



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה

עו"ד נתן מולכו – חבר וועדה

עו"ד אהובה סימון – חברת וועדה

- העוררים:**
1. א.א. אביבה אלזמי בע"מ ח.פ. 514968627
 2. מאיר אלזמי, ת.ז. 05455486
 3. אביבה אלזמי, ת.ז. 58336645
 4. חביב סיבוני, ת.ז. 068298801

כולם ע"י ב"כ עוה"ד סגל ואח'

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ע"י ב"כ עוה"ד למא שקור מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1

2

פסק דין

3

4

5

יו"ר הוועדה – כבוד השופטת אורית וינשטיין:

6

הערר שבפנינו עוסק בעסקת מכר שנערכה בין העורר 4, מר חביב סיבוני (להלן – המוכר), לבין

7

העוררים 1-3, חברת א.א. אביבה אלזמי בע"מ, מר מאיר אלזמי וגב' אביבה אלזמי (להלן יחד –

8

הרוכשים), במסגרתה נמכרו זכויות במקרקעין הידועים כגוש 11018 חלקה 26 תת-חלקה 18 ברחוב

9

מקור ברוך 9, קריית אתא (להלן – הנכס).

10

העוררים טוענים בערר דגן כי יש לקבל את שווי העסקה המוצהר על-ידם בסך של 1,520,000 ₪ - אותו

11

לא קיבל המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין (להלן – המשיב), אשר קבע את שווי העסקה על סך של כ- 6

12

מיליון ₪. העוררים אף טוענים כי יש להתיר למוכר לנכות כהוצאה מסוימת מן השבח סך 70,000 ₪.

13

כמו כן, מבקשים העוררים מוועדת הערר להכיר בהיטל ההשבחה בסך של 621,299 ₪, ששולם על-ידי

14

הרוכשים, כתשלום על חשבון התמורה, ולהימנע מלכלול אותו במסגרת שווי המכירה. המשיב סירב

15

להתיר בניכוי את הסך של 70,000 ש"ח וכן צירף את היטל ההשבחה ששולם לשווי המכירה מאחר

16

ושולם על ידי העוררת 1.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- הרקע העובדתי:**
- 1
- 2 **1.** בין העוררים קיימים יחסים מיוחדים. העוררים 2-3, מר מאיר אלזמי וגב' אביבה אלזמי, הם
- 3 בני זוג. גב' אלזמי הינה בעלת המניות בעוררת 1, חברת א.א אביבה אלזמי בע"מ (להלן –
- 4 **החברה**) ומר אלזמי הינו מנהל בחברה. כמו כן, המוכר, מר חביב סיבוני, הוא גיסו של העורר
- 5 2, מר מאיר אלזמי.
- 6 **2.** על פי מצג שהוצג על ידי העוררים בפני המשיב בדיווח על העסקה, הוצהר כי הסכם המכר בין
- 7 המוכר לרוכשים נחתם ביום 15.10.17 (להלן – **הסכם המכר**). על-פי המוצהר הממכר הוא
- 8 מגרש בשטח של 647 מ"ר + 7 מ"ר מחסן, ושווי המכירה המוצהר הוא 1,520,000 ₪. בהתאם
- 9 להסכם המכר רכשה החברה 70% מהזכויות בנכס, בעוד שהעוררים 2-3 רכשו 30% מהזכויות
- 10 בנכס (ראו נספח 1 לתצהירה של גב' אתי לוסקי מטעם המשיב – מש/4).
- 11 **3.** במסגרת דיון בשלב א' של השומה מיום 28.5.18, בו נכח ב"כ העוררים, התברר למשיב, על
- 12 סמך מסמכים אשר הוצגו בפניו במהלך דיון זה, כי קיימת שמאות מכרעת לנכס לצרכי היטל
- 13 השבחה מיום 20.4.16 שהוזמנה על-ידי הרוכשים (נספח 2 למש/4). מאותה שומה מכרעת
- 14 נסתבר כי העסקה נכרתה כבר בשנת 2015, ולא בשנת 2017 כפי שהוצהר על ידי העוררים.
- 15 בדיקה שערך המשיב בלשכת רישום מקרקעין העלתה, כי קיימת הערת אזהרה על הנכס
- 16 לטובת הרוכשים כבר מיום 15.6.15.
- 17 **4.** לאור ממצאים אלו, ערך המשיב ביקורת בנכס באותו יום. בביקורת זו התברר כי בניגוד
- 18 למוצהר הנכס אינו קרקע בלבד, אלא מדובר בבניין המצוי בשלבי בנייה מתקדמת (שלד במצב
- 19 מוגמר ועבודה על חיפוי המבנה). עוד התברר, כי על אף שהיתר הבנייה מספר 20130205 (להלן
- 20 – **היתר הבנייה**) מתיר בנייה של 10-11 יח"ד בלבד (ראו מוצג ע/5), הרי שבפועל נבנה בניין בן
- 21 שבע קומות ו-12 יח"ד בגודל 100 מ"ר כל אחת, וכן יחידת פנטהאוז בשטח של 200 מ"ר,
- 22 שאליה תוכננו כניסה ומעלית נפרדות וכן בריכת שחייה (ראו תמונות המצורפות לתצהירו של
- 23 מר רוני ברק – מוצג מש/5).
- 24 **5.** בעקבות ממצאי הביקורת, דחה המשיב את הצהרת העוררים בנימוק כי שווי העסקה
- 25 המוצהר אינו משקף את שווי השוק של הנכס. בהתבסס על עסקאות להשוואה שנערכו באותו
- 26 אזור, העמיד המשיב את שווי העסקה, בשומה בשלב א', על סך של 360,000 ₪ ליחידת דיור,
- 27 ושווי של 1 מיליון ₪ לדירת הפנטהאוז. כמו כן, קבע המשיב את יום המכירה, בהתאם
- 28 לרישום הערת האזהרה, ביום 15.6.15.
- 29



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

6. על החלטה זו הגישו העוררים השגה ביום 25.7.18. ביום 10.3.19 דחה המשיב את ההשגה. המשיב פנה ללשכת רישום מקרקעין וקיבל לידי את הסכם המכר בין הצדדים, לפיו נרשמה הערת האזהרה, וגילה כי ההסכם נחתם ביום 10.6.15. לפיכך, בשלב ההשגה קבע המשיב את יום המכירה ליום 10.6.2015. עוד קבע המשיב כי יש להוסיף לשווי המכירה את סכום היטל ההשבחה בסך 621,299, אותו שילמה החברה בשם המוכר, והעמיד את שווי המכירה הכולל על סך של 6,621,299 ₪.
- בעניין שומת מס השבח של המוכר, התיר המשיב ניכויים מסוימים מהשבח, לרבות היטל השבחה, אולם דחה את בקשתו לניכוי הוצאה בסך 70,000 ₪, בנימוק כי מדובר בתמורה בגין עסקה שלא דווחה כדין. בהתאם לכך, הוציא המשיב דרישה להצהרה לפי סעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – **החוק**) (ראו החלטת המשיב בהשגה – נספח 3 למש/4; ראו דרישת ההצהרה מיום 10.09.19 – נספח 5 למש/4).
- העוררים אינם חולקים על החלטת המשיב ביחס ליום המכירה, קרי: 10.6.2015.

מכאן הערר שלפנינו.

תמצית טענות העוררים:

7. שווי המכירה שנקבע על-ידי המשיב חסר אחיזה במציאות. המשיב לא הציג חוות דעת שמאית מטעמו, בעוד העוררים הגישו את חוות הדעת של השמאי מר יצחק סיוון, התומכת בקירוב בשווי המוצהר על ידם (מוצג ע/1). לפיכך, בפני ועדת הערר מצויה שמאות אחת ויחידה.
8. השמאי סיוון פירט באופן מקצועי כיצד הגיע לסך של 2 מיליון ₪ כשווי המכירה, ושמאותו נערכה בהתאם לגישת ההשוואה להערכת שווי הנכס, שהיא הגישה המועדפת על-ידי בתי המשפט. לפיכך, יש לקבל את שווי העסקה המוצהר על-ידי העוררים, בסך 1,520,000 ₪, ולכלל היותר סך של 2 מיליון ₪, כפי שקבע השמאי יצחק סיוון.
9. קביעת שווי המכירה של המשיב נערכה על סמך עסקאות להשוואה משנת 2017, בעוד שכפי שהוסכם בין הצדדים, נקבע יום המכירה ליום 10.6.15. יתרה מזאת, אין בתצהירו של מר רוני ברק מטעם המשיב כל פירוט כיצד הגיע לשווי של כ-400,000 ₪ ליחידת דיור, וקביעתו נעשתה על בסיס אמרות כלליות וללא שמאות.
10. גם בהתבסס על השיטה החלופית להערכת שווי הנכס, היא שיטת החילוץ, ניתן להיווכח כי שווי יחידת דיור הוא 180,368 ₪, ועל כן הצהרת העוררים על שווי עסקה של 1,520,000 ₪ היא ריאלית ואותנטית.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

11. הרוכשים אומנם שילמו את היטל ההשבחה ואת מס השבח, אולם סכומים אלו קוזזו מהתמורה המגיעה למוכר לפי הסכם המכר. על כן, לא היה מקום להוסיף את הסך של 621,299 ₪ לשווי המכירה.

12. המוכר שילם ביום 20.8.2008 סך של 70,000 ₪ לבעלים הקודם של הנכס, חברת ל.ל השקעות ומקרקעין בע"מ. על כן יש לנכות סכום זה מהשבח כהוצאה מוכרת לפי סעיף 39 לחוק.

6 תמצית עמדת המשיב:

13. אין כל מחלוקת כי בין המוכר לרוכשים מתקיימים יחסים מיוחדים, ועל כן יש לקבוע את שווי המכירה בהתאם למבחן האובייקטיבי – אשר בוחן את הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה הזכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון.

14. היחסים המיוחדים מטילים על כתפי העוררים נטל מוגבר להוכחת תום-ליבם ואי-השפעתם של היחסים המיוחדים על שווי העסקה, אלא שבמקרה הנדון העוררים לא הרימו נטל זה. די בכך שהתגלה כי ישנם שני הסכמי מכר זהים מתאריכים שונים בכדי להעיד על חוסר תום ליבם של העוררים, לא כל שכן, קיומו של פער ניכר בין מחיר השוק של הנכס לבין התמורה המוסכמת.

15. נוכח העובדה כי החברה היא ששילמה את מס השבח והיטל ההשבחה המוטלים על פי דין על המוכר, הרי שיש לכלול תמורות אלו בשווי המכירה לפי עקרון צירוף כל התמורות, שנקבע בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (26.1.2010) (להלן – הלכת חכשורי).

16. יש להעדיף את השמאות מטעמו של מר רוני ברק על פני שמאותו של מר סיוון. הגם ששמאותו של מר ברק מטעם המשיב מתבססת על עסקאות להשוואה משנת 2017, עסקאות אלו תואמות יותר את אופי הנכס ומיקומו, ודי כי בוצעה התאמה לעליית המחירים (לפי האחוז שקבע מר סיוון בעצמו). מנגד, שמאותו של מר סיוון התבססה על עסקאות להשוואה שאינן רלוונטיות ומצויות במקרקעין רחוקים ובעלי מאפיינים שונים מהנכס מושא הערר.

17. לא זו אף זו, שמאותו של מר סיוון, על כל הפגמים שנפלו בה, קבעה שווי מכירה גבוה באופן משמעותי מהשווי המוצהר.

18. גם בהתאם לשיטת החילוץ ועל-פי הנתונים שקבע מר סיוון בחוות הדעת מטעמו, יש להעמיד את שווייה של יחידת דיור על סך של 407,961 ₪. על כן, בין אם לפי שיטת ההשוואה ובין אם לפי שיטת החילוץ – יש לקבל את הערכת השווי של המשיב.





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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

19. אין כל רבותא בהסתמכות העוררים על חוות דעתו של השמאי המכריע, מר אריה אריאל. 1
ראשית, חוות דעתו לא הוזמנה על-ידם, ואילו היו רוצים העוררים להסתמך עליה, היו 2
נדרשים הם להזמינו לעדות – וכל זאת, לא עשו. שנית ועיקר, ממילא השווי שנקבע בחוות 3
דעת זו, בסך 3,350,000 ₪ גבוה באופן משמעותי מהשווי המוצהר על-ידם. 4
20. אין לקבל את טענת העוררים לפיה עדי המשיב אינם שמאים ועל כן אין לקבל את השווי 5
שנקבע על ידם. לפי סעיף 12(ב) לחוק שמאי מקרקעין, התשס"א-2001 (להלן – **חוק שמאי 6**
מקרקעין), ניתן להגיש לבית המשפט שומת מקרקעין, שנערכה בידי עובד באגף מיסוי 7
מקרקעין במסגרת תפקידו – ועל כן, אין כל פסול בחוות דעתו המקצועית של מר רוני ברק. 8
21. באשר לטענת המוכר לניכוי הוצאות בסך 70,000 ₪ – גם טענה זו דינה להידחות. המוכר לא 9
הוכיח את קיומה של הוצאה זו ולא הציג ראייה על נסיבות הוצאתה. המכתב שצירף המוכר 10
מיום 25.8.2008 הוא עמום, בלתי קריא ולא ניתן ללמוד ממנו על מטרת ההוצאה. 11

דיון והכרעה:

- א. המסגרת הנורמטיבית: 13
22. סעיף 1 לחוק קובע מבחן אובייקטיבי לצורך קביעת "שוויה של זכות נמכרת". מבחן זה מבטא 14
את שווי השוק של הנכס, הנקבע באופן עצמאי מהשווי המוצהר, כשווי שיש לצפות לו 15
ממכירה של אותה זכות ממוכר מרצון לקונה מרצון: 16
- "שווי" של זכות פלונית – הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר 17
מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות – 18
שנעשו בכתב ושהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות 19
במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה 20
מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין 21
בעקיפין – התמורה כאמור; 22
שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע בחוק זה; 23
23. מכאן, שבקביעת שווי המכירה – הכלל הוא כי השווי ייקבע על פי שווי השוק, ולא על פי השווי 25
ההסכמי. 26
- ראו לעניין זה: ד"ר 22/71 דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל אביב, פ"ד כח(1) 105. 27
- החריג לכלל של קביעת שווי המכירה על פי שווי השוק – הוא השווי ההסכמי, המאפשר 28
סטייה מן הכלל מקום בו השתכנע המשיב כי הוכחו במצטבר התנאים של תום לב והעדר 29
קיומם של יחסים מיוחדים. 30



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ראו: ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה לייזום והשקעות בע"מ
2 (6.5.2006).
- 3 24. ההלכה הפסוקה קבעה כי הטוען לחריג לכלל – עליו הנטל להוכיח את תחולת החריג. עוד
4 יוער, כי במקרים בהם הפער בין התמורה החוזית לשווי השוק הוא גדול ובמקרים בהם ניכר
5 כי קיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים, אזי נטל ההוכחה המוטל על כתפי הנישום הוא
6 מוגבר, ונדרש ממנו להוכיח באמצעות ראיות כבדות משקל כי פעל בתום לב וכי היחסים
7 המיוחדים שבין הצדדים לא השפיעו על התמורה.
- 8 ראו: ע"א 3433/00 ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 245.
- 9 25. המבחן של שווי השוק נקבע כמבחן הראוי לקביעת שווי הזכות בשל מספר סיבות: האחת,
10 קביעה של מבחן אובייקטיבי מצמצמת את יכולת ההתחמקות ממס של מוכרים ורוכשים,
11 וכן את האפשרות לדיווחים כוזבים. המבחן האובייקטיבי למעשה מייצר תמריץ לצדדים
12 לעסקה שלא לקבוע שווי שאינו משקף את התמורה האמיתית בהסכם; השנייה, מבחן זה
13 מסייע להגשים את תכליתם של דיני המיסים בדבר מיסוי מהותה הכלכלית האמיתית של
14 העסקה ובפרט את תכליתו של החוק – והיא הטלת מס על הרווח האמיתי שנוצר למוכר;
15 השלישית, דרך זו מוודאת כי המס יוטל על מי שנהנה מעליית הערך, ומונעת הסטת חיובים
16 מהמוכר לקונה – שבעת שימכור את הנכס בעתיד, יצטרך לשלם מס על עליית ערך קודמת.
- 17 ראו: ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ, בפסקה 9
18 (24.10.2006).
- 19 26. כנגזרת מתכליתו של המבחן האובייקטיבי, אזי גם החריג לכלל נועד לשקף את מלוא עליית
20 הערך עבור המוכר. דהיינו - התמורה המוסכמת משקפת את השווי שאותו מייחס המוכר
21 לנכס, בנסיבות העניין. לפיכך, כאשר התמורה נקבעה בתום לב וללא השפעה של יחסים
22 מיוחדים, אין מקום לכפות על הצדדים שווי שוק אחר. מנגד, כאשר קיימים יחסים מיוחדים
23 בין הצדדים, הדעת נותנת כי אלו גילמו בדרכים אחרות את עליית הערך, ועל כן ראוי שלא
24 להכיר בשווי המוצהר.
- 25 27. לצורך קביעת שווי השוק של נכס קיימות שתי גישות עיקריות. גישה אחת היא גישת
26 ההשוואה, לפיה שווי השוק נגזר בהתבסס על עסקאות בנכסים דומים בסביבת הנכס
27 המסוים, תוך ביצוע התאמות שונות המתחייבות מהבדלים שבין הנכס שבנדון לבין הנכסים
28 מושא עסקאות ההשוואה.
- 29 ראו: ע"א 7225/03 עלי דאוד אלפתיאני נ' מדינת ישראל, בפסקה 11 (21.8.2005) (להלן –
30 עניין עלי דאוד).
31



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 גישה נוספת לבחינת שווי השוק של זכות נמכרת היא גישת החילוץ (הנקראת גם "הגישה
2 השירורית"). לפי גישה זו, יש לחלץ את ערך הקרקע מערכו של בניין שנבנה על שטח דומה, על-
3 ידי הפחתת הוצאות הבנייה, רווח קבלני, הוצאות פיתוח וכיו"ב. חסרונה של שיטה זו הוא
4 בריבוי הנעלמים וטווח הטעות הרחב. מידע שגוי באשר לאחד או יותר מהנתונים, או שינוי
5 משמעותי בעלויות הבנייה, עשוי לשנות מקצה לקצה את הערכת השווי.
- 6 ראו: ע"א 161/79 שר האוצר נ' הרברט זילברשטיין, בפסקה 2 (23.3.1980) (להלן – עניין
7 זילברשטיין); וכן עניין עלי דאוד לעיל.
- 8 28. אמנם, בפסיקת בתי המשפט ניכרה העדפה לגישת ההשוואה וזאת בשל יעילותה, דיוקה
9 ומהימנותה הגבוהה:
- 10 "יש להעדיף את גישת ההשוואה וכל אימת שניתן למצוא נתוני השוואה אמיתיים,
11 כאשר עסקאות ההשוואה מתייחסות לנכסים בעלי מאפיינים דומים וכאשר ניתן
12 להניח כי כל המידע הרלבנטי עמד בפני הצדדים בעסקאות ההשוואה, הרי שיש
13 לאמצה ולהעדיפה על גישת החילוץ."
14 [ת"א (מחוזי חי') 708-08 חסן אברהים עומר נ' מדינת ישראל, בפסקאות 22-24
15 (27.10.2013) (להלן – עניין אברהים)].
- 16
- 17 וכן ראו את דברי כבוד השופטת בן-פורת בפסק הדין בעניין זילברשטיין:
- 18 "העובדה המוכחת שפלוגי שילם עבור נכס דומה סכום ידוע, מהווה את הבסיס
19 הטוב והבטוח ביותר לקביעת הפיצוי בהתאם."
20
- 21 29. עם זאת, יש לתת את הדעת לעובדה כי גישת ההשוואה היא מהימנה רק כאשר עסקאות
22 ההשוואה הן בעלות מאפיינים דומים – שאחרת, היא בלתי אפקטיבית (השוו: עניין
23 זילברשטיין, בפסקה 3).
- 24
- 25 "...חשוב להדגיש כי ההשוואה צריכה להיעשות לנכסים בעלי מאפיינים דומים
26 ויש להיזהר מהשוואה לנכסים בעלי מאפיינים ייחודיים שאינם מתאימים לנכס
27 נשוא השומה."
28 (עניין אברהים, בפסקה 22)
- 29
- 30 עוד יצוין, כי ייתכנו מצבים בהם תהא גישת החילוץ עדיפה דווקא על גישת ההשוואה.
31 ראו והשוו: ע"א 3819/01 מדינת ישראל נ' איריס אסלן, בפסקה 12 (27.12.2004).
- 32
- 33 "אין כמובן מניעה להיעזר בשיטה השירורית, כאשר נסיבות המקרה מצדיקות זאת,
34 כגון כאשר אין עסקאות מתאימות להשוואה או שקיים מידע מספיק בטוח על
35 המרכיבים האחרים פרט לקרקע." (ראו בעניין זילברשטיין).
- 36
- 37



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ב. האם הוכיחו העוררים זכאות לתחולת החריג לקביעת שווי המכירה?**
- 2 30. העוררים טוענים בפנינו בערר דנן כי יש מקום לאמץ את שווי המכירה ההסכמי שהוצהר על
3 ידם בסך של 1,520,000 ₪ ולכל היותר לקבוע את שווי המכירה על סך של 2,000,000 ₪ לפי
4 חוות הדעת של השמאי מטעם העוררים, מר יצחק סיוון (מוצג ע/1).
- 5 31. כאמור, על פי הדין, סטייה מן הכלל של שווי השוק לחריג לכלל - השווי ההסכמי - כשווי
6 המכירה, ככל שקיים פער בין שווי השוק לשווי ההסכמי, עשויה לחול מקום בו הוכח כי השווי
7 ההסכמי נקבע בתום לב ומבלי שהתקיימו יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, כאשר מדובר
8 בתנאים שהינם מצטברים.
- 9 32. במקרה דנן, העוררים לא הציגו כל ראיה לכך כי התמורה ההסכמית משקפת את שווי השוק.
10 במסגרת שלב הבאת הראיות הגישו העוררים את חוות הדעת השמאית של מר סיוון, על מנת
11 לבסס טענתם בעניין שווי השוק. אך יודגש, כי חוות הדעת של מר סיוון אינה תומכת בשווי
12 ההסכמי ואינה קובעת כי השווי ההסכמי הוא שווי השוק. יתר על כן, קיים פער משמעותי של
13 כחצי מיליון ₪ בין השווי ההסכמי שהוצהר לבין השווי אליו הגיע השמאי סיוון מטעם
14 העוררים בחוות דעתו.
- 15 כך, שעל פניו לא ניתן לקבל את טענת העוררים לפיה השווי ההסכמי משקף את שווי השוק.
- 16 33. על כן, ולאור העובדה כי העוררים עותרים לכך שוועדת הערר תכיר בשווי ההסכמי כשווי
17 המכירה, יש לבחון האם יש בסיס לדרישתם לתחולת החריג לכלל של שווי השוק.
- 18 34. לעמדתנו, במקרה דנן לא ניתן לקבל את טענת העוררים לפיה יש לקבל את השווי ההסכמי
19 כשווי המכירה. ראשית, מן הטעם שמתקיימים יחסים מיוחדים בין הרוכשים לבין המוכר,
20 בהיותם קרובי משפחה.
- 21 סעיף 1 לחוק קובע, בין היתר, כי את, אחות ובני זוגם נכללים בהגדרת "קרוב" לאדם פלוני.
22 כפי שצוין לעיל - המוכר הינו גיסו של העורר 2. העוררת 3 והעורר 2 הינם בני זוג והעוררת 1
23 היא חברה שבשליטת העוררת 3 והעורר 2 הוא מנהלה.
- 24 שנית, לטעמי העוררים כשלו מלהוכיח כי התמורה החוזית נקבעה בתום לב. למעשה, מן
25 הראיות שהוצגו בפנינו עולה תמונה הפוכה דווקא, באשר לאופן קביעת התמורה החוזית, לא
26 כל שכן באשר לתשלומה.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

35. אקדים ואציין, כי עדותו של המוכר, מר סיבוני, ועדותו של העורר 2, מר מאיר אלזמי, היו רחוקות מלעורר אמון ובמסגרת עדויות אלו התגלו עובדות שלא עלו כלל בתצהיריהם, לרבות עובדות שעומדות בסתירה למסמכים בכתב שעליהם ביקשו העוררים להסתמך.
36. עדותו של המוכר במסגרת החקירה הנגדית התאפיינה בעיקר ב"בעיה של שכחה". באופן תמוה, בלשון המעטה, התקשה המוכר לענות על אף שאלות פשוטות בחקירתו הנגדית מחמת חוסר זיכרון:
7. ש" מה קרבת המשפחה שלך עם אביבה ומאיר אלזמי?
8. ת. אני גיסו, נשוי לאחותו.
9. ש. מי יזם את עסקת המכר נשוא הערר?
10. ת. מאיר, גיסי.
11. ש. איפה זה היה?
12. ת. נפגשנו באירוע ומאיר הציע לי שיש מגרש למכירה, אם אני רוצה לקנות.
13. שאלתי אותו כמה כסף, הוא אמר לי 80 אלף וקניתי.
14. ש. בתיק אתה המוכר או הקונה?
15. ת. קניתי את המגרש.
16. ש. ממי?
17. ת. מ.ל.ל.
18. ש. אני מתכוונת לעסקת המכר עם מאיר. מי יזם אותה? העסקה שאנו דנים בה היום?
19. ת. דיברתי עם מאיר, והוא אמר שיש מגרש למכירה, זה מה שאני יודע, אני לבית המשפט: אתה יודע על מה הדיון כאן, הערר כאן? אתה יודע שהגשת ערר?
20. ת. כנראה שכן. האמת שאני לא זוכר, כנראה שכן.
21. ש. לבית המשפט: אתה אומר שקנית את המגרש מחברת ל.ל. זה נכון?
22. ת. כן.
23. ש. אני לא זוכר. לפני כ- 25-30 שנה בערך." (עמוד 27 לפרוטוקול שורות 27-8)
27. דברים ברוח דומה ניתן למצוא גם בהמשך חקירתו הנגדית של המוכר, עת נשאל שאלות לגבי הסכם המכר:
29. ש" אתה מכיר את הסכם המכר הזה שמונח בפניך.
30. ת. אני לא זוכר ניירות, ולא זוכר.
31. ש. אתה מזהה את החתימה שלך?
32. ת. אני זוכר ומכיר את החתימה שלי. אבל יש כל מיני דפים שראיתי ואני לא יכול לזכור הכל.
33. ש. על כמה הסכמי מכר חתמת?
34. ת. אחד.
35. ש. מתי זה היה?
36. ת. 2015 אם אני לא טועה.
37. ש. לבית המשפט: קראת את ההסכם לפני שחתמת עליו?
38. ת. תראי, אני לא קורא, אני מדלג, פחות או יותר.
39. ש. לבית המשפט: אפשר לדלג על הרבה דברים, אבל על הסעיף שבו כתוב שקיבלת מיליון ₪ במעמד החתימה על ההסכם, זה לא סעיף שמדלגים עליו. למה כתוב בהסכם דברים שעליהם אתה חתום והיום אתה אומר שמה שכתוב בהסכם לא באמת קרה?



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ת. אני אגיד לך, יש לי בעיה של שכחה, אני לא יודע אם קראתי את הדברים
2 האלה וחתמתי עליהם, ואני יכול לקרוא את זה ולחתום על זה, ואני לא יודע
3 את המשמעות של כל דבר, אני מקבל את זה בגלל שהוא גיסי, הוא צמוד
4 אלי והוא מסביר לי ככה וככה וככה ואני סומך עליו." (עמוד 30 לפרוטוקול
5 שורות 19-31, עמוד 31 שורות 1-4)
- 6 ואם לא די בכך, הרי שהמוכר לקה באותה "בעיית שכחה" גם בקשר לדרישתו לניכוי מהשבח
7 של הסך של 70,000 ₪:
- 8 ש" מציגה לך עותק מהסכם בשנת 2008 על תשלום של 70,000 ₪ (נספח 5
9 לתצהיר של גב' לוסקי).
10 ת. (העד מעיין) אני לא מבין את הכתב.
11 ש. האם קיבלת בשנת 2008 סכום של 70,000 ₪?
12 ת. נתתי 70,000 ₪.
13 ש. עבור מה?
14 ת. מה שביקש ל.ל.
15 ש. לבית המשפט: מה הוא ביקש?
16 ת. לא זוכר, עברו כל כך הרבה שנים. אני צריך לזכור את הדברים האלה, אני
17 יודע שנתתי 70 אלף זה שמכר לי את המגרש, והוא ביקש עוד 70 אלף ונתתי
18 לו ואני לא זוכר על מה." (עמוד 31 לפרוטוקול שורות 16-25).
- 19 37. זאת ועוד, עדותו בעל פה של המוכר עמדה בסתירה למסמך בכתב – הוא הסכם המכר עליו
20 הוא חתם.
- 21 סעיף 2 להסכם המכר (ראו נספח 1 לתצהירה של גב' לוסקי מטעם המשיב) עוסק בתמורה
22 שתשולם על ידי הרוכשים למוכר בגין הנכס, ובו נקבע:
- 23 2" את התמורה על פי הסכם זה ישלמו הקונים כדלקמן:
- 24 2.1 סכום של – 1,000,000 ₪ (מיליון ₪) החל על העיסקה שולם למוכר
25 במעמד חתימת הסכם זה והמוכר בחתימתו מאשר קבלת הסך
26 הנ"ל.
27 2.2 ביום הפינוי בפועל ובמעמד מסירת החזקה ישלם הקונה לידי
28 המוכר את היתרה בסך של – 520,000 ש"ח (להלן: "יתרת
29 התמורה")
30 2.3 במידה ויחול מע"מ על העסקה יצורף לתשלום הנקוב בסעיף (3)
31 לעיל, סכום המע"מ שיהווה חלק בלתי נפרד מהתמורה על פי
32 הסכם זה.
33 2.4 יתרת התמורה תשולם לידי הנאמנות של עו"ד יוסף סגל ו/או
34 אילה גבסי עד לקבלת אישורי מס שבח ואישורים הנחוצים
35 להעברת הנכס על שם הקונים בלשכת רישום המקרקעין בחיפה."
- 36 38. מהסכם המכר עולה אפוא כי המוכר קיבל לידיו סך של מיליון ₪ במעמד החתימה על ההסכם,
37 ויתרת התמורה החוזית, בסך 520,000 ₪ אמורה היתה להיות מופקדת בחשבון נאמנות של
38 עו"ד סגל, וזאת נוכח העובדה כי החזקה בנכס נמסרה לידי הרוכשים (במועד לא ידוע, אך
39 מעצם העובדה כי הרוכשים בנו בניין על המקרקעין, ברי כי המוכר מסר להם את החזקה
40 בנכס זה מכבר) והמשיב לא מסר לידי העוררים אישורי מס שבח.





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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יתרה מזאת, במסגרת כתב הערר טענו העוררים כי התמורה שולמה על ידי הרוכשים למוכר.
2 ראו לעניין זה סעיף 4 לכתב הערר בו נאמר:
- 3 **"הוצאו שומות בה [כך במקור – א.ו.] מסכים המשיב ואינו חולק על גובה התמורה**
4 **שהעוררים שילמו אלא הוא קבע כי התמורה הינה בסך של 6,000,000 ₪."**
- 5 כך גם נטען בסעיף 7.2 לכתב הערר:
- 6 **"העוררים יטענו, כי המשיב אינו מטיל ספק שהתמורה שהעוררים שילמו לבעלים**
7 **הינה כמופיע בהסכם המכר. לפיכך לאור הגדרת שווי בסעיף 1 לחוק, הרי שיש**
8 **לאמצה לעניין קביעת התמורה."**
- 9 39. אלא שבמהלך חקירתו הנגדית של המוכר התברר כי על אף הוראת סעיף 2 להסכם המכר,
10 ועל אף הנטען בערר - לא שילמו הרוכשים למוכר את התמורה על פי המוסכם:
- 11 **ש" ואז מי קבע את התמורה, המחיר?**
12 **ת. זה היה מחיר השוק שהיה אז.**
13 **ש. מי בדק אם זה המחיר?**
14 **ת. אנשים באים קונים מגרשים, ולפי זה התעניינתי וראיתי כמה אדם קונה**
15 **מגרש וכך ידעתי.**
16 **ש. מה התמורה שהסכמתם עליה?**
17 **ת. 1,520,000 ₪.**
18 **ש. הוא שילם לך את התמורה?**
19 **ת. לא.**
20 **ש. עדיין לא?**
21 **ת. לא. עד שיגמור את המבנה ואז נתחשבן.**
22 **ש. עד היום לא קיבלת עדיין את התמורה?**
23 **ת. לא קיבלתי. הוא נקלע לקשיים והסתדרתי איתו, אנחנו גיסיס סה"כ. הוא**
24 **אמר לי כשהוא יסיים את המבנה אנחנו נתחשבן."** (עמוד 28 שורות 14-26)
- 25
26 וכן ראו:
- 27 **ש" מקריאה לך את סעיף 6 (סעיף 6 לתצהיר המוכר – א.ו.). מה שכתוב בסעיף**
28 **לא נכון, כי אמרת לפני דקה שמר מאיר שילם הכל, ועדיין לא קיבלת את**
29 **התמורה?**
30 **ת. עוד לא קיבלתי את התשלום עבור המגרש.**
31 **ש. אז גם מה שכתוב בהסכם המכר, גם לא נכון. אם כך מפנה אותה להסכם**
32 **המכר (נספח 1 לתצהיר של גב' לוסקי) ומציגה לך אותו לעיון מפנה לסעיף**
33 **2.1, ו- 2.2, מקריאה לך. לפי סעיף 2.1 להסכם המכר, הסכמתם שסכום**
34 **של 1 מיליון ₪ ישולם לך במעמד החתימה על ההסכם.**
35 **ת. לא, מה פתאום, זה לא נכון בוודאי."** (עמוד 30 שורות 11-18)
- 36 40. יש להדגיש, כי המוכר לא טרח כלל לגלות במסגרת תצהיר העדות הראשית מטעמו, את
37 העובדה המשמעותית כי התמורה על פי ההסכם לא שולמה לו עדיין.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

41. עדותו של מר אלזמי אף היא עומדת בסתירה לנטען בכתב הערר, ואף במסגרת תצהיר העדות הראשית של מר אלזמי לא ניתן למצוא זכר לכך שהרוכשים לא שילמו למוכר את התמורה שנקבעה בהסכם המכר, על אף האמור בהסכם.

אם לא די בכך, במסגרת חקירתו הנגדית של מר אלזמי טען תחילה כי שילם למוכר את הסך של 1,520,000 ₪ ורק בסופו של דבר הודה כי לא שולמה תמורה עדיין. די לעיין בעדותו זו של מר אלזמי, שלא ניתן להימנע מלומר כי היא רחוקה מלעורר אמון, בכדי לקבוע כי תום לב – אינו מתקיים במקרה הנדון, לא בעדויות העוררים ולא בקביעת השווי ההסכמי:

8 כמה שילמת לסיבוני חביב? ש.
9 1.520 מיליון ₪. ת.
10 כמה אתה שילמת, הרי יש 3 קונים? ש.
11 אני ואשתי והחברה. ת.
12 כמה כל אחד שילם? ש.
13 אני שילמתי 30% מהעסקה ו- 70% שילמה החברה. ת.
14 כמה כסף שילמת? ש.
15 תעשי חשבון במחשבון. ת.
16 יש לך אסמכתא לכך שזה שולם? ש.
17 אין לי אסמכתא כזו. ת.
18 איך שילמת? ש.
19 עוד לא שילמתי כסף לבן אדם. ת.
20 לפני דקה אמרת ששילמת? ש.
21 שאלת אותי כמה שילמתי על העסקה ואני משיב שסוכם על 30% - שילמנו סכום מסוים של 600 אלף ו- 200 אלף ₪ - זה תשלומים שהוא היה צריך לשלם, לפני תקופה, אני לא זוכר, זה היה היטל השבחה לעיריה ו- 200 אלף זה מס שבח. (עמוד 17 לפרוטוקול שורות 32-28 ועמוד 18 שורות 1-11)

ובהמשך, במענה לשאלות בית המשפט התקבלו התשובות הבאות מפי מר אלזמי:

27 "לבית המשפט

28 בהסכם שלכם, שחתמתם בשנת 2015 כתוב ששילמתם הקונים בסעיף 2.1 ש.
29 סכום של מיליון ₪ במעמד החוזה והחתימה של המוכר על ההסכם היא
30 אסמכתא שהוא קיבל את המיליון ₪ האלה זה נכון?
31 הוא היה צריך לקבל ולא קיבל. ת.
32 איפה זה כתוב? ש.
33 זה היה הסכם ביני לבין המוכר, הכל בעל פה. אין נייר שמעיד על כך. ת.
34 וגם את ה- 520 אלף ₪ בסעיף 2.2 להסכם לא שולם ש.
35 גם זה לא שולם. כנגד אני שילמתי את ה- 600 וה- 200 ונשאר לשלם עוד
36 720 אלף. ת.
37 מה שכתוב בחוזה לא משקף את מה שהיה בפועל? ש.
38 נכון. (עמוד 18 שורות 32-27 ועמוד 19 שורות 5-1). ת.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

42. דומני, כי הדברים מדברים בעד עצמם, והממצאים העולים מהם – תמורים. אין אלא לקבוע כי העוררים לא באו בפני ועדת הערר בכפיים נקיות, בשקיפות ובתום לב. העוררים לא הציגו את העובדות כהויותן, ורק בחקירה הנגדית הסתברו עובדות משמעותיות שניסו העוררים להסוותן עד אותו מועד.
- עדויות אלו של המוכר ומר אלזמי שוללות קיומו של תום לב בקביעת התמורה ההסכמית. למעשה, ניתן בהחלט לומר כי ספק גדול מהי התמורה החוזית שנקבעה בין הצדדים, שכן בוודאות התמורה על פי האמור בהסכם – איננה התמורה בפועל, מאחר ולא שולמה.
- יתר על כן, מן העדויות הנ"ל עולה כי קיימות הסכמות בין המוכר לרוכשים שלא מצאו כל ביטוי בכתב, הסכמות בעל-פה, שרק במסגרת החקירה הנגדית נודע על דבר קיומן. עניין זה מעלה ספק גם באשר למהות העסקה שנערכה בין הצדדים, ובכלל זאת בנוגע לתמורה האמיתית בעסקה, כאשר, כלשון המוכר, הוא "יסתדר" עם גיסו, ובמועד סיום הבנייה הם "יתחשבונו".
43. זאת, בנוסף לעובדה שאינה שנויה במחלוקת בדבר הצגת מצג שקרי בפני המשיב במסגרת הצהרת העוררים על העסקה, לפיו מועד העסקה הוא 15.11.2017. רק בעקבות בדיקת המשיב הסתבר כי מועד העסקה המוצהר אינו נכון, וכי למעשה הוגש הסכם מכר הנושא תאריך מאוחר בשנתיים וחצי לערך מהמועד שבו נחתם בפועל אותו הסכם. אעיר מיד, כי אמנם העוררים שילמו את קנס אי ההצהרה במועד, אך לא ניתן להתעלם מעובדה זו, כחלק מן הנתונים הרלבנטיים לקביעת אמינות או אי האמינות של גרסת העוררים, ובוודאי שיש ליתן לה משקל בקביעותינו בדבר תום הלב של העוררים. ממילא, גם התשובות שניתנו בעניין זה בחקירתנו הנגדית של מר אלזמי – אינן אמינות בעיניי.
- ש. אתם חתמתם על חוזה נוסף בשנת 2017 אני מפנה אותך לנספח 1 לתצהירה של גב' לוסקי, ?
- ת. כן. זו חתימתי על ההסכם הזה. לגבי התאריך אני יודע בוודאות שתאריך היחיד של ההסכם הוא מ – 2015 לשאלת בית המשפט:
- ש. מה אתה יודע על ההסכם הזה ?
- ת. לא יודע.
- ש. ב – 2015 לא דיווחתם על העסקה ?
- ת. לא דיווחנו, בין נפל בין הפטיש לסדן ושילמתי קנס על זה.
- ש. כשדיווחתם ב – 2017 על העסקה לא צירפתם את ההסכם משנת 2015 נכון ?
- ת. אני לא יודע לגבי 2017. אני לא יודע מתי דיווח העורך דין. אני יודע שברגע שדיווחנו קנסו אותנו שלא דיווחנו ב – 2015 ושילמנו 15,000 ₪ קנס. העורך דין אמר שצריך לשלם קנס אז שילמתי.
- ש. לא שאלת למה צריך לשלם ?
- ת. העורך דין אמר לי שעל אי דיווח צריך לשלם קנס. לא עשיתי מיליון הסכמים כאלה ואני לא מבין בזה, מה, אני אריב עם העורך דין, שילמתי בשקט בתום לב.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ש. מתי ראית לראשונה את ההסכם מ - 2017?
 2 ת. כשחקרו אותי בקומה 13 ברשות המיסים, הזמינו אותי לחקירה והראו לי
 3 אותו.
 4 ש. אבל אתה אומר שזו חתימה שלך על ההסכם הזה?
 5 ת. אני לא מכחיש, אמרו לי לחתום חתמתי, לא הסתכלתי על תאריכים, אולי
 6 זה טעות סופר בתאריך רשמו שם.
 7 לשאלת חברת הועדה
 8 ש. חתמתם על יותר ממסמך ב - 2015?
 9 ת. כן. כל מיני מסמכים, דיווחים, העברות, מה שצריך לעשות. החוזה הוא
 10 לא חוזה אחד, יש כמה העתקים.
 11 ש. אני מדברת על חוזים שיש בהם תנאים שונים אחד מהשני?
 12 ת. לא.
 13 לשאלת חבר הועדה
 14 ש. יתר החתימות אתה כן מזהה?
 15 ת. כן. אני מזהה את יתר החתימות בחוזה.
 16 העד ממשיך:
 17 ש. חוץ מההסכם ב - 2015 לא חתמתם על עוד הסכמים?
 18 ת. אני מכיר את החוזה מ - 2015, אם חתמנו או לא חתמנו על עוד הסכמים
 19 אני לא יודע לומר לך. (בעמודים 18-19 לפרוטוקול)
 20
 21 44. זאת ועוד – אף קיימת סתירה בין עדות המוכר לבין עדותו של מר אלזמי באשר לשאלה מדוע
 22 לא שולמה התמורה על פי ההסכם. מצד אחד, טען מר אלזמי בעדותו (ראו עמוד 18 שורות
 23 19-20) כי הוא שילם עבור המוכר את היטל ההשבחה ומס השבח כי למוכר לא היה את הכסף
 24 לשלם תשלומים אלו. אך אין הסבר בפיו של מר אלזמי מדוע לא שולמה התמורה על פי הסכם
 25 המכר. מנגד, וכאמור, טען מר סיבוני, המוכר, בעדותו כי הוא יתחשבן עם מר אלזמי
 26 כשתסתיים בניית הבניין (ראו עמוד 28 לפרוטוקול שורות 20-26) וכי מר אלזמי הוא זה
 27 ש"נקלע לקשיים" ועל כן הוא "הסתדר" איתו.
 28 ואם לא די בכל אלה, הרי שהרוכשים כבר מכרו 5 דירות בבניין שנבנה (ראו עדות מר אלזמי
 29 בעמוד 23 לפרוטוקול שורות 1-6) – אך תמורה כספית עבור הנכס מושא הערר עדיין לא
 30 שולמה למוכר. עניין תמוה כשלעצמו, המעמיד בספק גדול את כל האמור בהסכם המכר.
 31 45. הנה כי כן, מכל האמור לעיל עולה כי על אף קיומו של הסכם מכר כתוב, לא ניתן לומר במקרה
 32 דן כי קיים הסכם בכתב, שכן מהעדויות עולה כי קיימות הסכמות בעל פה, שלא הובהר מלוא
 33 פשרן עד תום על ידי העוררים, אשר מרוקנות מתוכן את האמור בהסכם המכר.
 34 זאת ועוד, ניתן לקבוע כי ספק גדול אם התמורה הנקובה בהסכם המכר היא התמורה
 35 ההסכמית בין הצדדים, לאור "התחשבנויות" ו"הסדרים" שעתידים להיעשות בין המוכר
 36 לרוכשים במועד עלום – ושתוכנם לא ברור ולא ידוע.
 37 46. לפיכך, עמדתי היא כי יש לדחות מכל וכל את טענות העוררים בדבר תחולתו של החרג לכלל
 38 של שווי השוק במקרה דן.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לא ניתן לקבל את השווי ההסכמי כשווי המכירה במקרה דנן, שכן העוררים לא הרימו את
2 הנטל המוגבר המונח על כתפיהם ולא הוכיחו כי התמורה לא הושפעה מהיחסים המיוחדים
3 ביניהם.
- 4 **ג. מהו שווי השוק של הנכס מושא הערר?**
- 5 47. העוררים טוענים באופן חלופי, כי יש לקבוע את שווי השוק של הנכס על סך של 2 מיליון ₪,
6 לאור חוות הדעת של השמאי סיוון.
- 7 48. בחוות דעתו בדק השמאי מר סיוון את שווי הנכס נכון למועד המכירה ביום 10.6.2015,
8 כקרקע בעלת היתר לבניית 10 יח"ד בלבד (ראו בפרוטוקול הדיון, בעמוד 9 שורה 17). בחוות
9 דעתו ציין מר סיוון כי ערך ביקור בנכס ביום 10.11.19 והתרשם כי מדובר בבנייה ברמה גבוהה
10 מאוד. עוד בדק מר סיוון את המצב התכנוני בנכס וציין, כי היתר הבנייה ניתן בתאריך
11 28.12.14, וכי קיימת תב"ע תלויה ועומדת להגדלת זכויות הבנייה ומספר יחידות הדור.
- 12 מר סיון ערך את חוות דעתו בהתאם לגישת ההשוואה, תוך שהוא מפנה לחמש עסקאות
13 להשוואה בין השנים 2014-2015, שלפיהן העריך כי שווי קרקע ליחידת דור הוא כ- 180,000
14 ₪, לאחר הפחתה של 35% בגין צפיפות ומיקום, הפחתה של 5%-10% בגין קרבה למרכז
15 מסחר ובנוסף הפחתה של 10% לצורך התאמה למועד הקובע.
- 16 השמאי סיוון העריך, על סמך הנתונים וההפחתות שביצע בחוות דעתו, כי שווי הנכס הנדון
17 הינו 2 מיליון ₪.
- 18 49. בחקירתו הנגדית טען מר סיוון כי בחר בגישת ההשוואה בחוות דעתו, ולא בגישת החילוץ, על
19 אף שבאותה עת כבר נמכרו דירות בבניין שהוקם. לא ניתן הסבר ממשי להעדפה זו, בנסיבות
20 הקונקרטיות הנ"ל:
- 21 **ש" בדקת אם נמכרו דירות בנכס באותו בניין?**
- 22 **ת. כן נמכרו דירות, אבל לא קיבלתי את הנתונים עליהן.**
- 23 **ש. אם אתה יודע שנמכרו דירות מהבניין, לא היה עדיף לקחת בחשבון את**
24 **הדירות שנמכרו ולא להתבסס על דירות אחרות?**
- 25 **ת. עשיתי את חוות הדעת שלי בהתאם לגישת ההשוואה, ולא לפי גישת**
26 **החילוץ והדגשתי את זה בחוות הדעת. גישת ההשוואה תהיה גישה בעלת**
27 **התוקף הגבוה ביותר ואילו גישת החילוץ היא בעלת תוקף הרבה יותר נמוך**
28 **כיוון שהיא מועדת להרבה שגיאות בדרך." (עמוד 10 שורה 28, עמוד 11**
29 **שורה 3)**
- 30
- 31 50. אמנם, כפי שצוין לעיל, גישת ההשוואה היא הגישה המועדפת על פי רוב, אך סבורני כי במצב
32 הדברים הנתון במקרה שבפנינו, כאשר הבניין כבר עומד על תילו ונמצא בשלבי הסופיים של
33 גמר בנייה, בהחלט ניתן להידרש לגישת החילוץ כדי לקבוע את שווי הקרקע.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בנסיבות הספציפיות האמורות, אותנו חשש ל"מעידות" ושגיאות בביצוע החישוב של חילוץ
2 שווי הקרקע מתוך שוויה של יחידת דיור בנויה – ספק אם מתקיים. על כן, לטעמי עדיף היה
3 במקרה דנן לבצע את הערכת השווי של הנכס מושא הערר (הקרקע) בהתאם לגישת החילוץ.
- 4 51. בוודאי שעדיפה גישת החילוץ מקום בו השימוש בגישת ההשוואה מחייב ביצוען של התאמות,
5 הפחתות או תוספות, בכדי להעריך את שווי השוק.
- 6 כד למשל, הפנה השמאי סיוון לעסקאות להשוואה שנעשו בנכסים ברחובות אחרים בעיר,
7 לעיתים מרוחקים מהנכס מושא הערר, אשר חלקם מצוי בצירי תנועה ראשיים, כגון רחוב
8 העצמאות ורחוב זבולון – כל זאת, בעוד שהנכס הנדון מצוי ברחוב צדדי ופנימי. כמו כן,
9 עסקאות ההשוואה עליהן ביקש השמאי סיוון להסתמך בוצעו בנכסים באזור מגורים ד' או
10 ד' מיוחד עם היתר להפעלת מסחר בקומות הקרקע, בעוד שהנכס הנדון מסווג באזור מגורים
11 ב' ומיועד אך ורק למגורים.
- 12 52. מר סיוון ביצע הפחתה של 10% בגין קרבתו של הנכס למרכז מסחרי. מר סיוון טען שהנכס
13 נמצא בסמוך לחלקו האחורי של קניון "עזריאלי" – מול כניסת הספקים – ומכאן שנדרשת
14 הפחתה בגין מפגע (עמוד 14, שורה 15-21).
- 15 לא שוכנעתי כי יש מקום לביצוע הפחתה ועוד בשיעור של 10% מקום בו הנכס נמצא בסמיכות
16 לחלקו האחורי של הקניון. לא ניתן הסבר מניח את הדעת על ידי השמאי סיוון מדוע מיקומו
17 של נכס בסמיכות (ולא בצמידות) לחלק אחורי של קניון מהווה מפגע משמעותי יותר מאשר
18 הימצאותו של נכס ליד חזית הקניון, ברחוב העצמאות ההומה – כפי שקיים באחת מן
19 העסקאות להשוואה שאליהן הפנה מר סיוון.
- 20 53. אוסיף עוד ואומר כי הפחתות נוספות שביצע מר סיוון – אינן נראות מבוססות דיין. כך, בוצעה
21 על ידי השמאי סיוון הפחתה בגין צפיפות בשיעור של 35%, וזאת בהשוואה לנכס בו יש 3
22 יחיד בלבד, על בסיס הנחה בלבד, בלא בדיקה אובייקטיבית: "בעסקה הזו של ה-3 יחידות
23 שכל אחת, אני מניח שיש לה את הפרטיות שלה, כאשר במקרה שלנו מדובר בבניין של 10
24 יחידות." (בעמוד 14, שורות 27-29).
- 25 ראשית, עולה השאלה המתבקשת – מדוע נבחרו על ידי השמאי סיוון עסקאות כאלו
26 להשוואה, כאשר נדרשת הפחתה כה משמעותית בשיעור של 35%? אם זהו המצב – הרי
27 שהמסקנה המתבקשת היא כי אין מדובר בעסקאות בעלות מאפיינים דומים ולכן לא היה
28 מקום לבסס עליהן את השווי הנטען. שנית – לא ניתן הסבר מדוע יש לבצע הפחתה בשיעור
29 של 35% דווקא.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מכאן, שלא ניתן לקבל את הטענות כי העסקאות להשוואה אליהן הפנה השמאי סיוון בחוות
2 דעתו הינן בעלות מאפיינים דומים לנכס מושא הערר, בוודאי לא באופן המוביל להעדפת גישת
3 ההשוואה על פני גישת החילוץ, בנסיבותיו הקונקרטיות של הערר דנן.
- 4 54. בחוות דעתו לא התייחס מר סיוון לעובדה כי נבנו 13 יחידות דיור בבניין, לרבות פנטהאוז
5 מפואר. מר סיוון התמקד בטיעון לפיו היתר הבניה הרלוונטי התיר בנייה של 10 יח"ד בלבד,
6 ולכן לא ראה מקום להתייחס לבנייה הקיימת.
- 7 ש"ש. אנחנו אומרים ששם יש בניין עם 13 יחידות, מדוע לא התייחסת ל 3
8 הנוספות כולל לפנטהאוז בחוות הדעת שלך?
9 ת. הדגשתי בחווה"ד שלי שהמועד הקובע הוא 10/6/15 וב 2015 לא היה
10 מדובר על 13 יחידות. לפי מיטב ידיעתי היחידות הנוספות הוקמו ללא
11 היתר וללא שום אסמכתא.
12 ש. מבחינתך אין להם לפיכך כל ערך, ולהתעלם מהן?
13 ת. את לא מקשיבה לתשובותי, אמרתי שב 10/6/15 לא היה מדובר על 13
14 יחידות.
15 ש. אתה יודע שהוגשה תב"ע נקודתית להכשרת הבנייה?
16 ת. זה לאחר המועד הקובע.
17 עו"ד גב' סימון חברת הוועדה: בין המועד הקובע לבין חוות הדעת נודע לך על
18 התב"ע הנקודתית?
19 ת. כן.
20 ש. למה לא התייחסת
21 ת. כי אני צריך להעריך את השווי כפי שהיה במועד הקובע, אם לאחר מכן היו
22 שינויים שמגדילים את השווי, האם אני צריך לשנות את השווי למועד
23 הקובע? אם הייתי מעמיד עצמי במועד הקובע והייתי יודע שיש הכנות
24 לתב"ע נקודתית, הייתי צריך להתייחס, אך במועד הקובע אף אחד לא אמר
25 לי שיש בקשה לתב"ע נקודתית, ובמועד הקובע זה פשוט לא היה." (עמוד
26 10, שורות 10-26)
- 27
28 55. אין בידי לקבל עמדה זו של השמאי מטעם העוררים.
29
30 ראשית, כפי שציין השמאי סיוון בחוות דעתו – היתר לבניית מבנה שלישי על חלקה 26, ניתן
31 ביום 28.11.14, כאשר היתר הבניה מאפשר בניית 10 יח"ד, כפי שהתבקש. נא ראו הגרמושקה
32 להיתר, מוצג מש/6, ב"תיאור הבקשה" – צוין כי מדובר ב"בית חדש – 10 יח"ד. יש לתת גם
33 את הדעת לעובדה, כי מבקשת ההיתר היא חברת א.א. אביבה אלזמי בע"מ – היא העוררת 1.
34 לא למותר לציין, כי מתעוררת שאלה באשר למעורבות הרוכשים בהוצאת היתר בניה על
35 הנכס, זמן ניכר לפני החתימה על הסכם המכר.
- 36 יש להתייחס גם לעובדה כי בהיתר הבניה (מוצג מע/5) ניתן היתר להקמת מבנה שלישי בן 10
37 יח"ד בן 7 קומות על מגרש בו קיימים 2 מבנים בני 8 יח"ד כ"א + מסחר, ובסה"כ 27 יח"ד.
38 דהיינו – ברור כי מאחר וקיימים כבר בחלקה שני מבנים בני 8 יח"ד כל אחד מהם, ומותר
39 לבנות בחלקה 27 יח"ד על פי התב"ע, הרי שקיימת אפשרות לבנות עוד 11 יח"ד בנכס.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, סבורני, כי לכל הפחות היה על השמאי סיוון לקחת בחשבון בהערכתו, את העובדה כי
2 ניתן לבנות 11 יח"ד על הנכס, הגם שהתבקש וניתן היתר ל- 10 יח"ד. וזאת לא עשה.
- 3 56. שנית ועיקר – אין ספק כי במועד שבו החלו הרוכשים בבניית הבניין – במועד שהוא ככל
4 הנראה לאחר קבלת היתר הבניה (מועד שהוא לפני החתימה על הסכם המכר מחדש יוני
5 2015), כבר ברור היה להם כי הבניין שבכוונתם לבנות לא יהיה בן 10 יח"ד, על אף האמור
6 בהיתר הבניה. על כן, לא יכול להיות ספק כי הרוכשים פעלו לבניית הבניין ללא היתר בניה
7 מתאים ל- 13 יח"ד, כולל הפנטהאוז, אשר נבנו בפועל.
- 8 בשים לב לעובדה כי העוררת 1, ולמעשה – הרוכשים, הם אלו אשר ביקשו את היתר הבניה,
9 בידיעתו של המוכר, הרי שברור כי בעת ביצוע עסקת המכר היו כל הצדדים לה מודעים היטב
10 לכוונות האחד של השני. די אם נעיין במוצג מש/1 – שהוא פרסום של פרויקט הבניה שנבנה
11 על הנכס, בכדי להיווכח כי הפרויקט שווק מראשית הדרך ככולל 12 יח"ד + פנטהאוז (ראו
12 המפרט המצוין במוצג מש/1).
- 13 57. נשאלת השאלה, אפוא, האם יש מקום לקביעת שווי המכירה רק לפי היתר הבניה שניתן (10
14 יח"ד) או שמא יש מקום לקבוע את שווי המכירה בהתאם למודעות ולהתנהלות בפועל של
15 הצדדים להסכם המכר (שיווק ובניה של 13 יח"ד)?
- 16 לעמדתי – התשובה לשאלה זו ברורה. לא רק שאין מקום לאפשר "לחוטא לצאת נשכר",
17 אלא שבקביעת שווי של הנכס לא ניתן להתעלם ממודעותם של הצדדים וכוונתם הברורה
18 והמוצהרת כי ייבנה בניין בן 13 יח"ד על הנכס. ההנחה הסבירה היא כי כוונה זו, שאף יצאה
19 אל הפועל, משקפת את מה שניתן לבנות על הנכס, גם אם לבניה זו יינתן הכשר בדיעבד. ואכן,
20 גם במקרה זה העוררים פעלו להכשרת יחידות הבניה הנוספות בדיעבד, והגישו בקשה
21 להגדלת זכויות בניה ומספר יחידות הדיור (ראו הערת השמאי סיוון בתחתית עמוד 7 לחוות
22 דעתו).
- 23 58. לפיכך, לטעמי אין לקבל את היצמדותו של השמאי סיוון למספר יחידות הדיור שאושרו
24 בהיתר הבניה, לצורך קביעת שווי השוק. אפשר כי העובדה כי שלוש יחידות נבנו שלא על פי
25 היתר, מצדיקה הפחתה מסוימת בשווי. מכל מקום, ברור כי ההתעלמות מוחלטת מן העובדה
26 כי נעשתה בפועל בנייה של 13 יח"ד ואף הוגשה בקשה להגדלת זכויות בניה נוספות – עומדת
27 בעוכרי חוות הדעת של השמאי מטעם העוררים.
- 28 יש להוסיף וגם ולהעיר כי השמאי סיוון אף התייחס בחוות דעתו, בשגגה, לשיעור מע"מ של
29 18% בעוד ששיעור המע"מ הרלבנטי עמד על 17% - ואף בכך נפל פגם בחוות דעתו.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

59. מצאתי אף לדחות את ניסיונם של העוררים להתבסס על השומה המכרעת של מר אריה אריאל. ראשית, השמאי הנ"ל לא זומן לעדות ולא הוגשה חוות דעתו כראיה בתיק בית המשפט. שנית, שמאותו של מר אריה אריאל, קובעת שווי לשנת 2014 של כ-3,335,000 ₪ - שווי שהינו למעלה מפי שניים מהשווי שהוצהר על ידי העוררים.
- בעניין זה, אמינה עליו עדותה של גב' לוסקי מטעם המשיב:
- "ת. מר אריאל הציג עסקאות בחוות דעתו מעמ' 13 יש טבלה ששם מפורטים עסקאות השוואה באזור מגורים ב(1) והוא מציין עסקאות משנת 2014, 6/4/14, 6/5/14 ו- 30/4/14. כאשר שווי קרקע ליחידת דיור נע בין 227 אלף ₪ ל- 256 אלף ₪. העסקאות כפי שמוצגות על ידי מר אריאל, רח' העצמאות מהווה ציר ראשי באיזור קרית אתא והרחוב נשוא השומה הוא רחוב פנימי וייחוד שלו שהוא קרוב למרכז העיר אך יש לו את הייחודיות שלו כיוון שהוא רחוב פנימי ולא על ציר ראשי, ולכן איני יכולה להתבסס על עסקאות מרח' העצמאות שהן משקפות את מחיר הדירות בצביון איזור שהוא על ציר ראשי. שנית, גם העסקה שאנחנו רואים ברח' שלום סאלח הוא רחוב שבאמת תוחם שלושה רחובות שהם: יהודה הלוי, מקור ברוך ואבן גבירול ויש שם אלמנט של ציר שעוברים בו רכבים רבים והוא לא בר השוואה לעסקה נשוא הערר. אומר בנוסף, אם השמאות של מר אריאל היתה בפני העוררים כשהגישו את הדיווח למשיב, ומדובר במבנה של 13 יחידות, אז אם כך מדוע לא דווחו למשיב על שווי של 3,350,00 ₪.?"** (עמוד 36 שורות 17-28)
60. בנסיבות האמורות, יש מקום לדעתי לקבוע כי חוות הדעת מטעם העוררים אין בה כדי לבסס את שווי השוק של הנכס נשוא הערר. די בכך, כדי לדחות את הערר בכל הנוגע למחלוקת בעניין שווי המכירה.
61. בבחינת למעלה מן הצורך, אציין כי בחינת שומתו של המשיב ושווי המכירה שנקבע על ידו, מובילים למסקנה כי אין מקום להתערב בקביעת שווי המכירה שקבע המשיב בהחלטתו בהשגה.
62. תחילה אציין, כי לא מצאתי ממש בטענת העוררים לפיה עדי המשיב, גב' לוסקי ומר רוני ברק אינם שמאים במקצועם ועל כן אין לתת משקל להערכת השווי של המשיב. טענה זו עומדת בסתירה להוראת סעיף 12(ב) לחוק שמאי מקרקעין, הקובעת כי אין מניעה מהגשת שומת מקרקעין לבית המשפט, שנערכה על ידי עובד אגף מיסוי מקרקעין. לפיכך, אין ולא קיימת מניעה מהגשת שומתו של מר ברק לוועדת הערר.
63. שומתו של מר ברק בתצהירו מבוססת על שלוש עסקאות להשוואה בבניינים במקרקעין סמוכים, בעלי מספר יחידות דיור דומה, שתיים משנת 2017 ואחת משנת 2014.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לאחר הפחתת עליית המחירים בשיעור של 10% (בהתאם לשיעור לו טען גם השמאי סיוון
2 בחוות דעתו) בשתי העסקאות משנת 2017, עולה כי שווי קרקע ממוצע ליחידת דיור הוא
3 360,000 ₪. מר ברק התייחס גם לשווי הקרקע ביחס ליחידת הפנטהאוז, בהתאם לגודלה
4 ולנתוני המיוחדים, והעריך את שוויה בכמיליון ₪. בשים לב לעדותו של מר אלזמי לפיה
5 המחיר שהתבקש עבור יחידת הפנטהאוז עמד על כ-3 מיליון ₪ (עמוד 21, שורות 25-26) – אזי
6 נראה כי הערכה זו של המשיב הינה סבירה בהחלט.
- 7 64. זאת ועוד, המשיב אף הפנה לעסקאות להשוואה מתוך פרויקט הבניה בנכס עצמו, והציג שתי
8 עסקאות שנעשו בין צדדים שלישיים בלתי תלויים, בשווי של כ-1.4 מיליון ₪ כל אחת (מש/7
9 ומש/8). סבורני, כאמור, כי כאשר ניתן לקבל אינדיקציה ברורה לשווי הקרקע בנכס מתוך
10 עסקאות שבוצעו בנכס עצמו – הרי שאפשרות זו היא עדיפה.
- 11 65. הן מר ברק מטעם המשיב והן השמאי מר סיוון מטעם העוררים העריכו באופן חלופי את
12 הנכס בהתאם לגישת החילוץ. אולם, בעוד שמר סיוון ביסס את נתוני שווי מ"ר בנוי על סקר
13 מחירי דירות ברחוב בשנת 2015, המשיב חילץ את ערך הקרקע משווי הדירות שנמכרו בנכס
14 עצמו. כמו כן, הפחית המשיב רווח יזמי, אגרות בנייה ועלויות בנייה – בהתאם לאחוזים
15 שבחוות דעתו של מר סיוון, והגיע לשווי יחידה של 400,000 ₪ ולאחר הפחתה של 10% לצורך
16 התאמת השווי לשנת 2015 מתקבל שווי קרקע של לכל הפחות 360,000 ₪ ליח"ד. ראו סעיף
17 17 לתצהירו של מר ברק מטעם המשיב וכן עדותו בעמוד 45 שורות 7-1, עמוד 48 שורות 7-1,
18 עמוד 49 שורות 32-29 ועמוד 50 שורות 2-1.
- 19 סבורני כי הסיכום המתאים של מצב הדברים מצוי בעדות מר ברק בעמוד 51 שורות 16-12:
20
- 21 **ש" נכון שבחנות הדעת שלך, וגם בתצהיר שלך, אין שום עסקאות להשוואה**
22 **ליוני 2015?**
23 **ת. יש לי 2015 אבל לא לחודש יוני, יש לי להשוואה לאפריל 2015. אין עסקאות**
24 **להשוואה ליוני 2015.**
25 **ש. היות ואני מייצג קבלן קטן בקרית אתא, אני אומר לך שברח' יהודה הלוי,**
26 **קנה בשנת 2014-2015, אני לא זוכר בדיוק, בניין לבנות 9 דירות בסכום לפי**
27 **בסיס קרקע של 210 אלף ₪ לדירה וקיבלתם את ההצהרה כדת וכדין.**
28 **ת. אתה משווה את ההצהרה בעסקה הזו שאין לי את הפרטים בפני, לבין**
29 **עסקה מושא הערר? לפי מה שאתה טוען כפי שקיבלנו שם את ההצהרה**
30 **גם במקרה של הערר כאן, היינו צריכים לקבל את העסקה לפי ההצהרה**
31 **של 1,520,000 ₪ שנטען שתשלום לא עבר, שלא יודעים מי שילם את**
32 **תשלומי המיסים, שהתברר מאוחר יותר שתאריכי העסקה שונה, והיום**
33 **התברר שתאריך העסקה שונה שוב. ואתה אומר בוא נאמץ עסקה כזו?"**
34
- 35 66. לאור כל האמור לעיל, עדיפה בעיניי שמאותו של מר רוני ברק, ויש לקבוע כי שווי השוק של
36 הנכס הינו כפי שקבע המשיב בהחלטתו בהשגה.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 67. באשר לטענות העוררים בעניין הוספת היטל ההשבחה ששולם על ידי העוררת 1 לשווי
2 המכירה – גם באלו אין כל ממש.
- 3 סעיף 6.3 להסכם המכר קובע:
- 4 "כל המיסים והארנונות הם ממשלתיים והן עירוניים ובנוסף היטלים מכל מין וסוג
5 שהוא למעט היטל השבחה בגין תב"ע שאושרה עד ליום המסירה וכל התשלומים
6 אחרים החלים על הנכס עד יום המסירה ישולמו על ידי המוכר ומיום המסירה
7 ואילך ישולמו על ידי הקונים."
- 8 68. הלכה היא, כי כל סכום ששילם הקונה, אשר חובת תשלומו מוטלת לפי דין על המוכר, יתווסף
9 לשווי המכירה, וזאת בהתאם לעקרון צירוף כל התמורות (הלכת חכשורי, בפסקה 9).
- 10 על כן, יש להוסיף לשווי המכירה שקבע המשיב בהחלטתו בהשגה, בסך של 6 מיליון ₪, את
11 היטל ההשבחה ששולם על ידי העוררת 1, ואשר חובת תשלומו חלה על המוכר, וזאת בסך של
12 620,000 ₪. ממילא, הבהיר המשיב כי התיר בניכוי את היטל ההשבחה מהשבח, בחישוב המס
13 של המוכר.
- 14 69. יתר על כן, במסגרת דיון ההוכחות התגלתה עובדה חדשה, אשר העוררים לא טרחו לציין –
15 לא בערר ולא בתצהיריהם, לפיה הרוכשים שילמו, בנוסף להיטל ההשבחה, גם את מס השבח
16 החל על המוכר, בסך של כ-273,000 ₪. לפיכך, יש להוסיף גם את מס השבח לשווי המכירה
17 בהתאם לעיקרון צירוף כל התמורות.
- 18 70. בחקירתו הנגדית ניסה מר אלזמי לטעון, כי הסכום ששולם על ידי הרוכשים בגין היטל
19 ההשבחה, בסך 620,000 ₪ יקוזז מהתמורה החוזית, כך שלמעשה שווי הקרקע הנמכרת הוא
20 720,000 ₪ בלבד (עמוד 18, שורות 22-26).
- 21 לא ניתן לקבל טיעון זה – הן בשל כך שאינו תואם את האמור בסעיף 6.3 להסכם המכר והן
22 בשל כך שלחלוטין לא ניתן לקבל שווי מכירה שכזה בגין הנכס מושא הערר, כשווי השוק שלו.
- 23 **ד. האם זכאי המוכר לניכוי סך של 70,000 ש"ח מן השבח?**
- 24 71. לעניין המחלוקת בשאלת ניכוי ההוצאות – תחילה ייאמר כי מחלוקת זו נסובה סביב שאלת
25 ניכוי סך 70,000 ₪. אין מחלוקת, כאמור לעיל, בעניין ניכוי סכום היטל ההשבחה מן השבח,
26 אשר הותר בניכוי על ידי המשיב.
- 27
28 72. דין הטענה כי יש להתיר למוכר לנכות סך של 70,000 ₪ מן השבח כהוצאה מותרת בניכוי –
29 להידחות.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

1 ראשית יש להדגיש, כי עיון בתצהיר העדות הראשית של המוכר מעלה כי לא קיימת כל טענה
2 מצידו בעניין ניכוי הסך האמור מן השבח, וממילא לא הובאה על ידו, או על ידי מי מהעוררים,
3 ראייה בעניין זה. גם בסיכומי העוררים נטענה הטענה בעלמא ובלא כל ביסוס. שנית, כפי
4 שעולה מחקירתו של המוכר, הוא עצמו אינו זוכר בגין מה שולמה הסך האמור, והוא אף לא
5 הצליח לקרוא את המסמך בכתב יד שבגינו נטענה הטענה לעניין ניכוי ההוצאה (נספח 5
6 למש/4):

7 **ש"ש. מציגה לך עותק מהסכם בשנת 2008 על תשלום של 70 אלף ₪ (נספח 5**
8 **לתצהיר של גב' לוסקי).**
9 **ת. (העד מעיין) אני לא מבין את הכתב.**
10 **ש. האם קיבלת בשנת 2008 סכום של 70 אלף ₪?**
11 **ת. נתתי 70 אלף ₪.**
12 **ש. עבור מה?**
13 **ת. מה שביקש ל.ל.**
14 **ש. לבית המשפט: מה הוא ביקש?**
15 **ת. לא זוכר, עברו כל כך הרבה שנים. אני צריך לזכור את הדברים האלה, אני**
16 **יודע שנתתי 70 אלף ₪ זה שמכר לי את המגרש, והוא ביקש עוד 70 אלף**
17 **ונתתי לו ואני לא זוכר על מה." (עמוד 31, שורות 19-25).**
18

19 73. כלל ידוע הוא, כי הדורש ניכוי הוצאה לפי סעיף 39 לחוק – עליו הראייה. המוכר לא צירף
20 מטעמו כל ראייה אובייקטיבית, לא על תשלום סך של 70,000 ₪, ולא בגין מה שולם כביכול
21 הסך האמור, ככל ששולם.

22 יש להוסיף אף ולהדגיש, כי המוכר העיד כי רכש את הנכס מחברת ל.ל. תמורת סך של 80,000
23 ₪. בנסיבות אלו, כאשר מלוא הנכס נרכש תמורת סך של 80,000 ₪, דרישת הוצאה בסך של
24 70,000 ₪ - נראית על פניה תמוהה ביותר.

25 **סוף דבר:**

26 74. לאור כל האמור לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר על כל חלקיו, לקבל את החלטת המשיב
27 בהשגה ולהעמיד את שווי העסקה על סך של 6 מיליון ₪, בתוספת סכום היטל ההשבחה
28 ובתוספת סכום מס השבח, אשר שולמו על ידי הרוכשים והמהווים חלק מכלל התמורות בגין
29 הנכס. מס רכישה ישולם על ידי הרוכשים על פי שווי כולל זה. מס שבח ישולם אף הוא בהתאם
30 לשווי האמור לעיל, כאשר אין להכיר בניכוי את הסך של 70,000 ₪.

31 כמו כן, ובשים לב להתנהלות העוררים בערר דנן, כפי שפורטה לעיל, אציע לחבריי לחייב את
32 העוררים, ביחד ולחוד, בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עו"ד המשיב בסך כולל של 60,000 ₪,
33 אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד
34 התשלום המלא בפועל.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **חברת הוועדה, עו"ד אהובה סימון:**
- 2 אני מסכימה לתוצאות פסק הדין ונימוקיו.
- 3 **חבר הוועדה, עו"ד נתן מולכו:**
- 4 1. כבר בתחילה אומר כי אני מצטרף לחוות דעתה של כבי' יו"ר הוועדה, הש' אורית וינשטיין.
- 5 2. בערר זה, היה פער לא מוסבר בין הטענות והעובדות שנטענו בערר עצמו לבין שהתגלה לנו
6 במציאות, בעת שמיעת העדויות, עד כי ניתן לקבוע כי העוררים נהגו בחוסר ניקיון כפיים
7 ובחוסר תום לב, לא רק בעת הגשת הדיווחים למנהל אלא גם בעת הגשת ערר זה וגם בעת
8 ניהולו.
- 9 3. העסקה דווחה למנהל כאשר יום המכירה דווח כיום 15.10.2017. נתון זה נסתר כבר בתחילה
10 כאשר הסתבר כי נרשמה הערת אזהרה ברשם המקרקעין כבר ב 2015.
- 11 4. עוד לא יבש הדיו על הדיווח והתברר כי גם נתוני העסקה אינם תואמים את מצב הבינוי
12 בשטח.
- 13 5. ממצאי ביקור המשיב סתרו לחלוטין את הנתונים שדווחו בדיווח לרשויות המס ויש שוני
14 מהותי, שלא נסתר, בין מה שהמשיב גילה כבנוי, בפועל, במקרקעין, לבין מה שדווח למנהל,
15 ע"י העוררים.
- 16 6. העדויות שנשמעו גילו נדבכים חדשים ונוספים אשר כלל לא הועלו בתצהירי המצהירים
17 מטעם העוררים ואשר היה בהם כדי לצייר תמונה שונה. עדותם של המצהירים מטעם
18 העוררים הייתה לא אמינה, לא תואמת ולא עקבית, לכתבי טענות העוררים, עצמם.
- 19 7. לפיכך, לא רק שלא ניתן להסתמך על עדות המצהירים מטעם העוררים אלא ששמיעת עדויות
20 אלו, חשפה ממצאים, העומדים בניגוד לקבוע בהסכמים אלו, כבשאלה, האם שולמה תמורה
21 כלשהיא ומתי וכיוצ"ב.
- 22 8. לכך יש להוסיף כי מדובר בעסקה בין צדדים שבינם לבין עצמם קיימים יחסים מיוחדים. כלל
23 העוררים הינם בני משפחה ו/או חברה שבשליטת מי מהם. לעניין "קיום יחסים מיוחדים"
24 ראה גם ההפניות בפסק דינה של כבוד יו"ר הוועדה ולפסיקות שהפנתה שם. מעדויות
25 העוררים, שחלקם אף צוטט ע"י יו"ר הוועדה בפסק דינה, עולה תמונה ברורה של עסקה
26 שמושפעת מיחסים מיוחדים ואשר שוויה שונה מהשווי שדווח ואף הקביעות בהסכם, כגון
27 תשלומים ששולמו וכיוצ"ב – לא בוצעו בפועל על פי ההסכם, הגם שבהסכם עצמו, נקבע כי
28 החתימה עליו מהווה אישור לביצוע התשלום.



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

9. הלכה ידועה היא כי אדם שחותם על מסמך מוחזק כמי שקרא, הבין ומסכים לאמור בו. שעה
1 שהמצהיר מעיד כי על אף האמור בהסכם, עליו הוא חתם, הם פעלו אחרת – מעלה תהיות
2 לעניין ההסכם עצמו ולעניין טיב היחסים בין הצדדים ומחזק את העובדה כי מדובר בצדדים
3 בעלי יחסים מיוחדים אשר משמעו, עפ"י הדין הקיים, שהמנהל רשאי ויש שיאמרו אף חייב,
4 לקבוע את שווי התמורה שלא על פי הדיווח שהוגש.
5
10. וכאמור, מדובר במספר כשלים ועדויות שאינן עקביות ואף בניגוד לטענות העוררים עצמם.
6
11. בנסיבות אלו, הנטל על העוררים גבוה יותר, באשר עליהם, לא רק לתת הסבר, למה הפעולות
7 שביצעו, שונה מהקבוע ומהמוצג בהסכם אלא גם להביא ראיות ולשכנע מהי העסקה ומהי
8 שוויה, ככל שלא הייתה מושפעת מהיחסים המיוחדים בין הצדדים.
9
12. ובמקרינו, אין המדובר בראייה בכתב מול אימרה בע"פ של הצד השני אלא דווקא בראיה
10 בכתב אשר העדויות בע"פ, של הצד, שחתם על אותו הסכם - סותרים אותו. דהיינו, לא רק
11 שיש יחסים מיוחדים אלא שיחסים אלו השפיעו גם השפיעו על העסקה, צורתה ושוויה.
12
13. מכאן שברור הוא שיש להידרש לשווי שוק ולחוו"ד שמאית ו/או עסקאות השוואה שעל פיהם
13 ניתן יהיה לקבוע את שווי העסקה.
14
14. בעניין זה, אני מקבל את חוו"ד יו"ר הועדה לפיה השמאי כשל לתת שומה שתשקף לאל נכון
15 את שווי שוק של הנכס הנוכחי ואני מצטרף לדעת יו"ר הועדה על פיה יש לדחות את עמדת
16 השמאי מטעם העוררים ולהעדיף את עמדת המשיב.
17
15. לעניין עקרון צירוף התמורות אני מפנה לדבריי בסעיף 168 ואילך לפס"ד ועדת ערר (נצרת)
18 65077-11-18 ו- 50582-11-18 עמותת אלזהור נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת (נבו,
19 17.11.2020). על פי עיקרון זה, "שווי המכירה יכול את כל התמורות הישירות והעקיפות
20 שהקונה מתחייב לשלם למוכר או למי מטעמו. כך, למשל אם הקונה מתחייב לשלם בעבור
21 המוכר, חובות לצד ג', או תשלומי היטל השבחה או מס שבח שהוטל על המוכר, סכומים אלה
22 ייכללו בגדר שווי המכירה, שכן הם מהווים את התמורה האמיתית שהקונה משלם בעבור
23 המימכר" (ראה אהרן נמדר, מיסוי מקרקעין כרך ד (חישוב המס ותשלומו) 303 (מהדורה
24 חמישית, 2007) וכן ראה ע"א 3534/07 פרידמן חשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל
25 מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (פורסם בנבו, 26.01.2010) וכן ע"א 914/14 מידטאון בע"מ נ'
26 מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א (מאגר נבו, 31.5.2015) וכן ע"א 6340/08 וילאור נכסים
27 (1985) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (מאגר נבו, 10.6.2010) (להלן - "פס"ד וילאור")
28 וכן בספרו של פרופ' י. הדרי מיסוי מקרקעין.
29



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

ו"ע 19-06-37946 א.א. אביבה אלזמי בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

תיק חיצוני:

16. לא נותר לחתום פסק דין זה בכלל שלמדינה אין משל עצמה ולא כלום. מטרתה לגבות מס
17. אמת בכדי לאפשר פעולות הממשלה עבור הציבור.
17. כאשר מוגש דיווח של צדדים בעלי יחסים מיוחדים, וכאשר עולה כי אף ההצהרות בהסכם
18. עומדים בניגוד למציאות (הצהרה על תשלומים כאשר תשלומים בפועל לא הועברו או כמועד
19. כריתת ההסכם שעומד בניגוד למועד האמיתי לאחר שהעוררים חזרו בהם ממועד שגוי זה
20. ו/או מצב הבינוני בשטח שעומד בניגוד למצוי), המטילים ספק לעניין האמור בדיווחים, הרי
21. שלא רק שעל העוררים להרים הנטל בדבר מהו שווי העסקה, שלא בין צדדים בעלי יחסים
22. מיוחדים, אלא מדובר בנטל גבוה יותר, שעה שכאמור כבר נמצאו כשלים בדיווח ויש לשכנע
23. כי הדיווח שיוגש – כשלים אלו – לא יכללו בו בשנית.
18. המחוקק נתן סמכות למנהל לקבוע את שווי התמורה במקרה שבו המנהל השתכנע שיש
19. יחסים מיוחדים, ובעסקה זו – היו די והותר ראיות שרק חיזקו את הידיעה בדבר השפעת
20. העסקה מהיחסים המיוחדים בין הצדדים לה. לא רק שהעוררים לא הרימו את הנטל, אלא
21. נראה כי למעט הסכמה לתיקון מועד העסקה, סירבו כלל להכיר במחדליהם, וחבל שכן.
19. גם חו"ד השמאי מטעם העוררים שניסתה לסבר את האוזן לעניין שווי העסקה בין מוכר
20. מרצון לבין קונה מרצון, לא ניתן היה לקבלה, מהטעמים, שפורטו בהרחבה, בפסק דינה של
21. יו"ר הועדה.
20. משנהגו כך העוררים, לא נותר לנו אלא לפסוק על פי הממצאים שבידינו. משכך, אני מצטרף
21. לפסק דינה של יו"ר הועדה על מכלול נימוקיה.
19. אשר על כן, נפסק כאמור בסעיף 74 לפסק דינה של יו"ר הועדה, השופטת אורית וינשטיין, לרבות
20. בעניין הוצאות המשפט.

אהובה סימון

עו"ד מולכו נתן

אורית וינשטיין

אהובה סימון, עו"ד
חברת וועדה

עו"ד מולכו נתן, עו"ד
חבר וועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הועדה

23
24
25
26