בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5738/17

לפני:	כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר כבוד השופט י' עמית כבוד השופטת ע' ברון
המערערים:	1. חיים חנין 2. עירית חנין
	נ ג ד
המשיבים:	1. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
משיבים פורמלים:	2. אברהם פוליטי 3. שירלי פוליטי
	ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי חיפה בתיק וע 038114-03-15 שניתן ביום 04.05.2017 על ידי כבוד השופט ר' סוקול
תאריך הישיבה:	כ' באב התשע"ח (01.08.2018)
בשם המערערים:	עו"ד יגאל כרמי
בשם המשיב 1:	עו"ד חן אבידוב

פסק-דין

השופט י' עמית:

ערעור על פסק דינה של ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין מיום 4.5.2017 (ו"ע 63431-01-14; ו"ע 38114-03-15).

1. עניינו בחלקת מקרקעין בחיפה בשטח של 903 מ"ר (גוש 10787 חלקה 104). חצי מהמקרקעין היו בבעלות המערערים (להלן: חנין), והחצי השני בבעלות בתם ובן-זוגה (המשיבים 2-3, להלן: פוליטי; ויחד עם המערערים: בעלי המקרקעין).

בעלי המקרקעין הוציאו היתר בניה על המגרש וטיפלו בהליך היטל השבחה עד להכרעת שמאי מכריע. לאחר מכן, התקשרו עם חברה קבלנית (שי-חי יוזמות והשקעות בע"מ) (להלן: הקבלן) להקמת בניין בן שבע דירות. התמורה לקבלן נעשתה בשני אופנים המדגימים היטב את ההבחנה בין עסקת קומבינציה לעסקת קבלנות: עם חנין נעשתה עסקת קומבינציה, לפיה הקבלן יקבל שלוש דירות וחנין יקבלו דירה אחת;

ופוליטי ערכו עם הקבלן עסקת קבלנות שבמסגרתה התחייבו לשלם לו עבור בניית שלוש דירות סכום של 2,275,000 ₪. בסך הכל, הוסכם כי מתוך שבע הדירות שייבנו בבניין, שלוש ישוייכו לפוליטי, שלוש לקבלן, ואחת לחנין.

אין חולק אפוא כי חנין מכרו לקבלן חלק ניכר מזכויותיהם בקרקע, ועסקה זו חייבת במס שבח. השאלה השנויה במחלוקת היא שווי המקרקעין שהועברו לקבלן במסגרת עסקת הקומבינציה. חנין הגישו למנהל מיסוי מקרקעין הצהרה לפיה מכרו 2/3 מזכויותיהם במקרקעין תמורת 758,000 ₪ ואילו המשיב סבר (לאחר שהשגה מטעם חנין התקבלה באופן חלקי) כי שווי המכירה הוא 2,800,000 מיליון ₪. הערר מטעם חנין נדחה בפסק דינה של וועדת הערר, שקבעה את שווי המקרקעין לפי החישוב שערך השמאי מטעם המשיב.

[לשלמות התמונה יצויין כי המשיב ייחס לפוליטי מכירת חלק מהמקרקעין לקבלן וביקש לחייב את פוליטי במס שבח, אך הערר מטעם פוליטי התקבל והחיוב בוטל, משנקבע כי אין לראות את העסקה כמכר של זכויות פוליטי במקרקעין לקבלן].

2. הסוגיה שהובאה לפתחנו אינה רק סוגיה שמאית, והיא מאתגרת בהיבט מסוים את הכללים הרגילים לחישוב מס שבח בגין עסקת קומבינציה. לכן מצאנו כי הערעור נכנס בגדרו של סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק)) הקובע כי "על החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער בבעיה משפטית לבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים" (השוו לע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ, בפסקה 8 (24.10.2006) (להלן: עניין אלירם)).

במהלך הדיון הצענו לצדדים להגיע לפשרה מוסכמת, אך הניסיון לא צלח, ומשכך אין לנו אלא להכריע במחלוקת שלפנינו.

יובהר כבר כעת, כי המחלוקת בין הצדדים מתפרסת על שני רבדים. ברובד הראשון, השאלה היא אם יש למסות את העסקה על פי שווי השוק של המקרקעין או על פי התמורה שנטען כי נתקבלה עבורם. ברובד השני, ככל שהשווי הרלוונטי הוא שווי השוק, הצדדים נחלקו לגבי שיטת השמאות המתאימה להערכת שווי הקרקע (שיטת ההשוואה או שיטת החילוץ).

שווי התמורה או שווי המקרקעין?

3. נקודת המוצא לקביעת שוויים של מקרקעין לצורך חישוב החבות במס שבח, נמצאת בסעיף 1 לחוק, הוא סעיף ההגדרות:

> "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) [...]

בסעיף ניתן למצוא שתי חלופות להערכת שווי הקרקע: הראשונה היא שווי השוק (מכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון) והשניה היא גובה התמורה המוסכמת במקרה הקונקרטי. על פי הוראת הסעיף, נקודת המוצא היא שווי השוק של העסקה, והבחירה בחלופה של התמורה המוסכמת מותנית בכך שהמנהל השתכנע כי היא "נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין". כפי שיתבהר להלן, בנסיבות המקרה תנאים אלה אינם מתקיימים (עניין אלירם, **בפסקה 9**; **ע"א 7759/07** כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, **בפסקה טו** (12.4.2010); **ע"א 9539/05** מנחם אב בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה, **בפסקה 7** (25.7.2006); **ע"א 2602/01** קפלן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, **פ"ד נט(1)** 775, 779 (2004) (להלן: עניין קפלן); **ע"א 3632/01** חדיג'יה נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה, **פ"ד נז(2)** 806 (2003) (להלן: עניין חדיג'יה)).

שתי החלופות הללו רלוונטיות גם למיסוי עסקאות קומבינציה. על פי החלופה של התמורה המוסכמת, שווי המכירה הוא שווי עלויות הבנייה שהקבלן נותן לבעל הקרקע, בצירוף מע"מ ורווח קבלני. כפי שנאמר בע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פסקה טו (12.4.2010): "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". בהתאם, אופן

החישוב של שווי התמורה מפורט בהוראת הביצוע מס' 23/98 של נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, שכותרתה "שווי מכירה בעסקת אחוזים", ומטרתה היא "לקבוע עקרון, לפיו יש לקבוע את שווי המכירה עפ"י שווי שרותי הבניה שמקבל המוכר וכמפורט [...]".

כאמור, לצד גישה זו, נשמרת האפשרות למסות את העסקה לפי שווי השוק של המקרקעין (ע"א 552/82 אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מב(3) 508, 511 (1988); עניין קפלן, בעמ' 779; וראו גם: אהרן נמדר מס שבח מקרקעין 265-270 (2011) (להלן: נמדר); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין - כרך ב 153-159 (מהדורה שניה; 2003); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין - כרך א 311-315 (מהדורה שלישית; 2012) (להלן: הדרי - מהדורה שלישית)).

'יחסים מיוחדים' או 'האם ניתן לבודד את העסקאות?'

4. הטענה העיקרית בערעור היא כלהלן: בעסקת הקבלנות של פוליטי, תומחרו עלויות הבנייה של שלוש יחידות דיור בסכום של 2.275 מיליון ₪. ועדת הערר אישרה את התמחור הזה כבסיס ראוי להערכת שירותי הבנייה עבור שלוש דירות כפי ששילמו פוליטי בעסקה, וכלשונה של ועדת הערר: "אין בפנינו די ראיות לקבוע כי עלות שירותי הבנייה שקיבלו פוליטי מהחברה הקבלנית עלתה על סכום התמורה הכספית ששילמו פוליטי עבור שירותים אלה". המסקנה המתבקשת היא כי עלות הבנייה של יחידת דיור אחת היא כ- 758,000 ₪ (=2,275,000/3). חנין טענו אפוא כי זהו שווי התמורה שהם שילמו לקבלן עבור שירותי הבנייה של יחידת דיור עבורם, כלומר זו התמורה שהתקבלה עבור המקרקעין ועל בסיסה יש לחשב את שיעור המס.

5. הטענה מושכת את העין, אך דינה להידחות. חנין מציגים את עסקת הקומבינציה כעסקה נפרדת לחלוטין מעסקת הקבלנות של פוליטי, ולא היא. העסקה עם הקבלן נעשתה במסגרת הסכם אחד שעליו חתומים חנין, פוליטי והקבלן. בנסיבות אלה, ובהינתן הקרבה המשפחתית ההדוקה בין חנין לפוליטי, קיימת אפשרות ממשית כי התמורה שחנין קיבלו, במישרין או בעקיפין, גבוהה יותר. כך קבעה ועדת הערר, וקביעה זו מקובלת עליי:

> "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" (פסקה 34).

ענייננו אפוא ב"יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין" (כלשון סעיף 1 לחוק; וראו נמדר, בעמ' 77-79). בנסיבות אלה, שווי התמורה המוצהרת אינו יכול להכתיב בהכרח את שיעור המס, והנתון הרלוונטי הוא שווי השוק של המקרקעין שהועברו לידי הקבלן.

6. אם כן, המקרה הנוכחי אינו מקרה רגיל, נוכח העסקה המורכבת שגם פוליטי היו צד לה, ועל כן יש לראות את עסקת חנין על רקע מכלול העסקה. כפי שנראה להלן, קשה להלום כי שווי השטח של שלוש הדירות שהקבלן קיבל בעסקת חנין, שווה לשירותי הבנייה עבור דירה אחת. בתמצית, ובהמשך אפרט את הדברים, פוליטי יצאו מהעסקה כשבידיהם שלוש דירות בשווי "נטו" של כ-8 מליון ₪ (לאחר הפחתת התשלום במזומן של 2.275 מליון ₪ לקבלן) וחנין יצא ובידו דירה אחת שהוערכה בשווי של 3.5 מליון ₪ (על פי חוות דעתו של השמאי דרעי). מכאן ההנחה של המשיב, שהתקבלה על ידי ועדת הערר, כי במכלול העסקה, הייתה "הסטה" של חלק מהתמורה מחנין אל פוליטי.

7. עם זאת, בענייננו מתעוררת בעיה, משום שהמסקנה האמורה אינה עולה בקנה אחד עם פסק דינה של ועדת הערר בעניינם של פוליטי. בחלק זה של פסק הדין נאמר: "אין בפנינו די ראיות לקבוע כי עלות שירותי הבנייה שקיבלו פוליטי מהחברה הקבלנית עלתה על סכום התמורה הכספית ששילמו פוליטי" (פסקה 43). בכך נוצרה תסבוכת מסויימת ואי-התאמה לכאורית בין שני חלקי פסק הדין: אם שווי עלויות הבנייה ששילמו פוליטי עבור שלוש דירות הוא אכן 2,275,000 ש"ח, אזי בהכרח שווי עלויות הבנייה של חנין עבור דירה אחת הוא כשליש - 758,000 ₪ (לפני מע"מ ולפני רווח קבלני), ואין סיבה להניח שהעסקה כללה תמורה נוספת עבור המקרקעין. בניגוד לכך, בפסק הדין התקבלה עמדת המשיב לגבי עסקת חנין, למרות דחיית עמדתו לגבי

עסקת פוליטי. בשלב הערעור, כל אחד מהצדדים ניסה למשוך לכיוונו את "חצי פסק הדין" שתואם את עמדתו.

התשובה לבעיה זו קשורה להכרה בטבעו ובמגבלותיו של ההליך המשפטי. העובדה שעמדת המשיב נדחתה בעניינם של פוליטי, אינה מחייבת בהכרח מסקנה זהה לגבי העסקה בכללותה. חרף טענותיהם של חנין, לא מצאתי בפסק דינה של ועדת הערר קביעה פוזיטיבית שלפיה פוליטי אכן שילמו את מלוא שווי שירותי הבנייה עבור שלוש דירות. הדיון התמקד בשאלה אם פוליטי ערכו עסקת מקרקעין ולא בשאלת השווי, וכל שנאמר הוא כי התחשיב שהוצג על-ידי פוליטי לא נסתר, והוא מותיר שולי רווח אפשריים לקבלן. יובהר כי בהעדר ערעור מצד המדינה, עניינם של פוליטי אינו עומד לדיון כיום, אלא רק שווי המקרקעין שהקבלן קיבל מחנין. בהקשר זה ועדת הערר התרשמה, כאמור לעיל, כי קיים קשר בין העסקאות, ולכן יש להעריך את שווי הקרקע שנמכרה לקבלן במסגרת עסקת הקומבינציה בסכום גבוה יותר.

שווי הקרקע לשיטת חנין

8. קיים קושי לאמץ את עמדת חנין, כפי שהיא, לגבי שווי הקרקע. לשיטתם של חנין נוצר פער עצום בין התמורה שקיבל הקבלן בעסקת הקומבינציה (שלוש דירות ששווי כל אחת מהן הוא כ-2.3 מיליון ₪ לכל הפחות לבין התמורה שקיבל הקבלן בעסקת הקבלנות עבור בניית שלוש דירות (2.25 מיליון ₪).

9. ומזוית אחרת: חנין ופוליטי החזיקו כל אחד ב-50% משטח החלקה, ולמרות זאת 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 הבנייה (כ-8 מיליון ₪). גם בהתחשב במאפיינים השונים של העסקאות ובנסיבות האישיות השונות של פוליטי וחנין, כגון גיל ויכולת מימון, עדיין הפער נותר בלתי סביר (פסקה 35 לפסק דינה של ועדת הערר).

10. ומזוית נוספת: 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; ובצדק ציין השמאי בוחניק מטעם המשיב, כי לשיטתם של חנין, הקבלן הרוויח מהעסקה כמאה אחוז, הרבה יותר מהמקובל בענף (עם זאת, אין להשוות רווח קבלן בעסקת קומבינציה במסגרתה הקבלן מוכר את

הדירות שנבנו על ידו, לרווח קבלן הנותן שירותי בניה, ולכן אין לצפות להתאמה בין הרווח של הקבלן בעסקת חנין לרווח הקבלן בעסקת פוליטי).

11. על רקע כל אלה, מקובלת עלינו הקביעה כי יש לדחות את עמדת חנין. התמורה בפועל, כפי שהוצגה על ידי חנין, אינה משקפת את המציאות, ולמעשה שווי המקרקעין שהועברו לקבלן עולה על סכום של 752,500 ₪, שהוא הסכום שנקבע על ידי השמאי פרמינגר כמשקף את עלות הבנייה לדירה (סכום המשקף 33% מעלויות הבניה של 2.275 מיליון ₪ ששילמו פוליטי לקבלן). אציין כי גם לשיטת חנין, הסכום צריך להיות גבוה יותר, כי לעלות הבנייה יש להוסיף מע"מ ורווח קבלני סביר, כך שהסכום צריך לעמוד על כמיליון ₪.

12. דיון ברוח זו הוביל את ועדת הערר לאמץ את עמדת המשיב, לפיה שווי המקרקעין הוא 2.8 מיליון ש"ח. ואולם, דחיית השומה העצמית מטעם חנין אינה מובילה בהכרח לאימוץ של השומה מטעם המשיב על קרביה ועל כרעיה. "החוק מבקש להטיל מס על הפער בין סכום ששילם המוכר ובין הסכום שקיבל ממכירת זכותו. אין החוק מבקש להענישו ולמסותו על סכום שבאמת ובתמים לא קיבל" (עניין חדיג'יה, בעמ' 815). אמנם ועדת הערר אינה יושבת בדין כשמאי מומחה, לא כל שכן בית משפט זה, אך לשם כך התבססו הצדדים על חוות הדעת השמאיות שהוצגו בפני ועדת הערר, ועל בסיסן יש לתור אחר התוצאה הצודקת – תשלום מס אמת בנסיבות העניין. כאמור בפתח פסק דיננו, אין מדובר בסוגיה שמאית-עובדתית גרידא, אלא בדרכים השונות בהן ניתן להעריך שווי המכירה בעסקת קומבינציה.

שווי הקרקע לשיטת המשיב

13. המשיב מבסס את עמדתו על חוות דעתו של השמאי בוחניק, אלא שקיים קושי לאמץ גם הערכה זו, כפי שנראה להלן. בנסיבותיו של המקרה הנוכחי, כדי לקבוע את שווי המקרקעין לצורך מיסוי העסקה ראוי להתחשב גם בנתונים נוספים, שלא קיבלו ביטוי בחוות דעת זו.

14. קיים פער ניכר בין חוות דעתו של השמאי בוחניק (מטעם המשיב) – המבוססת על שיטת החילוץ של מחיר הקרקע מתוך המחיר הסופי של הדירות, לבין חוות דעתו של השמאי פרמינגר (מטעם חנין) – המבוססת על שיטת ההשוואה לעסקאות מקרקעין דומות. ודוק: רשאי בית המשפט לבכר חוות דעת שמאי אחד על פני משנהו, ואין הדבר

מהווה עילה להתערבות ערכאת הערעור. אלא שבמקרה דנן, הפער בין שתי השומות ראוי לתשומת לב מיוחדת, דווקא מאחר שהייתה הסכמה בין השמאים על מרבית הנתונים שעמדו בבסיס התחשיבים. השמאי בוחניק אף ציין בעמ' 7 לחוות דעתו כי "השמאים דותן דרעי ונחום פרמינגר ביצעו עבודה מקיפה בניתוחי שווי הקשורים לעסקה ולכן בהערכתי זו אשתמש בנתונים המופיעים בחוות דעתם".

ועדת הערר ציינה כי "בנסיבות המקרה, כאשר הפער בין השווי המחושב בגישת החילוץ לשווי שנמצא על ידי השמאי מר פרמינגר בגישת ההשוואה הוא כה גדול, מתחייבת המסקנה כי יש להעדיף את הערכת השווי לפי שיטת החילוץ" (פסקה 40). כאמור, אני מסכים כי יש בכך טעם לדחיית המסקנות שהתקבלו על פי שיטת ההשוואה, אך איני משוכנע כי התוצאה המחוייבת היא אימוץ שיטת החילוץ בבחינת "כזה ראה וקדש".

15. ההלכה היא כי "כאשר קיים פער גדול בין המחיר החוזי לבין שווי השוק, על הנישום להביא הוכחות משכנעות וכבדות משקל כדי לשכנע בתום-לבו ובהיעדר יחסים מיוחדים בין הצדדים לעיסקה" (עניין חדיג'יה, בעמ' 812). ואכן, בנסיבות העניין, הקשיים עליהם הצבענו לעיל בשיטת חנין מצביעים על פער בין המחיר החוזי (היינו עלויות הבנייה הנטענות על ידי חנין) לבין שווי השוק, ומכאן הקושי לקבל את המחיר החוזי המוצהר כאינדיקציה להערכת שווי הקרקע בעסקת הקומבינציה. עם זאת, לא מוכרת לי הלכה שלפיה קיומו של פער בין שיטת החילוץ לבין שיטת ההשוואה – מוביל בהכרח להעדפת שיטת החילוץ.

למעשה, שיטת החילוץ אינה נחשבת שיטה אידיאלית להערכת שווי מקרקעין, והיא תלויה במספר משתנים שקשה לאמוד אותם, וביניהם שיעור הרווח היזמי (ראו והשוו: עניין אלירם, בפסקה 12 ובפסקה 15; ע"א 132/88 אדלשטיין נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מד(4) 481, 485 (1990)). גם המשיב מסכים כי "שיטת ההשוואה היא אכן השיטה השכיחה והעדיפה" (פסקה 19 לסיכומים; ראו גם ע"א 738/10 דבאח נ' מדינת ישראל, בפסקה 13 (17.11.2013); הדרי – מהדורה שלישית, בעמ' 314).

16. נראה כי גם השמאי בוחניק היה ער לכך, והסביר את בחירתו בשיטת החילוץ בהיעדר נתונים מתאימים לשמאות על פי שיטת ההשוואה (עמ' 13 לפרוטוקול מיום 25.12.2014). אכן, שיטת החילוץ מוכרת בהוראת ביצוע 23/98 הנ"ל אך זאת כאחת הדרכים בלבד לקביעת השווי כאמור בסעיף 5 להוראת הביצוע:

> "5. נישום שלא יגיש הצהרה מלווה בניתוח עלויות ושירותי הבניה, או שהצהרתו נעשית שלא בהתאמה עם מפרט הבנייה, או כאשר מתעורר ספק כלשהוא, יפעל מפקח השומה לפי שיקול דעתו, ויקבע את השווי בדרכים המקובלות וביחוד:
> א. לפי הוראה זו על פי הנתונים שבידו.
> ב. לפי עסקאות דומות הניתנות להשוואה.
> ג. שימוש בשיטת החילוץ."

אצביע להלן על מספר קשיים המתעוררים מן המסקנה אליה הגיע השמאי בוחניק.

17. לא שוכנעתי כי הנתונים שעמדו בבסיס חוות דעתו של השמאי פרמינגר (על פי שיטת ההשוואה), ואשר השמאי בוחניק עצמו אימץ בחוות דעתו, אינם רלוונטיים כלל. מדובר בהשוואה למגרשים סמוכים שנמכרו במחיר ממוצע של 3,500 ₪ למ"ר. יוער כי השמאי בוחניק לא התחשב בנתונים אלה משום שהם לא התיישבו עם המסקנה אליה הגיע לפי שיטת החילוץ (עמ' 15 לפרוטוקול), וזו אינה סיבה מספקת. אכן, הגישה ההשוואתית תורמת במקרה דנן נתון שלא ניתן לאמץ אותו כמות שהוא, בשל הפרשי הזמנים, טיב העסקאות והשפעה של משתנים נוספים, אך אין להתעלם ממנו לחלוטין (גם בהקשר זה ראו עניין אלירם, בפסקה 14). עוד אציין כי גם לפי הוראת הביצוע 23/98, נדרשת השוואה ל"מכירות רגילות במזומן" (ס' 4).

18. בנוסף, יש ליתן משקל לחוות דעת שנערכה לגבי המגרש הספציפי מושא דיוננו. בשנת 2010, כשנתיים לפני העסקה של פוליטי וחנין עם הקבלן, נערכה חוות דעת מטעם שמאי מכריע, במסגרת הליכים הנוגעים להיטל השבחה. השמאי העריך את שווי החלקה כולה (של חנין ופוליטי יחד) לאחר ההשבחה, בסכום של 3.4 מיליון ₪. שומה זו נערכה על-ידי גורם אובייקטיבי, בלי קשר למחלוקת הנוכחית בין הצדדים, ולכן יש לה ערך ראייתי לא מבוטל. ניתן להניח עליית מחירים בשנים 2010-2012, ולכן חוות הדעת אינה סוף פסוק. עם זאת, קשה להלום פער כה גדול בין הערכה זו, לבין עמדת המשיב לפיה שווי החלקה כולה עומד על כ-8.5 מיליון ₪.

[במאמר מוסגר: השמאי המכריע ציין בחוות דעתו כי שמאי הוועדה המקומית טען לשווי מ"ר מבונה קרקע בסכום של 4,676 ₪ למ"ר למרות שעל פי גישת החילוץ הגיע לסכום של כ-10,000 ₪ למ"ר מבונה. השמאי המכריע עצמו העמיד לבסוף את

השווי למ"ר מובנה על 5,000 ₪. לפנינו דוגמה נוספת לפער האדיר בין שתי השיטות, כאשר אפילו שמאי הוועדה המקומית לא נתן בשומתו משקל לנתון שנתקבל משיטת החילוץ (סעיף 7.17 לחוות דעת השמאי המכריע)].

19. ומזוית נוספת: חנין הוא הבעלים של מחצית המגרש. על פי נתוני פרמינגר, כפי שאומצו על ידי השמאי בוחניק, הדירה מהווה כ-18% מתוך 50% שטח המגרש שבבעלותו, מה שמשקף עסקת אחוזים של 36%. גם אם נעמיד את עסקת האחוזים על כ-45%, אנו עדיין רחוקים מהסכומים שנקבעו על ידי המשיב.

20. ועיקרו של דבר: לא ניתן להתעלם מעלויות הבנייה של הקבלן, ואציין כי השמאי פרמינגר הגיע בחוות דעתו אף לעלויות גבוהות יותר (עמ' 6 לחוות דעתו). אכן, עמדנו לעיל על הקושי הכרוך בקבלת עמדתם של חנין לגבי עלויות הבנייה. מצד שני, המשיב לא טען כי מדובר בעלויות שאין קשר בינן לבין המציאות, והשמאי בוחניק מטעמו אף קיבל את העלויות הנטענות כבסיס להתייחסות. אזכיר, כי הדרך הראשית לקביעת שווי מכירה בעסקת קומבינציה, כפי שהוכר גם בהוראת ביצוע 23/98, היא על פי שווי התמורה שמקבל בעל הקרקע בשירותי הבניה (עלויות הבניה בצירוף רווח קבלני סביר ומע"מ). לכן, גם בהינתן היחסים המיוחדים, נתוני העלות עדיין עומדים בעינם כנתון שמסייע להתחקות אחר מהותה הכלכלית של העסקה.

אצא מנקודת הנחה כי בשל היחסים המיוחדים בין חנין לפוליטי, ההסכם "הסיט" תמורה לטובת פוליטי. לצורך הדיון, נוסיף אפילו 50% לסכום של 2.275 מיליון ₪ ששילמו פוליטי לקבלן עבור שירותי הבניה של שלוש דירות. לפי חישוב זה, אנו מגיעים לתוצאה של 3.412 מיליון ₪ עלויות בניה (עבור שלוש דירות) X 33% (עלויות לדירת חנין) = 1.036 מיליון ₪, בצירוף מע"מ ובצירוף רווח קבלני של 20% אנו מגיעים לסכום של כ- 1.5 מיליון ₪.

מסקנה

21. ועדת הערר קבעה כי השומה מטעם חנין אינה סבירה, ויש לדחות את הטענה כי שווי השוק של נתח נכבד מהמקרקעין, לבניית שלוש דירות מתוך שבע, הסתכם ב-758,000 ₪. מסקנה זו מקובלת עליי. מצד שני, הוצגו בפנינו נתונים שאינם מאפשרים לאמץ את עמדת המשיב במלואה ולקבוע כי שווי המקרקעין שהועברו לקבלן הוא

2,800,000 ₪. "הקוביות אינן מסתדרות" באף אחת מהגישות, וכל גישה מביאה לתוצאה בלתי סבירה מזויות שונות.

בהתחשב במכלול הראיות והנסיבות, אני סבור כי לא ניתן לאמץ את השורה התחתונה בחוות דעת השמאי בוחניק מטעם המשיב, ויש להעריך את שווי המקרקעין שמכרו חנין לקבלן ב-1.9 מליון ₪. זאת, כממוצע בין שיטת חנין על פי עלויות הבניה בצירוף מע"מ ורווח קבלני של 15% (כמליון ₪) לבין שיטת החילוץ (2.8 מליון ₪), ובהתאם לכך לחשב את החבות במס שבח בגין העסקה.

הסכום של 1.9 מיליון ₪ אליו הגעתי, נוטה יותר לכיוונו של המשיב והוא אף גבוה בכחצי מיליון ₪ מדרך החישוב לפי עלויות בניה X 150%, כפי שהודגם בסעיף 20 לעיל. זאת, בהתחשב בנטל ההוכחה הרובץ על המערערים בשל היחסים המיוחדים בין הצדדים להסכם. יובהר כי תוצאה זו נגזרת מנסיבותיו הקונקרטיות של המקרה, כפי שהוצגו בפנינו.

22. נוכח התוצאה אליה הגעתי, אני סבור כי המקרה שלפנינו אינו מצדיק הטלת קנס גירעון ויש להורות על ביטולו, וזאת אף מבלי להידרש לפגיעה בזכות הטיעון של חנין.

23. לטענת המערערים, בעניין הפריסה לא הייתה כל התייחסות בפסק דינה של ועדת הערר, וככל שהצדדים לא יגיעו להסכמה בנושא זה, חנין רשאים לחזור ולפנות לוועדת הערר להשלמת פסק הדין בנושא זה לאחר שמיעת טיעוני הצדדים.

24. אשר על כן אציע לחבריי לקבל את הערעור, כך שהחבות במס שבח תחושב על פי שווי מכירה של 1,900,000 ₪ וקנס הגירעון יבוטל. בנסיבות העניין כל צד ישא בהוצאותיו.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה ח' מלצר:

אני מסכים בנסיבות לתוצאה המוצעת על ידי חברי, השופט י' עמית, ולדרך שבה הגיע כאן אליה.

המשנה לנשיאה

השופטת ע' ברון:

בנסיבות המסוימות של תיק זה אני מסכימה עם התוצאה שאליה הגיע חברי, השופט י' עמית.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, כ' בכסלו התשפ"א (6.12.2020).

המשנה לנשיאה **ש ו פ ט** **ש ו פ ט ת**