



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בהרכב:

כב' השופט רון סוקול, סגן נשיא  
עו"ד חיים שטרן, חבר ועדה  
עו"ד נתן מולכו, חבר ועדה

### העוררים

1. יוסף יקותיאלי
2. אלומת שושנה בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד ל' עמר ואח'

נגד

### המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י עו"ד ד' ונדרוב מפרקליטות מחוז חיפה - אזרחי

### פסק דין

#### השופט רון סוקול, יו"ר הוועדה

1. העורר, יוסף יקותיאלי, הוא בעל זכויות בנכס מקרקעין במרכז הכרמל בחיפה עליו בנוי מבנה ישן ובו שתי דירות. בין העורר לבין אלומת שושנה בע"מ נערך ונחתם הסכם למכירת חלק מזכויותיו של העורר במקרקעין. בהתאם להסכם העביר העורר לחברה חלק מזכויותיו במקרקעין תמורת קבלת שירותי בניה, להקמת מבנה מגורים חדש ובו מספר דירות מגורים.

2. בעקבות עסקת המכר נדרש העורר לשלם למנהל מיסוי מקרקעין מס שבח בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963, ואלומת שושנה בע"מ נדרשה לשלם מס רכישה. בין העוררים לבין מנהל מיסוי מקרקעין התגלעה מחלוקת בעניין קביעת שווי המכירה. זו השאלה הניצבת להכרעתנו בהליך הנוכחי.

#### רקע

3. יוסף יקותיאלי (להלן: העורר), הוא בעל זכויות במקרקעין הידועים כגוש 10870 חלקה 31 המצויים ברח' שושנת הכרמל 8 בחיפה (להלן: המקרקעין). מדובר במגרש בשטח של כ-1,000 מ"ר ועליו בית מגורים ישן ובו שתי דירות; האחת בשטח של 72.46 מ"ר (להלן: הדירה הקטנה) והשנייה בשטח של 158.95 מ"ר (להלן: הדירה הגדולה).

4. העורר אשר ביקש ליזום הקמת בית מגורים חדש על המקרקעין פנה למספר יזמים וביניהם לאלומת שושנה בע"מ (להלן: החברה). לאחר משא ומתן נערך ונחתם בין הצדדים ביום 4/2/2016 הסכם מכר, המוכר וידוע כהסכם קומבינציה (להלן: ההסכם). בהתאם להסכם (צורף כנספח א' לע"1) מכר העורר לחברה 55% מזכויותיו במקרקעין בתמורה לקבלת שירותי בניה למימוש יתרת זכויותיו בנכס. בהסכם הוצהר כי הצדדים מעוניינים להקים על המקרקעין בנין מגורים. הצדדים הניחו כי יוכלו לקבל היתר לבניית מבנה מגורים ובו מספר רב יותר של דירות בהתאם לתכניות המתאר שחלו



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

על המקרקעין, לרבות תכנית המתאר הארצית תמ"א/38 שאפשרה הגדלת זכויות בניה גם במקרה של הריסת מבנה ישן.

5. ביום 28/6/2016 נחתם בין הצדדים נספח להסכם בגדרו קבעו הצדדים את חלוקת יחידות הדיור שייבנו בפרויקט (נספח ב' לע/1) (להלן: נספח החלוקה הראשון). בנספח זה הסכימו הצדדים כי ככל שיינתן היתר להקמת מבנה בן 1,386 מ"ר ייבנו 15 דירות ש-5 מתוכן בשטח כולל של 608 מ"ר ייוחדו לעורר, ו-10 בשטח כולל של 778 מ"ר ייוחדו לחברה.

6. החברה הכינה בקשה להיתר, אולם על פי הודעת הוועדה המקומית נדרשו הצדדים להכין תכנית לבנית מבנה בשטח קטן יותר של 1,271.1 מ"ר בלבד. לאור צמצום שטח הבניין הצפוי ערכו הצדדים נספח מתקן לנספח החלוקה הראשון וקבעו חלוקה חדשה. בהתאם לנספח המתקן נקבע כי שטח הדירות שיוחדו לעורר יהיה רק 556 מ"ר בצירוף חניות ומחסנים, וכי שטח הדירות שיוחדו לחברה יהיה רק 715 מ"ר (8 דירות) (להלן: נספח החלוקה השני, סומן כנספח ג' לע/1).

7. הוועדה המקומית לא אישרה את הבקשה ועל כן נאלצו הצדדים להכין תכנית חדשה שלפיה המבנה שיוקם יהיה רק בשטח של 1,213 מ"ר ויכלול רק 12 דירות. על כן ביום 31/1/2018 חתמו על נספח נוסף המתקן את חלוקת הדירות שייבנו. בהתאם לנספח מתקן זה (להלן: נספח החלוקה השלישי) ייוחדו לעורר 4 דירות בשטח של 520 מ"ר ולחברה יוחדו 8 דירות בשטח כולל של 693 מ"ר (נספח ה' לע/1).

8. העורר והחברה הגישו הצהרות על העסקה מיד לאחר חתימת ההסכם. בהצהרות מיום 25/2/2016 העריכו את שווי העסקה בסך של 3,641,000 ₪ (ההצהרה צורפה כנספח א' למש/2). שווי זה הוערך על פי שווי שירותי הבנייה ובהתאם לשטח הבנייה הצפוי.

9. כדי לחשב את השבח בעסקה העריך העורר את שווי הדירות הבנויות בסך של 4,300,000 ₪ - 1,300,000 ₪ שווי הדירה הקטנה, ו-3,000,000 ₪ שווי הדירה הגדולה. העורר סמך על חוות דעתו של השמאי יי סיון (חוות הדעת צורפה כנספח ו' לתצהיר העורר). העורר ביקש לחשב את השבח בשל מכירת הזכויות בדירה הקטנה על פי הוראות סעיף 49לג(א)1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, דהיינו לקבל פטור בסכום המקסימאלי המותר. מדובר בפטור המוענק במכירת דירה שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תכנית החיזוק תמ"א/38, בדרך של הריסה. לגבי הדירה הגדולה ביקש לערוך חישוב לפי סעיף 49' לחוק מיסוי מקרקעין, דהיינו להכיר בפטור במכירת הדירה עד הסך המקסימאלי המותר ולחייב במס רק את התמורה בגין זכויות הבנייה הנוספות. לפי חישוב העורר המס על היתרה (כלומר על סך של 1,991,600 ₪) הוא 661,223 ₪ (ראו גם מכתבו של עו"ד עמר שצורף לערר). מס הרכישה חושב לפי שווי המכירה ועמד לטענת החברה על סך של 138,480 ₪ (סי' 16 לערר).

### השומות



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 860-09-17 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

10. המשיב לא קיבל את הערכותיהם של העוררים. המשיב העריך את שווי העסקה בסך של 6,000,000 ₪. בהחלטת המנהל בהשגה, שניתנה ביום 19/6/2017 מבהיר המנהל כי חישוב את שווי המכירה על פי שווי עלויות הבנייה הצפויות לבנית דירות והתמורה שיקבל העורר בבניין שיוקם. המשיב חישוב את העלויות לפי סך של 9,000 ₪ (לא כולל מע"מ) לכל מ"ר, ועל פי חישוב של 556 מ"ר שצפוי העורר לקבל, קבע כי השווי הוא 5,854,680 ₪. לסכום זה יש להוסיף את היטל ההשבחה הצפוי, ועל כן הועמד שווי המכירה על סך של 6,000,000 ₪. השגות שהגישו העוררים על החלטות המנהל נדחו ועל כן הוגש הערר המונח לפתחנו.

### תמצית הטענות

11. כפי שהובהר, המחלוקת בין הצדדים נוגעת בעיקר להערכת שווי המכירה ושווי הדירות הבנויות. לעניין שווי המכירה מסכימים שני הצדדים כי השווי יחושב על פי עלויות בניית דירות התמורה לעורר בבניין החדש שייבנה. לעניין הערכת שווי עלויות הבנייה סומכים העוררים בעיקר על נתוני אמת בדבר עלויות הבנייה בפרויקט באזור קרוב שבו בנתה החברה מבנה מגורים בעל מאפיינים זהים. לעומתם סומך המשיב על הערכת עלויות הבנייה בחוות דעתו של השמאי א' בוחניק. הצדדים חלוקים גם בשאלה אלו רכיבים יש לכלול בחישוב העלויות.

12. לעניין שווי הדירות הבנויות סומכים העוררים על חוות דעתו של השמאי י' סיון ועל הנתונים בדבר מצבן הירוד של הדירות. לעומתן מבקש המשיב לקבוע את שווי הדירות בהתאם לשווי שנקבע בעסקאות השוואה למכירת דירות באזורים קרובים.

### דיון והכרעה

13. כמפורט להלן הגעתי למסקנה כי יש מקום לקבל את הערר באופן חלקי בלבד. וכך אציע לחברי. שוכנעתי כי יש לאמץ את עמדת המשיב לעניין הערכת שווי עלויות הבנייה. כן שוכנעתי כי יש לקבל את הערכת שווי הדירות הקיימות כעמדת העוררים. אפתח את הדיון במספר הערות בעניין טיבה של העסקה וקביעת שווי המכירה בעסקאות מסוג קומבינציה.

14. העסקה שנכרתה בין הצדדים היא עסקה המוגדרת כעסקת קומבינציה. על מהותה של עסקת הקומבינציה הרחבתי בפסק הדין בו"ע 15-03-38114 חנין נ' מנהל מיסוי מקרקעין (04/05/17) (על פסק הדין תלוי ועומד ערעור בע"א 5738/17 חנין נ' מנהל מיסוי מקרקעין). אחזור על עיקרי הדברים.

### עסקאות קומבינציה והערכת שווי- כללי

15. עסקאות בין בעלי זכויות במקרקעין לקבלנים עשויות ללבוש צורות שונות. המאפיין עסקאות אלו הוא רצונם המשותף של הצדדים להימנע מהוצאה מיידית של כספים, בין אם מדובר בתשלומים עבור רכישת זכויות במקרקעין ובין אם מדובר בתשלומי המס המתחייבים עם ביצועה של עסקה במקרקעין, וצמצום חבויות המס שיוטלו עליהם. אחת הדרכים המוכרות להגשמת הרצון המשותף היא כריתת הסכמים בדבר חילופי זכויות המוכרים כהסכמי קומבינציה (ראו הערותיו של השופט



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

רובינשטיין ברע"א 6519/09 חסקל נ' אוסדיטשור (26/1/10), 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 ע"א 2534/99 בדאני נ' מוקתדר, פסקה 6 (22/9/03); ע"א 1827/15 זיונץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (31/1/17); 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 דיור (להלן: "יחידות התמורה") (עסקת מכר חלקי). עסקת קומבינציה בדמות מכר חלקי מאפשרת חסכון מס גדול יותר (הן בשל תשלום מס רכישה נמוך יותר הודות להיותה עסקה אחת ולא שתיים, כמתחייב בעסקת מכר מלא, והן בשל תשלום מס שבח נמוך יותר, על מכירת חלק מהזכויות בלבד ולא על כולן), 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.

16. כאשר מתקשרים צדדים בעסקת קומבינציה מסוג מכר חלקי, יועברו לקבלן זכויות בחלק מהמקרקעין, ששוים 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 נז(6) 108 (2003); ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12/4/10)).

17. כאשר עוסקים בחבויות המס בעקבות עסקת קומבינציה מסוג 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 שווי של מקרקעין הנמכרים בעסקת קומבינציה" מס' 1/א-45 (1999); ג' רובינשטיין "קביעת השווי בעסקת קומבינציה - הפתרון להלכת מעוזי רביבים" מס' 5/א-52 (1997); א' נמדר הנ"ל, כרך ב' עמ' 266)). ראוי להתעכב מעט על ההלכות בנוגע לקביעת שווי של כל זכות נמכרת.

18. 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



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין -  
התמורה כאמור;  
(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה".

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); יי הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' 408 (מהדורה שלישית, 2012)). קביעת שווי השוק, דהיינו המחיר שהיה מתקבל בעסקה בין קונה 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; תום 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); יי הדרי לעיל בעמ' 408).

19. 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) 423, 426 (1979); יי הדרי הנ"ל, בעמ' 417).

20. 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 שייחנה 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 זכויותו 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).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

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

22. 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 החרג 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.

23. שווי שירותי הבנייה יכול להיות נקוב בהסכם, אולם בדרך כלל הצדדים קובעים את היקף התמורה שתניתן, כלומר קובעים את פרטי יחידות התמורה שייבנו ואת רמת הגימור המתוכננת, ולא קובעים מראש את עלותם. במצב זה אין מנוס אלא להעריך את שוויים של שירותי הבנייה 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 בנייה. 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.

24. 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 שיינתנו להיות שונה (ראו למשל ע"א 7759/07 הנ"ל; ע"א 7699/13 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' פינת פלורנטין בע"מ (8/12/15); ע"א 6351/12 קימחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (17/8/14)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

25. 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 היזמי (ראו א' נמדר הנ"ל, כרך ב' עמ' 270). עוד קיימת מחלוקת האם לצרף חלק יחסי מהוצאותיו הקבועות של קבלן; האם יש להוון את הוצאות הבנייה הצפויות (א' נמדר שם, עמ' 272 ופסק הדין שם) ועוד.

26. במקרה הנוכחי מתעוררת שאלה נוספת של הערכת שווי הדירות הקיימות שכן שווי הדירות הקיימות רלבנטי לקביעת השבח ולקביעת הפטורים השונים מתשלום המס. קביעת שווי הדירות אינה כה מורכבת כמו קביעת שווי עלות הבנייה, ותעשה על פי שווי השוק של הדירות, דהיינו לפי המחיר שהיה צפוי להתקבל בעסקה שבין מוכר מרצון לקונה מרצון. קביעת שווי שוק נעשית, ככל הניתן, על פי גישת ההשוואה, דהיינו מתוך השוואה לעסקאות שבוצעו בנכסים דומים.

השיטה ההשוואתית מקובלת בפסיקה כשיטה המועדפת להערכת שוויים של מקרקעין (ראו ע"א 161/79 שר האוצר נ' זילברשטיין, פ"ד לד(3) 225 (1980); ע"א 323/85 מדינת ישראל נ' מזרחי, פ"ד לט(4) 185 (1985); ע"א 738/10 דבאח נ' מדינת ישראל (17/11/2013); ע"א 6132/12 ח'ג'אזי נ' מדינת ישראל (07/01/2014)). במסגרת שיטה זו מוערך שווי המקרקעין מתוך השוואה למחירים שנקבעו בעסקאות אחרות באותו פרק זמן ובנתונים דומים לנתוני המקרקעין מושא השומה (ראו ע"א 336/59 בידרמן נ' שר התחבורה, פ"ד טו 1681, 1694-1691 (1961); ע"א 123/79 מדינת ישראל נ' קמינר, פ"ד לד(1) 617, 626 (1979); ע"א 3159/09 חברת רכבת ישראל בע"מ נ' סבח בית עדה (28/04/2013); ע"א 782/88 מסד חברה הדדית להלוואות וחטכונות בע"מ נ' הסוכנות היהודית לארץ ישראל, פ"ד מה(5) 625, 639 (1991)).

### שווי עלויות הבנייה

27. ראינו כי שני הצדדים מבססים את הערכת שווי המכירה על הערכת עלויות הבנייה של יחידות התמורה שיקבל העורר. עוד ראינו כי ההערכות הראשונות בדבר אפשרות לבניית 15 דירות בבניין נכזבו וכעת עומדת התכנית על בניית 12 יחידות דיור בלבד שמתוכנן 4 לעורר בשטח כולל של 520 מ"ר.

28. העוררים מבססים את הערכתם בדבר שווי המכירה על עלויות הבנייה של פרויקט דומה שבנתה החברה ברחוב קדרון (ראו תצהירו של מנהל החברה משה אלבר, ע/1 סעיף 13). עלויות הפרויקט הנוסף שפורטו על ידו היו 8,083,957 ₪ בצירוף שכר יועצים בסך של 361,596 ₪ ועוד אגרת בניה, ובסך הכל 8,989,553 ₪



## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

29. נתונים אלו אומצו על ידי השמאי י' סיון בחוות דעתו. השמאי מצא כי משמעות הנתונים היא עלויות בניה של 6,600 ₪ למ"ר לא כולל מע"מ. השמאי סיון הוסיף כי יש להביא בחשבון מקדם דחיה (כלומר להביא בחשבון כי התמורה - שירותי הבנייה - יינתנו במועד עתידי), ומצא שהמקדם הוא 0.84. בהתאם חישב את עלות הבנייה למ"ר בצירוף מע"מ.

השמאי סיון ציין כי העורר זכאי לרכישת דירה בשטח של 100 מ"ר בפטור מלא (סעיף 49לג1) ועל כן הכפיל את העלות למ"ר ב-420 מ"ר בלבד והגיע (לאחר הפחתת מקדם הדחיה) לשווי מכירה בסך של 2,725,000 ₪ (ע/3 – בעמ' 11).

30. המשיב סומך על חוות דעתו של השמאי א' בוחניק (סומנה מש/1). השמאי בוחניק חישב את עלויות הבנייה על פי תכנה של חברת דקל שירותי מחשב להנדסה בע"מ. השמאי חישב עלויות בניה לפי סטנדרט בניה גבוה וגם לפי סטנדרט רגיל והגיע למסקנה כי שווי שירותי הבנייה לעורר הוא בסך כ-5,460,000 ₪ (סעיף 9.1 לחוות דעתו). השמאי בוחניק ערך גם השוואה לעלויות בניה שפורטו על ידי קבלנים אחרים שבנו באזור (דוחות 701). לעלויות אלו צירף רווח יזמי בשיעור 15% ומע"מ והגיע למסקנה כי שווי שירותי הבנייה שיינתנו לעורר הוא כ-5.78 מיליון ₪ (סעיף 9.2 לחוות הדעת). בעדותו בבית משפט הסתייג השמאי מחלק מנתוני השוואה אלו והבהיר כי בעסקאות הקומבינציה שדווחו יש עיוות (עמ' 12 לפרוטוקול הדיון). עם זאת הבהיר כי למרות שדוחות הקבלנים מוגשים בתחילת הבנייה, הרי שחישובי האמת המתבררים בסוף הבניה הם בדרך כלל דומים עם סטיות קלות בלבד (שם, בעמ' 11).

31. כדי לחזק את מסקנותיו בחן השמאי בוחניק גם את הערכת שווי המקרקעין והגיע למסקנה כי גם בחישוב התמורה על פי הערכת שווי המקרקעין התוצאה תהא דומה, כ-5.8 מיליון ₪ (סעיף 9.3 לחוות הדעת) השמאי בוחניק אף ערך השוואה להערכת שמאי מכריע מעסקה אחרת ומצא כי השווי דומה. בשים לב לכל אלו קבע כי התמורה שקיבל העורר שווה ל-5,500,000 ₪. חישובו אלו של השמאי משמעם כי עלויות הבנייה למ"ר הן כ-9,000 ₪ + מע"מ.

32. במחלוקת בין הצדדים לעניין הערכת שווי עלויות הבנייה יש להעדיף את חוות דעתו של השמאי בוחניק. השמאי סיון מסר בעדותו כי לא בדק את המבנה ברח' קדרון שנתוניו שימשו בסיס להערכת עלויות הבנייה אלא סמך על הנתונים שמסר לו עו"ד עמר (עמ' 7 שורות 8,27 לפרוטוקול הדיון). השמאי לא ידע להעריך את סטנדרט הבנייה, את היקף עבודת הפיתוח וכדומה, והסתפק באימוץ הנתונים שמסר לו מר אלברט.

33. מר משה אלברט, מנהל החברה, העיד אף הוא אולם לא הציג שום ראיה להוכחת הנתונים שפורטו על ידו בתצהירו. יתרה מזאת, בעדותו אישר כי המחיר שגבתה החברה מלקוחותיה עבור רכישת דירות ברח' קדרון היה כ-28,000 ₪ למ"ר כולל מע"מ (עמ' 5 לפרוטוקול הדיון), כלומר סכום העולה לאין שיעור על עלויות הבנייה שנטענו - 6,600 ₪ למ"ר לא כולל מע"מ. מר אלברט לא ידע





## בית המשפט המחוזי בחיפה

### ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

להבהיר מהו הרווח של החברה בעסקאות המכירה ולכן לא ניתן לחלץ מעדותו נתונים כלשהם לגבי עלויות הבנייה. בכל מקרה הפער בין העלויות הנטענות למחיר המכירה אינו יכול לשקף רווח סביר.

34. השמאי סיון והעד מר אלברט, התעלמו בהערכותיהם מרווח קבלני של קבלן מבצע ואילו השמאי בוחניק הוסיף את הרווח (עמ' 13 לפרוטוקול הדיון). דומני כי בעניין זה יש להעדיף את עמדתו של השמאי בוחניק.

לצורך הערכת שווי העסקה יש לאתר את שווי התמורה שקיבל העורר. התמורה שקיבל היא בניית יחידות התמורה. אלמלא עסקת הקומבינציה היה עליו לרכוש שירותי בנייה מקבלן אחר שהיה נהנה גם מהרווח הצפוי, בשל ביצוע עבודות הבנייה, לרבות מהרווח היזמי של הפרויקט כולו, או לחלופין להוציא את כל ההוצאות ולהשקיע בעצמו את הזמן והמשאבים הנדרשים מיזם של פרויקט בנייה כפי שבונה חברת הבנייה.

לעמדתי זו ניתן למצוא תימוכין בפסק הדין בע"א 7759/07 הנ"ל שם נאמר כי "שווי הבנייה יחושב כשווי השוק של שירותי הבנייה לבעלים בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה, אך ללא מרכיב הקרקע" (פסקה טו לפסק הדין). בית המשפט לא הבחין בין רווחיו של קבלן הביצוע לרווחיו של יזם הפרויקט; אלו וגם אלו כלולים בשווי השירותים הניתנים למוכר.

35. השמאי בוחניק ערך את חוות דעתו במספר מסלולים, בהתאם לתכנת מחשב לחישוב עלויות בנייה, תוך השוואה לנתוני אמת של קבלנים אחרים, תוך השוואה להערכות שווי מקרקעין ותוך השוואה להערכות של שמאי מכריע בעסקאות דומות.

36. כפי שכבר ציינתי לעיל, הגישה המועדפת להערכות שווי היא גישה השוואתית. העוררים ערכו השוואה לנתוני עסקה אחרת של החברה ללא כל השוואה לעסקאות אחרות ומבלי להביא ראיות לאימות נתוני העסקה הנטענת. לעומת זאת השמאי בוחניק ביסס הערכותיו גם על השוואה לעסקאות אחרות, גם על תכנת מחשב מקובלת להערכת עלות ממוצעת של עבודת בנייה וגם על השוואה לשיטות הערכה אחרות. גישתו קרובה יותר לגישת ההשוואה המקובלת בפסיקה ועל כן יש להעדיפה.

37. אוסיף עוד כי בחקירתו אישר השמאי בוחניק שכלל בהערכותיו גם עלויות עקיפות כגון אגרות בנייה, הוצאות ניהול של החברה וכדומה (עמ' 10 לפרוטוקול הדיון). בכך אין פסול, להיפך, כאשר בוחנים את שווי התמורה, עלינו לברר מהי התמורה שמקבל המוכר, דהיינו כמה היה על המוכר לשלם עבור שירותי הבנייה שיקבל מהקונה. אילו היה המוכר רוכש שירותי בנייה בשוק החופשי היה משלם לקבלן המבצע את כל העלויות לרבות אגרות, הוצאות עקיפות, רווח קבלני וכדומה, ועל כן יש לכלול את אלו בחישוב שירותי הבנייה שמקבל העורר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 17-09-860 יקותיאל ו'אח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

38. העוררים טוענים גם כי יש להביא בחשבון את העובדה ששירותי הבנייה יינתנו לעורר בזמן עתיד ועל כן קבע השמאי סיון שיש להוון את שווי שירותי הבנייה בהתאם למקדם הדחייה. עמדה זו של השמאי סיון נדחתה כבר בעבר בפסק דין של הוועדה, בהרכב שונה בתיק 16-01-24859 שוורץ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (30/11/2017). באותו מקרה הבהרתי כי "שווי שירותי הבנייה המהווים תמורה הוא השווי הצפוי על ידי הצדדים ביום העסקה. שווי זה מגלם בתוכו גם שינויים צפויים, לרבות מועד צפוי להשלמת הבנייה". כן ציינתי:

ודוקו, 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.

זאת ועוד, בדרך כלל עלות שירותי הבנייה תעלה ככל שהשלמת הבנייה תתעכב, שהרי תשומות הבנייה ישתנו ולמרכיב הזמן השפעה גם על הקבלן המבצע. במרבית המקרים יידרש הקבלן למימון בנקאי ומשך הבנייה ישפיע על חישוב העלויות. יוצא שביום מסירת החזקה בדירות, יהיה שווי שירותי הבנייה שניתנו בפועל למוכר גבוה משווי שירותי הבנייה שהוערכו ליום העסקה. הפרשי שווי אלו דומים למצב בו משולמת תמורה עתידית כספית בצירוף ריבית, והרי בהסכמים שכאלו אין מקום להוון את התמורה ליום העסקה שכן הריבית מהווה הכנסת מימון ולא חלק משווי המכירה (ראו ו"ע 1289/01 הנ"ל; ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נגד מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל-אביב, 31.5.2015).

לבסוף נציין כי שירותי הבנייה ניתנים לאורך תקופה ארוכה, החל ממועד הכריתה ועד ליום מסירת החזקה ביחידות הדיור המוגמרות. מכאן ברור כי איננו עוסקים בתמורה חד פעמית שניתנת במועד עתידי אלא בתמורה מתמשכת שנפרסת על פני תקופה ארוכה. היוון עלויות שירותי הבנייה בהתאם למועד הצפוי למסירה אינו משקף את העובדה כי השירותים ניתנים בכל התקופה. זאת ועוד, ככל שהיה מקום לבצע היוון כלשהו הרי שהיה צורך להוון את שווי שירותי הבנייה לפי מועד הענקתם ולא לפי מועד מסירת הדירות המוגמרות.

39. המסקנה מן האמור היא כי יש לאמץ את הערכת המשיב לפיה שווי עלויות הבנייה, המהוות תמורה לעורר עבור זכויותיו במקרקעין יעמוד על סך של 5,500,000 ₪ (נתון שמביא בחשבון את הקטנת שטח הבניין (סעיף 8 לחוות הדעת מש/1) לרבות חישוב העלויות העקיפות ורווח קבלני וזימי וללא היוון העלויות).

### שווי הדירות הנמכרות

40. כאמור לעיל הצדדים חלוקים גם בעניין שווי דירותיו של העורר שחלק יחסי מהן נמכר לחברה. לשווי הדירות חשיבות בחישוב המס והפטורים המגיעים לעורר.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 860-09-17 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

העורר טוען, בהסתמך על חוות דעתו של השמאי סיון, כי שווי הדירה הקטנה הוא 1,300,000 ₪ ושווי הדירה הגדולה הוא 3,000,000 ₪ (חוות הדעת סומנה ע/2). השמאי ערך את השומה על פי נתוני הדירות, מצבן וערך השוואה לעסקאות השוואה כפי שפורטו בפסקה 8 לחוות דעתו.

41. המשיב מצדו סומך על הערכותיה של הגב' נעמאת חמרה, רכזת חוליה במשיב ושמאית בהכשרתה. הגב' חמרה התייחסה בתצהירה (מש/2) רק לשווי הדירה הגדולה שכן לגבי הדירה הקטנה אישרה כי מגיע פטור בהתאם לחישוב שווי דירות התמורה של 100 מ"ר (פטור של 900,000 ₪). הגב' חמרה ערכה השוואה לעסקאות שונות באזור, ביקרה בנכס והגיעה למסקנה כי שווי הדירה הגדולה הוא 2,300,000 ₪ בלבד (סעיף 8ג) לתצהירה). לפיכך טוען המשיב כי הפטור מגיע רק עד לסך זה והיתרה חייבת במס לפי סעיף 149 לחוק מיסוי מקרקעין.

42. למעשה המחלוקת בין הצדדים נוגעת להשוואת מצבה הפיסי של הדירה הגדולה למצבן של הדירות בעסקאות השוואה. בעוד השמאי סיון מאמץ את השווי המתקבל מעסקאות השוואה, סבורה הגב' חמרה כי מצבן הפיזי של דירות השוואה טוב משל הדירה הגדולה ועל כן יש לערוך התאמה ולהפחית את השווי בהתאם (סעיף 8ה) לתצהירה מש/2, וכן עמ' 14 שורה 8 לפרוטוקול הדיון).

43. מחקירתו של השמאי סיון עולה כי יש הבדלים נוספים בין הנכסים אליהם לא התייחס הגב' חמרה. כך למשל המבנה בו מצויה הדירה כולל רק שתי יחידות דור, ישנם 4 כיווני אוויר ולדעתו המצב התחזוקתי החיצוני טוב יותר מדירות השוואה (עמ' 8, לפרוטוקול הדיון).

44. דומני כי במחלוקת שבין השמאים יש להעדיף את חוות דעתו של השמאי סיון. השמאי סיון בחן עסקאות השוואה רבות יותר, איתר עסקאות ממועדים קרובים יותר לעסקת המכר שבין הצדדים והתייחס לנתוני השוואה רחבים יותר. הגב' חמרה לא נתנה דעתה לנתונים המיוחדים של הדירות הכוללים כיווני אוויר, מצב החצר, מיעוט הדירות בבניין וכדומה, נתונים שגם הם משפיעים על שווי השוק. יתרה מזו, השמאי סיון איתר עסקאות השוואה ממועדים קרובים יותר לעסקת המכר ואילו עסקאות השוואה אליהן התייחסה הגב' חמרה היו ממועד מאוחר לעסקה.

כל אלו מחייבים להעדיף את חוות דעתו של השמאי סיון.

### סוף דבר

45. בשים לב לכל האמור אציע לחבריי לקבל את הערר באופן חלקי ולקבוע כי שווי התמורה יעמוד על סך של 5,500,000 ₪ כפי שנקבע על ידי השמאי בוחניק; כי שווי הדירות הנמכרות יהיה כקבוע בחוות דעת השמאי סיון, דהיינו 1,300,000 ₪ שווי הדירה הקטנה ו-3,000,000 ₪ שווי הדירה הגדולה. חישוב המס וחישוב הפטורים יעשה בהתאם.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 17-09-860 יקותיאל ו'אח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הפטור לדירה הקטנה לפי סעיף 1גל49 לחוק מיסוי מקרקעין ויעמוד על סך של 900,000 ₪ והפטור לדירה הגדולה יחושב בהתאם לשווי שנקבע, 3,000,000 ₪.

בנסיבות העניין, ומאחר והערר התקבל רק באופן חלקי אציע שלא ליתן צו להוצאות.

רון סוקול, שופט  
יו"ר הוועדה

### עו"ד חיים שטרן, חבר הוועדה

אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה השופט ר' סוקול.

חיים שטרן, עו"ד  
חבר הוועדה

### עו"ד נתן מולכו, חבר הוועדה

1. אני מסכים לפסק דינו של יו"ר הוועדה השופט ר' סוקול אולם מצאתי לומר מספר דברים בסוגיה הנדונה לפנינו בשל "אי הודאות" המצוי לצידה.

2. כפי שהרחיב כבוד יו"ר הוועדה, בפנינו, עסקת קומבינציה, חלקית, לפיה מוכר בעל המקרקעין חלק מזכויות הבנייה החלות על המקרקעין כנגד קבלת שירותי בנייה על יתרת זכויותיו במקרקעין. בפועל אין שווי כספי בחוזה בין הצדדים אלא הסכמה על מתן שירותי בנייה בלבד. סוגיה זו יצרה כר ניכר של פרשנויות לדרך קביעת שווי המכירה (או שווי העסקה) והמס בגין עליית הערך האובייקטיבית.

3. קיימות מספר גישות לקבוע את שווי העסקה. יש הטוענים כי שווי העסקה הינו שווי רכישה של דירות מוגמרות, שמקבל בעל הקרקע, בדרך של השוואה (ביחס לדירות מוגמרות אחרות) ואילו אחרים יטענו כי יש לראות את שווי העסקה כשווי שירותי הבנייה שמקבל בעל המקרקעין בהתאם לעלויות הבנייה שהוציא היזם שהתקשר עם בעל המקרקעין בעסקת הקומבינציה. לעניין זה ראה ו"ע 24859-01-16 שוורץ נ מנהל מיסוי מקרקעין, (30.11.2017).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 17-09-860 יקותיאלי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

4. ככל שמדובר בשווי שירותי בנייה הרי יש להוסיף גם רווח קבלני מקובל באשר בעל המקרקעין, ככל שהיה מבקש לקבל שירותי בנייה מכל קבלן חלופי אחר, היה משלם עבור עלויות הבנייה גם רווח קבלני על מרכיב הבנייה (ולא על מרכיב הקרקע) ועל כל זאת את מרכיב המע"מ.

5. יש שיטענו כי שווים של שירותי הבנייה הוא על פי הצפי של הצדדים במועד העסקה (ראה עא 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח נתניה) (12/04/2010) לעומת כאלו שיטענו כי יש לכמת לפי שווי הבנייה בפועל, כפי שהוציא הקבלן בפועל, בהתבסס על ספרי הנהלת החשבונות של החברה, לעומת כאלו שיטענו כי יש להוון את תשלום התמורה העתידית (ראה כדוגמא א. נמדר, מס שבח מקרקעין (חלק ראשון)(חושן ומשפט, מהדורה שביעית) עמ' 274-272).

6. הכלל הינו, כי בקביעת מס השבח, המס יוטל בגין עליית הערך האובייקטיבית ולא על רווח ההון שנצבר למוכר בפועל (ראה ד"נ 22/71 דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד כ"ח(1), 105 (1973). אף רשות המיסים אימצה את עיקרון קביעת שווי העסקה בהתבסס על שווי שירותי הבנייה בצירוף רווח קבלני ובצירוף מע"מ.

כך, הוראת הביצוע, שהייתה תקפה בעבר, מס' 1/91, קבעה, כי שווי המכירה יהיה שווי דירות גמורות (שווי מבונה) ואילו בהוראת ביצוע מס' 23/98, המאוחרת יותר, נקבע כי שווי המכירה יהיה שווי שירותי הבנייה ובתוספות המפורטות שם.

7. בפסק הדין בו"ע (חיפה) 16-01-24859 הנ"ל, שנדון בהרכב בראשות יו"ר הועדה, נקבע כי בכל מקרה יש לקבוע את שווי המכירה לפי שווי שירותי הבנייה שהיו ידועים בזמן חתימת ההסכם. שינויים שהגיעו לאחר מכן, עשויים להשפיע על כדאיות העסקה אך אין בהם בכדי לשנות את התמורה שהוסכמה ביום כריתת ההסכם.

8. במאמר מוסגר אציין, כי לא די בקבלת חשבונות מס מהיזם או הקבלן בכדי להוכיח מה עלות שירותי הבנייה שניתנו אלא יש לערוך דו"ח, חתום ע"י בעל מקצוע, שבו, על בסיס גישת ההשוואה, יוצגו עלויות הבנייה הצפויות, בתוספת רווח קבלני מקובל על מרכיב הבנייה (13%-20%) ותוספת מע"מ על כל אלו. יכול שדו"ח זה יכלול התאמות בשל סוג הבנייה (קירות תומכים/ שיפועים וכיוצ"ב), רמת המפרט הטכני וכיוצ"ב.

8. לא זו אף זו, הייתי מצפה כי בעל המקצוע יסמוך את ידיו לא רק על גישת ההשוואה אלא גם על מחירוים תקפים כמחירון דקל (חב' דקל שירותי מחשב להנדסה בע"מ) ו/או מחירון משרד הבינוי והשיכון וכיוצ"ב.

הטעם לכך הינו כי נתון זה (שווי שירותי הבנייה והרווח הקבלני) אינו משתקף בהסכם הקומבינציה ויש לכל צד אינטרס בשינוי, לצורך תיכנון מס מיטבי עבורו, כאשר אין בשינויו בכדי להביא לשינוי בהסכם הקומבינציה עצמו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ו"ע 17-09-860 יקותיאל ו'אח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

9. היות ובעניינינו יש לשום את שווי המכירה הרי יש מקום לבססה כדבעי ולא להותירה לפי רצון מי מהצדדים, כאשר רצון זה לא משקף את שווי המכירה האמיתי. לפיכך, צדק יו"ר הועדה עת העדיף את חוות דעתו של השמאי בוחניק על פני השמאי סיוון ואני מפנה לעמ' 7 בפסק דינו של יו"ר הועדה (שכותרתו: שווי עלויות הבנייה) מבלי הצורך לחזור על הדברים שנאמרו שם.

10. אציין כי דווקא בהסכם "שותק", שבו נקבעות התמורות ללא שוויין, וכאשר השווי נדרש רק לצרכי מס ולא לצורך קביעת התמורות בין הצדדים, יש חשיבות גבוהה כי התמורות ישענו על אסמכתאות מוחשיות ונתונים אמפיריים ולא על שאיפות לב ו/או "מושכלות" של מי מהצדדים לפי נוחיותו ו/או הבנתו. לדבר חשיבות בגביית מס אמת ובמניעת אפליית מס בין עסקה לעסקה בין קבלן לקבלן.

11. בעניין שווי הדירות הנמכרות, אני מצטרף לגישת יו"ר הועדה כי יש להעדיף את חוות דעתו של השמאי סיוון על פני דעתה של גב' חמרה וזאת מהנימוקים המפורטים בסעי' 42-43 לפסק דינו של יו"ר הועדה.

לאור האמור, אני מצטרף לפסק דינו של כבוד יו"ר הועדה, סגן הנשיא סוקול, לרבות, לאור תוצאות פסק הדין, לעניין אי חיוב הצדדים בהוצאות.

נתן מולכו, עו"ד  
חבר הועדה

אשר על כן הוחלט כאמור בפסקה 45 לפסק דינו של השופט ר' סוקול, יו"ר הועדה.

ניתן היום, ג' אב תשע"ט, 04 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.

חיים שטרן, עו"ד  
חבר הועדה

נתן מולכו, עו"ד  
חבר הועדה

רון סוקול, שופט  
יו"ר הועדה