



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

ו"ע 19-10-35231-10 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד אהובה סימון – חברת ועדה
עו"ד חיים שטרן – חבר ועדה**

העוררים: 1. פז שמואל גליקמן ת"ז 4903794

2. שי ישראל גליקמן ת"ז 38194908
ע"י ב"כ עוה"ד משה הר שמש

נגד

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

פסק דין

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15

יו"ר הוועדה – כבוד השופטת אורית וינשטיין:

העוררים, פז שמואל גליקמן ושי ישראל גליקמן (להלן יכוננו יחד – **העוררים**) מכרו לחברת א.י. שדות פיתוח בע"מ (להלן – **חברת שדות פיתוח**) נכס מקרקעין, הכולל דירת מגורים צמודת קרקע בשטח של 82 מ"ר (להלן – **הדירה**), העומדת על קרקע בשטח של 688 מ"ר (להלן – **המקרקעין**), בגוש 10882 חלקה 141 ברחוב חניטה 45 בחיפה, תמורת סך של 4 מיליון ש"ח. (הדירה והמקרקעין יכוננו יחד להלן – **הנכס**).

טענות העוררים בערר דנן הן כי יש ליחס את מלוא שווי המכירה שהוצהר על ידם, בסך 4 מיליון ש"ח, לדירת המגורים בלבד ולמסות את מלוא שווי המכירה לפי חישוב ליניארי מוטב, בהתאם לסעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – **החוק**); כי היה על המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), להתיר להם לנכות מן השבח שכר-טרח רעיוני של עורך-דין זיו גליקמן, אחיהם של העוררים, כמו גם דמי תיווך שנטען ששולמו על ידם לצורך עסקת המכירה; וכי היה על המשיב לנפק להם אישורי מיסים ולאפשר להם את פריסת חוב המס וקיצוץ ההפסדים מן השבח.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 מנגד, עמדת המשיב היא כי שווי הדירה נמוך משמעותית משווי המכירה המוצהר וכי שווי המכירה
2 הושפע בעיקר מזכויות הבנייה הקיימות במקרקעין; כי אין להתיר בניכוי שכר טרחה רעיוני של עו"ד
3 גליקמן, ולחלופין, נטען כי מדובר בשכר טרחה גבוה מהמקובל; וכי אין להתיר בניכוי את דמי התיווך
4 שלא הוכחו.

5 הרקע העובדתי הרלבנטי:

- 6 1. העוררים ירשו את הנכס מגב' נעמי לב, על-פי צו קיום צוואה מיום 10.6.13 (ראו נספח להסכם
7 המכר, נספח 4 לכתב הערר). העוררים השכירו את הדירה לה"ה שי וגלית חנין (להלן –
8 **השוכרים**) החל מאוגוסט 2013.
9
- 10 2. ביום 10.11.14 חתמו העוררים על "הסכם תמ"א 38/2 (הריסה ובניה מחדש)" (להלן – **הסכם**
11 **התמ"א**) עם חברת הבנייה יוזמה אלונים תכנון ניהול וביצוע בע"מ (להלן **חברת יוזמה**
12 **אלונים**) (ראו מוצג מש/1). הסכם התמ"א לא מומש בסופו של דבר.
13
- 14 3. העורר 1, מר פז שמואל גליקמן, נקלע לקשיים כלכליים ובעקבות זאת נקט בהליך לפי סעיף
15 19א' לפקודת פשיטת הרגל ומונה נאמן לנכסיו. בשל קשייו הכלכליים של העורר 1 אף ננקטו
16 הליכים למימושו של הנכס מושא הערר.
17
- 18 4. ביום 18.3.18 נכרת הסכם המכר בין העוררים לחברת שדות פיתוח (להלן – **הסכם המכר**),
19 למכירת הנכס תמורת סך של 4 מיליון ₪. ביום 2.5.18 אושר הסכם המכר על-ידי כבוד
20 השופטת עפרה אטיאס במסגרת הליך פש"ר 58852-09-17 (ראו העמודים האחרונים לנספח
21 4 לכתב הערר).
22
- 23 5. העוררים הצהירו ביום 17.4.18, בטופס הדיווח כפי שהוגש למשיב, כי מלוא שווי המכירה
24 בסך 4 מיליון ₪ מיוחס לדירה. אין גם מחלוקת כי העוררים סימנו על גבי טופס הדיווח למשיב
25 כי אין זכויות בניה נוספות בנכס (ראו סעיף 3.12 לכתב הערר וכן ראו סעיף 21 לתצהיר העדות
26 הראשית של העורר 1, אשר סומן כמוצג ע/1). העוררים ביקשו אפוא כי המשיב ימסה את
27 מלוא שווי המכירה על-פי חישוב ליניארי מוטב, לפי סעיף 48א(ב2) לחוק.
28
- 29 6. המשיב ביקש להיווכח כי הדירה היא אמנם דירת מגורים מזכה לצורך החישוב הליניארי
30 המוטב שהתבקש על ידי העוררים, ולצורך זה הגיע המשיב לביקור בנכס ביום 13.12.18.
31 המשיב טען כי במועד זה נתקל בסירוב מצד השוכרים לאפשר את כניסתו לדירה. בשל כך,
32 הוציא המשיב את השומה בשלב א' בה נקבע כי אין מדובר בדירת מגורים מזכה, לפי סעיף
33 49א(א) לחוק (ראו נספחים 6 ו-17 לכתב הערר).



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 7. ביום 10.1.19 הגישו העוררים השגה על שומת המשיב, לה צירפו נימוקים נוספים וכן חוות
2 דעת שמאית של מר אהרונוב אנדרי (נספחים 10 ו-11 לכתב הערר). דיון בהשגה נערך ביום
3 27.5.19.
- 4
- 5 8. ביום 18.8.19 נערך ניסיון נוסף של המשיב לערוך ביקור בדירה, אולם לא היה מענה בדירה.
6 כמו כן, טען המשיב כי הגיע לידי מידע מעיריית חיפה כי גם פקחי העירייה ניסו מספר פעמים
7 לתאם ביקור בדירה ללא הצלחה. מנגד, טענו העוררים כי בקשתם לתאם מועד חלופי לביקור
8 בנכס, בנוכחות נציג מטעמם, לא נענתה על-ידי המשיב.
- 9
- 10 9. ביום 28.8.19 ניתנה החלטת המשיב בהשגה (ראו נספח 16 לכתב הערר), לפיה נדחו מרבית
11 טענות העוררים, ואף נקבע כי הדירה אינה בגדר דירת מגורים מזכה.
- 12
- 13 **מכאן הערר.**
- 14
- 15 10. יצוין, כי בדיון מיום 25.5.20, הודיעו הצדדים כי הם הגיעו להסכמה לפיה הדירה הינה דירת
16 מגורים מזכה, וזאת לאחר שעלה בידי המשיב לבקר בדירה.
- 17
- 18 לפיכך, המחלוקות שנותרו בערר זה הן בעניין פיצול שווי המכירה בין הדירה לבין זכויות
19 הבניה במקרקעין, כמו גם בעניין הוצאות שכ"ט עו"ד רעיוני ודמי תיווך שהתבקש ניכוי מן
20 השבח.
- 21
- 22 11. עוד יצוין, כי ביום 1.10.2020, לאחר הגשת סיכומיהם בכתב, הגישו העוררים בקשה לצירוף
23 ראייה חדשה. לבקשה זו צירפו העוררים אישור על קיזוז הפסדים מאת פקיד שומה נצרת
24 עבור העורר 1, בסך של כ-3.5 מיליון ₪, וכן אישור על קיזוז הפסדים מאת פקיד שומה נתניה
25 עבור העורר 2, בסך של 1.5 מיליון ₪.
- 26
- 27 המשיב התנגד לבקשה להוספת הראיות, מחמת הרחבת חזית וכן טען כי אותם אישורים על
28 קיזוז הפסדים בוטלו על-ידי פקידי השומה, וכי לוועדת הערר דן אין סמכות עניינית לדון
29 בעניין זה.
- 30
- 31 12. בדיון שהתקיים ביום 26.1.21 הובהר, כי עלה בידי העורר 1 לקבל אישור מחודש על קיזוז
32 הפסדים של 2 מיליון ₪ שניתן ע"י פקיד שומה נצרת, אותו העביר לידי המשיב.
- 33
- 34 עם זאת, באשר לעורר 2 – האישור על קיזוז הפסדים בעניינו - בוטל ונמצא בבחינה מחודשת
35 על ידי פקיד השומה.
- 36



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

תמצית טענות העוררים:

- 1
- 2 13. יש מקום להסתמך על שומתו של מר אהרונוב אנדרי (להלן – **השמאי אהרונוב**), אשר העריך
3 את שווי הדירה בסך של 3,890,000 ₪. לגישתם, הפער הקיים בין חוות דעת השמאי אהרונוב
4 לחוות דעתו של שמאי המשיב, מר אילן בוחניק (להלן – **השמאי בוחניק**), אשר העריך את
5 שווי הדירה בסכום של כ- 2 מיליון ₪, נעוץ בגישה המחמירה שננקטה על ידי המשיב נגד
6 העוררים ומהתרשמותו השגויה כי הצהרתם נעשתה באופן שקרי ומכוון.
- 7
- 8 14. הפער בין שתי חוות הדעת מתרכז בשווי שניתן לחצר. על-פי חוות דעתו של השמאי אהרונוב,
9 יש לתת לדירת המגורים מקדם פרטיות בשיעור של 30%, אשר מגלם את היתרונות שבבית
10 צמוד קרקע. כל זאת, בנוסף ליתרונות שמעניקה החצר. יש לתת את הדעת לעובדה שהחצר
11 רחבת ידיים ובעלת יתרונות רבים. לפיכך, ביצע השמאי אהרונוב התאמות נדרשות לחצר
12 ובחר במקדם שווי של 25%. שווי זה הוכפל בשווי מ"ר בנוי, אשר אותו העריך השמאי
13 אהרונוב ב-14,500 ₪.
- 14
- 15 15. לעומתו, בחר השמאי בוחניק לחשב את שטחה האקוויוולנטי (שטחה הכולל*מקדם השווי)
16 של החצר בשווי מ"ר מבונה (בסך 5,900 ₪ למ"ר) ולא בשווי מ"ר בנוי. אין כל הסבר מדוע
17 בחר לנקוט דרך חישוב זו. כמו כן, השמאי בוחניק לא הציג כל אסמכתא מדוע לדידו, כאשר
18 מדובר בחצר גדולה יש להכפיל את שטח החצר בשווי מ"ר מבונה ואילו כאשר מדובר בחצר
19 קטנה או במרפסת, אזי מקובל להכפילה דווקא בשווי מ"ר בנוי.
- 20
- 21 16. חוות הדעת של השמאי בוחניק אף לוקה בחוסר סבירות קיצונית, שעה שזה העניק לחצר את
22 מקדם השווי הנמוך ביותר שנקבע בטיוטת "קווים מנחים" מטעם משרד המשפטים – אגף
23 שומת מקרקעין (מוצג מע/3) (להלן – **טיוטת הקווים המנחים**) לדרך החישוב הנ"ל. בדומה,
24 גם החלטתו להפחית משווי הנכס 10% לאור גילו אינה סבירה, שכן השמאי בוחניק התעלם
25 מהפחת התכנוני של דירות אחרות, אשר נלקח כגורם בהשוואה.
- 26
- 27 17. השמאי בוחניק ערך את חוות דעתו מבלי שכלל ביקר בנכס עצמו, והדבר הוביל לחריגות
28 בחוות דעתו – למשל, בכך שלא נתן דעתו לקיומה של סככת החנייה המצויה בנכס, ובהמשך
29 נאלץ להסכים כי יש להוסיף מקדם שווי עבורה.
- 30
- 31 18. המשיב התעלם מקיומן של זכויות שאינן זכויות בנייה, המעניקות רווחה נוספת לנכס, כגון
32 מרפסות וחצרות בדירות גן, אשר אותן מתמחר השוק בכלים אחרים.
- 33





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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 19. בניגוד לחוות דעתו של השמאי בוחניק, הרי שחוות דעתו של השמאי אהרונוב מבוססת על
2 כלים שמאיים מוכרים ואובייקטיבים, ביניהם מחקר דלפי, אשר מגלם סקר סטטיסטי
3 לאומדן הערכות שמאים מומחים, וכן על טיוטת הקווים המנחים.
- 4 20. הסתמכותו של השמאי בוחניק על שומותיהם של השמאי הממשלתי ושל רשות מקרקעי
5 ישראל, אינה רלבנטית למחלוקת בענייננו, שכן שמאויות אלו מתבססות תמיד על שווי מ"ר
6 מבונה, בהתעלם מהמחוברים, הבנייה והפיתוח שבמקרקעין.
7
- 8 21. יש להתייחס בחשדנות לחוות הדעת של השמאי בוחניק, בהיותו מוטה לטובת המשיב שהינו
9 המעסיק היחידי שלו. כמו כן, שקלול הסכומים בחוות הדעת, כך שיתאימו בדיוק לעמדת
10 המשיב, וקרבתם לתקרת הפטור שבסעיף 49' לחוק, צריך שידליקו נורה אדומה.
11
- 12 22. יש להתיר בניכוי מן השבח את דמי התיווך בסך 93,600 ₪ ששולמו למר בני וייס, וכן את שכר
13 טרחתו הרעיוני של עו"ד זיו גליקמן בשיעור של 1% משווי העסקה. הוצאות אלו מוכרות
14 בניכוי על-פי סעיף 39 לחוק והוראת ביצוע מספר 6/2006: תיקון מס' 55 לחוק מיסוי
15 מקרקעין – הוראה כללית, מיום 17.07.16 (להלן – הוראת ביצוע 6/06).
16
17 כמו כן, יש לאפשר לעוררים לקזז את הפסדי ההון כפי שמופיעים באישורי פקידי השומה.
18
- 19 23. המשיב לא הגיש תצהיר מטעמו לעניין הסוגיה של ניכוי ההוצאות ואף בחר שלא לחקור את
20 העורר לגביהן, ועל כן יש לדחות את טענת הרחבת החזית ולראות בהתנהלות המשיב משום
21 ויתור שלו בעניין זה וקבלת עמדת העוררים.
22
- 23 24. יש להורות למשיב לקבוע את שיעור המס בהתאם לסעיף 48א(ב1)(3) לחוק ולאפשר לעוררים
24 את פריסת תשלום המס. כמו כן, יש להורות למשיב להמציא לעוררים אישורי מיסים, שכן
25 המשיב לא הצביע על מקור סמכות שמסמיכו להימנע מהנפקת אישורים אלו, לאחר
26 התקיימותם של התנאים שבסעיף 16 לחוק, בפרט כאשר בחינת המשיב את שאלת הטלת קנס
27 הגירעון נמשכת כבר 18 חודשים.
28
- 29 **תמצית עמדת המשיב:**
- 30 25. שווי המכירה הושפע באופן ניכר מזכויות הבנייה במקרקעין. הפער העצום בין חוות הדעת
31 השמאיות נובע מהשווי המופרז שאותו מייחס השמאי אהרונוב לחצר לה הקנה שווי כפול
32 משווי דירת המגורים, וקבע שווי של כ-42,000 ₪ למ"ר.
33



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 26. חוות דעתנו של השמאי אהרונוב אינה סבירה מאחר שהשווי לו טוען השמאי אהרונוב מוביל
2 לתוצאה אבסורדית, לפיה שוויה של דירה ישנה משנות ה-50, בשטח של כ-90 מ"ר עולה על
3 שווין של דירות חדשות ברמת אביב ג' בתל אביב או על שווי דירה בפרויקטים חדשים באזור.
4 יתר על כן, השמאי אהרונוב הפך את היוצרות, והתייחס לדירת המגורים כנספח לחצר, בעוד
5 שהחצר היא נספח לדירת המגורים.
- 6 27. השמאי אהרונוב ייחס שלא כדין שווי כפול לחצר, כאשר בד בבד עם מתן מקדם פרטיות
7 לדירת המגורים (הנגזר מקיומה של החצר), הכפיל את שטחה האקוויוולנטי של החצר בשווי
8 מ"ר בנוי והוסיפו לשווי הנכס האקוויוולנטי.
9
- 10 28. פרטיותו של נכס צמוד קרקע נגזרת מהחצר הצמודה לו. ככל שהחצר גדולה יותר והפרטיות
11 שהיא מעניקה רבה יותר – כך מקדם השווי יהיה גבוה יותר, עד תקרה של 30% בהתאם
12 להוראת ביצוע מס שבח מס' 6/98 בעניין: סעיף 49' לחוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס'
13 36) מיום 2.2.98 (להלן – הו"ב 6/98). לשם השוואה, השמאי בוחניק העריך, כי מקדם
14 הפרטיות שיינתן לנכס ללא חצר יסתכם בכ-5% בלבד.
15
- 16 29. יש לדחות את טענת העוררים לפיה יש להכפיל את שטחה האקוויוולנטי של החצר בשווי של
17 מ"ר בנוי. יש לבצע את המכפלה בשווי מ"ר מבונה, שאם לא כן, יתהפכו היוצרות, והחצר
18 הופכת להיות עיקר הנכס. המשיב מבהיר, כי אין דין חצר גדולה כדין מרפסת או גינה בדירת
19 גן – שאז אלו נחשבות כחדר הכלול בשטח הבנוי ועל כן מחושבות בהתאם לשווי מ"ר בנוי.
20
- 21 30. עמדתו של השמאי בוחניק נתמכת בשומות שנערכו על-ידי שמאים מכריעים והשמאים
22 הממשלתיים, וכן התקבלה בפסיקה. כמו כן, התוצאה הדומה שאליה הגיע השמאי בוחניק
23 באמצעות שלושה תחשיבים חלופיים, אל מול התוצאה האבסורדית שאליה הגיע השמאי
24 אהרונוב, מוכיחה ששמאותו של השמאי בוחניק היא סבירה ויש לקבלה.
25
- 26 31. אין ליתן משקל למסמכים בעניין טיוטת הקווים המנחים ומחקר דלפי אליהם הפנו העוררים.
27 מדובר בסקר לא מדעי בלבד, וטיוטת הקווים המנחים מעולה לא פורסמה. לא בכדי אין
28 השמאים הממשלתיים ושמאי רמ"י נוהגים לקבוע הערכותיהם על-פי טיוטה זו.
29
- 30 32. העוררים נהגו בחוסר תום לב, שעה שדיווחו הצהרה כוזבת ביודעין, והסתירו את קיומו של
31 הסכם התמ"א. הן הסכם התמ"א והן הסכם המכר מוכיחים כי העוררים ידעו בבירור עוד
32 בשנת 2014 כי שווי המכירה הושפע רובו ככולו מזכויות הבנייה במקרקעין.
33
34



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

33. אין להתיר בניכוי את דמי התייוד שנטען ששולמו למתווך, בהיעדר ראייה לכך שאינה מצויה בתצהיר העורר 1. כמו כן, אין להתיר בניכוי שכר טרחה רעיוני של עו"ד גליקמן, שאינו ניתן בניכוי לפי סעיף 39(7). לחלופין, מדובר בשיעור שכר טרחה גבוה מהמקובל.
34. העוררים לא הציגו כל הסבר מדוע הם זכאים לאישורי מיסים. כך או כך, המשיב בוחן הטלת קנס גירעון על העוררים, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 95 לחוק, ולכן עד להשלמת הבירור אין מקום להנפיק אישורי מיסים. העוררים לא הגישו בקשה לפריסת המס, ועל כן אין לקבל את טענותיהם לעניין זה.
35. לאחר הגשת הסיכומים, הוזן במערכת המחשב של המשיב אישור קיזוז הפסדים שניתן לעורר 1 מפקיד השומה ועל כן סוגיה זו התייתרה. עם זאת, ככל שמדובר בעורר 2 – הרי שאין בידיו אישור לקיזוז הפסדים וכל טענה בעניין זה היא תיאורטית ודינה להידחות.

דיון והכרעה:

- א. המסגרת הנורמטיבית:
36. סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, עוסק במצב בו שווי המכירה הושפע מזכויות בניה קיימות או צפויות, והוא מאפשר פיצול רעיוני בין התמורה שהשתלמה עבור דירת המגורים ובין התמורה שהשתלמה עבור זכויות הבנייה, וזו לשונו:
- ”(א) (1) במכירת דירת מגורים מזכה, שלדעת המנהל התמורה המשתלמת בעדה הושפעה מאפשרויות קיימות או צפויות לבניית שטח גדול יותר מהשטח הכולל הנמכר (להלן – זכויות לבנייה נוספת), יהא המוכר זכאי, על פי בקשתו שתוגש במועד ההצהרה לפי סעיף 73, לפטור, בכפוף, להוראות סעיפים 49 ו-49ב, בשל סכום שווי המכירה, עד לסכום שיש לצפות לו ממכירתה של הדירה ממוכר מרצון לקונה מרצון, ללא הזכויות לבניה הנוספת כאמור (להלן – סכום שווי הדירה);
- (2) היה סכום שווי הדירה כאמור בפסקה (1) נמוך מ-1,777,600 שקלים חדשים יהא המוכר זכאי לפטור נוסף בשל הזכויות לבניה הנוספת כאמור, בסכום שווי הדירה או בסכום הפרש שבין 1,777,600 שקלים חדשים לבין סכום שווי הדירה, לפי הנמוך;
- (3)
- (4) יראו את יתרת סכום שווי המכירה לאחר הפחתת הסכומים הפטורים ממש לפי פסקאות (1) עד (3), כדמי מכר של זכות אחרת במקרקעין אשר שווי רכישה הוא חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות כולה, כיחס חלק שווי המכירה המתייחס לזכות זו למלוא שווי המכירה, ובהתאם לכך ייוחסו גם הניכויים והתוספות;”
37. חוק מיסוי מקרקעין מעניק פטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים וזאת בתנאים מסוימים (ראו סעיפים 49א' ו-49ב' לחוק). עמדת המחוקק, כפי שהובעה במסגרת הסעיפים הנ"ל, היא כי הפטור הניתן הינו לדירת מגורים בלבד, וכל יתר הזכויות אשר אפשר וקיימות במקרקעין מושא המכירה – חייבות במס.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מטעם זה, הסמיך המחוקק את מנהל מיסוי מקרקעין לבחון עסקה של מכירת דירת מגורים
2 מזכה, אשר לדעת המנהל התמורה ששולמה בעדה הושפעה מקיומן של זכויות נוספות –
3 קיימות או עתידיות, ולערוך "פיצול רעיוני" בין התמורה ששולמה עבור דירת המגורים, לה
4 יינתן הפטור ממס על פי החוק, לבין התמורה ששולמה עבור זכויות הבניה הנוספות, החייבות
5 בתשלום מס שבח.
- 6
- 7 ראו לעניין זה: ע"א 471/03 אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה) (23.2.2004) (להלן –
8 פרשת אהרוני); וכן ראו: ע"א 5434/98 מנהל מס שבח מקרקעין נ' ללזרי, פ"ד נד(5) 537.
9
- 10 38. מנהל מיסוי מקרקעין נדרש אפוא להוכיח קיומן של זכויות בניה נוספות במקרקעין שלטעמו
11 השפיעו על התמורה ששולמה במכירת דירת המגורים, אך נטל הראיה הוא על העוררים,
12 מתחילתו ועד סופו, להוכיח כי שווי המכירה לא הושפע מקיומן של זכויות בניה נוספות, וכי
13 מלוא שווי המכירה שולם בגין דירת המגורים.
- 14
- 15 39. הגדרת "שוויה של זכות נמכרת" מצויה בסעיף 1 לחוק, והיא קובעת מבחן אובייקטיבי
16 המבטא את שווי השוק של הנכס הנמכר, שהוא השווי שיש לצפות לו במכירה של אותה זכות
17 במקרקעין בין מוכר מרצון לקונה מרצון, וקביעה זו נעשית באופן עצמאי מהשווי המוצהר
18 של העסקה.
- 19
- 20 40. לצורך קביעת שווי השוק של נכס קיימות שתי גישות עיקריות: האחת - גישת ההשוואה,
21 לפיה שווי השוק נקבע בהתבסס על עסקאות בנכסים דומים בסביבת הנכס המסוים הנמכר,
22 תוך ביצוע התאמות שונות המתחייבות מהבדלים שבין הנכס הנמכר לבין הנכסים מושא
23 עסקאות ההשוואה. הגישה השניה - היא גישת החילוף (הנקראת גם "הגישה השירית"). לפי
24 גישה זו, יש לחלץ את שווי הקרקע מערכו של בניין שנבנה על שטח דומה, על-ידי הפחתת
25 הוצאות הבנייה, רווח קבלני, הוצאות פיתוח וכיו"ב.
- 26
- 27 **ב. האם זכאים העוררים לפטור ממס על מלוא שווי המכירה?**
- 28 41. בערר שבפנינו אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי במקרקעין מושא הערר קיימות זכויות בניה
29 נוספות הן מכוח התב"ע החלה על המקרקעין והן מכוח תמ"א 38.
30
- 31 תכנית חפ/229/ה מקנה זכויות בניה ל- 70% שטח עיקרי במקרקעין; תכנית חפ/78/א מקנה
32 זכויות להקמת מבנה בן 3 קומות, ובנוסף תמ"א 38 מאפשרת תוספת של 2.5 קומות. ראו
33 לעניין זה סעיף 4.2 ו-4.3 לחוות דעת השמאי אהרונוב וכן סעיף 7 לחוות דעת השמאי בוחניק.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 משמע, כי קיים בסיס ראייתי לעמדת המשיב לפיה קיימות זכויות בניה נוספות בנכס – הן
2 מכוח זכויות לא מנוצלות על פי התב"ע החלה והן מכוח תמ"א 38 - ומכאן עובר הנטל אל
3 כתפי העוררים להוכיח כי קיומן של זכויות בניה נוספות אלו לא השפיע על שווי המכירה.
4
- 5 נפתח, ראשית, דווקא בבחינה במישור הסובייקטיבי של הצהרת העוררים, אשר ייחסו את .42
6 מלוא שווי המכירה לדירה והצהירו כי לא קיימות זכויות בניה נוספות במקרקעין. העורר 1
7 טען בסעיף 21 לתצהיר העדות הראשית מטעמו כי במסגרת הדיווח על העסקה הוצהר על ידו
8 ועל ידי העורר 2 כי אין זכויות בניה נוספות. העורר 1 טען כי כך הוצהר על ידו ועל ידי העורר
9 2 וזאת "משום שכך היה ידוע לנו עובר למכירת הדירה".
10
- 11 תחילה יש לציין, כי תצהיר עדות ראשית לא הוגש על ידי העורר 2, מר שי גליקמן. על כן, .43
12 ממילא לא ניתן לקבל הצהרות מפיו של העורר 1 לעניין מודעות או העדר מודעות של העורר
13 מס' 2 לקיומן של זכויות בניה נוספות, מאחר וטענה מסוג זה הינה טענה אישית ויש לשמעה
14 ישירות מפי הטוען למודעות או להעדרה. אי הגשת תצהיר עדות ראשית מטעמו של העורר 2
15 עומדת אפוא בעוכריו ועל כן ממילא בעניין קיומה או העדר קיומה של מודעות לקיומן של
16 זכויות הבניה הנוספות - אין העורר 2 עומד בנטל הראיה הנדרש, על כל המשתמע מכך.
17
- 18 לטעמי, לא היה כל בסיס להצהרת העוררים כפי שהוצהרה בטופס הדיווח למשיב, לפיה אין .44
19 זכויות בניה נוספות בנכס. מן הראיות שהוצגו בפנינו עולה בבירור, כי לא יכול להיות ספק
20 שהעוררים היו מודעים לקיומן של זכויות בניה נוספות ובלתי מנוצלות במקרקעין ואף היו
21 מודעים למטרת הרכישה של הנכס על ידי הרוכשת, חברת שדות פיתוח.
22
- 23 טענת העוררים לפיה לא היו מודעים, כביכול, לקיומן של הזכויות הנוספות – איננה עולה
24 בקנה אחד לא עם העובדות ואף לא עם ההיגיון והשכל הישר, מה גם ששני העוררים הינם
25 עורכי דין בהשכלתם ובהכשרתם, וממילא יוצגו הן בהסכם התמ"א והן בהסכם המכר על ידי
26 אחיהם, עו"ד זיו גליקמן. כך, שחזקה על העוררים שהיה בידם כל המידע הנחוץ בעניין זכויות
27 הבניה הקיימות בנכס שבבעלותם.
28
- 29 זאת ועוד, במסגרת חקירתו הנגדית של העורר 1 הוצג בפנינו הסכם התמ"א (מוצג מש/1), .45
30 שנחתם בין העוררים לבין חברת יוזמה אלונים. מהסכם התמ"א עולה בבירור כי העוררים
31 מודעים לקיומן של זכויות נוספות מכוח תמ"א 38 ומכוח התב"ע הקיימת – ראו ה"והואיל"
32 השישי והשביעי להסכם התמ"א, וכן ראו סעיף 2.12 להסכם התמ"א, וסעיפים 4.1, 4.4, 5.5
33 ו- 6.2 להסכם התמ"א.
34



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 46. יודגש, כי עדותו של העורר 1, אשר נשאל לגבי הסכם התמ"א, היתה רחוקה מלעורר את
2 אמונו. לאורך עדותו בחקירה הנגדית ניסה העורר 1 להתחמק ממתן תשובה עניינית לשאלות
3 שנשאל על ידי ב"כ המשיב בדבר הסכם התמ"א וההצהרות המצויות בו בעניין זכויות הבניה
4 הנוספות מכוח תמ"א 38 ומכוח התב"ע הקיימת. ראו עדות העורר 1 בעמודים 12-15 עד
5 שורה 4 לפרוטוקול הדיון, לשאלות שנועדו להפריך את טענת העוררים לעניין אי ידיעתם על
6 קיומן של זכויות בניה נוספות בנכס.
7
- 8 47. לא ניתן לקבל את טענת העורר 1 לפיה עסקת התמ"א אינה רלבנטית לערר שבנדון. בבואנו
9 לבחון את הצהרתם של העוררים על העסקה, ואת העובדה כי מתוך שווי המכירה, לא זו בלבד
10 שלא ייחסו כל שווי לזכויות הבניה הנוספות הקיימות בנכס, אלא אף הצהירו כי אין זכויות
11 בניה נוספות – הרי שיש בהחלט מקום לבחון את שאלת המודעות לקיומן של זכויות בניה
12 נוספות, על מנת לבחון את סבירות קביעת המשיב בשומה מושא הערר, שדחה את בקשת
13 העוררים למסות את מלוא שווי המכירה לפי החישוב הליניארי המוטב.
14
- 15 48. לא ניתן אף לקבל את עדותו של העורר 1 אשר טען להעדר בקיאות "בתחום דיני הבניה ולא
16 בזכויות בניה" (עמוד 14 שורות 3-4), שכן, כאמור, העוררים שהינם שניהם עורכי דין, ממילא
17 היו מיוצגים בעסקת התמ"א על ידי עורך דין מטעמם, עו"ד זיו גליקמן, אשר אימת את
18 חתימות העוררים על הסכם התמ"א ואף הצהיר כי הסביר להם את מהות הסכם התמ"א
19 והשלכותיו המשפטיות (ראו העמוד האחרון להסכם התמ"א).
20
- 21 יתר על כן, העורר 1 אף הודה בחקירתו הנגדית כי ידע כי הוא יהיה זכאי ל- 4 יחידות דיור
22 בפרויקט התמ"א (ראו עדותו בעמוד 14 לפרוטוקול שורות 3-4 ושורה 29). ודי בכך.
23
- 24 49. עוד יודגש, כי העובדה כי הסכם התמ"א לא יצא בסופו של דבר אל הפועל, אינה גורעת במאום
25 מן העובדה, אשר הוכחה בבירור ומעל לכל ספק, כי העוררים ידעו על קיומן של זכויות בניה
26 נוספות בנכס, מכוח תמ"א 38 ומכוח התב"ע הקיימת, וברור היה להם כי זכויות אלו הן
27 הזכויות אשר עניינו את חברת יוזמה אלונים שחתמה עמם על הסכם התמ"א, שהינו הסכם
28 של הריסה ובניה מחדש.
29
- 30 בהתאם לכך, יש ליתן את ההתייחסות ההולמת לכך שגם בעסקת המכר מושא הערר
31 הרוכשת, חברת שדות פיתוח, היא חברה יזמית, ולא אדם פרטי. דומני, כי ברור לכל, לא כל
32 שכן לעורכי דין דוגמת העוררים כאן, כי חברה יזמית פועלת מתוך מטרת עסקיות מובהקות
33 של השאת רווחים בהתקשרות בעסקת המכר מושא הערר. זאת, להבדיל ממניעיו של אדם
34 פרטי הרוכש דירת מגורים לצרכיו הפרטיים העצמיים.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לא למותר אף לציין, כי העוררים לא זימנו לעדות אף גורם מחברת שדות פיתוח, הרוכשת, 50
2 על מנת לבסס את הטענה כי לא היו מודעים לקיומן של זכויות בניה נוספות וכי ההתקשרות
3 עמה היתה, כביכול, לצורך מכירת הדירה, בלא התייחסות לזכויות הבניה הנוספות הקיימות
4 בנכס. ההלכה הפסוקה קבעה זה מכבר כי הימנעותו של בעל דין מלזמן לעדות עד רלבנטי
5 פועלת לחובתו וחזקה היא כי אותו בעל דין נמנע מהבאת אותו עד לעדות מאחר וידע כי
6 העדות תפעל נגדו. **הלכה זו יפה גם במקרה דנן.**
7
8 לפיכך, סבורני כי הדיווח שדיווחו העוררים למשיב, במסגרתו הצהירו כי לא קיימות זכויות
9 בניה נוספות בנכס – אינו דיווח אמת והטענה כאילו העוררים לא היו מודעים לקיומן של
10 זכויות הבניה הנוספות – איננה אמינה ואף הופרכה לחלוטין ועל כן היא נדחית.
11
12 51. אוסיף עוד ואציין, כי מקום בו ברור כי קיימות זכויות בניה נוספות בנכס – ומדובר בתוספת
13 זכויות משמעותית ולחלוטין לא זניחה - הרי שעמידתם של העוררים על טענתם לפיה מלוא
14 שווי המכירה צריך שיוחס לדירת המגורים – הינה תמוהה ומוקשית, בלשון המעטה.
15
16 ועדת הערר שיקפה בפני העוררים במהלך דיון ההוכחות את עמדתה לפיה בנסיבות האמורות
17 לא ניתן לקבל את הערר, שכן ברור כי העסקה הושפעה מקיומן של זכויות נוספות (ראו
18 פרוטוקול הדיון בעמוד 21 משורה 10 עד שורה 32 ועמוד 22 שורה 10-1).
19
20 52. העוררים לא שעו להמלצות וועדת הערר ובחרו לנהל את הערר עד תום. לעניין זה יינתן כמובן
21 משקל בפסיקות ההוצאות בסוף פסק הדין.
22
23 אך בנקודה זו יש להבהיר כי הטיעון שהועלה על ידי העוררים בהקשר זה (עמ' 22 שורות 13-
24 18) איננו מקובל עלי. לפי גישת העוררים, על פי סעיף 49 לחוק, בעת ביצוע הפיצול הרעיוני
25 בין שווי דירת המגורים לבין שווי של הזכויות הנוספות – יש לקבוע את שווי דירת המגורים
26 "בהתעלם מזכויות הבניה", כפי טענת העוררים בדיון, במנותק מכל הקשר של העסקה –
27 משווי זכויות הבניה, משווי השוק והמחיר הכולל ששולם.
28
29 **אין בידי לקבל טענתם זו של העוררים.** לא מצאתי ולו אסמכתא אחת בפסיקה לפיה הפיצול
30 הרעיוני של שווי המכירה לפי סעיף 49 וקביעת שווי דירת המגורים לעומת שווי יתרת
31 הזכויות הקיימות בנכס, ייעשה כך, "בעיניים קשורות", בלא בחינה כוללת של נסיבות עריכת
32 הסכם המכר, בלא התייחסות לזכויות בניה נוספות, שאין מחלוקת שקיימות.
33



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 את גישת העוררים, לפיה אם הציגו חוות דעת שמאית מטעמם לפי שווי דירת המגורים מגיע
2 כדי כמעט 4 מיליון ₪ (וליתר דיוק 3,890,000 ₪) – שהוא שווי המכירה בכללותו, אזי משמע
3 כי אין לייחס כל שווי לזכויות הבניה הנוספות – אין לקבל והיא נדחית.
4
- 5 53. לא מצאתי כל ביסוס, לא בלשון הוראת סעיף 49' לחוק ולא בתכליתו, לטענתם זו של
6 העוררים, אשר למעשה מרוקנת מתוכן את סעיף 49' הנ"ל.
7
- 8 נקודת המוצא של סעיף 49' לחוק היא כי משהוכח קיומן של זכויות בניה נוספות – חזקה
9 היא ששווי המכירה הושפע מקיומן ויש למסות את מכירתן בנפרד ממיסוי מכירת דירת
10 המגורים. העובדה כי סעיף 49'(א)(4) לחוק קובע כי יתרת סכום שווי המכירה, לאחר הפחתת
11 הסכומים הפטורים ממס לפי ס"ק (1)-(3) לו (פטור דירת מגורים מזכה) – תיחשב כדמי מכר
12 של זכות אחרת במקרקעין אשר שוויה הוא חלק יחסי מהשווי הכולל, הן לעניין שווי הרכישה
13 והן לעניין שווי המכירה, וזאת לצרכי ייחוס הניכויים והתוספות – אינה יכולה בשום אופן
14 להוביל למסקנה כי הערכת שווי של זכויות הבניה הנוספות נעשית בסוף, בנפרד ורק אם
15 נותרת יתרת שווי מכירה. **אם יש זכויות בניה נוספות והן השפיעו על שווי המכירה – ברי כי**
16 **יש להן שווי. קביעת שווי של הזכויות נוספות אינה נעשית במנותק ובאופן שיורי, כטענת**
17 **העוררים, אלא היא נעשית במסגרת של בחינה כוללת של העסקה והערכת השווי של כלל**
18 **חלקיה.**
19
- 20 54. העוררים לא נהגו כך. חוות הדעת השמאית מטעמם, של השמאי אהרונוב, כמו גם העדות
21 שניתנה על ידי השמאי אהרונוב בחקירתו הנגדית, מעידים על ניסיונם של העוררים להתעלם
22 מנסיבות העסקה ומהעובדות בשטח תוך העמדת שאלה שמאית שאינה עולה בקנה אחד עם
23 הנדרש על פי הוראות הדין. השמאי אהרונוב ציין בחוות הדעת (מוצג ע/2) כי הוא התבקש על
24 ידי עו"ד שי גליקמן – העורר 2 – לאמוד את שווי השוק של הנכס "ללא הזכויות לבניה
25 הנוספת" (ראו עמוד 3 לחוות הדעת תחת הכותרת "השאלה שנבחנה בחוות הדעת").
26
- 27 השמאי אהרונוב הגדיר את הנכס נשוא השומה שערך כ"בית פרטי (חד משפחתי) בשטח בנוי
28 של כ- 94 מ"ר (ראו סעיף 2 לחוות דעתו בעמוד 4 לחוות הדעת).
29
- 30 בחקירתו הנגדית נשאל השמאי אהרונוב ביחס לזכויות הבניה נוספות ולשווי שיש ליחס להן,
31 והתשובה שניתנה על ידו היתה רחוקה מלהניח את הדעת, בשים לב למחלוקת בערר דנן:
32
- 33 **ש. אתה מסכים איתי שלפי התב"ע שהייתה קיימת במועד העסקה, ניתן היה לבנות**
34 **בניין של שלוש קומות מעל קומת עמודים.**
35 **ת. זה כתוב בחוה"ד שלי.**



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מכאן נובע, כי נפלו פגמים בחוות הדעת של השמאי אהרונוב עוד בטרם בחנו לגופם של דברים
2 את הערכתו את שווייה של דירת המגורים. די בכך, כדי לקבוע כי אין להעדיף את חוות הדעת
3 של השמאי אהרונוב.
4
- 5 57. כעת, נבחן את עמידת העוררים במבחן האובייקטיבי לצורך קביעת ההשפעה של זכויות
6 הבניה הנוספות על שווי המכירה.
7
- 8 לאחר עיון בחוות הדעת של השמאי אהרונוב ולאחר עיון בחוות הדעת השמאי בוחניק מטעם
9 המשלב, כמו גם בכל יתר ראיות הצדדים, לעמדתנו יש לקבוע כי שווי המכירה בעסקה מושא
10 הערר דנן הושפע מקיומן של זכויות בנייה נוספות.
- 11 58. לטעמי, אין לקבל את השווי שהוערך על ידי השמאי אהרונוב, בראש ובראשונה בשל השווי
12 הבלתי סביר, שנקבע על ידי שמאי העוררים לחצר – שווי של 2,527,000 ₪. דהיינו, יותר
13 ממחצית שווי המכירה יוחס על ידי השמאי אהרונוב לחצר הבית.
14
15 מנגד, שמאי המשלב, השמאי בוחניק, העריך את שווי החצר בסכום של 764,345 ₪.
16
- 17 59. יוצא אפוא, כי לפי חוות דעתו של השמאי אהרונוב, שווי החצר גדול פי שניים כמעט משווי
18 דירת המגורים. ברי כי גם ללא בחינת חוות הדעת השמאית לגופה, הערכת שווי זו אינה
19 עומדת במבחן ההיגיון והשכל הישר, שכן ברור כי החצר אינה העיקר אלא הטפל לדירת
20 המגורים.
21
- 22 60. השמאי אהרונוב גרס, כי היות שמדובר בנכס ייחודי באזור, ולנוכח גודל החצר, שווי החצר
23 הוא גבוה. אולם, כשנחקר מה יהיה שווי של נכס צמוד קרקע ללא חצר, השיב השמאי
24 אהרונוב כי שווייה יהיה כ-1.8 מיליון ₪ (עמוד 18 לפרוטוקול, שורות 1-13). כלומר, על-פי
25 גישתו של השמאי אהרונוב, גם לאחר גילום ייחודיותו של הנכס כנכס צמוד קרקע בשכונה
26 רוויה, שווי החצר עצמה הוא כפול משווי דירת המגורים עצמה.
- 27 61. לא ניתן לקבל מסקנה זו של השמאי אהרונוב, ההופכת את היוצרות וקובעת כי למעשה החצר
28 הופכת להיות השימוש העיקרי של הנכס. אלא ששורת ההיגיון והשכל הישר קובעים כי חצר
29 היא נספח לדירת המגורים בלבד והיא איננה העיקר. זאת ועוד, שמאות של נכס אינה מתמצת
30 אך ורק במספרים וחישובים אלא צריכה היא לעמוד אף במבחן הסבירות וההיגיון. אין זה
31 סביר בעיניי כי רוכש מקצועי, בלתי מזדמן, דוגמת חברת שדות פיתוח בענייננו, ירכוש נכס
32 בהתעלם מזכויות הבנייה המוקנות בו, וישלם תמורה כה גבוהה על הבנוי בלבד, המגלמת סך
33 של 42,500 ₪ למ"ר לפי עמדת שמאי העוררים – שווי הגבוה בעשרות מונים משווי דירה
34 חדשה במרכז הארץ, וכפול משווי דירה גדולה יותר בפרויקט חדש באותו אזור!



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

62. השמאי בוחניק היטיב לענות לספקולציה שהעלו העוררים לפיה ייתכן מצב בו רוכש לא יהיה מעוניין בניצול זכויות הבנייה, וייחודיותו של הנכס עם החצר הגדולה תהווה עבורו השיקול המרכזי לביצוע העסקה:
- 1
2
3
- 4
5 **ש" האם במקרה שבכל הסביבה אין אף בית פרטי עם חצר יכול להיות שמי שדווקא**
6 **רוצה לקנות בית של 94 מטר מעוניין שתהיה לו חצר גדולה ויכול להיות ששיקול**
7 **החצר עולה על שיקול על הבית, אין אנשים שאומרים במקום לקנות דירה של 200**
8 **מטר אומרים יקנו בית במושב בגודל של 100 מטר עם חצר.**
9 **ת. קח את הדוגמא במקרה שלנו, אם הקונה היה מעוניין לגור בבית פרטי עם חצר**
10 **גדולה, לא היה רץ לעירייה להרוס את המבנה המדהים והמיוחד של בית פרטי**
11 **בשכונה רוויה. לו היה מעוניין לגור בבית הפרטי כפי שהוא, לא היה מעז להעלות**
12 **על דעתו לשלם 4 מיליון כפי ששילם אלא היה משלם סדר גודל של מחיר שאני**
13 **קבעתי. כי מי שרואה את העתיד זה לגור בבית של 94 מטר עם חצר גדולה לא היה**
14 **משלם סכומים כאלה.**
15 **ש. האם אנחנו כשמאים לא אמורים להסתכל על שוק הקונים הפוטנציאליים ולא**
16 **דווקא למי שקנה את הנכס בפועל?**
17 **ת. זה מה שאמרתי ששוק הקונים שהיה מעוניין לגור בבית כפי שהוא בלי שום שינוי,**
18 **לא היה מוכן לשלם את המחיר ששולם, ועובדה שלא קנו את זה את הנכס האנשים**
19 **הדמיוניים שאתה מתאר היום.**
20 **(עמוד 32 לפרוטוקול שורה 26 – עמוד 33 שורה 7).**
63. כפי שכבר הובהר, הרוכשת, חברת שדות פיתוח, היא חברה יזמית שמטרתה למקסם את יתרונות הנכס – ולא בכדי הגישה היא בקשה להיתר לפי תמ"א 38 – הריסה, לבניית בניין הכולל 10 יחידות דיור, בשטח כולל של 985 מ"ר (ראו מוצג מש/3). כך שברור כי ייחודיות החצר לא היא זו ש"שבתה את ליבה" של חברת שדות פיתוח.
- 21
22
23
24
- 25
26 השוו: ו"ע (תל אביב-יפו) 1270/01 מרים דורון נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור נתניה (נבו)
27 23.05.2005 (להלן – עניין מרים דורון), בפסקה 25:
- 28
29 **"ברי, כי ייחוס סך של \$105,000 בלבד לזכויות הבניה הבלתי מנוצלות כאשר ניתן**
30 **לבנות על החלקה בית מגורים נוסף, עומדת בניגוד לכל הגיון כלכלי. לדעתי, צודק**
31 **שמאי המשיב בציינו כי העובדה שהקונה הרס את המבנה הקיים ובנה מבנה**
32 **שגודלו למעלה מפי 4 מן המבנה שהיה קיים על החלקה במועד המכירה, עשויה**
33 **להעיד כי התמורה הושפעה באופן משמעותי מזכויות הבניה הבלתי מנוצלות."**
34
- 35 ראו גם ע"א 8244/02 פאולה כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נח(2) 931 (2003) (להלן –
36 עניין פאולה כרמל), בפסקה (ד) לפסק-דינו של כבוד השופט לוי:
- 37
38 **"...כוונת הקונות להקים שתי יחידות דיור על הקרקע יכולה לשמש כאחד**
39 **התבחנים לכך שפוטנציאל הבנייה בקרקע היה שיקול מרכזי בקביעת התמורה**
40 **עבור הנכס...."**
41
- 42 וכן ראו גם ו"ע 1357/09 מייבסקו ז"ל ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (19.6.2013):
43



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "...ייתכן שהרוכשת בהיותה גורם עסקי מובהק הייתה מודעת לקיומן של זכויות
2 בנייה נוספות צפויות לגבי הנכס שרכשה מתוקף עיסוקה ביזמות נדל"ן, ואולם
3 המוכרים בהיותם אנשים פרטיים לא היו מודעים לזכויות אלו וסברו לתומם כי
4 התמורה הגבוהה בהרבה מעבר למקובל ששולמה להם בעבור הנכס, נובעת אך
5 מחשקה של הרוכשת לרכוש את הנכס שבבעלותם לו למשיב להלין על המוכרים
6 ולפצל את התמורה הכוללת עקב מיקומו ואופיו המיוחד... טענה זו יכולה והייתה
7 ראויה להיטען, ולו רק באופן תיאורטי, באם גם הרוכשת הייתה אדם פרטי אשר
8 הפרוטה מצויה בכיסו אשר רוכש דירת מגורים לצורך מגוריו מוכן לשלם גם מחיר
9 מופקע ביחס לנכסים דומים בסביבה הקרובה למיקומו של הנכס עקב רצונו הרב
10 בדירת המגורים המסוימת של מיקום, נוף, תכנון ועיצוב ייחודיים וכדומה. כאמור,
11 אין אלו העובדות בערר דנן אלא המדובר ברוכשת שהינה יזמית במקרקעין....
12 משהוכחה הרוכשת לשלם מחיר גבוה משמעותית בעבור החלקה לעומת מחיריהם
13 של דירות דומות סמוכות, אין אלא להסיק כי הדבר נעשה לאור ידיעתם המשותפת
14 של המוכרים ושל הרוכשת בדבר זכויות הבנייה הנוספות הצפויות להינתן לגבי
15 החלקה. ידיעה זו היא שגרמה למוכרים לעמוד היטב על המקח ולקבל תמורה אשר
16 תשקף את השווי הכלכלי האמיתי הגלום בנכס ובהתחשב, כך נראה, בזכויות הבנייה
17 הנוספות הפוטנציאליים שבנכס."
18 (בפסקאות 43-45).
- 19
- 20 64. אדגיש, כי גם לאחר התחשבות בגורמי ייחודיותו של הנכס – אין כל מקום להתעלם מקיומן
21 של זכויות הבנייה הנוספות, אשר ניכר כי הן הגורם המכריע לקביעת השווי המוצהר הנ"ל.
- 22
- 23 "שווי השוק של מקרקעין יכול להיות מושפע ממספר רב של גורמים, כמו מיקומם,
24 טיבם ושטחם, אך לעתים נודעת השפעה לגורמים נוספים, כמו גורמים חברתיים,
25 כלכליים, פוליטיים, מדיניים, דתיים ורבים אחרים. עם זאת, נדמה כי לגורמי
26 התכנון השפעה מכרעת, באשר אלה קובעים את פוטנציאל המקרקעין ואפשרויות
27 הניצול הגלומות בהם."
28
- 29 [ע"א 4487/01 הוועדה המקומית לתכנון ובניה רחובות נ' מ. לוסטרניק ובנו חברה
30 להנדסה ובניין בע"מ 22.06.2003], בפסקה 7.
- 31
- 32 65. לא מצאתי גם לקבל את טענת העוררים, לפיה בשל מצוקת העורר 1 והליכי הפש"ר בהם היה
33 נתון, נמכר הנכס במחיר "הפסד", שבו נכלל רק שוויה של דירת המגורים ולא של זכויות
34 הבנייה. טענה שכזו, בכל הכבוד, לא ניתן לקבלה. ככל שהנכס נמכר במחיר מופחת בשל הליכי
35 הפש"ר בהם היה העורר 1 נתון, הרי לא ניתן לקבל שההפחתה בשווי תיוחס רק לזכויות הבניה
36 הנוספות ולא תיוחס בהתאמה גם לשוויה של דירת המגורים.
- 37
- 38 66. כפי שקבעתי לעיל, העוררים לא עומדים בבחינת ענינם בהיבט הסובייקטיבי, שכן ללא ספק
39 היו מודעים לקיומן של זכויות בניה נוספות במקרקעין.
- 40
- 41 עם זאת, ראוי להדגיש כי עניין כוונתם המקורית או ידיעתם אינה מעלה ואינה מורידה בבואנו
42 לקבוע את השפעת הזכויות הנוספות על שווי המכירה, אותה יש לקבוע על פי אמות מידה
43 אובייקטיביות, הנסמכות על המבחנים שהוצגו לעיל (עניין פאולה כרמל, בפסקה (ג) לפסק
44 דינו של כבוד השופט לוי; עניין מרים דורון, בפסקה 19).



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "המבחן להשפעתן של זכויות לבנייה נוספת הינו אובייקטיבי. כלל זה נלמד
2 מההסדר הקבוע בחוק, אשר מגדיר את שווי העיסקה לפי שומה אובייקטיבית ולא
3 לפי המחיר המשולם (ראו את הגדרתו של "שווי של זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק).
4 כמו כן, הוא מעוגן בפסיקה, אשר אמרה כי "מה שקובע הוא... המצב העובדתי
5 בשטח" (ע"א 651/87 מנהל מס שבח, נתניה נ' רושגולד [6], בעמ' 701). הדגש הוא
6 על כך שאין להתייחס לידיעה הסובייקטיבית של קונה או של מוכר מסוימים,
7 הואיל ואת "שווי השוק" של מקרקעין יש לבחון מבעד למשקפיו של ה"קונה
8 מרצון... השומה של שווי דירת המגורים והשטח הנמכר עמה נעשית אפוא לפי שווי
9 השוק של הנכסים, והלכה זו מעודדת אנשים ללמוד את הנתונים הרלוונטיים
10 לעיסקה כדי לקבוע מחיר אשר ישקף נכון את ערך הנכס. הלכה אחרת הייתה
11 מעודדת אנשים לקבוע מחירים פיקטיביים במטרה להתחמק מתשלום מס."
12
13 [ע"א 471/03 משה אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (חדרה), נח(3) 54 (2004),
14 בפסקה 8]
15
16 67. כאמור, עיון בחוות הדעת של השמאי אהרונוב ובחוות הדעת של השמאי בוחניק מעלה, כי
17 בכל הנוגע לשווי מ"ר בנוי – אין כמעט פערים בין השמאויות. קביעת שווי מ"ר בנוי, נערכה
18 על-פי שתי חוות הדעת, באמצעות השוואה לעסקאות בבניינים ותיקים וחדשים באזור תוך
19 הוספת מקדם פרטיות עבור נכס צמוד קרקע בהתאם לסעיף 2.3 להו"ב 6/98. השמאי אהרונוב
20 העריך שווי מ"ר בנוי בסכום של כ-14,500 ₪ ואת שווי דירת המגורים (ללא החצר) ב-
21 1,363,000 ₪.
- 22 לעומת זאת, השמאי בוחניק העריך שווי מ"ר בנוי ב-13,950 (לאחר הפחתה של 10% בגין מצב
23 הדירה), ואת שווי דירת המגורים (ללא החצר) ב-1,311,300 ₪.
- 24 68. על כן, בחישוב שווי הנכס האקוויוולנטי, שני השמאים היו תמימי דעים כי יש להעריך את
25 שווי הדירה בסכום של כ-1,700,000 ₪ לערך.
- 26
27 69. כאן המקום לציין, כי ב"כ העוררים העלה במסגרת דיון ההוכחות מיום 14.7.20 טענה לפיה
28 קיימות עסקאות להשוואה בנכסים צמודי קרקע דומים ברחובות המקבילים לרחוב חניתה
29 (עמוד 39 שורה 22 – עמוד 40 שורה 11). אלא, שטענה זו לא נכללה במסגרת הראיות שהוצגו
30 מטעם העוררים, ואף לא בחוות הדעת השמאי אהרונוב. הדעת נותנת, כי אילו היו עסקאות
31 להשוואה שכאלו – ראוי היה שתמצאנה את מקומן בחוות הדעת השמאית של העוררים.
32 משלא נמצאו עסקאות שכאלו – דין טענה זו להידחות מחוסר בסיס ראיתי.
- 33
34 70. כאמור, הפער בין חוות הדעת של שני הצדדים נעוץ בפער בין הערכת השמאים את שווייה של
35 החצר. פער זה מקורו בשתי סיבות עיקריות: האחת, השמאי אהרונוב הכפיל את שטחה
36 האקוויוולנטי של החצר (149 מ"ר) בשווי מ"ר בנוי, ולא בשווי מ"ר מבונה; והשנייה היא, כי
37 השמאי אהרונוב העניק תוספת שווי בעבור החצר, וזאת לאחר שנתן לנכס את מקדם
38 הפרטיות המירבי.
39



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

71. אין זה סביר בעיניי לייחס לנכס מושא הערר את מקדם הפרטיות המירבי בשיעור של 30%.
הגם שמדובר בבית פרטי, הרי שנפגמות הפרטיות בו בשל הימצאותו באזור של בנייה רוויה
גבוהה, כאשר אל החצר משקיפות מרפסות של דירות מגורים רבות בבניינים רבי הקומות
משלושת צידי הנכס (ראו הצילומים בעמוד 5 לחוות הדעת של השמאי בוחניק).
ברי, כי אין דין נכס צמוד קרקע בשכונה ללא בנייה רוויה, כדינו של נכס צמוד קרקע המוקף
בבניינים גבוהים. אף השמאי אהרונוב הכיר בכך שלנכסים בשכונות בהן קיימים בתים צמודי
קרקע בלבד יש לתת ביטוי גבוה יותר לפרטיות (ראו עמוד 18 לפרוטוקול, שורה 28), לפיכך
לא ניתן ליישב עמדתו זו עם העובדה כי מצא, משום מה, ליתן לנכס שבנדון את מקדם
הפרטיות המקסימלי.
- ראו והשוו: ו"ע 16-05-56292 **כוכבה סער נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב**
(17.02.2019), בו נדונה שאלת שוויה של דירת המגורים ללא זכויות הבנייה, וניתן מקדם
פרטיות של 25% בלבד. בנוסף, ראו פסק הדין **בעניין מרים זורון** שם התקבל מקדם פרטיות
בשיעור של 35% עבור בית מגורים צמוד קרקע בשטח של 226 מ"ר, וחצר בשטח של כ-730
מ"ר.
72. אולם, נוכח הדמיון בין חוות הדעת השמאיות, הן בקביעת השווי למ"ר בנוי, והן נוכח העובדה
כי שני השמאים לקחו בחשבון, בסופו של דבר, מקדם פרטיות 30% (ראו סעיף 10.ב. לחוות
הדעת של השמאי בוחניק שנקט בגישה מקלה) – הרי שהקושי המצוי בחוות דעתו של השמאי
אהרונוב נעוץ בהוספת התאמות נוספות על החצר, בנוסף למתן מקדם הפרטיות המירבי, אשר
לטעמי אין מקום לקבלן.
73. אין חולק, כי החצר היא זו שמעניקה את מירב רכיב הפרטיות לנכס, ובלעדיה, מרכיב
הפרטיות היה פוחת באופן דרסטי - ראו עדותו של השמאי בוחניק, המעריך את שיעור מקדם
הפרטיות בבתים פרטיים ללא חצר ב-5% (בעמוד 27 שורה 9), וכן את עדותו של שמאי
אהרונוב (עמוד 18 שורה 6).
- מכאן משמע, שההטבות המגולמות בנכס צמוד קרקע, שאותן מנו העוררים, באות לידי ביטוי
במקדם הפרטיות המוענק לנכס בשל החצר, שאם לא כן, היה שווי הנכס גבוה אך בשיעור
מזערי ביחס לדירה בבנייה רוויה. לפיכך, אין ליצור הפרדה בין החצר למקדם הפרטיות,
במסגרתו ניתן ביטוי לגודל החצר וליתרונותיה.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

74. לפיכך, עמדתי היא כי משהוסיף השמאי אהרונוב מטעם העוררים את שווי החצר, כולל התאמות שונות, בנוסף למקדם הפרטיות שכבר נזקף בגינה בחישוב שטחה האקוויוולנטי של דירת המגורים – הרי שבכך יצר כפל תוספת לחצר, וזאת אין לקבל.
75. את ערכו המוסף של נכס צמוד קרקע, לעומת נכס בבנייה רוויה, ניתן לחשב בשתי דרכים: האחת, מכפלת שווי הנכס במקדם הפרטיות שמעניקה החצר, בהתאם להו"ב מס' 6/98 (שטח הנכס האקוויוולנטי); השנייה, באמצעות חיבור שווי דירת המגורים עצמה ושווי החצר, כאשר כל אחד מחושב באופן עצמאי. מדובר אפוא, בשתי דרכי חישוב אשר מטרתן למצוא את אותו נעלם. דהיינו: מדובר בשני חישובים חלופיים, שאין לחבר ביניהם.
- השוו: ה"פ (ת"א) 28125-05-11 עיריית תל-אביב יפו נ' דוד מורר, בפסקה 49 (9.9.2019), שם התקבלה עמדת שמאי המשיב; וכן ו"ע (נצרת) 22557-10-13 חן אריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, בפסקה 18 (11.9.2014), בו בחרה ועדת הערר בחישוב הכולל חיבור שווי דירת המגורים ושווי החצר, ללא מקדם פרטיות.
75. זאת ועוד, גם דרך החישוב החלופית של השמאי אהרונוב לקביעת שווי הנכס, באמצעות קביעת שווי החצר בנפרד משווי דירת המגורים – הינה מוקשית בעיניי.
- השמאי אהרונוב חישב את שווי החצר כמכפלת שטחה האקוויוולנטי בשווי מ"ר בנוי (14,500 ש"ח), וזאת לעומת דרך החישוב של השמאי מטעם המשיב, אשר חישב את שווייה בהתאם למכפלת שטחה האקוויוולנטי בשווי מ"ר מבונה (5,900 ש"ח). קיים פער עצום בין תוצאת החישוב של שני השמאים, פער של כמעט פי שניים. כל זאת, בנוסף לפער בגודל השטח האקוויוולנטי, על-פי החישוב שערכו שני השמאים.
- בעוד שהשמאי בוחניק חישב את שטחה האקוויוולנטי של החצר באמצעות הוספת מקדמים של 15% ו-25%, לפי מדרגות גודל החצר, והגיע לשטח אקוויוולנטי של 129.55 מ"ר – השמאי אהרונוב הכפיל את שטחה של החצר ב-25% בלבד, והגיע לחישוב שטח אקוויוולנטי של 149 מ"ר.
76. לא מצאתי כי נפל פגם בקביעת השמאי בוחניק כי יש לעשות שימוש במקדם שווי של 25%. אמינה בעיניי עדותו של השמאי בוחניק, אשר הסביר כי מקדם שווי של 25% לחצר הוא מקדם מקובל בחוות דעת הניתנות על ידי השמאי הממשלתי ושמאי רמ"י (ראו נספח ב' לחוות הדעת של השמאי בוחניק; וכן ראו עדותו בפרוטוקול בעמוד 31, שורות 14-25, עמוד 32 לפרוטוקול שורות 1-7).



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 העוררים הפנו לטבלאות המצויות בטיוטת הקווים המנחים, שעל-פיהן עת מתבצע חישוב לפי
2 שווי מ"ר מבונה, יש לבחור במקדם שווי של בין 25% ל-65%. לדידם, אין כל הסבר ראוי בפי
3 השמאי בוחניק מדוע בחר דווקא במקדם השווי הנמוך. אלא שגם חוות דעתו של השמאי
4 אהרונוב אינה מגלה כל הסבר מדוע בחר במקדם הגבוה על-פי שיטת החישוב לפי מ"ר בנוי.
- 5
6 77. יתרה מזאת, עמדתי היא כי ערכם הראייתי של טיוטת הקווים המנחים, כמו גם של מחקר
7 דלפי, עליהם ביקשו העוררים להסתמך, הוא נמוך ביותר. ראשית, אין להתעלם מכך כי מדובר
8 במסמכים שכלל לא הוזכרו בחוות הדעת של השמאי אהרונוב, והוצגו בפני השמאי בוחניק
9 רק בדיון ההוכחות. שנית ובאופן ספציפי, ערכה הראייתי של טיוטת הקווים המנחים הוא
10 כערכה של טיוטה להערות בלבד ולא ניתן ליתן לה תוקף ממשי. כך הם פני הדברים גם ביחס
11 לדף יחיד שהציגו העוררים מתוך "מחקר דלפי". לא ניתן לקבל דף יחיד, שמתיימר להציג
12 סקר – שאינו מדעי – כאסמכתא לביסוס חוות דעת שמאית, שממילא לא הסתמכה על מסמך
13 זה.
- 14
15 78. לאור כל המפורט לעיל, אני מוצאת כי אין לקבל את שיטת החישוב של השמאי אהרונוב
16 הכופלת את שטחה האקוויוולנטי של החצר בשווי מ"ר בנוי. לא ניתן הסבר מניח את הדעת
17 ועל כן לא מצאתי את ההיגיון בקביעת שווי החצר בהסתמך על שווי מ"ר בנוי, כאשר בחצר
18 אין מבנים וכל שיש בה הוא זכויות בנייה נוספות. על כן, חישוב שווי החצר על-פי שווי מ"ר
19 בנוי למעשה מאיין את מקדם השווי שהוענק לחצר, ומעמיד אותה כשוות ערך לדירת
20 המגורים. תוצאה זו איננה הגיונית ואין לקבלה.
- 21
22 79. לעניין זה מקובלים ואמינים עליי הסבריו של השמאי בוחניק, בדבר אופן ביצוע החישוב שווי
23 חצר גם בשטחים בנויים:
- 24
25 "ת... זאת אומרת שבוא נניח שרוצים לקבוע שווי חצר. כאשר רוצים לקבוע שווי מגרש,
26 הם לוקחים 10 עסקאות השוואה בסביבה של בתים פרטיים דומים. מורידים את
27 השווי הבית הבנוי, ואז את היתרה, הקרקע, מחלקים לפי מקדמים של 100%
28 לתכסית מה שאפשר לבנות, והחצר לפי 25%. זאת אומרת שגם בבתים בנויים ולא
29 רק במגרשים ריקים, החישוב נעשה לפי מקדם של 25% לחצר הן על ידי השמאי
30 הממשלתי, רמ"י ושמאים מכריעים כולם משתמשים באותה שיטה מורידים
31 מעסקאות השוואה את שווי המבנה הבנוי ואז את שווי המטרים המבונים בחצר,
32 מחשבים לפי מקדמים ובהם החצר לפי 25% ולכן גם אני השתמשתי במקדם הזה.
33
- 34 ש. לצורך השאלה נניח ששווי לבניית מטר עיקרי 5,900 ₪ למ"ר. הנושא בדוק והגעתם
35 לזה, לכך שהמינהל אומר שהוא נותן לך זכות בקרקע הוא רוצה 25% מהמטר
36 העיקרי, כך עובדים נכון? בגלל שאנחנו עוסקים במכירת קרקע?
37 ת. קודם הסברתי שאת ה 5,900 ₪ מאיפה לוקחים, לא לוקחים אותם ממטר קרקע
38 אלא מבית בנוי. השמאי המשלתי והשמאים המכריעים לוקחים עסקאות השוואה
39 של בתים בנויים ומנתחים את זה ואחד המרכיבים הוא מרכיב של חצר בבית בנוי
40 ולא במגרש אלא בית בנוי.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עושים את החילוץ ומגיעים לשווי מטר עיקרי. אם היו לנו עסקאות השוואה בכמה
2 נמכרה החצר בלבד, לא היינו צריכים מקדמים, אלא היינו אומרים נמכר מטר חצר
3 בעסקה ללא יחסים מיוחדים ובגלל זה קובעים את השווי. המקדמים באים לסייע
4 לשמאי במקום שאין לו נתונים?
5 ת. לגישת השמאי שלך, כאשר השמאי הממשלתי או השמאים המכריעים היו עושים
6 את החישוב הזה, הם היו צריכים להוריד את הבית הבנוי, להוריד 30% פרטיות,
7 ואת החצר לקבוע לפי 25% מהבית הבנוי, ואז היו מגיעים לשווי המגרש וזה לא מה
8 שהם עושים וממש הם לא עושים את זה ככה. החישוב שאתם מגישים הוא חסר
9 הגיון כאן יוצא שמה שאמור להיות העיקר, הוא זניח לעומת החצר, זה מה שיוצרים
10 החישובים האלה שהם חישובים מעוותים שהבית זניח לחצר, שכן לשיטתכם
11 הבית שווה פחות מהחצר. בשעה שהבית הוא העיקר כי גרים בבית ולא בחצר.
12 הבית הוא השימוש העיקרי ולא יתכן שהחצר שווה יותר, החצר נספח לבית ולא
13 ההיפך. (עמודים 31-32 לפרוטוקול).
14
15 80. כאמור, עדותו של השמאי בוחניק אמינה בעיניי, בהיותה מבוססת על חוות דעת השמאי
16 הממשלתי ושמאי רמ"י. מנגד, כאמור, לא מצאתי הסבר מניח את הדעת בחוות דעתו של
17 השמאי אהרונוב, מדוע לדידו יש לחשב את שווי החצר על-פי שווי מ"ר בנוי.
18
19 81. כפי שהסביר השמאי בוחניק בעדותו - במרפסות או בחצרות אשר אינם מגלמים זכויות בנייה,
20 וגודלם אינו עולה על גודלו של חדר, אזי ששיטת החישוב – על-פי שווי מ"ר מבונה או שווי
21 מ"ר בנוי – אינה מובילה לפערים אסטרונומיים. אך לא אלו הם פני הדברים בענייננו.
22
23 82. סיכומו של דבר הוא, כי יש לקבוע כי שווי המכירה בעסקה מושא הערר דנן הושפעה מזכויות
24 בנייה קיימות על פי התב"ע כמו גם מזכויות בניה לפי תמ"א 38. חוות הדעת השמאי של
25 השמאי בוחניק, אשר העריך את שווי סכום הדירה בכ-2 מיליון ₪, על הצד הגבוה, היא
26 הסבירה והעדיפה בעיניי, שכן היא מתיישבת עם הכללים השמאים המקובלים, ועומדת
27 במבחן הסבירות וההגיון.
28
29 אשר על כן, אני קובעת כי שווי דירת המגורים המזכה בנכס הינו בסך של 2 מיליון ₪ ויתרת
30 שווי המכירה בסך של 2 מיליון ₪ הנותרים ייוחסו לזכויות הבניה הנוספות ויתמסו בהתאם.
31
32 ג. האם זכאים העוררים לניכוי ההוצאות מן השבח?
33
34 83. כאמור, העוררים ביקשו להתיר להם בניכוי מן השבח סכום שנטען שולם על-ידם למתווך,
35 בסך 93,600 ₪, וכן את שכר טרחה רעיוני לאחיהם - עו"ד זיו גליקמן, שנטען כי ייצג אותם
36 בהסכם המכר.
37
38 84. סעיף 39 לחוק קובע מהם הניכויים המותרים:



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 "לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין
2 או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה ואינן מותרות
3 בניכוי לפי הפקודה:
- 4 (1) כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה, לשם השבחתם
5 של המקרקעין שהזכות בהם נמכרת; ולענין זה יראו כהוצאה גם שווי המוערך
6 של עבודה, שהוכח למנהל שעבדו בעל הזכות במקרקעין וקרוביו להשבחת
7 המקרקעין, אם התמורה בעד אותה עבודה - אילו היתה משתלמת - לא היתה
8 ניתנת לניכוי לפי סעיף 32(4) לפקודת מס הכנסה;
9
- 10 (7) שכר טרחת עורך דין ששילם המוכר בקשר לרכישת הזכות במקרקעין
11 ולמכירתה;"
12
- 13 85. סעיף 39 לחוק נועד להגשים את תכלית העל של דיני המס - היא מיסוי הרווח הכלכלי האמיתי
14 שצמח לנישום כתוצאה מעליית ערך המקרקעין. הגישה הרווחת, בפרט לאחר תיקון מס' 55
15 לחוק, היא שסעיף 39 אינו מכיל רשימה סגורה של הוצאות, ועל כן, כל הוצאה אשר מקיימת
16 את רישת סעיף 39 תותר בניכוי – אלא אם קבע המחוקק תנאים מגבילים לכך [ע"א 3966/02
17 דוד כנפי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נח(3) 747 (2004), בפסקה 5; הו"ב מס' 6/06].
- 18 86. הלכה היא, כי הטוען לתחולתו של סעיף 39 על הוצאה מסוימת – עליו הראייה [ו"ע 2046/01
19 לודמילה מאיר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, בפסקה 13 (22.8.2007)].
20
- 21 87. באשר לניכוי שכר הטרחה הרעיוני לו עותרים העוררים – מנסים הם לבסס טענתם בנימוק
22 כי סעיף 39 לחוק על תתי סעיפיו אינו יוצר רשימה סגורה. לשיטתם, סעיף 39(7) לחוק,
23 שעניינו ניכוי שכר טרחת עורך דין, אינו מוציא את תחולתו של סעיף 39(1) לחוק העוסק בכל
24 הוצאה – לרבות הוצאה רעיונית – שהוצאה לשם השבחת המקרקעין.
25
- 26 88. עם זאת, יש לתת את הדעת כי סעיף 39(1) לחוק אשר עניינו התרת כל הוצאה, לרבות הוצאה
27 רעיונית, מתייחס בלשון מפורשת ומצמצמת להוצאות שהוצאו "לשם השבחת המקרקעין"
28 בלבד.
29
30
- 31 כך גם ביחס לסעיף 39(7), המתייחס מפורשות לשכר טרחת עורך דין, "ששילם המוכר בקשר
32 לרכישת הזכות במקרקעין ולמכירתה".
33
- 34 89. דומני, כי לא יכולה להיות מחלוקת כי פעולותיו של עו"ד זיו גליקמן, בעריכת הסכם המכר,
35 כנטען בסעיף 20 לתצהיר העדות הראשית של העורר 1, מהוות פעולות הקשורות במכירת
36 הזכות במקרקעין ולא בהשבחת המקרקעין. יתר על כן, בכל הקשור לשכר טרחת עורך דין
37 חלה הוראת סעיף 39(7) לחוק, שהיא הוראה ספציפית ומפורשת העוסקת בסוג כזה של
38 הוצאות.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הוראה זו מחייבת קיומה של הוצאה בפועל, דהיינו "שכר טרחה ששילם המוכר בקשר
2 לרכישת הזכות במקרקעין ולמכירתה". משמע כי לא ניתן להתיר הוצאה "רעיונית" של שכר
3 טרחת עורך דין.
- 4
5 90. על כן, דרישת העוררים לנכות מן השבח את שכר טרחתו הרעיוני של עו"ד גליקמן משוללת
6 כל יסוד, עומדת בניגוד להוראות סעיף 39 לחוק, ודינה להידחות.
- 7
8 91. באשר לדרישת העוררים לניכוי הוצאות תיווך – סבורני כי גם בעניין זה לא ניתן לקבל את
9 טענת העוררים.
- 10
11 יודגש, כי בתצהיר העדות הראשית של העורר 1 לא מצויה כל טענה ביחס לדרישת ניכוי
12 הוצאה של תשלום דמי תיווך. ממילא, לא צורפה לתצהיר העדות הראשית של העורר 1 כל
13 אסמכתא לעניין התקשרות עם מתווך או תשלום דמי תיווך, כגון הסכם תיווך, חשבונית או
14 קבלה מטעם המתווך, ואף המתווך עצמו לא הובא לעדות. לא למותר לומר, כי אף אם
15 הועלתה טענה בעניין זה בכתב הערר – אין זו בגדר ראיה, והיה על העוררים להביא ראיות
16 לעניין דרישת ניכוי זו, ומשלא עשו כן - די בכך כדי לדחות את טענת העוררים בנושא ניכוי
17 הוצאה זו.
- 18
19 92. אשר לטרוניית העוררים בעניין פריסת תשלומי המס – לא הובאה בפנינו ראיה כי בקשה שכזו
20 הוגשה למשיב. על כן, ממילא בהעדר בקשה שכזו והחלטה של המשיב – אין מקום להתערבות
21 וועדת הערר.
- 22
23 באשר לטענת העוררים בסיכומיהם בעניין קיזוז הפסדים בהתאם לאישורים שהמציאו
24 בבקשתם לצירוף ראיה מיום 1.10.20 - המשיב הבהיר בסיכומיו, כי בכל הקשור לעורר 1
25 הוזן בשומות השבח האישור על קיזוז ההפסדים שניתן לו ועל כן סוגיה זו התייתרה. עם זאת,
26 באשר לעורר 2, וכפי שהובהר בדיון מיום 26.1.21, מאחר ואין בידו אישור קיזוז הפסדים
27 בתוקף – ממילא אין כל מקום להתערבות ועדת הערר.
- 28
29 **סוף דבר:**
- 30 93. לאור כל האמור לעיל, עמדתי היא כי יש לדחות את הערר על כל חלקיו – וכך אמליץ לחברי
31 לוועדה.
- 32
33 יש לראות בתמורה ששולמה לידי העוררים בהסכם המכר על ידי חברת שדות פיתוח, בסך 4
34 מיליון ₪, כתמורה אשר הושפעה מקיומן של זכויות בנייה נוספות.



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

ו"ע 19-10-35231 גליקמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בהתאם לכך, יש לבצע פיצול רעיוני של שווי המכירה, כך שסכום של 2 מיליון ₪ ייוחס לשווי
2 דירת המגורים המזכה ויתמסה לפי חישוב ליניארי מוטב, ואילו יתרת שווי המכירה, בסך של
3 2 מיליון ₪ תיוחס לזכויות הבניה הנוספות הקיימות במקרקעין ותתמסה כמכר של זכות
4 אחרת.
5
6 יש לדחות את טענות העוררים לניכוי מן השבח הן של שכ"ט עו"ד רעיוני והן של דמי תיווך
7 שלא הוכחו. המשיב זיין את האישור של העורר 1 בדבר קיזוז הפסדים, שניתן לו על ידי פקיד
8 השומה.
9
10 94. באשר לטענות העוררים בדבר הנפקת אישורי מיסים – הרי שנוכח בחינתו של המשיב את
11 סוגיית הטלת קנס גירעון על העוררים, אזי שאישורי מיסים יונפקו לאחר שהמשיב ימצא את
12 סמכויותיו בנושא קנס הגירעון, וראוי כי המשיב יפעל בעניין זה בהקדם האפשרי.
13
14 95. בשים לב להתנהלות העוררים כפי שפורטה לעיל, לרבות הדיווח שדיווחו למשיב לפיו לא
15 קיימות זכויות בניה נוספות בנכס – דיווח שעל פניו אינו דיווח נכון, - אמליץ לחבריי לחייב
16 את העוררים לשאת בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד המשיב בסך של 35,000 ₪ לכל אחד
17 מהעוררים, ובסך הכל 70,000 ש"ח, אשר ישולמו על ידי העוררים בתוך 30 יום מהיום, שאם
18 לא כן יישאו הסכומים ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
19
20 **חברת הוועדה, עו"ד אהובה סימון:** אני מצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה ומסכימה לנימוקיו
21 ולתוצאתו.

22 **חבר הוועדה, עו"ד חיים שטרן:** אני מצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה ומסכים לנימוקיו ולתוצאתו.
23
24

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים

27 ניתן היום, ט' אב תשפ"א, 18 ביולי 2021, בהעדר הצדדים.
28

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה