



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 28300-06-20 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

**בפני** כבוד השופט שמואל בורנשטיין - יו"ר הועדה  
אלון לילי, שמאי מקרקעין – חבר הועדה  
תמיר שדה, שמאי מקרקעין – חבר הועדה

**עוררות** 1. שריתה דהן  
2. ליזה דהן  
באמצעות ב"כ עו"ד יצחק חג'ג' ושרית סגיב

נגד

**משיב** מנהל מס שבח מקרקעין נתניה  
באמצעות ב"כ עו"ד רועי רותם

### פסק דין

1 כב' השופט שמואל בורנשטיין, יו"ר הועדה:

2 פתח דבר

3 1. עניינו של הערר דנן בהחלטת המנהל בהשגה באשר לעסקת המכר שבוצעה ביום  
4 11.11.2018 בנכס הידוע כגוש 8234 חלקה 43 שבבעלות העוררות, אותו ירשו מבני  
5 הזוג סימון ופנחס דהן ז"ל בשנת 1970, כאשר חברת אופנת סופר מאי בע"מ חכרה  
6 מהן את הנכס בשנת 1973.

7 2. במסגרת עסקת המכר הנדונה מכרו העוררות את זכויותיהן בנכס בעבור  
8 13,600,000 ₪, ובגינה ערכו שומות מס עצמאיות, בהן הצהירו כי הזכויות הנמכרות  
9 נרכשו ביום 1.7.1970 בעבור 1,200,000 ל"י, שווה ערך ל-120 ₪, כאשר לכל אחת  
10 מהן יוחס שווי רכישה של מחצית הסכום.

11 3. המשיב דחה את השומות העצמאיות של העוררות וערך שומה לפי מיטב השפיטה,  
12 במסגרתה נקבע כי שווי הרכישה הינו 120,000 ל"י, שווה ערך ל-12 ₪. כפועל יוצא  
13 מכך אף קבע המשיב בשומתו שבח גבוה יותר.

14 4. לאחר שהשגת העוררות על החלטת המשיב נדחתה, הגישו הן את הערר דנן.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 20-06-28300 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

5. יצוין כי הצדדים ויתרו על קיום דיון הוכחות, וביקשו כי ההכרעה בערר תהא על  
1 על  
2 בסיס כלל המסמכים שהוגשו לתיק.

3 **רקע**

6. המחלוקת בין הצדדים בשלבי ההשגה ובעת הגשת הערר, התמקדה בעיקרה באמור  
4  
5 ב"ספר השדה" ובשווי הרכישה של הנכס הנלמד ממנו.

6 ב"ספר השדה" תועדו רישומי העסקאות שנעשו עד תחילת שנות השמונים, ביחס  
7 לנכס הספציפי, כאשר לא הייתה מחלוקת על כך שזכויות הבעלות בנכס נרכשו  
8 בשנת 1970 על ידי סימון ופנחס דהן ז"ל ותועדו בו, אלא שכל אחד מהצדדים קרא  
9 אחרת את שנכתב שם. העוררת הפנו לאמור בגיליון הערכה בספר השדה שבו נרשם  
10 כי הנכס נרכש בשנת 1970 בסך של 1,200,000 ל"י (120 ₪). המשיב טען, מנגד, כי  
11 הגיליון אליו הפנו העוררות מתייחס לחלקה הצמודה, חלקה 44 שאינה רלוונטית  
12 לעניין, כאשר בגיליון המתייחס לזכויות בחלקה 43, היא החלקה הנמכרת, נכתב  
13 שהנכס נרכש תמורת 120,000 ל"י (12 ₪).

7. בנוסף העוררות ביקשו להסתמך על אישור המס שהנפיק המשיב ביום 4.6.2017  
14 ביחס לעסקת חכירה שבוצעה בשנת 1973, כאשר באישור זה נקבע כי שווי המכירה  
15 הינו 120 ₪ (נספח 4 להודעת הערר). לפיכך טענו כי אין זה מתקבל על הדעת כי שווי  
16 הנכס "קפץ" מ-12 ₪, כשומת המשיב, ל-120 ₪ בתוך תקופה כה קצרה, ומכאן כי  
17 יש לקבוע את שווי הרכישה בהתאם להצהרתו. המשיב, מנגד, טען כי מדובר בטעות  
18 שארעה בעת קליטת המידע מתוך "ספר השדה" אל מערכת המחשוב שלו, וכי טעות  
19 זו תוקנה על ידו לאחר הגשת הערר (סעיף 9 לתצהיר המשיב ונספח 3 המצורף).  
20

21 **טענות העוררות בתמצית**

8. טרם מועד חתימת הסכם המכר בשנת 2018, פנו העוררות למשרדי המשיב על מנת  
22 לקבל מסמך המאשר את שווי הרכישה ובהתאם לכך ביקשו לבצע סימולציה באשר  
23 למס השבח לתשלום הצפוי בעסקה. עם פנייתן, הפיק להן המשיב ביום 4.6.2017  
24 אישור מס שבח בגין עסקת החכירה משנת 1973 לפיה שווי המכירה עמד על 120  
25 ₪, ובהתאם לכך הסיקו כי שווי הרכישה בעסקה הנדונה יעמד אף הוא על לפחות  
26



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 20-06-28300 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

- 120 נה. על סמך אותו אישור שהונפק להן, נערכו תחשיבי סימולציה טרם העסקה  
ובהתאם לכך החליטו העוררות לחתום על הסכם המכר.
- 3 ככל שהיו יודעות העוררות ששווי הרכישה האמור אינו נכון, וכי יהיה עליהן לשלם  
4 מס שבח גבוה יותר באופן משמעותי (כ-1.5 מיליון ₪ הפרש המס), לא היו חותמות  
5 על הסכם המכר.
9. האישור משנת 2017 תוקן על ידי המשיב בצורה חד צדדית ומבלי ליידע את  
7 העוררות. עצם התיקון מוכיח את אי תקינות פעולת המשיב.
10. המשיב הגיש תצהיר עדות ראשית של הגב' לוסקי, שאינה הגורם שהנפיק לעוררות  
9 את האישור, ואף לא הגורם שנימק את ההחלטה בדחיית ההשגה. לכן, מרבית  
10 האמור בתצהירה של הגב' לוסקי מהווה עדות שמועה, והמשיב, למעשה, נמנע  
11 מלהעיד עדים רלוונטיים.
11. המשיב ציין בדיון כי העסקה משנת 1970 לא מופיעה בספריו או במערכותיו, אלא  
13 רק בגיליונות "ספר השדה", שכן היא לא דווחה למשרדי המיסוי, ואף הוסיף כי גם  
14 עסקת החכירה משנת 1973 לא דווחה. טענות אלו לא נתמכו באסמכתא, ואף תמוה  
15 הדבר שכן אם העסקאות לא היו רשומות במרשמי, מה היה הבסיס להנפקת  
16 האישור לעוררות מצד המשיב, ומדוע רק בעקבות הליך הערר פנה הוא לבדוק את  
17 האפשרות להוציא את שטר המכר.
12. באשר לטענת המשיב לפיה היה על העוררות דווקא לבדוק את המסמכים, ובפרט  
19 את שטר המכר בלשכת רישום המקרקעין, העוררות הסבירו כי בוצעה מטעמן  
20 בדיקת נאותות בכל המוסדות הרלוונטיים בטרם נחתמה העסקה, וכי הן הניחו  
21 שקביעת המשיב באישורו משנת 2017, כי שווי המכירה עומד על סך 120 ₪, היא  
22 הקובעת, בפרט בהתחשב בכך שהמסמכים ההיסטוריים היו מעורפלים ולא  
23 ברורים.
13. טענת ההסתמכות של העוררות היא טענה משפטית שניתן לטעון אותה בכך שלב  
25 בהליך, גם בשלב הסיכומים, והיא נשענת על טענות עובדתיות שנטענו מתחילת  
26 ההליך, ולפיכך אינה מהווה שינוי או הרחבת חזית אסורים.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 20-06-28300 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

14. טענת המשיב כלפי העוררות בדבר התחמקות מחקירה נגדית אינן רלוונטיות עוד, משעה ששני הצדדים הסכימו כי דיון ההוכחות לא יתקיים ויוגשו סיכומים.
- 3 **טענות המשיב בתמצית**
15. טענת העוררות, שהועלתה לראשונה בסיכומיהן, לפיה הן הסתמכו על אישור המס שהוצא על ידי המשיב, ולכן כי יש לקבוע ששווי הרכישה עומד על 120 ₪, ראויה להידחות. זאת בראש ובראשונה משאין בהשגה או בכתב הערר זכר לטענת העוררות לפיה הן החליטו למכור את הזכויות בהסתמך על אישור המס שהוצא לגבי עסקת החכירה משנת 1973, ואף בתצהיר העוררת לא צוין כי בשל אישור המס ובעקבותיו, החליטו היא ואחותה למכור את הזכויות. כל שנטען הוא כי שווי הרכישה המוצהר הוא הנכון. משכך, טענת ההסתמכות מהווה הרחבת חזית אסורה. יתרה מזאת, טענת ההסתמכות אף לא נתמכה בתשתית ראייתית הולמת, כנדרש.
16. אין היגיון בפנייה למשיב בבקשה לקבל אישור מס לגבי עסקת חכירה משנת 1973 לצורך קבלת אסמכתא לגבי שווי מכירה של עסקה משנת 1970, כאשר קיים בלשכת רישום המקרקעין שטר מכר של העסקה משנת 1970. כך או אחרת, העוררות מעולם לא ציינו בפני המשיב שהן מבקשות אישור מס כדי "לעגן" את שווי הרכישה, והמשיב ממילא לא הציג להם מצג בעניין זה.
17. יתרה מזאת, אף אילו היו העוררות מוכיחות ששווי המכירה שנקב באישור המס, היווה שיקול בביצוע עסקת המכר, עדיין היה עליהן להוכיח שהדבר היווה שיקול עיקרי למכירת הזכויות בנכס.
18. הסתמכות על אישור מס שעוסק בעסקת חכירה משנת 1973, כאשר בדיקה בסיסית בלשכת רישום המקרקעין הייתה מגלה את שטר המכר, אינה ממלאת את המרכיב הנדרש של הסתמכות בסבירות. נראה כי התנהלות העוררות בתיק נעשתה בחוסר תום לב.
19. דין הטענה לפיה העדה מטעם המשיב, הגב' לוסקי, אינה העדה הרלוונטית, והיה על המשיב להעיד גורמים אחרים, להידחות. גב' לוסקי מצויה בפרטי התיק ויכולה





## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 20-06-28300 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

1 להשיב על כל סוגיה הצריכה לעניין. בהתאם לפסיקה, רשות המיסים אינה מנועה  
2 מלהעיד נציג מטעמה שאינו זה שהוציא את ההחלטה מושא הערר. כמו כן, משלא  
3 ביקשו העוררות להעיד את גבי' לוסקי או כל גורם אחר מרשות המיסים, הן מנועות  
4 מלהעלות את הטענה בשלב הסיכומים.

### 5 דיון והכרעה

6 20. בפתח הדברים אדגיש כי אין עוד מחלוקת בין הצדדים על כך ששווי הרכישה משנת  
7 1970 הוא 12 ש"ח, וזאת כעולה בבירור משטר המכר שאותר לאחר שהוגש הערר  
8 ולקראת דיון ההוכחות.

9 מכאן שהלכה למעשה המחלוקת שעודנה טעונה הכרעה בשלב זה של ההליך, היא  
10 זו הנוגעת לטענת ההסתמכות של העוררות. טענה זו מתבססת על אישור המס  
11 בהתייחס לעסקת החכירה משנת 1973, אישור בו נכתב כי שווי המכירה הוא 120  
12 ש"ח, שווי אשר תוקן על ידי המשיב לאחר הגשת הערר.

13 21. הלכה ידועה היא כי טעויות שנעשו בידי הרשות אין להנציח, ואין מקום לכבול את  
14 ידו של המשיב מחמת טעותו, זאת בין היתר לאור העיקרון בדבר גביית מס אמת  
15 (ראו: ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015)). לצד זאת נקבע  
16 בפסיקה כי אל מול העיקרון האמור, המצדיק להתיר למשיב לתקן טעויותיו, יש  
17 לשקול גם את האינטרס של הפרט כמי שהסתמך על מצב הדברים הקודם, טרם  
18 התיקון (ראו: ע"א 3604-13 מנהל רשות המיסים נ' יגאל צבי אייזינגר  
19 (10.5.2015); ע"א 8150/11 חב' י.ש סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ  
20 אשדוד (11.2.2015); ע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערד  
21 מוסף פתח תקוה (1.11.2018)).

22 22. שלא כעמדת העוררות לפיה טענת ההסתמכות היא טענה משפטית שניתן להעלותה  
23 בכל עת, ואפילו בשלב הסיכומים, ברי כי הסתמכות כמו זו לה טוענות העוררות,  
24 היא טענה עובדתית מובהקת, אשר טעונה הוכחה, כך שאין להעלותה בעלמא, אלא  
25 יש לתמוך אותה באופן קונקרטי בראיות רלוונטיות. במקרה דנן, לא מצאתי כי  
26 העוררות הוכיחו בשום דרך את הסתמכותן על האמור באישור המס שהנפיק  
27 המשיב בשנת 2017.



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 20-06-28300 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

- 1 לתצהיר שהוגש מטעם העוררות לא צורפה כל אסמכתא המעידה על ההסתמכות  
2 הנטענת, ואף לא נכלל בו כל הסבר באשר לאופן בו הסתמכו העוררות על אישור  
3 המס. כל שהודגש בתצהיר ובהודעת הערר הוא כי הפער בין שני הסכומים, מביא  
4 לשווי השבחה שגוי ומשקף תשלומים גבוהים שגויים.
- 5 רק במסגרת הדיון מיום 28.6.2021 טען ב"כ העוררות לראשונה טענת הסתמכות  
6 וכן בסיכומיהן טענו העוררות, לראשונה, כי ככל והיו יודעות כי שווי הרכישה שצוין  
7 באישור הוא מוטעה, וכי יהיה עליהן לשלם מס שבח בסכום גבוה יותר באופן  
8 משמעותי, לא היו חותמות על הסכם המכר. אלא שאף טענה זו לא נתמכה בתצהיר  
9 או באסמכתא.
- 10 23. ואם לא די באמור, הרי שגם אם הייתי נכון לתת משקל לטענה כי אלמלא האישור  
11 לא היו מתקשרות העוררות בעסקה, הרי שקיים קושי לא מבוטל בעצם בחירתן של  
12 העוררות להסתמך דווקא על האישור האמור, המתייחס לעסקה אחרת במועד  
13 אחר, כאשר לדבריהן הייתה בידן גם אסופת מסמכים היסטוריים של רישומים  
14 מספרי השדה.
- 15 המסקנה המצטיירת היא כי לא עלה בידי העוררות לבסס טענת הסתמכות סבירה,  
16 וזאת בפרט בנסיבות בהן הן כלל לא הבהירו מהו מכלול המסמכים שהיה בידיהן  
17 בעת ביצוע העסקה ושעל בסיסו התקבלה החלטתן.
- 18 24. הימנעות העוררות מהצגת ראיות רלוונטיות לעניין טענתן להסתמכות, מקימה  
19 חזקה לפיה אילו היו הן מציגות את הראיות שברשותן, היה הדבר פועל כנגדן (ראו:  
20 ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014) ע"א  
21 9656/05 שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציוד בניה בע"מ (27.7.2008); ע"א 2275/90  
22 לימה חברה ישראלית לתעשיות נ' רוזנברג פ"ד מז(2) 605 (1993); ע"א 465/88  
23 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו פ"ד מה(4) 651 (1991)).
- 24 25. יתר על כן, לאחר הגשת הערר נערכה בדיקה בלשכת רישום המקרקעין והתקבל  
25 שטר המכר אשר הבהיר, באופן שאינו משתמע לשני פנים, גם לדעת העוררות, כי  
26 שווי הרכישה הוא אכן 120,000 ל"י כשומת המשיב. נראה כי בדיקה זו נעשתה  
27 מעבר לדרוש שכן על פניו היה ברור כי העוררות הסתמכו על רישום בגיליון הערכה



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 20-06-28300 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

- 1 בספר השדה המתייחס לחלקה אחרת, וכי השווי הרשום באשר לחלקה הנמכרת,  
2 הוא כשווי שקבע המשיב. וגם אם סברו העוררות כי קיימת אי בהירות או "ערפול"  
3 באשר לרישום בספר השדה, יכלו הן, כפי שעשה בסופו של דבר המשיב, לפנות  
4 מיוזמתן ללשכת המקרקעין לשם קבלת שטר המכר. העוררות, לא רק שלא עשו כן  
5 טרם התקשרותן בעסקה משנת 2018, בניסיון להשיג את מלוא המידע הרלוונטי  
6 לגביהן באמצעים סבירים, אלא אף שלא עשו כן טרם הגשת הערר. מדובר, אפוא,  
7 בהתנהלות שבוודאי אינה מצדיקה לקבל את טענת ההסתמכות.
- 8 26. למעלה מן הצורך אציין כי צודק אף המשיב הטוען כי טענת ההסתמכות, היא  
9 בבחינת הרחבת חזית מובהקת ולפיכך אין מקום להידרש אליה. מכל מקום,  
10 וכאמור, טענה זו ממילא כלל לא הוכחה.
- 11 27. סיכומו של דבר, לא מצאתי יסוד לטענת ההסתמכות של העוררות, ומשעה  
12 שהסתבר כי שווי הרכישה הוא 12 נה, בהתאם לשווי שקבע המשיב, ממילא יש  
13 להותיר את השומה על כנה ולדחות את הערר. אוסיף כי לא מצאתי כי בטיעוניהם  
14 האחרים של הצדדים, כגון בקשר לזהות המצהירה מטעם המשיב, יש כדי לשנות  
15 את מסקנתי דלעיל, בפרט משעה שדיון ההוכחות בוטל בהסכמת הצדדים  
16 והמצהירים כלל לא נחקרו.
- 17 **סוף דבר**
- 18 28. אציע לחבריי לדחות את הערר.
- 19 29. בהתחשב בתוצאת פסק הדין, כמו גם, ומחד, נוכח התנהלות העוררות במסגרת  
20 התיק, ובכלל זאת אי התייצבות לדיוני קדם משפט ובקשה לביטול דיון ההוכחות  
21 ערב המועד שנקבע (פרוטוקול דיון מיום 19.10.2020 ו-10.6.2021 וכן החלטה מיום  
22 7.12.2021), ומאידך, בשים לב לכך שלא נשמעו עדים וההכרעה התבססה על החומר  
23 הכתוב בלבד - אציע לחבריי להשית על העוררות הוצאות לטובת המשיב בסך כולל  
24 של 25,000 ₪ הכוללים גם את הסכום שנפסק לטובת המשיב בסך 7,500 ₪ בשל אי  
25 התייצבות לדיוני קדם המשפט, סכום שהושהה תשלומו עד למתן פסק הדין.

26



## ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז

ו"ע 20-06-28300 דהן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

1

אלון לילי, חבר הועדה:

2

אני מסכים.

3

תמיר שדה, חבר הועדה:

4

קראתי את פסק דינו של יו"ר הועדה ואני מסכים עמו.

5

6

הוחלט כאמור בהתאם לפסק דינו של יו"ר הועדה לדחות את הערר ולחייב את העוררות

7

בהוצאות בסך כולל של 25,000 ₪.

8

הסכום האמור ישולם בתוך 30 יום שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום

9

ועד למועד תשלומו בפועל.

10

11

ניתן היום, א' סיוון תשפ"ב, 31 מאי 2022, בהעדר הצדדים.

12

תמיר שדה, שמאי מקרקעין  
חבר ועדה

אלון לילי, שמאי מקרקעין  
חבר הועדה

שמואל בורנשטין, שופט  
יו"ר הועדה

13

14

15

16

17

18

19

20

שמואל בורנשטין, שופט

21

22