, כמו גם הליכים תלויים אחרים אותם מנהלים העוררים בערכאות השונות) הסכים המשיב כי לכל היותר 50% מהבעלות בדירת המגורים שייכים לעוררת 1, הגברת כוכבה סער, וזאת בהתאם לנסח המקרקעין.

אשר על כן טוען המשיב כי בהתאם להסכמה מפורשת זו של הצדדים ולהחלטת ועדת הערר מפרוטוקול הדיון, כפי שצוטטה לעיל, הסוגיה היחידה שנותרה במחלוקת היא הסוגיה בדבר שווי הבית הקיים, ללא זכויות בנייה, וביחס למועד הקובע, הוא יום אישור המכירה על ידי בית משפט השלום ביום 1.1.2015 (ת"א 13-10-23507). סוגיה זו טומנת בחובה מחלוקת נוספת בדבר שטחו של הבית הקיים ושווי הקשור בקשר ישיר ומושפע משטחו.

47. בעניין מחלוקת זו, דעתי היא כדעת המשיב מהנימוקים שהעלה המשיב. הן מהעובדה שכל מטרת הסכם השיתוף שנחתם בין העוררים לבין עצמם בלבד, וזאת בסמוך ועובר למועד המכירה (לאחר שידעו על האפשרות שיימכרו את חלקם בנכס), נועד להעניק יתרון מס לעוררים, והן מהעובדה שבדיון בוועדה הגיעו הצדדים להסכמות ואיני רואה סיבה מדוע לסטות מאותן הסכמות. גם העוררים לא מסבירים מדוע הם חוזרים בהם מאותן ההסכמות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

כמו כן, בחוות הדעת מטעם העוררים של השמאי מר דניאל שמוקלר הוא מוסיף לשוויי הבית הקיים סכום של 3,462,981 ש"ח בגין קיום החצר ששטחה (לפי גישת העוררים) 219 מ"ר. הוספה זו תמוהה בהתחשב בטענות העוררים, היות ולפי עמדתם אין לעוררת 1 (כוכבה סער) כל חלק במגרש אלא אך ורק בשטח הבנוי בלבד. אם כן לא ברור לעמדתם כיצד ניתן להוסיף את המגרש לשוויי השייך לעוררת 1 שאינו שייך לה לטענתם (וראו גם בהמשך לגבי הדיון בחוות הדעת של השמאי מטעם העוררים).

48. עתה נפנה למחלוקת בדבר גודל הבית הקיים (56-60 מ"ר כטענת המשיב או 100 מ"ר כטענת העוררים) וכפועל יוצא מהו שוויו של הבית הקיים (דירת המגורים).

לטענת המשיב, על החלקה עמדו, בראשית שנות ה-90, שני מבנים (צריפים/בתים) ולא מבנה אחד כטענת העוררים.

סוגיה זו הינה סוגיה מקדימה לסוגיית שטחו של הבית הקיים הניצב במקרקעין ביום המכירה.

המשיב מפרט בסיכומיו את האינדיקציות לפיהן על החלקה עמדו בעבר (בשנות ה-90) שני מבנים, כאשר האחד מהם נהרס וב"יום המכירה" נותר על החלקה מבנה אחד בלבד, כדלקמן:

(א) בחוזה הרכישה המקורי של כוכבה סער משנת 1990 נאמר במפורש כי על החלקה "קיימים 2 צריפים".

(ב) שנתיים מאוחר יותר, בערר שהוגש על ידי הגב' כוכבה סער, שוב נטען כי במקרקעין מצויים שני צריפים ("על החלקה קיים צריף נוסף ששייך לבעלים אחרים אשר גם כן משתמשים בו למגורים") (מוצג מ/ש/1).

(ג) ראיות אלו שהעלה המשיב לא נסתרו על ידי העוררים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

49. משכך הם פני הדברים, עולה השאלה איזה בית נהרס ואיזה נשאר על תילו והוא זה אשר היה מצוי על החלקה ב"יום המכירה"?

(א) העוררים הציגו אישורי ארנונה ביחס לנכסים בשנים 1992-1994 המעידים על דירת מגורים בגודל של 100 מ"ר אך לא הציגו כלל אישורי ארנונה מאוחרים יותר וסמוכים למועד המכירה בשנת 2014.

גם בחקירה הנגדית של העד מטעם העוררים (ברוך סער) אין תשובה ברורה לשאלה זו (ראו פרוטוקול דיון מיום 17.7.2017).

(ב) בחוות הדעת משנת 2014 של השמאי יואל היילבורן, שמונה כשמאי על ידי בית המשפט בת"א 13-10-23507), נאמר ששטח דירת המגורים בחלקה הוא כ-56 מ"ר (נספח 2 לתצהיר המשיב) וזאת בהתאם לשובר ארנונה של העירייה. השמאי היילבורן כתב שהוא ביקר בנכס ביום 16.1.2014 וסעיף 4.4 לחוות דעתו כולל תיאור מילולי מפורט של המבנה הקיים.

חוות הדעת של השמאי יואל היילבורן הינה חוות דעת מטעם בית המשפט ונדמה כי היא מקובלת על העוררים אשר חוות דעת זו הוגשה מטעמם.

(ג) המשיב צירף לחוות דעת השמאי מטעמו מסמכים נוספים התומכים בכך ששטח הבית הקיים הוא כ-60 מ"ר.

(ד) על פי מפת מדידה שצורפה לבקשה להיתר בנייה שימוש חורג לגן ילדים, אשר נערכה על ידי מודד מוסמך (מר איסר כדיר), נמדדה חזית באורך 4.46 מ' ועומק 13.45 מ', סה"כ שטח נכס 60.38 מ"ר.

(ה) בחוות דעתו של השמאי מטעם המשיב יש פירוט מלא ומדויק של הנכס (עמוד 24 שורות 16-17).

50. מאידך, העוררים לא הרימו כדבעי את נטל ההוכחה והראיה כי גודלו של הנכס הבנוי הוא 100 מ"ר, ונפרט:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

- (א) העוררים לא הביאו ראיות ומסמכים שסתרו את ראיות המשיב.
- (ב) העוררים הציגו אישורי ארנונה מתחילת שנות ה-90 כאשר היו על החלקה, ככל הנראה, שני מבנים ואישורי הארנונה מתייחסים כנראה רק לאחד המבנים שגודלו היה 100 מ"ר.
- על העוררים היה להמציא אישורי ארנונה מהשנים הסמוכות למועד המכירה של החלקה ואת זה לא עשו.
- (ג) השמאי מטעם העוררים, מר דניאל שמוקלר שביקר בנכס, לא נכנס לתוך החלקה אלא עשה את המדידות מעבר לחומה חיצונית וגבוהה באמצעות מקל. יתכן שמדידה זו כוללת גם את החלק המקורה של החצר האחורית (ראו בעמוד 72 לפרוטוקול הדיון). וכך העיד בפנינו מר שמוקלר:

"כב' הש' קירש: לא נכנסתם פנימה.

העד, מר שמוקלר: לא, לא נכנסנו פנימה.

...

רו"ח פרידמן: בתוך הבית היית?

העד, מר שמוקלר: לא, מבחוץ רק.

...

העד, מר שמוקלר: מסרו לי שזה גן,

רו"ח פרידמן: מסרו לך.

העד, מר שמוקלר: כן.

עו"ד אלשיך: מי מסר לך?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

העד, מר שמוקלר: הבעלים, הבעלים, המזמין...

רו"ח פרידמן: מבחוץ רואים מתקנים של גן ילדים?

העד, מר שמוקלר: אני לא זוכר, ייתכן שהיו, אבל ייתכן שלא ראו

אותם כי גדר גבוהה ואטומה."

(עמוד 7, שורות 2-3; עמוד 7, שורה 27 עד שורה 30; עמוד 8 שורה

20 עד שורה 27; ההדגשה איננה במקור).

ולעניין "מדידת הנכס":

"העד, מר שמוקלר: אני עושה את זה בעין, עם, אני עומד עם מקל

וממשיך את קו, את הקו על הקיר."

...

רו"ח פרידמן: טוב אז למה לא יכולת להיכנס פנימה?

העד, מר שמוקלר: כי זה הנהוג."

(עמוד 10, שורה 15; עמוד 10 שורות 25-26)

51. האם יש לתת משמעות מיוחדת לגודל דירת המגורים?

הצדדים מייחסים חשיבות רבה לגודל דירת מגורים, האם 56-60 מ"ר או 100 מ"ר, לצורך קביעת שוויה של הדירה.

לדעתי, יש חשיבות לגודל דירת המגורים כאשר המדובר בדירת מגורים המצויה בבניין מגורים עם מספר דירות מגורים, או אז יש חשיבות רבה מאוד לגודל הדירה והשווי הנגזר ממנו. אולם נדמה שלא כך הדבר בענייננו. במקרה דנן, המדובר בבניה קלה שניתן להוסיף חדר או מספר חדרים בקלות יחסית ובעלויות נמוכות יחסית, כך שנדמה שאין משמעות מיוחדת לגודל דירת המגורים והשווי הנגזר ממנו. יצוין גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

שמדובר בבניה ותיקה מאוד ובמצב בניה ירוד יחסית. אומנם העוררים טוענים שמדובר ב"וילה", אך בדיון לפנינו הודה השמאי מטעם העוררים, מר שמוקלר, כי גג הרעפים מכוסה בניילון כדי למנוע, כנראה, נזילות (עמוד 33, שורה 19 עד שורה 30).

עם זאת, אין לנו אלא להיצמד לטענות הצדדים המייחסים חשיבות רבה לגודל הנכס הבנוי.

52. סיכום ביניים:

המשיב הציג מסמכים אובייקטיביים רבים לפיהם שטחו של הצריף 56 מ"ר (ולכל היותר, כ-60 מ"ר), ובהם אישורי ארנונה משנות ה-90 וכן משנים הסמוכות למועד הקובע, חוות דעת מומחה מטעם בית המשפט שביקר בנכס בנוכחות העורר ואף עיין בתיק הבניין בעיריית תל-אביב, וכן מסמכים רבים מאתר עיריית תל-אביב ובהם אף מפת מדידה שנערכה על ידי מודד מוסמך. למעלה מכך, נציגי המשיב ביקרו פיזית בנכס, נכנסו אל הנכס, ביצעו מדידה בצעדים ואף התרשמו חזותית מהנכס, מגודלו וממצבו. על סמך כל אלה, קבע השמאי מטעם המשיב בחוות דעתו כי שטח הבית הקיים 56 מ"ר, וכך גם קבע המשיב בתצהירו (סעיף 7).

מנגד, העוררים לא הציגו כל מסמך אובייקטיבי ממועד הסמוך למועד הקובע, פרט למפת מדידה שלא צורפה בעת הגשת התצהירים ושלא הובהר מקורה (מוצג מע/1), אשר הוכנה על ידי המודד מר רמזי קעואר שלא העיד לפני הוועדה. יתרה מזו, יתכן כי מדידה זו כוללה גם את החלק המקורה של החצר האחורית (ראו בעמוד 72 לפרוטוקול הדיון). השמאי מטעם העוררים העיד והבהיר כי לא נכנס לנכס וכי ביצע מדידה חיצונית בלבד, באמצעות מקל מעבר לחומה גבוהה ואטומה.

שווי דירת המגורים - חוות דעת מומחה מטעם העוררים של השמאי מר דניאל

שמוקלר:

53. כאמור, בפני הוועדה הוצגה מטעם העוררים חוות הדעת של שמאי המקרקעין מר דניאל שמוקלר, שניתנה בפברואר 2017 לאחר שביקר בנכס בחודש דצמבר 2016.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

בחוות דעתו קובע השמאי מר שמוקלר כי שטח הבית הקיים הוא 100 מ"ר, וזאת בהתבסס על מדידות חיצוניות של המבנה שבוצע על ידו וכן על סמך חשבון ארנונה מחודש אוגוסט 1993.

חוות הדעת מתייחסת הן לנתונים העולים מהעסקה עצמה והן לנתוני השוואה עם עסקאות אחרות.

ראשית, קובע השמאי שלפי נתוני העסקה דנן שווי דירת המגורים בתוספת 30% פרטיות, הינו 9.03 מיליון ש"ח בהתבסס על הנתונים הבאים:

בעסקה דנן נמכרו 75% בחלקה ששטחה 319 מ"ר, בסכום של 16.033 מיליון ש"ח. שווי כל החלקה כולה, אם כן, מגיע לסכום של כ-21.4 מיליון ש"ח (16.033/75%).

מכיוון שניתן לבנות על החלקה 406 מ"ר (כולל חדר יציאה לגג), עולה ששווי זכויות הבנייה למ"ר מבונה הינו כ-52.7 אלפי ש"ח.

לפי נתונים אלו עולה, כך לדעת השמאי, שערך זכויות הבנייה על 100 מ"ר הינו 5.27 מיליון ש"ח (52.7 אלפי ש"ח X 100 מ"ר) ובתוספת ערך הבנוי 0.3 מיליון ש"ח ובתוספת 30% חצר (פרטיות) כ-3.462 מיליון ש"ח. סה"כ שווי הבית הקיים + קרקע + חצר לפי נתוני העסקה, הינו כ-9.034 מיליון ש"ח (דהיינו 90,339 אלפי ש"ח למ"ר).

במקביל ערך השמאי מטעם העוררים השוואה לעסקאות שנעשו בסביבה הקרובה ברחוב הירקון 55 בתל אביב, לפיהן עולה כי הממוצע למ"ר הינו 110,500 ש"ח למ"ר. לאור זאת קובע השמאי מר שמוקלר כי ערך הבית הקיים הינו 10 מיליון ש"ח (100 מ"ר X 100,000 ש"ח למ"ר).

54. לטעמי חוות הדעת של מר שמוקלר, השמאי מטעם העוררים, לוקה במספר כשלים:

הראשון - לא נעשתה מדידה בתוך השטח אלא מדידה חיצונית מאחורי חומה גבוהה ואטומה באמצעות מקל. מדידה כזו מעוררת ספק רב באשר למהימנותה. כפי שאמרנו לעיל, יתכן כי מדידה זו כללה גם את החלק המקורה של החצר האחורית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

השני - הסכום של 52.7 אלפי ש"ח למ"ר קרקע לבנייה מביא בחשבון שניתן לנצל זכויות בנייה בשטח כולל של 406 מ"ר.

אם כן, כיצד ניתן להשתמש בנתון זה שבסיסו הוא זכויות בנייה נוספות להערכת שווייה של דירת המגורים ללא זכויות בנייה נוספות?

כמו כן, השמאי קבע את הסכום של 52.7 אלפי ש"ח למ"ר זכויות בנייה לפי אחוז בנייה של 120%, כאשר על פי התביעה מותר לבנות בין 146% ל-165% משטח המגרש. על פי תביעה זו השווי למ"ר קטן יותר. בדיון מיום 17.7.2017 נשאל מר שמוקלר לפשר קביעה זו, כמו גם לגבי אי הכללת חדר יציאה נוסף לגג, ותשובתו הייתה שכדי לא לסבך את חישובי היטלי ההשבחה הוא בחר בתוכנית בנין ערים שלא כוללת היטלי השבחה. עם כל הכבוד מדובר בקביעה פשטנית ולא מהימנה.

השלישי - כל עסקאות ההשוואה שהגיש השמאי התרכזו למעשה במקום אחד של מגדל יוקרה המצוי ברחוב הירקון 55 בתל אביב. המדובר למעשה במגדל יוקרה שהדירות בו צופות לים, עם רמת גימור מיוחדת לדירות יוקרה וכו'.

הכיצד, אם כן, ניתן להשוות דירת יוקרה הנמצאת במגדל יוקרה הצופה לים עם הדירה במקרה דנן? זה כמו להשוות בין אננס לזיתים.

הרביעי - אי אפשר גם להתעלם מנושא דמי השכירות שהניב הבית הקיים בסכום של 5,000 - 6,000 ש"ח לחודש. דירה ששווייה 10 מיליון ש"ח המניבה תשואה שנתית של 0.6%-0.7% נראית כתשואה בלתי סבירה בעליל לעומת תשואה שנתית מקובלת של 3% בדירות מגורים.

55. כל השאלות הנ"ל נשאל השמאי מטעם העוררים על ידי הוועדה בדיון שהתקיים ביום 17.7.2017, ולהלן ציטוטים מאותו דיון:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

ר"ח פרידמן: ... מה שאתה עושה פה... זה להשוות

כמו תפוחים לעגבניות, כי מגדל יוקרה,
נוף לים, קומות גבוהות, מה זה קשור ל,

העד, מר שמוקלר: כן, אבל פה יש לך וילה, וילה עם חצר,
וכך הלאה.

...

ר"ח פרידמן: זה משהו אחר לגמרי [נכס ההשוואה] ... זה
מגדל יוקרה עם חדר כושר, עם נוף לים, קומות
גבוהות, זה לא להשוות, אין פה עסקת השוואה
לדעתי...

...

ר"ח פרידמן: ... אתה עושה פה 5 עסקאות אבל זה כולם עם
אותו מגדל, אותו דבר. ברור שבאותו מגדל היה,
אותו דבר יהיה מטר מרובע, וחוף מזה, זה לא
דומה, זה לא השוואה. היית צריך להשוות בין
וילה ישנה כזאת במקום אחר בכרם התימנים,
זה אני יכול להבין..."

(עמוד 44 שורה 7 עד שורה 22)

...

ר"ח פרידמן: כב' השופט קירש: אם אתה אומר שאם מישהו יכול לבנות שם 406
מטר, בניין חדש, ושילם 21.4 מיליון על הנכס
כולו, זה אומר שכל מטר של המקום הזה,
לעניין הקמת בניין לפי התב"ע זה 52,709
שקל,

העד, מר שמוקלר: כן, מחיר זכות בניה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

כב' השופט קירש: זה בסדר, בעולם של תוכניות לעתיד לקחת את המגרש, לנצל את התב"ע, מה שלא מנוצל היום ולבנות שם בניין חדש.

העד, מר שמוקלר: כן, כן,

כב' השופט קירש: אז איך אפשר לקחת את ה-52,709 שקל ולהכפיל את זה כפול 100 מטר של הבניין הקיים משנות ה-30 ולהגיד שהבניין הקיים שווה 5,270,000 ועוד להוסיף לזה חצר? הרי זה נראה לי תפוזים ותפוחים. אתה חילצת בחלק הראשון את השווי של כל מטר למי שעכשיו יקנה את המגרש ויבנה שם בניין חדש לפי התב"ע, את זה לקחת וחישבת את השווי של הבניין הוותיק שנמצא, זה, זה נכון לעשות?

העד, מר שמוקלר: כן, זה נכון."

(עמוד 37, שורה 3 עד שורה 15)

ובהמשך הדברים ובמענה לשאלות חברי הוועדה הנכבדה, שב ומבהיר מר שמוקלר את עמדתו ואת הערכת השווי ככוללת את זכויות הבנייה:

"כב' השופט קירש: לפי הטענה של העוררים, כדי להפריד בין שווי זכויות בניה בלתי מנוצלות לבין שווי הנכס היום זה לשאול את השאלה... הבאה, כמה אדם היה מוכן לשלם בגין הבית הזה במצבו הנוכחי במיקומו המסוים והטוב, אילו לא היו זכויות בניה?

העד, מר שמוקלר: לא, עם זכויות הבניה ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

כב' השופט קירש: אז אם אתה עונה לי ככה, זה בדיוק מסביר לי למה השתמשת ב-52,000 כבסיס לחישוב, אבל ... כדי לדעת מה ההשפעה של זכויות הבנייה אני צריך לנטרל את ההשפעה הזאת ... אם אני אומר לקונה, אדוני, עם כל הכבוד זה נכון שיש תב"ע, אבל אתה לא תוכל לנצל אותה מסיבה כלשהי, אתה קונה את הבית כפי שהוא לשימוש, במצב הקיים, ללא ניצול הזכויות, כמה היית מוכן לשלם על הבית הזה במיקום הזה ?

העד, מר שמוקלר: זה, זה, הגישה שלי היא אחרת, הוא תופס 100 מטר מהמגרש, וזכות, זכות בניה למטר היא, כמה אמרנו, 52,702,

כב' השופט קירש: זה מושפע מזכויות הבנייה ?

העד, מר שמוקלר: כן.

כב' השופט קירש: לא, עכשיו הבהרת שבחשבון שלך אתה בעצם עושה, ולכן החשבון הוא פשוט, וזה לוקח בחשבון את השווי הנובע מזכויות הבנייה.

העד, מר שמוקלר: כן, ברור."

(עמוד 39, שורה 15 עד שורה 32 ; ההדגשות אינן במקור)

56. עוד יצוין כי לשאלת כב' יו"ר הוועדה, האם במצב בו כל המגרש בשטח 319 מ"ר היה תפוס בבניין ישן, הבניין היה שווה 21.4 מיליון ש"ח גם ללא זכויות בנייה נוספות? לא ניתנה תשובה ברורה (עמוד 45, שורה 22 עד שורה 32).

שווי דירת המגורים - חוות דעת מומחה מטעם המשיב של השמאי מר מידד אודם:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

57. כפי שצוין, בפני הוועדה הוצגה מטעם המשיב חוות הדעת של שמאי המקרקעין מר מידד אודם, שניתנה ביום 22.6.2017 לאחר ביקורים בנכס בתאריכים 13.6.2017 ו-22.6.2017.
58. השמאי מטעם המשיב פירט בחוות דעתו את הגישות השונות בהערכת מקרקעין, הבהיר העקרונות והשיקולים שעמדו בפניו בעת עריכת חוות הדעת, ופירט מדוע בחר בגישת ההשוואה כגישה העדיפה בהערכת מקרקעין.
59. כמו כן, פירט השמאי מטעם המשיב, מר מידד אודם, בדבר המצב הסביבתי ומצב הבית הקיים. אשר תואר כאמור כבית במצב פיזי ירוד. השמאי אף העיד בסוגיה זו ופירט בדבר מצבו הירוד של הבית (עמוד 110 שורה 5 עד שורה 23).
60. השמאי מטעם המשיב הביא מספר רב של עסקאות השוואה מסביבת הנכס. כך הוצגו עסקאות השוואה של מכירות דירות מגורים בבניינים ותיקים בסביבת הנכס, ודירות מגורים בבניינים חדשים בסביבת הנכס. עוד הובאו בחשבון החלטות שמאים מכריעים לשווי הקרקע בסביבה נושא השומה. בעדותו הבהיר השמאי מטעם המשיב, מר מידד אודם, כי נתוני ההשוואה נלקחו מדירות בבנייה רוויה, ברובם בבתים ותיקים, וזאת נוכח הסוגיה שהובאה לפתחו, לקביעת שווי הבית הקיים ללא זכויות בנייה (עמוד 107 שורות 9-10).
61. עסקאות ההשוואה שהובאו הן בסמוך למועד המכירה (מהשנים 2014-2017) מרחוב הרב אהרונסון (כזכור הנכס נמצא ברחוב אהרונסון 14, העסקאות נלקחו מרחוב זה בקשר למספר נכסים) וכן מרחובות מקבילים וסמוכים לנכס (רחוב גאולה, רחוב זרובבל, רחוב הרב קוק, רחוב נחמיה, רחוב עזרה הסופר, רחוב הכובשים ועוד).
62. בהתאם לאמור לעיל, חושב שווי מ"ר בנוי (ושוב יודגש - ללא זכויות בנייה) בסכום של כ- 40,000 ש"ח למ"ר. כמו כן חושבה תוספת בגין פרטיות 1.25. כך, על בסיס מיקום הנכס, הבנייה סביבו - בנייה רוויה המשקיפה על הנכס, וכן העובדה שכמחצית מקרקע שאינה נגישה ואינה בשימוש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

63. כפי שהבהיר השמאי בעדותו, אין ייחודיות לנכס הנטען, ואף אין נוף, וזאת בניגוד לטענות העוררים.

64. שווי דירת המגורים ללא זכויות הבנייה בהתאם לחוות הדעת של השמאי מטעם המשיב הינו, אם כן:

$$2.8 \text{ מיליון ש"ח} = 1.25 \times 40,000 \times \text{ש"ח} \times 56 \text{ מ"ר.}$$

65. סיכום ביניים לגבי חוות הדעת של השמאים:

הגישה המקובלת והמומלצת להערכת שווי נכס מקרקעין הינה גישת ההשוואה תוך התאמה לנכס הנישום. גם בין השמאים מטעם העוררים ומטעם המשיב לא הייתה מחלוקת על כך, אלא שהשמאי מטעם המשיב הגיש לוועדה למעלה מ-20 עסקאות השוואה הרלוונטיות לסביבת הנכס ומאפייניו, תוך התאמה לנושא הפרטיות.

עסקאות השוואה שהגיש השמאי מטעם המשיב נלקחו בסמוך למועד המכירה (מהשנים 2014-2017) מרחוב אהרונסון ומרחובות מקבילים וסמוכים לנכס. המדובר בעסקאות השוואה של דירות מגורים בבניינים ותיקים בסביבת הנכס וכן דירות מגורים בבניינים חדשים יחסית בסביבה. עיקר עסקאות השוואה נלקחו מדירות בבתים ותיקים תוך התאמה ותוספת בגין פרטיות (25% תוספת בגין פרטיות).

מאידך, השמאי מטעם העוררים התבסס על עסקאות השוואה - חמש במספר - אשר נלקחו מבניין אחד הנמצא בשלבי בנייה. המדובר בפרויקט יוקרתי הכולל מרפסות עם נוף אל הים. הבניין מצוי בקו הראשון לחוף הים של העיר תל-אביב. אומנם המדובר בחמש עסקאות של מכירה אבל באותו בניין/פרויקט יוקרתי, כך שבפועל המדובר בעסקת השוואה אחת בלבד. השמאי מטעם העוררים אף לא ערך התאמה מתאימה להשוות בין פרויקט יוקרתי מאד המשקיף לקו ראשון לים, לנכס נושא הערר, המצוי באזור המאופיין בצפיפות גבוהה, בנייה במצב ישן מאוד משנות ה-30.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

באמרת אגב נציין כי דומה שעל פי תקן מספר 2 של הוועדה לתקינה שמאית יש לכלול במדגם שלוש עסקאות השוואה לפחות ואילו השמאי מר שמוקלר הציג למעשה עסקת השוואה אחת וגם היא לא רלוונטית לנכס נשוא הערר דנן.

נושאים שונים:

.66

(א) לטענת העוררים החלקה נרכשה ע"י העוררים עוד בשנת 1990 ולא חלה כל השבחה של זכויות הבניה מאז ועד היום. בשנת 1992 פסקה ועדת ערר וקבעה לעניין החבות במס רכישה כי יש ליחס 32% מהערך בשל רכיב הקרקע וזכויות הבנייה הנוספות ו-68% לבית הקיים. לדעת העוררים יחס זה צריך להתקיים גם במכירת החלקה נושא הערר דנן.

אין לדעתי לקבל טענה זו היות וברי לכל (ואין זה סוד) כי מחירי הקרקע עלו באופן ניכר מאוד מאז שנות התשעים ועד היום (בעשרות ואף במאות אחוזים) ומאידך שווי הבית הקיים הלך ופחת כתוצאה מפחת ובלייה. כך שהיחסיות בין הקרקע לחלק הבנוי גדל באופן ניכר לעומת היחס שהיה קיים בשנות ה-90 של המאה הקודמת. אין אפוא לומר כי המשיב כבול היום ליחס שנקבע כ-25 שנים קודם לכן (וראו גם את דברי ברוך סער בעדותו: "בוודאי שעורך הקרקע עלה במרוצת השנים"; עמוד 74, שורה 13).

(ב) טענה אחרת היא טענתו של המשיב לפיה היה ראוי שהעוררים היו מביאים לעדות את עוררת 1 אשר יכלה הייתה לשפוך אור על גודלו של הבית הקיים ועל קיומם בעבר של שני בתים. לטענת המשיב אי העדת העוררת 1 נזקפת לחובת העוררים אשר עליהם מוטל נטל השכנוע בהליך זה.

לדעתי, צודק המשיב שהבאת העוררת 1 כאמור הייתה עשויה לחזק את עמדת העוררים בדבר קיומם או אי-קיומם של שני מבנים בשנות ה-90.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

ז. סוף דבר

67. יש לדחות את טענת העוררים שעוררת 1 (כוכבה סער) היא בעלת כל הזכויות שיש לקבוצת סער בדירת המגורים, וזאת בהסתמך על הסכם השיתוף שנחתם בתוך קבוצת סער ערב מכירת החלקה, מהטעם שהמדובר בהסכם שנחתם עובר ליום המכירה שכל תכליתו הוא ניסיון להפחתת מס בין הצדדים שבקבוצת סער.

נוסף על כך, אין כל הצדקה לסטות מההסכמה אליה הגיעו הצדדים בדיון בוועדה (ראו פרוטוקול דיון מיום 17.7.2017), לפיה התמורה והשבח ממכירת הזכויות בחלקה ייוחסו באופן יחסי ופרופורציונאלי בין שלושת העוררים (כוכבה סער, ברוך סער וחברת ס.ב. ניהול מקרקעין בע"מ - חברה שבשליטת ברוך סער), כפי שהזכויות רשומות במרשם המקרקעין.

68. יש לקבל את עמדת המשיב, לפיה גודל הבית הקיים הוא 56-60 מ"ר היות והמשיב הרים את נטל הראיה והביא בפני הוועדה ממצאים והוכחות שגודל הבית הינו כ- 56-60 מ"ר ולא 100 מ"ר כטענת העוררים, שלא הביאו ראיות מספיקות לתמיכה בעמדתם.

69. עסקאות ההשוואה שהביא השמאי מטעם העוררים (למעשה המדובר בעסקת השוואה אחת) אינן תואמת לנכס נושא הערר דנן. לא ניתן להשוות בין דירה בקומה גבוהה עם נוף לים בפרויקט יוקרתי מאוד לבין נכס המצוי בסביבת בניה רוויה ללא נוף ובבניה ישנה מאוד.

70. השמאי מטעם המשיב העריך את שווי דירת המגורים בסכום של 2.8 מיליון ש"ח לפי החישוב שלהלן:

56 מ"ר X 40,000 ש"ח למ"ר X 1.25 (מקדם פרטיות) - סה"כ 2.8 מיליון ש"ח.

נראה לי כי יש לחשב את גודל הבית הקיים בגבול הגבוה של הגודל, קרי - 60 מ"ר, לפי שווי של 41,000 ש"ח למ"ר (שווי מ"ר ממוצע לדירת מגורים ותיקה - סעיף 10.7.5



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

לחוות הדעת השמאי מטעם המשיב) ולייחס מקדם פרטיות בשיעור של 30% (ראו הוראת ביצוע מס שבח מקרקעין מס' 6/98 הדנה בסעיף 49' לחוק). בסביבה של בניה רוויה יש, לדעתי, משקל נכבד יותר למגרש בגודל של 319 מ"ר לגבי הפרטיות שהוא מעניק לדירת המגורים הקיימת בשטח.

רוצה לומר, לפי הנחות אלו, שווי דירת המגורים הינו 3.2 מיליון ש"ח לערך, וזהו סכום שווי הדירה שבדעתי להציע לחבריי לאמץ בערר זה.

71. בסיכומי של דבר, הייתי מציע לחבריי לדחות את הערר ברובו הגדול ולאמץ את השווי של 3.2 מיליון ש"ח לדירת המגורים וליישם את כל חישובי מס השבח לפי שווי זה בהתאם לבעלויות המופיעות במרשם המקרקעין (יחסית ופרופורציונלית בין העוררים).

הייתי מציע לחבריי להשית על העוררים, ביחד ולחוד, הוצאות משפטיות בסכום של 30,000 ש"ח שיישאו ריבית והצמדה כדין החל מתום 14 יום ממתן פסק הדין.

כב' השופט ה' קירש, יו"ר ועדת הערר

אני מסכים.

רו"ח אליהו מונד, חבר ועדת הערר

אני מסכים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 פברואר 2019

ו"ע 56292-05-16 סער ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ו"ע 53956-05-16 סער נ' מס שבח תל אביב 1

הוחלט כאמור בחוות דעתו של רו"ח פרידמן.

מזכירות ועדת הערר תמציא פסק הדין לידי באי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"ב אדר א' תשע"ט, 17 פברואר 2019, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח
חבר

אליהו מונד, רו"ח
חבר

הרי קירש, שופט
יו"ר