

עו"ד ספיר זילבר

עו"ד על נדל"ן

עדכון ON-LINE

**מאמרים, עדכוני חקיקה וחידושי פסיקה בנושאים:
תכנון ובנייה, מקרקעין והתחדשות עירונית**

עריכה מקצועית: עו"ד צבי שוב | ניהול ועריכה: עו"ד ספיר זילבר

גרסת הדפסה

[הערכת שווי המכירה בעסקת קומבינציה](#)

[ממוצע בין שיטת ההשוואה לשיטת החילוץ](#)

מאת עו"ד צבי שוב ועו"ד ספיר מזרחי

מספר ההליך: ע"א 5738/17 **חיים חנין ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח' ערכאה:** בית המשפט העליון, בפני כב' השופטים המשנה לנשיאה ח' מלצר, י' עמית וע' ברון. **מקרקעין:** גוש 10787 חלקה 104, חיפה. **תאריך מתן פסק הדין:** 06.12.2020.

ענייננו בערעור על פסק דינה של ועדת ערר לפי סעיף 90 לפי חוק מיסוי מקרקעין לגבי אופן חישוב מס שבח בעסקת קומבינציה.

המערערים, בעלי 50% מהמקרקעין (להלן: "חנין") התקשרו עם קבלן בעסקת קומבינציה, לפיה הקבלן יקבל שלוש דירות וחנין יקבלו דירה אחת. המשיבים, בעלי 50% מהמקרקעין הנותרים (להלן: "פוליטי") ערכו עם הקבלן עסקת שירותי בנייה שבמסגרתה התחייבו לשלם לו עבור בניית שלוש דירות בסכום של 2,275 מיליון ₪. בסך הכול, הוסכם בין הצדדים כי מתוך שבע הדירות שייבנו בבניין על ידי הקבלן, שלוש ישויכו לפוליטי, שלוש לקבלן, ואחת לחנין.

המחלוקות בין הצדדים:

1. האם יש למסות את עסקת הקומבינציה בין חנין לקבלן על פי שווי השוק של המקרקעין או על פי התמורה שנטען כי נתקבלה?
2. ככל שהשווי הרלוונטי הוא שווי השוק, הצדדים נחלקו לגבי שיטת השמאות המתאימה להערכת שווי הקרקע (שיטת ההשוואה לעסקאות מקרקעין דומות או שיטת החילוץ של מחיר הקרקע מתוך המחיר הסופי של הדירות).

בסעיף 1 לחוק, ניתן למצוא שתי חלופות להערכת שווי הקרקע. חלופה ראשונה הבסיסית, שווי השוק. חלופה שנייה, גובה התמורה המוסכמת. על פי הוראת הסעיף, נקודת המוצא היא שווי השוק של העסקה. הבחירה בחלופה של התמורה המוסכמת מותנית בכך שהינה בכתב וכן שהמנהל השתכנע כי: "נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין".

בעסקת שירותי הבניה של פוליטי, תומחרו עלויות הבנייה של שלוש יחידות דיור בסכום של 2.275 מיליון ₪. ועדת הערר אישרה את התמחר (בטענה שלא היו בפניה ראיות לקבוע כי שירותי הבניה עלו על סכום התמורה הכספית ששילמו פוליטי עבור שירותים אלה). המסקנה המתבקשת מהאמור, היא כי עלות הבנייה של יחידת דיור אחת היא כ- 758,000 ₪.

ההלכה קובעת כי שווי המכירה יהא שווי התמורה המוסכמת. במקרה הנדון הם שירותי הבניה שמעניק הקבלן לבעלים, אליהם יש לצרף רווח קבלני מקובל ביום המכירה וללא מרכיב הקרקע. גם בהוראת ביצוע מס' 23/98 שווי מכירה בעסקת אחוזים, נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן: "הוראת הביצוע") נקבע כי יש לקבוע את שווי המכירה ע"פ שווי שירותי הבניה שמקבל המוכר.

במקרה הנדון, בית המשפט קבע כי לא ניתן לבודד את עסקת הקומבינציה של חנין מעסקת שירותי הבניה של פוליטי מאחר ובין חנין לפוליטי יש קרבה משפחתית ולכן היחסים ביניהם מוגדרים כ"יחסים מיוחדים". נקבע, כי קיימת אפשרות ממשית כי התמורה שחנין קיבלו במישרין ו/או בעקיפין מעסקת הקומבינציה גבוהה יותר מהנטען על ידם ולכן שווי התמורה המוצהר על ידם אינו יכול להכתיב בהכרח את שיעור המס ולפיכך הדרך הרלוונטית לחישוב המס היא בהתאם לשווי שוק של המקרקעין.

לגבי שווי השוק, נקבע, כי אין לצפות להתאמה בין הרווח של הקבלן בעסקת חנין לרווח הקבלן בעסקת פוליטי. כאמור, חנין ופוליטי החזיקו כל אחד ב-50% משטח המקרקעין. חנין, "יצאו מהעסקה" עם דירה אחת בשווי 3.5 מיליון ₪ בעוד פוליטי "יצאו מהעסקה" עם שלוש דירות בשווי כולל של כ- 10.2 מיליון ₪ שממנו יש להפחית 2.25 מיליון ₪ ששולמו עבור שירותי הבניה (כ 8- מיליון ₪). גם בהתחשב במאפיינים השונים של העסקאות ובנסיבות, הפער רב. לשיטתם של חנין, הקבלן שילם להם 758,000 ₪ (בדמות שירותי בנייה) עבור קרקע שעליה נבנו 3 דירות בשווי כולל של 6.9 מיליון ₪. לשיטה זו, שווי הקרקע הוא כ-11% משווי הדירות (הקבלן הרוויח הרבה יותר מהמקובל בענף).

על רקע האמור, בית המשפט קבע כי התמורה אשר הוצגה על ידי חנין, אינה משקפת את המציאות. מאידך, נקבע כי דחיית השומה העצמית מטעם חנין אשר חושבה לפי שיטת ההשוואה, אינה מובילה בהכרח לאימוץ השומה מטעם מנהל מיסוי מקרקעין אשר חושבה לפי שיטת החילוץ.

בית המשפט ציין, כי החוק מבקש להטיל מס על הפער בין סכום ששילם המוכר ובין הסכום שקיבל ממכירת זכותו וכי אין החוק מבקש להעניש ולמסות על סכום שבאמת ובתמים לא קיבל הנישום.

עוד קבע בית המשפט, כי יש לתור אחר תשלום מס אמת בחוות דעת הצדדים אשר במסגרתן הייתה הסכמה בין השמאים על מרבית הנתונים שעמדו בבסיס החישובים. בית המשפט ציין כי לא מוכרת לו הלכה שלפיה קיומו של פער בין שיטת החילוף לבין שיטת השוואה מוביל בהכרח להעדפת שיטת החילוף. בנוסף, נקבע כי יש ליתן משקל לחוות דעת שנערכה לגבי המגרש הספציפי מושא דיונו כשנתיים לפני העסקה, מטעם שמאי מכריע (גורם אובייקטיבי), במסגרת הליכים הנוגעים להיטל השבחה. השמאי המכריע העריך כי שווי החלקה כולה (של חנין ופוליטי יחד) לאחר ההשבחה, בסכום של 3.4 מיליון ₪, ניתן להניח עליית מחירים בשנים 2010-2012. אך עם זאת, קשה להלום פער כה גדול בין הערכה זו, לבין עמדת מנהל מיסוי מקרקעין לפיה שווי החלקה כולה עומד על כ-8.5 מיליון ₪.

לאור האמור, בית המשפט קבע כי יש להעריך את שווי המקרקעין שמכרו חנין לקבלן ב-1.9 מיליון ₪ כממוצע בין שיטת חנין על פי עלויות הבניה, בצירוף מע"מ ורווח קבלני של 15% מיליון ₪ לבין שיטת החילוף 2.8 מיליון ₪ ובהתאם לכך לחשב את החבות במס שבח בגין העסקה.

בית המשפט ציין, כי הסכום אליו הגיע נוטה יותר לכיוונו של מנהל מיסוי מקרקעין וגבוה יותר מדרך עליות חישוב הבניה ב-150% וזאת מאחר שנטל ההוכחה רובץ על המערערים בשל היחסים המיוחדים.