



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה  
עו"ד אהובה סימון – חברת ועדה  
מר אברהם שרם – חבר ועדה

**העוררת:** כלל תעשיות בע"מ, ח"פ 520021874  
ע"י ב"כ עוה"ד ענת שביט ו/או אלישע זיידמן ואח'

נגד

**המשיב:** מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י ב"כ עוה"ד לינוי רוזנר מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

1 יו"ר הוועדה - כבוד השופטת אורית וינשטיין:

2 **פתח דבר:**

3 העוררת, כלל תעשיות בע"מ (להלן – **העוררת**) חתמה על שני הסכמי פשרה עם המשיב, מנהל מיסוי  
4 מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), אשר נועדו להביא לסילוק סופי של כל המחלוקות שהיו נטושות בין  
5 הצדדים, הן ביחס לעררים קודמים שנוהלו בין הצדדים (ו"ע 20-11-2351, ו"ע 20-11-2417 וכן ו"ע  
6 20-11-2372) (להלן – **העררים הקודמים**), והן ביחס לשומה מתוקנת נפרדת שהוצאה לעוררת על ידי  
7 המשיב (אשר לגביה לא הוגש ערר והסכם הפשרה נכרת במסגרת ההליך השומתי).

8 הסכם הפשרה בעררים הקודמים קיבל תוקף של פסק דין.

9 כשלושה חודשים לאחר חתימת הסכמי הפשרה הגישה העוררת למשיב בקשות לתיקון שומה ביחס  
10 לשומות מושא הסכמי הפשרה, כאשר התיקון שהתבקש הינו ביחס לרכיב אחד מתוך הסכם הפשרה  
11 - שווי הרכישה.

12 החלטות המשיב לדחות את הבקשות לתיקון השומות בהסכם – הן מושא העררים שבפנינו.

13



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

### העובדות הנדרשות לענייננו:

- 1
1. העוררת היא חברת השקעות תושבת ישראל, אשר משקיעה בחברות העוסקות במגוון תחומים, לרבות תעשייה, נדל"ן ואופנה, וזאת באמצעות חברות שונות המשתייכות ל"קבוצת כלל".
2. כחלק מהליך של רה-ארגון עליו הוחלט בקבוצת כלל, שנערך ביום 30.8.2018, הוחלט לרכז את פעילות המקרקעין של הקבוצה תחת חברת כלל נדל"ן, באמצעות שותפויות שבבעלות כלל נדל"ן. המקרקעין מושא הערר, שיפורטו להלן, הועברו כחלק מאותו הליך רה ארגון.
3. ביום 30.8.18 מכרה העוררת לכלל נכסי נדל"ן נשר כרמל (נ.נ.כ.) שותפות מוגבלת מספר 540283041 (להלן – **כלל נכסי נשר כרמל**) את מלוא זכויותיה במקרקעין הידועים כחלקה 1 בגוש 11171; חלקה 1 בגוש 11894; שטח של 541,505/689,504 מ"ר בחלקה 4 בגוש 11895; חלקה 25 בגוש 17147; וכן שטח של 148,000/689,504 מ"ר בחלקה 4 בגוש 11895 (להלן יכונה – **מקרקעי הכרמל**). העוררת הצהירה בשומתה העצמית על שווי מכירה בסך של 10,278,038 ₪ ועל שווי רכישה בסך של 16,621,697 ₪. העוררת דרשה הוצאות נוספות בסך של 7,214,662 ₪ (ראו נספח 1 לתצהיר מר יהודה בן עזרא מטעם העוררת – סומן כמוצג ע/1).
4. באותו יום, 30.8.2018, מכרה העוררת לכלל נכסי נדל"ן נשר מרכז (נ.נ.מ.) שותפות מוגבלת מס' 540283033 (להלן – **כלל נכסי נשר מרכז**) את מלוא זכויותיה במקרקעין הידועים כגוש 11168 חלק מחלקה 1, חלקים 48,554/109,662 מ"ר; גוש 11170 חלקה 1 חלקים 320,000/397,273 מ"ר; גוש 11170 חלקה 3 בשלמות (להלן – **מקרקעי כרמל מרכז**). העוררת הצהירה בשומתה העצמית על שווי מכירה בסך של 81,492,029 ₪ וכן דיווחה העוררת על שווי רכישה בסך של 27,112,808 ₪ ודרשה הוצאות בסך של 14,979,242 ₪ (נספח 2 לתצהיר העוררת ע/1).
5. ביום 13.5.19 הוציא המשיב לעוררת שומה לפי מיטב השפיטה, לפיה החליט לקבל את שווי המכירה המוצהר של מקרקעי הכרמל, אך העמיד את שווי הרכישה על סך של 1 ₪ בלבד והותרו בניכוי הוצאות שכר טרחת עו"ד ושמאי בסך 540,000 ₪. באשר למקרקעי כרמל מרכז – דחה המשיב את השומה העצמית בטענה כי שווי המכירה נמוך משמעותית משווי הקרקע, ועל כן קבע שווי מכירה בסך של 279,800,000 ₪, בשים לב כי מדובר באזור עם פוטנציאל לבניית מרכז שינוע אזורי בשל מיקום אסטרטגי.

28



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ביחס לשווי הרכישה, קבע המשיב שלא התקיימה הפרדה בין רכיב הקרקע לרכיב הבנייה,  
2 ובשל קיומו של מפעל בקרקע, ולאור כוונת העוררת המשתמעת, לנכות את מלוא שווי המפעל  
3 עד למועד העברת המקרקעין – נקבע שווי הרכישה על סך של 1 ₪ בלבד.  
4  
5 כמו כן, הותרו בניכוי רק הוצאות המכירה (ראו נימוקי השומה – נספח 2 לתצהירו של מר  
6 רוני ברק, נציג המשיב, מש/1; וכן תדפיס הוצאות שהוכרו – נספח 3 לתצהיר המשיב מש/1).
- 7 העוררת לא הגישה השגה על השומה לפי מיטב השפיטה ביחס למקרקעי הכרמל (שלגביהם  
8 התקבל שווי המכירה המוצהר), אך הגישה ביום 15.7.19 השגה ביחס לשומה הנוגעת  
9 למקרקעי כרמל מרכז.
- 10 בהשגתה טענה, כי שווי המכירה שנקבע על ידי המשיב הוא בלתי סביר. העוררת טענה כי  
11 שווי המכירה נקבע על ידי הצדדים לעסקה בהתאם לשווי המקרקעין, בלא השפעה של  
12 היחסים המיוחדים בין הצדדים. עוד טענה, כי ייעוד הקרקע, של גן לאומי, אינו מאפשר בנייה  
13 שאינה למטרת גן לאומי. נוסף על כך, טענה העוררת ביחס לשווי הרכישה, והצביעה על כך  
14 שלא נוכח פחת בכלל (ראו נימוקי ההשגה – נספח 4 לתצהיר העוררת ע/1).
- 15 המשיב דחה את השגת העוררת ביום 6.7.20, בנימוק כי קיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים  
16 וכי שווי המכירה המוצהר נמוך משווי הקרקע. המשיב העמיד את שווי המכירה על סך של  
17 375,355,617 ₪ – סכום העולה על שווי המכירה שנקבע בשומה לפי מיטב השפיטה. כמו כן,  
18 הותר המשיב את שווי הרכישה בסך 1 ₪ על כנו (נספחים 11 ו-12 לתצהיר המשיב מש/1).
- 19 בד בבד, תיקן המשיב את השומה לפי מיטב השפיטה שהוציא לעוררת ביחס למקרקעי  
20 הכרמל, וקבע את שווי המכירה על סך של 319,300,163 ₪. כל זאת, בשל קיומם של יחסים  
21 מיוחדים בין הצדדים וייעוד הקרקע (נספח 6 לתצהיר העוררת ע/1).
- 22 ביום 31.8.20 הגישה העוררת השגה על החלטה על תיקון השומה ביחס למקרקעי הכרמל.  
23 העוררת טענה כי לא היתה עילה לפתיחת השומה ולא ניתנה הנמקה לקביעתו של המשיב את  
24 שווי המכירה. לעמדתה, לא התגלו עובדות חדשות או נתונים שלא עמדו בפני המשיב במסגרת  
25 השומה לפי מיטב השפיטה. עוד טענה העוררת כי יש לקבוע את שווי המכירה על-פי התמורה  
26 החוזית (נספח 7 לתצהיר העוררת ע/1).
- 27 ביום 22.3.2020 חתמו הצדדים על הסכם פשרה ביחס לשומה המתוקנת בעניין מקרקעי  
28 הכרמל, בו הוסכם כי שווי המכירה יועמד על סך של 114 מיליון ₪.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 עוד נקבע בהסכם הפשרה הנ"ל כי חתימת ההסכם ותשלום המס על פיו יהוו סילוק סופי  
2 ומוחלט של כל המחלוקות בין הצדדים נשוא הסכם הפשרה ולא תהיינה למי מן הצדדים  
3 תביעות נוספות מכל מין וסוג כלפי הצד שכנגד בקשר עם השומה נושא ההסכם (נספח 6  
4 לתצהיר מש/1).
- 5 11. ביום 3.11.20 הגישה העוררת את העררים הקודמים, במסגרתם חלקה על החלטת המשיב  
6 לעניין שווי המכירה ושווי הרכישה בשומה שקבע המשיב ביחס למקרקעי כרמל מרכז (נספח  
7 13 לתצהיר המשיב מש/1).
- 8 בקשה למתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה בעררים הקודמים הוגשה עוד לפני ישיבת קדם  
9 משפט ראשונה. במסגרת הסכם הפשרה בעררים הקודמים, שקיבל תוקף של פסק דין ביום  
10 22.3.21, נקבע בין היתר (נספח 14 לתצהיר המשיב מש/1) כי שווי המכירה ביחס למקרקעי  
11 הכרמל יועמד על סך של 14,000,000 ₪ ושווי המכירה ביחס למקרקעי כרמל מרכז יועמד על  
12 סך של 73,500,000 ₪. כמו כן נקבע כי חתימת ההסכם וביצוע תשלום המס על פיו, יהוו סילוק  
13 סופי ומוחלט של כל המחלוקות בין הצדדים נשוא ההסכם האמור, ולא תהיינה למי מן  
14 הצדדים תביעות נוספות מכל מין וסוג שהוא כלפי הצד שכנגד ביחס עם השומות נשוא  
15 ההסכם.
- 16 12. ביום 17.6.21, כשלושה חודשים לאחר מתן תוקף של פסק דין להסכם הפשרה בעררים  
17 הקודמים ולאחר החתימה על הסכם הפשרה ביחס לתיקון השומה, הגישה העוררת בקשה  
18 לתיקון שומה ביחס למקרקעי כרמל מרכז, במסגרתה ביקשה מהמשיב לתקן את שווי  
19 הרכישה לסך של 41,522,050 ₪. כמו כן, ביקשה העוררת מהמשיב לתקן את שווי הרכישה  
20 ביחס לשומה הנוגעת למקרקעי הכרמל ולהעמידו על סך של 16,621,697 ₪. לטענת העוררת,  
21 קביעת המשיב את שווי הרכישה לסך של 1 ₪ נעשתה כנראה בשגגה (ראו נספחים 28 ו-29  
22 לתצהיר העוררת ע/1).
- 23 13. המשיב דחה את הבקשות לתיקון השומות בהסכם ביום 27.10.21 (נספח 7 לתצהיר המשיב  
24 מש/1) וקבע כי אין לאפשר את פתיחת הסכמי הפשרה. הסכם הפשרה שנחתם ביחס לשומה  
25 הנוגעת למקרקעי הכרמל זהה בנוסחו להסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין בשומה  
26 הנוגעת למקרקעי כרמל מרכז – ושניהם מגלים כי לא הייתה כוונה להתפשר על שווי הרכישה,  
27 וכי הניסוח הוא מפורש וברור ומתייחס לפשרה ביחס לשווי המכירה בלבד. משאין כל  
28 התייחסות מפורטת לשווי הרכישה, יש להסיק כי המשיב לא שינה את עמדתו ביחס לשווי  
29 הרכישה, ואם הייתה הכרה כלשהי בשווי הרכישה, הרי שהיה בכך כדי להשפיע על הפשרה  
30 בקשר עם רכיבים אחרים.





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בגין החלטה זו הוגשו העררים שבפנינו.
- 2 **תמצית טענות העוררת:**
- 3 14. התרת שווי הרכישה בניכוי מן השבח היא זכות המוקנית לנישום על-פי דין. אין זה בגדר  
4 הסביר לדחות את בקשת העוררת לתיקון השומות מכוח השתק, כאשר לא נבדק כלל על-ידי  
5 המשיב נושא שווי הרכישה ואף למעלה מכך – בשים לב שנקבעו קביעות עובדתיות שגויות  
6 באשר לקיומו של מפעל על המקרקעין.
- 7 15. הסכם שומה איננו מונע את אפשרות פתיחת השומה. הסמכות לפתוח את השומה היא חריג  
8 לעקרון סופיות השומה ונועדה להגשים את העיקרון של גביית מס אמת. על בית המשפט לאזן  
9 בין עקרון הסופיות לאינטרס הציבור.
- 10 16. המשיב לא פעל בזהירות ובמקצועיות הנדרשת בעת עריכת השומה, וזאת למרות שהגיע  
11 לבדוק את השטח. טעות מקצועית בהיסח דעת של המשיב, כמו גם מקרים שבהם התרשל  
12 בתפקידו ולא בדק כדבעי את נתוני הנישום, היא אחת מאותן נסיבות חריגות המצדיקות את  
13 פתיחת השומה שבהסכם. לעמדת העוררת, אין חולק כי טעותו של המשיב נעשתה בהיסח  
14 דעת, שאחרת, לא ניתן להסביר כיצד קבע כי קיים מפעל תעשייתי על המקרקעין. המשיב לא  
15 הצביע על החלטה מנומקת לדחות את שווי הרכישה, והמשיך לאחוז בטעותו לאורך כל הדרך.
- 16 17. העובדה כי לא קיים מפעל תעשייתי במקרקעין הייתה ידועה למשיב כבר בשלב עריכת  
17 השומה, לאחר שביקר במקום. לפיכך, אם חתם על הסכם פשרה מבלי שיתרת שווי הרכישה  
18 נדונה במהלך המשא ומתן ובלי קביעה פוזיטיבית לעניין זה – אין המשיב יכול להיבנות על  
19 ההנחה שהעוררת ויתרה על הטענה בעניין שווי הרכישה. כאשר מדובר ברכיב משמעותי  
20 ביותר במחלוקת בין הצדדים, אשר משפיע על הכנסתה החייבת של המערערת, יש בכך נסיבה  
21 חריגה המאפשרת את פתיחת הסכם השומה.
- 22 18. המשיב אינו רשאי לטעון להסתמכות מהטעמים הבאים: המשיב עצמו הודה שלא נתן משקל  
23 כלשהו לעלות הרכישה, ולכן ה"תן וקח" שבמסגרת הסכם הפשרה לא הושפע משווי הרכישה;  
24 הסכם הפשרה איננו קובע קביעות פוזיטיביות ביחס ליתרת שווי הרכישה; מדובר בטעות  
25 המחלישה את אלמנט ההסתמכות; העוררת פנתה בבקשה לתיקון השומה מיד בסמוך לאחר  
26 חתימת הסכם הפשרה; טרם חתימת הסכם הפשרה המשיב ידע שלעוררת הפסדים  
27 משמעותיים הניתנים לקיזוז ולכן לא הייתה לו ציפייה שייגבה מס שבח בעקבות הסכם  
28 הפשרה.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

19. דחיית בקשת העוררת לתיקון שומה, משמעה נגישה משמעותית בהפסדיה, אשר הוכרו בפסיקת בית המשפט "כנכס" של הנישום, ותוביל למיסוי ביתר של העוררת – דבר שיפגום בעקרון מס אמת.
20. בעניין זה, אין למשיב סמכות או שיקול דעת להכיר או לשלול הפסד הון של הנישום.
20. לוועדת הערר הסמכות לתקן באופן חלקי את השומה שבהסכם. אין כל הצדקה לאפשר למשיב לסגת מכל ההסכמות שנקבעו בהסכם הפשרה ביחס לשווי המכירה, ללא הצדקה סבירה. משמעות פתיחת הסכם השומה איננה ביטול של הסכם השומה, כאשר ניתן לתקן רק רכיב אחד ובהתחשב בתרומת הטעות לנסיבות שנוצרו.
- 9 **תמצית טענות המשיב:**
21. דין טענות העוררת להידחות על הסף מחמת מעשה בית דין, עקב קיומו של הסכם פשרה חלוט. כמו כן, הערר ביחס לשומה הנוגעת למקרקעי הכרמל דינו להידחות על הסף גם בשל אי-הגשת השגה ואיחור בהגשת הערר, שכן העוררת לא הגישה השגה על השומה לפי מיטב השפיטה בעניין מקרקעי הכרמל שהוצאה לה ביום 13.5.19. המערערת אינה יכולה להאריך מועדי השגה וערר על-ידי הגשת בקשה לתיקון השומה.
22. בנוסף לכך, יש לסלק את העררים מחמת השתק, מניעות וחוסר תום לב. הסכם הפשרה דן וקבע קביעות באשר לכלל המחלוקות בין הצדדים, ואין העוררת רשאית לחזור ולהעלות נושאים אלו. הסכם פשרה אינו מסמך שניתן לחזור ולשפצו. לא זו אף זו, העוררת מבקשת ליהנות מכל העולמות, כאשר מחד גיסא, מבקשת לתקוף שומה חלוטה, ומאידך גיסא, מבקשת לתקן רק חלק אחד בהסכם, לפי נוחותה.
23. לגופו של עניין, אין לעוררת כל עילה לפתיחת הסכמי הפשרה. פתיחת הסכם שומה תיעשה במקרים חריגים ומיוחדים, ולא בשל רשלנות או חוסר תום לב במשא ומתן. כל קביעה אחרת שמאפשרת פתיחת הסכם השומה, אך בשל טענה כי הנישום "שכח" להעלות סוגיה מבחינתו, מנוגדת לדין, לעיקרון סופיות הדיון, לשכל הישר ותייצר דין רע.
24. "הטעות" הנטענת על ידי העוררת אינה אלא טעות בכדאיות העסקה, אשר אינה מהווה עילה בדין לביטול ההסכם. העוררת שקלה את שיקוליה וחתמה באופן מושכל על שני הסכמי הפשרה כדי לסיים את כל המחלוקות, וכדי שלא "לחזור אחורה". לפיכך, אין לאפשר לה לפתוח את הסכמי השומה כעת.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

25. היעדר קביעה פוזיטיבית בהסכמי הפשרה בעניין שווי הרכישה איננה בגדר "שגגה". החלטת  
המשיב להתקשר בהסכמי השומה לקחה בחשבון את כל הנתונים מושא השומות, ולקחה  
בחישוב גם את שווי הרכישה לעניין זה. שווי הרכישה היה חלק מהמחלוקת והיה בו כדי  
להשפיע על תוכן הפשרה בקשר עם רכיבים אחרים.

26. אין לקבל את טענת העוררת לפיה הקביעה הראשונה באשר לשווי הרכישה היא טעות. קביעת  
שווי הרכישה על סך של 1 ₪ נעשתה בהחלטה מושכלת, לאחר שהמשיב הפעיל את שיקול  
דעתו במסגרת השומה לפי מיטב השפיטה.

8 **דיון והכרעה:**

27. אקדים ואציין כי העוררת העלתה במסגרת העררים טענות הנוגעות גם לאופן שיערוך שווי  
הרכישה, ובכלל זה התייחסה לשאלה האם קיים מפעל תעשייתי על המקרקעין והאם נוכח  
פחת בגינו.

כפי שחזרנו והבהרנו במסגרת דיון ההוכחות - אין מקום לדון בשאלות אלו, המקדימות את  
המאוחר, במסגרת העררים כאן. תפקיד ועדת הערר בעררים דן הוא להכריע בשאלה האם  
החלטת המשיב לדחות את הבקשות לתיקון השומות בהסכם – היא החלטה נכונה וסבירה  
בנסיבות העניין. דיון בטענות האמורות של העוררת, העוסקות לגופו של עניין בנושא שווי  
הרכישה, שיערוכו ועוד שאלות נלוות, יתבצע אם וככל שתתקבלנה טענות העוררת בעררים  
דן בעניין האפשרות לפתיחת הסכמי השומה. אם וככל שייקבע כי אפשר לפתוח את הסכמי  
השומה אזי יהא על המשיב לדון בבקשות לתיקון השומות בהסכם לגופן – על פי שיקול דעתו  
ובהתאם לדין.

21 **הסכמי שומה – איזון עדין שבין עקרון סופיות הדיון לאינטרס הציבור:**

28. כאמור, בענייננו, נחתמו בין העוררת למשיב שני הסכמי שומה, באשר לשתי השומות  
שבמחלוקת – זו הנוגעת למקרקעי כרמל מרכז, וזו הנוגעת למקרקעי הכרמל.

הסכמי שומה הם הסכמי פשרה שבמסגרתם מגיעים הנישום ורשות המס להבנות באשר  
לשאלת החבות במס, היקפה, זהות החייב במס ושיעור המס. הסכמים אלו, יכול שיכללו  
במסגרתם גם הסכמות בנוגע לגובה הריבית שתחול או לגבי אופן תשלום המס. למעשה,  
במסגרת הסכמי השומה, רשאים הנישום ורשות המס להגיע להבנות לפי מיטב הבנתם  
והסכמתם, בכפוף לכך שהסכמות אלו עומדות בהוראות הדין ואינן סותרות את תקנת  
הציבור.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כשם כן הם – הסכמי פשרה בנויים על ויתורים הדדיים משני צידי המתרס, תוך שכל צד  
2 לוקח בחשבון את הסיכונים והסיכויים המונחים לפתחו. במסגרת הסכם פשרה הצדדים  
3 "סוחרים בסיכון" – ביחס לעובדה או תחולת הלכה משפטית – וזאת על מנת להגיע לתוצאה  
4 אופטימלית עבור שני הצדדים, יותר מזו שהיו עשויים להשיג, לשיטתם, לאחר ניהול הלך  
5 משפטי.
- 6  
7 "כידוע, הסכם פשרה הינו הסכם שמטרתו ליישב ולסיים את הסכסוך בין  
8 הצדדים, תוך ביצוע ויתורים הדדיים והסכמה על תנאים שנראים לשני הצדדים  
9 כהוגנים (אופטימליים) גם אם לא מיטביים (אידיאליים). הסכם פשרה הינו,  
10 במהותו, אקט של "קניית סיכון" של הצדדים. הסיכון יכול שיתייחס לעובדה  
11 שנויה במחלוקת או להלכה משפטית או להתפתחות אפשרית בעתיד [ראו: דניאל  
12 פרידמן ונילי כהן חוזים כרך ב 736-737 (1992) (להלן: פרידמן וכהן כרך ב)]. כמו  
13 כן, לעיתים עשויים הצדדים להתפשר על מנת להימנע מ"הסיכון" הגלום בעצם  
14 הזמן שצפוי לחלוף במסגרת ההליכים המשפטיים שעשויים להתארך זמן רב.  
15 הסכם פשרה נועד, בין היתר, "לנקות את השולחן" ולמנוע תביעות וטענות נוספות  
16 בעתיד בנוגע לנושא הפשרה. התכונה המרכזית של הסכם הפשרה היא תכונת  
17 הסופיות (Finality): "מנקודת המבט של הצדדים להסכם הפשרה, תכונת  
18 הסופיות היא תכונה חיונית. טול מן הפשרה תכונה זו, ונטלת ממנה את טעם  
19 קיומה" (כדברי השופט ת. אור בע"א 2495/95 בן לולו נ' אטראש, פ"ד נא(1) 577,  
20 590 (1997); "..."
- 21  
22 [ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב- רוי"ח ועו"ד (16.10.2012) (להלן –  
23 הלכת מחלב), בפסקה 31].
- 24 29. מוסכם על הכול, כי הסכמי פשרה ככלל – ובפרט הסכמי שומה – הם הסכמים רצויים.  
25 הסכמים אלו, שבהם מגיעים הרשות המנהלית והאזרח להבנות, מחוץ לכותלי בית המשפט,  
26 הם יעילים ומביאים לחסכון בזמן שיפוטי ובמשאבי ציבור, כמו גם במשאבי האישיים של  
27 הפרט.
- 28 30. לפיכך, סטייה מהסכמים אלו תיעשה במשורה ובמקרים חריגים בלבד. הדעת נותנת,  
29 שהסכמות שהתגבשו לאחר משא ומתן משמעותי ורציני בין הצדדים, במסגרתו שיקלל כל צד  
30 את נקודות החוזק והחולשה שלו בקשר עם הסוגיה שבמחלוקת, וכן את ההיבטים הכלכליים,  
31 המשפטיים והתדמיתיים של החלטתו – ייצרו הסתמכות עבור כל צד, כי המחלוקת  
32 הסתיימה. על כן, לא יהיה זה ראוי לשוב ולהעלות מן האוב את המחלוקת בשלב מאוחר יותר.
- 33 31. עם זאת, אין לומר כי בשום מצב לא ניתן יהיה לבטל הסכמי שומה. בראש ובראשונה, ניתן  
34 לשקול פתיחת הסכם שומה מחמת פגם ברצון על-פי הדין הכללי החולש על חוזים (בהיותם  
35 של הסכמי השומה הסכמים לכל דבר ועניין) – ובראשו חוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-  
36 1973 (להלן – חוק החוזים) וחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), התשל"א-1970. כמו כן,  
37 חוקי המס מסדירים גם הם, הוראות ספציפיות המאפשרות לשוב ולעיין בשומה.









## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

35. בפקודת מס הכנסה קיימת למנהל רשות המיסים או מי שהוסמך על ידו סמכות לעיין ולתקן  
שומה סופית – ראו סעיף 147 לפקודה.
- בע"א 2829/11 קבוצת חברות שמעוני בע"מ נ' פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה  
(9.6.2014) (להלן – עניין חברות שמעוני), בחן בית המשפט העליון את השאלה האם ניתן  
להגיש ערעור על שומה בהסכם שנחתמה בין פקיד שומה לבין נישום. בית המשפט קבע בעניין  
חברות שמעוני כי לא ניתן להגיש ערעור על שומה בהסכם, וככל שקיימת טענה באשר לפגמים  
ברצון בעת כריתת הסכם השומה – הדרך הדיונית הנכונה היא על ידי הגשת עתירה לבג"צ:
- "הסדר בין פקיד השומה לבין הנישום נשען על הסכמה בין הצדדים. אם הגיעו  
הצדדים להסכמה, עולה השאלה על שום מה נדרש ערעור עליה? בשל כך נקבע  
בפסיקה כי ניתן לתקוף הסכם שומה רק על בסיס פגמים ברצון, דהיינו פגמים  
המכרסמים בעצם קיומה של הסכמה לחתימה על ההסכם (ראו: עניין מחלב,  
פסקה 25 לפסק-דין של השופט דנציגר; א' רפאל מס הכנסה כרך שישי 227-234  
(2005); (להלן - רפאל מס הכנסה); השוו גם לפרק ב' בחוק החוזים (חלק כללי),  
התש"ל-1970, שכותרתו "ביטול חוזה בשל פגמים בכריתו"). את יכולתו לנסות  
לשכנע את פקיד השומה לסטות מעמדתו מיצה הנישום בעת ניהול המשא ומתן  
עמו. משנחתם ההסכם, הביע הנישום את הסכמתו לאמור בו ולא ראוי שיהיה  
מקום שיערער על כך. זאת להבדיל מהחלטה לפי סעיף 152(ב), שישודה באי  
הסכמה בין הצדדים, ואשר בעקבותיה הגיע פקיד השומה להחלטה בעצמו והוציא  
שומה על-פי שיקול דעתו הבלעדי, שעל כן הגיוני ואף ראוי ליתן לנישום זכות  
לערער על כך - כפי שאכן קבוע בסעיף 153(א)..."
- הכלל הוא שאין לנישום זכות ערעור על הסכם שומה. אין לנישום גם זכות להשיג  
על ההסכם או לבקש מפקיד השומה לפתוח את המשא ומתן ומחדש.
- עוד יצוין כי סעיף 147(א) לפקודה קובע אמנם את סמכותו של המנהל לתקן את  
החלטותיו של פקיד השומה או לשנותן. אולם, המנהל אינו חייב להפעיל סמכותו  
זאת, ולנישום אין זכות ערעור עצמאית על עצם סירובו של המנהל לשנות את  
החלטתו או לתקנה. ראו לעניין זה דבריו של בא-כוח המערערת בספרו:
- "על הנישום לשכנע את נציב מס הכנסה לפעול בהתאם לסמכויות  
המוקנות לו מכוח סעיף 147. אם ימאן הנציב לעשות כן, ייאלץ הנישום  
לעתור לבית הדין הגבוה לצדק, כדי לנסות ולשכנעו לצוות על הנציב לפעול  
למענו על-ידי הפעלת הסמכויות המוקנות לו מכוח סעיף 147(א)(1)  
לפקודה" (רפאל מס הכנסה, 326; ההדגשה הוספה - מ.נ.).
- וראו עוד: בג"ץ 56/67 גרוס נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כא(1) 558 (1967) ובג"ץ 282/67  
פרץ נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כא(2) 429 (1967), אשר עליהם נסמך המחבר."
36. הדברים שנקבעו בעניין קבוצת חברות שמעוני נידונו גם בהלכת מחלב, שם קבע כבוד השופט  
דנציגר, בפסקה 25:
- "השומה שבהסכם בה עוסק סעיף 152(א) לפקודה הינה למעשה הסכם פשרה בין  
פקיד השומה לבין הנישום שנועד לסיים את הסכסוך נשוא הליך ההשגה. ודוק,  
על שומה בהסכם לא יכול הנישום להגיש ערעור בהתאם לסעיף 153 לפקודה, אשר



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 מגביל את זכות הערעור רק לצווים שנתן פקיד השומה בהתאם לסעיף 152(ב)  
2 לפקודה. הדבר מובן מאליו, באשר מדובר בהסכם פשרה שהנישום הוא צד לו, ועל  
3 כן אין מקום לאפשר לו לערער עליו. יחד עם זאת, אין בכך כדי למנוע לכאורה  
4 מהנישום מלתקוף את ההסכם בעילות הלקוחות מחוק החוזים (חלק כללי),  
5 התשל"ג-1983 (להלן: חוק החוזים) שעניינן פגמים ברצון - טעות, הטעייה, עושק  
6 וכפייה - וזאת על ידי הגשת המרצת פתיחה (ראו: רפאל בעמ' 234-227)."
- 7 דברים אלו, העוסקים אמנם בשומה בהסכם לפי הוראות פקודת מס הכנסה, יפים ונכונים  
8 גם לתחום מיסוי המקרקעין. דהיינו: כאשר נכרת הסכם שומה בין נישום לבין מנהל מיסוי  
9 מקרקעין והנישום מבקש לתקן את הסכם השומה בטיעון של פגם ברצון, ומנהל מיסוי  
10 מקרקעין מסרב לתקן את הסכם השומה בין הצדדים – אזי פתוחה הדרך בפני הנישום לחלוק  
11 על סירובו זה של מנהל מיסוי מקרקעין. כעולה מההלכות שנקבעו על ידי בית המשפט העליון  
12 הן בעניין **קבוצת חברות שמעוני** והן **בהלכת מחלב** המסלול הדיוני לתקיפת החלטתו של מנהל  
13 מיסוי מקרקעין הוא באמצעות הגשת המרצת פתיחה או עתירה לבג"צ.
- 14 37. עוד יוזכר, כי לצד דיני החוזים הכלליים, חלים על הסכמי פשרה עם רשות מנהלית גם כללי  
15 המשפט הציבורי, אשר מקנים לרשות השלטונית את היכולת להשתחרר מהסכמות מכוח  
16 דוקטרינת "ההשתחררות המנהלית". דוקטרינה זו קובעת, כי רשות מנהלית רשאית  
17 להשתחרר מהתחייבויות או הסכמות שנתנה, אם אינטרס הציבור מצדיק זאת – ומבלי  
18 שהשתחררות זו תיחשב כהפרת חוזה. מדובר אפוא, באיזון זהיר בין עקרון קדושת החוזה  
19 לבין עקרון אפקטיביות הממשל והיותה של הרשות נאמן הציבור, אשר כפופה לדיני הסבירות  
20 והמידתיות [ע"א 6328/97 עזרא רגב נ' **משרד הביטחון**, נד(5) 506 (2000), פסק דינו של כבוד  
21 הנשיא ברק; ע"א 3604/13 **מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר** (10.05.2015), בפסקאות  
22 19, 27 (להלן – **פס"ד אייזינגר**)].
- 23 38. מן העבר השני, היחיד, הנישום, רשאי מצידו לטעון לפגמים ברצון שנפלו בעת כריתת הסכם  
24 השומה, בהתאם להוראות חוק החוזים, היינו: טעות, הטעייה, כפייה ועושק.  
25 כמו כן, רשאי הוא לשוב ולבקש מהרשות לעיין מחדש בשומה, עקב טעות שנפלה בה או שינוי  
26 נסיבות, כפי שמאפשר סעיף 147 לפקודה שנוצר לעיל או סעיף 85 לחוק.
- 27 39. בקשה לפתיחה ותיקון הסכם שומה, בין אם הוגשה לפי בקשת הפרט או בין אם מיוזמתה של  
28 רשות המס, עומדת בסתירה לעקרון סופיות הדיון וסופיות השומה ואף סותרת את עקרון  
29 היסוד בדבר כיבוד הסכמים. פתיחת הסכם שומה לאחר שהגיעו הצדדים להבנות בעקבות  
30 משא ומתן ארוך, גם אינה מתיישבת עם חובת ההגינות, המוטלת על הרשות ועל האזרח  
31 כאחד.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אכן, אין מדובר בחובת הגינות סימטרית, ונקודת המוצא היא שהרשות חבה בחובת הגינות  
2 מוגברת כלפי האזרח, בעוד שהוא, חב בחובת הגינות מצומצמת יותר. אף על פי כן, חובת  
3 ההגינות מחייבת, כי הצדדים שניהם ינהגו האחד בשני בתום לב.
- 4 כך למשל, אין הרשות רשאית לפתוח הסכמי פשרה אם הפרט שינה מצבו לרעה וייגרם לו נזק  
5 משמעותי עקב כך. מהצד השני, אין זה מתקבל על הדעת שרשות תהיה נתונה לגחמות או  
6 לתנודתיות בעמדותיו של הפרט, ככל שישנה את דעתו חדשות לבקרים.
- 7 על כן, במסגרת חובת ההגינות, אין האזרח רשאי להתכחש להתחייבויות שנטל על עצמו כלפי  
8 הרשות או להסתיר מידע חיוני להסכמות [עע"מ 7217/10 אילנית מרכז לשיקום בע"מ נ'  
9 מדינת ישראל - הממונה על מחוז חיפה (27.6.2012), בפסקה 21; בר"מ 867/06 מנהלת  
10 הארנונה בעיריית חיפה נ' דור אנרגיה (1988) בע"מ (17.4.2008), בפסקה 11; פס"ד  
11 אייזינגר, בפסקה 48; עניין מחלב, בפסקה 35].
- 12 **"...היחסים בין הרשות לבין האזרח הם, הלכה למעשה, יחסים דו-סטריים. לכן,  
13 לדעתי, כנגד חובת ההגינות של הרשות, נדרשת חובת הגינות של האזרח. לדרישה  
14 זאת יש שורשים עמוקים: היא צומחת מן האמנה החברתית שביסוד המדינה. לפי  
15 אמנה זאת, כמשמעותה במדינה דמוקרטית, הרשות והאזרח אינם עומדים זה מול  
16 זה, משני הצדדים של מתרס, אלא הם, זה לצד זה, שותפים במדינה... חובת  
17 ההגינות של האזרח כלפי הרשות, כמו חובת ההגינות של הרשות כלפי האזרח,  
18 עשויה להשתנות ממקרה למקרה, לפי הנסיבות..."**  
19 (בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר אגף המכס והמע"מ, נב(1) 289 (1998),  
20 בפסקה 25).
- 21 עוד אציין, כי הסמכות הנתונה בידי מנהל רשות המיסים מכוח סעיף 147 לפקודת מס הכנסה  
22 ואופן הפעלתה נדונו רבות בהלכה הפסוקה, וזאת דווקא כאשר הסמכות לעיין ולתקן הופעלה  
23 על ידי רשות המיסים. הכלל הוא, שסעיף 147 לפקודה הוא חריג לעקרון סופיות השומה,  
24 ומטרתו גביית מס אמת ומניעת פגיעה בקופה הציבורית. סעיף 147 נותן בידי הרשות כוח רב,  
25 אשר יש בו פוטנציאל פגיעה גבוה בנישום, אשר הסתמך על השומה ושינה מצבו לרעה. על כן,  
26 שימוש בסעיף 147 – על אחת כמה וכמה שעה שמדובר בשומה שנערכה בהסכם – **ייעשה  
27 במשורה ובמקרים חריגים בלבד, ורק אם קיימת הצדקה מיוחדת.** לא די בכך שתתגלה טעות  
28 בשומה – ונדרש שהטעות תהיה טעות מקצועית וחמורה, אשר לא ניתן להשלים עם קיומה,  
29 או קיומן של נסיבות חריגות אחרות [פס"ד אייזינגר, בפסקאות 37-35, 46; ע"מ (מחוזי תל  
30 אביב-יפו) 62697-12-13 אילן שילוח נ' פקיד שומה תל אביב 1 (18.10.2017), בפסקאות 96,  
31 66-68 (להלן – עניין שילוח); עניין מחלב, בפסקאות ג, ה-ז, ט].
- 32 **"את סמכותו של נציב מס ההכנסה הקבועה בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה (נוסח  
33 חדש) (להלן: הפקודה) לעיין מחדש בשומה שבהסכם, יש לפרש בצמצום ולאפשר  
34 הפעלתה רק במקרים חריגים. עם זאת, אני סבור כי גישתו של חברי השופט י'**



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 דנציגר מצמצמת יתר על המידה את גבולות התפרשותה של הסמכות. סמכות הנציב  
2 לפי סעיף 147 לפקודה לעיין מחדש בשומות נועדה לפקח על פעילותם של פקידי  
3 השומה השונים ולבקרה, במטרה להביא לגביית מס אמת ולשמור על השוויון בפני  
4 החוק. שיקולים אלה יפים גם כאשר מדובר בשומה מוסכמת. במקרה אחרון זה,  
5 להסתמכות הנישומים על שומה שבהסכם – להבדיל משומה עצמית או שומה לפי  
6 מיטב השפיטה – יש ליתן משקל רב יותר. הדבר נגזר מחובת ההגינות של הרשות  
7 כלפי הפרט שעומו נכרת ההסכם, ומתחייב גם כדי למזער פגיעה באמון של  
8 נישומים עתידיים שעלולה לסכל את הנכונות להתקשר בהסכמי פשרה דומים  
9 בעתיד. על כן, כפי שצינו חבריי, הפעלת הסמכות צריכה להיעשות במקרים  
10 חריגים בלבד, ולאינטרס ההסתמכות יש ליתן משקל משמעותי וממשי...."  
11 (עניין מחלב, בפסק דינו של כבוד השופט פוגלמן)
- 12 אדגיש, כי טרם נידון בפסיקה מקרה בו ביקש הנישום, מיוזמתו, את פתיחת הסכם השומה .42  
13 מכוח סעיף 147 לפקודה. עם זאת, הכלל הוא כי סעיף 147 הוא סימטרי - היינו התנאים  
14 והכללים יחולו גם על הפרט בבואו לבקש תיקון שומה בהסכם (עניין מחלב, בפסקה 20).
- 15 על כן, אין לקבל מצב שבו נישום יתנער מהסכם שומה כפי ראות עיניו, רק משום שהסיכון  
16 שאותו "קנה" לא התממש לפי רצונו. אין מדובר אך בפגיעה ברשות עצמה – אשר כלכלה את  
17 צעדיה בהתאם וויתרה על תשלומים שהיו עשויים להיות מגיעים לה – אלא גם בפגיעה  
18 באינטרס הציבורי, שכן גביית המס נועדה לשרת את הציבור כולו. לרשות המיסים, ככל רשות  
19 מדינית, משאבים מוגבלים, ולאחר שזו הגיעה להבנה עם נישום מסוים, והורידה את הסוגיה  
20 מושא הסכם השומה מסדר יומה, הרי שפתיחה מחדשת של ההסכם תביא לבזבוז כפול של  
21 משאבי ציבור.
- 22 לא זו אף זו, מתן אפשרות לנישום לערער בקלות על הסכמי השומה עלולה להוביל להצפת .43  
23 המערכת ולפגיעה קשה בסופיות הדיון, שלא בהתאם לאיזון נכון ומושכל של האינטרסים. על  
24 כן, דומני, כי נישום אשר מבקש פתיחת הסכם שומה – בין אם במסגרת סעיף 147 לפקודה  
25 ובין אם במסגרת סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ובין אם מכוח הדין הכללי – יידרש לעמוד  
26 ברף מחמיר של הוכחת נסיבות חריגות, ואין די בטעות בשיקול הדעת או בטעות "בכדאיות  
27 העסקה".
- 28 מדובר אפוא בסמכות השמורה למקרים חריגים, עקב שינוי נסיבות קיצוני, טעות או הטעייה .44  
29 (עניין מחלב, פסקה 27). עוד נקבע, בכל הקשור והמתייחס לפתיחת שומה לפי סעיף 85 לחוק  
30 מיסוי מקרקעין, כי הטעות הנטענת לצורך פתיחת שומה לפי מיטב השפיטה יכולה להיות הן  
31 טעות משפטית והן טעות עובדתית [ע"א 736/87 יעקב יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין,  
32 נצרת, מה(3) 365 (1991), בפסקה 7].

33



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

45. כאמור לעיל, אחזור ואציין כי באשר לסמכות מנהל מיסוי מקרקעין לפתוח שומה בהסכם -  
טרם נקבעה הלכה קונקרטית בעניין זה, אך לעמדתי, יהיה זה ראוי ונכון להחיל את הכללים  
שנקבעו ביחס לסעיף 147 לפקודה (לעניין פתיחת שומה שבהסכם) גם ביחס לסמכותו של  
המנהל לפי סעיף 85 לחוק. הדבר מתבקש לאור העקרונות הזהים העומדים בבסיס סמכות  
זו, וכן לאור החשיבות ביצירת הרמוניה חקיקתית בדיני המס.
- 6 **טענה מקדמית – האם לעוררת עומדת זכות להגיש ערר על החלטות המשיב?**
46. העוררת הגישה את העררים דן על החלטת המשיב הדוחה את בקשתה לפתוח את הסכמי  
השומה ולתקן את שווי הרכישה. יש לבחון האם עומדת לעוררת זכות בדין להגיש ערר על  
החלטתו זו של המשיב.
47. פורטה לעיל עמדת בית המשפט העליון בעניין **חברות שמעוני**, אשר דן בערעור שהוגש על  
שומה בהסכם לפי סעיף 152(א) לפקודה. בית המשפט העליון דחה את הערעור שם וקבע, כי  
הסכם שומה אשר נכרת לאחר שהגיש הנישום השגה, אינו בר-ערעור. נישום רשאי להגיש  
ערעור אך ורק על שומה בצו שנקבעה בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודה. עמדה דומה הובעה גם  
בפסיקת בית המשפט העליון במסגרת **הלכת מחלב**.
- 15 ושוב - הגם שכאמור, הלכות אלו מתייחסות להסכם שומה במס הכנסה, סבורני כי הרציונל  
העומד בבסיס ההלכה האמורה יפה גם לתחום מיסוי המקרקעין ולעניין הנדון בפנינו.
48. סעיף 87 לחוק, העוסק ב"השגה" נוקט לשון, אשר ממנה עולה תכלית זוהי לתכלית ולרציונל  
שנקבע ביחס בהלכות בית המשפט העליון בעניין הסכמי שומה במס הכנסה.
- 19 **"(א) היה אדם חולק על השומה רשאי הוא לבקש מהמנהל, בהודעת השגה,**  
20 **בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש את**  
21 **הנימוקים להשגה על השומה, את סכום המס הנובע מהם ואת דרך חישובו**  
22 **(להלן - סכום המס שאינו שנוי במחלוקת), ותוגש בתוך 30 ימים מיום**  
23 **שנמסרה לו הודעת השומה; הוכח להנחת דעתו של המנהל שהאדם החולק**  
24 **על השומה היה מנוע מלהגיש את הבקשה בתוך המועד האמור משום**  
25 **שנעדר מן הארץ או היה חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא**  
26 **להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.**  
27 **(ב) לא הגיש אדם הצהרה לפי הוראות סעיף 73 והוצאה לו שומה לפי סעיף 82,**  
28 **יראו כהשגה על אותה שומה רק הצהרה מפורטת, כאמור בסעיף 73,**  
29 **שהגיש לגבי העסקה או הפעולה.**  
30 **(ג) בא המשיג על השומה שנערכה לו לידי הסכם עם המנהל, תתוקן השומה**  
31 **לפי זה ותומצא לו הודעה על המס שעליו לשלם.**  
32 **(ד) המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים**  
33 **מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה או בתוך 30 ימים מיום שאישר כי המשיג**  
34 **המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר;**





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 המנהל יהיה רשאי, מטעמים מיוחדים, להאריך את התקופה האמורה עד  
2 תום שנה מהיום שנמסרה לו הודעת ההשגה.  
3 על אף האמור בסעיף קטן (ד), על השגה שהוגשה על שומה שהוצאה לפי  
4 סעיף 82, ייתן המנהל למשיג את החלטתו בתוך 12 חודשים מיום שקיבל  
5 את ההצהרה המפורטת כאמור בסעיף קטן (ב).  
6 לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה בסעיפים  
7 קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה  
8 כאילו התקבלה.
- 9 49. אזכיר, כי סעיף 85 לחוק, הדין בתיקון שומה, קובע במפורש, כי תיקון שומה יכול שיעשה  
10 ביחס לשומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82 לחוק. סעיף 85 לחוק אינו מסמך  
11 את מנהל מיסוי מקרקעין לתקן שומה בהסכם שנעשתה בשלב ההשגה.
- 12 50. עוד יוזכר, כי העוררת לא הגישה השגה על שומת מקרקעי הכרמל המקורית, שבה המשיב  
13 אישר את השומה העצמית בכל הנוגע לשווי המכירה, אך לא התיר בניכוי את שווי הרכישה.  
14 לאחר מכן, כשהמשיב תיקן שומה זו והגדיל את שווי המכירה – הגישה העוררת השגה  
15 (ההשגה לא עסקה כלל בנושא שווי הרכישה אלא רק בשווי המכירה – ראו נספח 5 לתצהיר  
16 המשיב). הצדדים הגיעו להבנות בשלב ההשגה וחתמו על הסכם פשרה ביום 22.3.20 (וזאת  
17 במקביל להגשת הערר לגבי שומת מקרקעי כרמל מרכז). בכך, מיצתה העוררת את כל הליכי  
18 ההשגה והמשא ומתן מול המשיב ביחס למקרקעי הכרמל.
- 19 51. על פי הראיות שהוצגו בפנינו, וממילא לא הוכח ולא נטען אחרת – בידי העוררת היה זמן  
20 מספק בכדי לשקול ולכלכל את צעדיה, ביחס לשתי השומות – הן זו של מקרקעי הכרמל והן  
21 זו של מקרקעי כרמל מרכז, והיא ניהלה משא ומתן עם המשיב שהוביל לחתימת שני הסכמי  
22 הפשרה מושא העררים דנן.
- 23 בשני הסכמי הפשרה האמורים הגיעה העוררת להסכמות עם המשיב בשלבים מאוחרים לשלב  
24 השומה הראשון – או בשלב ההשגה או בשלב הערר. כך או כך, לעוררת לא מוקנית זכות לשוב  
25 ולפתוח את הסכמי השומה הנ"ל באמצעות השימוש בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין על ידי  
26 הגשת בקשה לתיקון השומות בהסכם. סעיף 85 לחוק לא נועד למטרה זו.
- 27 לעמדתנו, לעוררת לא עמדה זכות להגיש ערר על החלטת המשיב אשר דחתה את בקשתה לתקן  
28 את שומות מקרקעי כרמל ומקרקעי כרמל מרכז, ועל כן דין העררים להידחות על הסף.
- 29 52. בבחינת למעלה מן הצורך, אוסיף ואומר כי גם מבחינה מהותית, ואף אם נדון בטענות  
30 העוררת לגופן – טענת קיומה של הסכמה בעל-פה לתיקון של שווי הרכישה לאחר חתימת  
31 הסכמי השומה, כמו גם טענת ה"טעות" שהעלתה העוררת - יש מקום לדחות את העררים דנן  
32 לגופם של דברים.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 טענת קיומה של "הסכמה" בעל פה על תיקון שווי הרכישה לאחר החתימה על הסכמי השומה:
- 2 53. העוררת טוענת, כי הסתמכה על אי-סופיות השומה לאור שיחות שניהלה בעל-פה באת כוח  
3 העוררת, עו"ד ענת שביט, עם נציג המשיב, מר רוני ברק, לפיהן היתה "הסכמה ג'נטלמנית"  
4 שנושא שווי הרכישה יתוקן בהמשך, ולאור הבנה בין הצדדים, כי הנושא אינו שנוי במחלוקת.  
5 סבורני, כי אין יסוד לטענת "הסתמכות" זו.
- 6 54. בראש ובראשונה, המשיב מתכחש לעניין קיומה של הסכמה נטענת זו. המשיב חוזר וטוען –  
7 הן בתצהירו של מר ברק מטעמו והן במסגרת סיכומיו כי לא היתה הסכמה כזו וכי הותרת  
8 שווי הרכישה ע"ס של 1 ₪ נבע מהחלטה מושכלת במסגרת השומה לפי מיטב השפיטה  
9 שהוצאה לעוררת ביחס למקרקעי הכרמל – עליה העוררת לא הגישה השגה, וכן מהחלטה  
10 מושכלת גם ביחס למקרקעי כרמל מרכז, אשר על החלטה זו הוגשה השגה, ובשלב ההשגה  
11 הגיעו הצדדים להסכמות, אשר לא כללו שינוי בעמדת המשיב ביחס לשווי הרכישה אלא רק  
12 ביחס לשווי המכירה וניכוי הוצאות מסוימות שהותרו בסופו של דבר בניכוי.
- 13 המשיב עומד על עמדתו לפיה סוגיית שווי הרכישה היוותה רכיב שמשקל כחלק מהמשא ומתן  
14 ובסופו של דבר נחתמו הסכמי הפשרה כפי שנחתמו, כשבכל אחד מהם מצוי סעיף "סופיות"  
15 הקובע כי חתימת הסכמי הפשרה מהווה סילוק סופי ומוחלט של כל המחלוקות בין הצדדים  
16 ביחס לשומות מקרקעי הכרמל ומקרקעי כרמל מרכז.
- 17 55. בסעיף 58 לתצהירו של עד העוררת, מר יהודה בן עזרא, נטען כי נאמר לו למר בן עזרא על ידי  
18 באת כוחו שקיימת הבנה בעל-פה עם המשיב, לפיה ניתן יהיה לבחון את נושא שווי הרכישה  
19 במסגרת תיקון שומה מאוחר יותר להסכם הפשרה, ולכן פנתה באת כוח העוררת למר ברק  
20 בבקשה לתיקון השומות בהסכם, כפי שנדברו.
- 21 מן האמור בתצהיר, כפי שגם עלה בחקירתו הנגדית של מר בן עזרא (עמוד 33 לפרוטוקול  
22 שורות 6-12), עולה כי למר בן עזרא אין כל ידיעה אישית ביחס ל"הסכמה" או "הבנה" כאמור,  
23 ועדותו בעניין זה היא עדות מפי השמועה, בכל המתייחס לאמיתות תוכנה.
- 24 56. לא הוגש תצהיר על ידי באת כוח העוררת, עו"ד שביט, בעניין זה, ולטעמי – לא בכדי. יוצא  
25 אפוא, כי אין בפנינו כל ראיה ממשית להתחייבות שלטונית כלשהי לתיקון השומות בהסכם  
26 בשלב מאוחר לחתימת ההסכמים.







## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

57. עיון בצרופת המיילים שצורפו כנספח 27 לתצהירו של מר בן עזרא – מעלה כי אין בתכתובת זו כדי לבסס כל ראייה להסכמה או התחייבות קונקרטית כלשהי של המשיב לתיקון השומות בהסכם לאחר חתימתו.
58. העוררת היתה מיוצגת לכל אורך הדרך על ידי עורכי דין מן השורה הראשונה, אשר מן הסתם בקיאים בדין ויודעים כי אין ולא יכולה לעמוד טענה לקיומה של הסכמה בעל-פה במישור היחסים שמול רשות מרשויות המדינה. **הסכמים מול רשויות המדינה – נעשים תמיד בכתב.**
- מעבר לעובדה כי לא הוכחה טענת העוררת, כאילו ניתנה "הבטחה ג'נטלמנית", כביכול, כי הסכמי השומה יתוקנו בהמשך בעניין שווי הרכישה - יש להדגיש כי קבלת עמדת העוררת לפיה נערכה, כביכול, הסכמה בעל-פה מול המשיב לתיקון הסכמי השומה בשלב מאוחר לחתימתם, מעבר לכך שתהא סותרת את כל ההלכות הקיימות מימים ימימה ביחס למתכונת ההתקשרות של המדינה בחוזים – משמעותה היא דרישה למתן גושפנקא להתנהלות קלוקלת שאינה עולה בקנה אחד עם עקרונות של שקיפות ומינהל תקין, ופותרת פתח מסוכן לעשיית עסקאות "מאחורי הקלעים" בלא יכולת לבקרה וביקורת. **זאת אין לקבל ואין להתיר במדינה מתוקנת.**
59. זאת ועוד, שורת ההיגיון והשכל הישר מחייבים, ככל שהיתה הסכמה מהותית שכזו לתיקון הסכמי השומה בשלב מאוחר יותר בעניין שווי הרכישה, וככל שהסכמה זו היתה כה חשובה לעוררת, כי זו תימצא ביטוי, ולו בניסוח כללי, במסגרת הסכמי השומה.
- מאחר והסכמי השומה אינם כוללים ולו אזכור מינימלי של אותה הסכמה נטענת – הרי שטענת העוררת נראית ונשמעת בלתי סבירה ובלתי מתקבלת על הדעת.
60. אוסיף ואדגיש, כי גם בבחינת מדיניות שיפוטית ראויה, אין זה ראוי ונכון כי ועדת הערר תידרש לצלול לנבכי הליכי המשא ומתן בין הצדדים כדי לבחון האם היו בכלל הבנות נוספות מעבר לכתוב בהסכמי השומה, שנעשו בעל-פה ושלא מצאו ביטוי בכתב. כל שיש לנגד עיני הוועדה הוא הסכמי השומה – וכל החלטה שתתקבל, תהא במסגרת גבולותיהם המוסכמים והברורים.
- "...טענות העוררת בדבר ההסכמות "האמיתיות" שעומדות מאחורי הסכם הפשרה – אינן טענות שניתן לשמען במסגרת הליך הערר דנן. על כן, אין כל מקום לערוך במסגרת הערר בירור, לרבות שמיעת ראיות, ביחס לכוונת הצדדים המקורית בעת כריתת הסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק דין בערר הקודם. ככל שהעוררת סבורה היתה כי יש סוגיות שהן בעלות חשיבות ניכרת עבורה – שומה היה עליה לציין במפורש בהסכם הפשרה. אלא שבפועל, הצדדים יצאו להפסקה במהלך דיון ההוכחות בערר הקודם, ולאחר שחזרו מההפסקה ציינו כי הגיעו להסכמה בדבר



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 מחיקת הערר, תוך מתן אפשרות לעוררת לפנות למשיב בבקשה לתיקון שומת מס  
2 השבח ולהציג אסמכתאות לניכויים שדרשה מן השבח. זאת ותו לא.
- 3 הסכם הפשרה הוא ברור ונהיר, והרקע לכריתתו וההסכמות שהושגו – אם הושגו  
4 – "מאחורי הקלעים", אינן מעניינה של ועדת הערר..."
- 5 ו"ע 21-06-37489 סיסמופ טכנולוגיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
6 .(31.7.2022), בפסקה 29.
- 7 בהסכמי השומה אין כל התייחסות לעניין שווי הרכישה או לעניין תיקונו העתידי. הצדדים 61.  
8 להסכמים הם אלו האמונים על לשונם וניסוחם. נקודת המוצא בבחינת הסכמי השומה היא  
9 לשונם והאופן בו נוסחו. אלא שגם לשון ההסכמים שוללת את עמדת העוררת, לפיה עניין שווי  
10 הרכישה יידון לאחר חתימת הסכמי השומה.
- 11 יתר על כן, מנוסח הסכמי השומה עולה כי אין המדובר בהסכמים "חלקיים". לשון ההסכמים  
12 ברורה, וממנה עולה חד משמעית כי הם מתייחסים ונועדו להביא לידי סיום את כלל  
13 המחלוקות מושא השומות בכללותן.
- 14 על כן, אין לקבל את טענות העוררת בדבר "הסכמות מכללא" לתיקון שווי הרכישה במועד  
15 עתידי.  
16
- 17 "הפרשנות המוצעת, שלפיה סעיף זה הוא למעשה צופה פני עתיד – במובן זה  
18 שמדובר בסכומים שעוד עתידים להגיע למערערת בהמשך – עומדת בניגוד ללשון  
19 ההסכם אשר ניכר כי אינה משתמעת לשני פנים. במצב דברים זה, מוטל הנטל על  
20 המערערת – שטענה לפרשנות האמורה – להציג נסיבות וראיות המלמדות על אומד  
21 דעת אחר של הצדדים לחוזה. המערערת לא עמדה בנטל זה ולא הציגה ראיות  
22 התומכות בפרשנות המוצעת על ידה."  
23 (ע"א 4254/13 שמואל לוי נ' פקיד השומה ירושלים 3 (22.2.2015), בפסקה 12).
- 24 העוררת טוענת כי צריכה להתקיים "הגינות מינימלית", ואם על-פי הדין, זכאית העוררת 62.  
25 לניכוי שווי הרכישה, אזי על המשיב להתיר זאת, גם אם לפני משורת הדין. כפי שהמשיב יודע  
26 לפתוח הסכמי שומה, גם אם אינו זכאי לכך על-פי דין, ראוי כי יתחשב בעוררת ויתיר לה  
27 לנכות את שווי הרכישה על-אף קיומו של הסכם השומה.
- 28 גם אם יש בטענות אלו של העוררת כדי לשבות את הלב – לא ניתן לקבלן. ראשית, אין לשכוח 63.  
29 את המסגרת העדינה של איזון האינטרסים שבה אנו נמצאים, שעה שמתבקשת פתיחתם של  
30 הסכמי שומה. המשיב טוען לסופיות השומות ואילו העוררת אוחזת בטיעון לפיו יש להתיר  
31 לה את תיקון הסכמי השומה מטעמים של שומת מס אמת. סבורני, כי בטיעון זה של העוררת  
32 יש משום הנחת המבוקש.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

64. כפי שפורט לעיל, המשיב קבע את שווי הרכישה ל- 1 ש"ח מטעמים ונימוקים שצוינו על ידו הן בשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא ביחס למקרקעי הכרמל והן בשומה לפי מיטב השפיטה ובהחלטה בהשגה ביחס למקרקעי כרמל מרכז.
- כאמור, העוררת לא הגישה השגה על השומה לפי מיטב השפיטה בעניין מקרקעי הכרמל. על כך אין מחלוקת (ראו גם עדות מר בן עזרא מטעם העוררת בעמודים 25-27 לפרוטוקול). כך שעניין שווי הרכישה בקשר עם מקרקעי הכרמל הפך חלוט בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב. **סעיף 85 לחוק לא נועד לשמש ככלי לעקיפת המועד להגשת השגה או ככלי להארכת מועד להגשת השגה.**
- לא למותר לשוב ולציין, כי גם לאחר שהמשיב נקט בהליך של תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק ביחס לשומת מקרקעי הכרמל – הגישה העוררת השגה על ההחלטה לתקן את השומה האמורה, ולא עלתה כל טענה (וממילא לא יכולה היתה לעלות) ביחס לשווי הרכישה של מקרקעי הכרמל.
65. באשר לשווי הרכישה בעניין מקרקעי כרמל מרכז – העוררת אכן הגישה השגה בעניין השומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה לה על ידי המשיב, ולאחר מכן אף הגישה ערר, משנדחתה ההשגה, במסגרתו העלתה טענה בנושא שווי הרכישה. אלא שהצדדים חתמו על הסכם הפשרה עוד לפני שהתקיימה ולו ישיבת קדם משפט אחת בעררים הקודמים.
- לפיכך, לא הובאו כל ראיות וממילא לא הוכחו כלל טענות העוררת ביחס לשווי הרכישה של מקרקעי כרמל מרכז. על כן, לא ניתן לקבל את עמדת העוררת לפיה אי-קבלת טענותיה בנושא שווי הרכישה תוביל לפסיקה שאינה מובילה לתוצאות מס-אמת, שכן טענות אלו לא נידונו ולא הוכרעו, ולכן הטיעון בעניין מס-אמת – לאו טיעון הוא.
- זאת ועוד, וכפי שצוין בפתח הדיון וההכרעה – ועדת הערר אינה אמורה להכריע לגוף טענות העוררת בנושא שווי הרכישה, אלא תפקידו הוא להכריע בשאלה אם יש מקום לפתוח את הנושא לדיון מחדש. על כן, באיזון הראוי לטעמי בנסיבות העניין בין האינטרס של המשיב והסתמכותו על סופיות השומות, ובין טענות העוררת לשומת מס אמת – גוברת ידו של המשיב בנסיבות העניין דנן.
- עילת הטעות – האם עומדת לזכות העוררת?**
66. העוררת טענה לגופו של עניין, כי המשיב התרשל בתפקידו ולא בדק כדבעי את הנתונים העובדתיים הנוגעים לשווי הרכישה וכתוצאה מכך קבע קביעה עובדתית שגויה בהיסח דעת, לפיה קיים מפעל תעשייתי על המקרקעין.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לעמדת העוררת, טעות זו היוותה את הבסיס לאי-התרת שווי הרכישה בשומות. לגישתה,  
2 מדובר בטעות מקצועית חמורה המטילה עליה נטל מס נוסף, ללא הצדקה – וגם בכך יש כדי  
3 להוות נסיבה חריגה לפתיחת הסכם השומה.
- 4 אין בידי לקבל את טענתה זו של העוררת.
- 5 67. כפי שהבהרתי לעיל, העוררת אינה רשאית על פי הדין לבקש את פתיחת הסכמי השומה  
6 בהתבסס על סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.
- 7 העילה היחידה העומדת לרשות העוררת – ואף היא ספק אם מקומה יכירנה במסגרת ערר  
8 ולא במסגרת המרצת פתיחה – היא העילה של פגם ברצון, דהיינו: כי העוררת התקשרה  
9 בהסכמי השומה תחת טעות או הטעיה או עושק או כפייה.
- 10 68. אלא שכאמור, טענותיה של העוררת מושתתות כולן על טיעון לפיו המשיב הוא שטעה בעניין  
11 שווי הרכישה ובקביעותיו בשומות שהוציא לעוררת.
- 12 לא למותר לחזור ולציין כי עמדת המשיב – אשר לא נסתרה - כי קביעתו במסגרת השומה לפי  
13 מיטב השפיטה את שווי הרכישה על סך 1 ₪ לא נעשתה בהיסח דעת, אלא מדובר בהחלטה  
14 מושכלת, לאחר בחינת הדברים.
- 15 69. קו הטיעון של העוררת, מעבר לכך שכבר הובהר לעיל כי הינו טיעון לגוף העניין שיכול וצריך  
16 היה להתברר במסגרת העררים הקודמים בעניין מקרקעי כרמל מרכז או בשלב ההשגה על  
17 תיקון השומה שערך המשיב בעניין מקרקעי הכרמל או במסגרת המשא ומתן בין הצדדים  
18 טרם חתימת הסכמי השומה – אינו טיעון במישור של פגמים ברצון.
- 19 70. סעיף 14 לחוק החוזים (חלק כללי) תשל"ג-1973 (להלן – חוק החוזים) עניינו עילת "טעות",  
20 והוא קובע:
- 21 מי שהתקשר בחוזה עקב טעות וניתן להניח שלולא הטעות לא היה מתקשר (א)  
22 בחוזה והצד השני ידע או היה עליו לדעת על כך, רשאי לבטל את החוזה.  
23 מי שהתקשר בחוזה עקב טעות וניתן להניח שלולא הטעות לא היה מתקשר  
24 בחוזה והצד השני לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך, רשאי בית המשפט,  
25 לפי בקשת הצד שטעה, לבטל את החוזה, אם ראה שמן הצדק לעשות זאת;  
26 עשה כן, רשאי בית המשפט לחייב את הצד שטעה בפיצויים בעד הנזק  
27 שנגרם לצד השני עקב כריתת החוזה.  
28 טעות אינה עילה לביטול החוזה לפי סעיף זה, אם ניתן לקיים את החוזה  
29 בתיקון הטעות והצד השני הודיע, לפני שבוטל החוזה, שהוא מוכן לעשות  
30 כן.  
31 "טעות", לענין סעיף זה וסעיף 15 – בין בעובדה ובין בחוק, להוציא טעות  
32 שאינה אלא בכדאיות העסקה."



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 סעיף 15 לחוק החוזים עוסק ב"הטעיה" וזו לשונו:
- 2 **"מי שהתקשר בחוזה עקב טעות שהיא תוצאת הטעיה שהטעהו הצד השני או אחר**  
3 **מטעמו, רשאי לבטל את החוזה; לענין זה, "הטעיה – "לרבות אי-גילויין של עובדות**  
4 **אשר לפי דין, לפי נוהג או לפי הנסיבות היה על הצד השני לגלותן."**
- 5 71. לעמדתני, לאור הראיות שהוצגו בפנינו, העוררת אינה יכולה להישען על עילת ה"טעות" לא כל  
6 שכן "הטעיה", שבחוק החוזים. זאת, מאחר וחתימת העוררת על הסכמי השומה, נעשתה תוך  
7 שהיא כמובן מודעת לכל העובדות והסוגיות השנויות במחלוקת. העוררת היתה מודעת  
8 לקיומה של מחלוקת בנושא שווי הרכישה בעניין מקרקעי כרמל מרכז, עוד משלב השומה  
9 שלפי מיטב השפיטה ואין מדובר בטעות שהתגלתה לאחר כריתת הסכמי השומה. למרות  
10 הכול, בחרה היא להתמקד במסגרת הסכם השומה בעניין שווי המכירה, שהיה, על פי הנראה,  
11 הנושא המרכזי במשא ומתן בין הצדדים. אולם העובדה כי היה נושא מרכזי – אינה שוללת  
12 או מאיינת קיומן של מחלוקות אחרות, גם אם השפעתן הכספית (לרבות על דרך של הקטנת  
13 הפסדים צבורים) קטנה יותר.
- 14 72. פגם ברצון עקב טעות, אשר עשוי להצדיק פתיחת הסכם שומה, מחייב קיומו של קשר סיבתי  
15 בין הטעות לבין ההתקשרות בהסכם. בענייננו, העוררת התקשרה בהסכמי השומה בידיעה  
16 מלאה אודות מלוא המחלוקות בינה לבין המשיב, ובכל זאת בחרה, במודע ובמתכוון, במהלך  
17 המשא ומתן לא להעלות טענות מצידה בעניין שווי הרכישה והתמקדה רק בשווי המכירה.
- 18 יודגש בשנית, כי העוררת היתה ערה לקיומה של מחלוקת בעניין שווי הרכישה. אך היא בחרה  
19 שלא "להפנות זרקור" לסוגיה זו, זאת כפי העולה מעדותו של חשב העוררת, מר בן עזרא,  
20 כמפורט להלן.
- 21 יתר על כן, מעדות מר בן עזרא עולה כי לא זו בלבד שלא הוכחה כל טענה בדבר "טעות", אלא  
22 שטענה כזו נסתרה ישירות מפיו של עד העוררת עצמו.
- 23 73. אכן, על המשיב מוטלת חובה לפעול בהגינות ובמקצועיות, לרבות במסגרת הליכי משא ומתן  
24 לפשרה, אולם אין בכך כדי לגרוע מחובת העוררת לנהוג מצידה בתום לב ובהגינות. טשטוש  
25 קיומה של סוגיה נוספת שבמחלוקת (מעבר לשווי המכירה), בכדי להביא את המשיב להסכמה  
26 בסוגיה העיקרית שטרדה את מנוחתה של העוררת – שולל את האפשרות להכיר בקיומו של  
27 פגם כלשהו ברצון בהתקשרותה של העוררת בהסכמי השומה.
- 28 ראו והשוו: בש"א 1038-06 עמירם סיון נ' פקיד שומה כפר-סבא (13.12.2009), בפסקה 29.
- 29 74. העוררת ניהלה משא ומתן משמעותי וממושך, כפי שהצהיר מר בן עזרא בתצהירו, ולבסוף  
30 חתמה על שני הסכמי השומה.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

1      מר בן עזרא הצהיר והעיד כי העוררת השקיעה את מירב המאמצים בהגעה להסכמות בעניין  
2      שווי המכירה, ונמנעה מלהעלות לדיון את סוגיית שווי הרכישה.

3      "עו"ד רוזנר: טוב. אתה מציג כי המחלוקת בנוגע לשווי המכירה, המחלוקת  
4      בנוגע לשווי המכירה הייתה כ"כ משמעותית,

5      ת: נכון,

6      ש: ופערי השווי היו כ"כ גדולים,

7      ת: נכון,

8      ש: עד שנושא שווי המכירה האפיל על כל הנושאים האחרים בדיונים

9      שהתנהלו בין הצדדים, נכון?

10     ת: כן.

11     ש: יפה. למעשה, מה שאתה אומר במילים אחרות, שהייתם בכזאת אופוריה

12     על ההישג הזה, שלא עניין אתכם במו"מ הנקודות האחרות?

13     ת: לא, ממש, ממש לא.

14     ש: מה זה האפיל?

15     ת: אני לא יודע מה זה האפיל, אני לא יודע מה זה,

16     ש: מה זה לא יודע מה זה האפיל? אתה הצהרת את זה בתצהיר שלך,

17     ת: תקשיבי לי, תקשיבי,

18     ש: שזה האפיל, זאת אומרת בהבנה שלי,

19     ת: כתבתי אופוריה? אני לא זוכר שכתוב לי אופוריה ב-

20     ש: בהבנה שלי, שמה שמאפיל על אחר, שיש משהו יותר חשוב, ומשהו שהוא

21     זניח ועדיף להכות בברזל של החשוב.

22     ת: אוקי, אני לא יודע מה זה כן אופוריה או לא אופוריה, אבל באמת השקענו

23     את מירב המאמצים בנושא של השווי. כשאני אומר,

24     ש: וזנחתם?

25     ת: לא זנחנו שום דבר,

26     ש: וזנחתם?

27     ת: התרכזנו בשווי. תראי, זה היה עניין של להביא, של לקחת שמאים, ולנהל

28     פה מערכה שלמה של, להזכיר למס שבח כל טעות שהוא עשה, בשוויים,

29     ובאמת, בסוף היום, מה לעשות? יש שמוצאים על שווי של 10 מיליון. זה

30     אומר שהפער שווה 375 מיליון ובסוף מסכים אתנו שזה 14, אני לא חושב

31     שזה, אני חושב שברור, השקענו פה המון אנרגיה.

32     ש: תסכים איתי,

33     כב' השופטת: ואז מה?

34     ת: זה לא שמישהו,

35     כב' השופטת: ואז כל היתר התאדה?

36     ת: שמה?

37     כב' השופטת: אז מה קרה לכל יתר הסוגיות?

38     ת: תראי, מה זה יתר הסוגיות, זה הנושא של השווי, זו לא הייתה הסוגייה,

39     כב' השופטת: אז מה?

40     ת: היו בעצם שתי סוגיות,

41     כב' השופטת: שווי רכישה? הוצאות? היו כל מיני דברים,

42     ת: נכון,

43     כב' השופטת: לא נגעתם בזה?

44     ת: נכון,

45     כב' השופטת: אז זה הכל. טוב,

46     ת: השקענו את רוב המאמצים בנושא של השווי,

47     כב' השופטת: טוב. הלאה.

48     עו"ד רוזנר: תסכים איתי שאתם רק רציתם שההסכם יחתם כבר?



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963**  
**שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ת: איזה הסכם?  
2 ש: ההסכם, הסכם פשרה, הסכמי הפשרה, רק רציתם שהם ייחתמו כבר?  
3 ת: לא, זה לא מדויק. תראי,  
4 ש: למה זה לא מדויק?  
5 ת: אני אסביר לך. נכון שרצינו שהסכמי הפשרה ייחתמו בשביל לחתום את  
6 הסאגה הזו, בשביל לא לבלות בבתי משפט עוד הרבה מאוד שנים. זו חברה  
7 גדולה ויש להם אמצעים. יכול להיות הרבה שנים בבתי משפט. זו לא  
8 המטרה. המטרה כאן זה לסגור את הסיפור הזה ובאמת ההסכמים האלה  
9 נחתמו יום לפני הדיון בבימ"ש, הייתה מטרה לחתום עליהם, באמת אני  
10 מסכים, אבל זה לא רק לחתום על ההסכם. המטרה הייתה להגיע להסכם  
11 טוב, כשעורך דין וזה באמת קרה יום לפני הדיון בבימ"ש,  
12 ...  
13 ש: .....בזמן אמת אתם ידעתם שנשר הכניסה להסכם פשרה של הסעיף  
14 שכן יתיר לה לקבל את הסכומים האלה, נכון?  
15 ת: כן, אנחנו יודעים, ידענו על התיקון,  
16 ש: למה אתם לא התעקשתם שייכנס סעיף כזה להסכם שלכם?  
17 ת: תראי, אנחנו כבר ערב חתימה ורצינו לחתום, לסיים,  
18 ש: בדיוק, אתם רציתם להשיג את ההישג הכביר הזה ורק לסיים את  
19 ההסכם. זה מה שעניין אתכם?  
20 ת: רצינו לחתום, ואני הבנתי מענת שיש איזו הבנה שאפשר לתקן את זה  
21 בהמשך, אם יש טעות,  
22 ש: רגע, רגע, רגע. אתה הבנת מענת, אוקי?  
23 ת: כן,  
24 ש: זאת אומרת אתה מעיד פה בעדות שמועה שענת הבינה מצד ג'. אתה לא  
25 דיברת עם צד ג'?  
26 ת: אני לא דיברתי,  
27 ש: יפה. תודה. למה לא ביקשת לכלול את זה בהסכם הפשרה?  
28 ת: תראי, יש דינמיקה לדברים. יש כבר טיוטת הסכם, יש הסכם פשרה.  
29 צריך לחתום על זה. אי אפשר כל דבר לפתוח ולחזור אחורה. אם היינו  
30 חוזרים אחורה, לא היינו,  
31 ש: אז אמרתם, אז אמרתם הבה נתחכם לו. נחתום ואחר כך נדבר?  
32 ת: תראי, אנחנו אנשים פרקטיים. יש הסכם, צריך לחתום עליו, לסיים את  
33 העניין ולא להתחיל, את יודעת, לפתוח מחדש ולא יודע מתי זה ייגמר,  
34 להגיע לדיון בבימ"ש.  
35 (ראו עמודים 28-33 לפרוטוקול הדיון)

- 36 75. דומני שהדברים שהושמעו מפי עד העוררת - מדברים בעד עצמם. העוררת בחרה לזנוח את  
37 נושא שווי הרכישה במודע ולא העלתה אותו לדיון במסגרת המשא ומתן לפשרה שהסתיים  
38 בחתימה על הסכמי השומה. הוויתור על דיון בנושא שווי הרכישה היה החלטה מושכלת  
39 שלקחה על עצמה העוררת: על מנת לזרז את העניינים ולא לגרום לפיצוץ המשא ומתן ביחס  
40 לשווי המכירה – שהיה הסוגיה הבוערת מבחינתה – העדיפה היא לא להתעסק בעניין שווי  
41 הרכישה. העוררת "לקחה סיכון", והניחה כי בהמשך תיפתח את נושא שווי הרכישה, לאחר  
42 שנושא שווי המכירה יהיה כבר "בכיס".





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 33152-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

76. על כן, אין בפנינו כל טעות העולה כדי פגם ברצון המצדיק את פתיחת הסכמי השומה. לכל היותר עסקינן בטעות בכדאיות העסקה, שאין בה כדי להביא לביטול ההסכם או לפתיחתו (ראו סעיף 14(ד) לחוק החוזים).
77. לאחר חתימת הסכמי השומה מבקשת העוררת לאכול את העוגה ולהשאיר אותה שלמה, ולהוסיף במסגרת הליך עוקף הסכם שומה, את נושא שווי הרכישה. דרך הילוכה זו של העוררת היא בעייתית, בלשון המעטה, ואינה עומדת באמות המידה הנדרשות במישור תום הלב.
78. "ככלל, הסכם שומה אשר נחתם כהלכה, מתבסס על הסכמתם הסופית של הצדדים בנוגע לשומת המס. הצדדים אינם מערערים על תוקפו של הסכם השומה עצמו כלל וכלל. במקרה דנן, מדובר בהפסדים מן העבר... לא יעלה על הדעת שאילו 'יצו' רק בעת יישום הסכם שומה. הסכם שומה אינו רק הסכם עקרוני והבנות תאורטי ערטילאי. בהסכם שומה יודעים הצדדים אם לא את סכום המס לאשורו, את סדר הגודל של המס לתשלום. בהעדר תשתית ראיתית, אשר כפי שיובהר, אין צורך בה, ניתן להניח שני תסריטי התרחשות בשלב ההליך השומתי ושניהם מובילים לדחיית הערעור: האחד, כי המערערים העלו את נושא קיזוז ההפסדים אולם בסופו של דבר זה לא בא לידי ביטוי בהסכם. משמע, הוסכם כי אילו לא יובאו בחשבון. תרחיש אחר, המערערים לא העלו את נושא ההפסדים משנים קודמות, בין שהדבר הובלע בדו"ח בלא שהופנתה אליו תשומת הלב במהלך המשא ומתן ובין שעתה הם מבקשים לתקן הדו"חות. נישום אינו יכול לנהל משא ומתן ולהבליע נושא מרכזי כהפסדים ניכרים משנים קודמות. אם כך נהג, אין לו אלא להלין על עצמו בעת יישום ההסכם אם פקיד השומה אינו מביא את אילו בחשבון בשעה שאין ההסכם כולל התייחסות אליהם. אם מבקש הוא עתה לתקן את השומה שבהסכם מחמת שההפסדים לא הוצגו בדו"חות (לא ניתן היה לדעת על קיומם? לא ניתן היה לצפות אותם?) – לשם כך קיים מסלול סעיף 147..."  
ע"מ (מינהליים ת"א) 18472-03-14 פקיד שומה תל אביב 1 נ' עוזי חדד (20.10.2014), בפסקאות 11-12.
78. במשא ומתן שני הצדדים מתפשרים על מנת למקסם את התוצאה – העוררת טשטשה את סוגיית שווי הרכישה כדי להגיע לתוצאה משמעותית יותר מבחינתה בעניין שווי המכירה, ואילו מנגד עמדת המשיב היא כי סביר מאוד להניח, שהסכמתו להפחתה בסוגיית שווי המכירה, נבעה, בין היתר, גם מהיעדר הצורך להתפשר בנושא שווי הרכישה.
- הובהר חד משמעית כי העוררת קיבלה החלטה מודעת להשאיר את סוגיית שווי הרכישה מחוץ לשולחן המשא ומתן (עמוד 51 לפרוטוקול, שורות 15-17), והעובדה כי לאחר החתימה על הסכמי השומה הדברים לא התגלגלו כפי שקיוותה, אינה מאפשרת לה להחזיר את הגלגל לאחור.
- "...צדדים עשויים לגלות בדיעבד כי הפשרה לא הייתה מוצלחת כפי שסברו בתחילה וכי הסיכון התממש בדרך שונה מזו שהעריכו ולפנות לבית המשפט בטענות כנגד הפשרה מטעמים של פגמים ברצון, ובראשן טענות בדבר טעות. כך בפשרות באופן כללי וכך בפשרות בענייני מיסים באופן ספציפי [ראו רפאל בעמ' 35-38]





## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 **230-234]. טענות אלה נמצאות מעצם טבען "בתחום האפור" שבין טעויות מהותיות**  
2 **שירודות לשורשו של עניין, אשר עשויות לבסס תביעה לביטול, לבין טעויות שאינן**  
3 **אלא טעויות בכדאיות העסקה, אשר מקורן בחוכמה שלאחר מעשה ואשר כידוע**  
4 **אינן מהוות עילה לביטול ההסכם. אלא שעצם הדיון בטענות בדבר טעות שמקימה**  
5 **לכאורה עילה לביטול הסכם הפשרה מנוגד לתכונת הסופיות של הפשרה וחותר**  
6 **תחת האינטרס הציבורי שבעידוד פשרות, ועל כן על בית המשפט לנקוט בגישה**  
7 **זהירה וספקנית ביחס לטענות מסוג זה..."** (הלכת מחלב, בפסקה 31).
- 8 בשולי הדברים ובמאמר מוסגר, אציין גם כי הסעד שהתבקש על ידי העוררת, היינו: כי  
9 הסכמי השומה ייפתחו ויתוקנו רק בנושא שווי הרכישה כאשר כל יתר ההסכמות בהסכמי  
10 השומה יותרו על כנם - אינו מתקבל על הדעת.
- 11 שכן, סעד זה עומד בסתירה להוראת סעיף 14(ג) לחוק החוזים. כלומר: גם אילו הייתי מקבלת  
12 את טענות העוררת בדבר עילת "טעות" – ואינני מקבלת טענה זו – הרי שהתוצאה של שימוש  
13 בעילת ה"טעות" היא ביטול הסכמי השומה. האפשרות לתקן את הסכמי השומה ולא לבטלם  
14 כליל כפופה להסכמת המשיב – וזו לא ניתנה.
- 15 יודגש, כי שומה בהסכם מהווה מעשה בי-דין, בין שהושגה במסגרת ערר ובין שהושגה  
16 במסגרת הליכי שומה או השגה. על כן, אילו היתה לעוררת טענת טעות בת-תוקף, יכולה  
17 היתה, לכאורה, להגיש תובענה לסעד הצהרתי לביטולו של הסכם השומה. אולם, העוררת  
18 אינה זכאית בכל מקרה לדרוש כי יתוקן בהסכם השומה רק חלק מסוים בו.
- 19 80. לא מצאתי גם ממש בהסתמכות העוררת על פסק הדין בעניין ת"א (מחוזי תל אביב-יפו)  
20 17861/07 **תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים** (24.12.2007). באותה  
21 פרשה דובר על מצב דברים בו בידי הנישום היה מידע שלא גילה אותו לפקיד השומה ולכן  
22 ניתנה האפשרות לפקיד השומה לתקן את הסכם השומה רק ביחס לאותו חלק מידע שלא  
23 הובא בפניו טרם החתימה על הסכם השומה. אין מצב הדברים הנ"ל דומה לענייננו.
- 24 בענייננו, העוררת טשטשה את סוגיית שווי הרכישה במכוון במהלך המשא ומתן לחתימת  
25 הסכמי השומה ושמה את כל יהבה על עניין שווי המכירה.
- 26 **סוף דבר:**
- 27 82. לאור כל האמור לעיל – **אציע לחבריי לדחות את העררים על הסף ולחילופין לגופם של**  
28 **דברים**. כמו כן, אציע לחבריי להשית על העוררת את הוצאות המשיב ושכר טרחת עורך-דין  
29 המשיב בסך של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא בהפרשי  
30 הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.
- 31 **חברת הוועדה, עו"ד אהובה סימון:** אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה על כל חלקיו.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 חבר הוועדה, מר אברהם שרם:
- 2 קראתי בעיון רב את פסק דינה של יו"ר הוועדה כבוד השופטת אורית וינשטיין וברצוני להערר  
3 כדלקמן:
- 4
- 5 עיקרון על בדיני המס הוא העיקרון של "גביית מס אמת". לטעמי עיקרון בעל אינטרס ציבורי עליון  
6 במהותו, שצריך להיות "נר לרגלי" המשיב והוועדה.
- 7 עיקרון זה, של גביית מס אמת, חייב לדעתי לעמוד כמגדלור בוחק, לפני ועדת הערר בבואה לשקול את  
8 החלטתה, והוא גובר לדעתי על כל שיקול פרוצדוראלי וכן שיקולים מהותיים כסופיות השומה  
9 וסופיות הדיון התיישנות ועוד, ותוך התחשבות מתאימה לאיזון שביקש המחוקק ליצור בין העקרונות  
10 השונים.
- 11 גם מותב זה עצמו, עמד כבר על חשיבות עיקרון זה, בהחלטה שניתנה בעניין דן מזרחי (ו"ע 02-58771-  
12 20 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה). ראה עמודים 4-5 סעיפים 16-17 :
- 13 "16. עיקרון-על בדיני המס הוא העיקרון של גביית מס-אמת. על פי עיקרון זה, יש לחתור לכך  
14 כי נישום ישלם מס על התוספת לעושר שנצמחה לו – לא יותר ולא פחות. ראו לעניין זה  
15 ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, 1 נג(1) 699 (1999),  
16 בפסקה 15 :
- 17 "הפירוש המוצע כאן עונה לדרישה זו, היינו כל אימת שניתן לקבוע תשלום מס אמת,  
18 הוא ישולם. הפירוש, לדעתי, נכון והוגן, עונה לדרישת הצדק ומשתלב עם תכלית  
19 החוק. תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו..."
- 20 17. עקרון גביית מס אמת לא נוצר רק על מנת להבטיח את הכנסות המדינה אלא גם ובעיקר  
21 על מנת להביא להגשמתם של ערכים ותכליות חברתיות וכלכליות. משכך, על-פי עקרון  
22 זה, הטלת המס וגבייתו ינוהלו תוך שמירה על ערכים של צדק, הוגנות, מידתיות ושוויון  
23 בין הנישומים, וכן תוך הגשמה של עקרונות וערכים משיקים ומשלימים: יעילות, יציבות  
24 וכן ודאות משפטית.
- 25 "לאמיתו של דבר, "מס אמת" אינו מונח טכני-מתמטי. זהו מונח נורמטיבי,  
26 המגלם בתוכו לא רק את הערך המתמטי או החשבונאי של המס, אלא גם שיקולים  
27 של הוגנות, צדק חלוקתי, ודאות ויעילות מינהלית." [ע"א 10071/16 מנהל מס ערך  
28 מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (09.05.2018), בפסק דינה של כבוד  
29 השופטת ברק-ארז].
- 30
- 31 ראו גם: דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי (12.09.2017), בפסקה 47;  
32 ע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה (01.11.2018),  
33 בפסקה 39; ע"א 8500/10 אביעד פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים (10.09.2012), בפסקה 46.
- 34
- 35 ברור אם כן שעקרון גביית מס אמת ותשלומה הוא מנשמת החוק ותכליתו.
- 36 חקיקת המס מסדירה ברובה את האיזון הדרוש בין עיקרון זה לעקרונות חשובים נוספים. אולם,  
37 במצבים בהם אין מענה מוגדר במסגרת חקיקת המס, יהיה זה תפקידו של בית המשפט לאזן בין  
38 שיקולים אלו ולעשות משפט צדק.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לא מיותר לציין שאין כל ספק לוועדה ולמי מהצדדים, שמס אמת כולל בחישובו את כל האלמנטים  
2 המוכרים בניכוי גם ולרבות שווי הרכישה.
- 3 לא השתכנעתי ממכלול המסמכים שהובאו בפני הוועדה, לרבות עדותו של מר ברק מטעם המשיב,  
4 לקיומו של נימוק ענייני כלשהו, המסביר באופן הגיוני וסביר מדוע נקבע שווי הרכישה על 1 ₪. גם  
5 בעדותו לא סיפק מר ברק הסבר לעניין זה ורק הפנה אותנו לקביעות של המפקח שהוציא את השומה.  
6 (ראה פרוטוקול הדיון מיום 18/09/22 ע' 3-42):
- 7 "ת: מה שהיה בשלב הוצאת השומות ב-2019, ומה שהיה בדיונים  
8 שהיו לו, שבהם הוא הצהיר על כוונתו לקבוע את שקבע, אלה  
9 הנתונים שהיו בידיו וזה שיקול הדעת שלו,  
10 לא היה לו את הסכם המכר?  
11 ת: לא היה לו את ההסכם מכר, אבל הוא דן עם אנשים, דן עם  
12 מייצגים,  
13 עו"ד רוזנר: רגע, אבל איך אפשר לשמוע מה הוא אומר? גברתי, אני לא מבינה מה הוא  
14 אומר,  
15 ת: זו המסקנה שהוא הגיע אליה."
- 16 לעניין זה יש לדעתי משנה חשיבות לאור העובדה שמר ברק עצמו מודה ומבהיר בעדותו שאכן לא היה  
17 מפעל תעשייתי במקרקעין. (שם, ע' 37):
- 18 "עו"ד שביט: הוא ענה שאין שם מפעל תעשייתי,  
19 הוא לא ענה. אני לא שמעתי את התשובה, אני שמעתי שהוא מדבר וקוטעים  
20 אותו,  
21 ת: ביער אין מפעל תעשייתי. (ההדגשה שלי)  
22
- 23 כמוכן לא מקובלת עלי כלל ועיקר עמדת המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בדבריה של עו"ד רוזנר (שם ע'  
24 42 שרות 4-10):
- 25 "עו"ד רוזנר: גברתי, אני מתנגדת,  
26 ת: ממש לא.  
27 עו"ד שביט: אוקי, בוא נתקדם הלאה,  
28 ע"מ מה ההתנגדות?  
29 עו"ד רוזנר: אני מתנגדת לשאלה. היא שאלה את העד על במה התמקדנו בהליכי הפשרה.  
30 מה שהמשיב התמקד בהליכי הפשרה זה משהו שהוא חסוי, זה משהו שהוא  
31 In house, זה לא עניינה,"  
32
- 33 לטעמי לא יכול להיות - ואסור שיהיה - מצב בו רשות שתפקידה לגבות מס אמת תתנהל במצב בו  
34 שיקוליה או נתונים העומדים לרשותה הינם חסויים. וזה בהחלט מעניינה של העוררת ושל הציבור -  
35 שחייב לדעת שהרשות פועלת בידיים נקיות.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963  
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

**ו"ע 21-12-33135 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**  
**ו"ע 21-12-33152 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**

1 אינני סבור שהעוררת טשטשה את סוגיית שווי הרכישה במכוון במהלך המשא ומתן לחתימת הסכמי  
2 השומה. כאשר התוצאה של ההליך היא שממילא לא צפוי להיות תשלום כלשהו, עקב הפסדי העוררת,  
3 רק טבעי והגיוני, לדעתי, שהנושא מאבד ממרכזיותו.

4 משנאמרו הדברים, אבקש לציין כי אילו ביקשה העוררת לבטל את ההסכמים מתוך כוונה להגיע  
5 לתשלום מס אמת, הייתי ממליץ לחברותי להרכב להיענות לבקשה. הניסיון של העוררת לאכול את  
6 העוגה ולהשאיר אותה שלמה, ולהכניס "בדלת האחורית" רק את נושא שווי הרכישה אינו מקובל עלי.  
7 וכאן מקובלת עלי אמירתה של יו"ר הוועדה "דרך הילוכה זו של העוררת היא בעייתית, בלשון המעטה,  
8 ואינה עומדת באמות המידה הנדרשות במישור תום הלב."

9 קבלת טענות העוררת בדבר ה- "טעות" מובילה בהכרח לתוצאה שהיא ביטול הסכמי השומה. סעד  
10 שלא רק שלא נדרש על ידי העוררת, אלא שהיא אף מנסה להימנע ממנו. האפשרות לתקן את הסכמי  
11 השומה ולא לבטלם כליל כפופה להסכמת המשיב – וזו לא ניתנה.

12 לאור האמור לעיל, אני סבור שיש לדחות את העררים. אני מסכים עם הקביעה להשית על העוררת את  
13 הוצאות המשיב ושכר טרחת עורך דין המשיב בסך של 40,000 ₪.

**סוף דבר:**

14 העררים נדחים על הסף בדעת רוב של יו"ר הוועדה השופטת א. וינשטיין וחברת הוועדה עו"ד א. סימון,  
15 לחילופין - העררים נדחים פה אחד לגופם.

16 העוררת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד המשיב בסך כולל של 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30  
17 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

**המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

18 ניתן היום, כ"ג אב תשפ"ג, 10 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.

**אבי שרם**  
חבר ועדה

**אהובה סימון, עו"ד**  
חברת ועדה

**אורית וינשטיין, שופטת**  
יו"ר הוועדה