

עו"ד אמיר דרמר



גרסת הדפסה 

מאמר

היוון בעסקאות קומבינציה

מאת עו"ד צבי שוב וגב' ספיר זילבר, מתמחה

כידוע, עסקת קומבינציה הינה עסקה שבה בעל מקרקעין מוכר לקבלן חלק מזכויותיו במקרקעין, ובתמורה לכך, הקבלן נותן לבעל המקרקעין שירותי בנייה על חלקו הנותר. לעסקה זו מספר יתרונות, וביניהם, בדרך כלל, אפשרות לתשלומי מס שבה ורכישה נמוכים יותר מאשר בעסקת מכר מלאה.

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, קובע מהי שווייה של זכות:

"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".

בהתאם, נראה כי המבחן לקביעת שווי עסקה הינו אובייקטיבי, דהיינו על פי שווי שוק. אולם, לעיתים בעסקאות קומבינציה קיים קושי להעריך את שווי הזכות הנמכרת ולכן הצדדים לעסקה מעריכים את שווי התמורה המתקבלת (שווי שירותי הבנייה) קושי זה פחות קיים בעסקת מכר רגילה, שבה ככלל שווי העסקה היא התמורה הנקובה בהסכם בין הצדדים. אחד ההיבטים המקשים על הערכת שווי שירותי הבנייה, הוא ששוויים נקבע נכון ליום המכירה, בטרם, ולרוב שנים קודם שהתקבלו שירותי הבנייה, וייתכן כי שווים ישתנה במועד מתן השירותים בפועל. זאת ועוד, שירותי בנייה עשויים להשתנות בין קבלן אחד למשנהו, וזאת לאור איכות החומרים, מורכבות הבנייה, גודל הפרויקט ועוד. לאור האמור בחלק מהמקרים בעסקת קומבינציה, מנהל מיסוי מקרקעין יעדיף להעריך את שווי הקרקע שנמכרה, ולא את שווי שירותי הבנייה.

הואיל ולרוב, מועד מתן שירותי הבנייה יהא בזמן מאוחר יותר ממועד ביצוע העסקה, לעיתים מהווים את שווי התמורה. דהיינו, מעריכים את שווי התמורה כפי שיהיה בעתיד, במועד מתן השירותים. גישת ההיוון מעריכה את שווי שירותי הבנייה נכון למועד קבלת שירותי הבנייה. גישה זו הוכרה בפסיקה (ו"ע 1289/01 המכון הגיאופיסי לישראל).

מאידך, פסיקות אחרות קבעו כי אין להוון את שווי התמורה, שהרי זו סוכמה על ידי הצדדים ונלקחה בחשבון כבר בעת חתימת ההסכם. אולם, גם שם נקבע כי במקרים חריגים ניתן יהיה להתחשב במרכיב הזמן אם מועד הבנייה מתעכב בצורה משמעותית (ע"א 7759/07 כספי).

בפסק דין שניתן לאחרונה, (על ידי כבוד השופט רון סוקול), ו"ע 24859-01-16 שוורץ נ' מיסוי מקרקעין חיפה, בית המשפט המחוזי לא קיבל את גישת ההיוון וקבע כי התמורה תחושב נכון ליום העסקה, ושווי העסקה יהא על פי ההסכם ולא על פי עלות השירותים דה פקטו, וזאת, כל עוד לא ניתן ללמוד אחרת מן ההסכם. כמו כן, הודגש כי השווי הנ"ל כולל בתוכו שינויים עתידיים שהצדדים לקחו בחשבון. במקרה דנא, נחתם הסכם קומבינציה, אשר לפיו, העורר מכר לקבלן חלק מהקרקע, ושירותי הקבלן בתמורה יהיו הריסת מבנה קיים והקמת בית מגורים חדש ושטח מסחר, על פי היתר בנייה שיפעל הקבלן להוציא. בסוף תקופת הבנייה, העורר עתיד לקבל שתי דירות ו-50 אחוזים מן השטח המסחרי.

המחלוקת סבבה סביב קביעת שווי העסקה. בית המשפט קבע כי שווי שירותי הבנייה מהווים את שווי העסקה ביום חתימת ההסכם:

"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".

על פי האמור, הערר התקבל ובית המשפט קבע כי במקרה בו עסקינן אין להוון את שווי שירותי הבנייה, כך שאלו יחושבו נכון למועד העסקה. לפיכך, בית המשפט הורה למנהל מיסוי מקרקעין להנפיק שומות חדשות.

נראה אפוא כי, קיים חוסר אחידות בתחום המיסוי הבא לידי ביטוי בקביעת שווי העסקה על ידי הרשויות השונות, כפי שיפורט להלן:

כאמור, על פי חוק מיסוי מקרקעין, שווי העסקה יהא על פי שווי שוק, וייבחנו עסקאות דומות בסביבה קרובה. במרבית המקרים, מנהל מיסוי מקרקעין נדרש לקבל את התמורה שסוכמה בין הצדדים, גם אם היא נמוכה מעט משווי השוק, ובלבד שהתמורה נקבעה בתום לב ולא קיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים או נסיבות חריגות.

על פי התוספת השלישית לחוק התכנון והבנייה, שווי העסקה לצורך תשלום היטל השבחה ייקבע גם הוא על פי שווי שוק, אולם הסייג הקבוע לעיל במיסוי מקרקעין שלא יתערבו כל עוד מדובר בעסקה ללא יחסים מיוחדים ובתום לב ובכנת, לא קיים. להלן סעיף 4(7) לתוספת השלישית:

"השומה תיערך ליום תחילת התכנית, או ליום אישור ההקלה או השימוש החורג לפי העניין בהתחשב בעליית ערך הקרקע וכאילו נמכרה בשוק החופשי".

אמנם המועד לחישוב היטל השבחה הוא מועד תכנית, הקלה ושימוש חורג, ולא תמיד מדובר במועד סמוך למכירה, אולם הפסיקות לא תמיד קיבלו גם במקרה של עסקה סמוכה למועד, את שווי העסקה אלא נתנו עדיפות למחיר השוק, וכך נגבה היטל בשיעור גבוה יותר.

על פי חוק מס ערך מוסף, כאשר לא ניתן לקבוע את השווי על פי ההסכם אזי שיש לפנות לשווי השוק, ורק כאשר זה לא ניתן, יש לפנות למחיר עלות הנכס או השירות.

לפיכך, ייתכן ולגבי עסקה מסוימת, מנהל מיסוי מקרקעין יקבל התמורה כשווי נכון ואמיתי, הועדה המקומית תקבע לעניין היטל השבחה שווי גבוה יותר בהתעלם מהתמורה שהוכרה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, ואילו מע"מ יקבע שווי שונה לחלוטין ועוד.

אנו סבורים כי המצב הנתון איננו סביר, כאשר כל רשות תיגבה את המס על פי ראות עיניה, כך, ייתכן ולעסקה אחת ייקבעו 3 שווים שונים. שווי המקרקעין, שנקבע על פי שווי שוק ראוי שיהיה שווי אחיד, לעניין מיסוי מקרקעין, היטל השבחה ומע"מ ואח'. כל זאת, על מנת ליצור וודאות ואחידות בביצוע עסקאות.