



רוכש לא יוכל לדווח למס רכישה לפי שווי שוק נמוך משווי חוזי – בעקבות

פס"ד גב – ים ואמות השקעות

מאת: עו"ד ד"ר שלומי קטלן

הקדמה

1. בעת רכישת/מכירת נכס מדווחים הצדדים למיסוי מקרקעין על החבות במס שבח רכישה, כאשר בבסיס דיווחים אלה עומד נתון שהינו לכאורה משותף לשני הצדדים והוא שווי המכירה/רכישה.
2. בהעדר הסכמה חוזית לעניין הדיווח כל צד רשאי לבחור לעצמו מה השווי עליו ידווח.
3. יתכנו בהחלט מקרים בהם קונה או מוכר הגישו דיווח לפי התמורה החוזית, ואילו הצד השני חש כי התמורה שנקבעה נבעה מהבדלים בכוח המיקוח, ונסיבות מיוחדות שהביאו לסטייה ממחיר שוק, ולכן, לטעמם, בעת הדיווח יש לפנות לשווי השוק כבסיס לדיווח.
4. ברשימה זו נבחן נקודה זו כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטת ועדת הערר שנתנה לאחרונה בעניין **גב-ים ואמות השקעות** שניתן ביום 14/1/2020 שם נדחתה טענת נישומים לקבוע את שומת מס הרכישה לפי שווי שוק שהיה נמוך משמעותית מהתמורה החוזית.
5. השאלה שעולה לפתחנו היא האם כאשר המחיר בעסקה הושפעה מיחסי שותפות/שכנות יכול המוכר/הקונה לטעון ליחסים מיוחדים, שהשפיעו על המחיר בו נמכרה זכות במקרקעין, ולדווח לפי שווי השוק.

על הכלל לעניין קביעת השווי והיוצא מן הכלל

6. כעניין שבשגרה מדווחים הצדדים על שווי מכירה למס רכישה ושבח לפי התמורה שנקבע בהסכם המכר. לכן, לרוב ידווחו שניהם, גם ללא הסכמה חוזית בעניין זה, על אותו השווי.
7. אולם, הכלל העולה מהגדרת שווי בחוק מיסוי מקרקעין (הגדרת "שווי של זכות פלונית", הנזכרת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963, שהינה חלק בלתי נפרד מ"שווי המכירה", שנקבע בסעיף 17 לחוק) הוא דווקא אחר. בהתאם להוראות חוק מיסוי

- מקרקעין שווי זכות במקרקעין שנמכרת הוא שווי השוק, והחריג הוא שהשווי יהיה לפי הסכמת הצדדים בהסכם המכירה.
8. על הטוען להתקיימות החריג לשכנע את רשות המסים כי המחיר שהוסכם בחוזה בין הצדדים הוסכם בתום לב וכי אין יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה אשר השפיעו על קביעת המחיר.
9. ומה הדין כאשר הנישום טוען להחלת הכלל ולא החריג, קרי, קביעת שווי מכירה לפי שווי שוק? בפסיקה נקבע כי אם יוכיח הנישום קיום יחסים מיוחדים שהשפיעו על המחיר החוזי יוכל לדווח לפי שווי השוק.
10. בפסק דין תקדימי משנות ה-70 בעניינם של **לילי וזלמן דנקנר**ⁱⁱ עלתה טענת נישום לקביעת שווי רכישה לפי שווי שוק שהיה גבוה מהמחיר החוזי. באותו ענין רכשו בני הזוג דירה בשנת מחברת שיכון ופיתוח לישראל בע"מ ב- 33,750 ₪. המוכרת הייתה פטורה ממס שבת. כעבור שנה, בשנת 1969, מכרו הרוכשים את הדירה במחיר של 46,000 ₪. הרוכשים טענו, כי על פי ההגדרה "שווי" בחוק מיסוי מקרקעין, ובשל קיום יחסים מיוחדים, יש לחשב את שווי הרכישה של הדירה לפי שווי השוק של הדירה, גבוה בכמה אלפי ₪ מהמחיר ההסכמי.
11. לכן טענו בני הזוג דנקנר כי אין לאמץ את המחיר ההסכמי שקבעו עם שיכון ופיתוח, הגם שהוא נקבע בתום לב.
12. בבית המשפט העליון פסק דינו של כב' הש' ויתקון, בדעת הרוב, דחה את טענת הרוכשים אף הוא, אך לא מהטעם שלא היו ביניהם יחסים מיוחדים. הוא קבע שאכן התקיימו כאלה. כב' הש' ויתקון קבע כי יש לקרוא את צמד התנאים (תום לב והיעדר השפעת יחסים מיוחדים) כמקשה אחת. הרוכשים עתרו לדיון נוסף. פסק הדיון בדיון הנוסף הפך את החלטתו של כב' הש' ויתקון, וקיבל את טענתם של הרוכשים (ברוב של שלושה נגד שניים). כב' הש' קיסטר בדעת הרוב קבע, כי את התנאים יש לקרוא בנפרד. לדעתו, על מנת לפסול את המחיר ההסכמי, די בהשפעת יחסים מיוחדים על המחיר, גם אם קביעתו לא הושפעה מחוסר בתום לב.
13. בדומה, בפרשת **בלפוריה**ⁱⁱⁱ מושב בלפוריה (אגודה שיתופית) רכש מקרן היסוד בע"מ מקרקעין, על פי הסכם מכר משנת 2009. המחיר ההסכמי ששולם בפועל היה 782,056 ₪. בשומת מס הרכישה, טענו הרוכשים כי מחמת היחסים המיוחדים בין הצדדים, אשר השפיעו על המחיר, יש לקבוע את שווי המקרקעין על סך של 51,300,000 ₪, ולא על המחיר ההסכמי ששולם בפועל.
14. בית המשפט המחוזי ניתח את הסוגיה, בין היתר על רקע פרשת דנקנר, וקבע, מפי כב' הש' סוקול, כי אכן התקיימו בין הצדדים יחסים מיוחדים והם השפיעו על המחיר המוסכם. לפיכך, קבע, יש לפנות אל שווי השוק של המקרקעין.
15. בשתי הפרשות הללו, ההכרעה השיפוטית דחתה את המחיר ההסכמי לטובת שווי השוק, על אף שהוא נקבע בתום לב.

החלטת ועדת הערר בעניין בפרשת גב – ים ואמות השקעות

16. העוררות תכננו להקים על מקרקעין שבעלותן פרויקט משרדים יוקרתי המוקף גינת ירק ופיונות פנאי. בין השטחים בבעלות העוררות הפרידה חלקת קרקע, בבעלות אחרת, שעליה בניין ישן ששימש כמוקד לרפואה דחופה. הבניין הוותיק עמד בחזית המבנה שתוכנן, על אחד מצירי התנועה המרכזיים הצמודים למתחם העוררות. חלקת הקרקע הנזכרת הוחכרה לחברה הנחשבת לאיגוד מקרקעין, ומלבדה לא היו לחברה בתמורה כוללת של כ-37 מיליון ש"ח. לדברי העוררות, המשא ומתן לרכישת הקרקע נמשך מספר שנים וכאמור רק בשנת 2015 חתמו העוררות וששת בעלי המניות של החברה הסכם לרכישת מלוא מניות החברה. העוררות דיווחו למשיב על שווי לצורך חישוב מס רכישה בסך של כ-20 מיליון ש"ח, המשקף לגישתן את שווי השוק של הקרקע.

17. ועדת הערר כי אין לקבל את טענת העוררות כי התקיימו "יחסים מיוחדים" בין הצדדים, משני נימוקים: ראשית, לטעמו הסעיף מכוון למערכת קשרים שקדמה לעסקה הנבחנת ועלולה הייתה להשפיע על עיצוב העסקה בסטייה מתנאי שוק רגילים ואין הכוונה לאותם יחסים שנוצרו בין הצדדים, אגב הניסיון לגבש את העסקה עצמה, ושנית, מכיוון שלטעמו מקור ההשפעה על השווי שבו דנות העוררות נוגע דווקא לקרקע עצמה ולא לזהות הצדדים וסוג היחסים ביניהם.

18. בהסתמכו על שורת פסק דין (ע"א 26/0460 משה, עמ"ש 66/401 תנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית, ע"א 21/1220 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ) קובע כבוד השופט קירש כי מן הערר להידחות.

האם מוצדק שיזם ישלם מס רכישה לפי שווי חוזי גבוה ממוכר בעל כוח מיקוח

19. אנו סוברים כי לא קיימת קוהרנטיות בין החלטת ועדת הערר בגב - ים ואמות השקעות ופס"ד שאוזכרו בפסיקת ועדת הערר להחלטות בעניין דנקר ובלפוריה.

20. בעניין דנקר נקבע כי שררו יחסים המיוחדים בין הרוכשים למוכרת, שיכון ופיתוח שנבעו מחמת חתימה על חוזה פיקדון עם המדינה, עוד בשנת 1961, ועל פיו הפקידו בני הזוג דנקר 9000 ל"י, חוזה זה נתן להם מעמד של משתכן, והקנה להם זכויות יתר לשיכון בתנאים מועדפים, הוא אפשר להם לרכוש את הדירה במחיר הנמוך ממחיר השוק שלה ביום רכישתה.

21. בבלפוריה תוארו מערכת יחסים רבת שנים בין המושב והמוכרת, קרן היסוד. האגודה הוקמה בשנת 1922. מרבית הקרקעות ששימשו את האגודה היו בבעלות ארגון קהילת ציון אמריקאית. סביב שנת 1930, נקלעה קצ"א לקשיים כלכליים והציעה לחברי האגודה לרכוש את הקרקעות בעצמם. בסופו של יום (בפברואר 1939), בין היתר בשל סיבות נחתם הסכם בין קצ"א לבין נציגי המושב להעברת המקרקעין לבעלותה של קרן היסוד. קרן היסוד התקשרה עם מתיושבים בהסכמי חכירה לתקופה של 49 שנה. בתום 49 שנים, בשנת 1987 הגיעו הסכמי החכירה לקיצם וקרן היסוד עמדה על חתימת הסכמי חכירה חדשים, בתנאים חדשים ובתשלום דמי חכירה עדכניים. לעומת

זאת, טענו חברי האגודה כי זכויותיהם במקרקעין נובעות לא רק מהסכמי החכירה אלא גם מהזכויות שהוקנו להם עוד מקצ"א לרבות הזכות לרכוש את המקרקעין. לאחר דין ודברים, נחתמו בשנת 2009, 32 הסכמים בין קרן היסוד לחברים בעלי הנחלות השונות ו-3 הסכמים בין קרן היסוד לאגודה. התמורה שנקבעה בהסכמים התבססה על שומת שמאי מקרקעין שמונה בהסכמת הצדדים. השומה התייחסה לשווי החלקות השונות ולשווי המקרקעין שבהחזקת האגודה. כן הסכימו הצדדים כי התמורה שתשולם תהיה בשיעור של 40% מהשומה בגין כל חלקה.

22. לנו נראה כי המצב המתואר בפרשת דנקר ובלפוריה אינו שונה באופן מהותי מזה המוצג בפרשת **גב - ים אמות השקעות**. לטעמנו, משום שהכלל הבסיס הוא שווי מכירה יהא שווי השוק, ולאור הפרשנות המרחיבה שניתנה למונח "יחסים מיוחדים" בפסיקה^{iv}, הרי שבנסיבות בהם יזמים וקבלנים שרכשו חלקת מקרקעין נאלצים לשלם מחיר מופקע, יש לראות תוצאה זו כמשפעת מיחסייהם המיוחדים עם בעל קרקע שהייתה לו עמדת מיקוח.

23. למשל, מצב בו במסגרת פרויקט פינני בינוי, נדרש יזם לרכוש דירה מגורם מתנגד במחיר גבוה משמעותית ממחיר השוק של הנכס, וזאת כמובן לעניין השלכות המס, ומבלי להתייחס להיבטים נוספים של עסקה מסוג זה. ויתכנו כמובן מקרים נוספים דומים לעניין גב- ים, עסקאות בין שותפים למקרקעין, עסקאות כאשר קיימים יחסי שכנות, וכל מקרה אחר בו קניינם של הקונה והמוכר שלובים.

24. ויש שישאלו ומה בדבר הקונה ותשלום מס השבח וכי תד ימוסה הרווח העודף. ובכן, ניתן לטעמנו למסותו כ"זכות אחרת" לפי פרק ה' לפקודת מס הכנסה או לפי סעי' 102(1) לפקודה.

25. ולסיום נאיר כי מההיבט הטכני יש להקפיד על העלאת טענה בדבר "יחסים מיוחדים" כבר בשלב השומה העצמית, וכן יש להקפיד על הצגה נכונה של הרכישה בדוחות הכספים כלומר, להציג רק את שווי השוק כנכס מקרקעין במאזן (גם כאן נראה כי לא כך היה) ואת יתרת הסכום כנכס אחר.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד גלעד ברון /או לעו"ד ד"ר שלומי קטלן, משרד ברון ושות' עו"ד

למען הסדר הטוב יובהר כי אין לראות באמור כדי להוות חוות דעת /או ייעוץ משפטי /או תחליף לייעוץ משפטי, מטרתו הינה אינפורמטיבית בלבד ויש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.

ⁱ ועדת-ערר מיסוי מקרקעין שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, ו"ע 64616-20-41 חברת גב-ים לקרקעות בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב.

ⁱⁱ ע"א 23/71 לילי וזלמן דנקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל אביב, פ"ד כו(1) 29 (1971). ערעור דנקר; "ד"ר 22/71 לילי וזלמן דנקר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל אביב, פ"ד כח(1) 105 (1973).

ⁱⁱⁱ ו"ע 20580-02-11 מושב בלפוריה-אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה.

^{iv} ראה או יצחק הדרי (בהשתתפות טארק דיביני), מיסוי מקרקעין כרך א' (חלק ראשון), מהדורה שלישית, ההוצאה לאור של לשכת עורכי הדין 431-432 (2012), וכן ה"ש 3, ; ראו גם אהרן נמדד מס שבח מקרקעין (בסיס המס) הוצאת חושן למשפט 68 (2012)