



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת**

תיק חיצוני: 116078759

**לפני כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה
עו"ד אברהם הללי- חבר וועדה
עו"ד חיים שטרן- חבר וועדה**

העוררות
1. נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ
2. מיגוון נכסים 5 בע"מ
3. א.א. נכסי הצפון בע"מ
באמצעות ב"כ עוה"ד מיכאל סיגל

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין נצרת
באמצעות פרקליטות מחוז צפון – אזרחי

פסק דין

השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:

רקע

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6 1. לפנינו ערר על החלטת המשיב מיום 28.9.17 בהשגה שהגישו העוררות בנוגע לשומות מס
- 7 שבח ומס רכישה.
- 8
- 9 2. בתאריך 18.4.16 נחתם הסכם מכר בין העוררת מס' 1 (להלן: "נירים") לבין עוררת מס' 2
- 10 (להלן: "מיגוון") והעוררת מספר 3 (להלן: "א.א."). בהתאם להסכם המכר, רכשו מיגוון
- 11 ו.א.א 75% מזכויותיה של נירים במקרקעין נשוא הערר אשר נמצאים באזור התעשייה
- 12 ברמת ישי. באותו מעמד נכרת בין הצדדים הסכם שיתוף המסדיר את זכויותיהם
- 13 וחובותיהם במקרקעין המשותפים לרבות במקרה של בנייה עתידית. התמורה שנקבעה על
- 14 פי הסכם המכר הינה 1,875,000 ₪.
- 15
- 16 3. העסקה דווחה למשיב. המשיב לא קיבל את השווי המוצהר וקבע שווי מכירה בסך של
- 17 4,700,000 ₪. קביעתו של המשיב בעניין זה התבססה על עסקת השוואה אחת- העסקה
- 18 שביצעה חברת ביליה בחלקות 27 ו- 28 בגוש 11179 (להלן: "עסקת ביליה" או "עסקת
- 19 ההשוואה" או "חלקה 27"). העוררות הגישו השגה. בהחלטתו בהשגה הפחית המשיב את
- 20 שווי הזכות הנמכרת ב- 25% מהערכתו של המפקח בשלב השומה. על החלטה זו הוגש הערר
- 21 שלפנינו.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

טענות העוררות

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32

4. נירים רכשה אתה מקרקעין נשוא הערר בשנת 1979. החל משנת 2009, החלה בין בעלי המניות בחברת נירים שורה של סכסוכים והליכים משפטיים לרבות בקשות פירוק ובקשות לקיפוח המיעוט. בסופו של יום, התגבש בין נירים ומר ליכטר יאיר, אשר היה בעל 1/3 ממניות החברה, הסכם לפיו נירים רכשה את מניותיו של ליכטר בסכום של 300,000 ₪. במסגרת ההליכים המשפטיים, מונה מומחה מטעם בית משפט שהעריך את שווי הזכויות של נירים בקרקע בה עסקין בסך של 1,850,000 ₪. השווי האמור שימש בסיס להסכמי הפשרה בין הצדדים שקיבלו תוקף של פסק דין בבית המשפט המחוזי והעליון. העסקה בין בעלי המניות (להלן: "עסקת ליכטר") דווחה לשלטונות מיסוי מקרקעין אשר לא קיבלו את השווי המוסכם שנקבע למניות וקבעו שווי מניות בהתאם לשומה של השמאי גל. קרי 1,850,000 ₪ כאשר 1/3 חלקו של מר ליכטר עמד בהתאמה על הסך של 617,000 ₪. היינו המשיב אישר, כי השווי שנקבע לפי השומה של גל מקובל ומוסכם עליו נכון למועד ביצוע העסקה בינואר 2016. יש לציין, כי במועד האמור כבר נערכה ודווחה עסקת ההשוואה של חברת ביליה (ממועד 29.12.15) ואף על פי כן המשיב לא ערך השוואה בין שני הנכסים לעניין השווי.

5. התמורה שנקבעה לממכר, המהווה 75% מהזכויות של נירים במקרקעין, בהתאם להסכם המכר היא 1,875,000 ₪. כלומר, מלוא זכויותיה של נירים הוערכו על ידי הצדדים לעסקה במועד ביצועה קרי 18.4.16 בשווי של 2,500,000 ₪. גובה התמורה הוערך בין היתר בהסתמך על השומה שהוציא המשיב בנוגע לעסקת ליכטר, כמפורט לעיל, כאשר כל נכסיה של נירים הם המקרקעין נשוא הערר. לאור קביעתו של המשיב בנוגע לעסקת ליכטר הרי שמדובר במעשה מנהלי המקים לעוררות ציפייה והסתמכות ובעיקר מאחר ומדובר בעסקה שנערכה בחלוף זמן קצר ולגבי אותם מקרקעין.

6. קביעתו של המשיב מתבססת על עסקה אחת שבוצעה על ידי רוברט ביליה נכסים ובניין בע"מ (להלן: "חברת ביליה") אשר הינה בעלת קרקעות נוספות בסמיכות ועל כן היא צד בעל אינטרס ייחודי בעסקת ההשוואה. זאת, בשונה מהעסקה נשוא הערר שנעשתה ללא השפעה של שיקולים זרים. העסקה שביצעה חברת ביליה לא יכולה לשמש עסקה להשוואה לאור ההבדלים התהומיים בין מיקום החלקות, מאפייניהן הפיזיים והטופוגרפיים ואפשרויות הניצול והפיתוח של המקרקעין. נטל ההוכחה להוכחת שווי השוק מוטל על



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 המשיב. המשיב לא הוכיח, כי קיים דמיון בין הנכסים נשוא ההשוואה. עסקת ההשוואה
2 היא עסקה יחידה אשר לא עומדת במבחן של מדגם סובייקטיבי.
3
4 7. המשיב לא נתן משקל או לכל הפחות לא נתן משקל הולם למאפיינים הטופוגרפיים
5 והפיזיים של המקרקעין נשוא העסקה שהינם שונים מהותית ממאפייני המקרקעין נשוא
6 עסקת ההשוואה והם בעלי מאפיינים נחותים ובעייתיים ביותר. מדובר במקרקעין עורפיים
7 הנמצאים בחלק האחורי של המגרש ללא אפשרות גישה ומדובר למעשה במדרון תלול. כמו
8 כן, החלק המרכזי מהקרקע מוכר ל-999 שנים לחוכר עמו יש לנירים סכסוכים משפטיים.
9 בנסיבות אלו, הקרקע חסרת זמינות לבנייה והדבר משליך על שווי הקרקע. בנוסף, תכנית
10 המתאר החלה על הקרקע מטילה מגבלות קשות על האפשרות לבנות בקרקע ולממש את
11 זכויות הבנייה מאחר ולא יוצאו היתרי בנייה לפני אישורה של תכנית מפורטת לאיחוד
12 וחלוקה. זאת ועוד, אפשרויות מימוש זכויות הבנייה תלויות גם בקצב הפיתוח הסביבתי.
13 עסקת ההשוואה אינה מתייחסת למקרקעין אלא למבנה מסחרי ששימש כפנצ'ריה.
14 במקרקעין נשוא עסקת ההשוואה קיים מבנה שעם הריסתו ובניית מבנה חלופי יש אפשרות
15 לזיכוי באגרות בניה ואולי אף הקלות מכוח דיני פינוי בינוי ו/או תמ"א 38.
16
17 8. טרם ביצוע העסקה נשוא הערר פנה הבעלים של נירים לארבעה מתווכים שונים כדי לאמוד
18 את המחיר הגבוה ביותר בו ניתן יהיה למכור את המקרקעין. הערכות השווי שקיבל נעו בין
19 900,000 ל-1,800,000 ש"ח. קרי, אף אחת מההערכות לא התקרבה ולו במעט לשווי שנקבע
20 בשומה נשוא הערר.
21
22 9. בהליך שהתנהל בבית משפט השלום בקריות נדונה שאלת שווי המקרקעין נשוא הערר
23 לצורך הערכת דמי שימוש ראויים ואף שם נקבע שווי נמוך משמעותית מהשווי שקבע
24 המשיב.
25
26 10. העוררות הוסיפו וציינו, כי לא מתקיימים ביניהן יחסים מיוחדים. העוררות עותרות, כי
27 בית המשפט יקבע את שווי המקרקעין על סמך המוצהר בשומות אשר הגישו בהתאם
28 להסכם המכר ביניהן ויקבע את השומות בהתאם.
29
30 **טענות המשיב**
31
32 11. המשיב ביקש לציין, כי נפלה טעות קולמוס בחישוב וכי שווי העסקה הוערך בשלב השומה
33 ב-4,700,000 ש"ח ולאחר הפחתה של 25% השווי הוא 3,525,000 ש"ח.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1
2 12. המשיב לקח בחשבון את העובדות והנתונים ועיין בשתי חוות הדעת השמאיות שצורפו.
3 הוא אף התחשב בנתוני האזור המתפתח וברמת ישי בפרט. אזור התעשייה של רמת ישי
4 מאופיין בפעילות של בתי עסק שונים ובשנים האחרונות עבר האזור תנופה אדירה של
5 פיתוח ושינה צביונו. החלקה נשוא הערר כלולה בתכנית ג/20230 שמטרתה פיתוח אזור
6 התעשייה. בנוסף, המשיב התחשב במגבלות והחסמים שיש לקחת בחשבון עד להוצאת
7 היתר בניה. בהחלטתו בהשגה הפחית המשיב 25% מהערכתו של המפקח בשלב השומה.
8
9 13. המשיב הסתמך על עסקת השוואה במסגרתה נמכרו ביום 29.12.15 זכויות ב- 996 מ"ר
10 תמורת 3,950,000. כלומר, 3,966 ש"ל-מ"ר. מדובר בקרקע עם ייעוד דומה ומיקום טוב
11 יותר. בחוות דעתו התייחס גרשון פנחסיק, השמאי מטעם העוררות, לעסקת ההשוואה.
12 המקדמים שציין השמאי חסרי בסיס ולא מקובלים על המשיב. חוות הדעת הנוספות
13 שצורפו לערר אין בהן כדי לסייע לעוררות ובין היתר מאחר והן מתייחסות לתקופה
14 מוקדמת יותר מהעסקה נשוא הערר וכן, לאור עסקת ההשוואה.
15
16 14. נטל ההוכחה רובץ על העוררות להוכיח ששווי השוק עולה בקנה אחד עם המוצהר על ידן.
17 בהחלטתו בהשגה נימק המשיב באופן מפורט את קביעת השווי. לאור הפער הגדול בין
18 השווי המוצהר והשווי שקבע המשיב ומשלא הציגו העוררות הוכחות לקיומו של פער זה
19 ולאור הנימוקים שפורטו בהחלטת המשיב נדחה השווי המוצהר ונקבע השווי אשר על פי
20 נימוקי המשיב הוא השווי האמיתי.
21
22 15. החלטת המשיב בהשגה נשוא הערר היא מנומקת וסבירה ולא נפל פה פגם כלשהו, לא כל
23 שכן פגם המצדיק את ביטולה.

הראיות

- 24
25
26
27 16. מטעם העוררות הוגשו תצהירי עדות ראשית של רו"ח חיים לילוס (להלן: "לילוס")- מנהל
28 ובעלים במיגוון וב- א.א., של המהנדס שמואל רינגל (להלן: "רינגל")- המנהל של נירים ושל
29 עו"ד חנה ביליה- הרשקוביץ (להלן: "עו"ד ביליה")- עורכת הדין של חברת ביליה המצויה
30 בבעלות אביה. מטעם העוררות הוגשה חוות דעת של השמאי מר גרשון פנחסיק (להלן:
31 "פנחסיק"). מטעם המשיב הוגשה חוות דעת של השמאית הגב' אריאלה יעקב (להלן:
32 "יעקב"). המצהירים והשמאים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם ובחוות הדעת,
33 בהתאמה. הצדדים סיכמו טענותיהם בכתב.





וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

1

2

3

דין ומסקנות

4

17. האם יש הצדקה להתערב בהחלטת המשיב בהשגה שהגישו העוררות. זו השאלה בה דרושה
5 הכרעתנו במסגרת הערר שלפנינו.

6

7

18. לאחר שקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפנינו מצאתי וכך אמליץ לחברי, כי דין
8 הערר להתקבל, מהנימוקים שיפורטו.

9

10

19. אתייחס תחילה לשאלת נטל ההוכחה. כל אחד מהצדדים בערר שלפני סבור, כי הנטל מוטל
11 על כתפי הצד השני. הכלל הוא, כי שווי המכירה לצורך חישוב מס נקבע לפי מחיר השוק.
12 כשיש פער בין שווי השוק לשווי החוזי המוצהר, הרי שעל פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין
13 היוצא מהכלל הוא, שהשווי נקבע לפי התמורה החוזית וזאת אם המכירה נעשתה בכתב
14 ורשויות המס שוכנעו שהחווה נעשה בתום לב וללא השפעה של יחסים מיוחדים בין המוכר
15 לקונה. פער גדול בין המחיר המוצהר לבין שווי השוק מחייב את הנישום להוכיח באמצעות
16 ראיות משכנעות וכבדות משקל, כי פעל בתום לב וכי אין יחסים מיוחדים בין הצדדים
17 להסכם (ראה לעניין זה ע"א 3632/01 סמיר חדיג'יה נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה,
18 פ"ד נז(2) 806). כאמור, הדרישה האמורה המוטלת על הנישום נולדת אך לאחר שנמצא, כי
19 קיים פער משמעותי בין מחיר השוק והמחיר המוצהר. בית המשפט העליון קבע, כי כאשר
20 נישום מציג בפני המשיב חווה שאינו נחזה לפגום הרי שיש להתייחס לתמורה המופיעה
21 בחווה כתמורה האמיתית לכאורה והנטל להוכיח את שווי השוק מוטל על מנהל מיסוי
22 מקרקעין (ע"א 3632/01 בעניין סמיר חדיג'יה הנזכר לעיל).

23

24

20. אכן, כפי שטען המשיב, במקרה בו קיים פער משמעותי בין שווי השוק לשווי החוזי
25 המוצהר, הרי שקבלת התמורה החוזית היא החריג והנטל מוטל על כתפי הצד הטוען
26 לקיומו של החריג. אלא, שבכך לא די כדי להכריע בשאלה על מי מוטל הנטל במקרה
27 שלפניי. שכן, האמור לעיל רלוונטי למקרה בו הוכח, כי קיים פער בין שווי השוק לשווי
28 החוזי המוצהר. בעניין זה, לא די בטענת המשיב באשר לקיומו של פער כאמור ויש לבחון,
29 האם קביעת המשיב בעניין זה מוצדקת ומבוססת. על כתפי המשיב מוטל הנטל להוכיח את
30 טענתו בנוגע לשווי השוק ולפער בינו לבין השווי המוצהר. ככל שיעלה בידי המשיב להוכיח
31 טענה זו, הרי שהנטל יהיה על כתפי העוררות להוכיח, כי המקרה שלפנינו נופל בגדר המקרים
32 החריגים בהם יש לאמץ את התמורה הקבועה בחווה על אף הפער בינה לבין שווי השוק.
33 לפיכך, יש לבחון תחילה את קביעתו של המשיב בנוגע לשווי השוק.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1
2 21. אציין, כי מעדותה של יעקב עולה, כי השווי שקבעה במסגרת חוות דעתה הוא ל- 1,327 מ"ר
3 (עמ' 20 ש' 20-23). היא נשאלה, האם היה ידוע לה שהממכר הוא לא לגבי כל הזכויות של
4 חב' נירים אלא לגבי 75 אחוז בלבד והשיבה, כי ידוע לה שמדברים על 1,327 מטר וזה מה
5 שהיא התבקשה לשום וגם מה שראתה בהשגה (עמ' 20 ש' 26-33). מעדותה עולה, כי השומה
6 כוללת אף את השטח שנותר בבעלות נירים ולא רק את השטח נשוא העסקה. אציין, כי
7 בחוות דעתה ציינה יעקב את שווי המקרקעין לשטח של 1,327 מ"ר וכן את השווי למ"ר
8 (סעיף 11 לחוות הדעת). משכך, ניתן לגזור מחוות דעתה את השווי לנכס נשוא העסקה
9 בהתחשב בכך שלא נמכרו כל זכויותיה של נירים אלא רק 75%. בנסיבות אלו, הטעות של
10 יעקב בסוגיה זו אין בה, כשלעצמה, כדי למנוע את אימוץ חוות הדעת. עם זאת, כפי שיפורט
11 בהמשך מצאתי שלא לאמץ את עמדתה בסוגיית שווי השוק, מהטעמים שיפורטו.
12
13 22. כאמור, המשיב לא קיבל את שווי המקרקעין המוצהר על ידי הצדדים לעסקה וקבע את
14 שווי המקרקעין נשוא העסקה בהתאם לשווי השוק. קביעתו של המשיב בעניין זה מתבססת
15 על **עסקת השוואה אחת ויחידה**- העסקה שביצעה חברת ביליה.
16
17 23. קיימות שיטות שונות לקביעת שווי שוק. אין מחלוקת, כי לשיטת ההשוואה תינתן עדיפות,
18 מקום בו שיטה זו ניתנת ליישום. בהתאם לשיטת ההשוואה, קובעים את שווי השוק
19 בהתבסס על עסקאות שבוצעו בנכסים דומים באותה סביבה. במידת הצורך מבצעים
20 התאמות בהתחשב בהבדלים בין הנכס הנישום והנכסים נשוא עסקאות ההשוואה. ברי, כי
21 מהימנות התוצאה בהתאם לשיטה זו מושפעת מהשאלה על כמה עסקאות השוואה
22 מתבססים, על הדמיון בין הנכס הנישום והנכסים נשוא עסקאות ההשוואה ועל השאלה
23 האם בוצעו ההתאמות הדרושות.
24
25 24. יעקב אישרה בעדותה, כי גישת ההשוואה היא השיטה הטובה ביותר **ובלבד שיש מספיק**
26 **עסקאות שמהן ניתן לגזור שווי שוק בעל מובהקות מסוימת** (עמ' 23 ש' 31-32, עמ' 24 ש'
27 1). יעקב אישרה, כי המטרה היא להגיע לכמה שיותר עסקאות הדומות לנכס הנמכר (עמ'
28 24 ש' 2-3). היא נשאלה, האם היא סבורה שעסקה אחת יכולה להראות על מובהקות,
29 מגמות של השוק, או שצריך לראות אותה בזהירות הראויה כעסקה אחת. בתגובה טענה,
30 כי אכן נלקחה רק עסקה אחת. יעקב הוסיפה, כי היא מפנה לגורמים והשיקולים וכי מנגד
31 השתמשה בשומה של פנחסיק שם נערכו ההשוואות עם עסקת ההשוואה וכל אחד אמר מה
32 רלוונטי ומה לא (עמ' 24 ש' 4-9). בהמשך הוסיפה, כי אם היו יותר עסקאות הן היו נלקחות



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 בחשבון (עמ' 24 ש' 11). לטענה, כי לא ניתן ללמוד מעסקת ההשוואה על מגמות השוק
2 השיבה, כי זה מה שהיה ומה שהכי קרוב לנכס וכי בהתאם נעשו ההפחתות לגבי הנכס נשוא
3 הערר (עמ' 24 ש' 12-13).
- 4
- 5 25. יעקב העידה, כי כאשר אין עסקאות השוואה ניתן לקחת עסקאות מאזורים אחרים ולעשות
6 התאמות והוסיפה, כי במקרה הזה בגלל שהייתה עסקת השוואה היא נעזרה בה ועל בסיסה
7 נעשתה השומה (עמ' 24 ש' 16-18). היא לקחה את עסקת ההשוואה מאחר והייתה הכי
8 קרובה. יעקב הוסיפה, כי לא מצאה לקחת בחשבון אזורי תעשייה אחרים (עמ' 24 ש' 14-
9 15). לשאלה, מדוע לא בחנה את שווי המקרקעין גם בשיטות אלטרנטיביות, כמו הכנסות
10 לאור העובדה שיש שם מגרשים מושכרים, השיבה, כי מה שעשתה במקרה הזה היה לקחת
11 עסקת השוואה אחת (עמ' 24 ש' 19-21).
- 12
- 13 26. סבורני, כי הסתמכות על עסקת השוואה יחידה וקביעת שווי השוק על פיה היא בעייתית,
14 בלשון המעטה. עסקה אחת אינה יכולה להוות אינדיקציה ראויה ממנה ניתן ללמוד על
15 מחיר השוק של הנכס הנישום. ברי, כי במקרה בו בוצעו מספר עסקאות בנכסים דומים
16 באותו אזור ניתן ללמוד משווי העסקאות על שווי השוק של הנכס הנישום. המצב שונה
17 כאשר ישנה עסקת השוואה אחת בלבד. קשה לומר, כי עסקת השוואה יחידה, אף אם נניח
18 בצד את הטענות לגבי ההבדל בין החלקות אליהן אתייחס בהמשך, מאפשרת גזירת שווי
19 שוק בעל מובהקות מסוימת.
- 20
- 21 27. יעקב העידה, כי יש להם תקן שמאי שהם עובדים לפיו לעניין קביעת שווי (עמ' 30 ש' 19-
22 20). היא נשאלה, האם התקן לא קובע, כי במקרה שבו יש בעייתיות בבדיקת עסקאות
23 להשוואה, למשל שאין עסקאות להשוואה, האם התקן לא אומר שיש להתחשב בשיטת
24 החילוץ. בתגובה טענה יעקב, כי זו הייתה העסקה היחידה (עמ' 30 ש' 21-24). יעקב נשאלה,
25 האם בדקה עסקאות בשטחים בנויים ברמת ישי והשיבה, כי בדקה שנתיים אחורה ולא היו
26 עסקאות (עמ' 30 ש' 25-26).
- 27
- 28 28. במקרים בהם לא ניתן ללמוד את שווי השוק בהתבסס על עסקאות השוואה, הרי שישנן
29 דרכים נוספות לבחינת שווי השוק, כפי שעולה אף מעדותה של יעקב. בין היתר ניתן לבחון
30 עסקאות מאזורים אחרים עם מאפיינים דומים. יעקב מצאה שלא לבחון את שווי
31 המקרקעין באמצעות שיטות אלטרנטיביות בשל הסתמכותה על עסקת ביליה. אף אם
32 ייקבע, כי עסקת ביליה היא עסקת השוואה ראויה ומתאימה למקרקעין נשוא הערר הרי



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 שלאור העובדה, כי מדובר בעסקה אחת בלבד הרי שהיה מקום לבחון את שווי המקרקעין
2 אף באמצעות דרכים נוספות ובחינה כאמור עדיפה על פני הכרעת שווי השוק בהסתמך על
3 עסקת השוואה יחידה. כאמור, זמן לא רב לפני העסקה בה עסקינן בוצעה עסקת ליכטר,
4 אליה אתייחס בהמשך. אציין כבר כעת, כי סבורני, שבנסיבות שלפניי ראוי היה להביא אף
5 עסקה זו בחשבון בעת בחינת שווי השוק.
6
7 29. בסיכומי התייחס המשיב לטענת העוררות בנוגע לכך שמדובר בעסקת השוואה יחידה
8 וטען, כי אף המומחה מטעם העוררות התבסס על עסקת השוואה יחידה וכי מדובר באותה
9 עסקה- עסקת ביליה. אין בטענה זו כדי להועיל למשיב. אכן, המומחה מטעם העוררות לא
10 הביא עסקאות השוואה והתייחסותו הייתה לעסקת ביליה בלבד. אלא, שהתייחסותו של
11 פנחסיק היא לעסקה עליה התבסס המשיב בקביעתו את שווי השוק. אין באמור כדי ללמד,
12 כי די בעסקת השוואה אחת לצורך קביעת שווי השוק ואין בכך כדי לשלול את טענות
13 העוררות בסוגיה זו. יעקב העידה, כי היא יודעת שפנחסיק לא העלה את עסקה ביליה וכי
14 מי שעשה כן היה מר נסאר חיר בהחלטה בהשגה (עמ' 24 ש' 25-26). אין בהתייחסותו של
15 פנחסיק לעסקת ביליה כתגובה להחלטת המשיב בהשגה כדי ללמד, כי אף לעמדת העוררות
16 ניתן לקבוע את שווי השוק של הנכס נשוא הערר בהסתמך על עסקת ביליה לבדה.
17
18 30. יתרה מזאת, אף אם תאמר, כי ניתן לקבוע את מחיר השוק בהתבסס על עסקה אחת
19 שבוצעה בנכס דומה באותו אזור הרי שהעובדה שמדובר בעסקה בודדת מחייבת בחינה
20 קפדנית במיוחד, כי אכן מדובר בעסקה אשר יש בה כדי להוות עסקת השוואה ראויה
21 ומתאימה לנכס הנישום.
22
23 31. עו"ד ביליה ציינה בתצהירה את הקרבה בין הנכס שנרכש בעסקת ביליה ונכס אחר שנמצא
24 בבעלות חברה ביליה (ע' 1/ סעיף 4). בנוסף טענה בתצהיר, כי ידוע לחברת ביליה היטב, כי
25 המחיר אותו שילמה הוא מעבר למחיר השוק אולם הייתה כדאיות לביצוע העסקה לאור
26 מיקום המגרש ויתרויותיו ובראש ובראשונה העובדה שהוא סמוך לנכסים אחרים של
27 החברה דבר שיש בו כדי להעניק לחברה יתרונות מסחריים מובהקים (ע' 1/ סעיף 5). עו"ד
28 ביליה העידה, כי בעת ביצוע העסקה של חברת ביליה הקרבה לנכסים אחרים הייתה
29 השיקול העיקרי. היא הוסיפה, כי הנכס אטרקטיבי אף מסיבות אחרות- הוא נמצא
30 במיקום מצוין באזור התעשייה ויש אפשרויות חנייה. עו"ד ביליה שבה והתייחסה
31 לסמיכות לנכסים אחרים של חברת ביליה (עמ' 5 ש' 12-17).
32



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 32. עדותה של עו"ד ביליה, לפיה חברת ביליה שילמה עבור חלקה 27 מחיר גבוה ממחיר השוק
2 ובאשר לטעמים בגינם עשתה כן, יש בה כדי לתמוך בטענה, כי התמורה ששולמה במסגרת
3 עסקת ביליה אינה מלמדת על מחיר השוק. מהעדות עולה, כי לחברת ביליה היו אינטרסים
4 בגינם הייתה מוכנה לשלם סכום גבוה יותר על הקרקע, מעבר לשווי השוק שלה. לפיכך,
5 התמורה אשר שולמה במסגרת עסקת ביליה אינה אינדיקציה למחיר השוק. לכל הפחות
6 נדרש שקלול של האינטרס האמור והשפעתו על המחיר אשר שולם במסגרת עסקת ביליה.
7
- 8 33. אציין, כי עו"ד ביליה איננה בעלת עניין אישי בתוצאות ההליך שלפני והיא העידה, כי היא
9 אינה מכירה את העוררות (עמ' 5 ש' 6-8), כי אינה חושבת שאביה מכיר אותן וכי אין פה
10 אינטרס כלשהו (עמ' 5 ש' 23-24).
11
- 12 34. לילוס העיד, כי חיפש חלקה במקום ואף ניהל משא ומתן עם המוכרים של עסקת ההשוואה
13 אולם היא הייתה יקרה להם מידי ולכן לא התקדמו למרות **שהמחירים שנדונו היו נמוכים**
14 **מהמחיר שביליה שילם** (עמ' 6 ש' 28-30). אף בעדות זו יש כדי לתמוך בטענה, כי במסגרת
15 עסקת ביליה שולמה תמורה גבוהה שאינה מלמדת על שווי השוק.
16
- 17 35. יעקב נשאלה, האם בחנה את הנתונים של עסקת ההשוואה והאם היא מודעת לזהות
18 הרוכשת והשיבה, כי אינה מסתכלת על הצדדים אם זו עסקה רגילה (עמ' 25 ש' 16-17).
19 לעניין האינטרס של חברת ביליה טענה יעקב, כי זה שיש להם כמה מגרשים לא נראה לה
20 מהותי כך שהשווי יהיה גבוה יותר (עמ' 25 ש' 18-20). עמדתה בעניין זה אינה עולה בקנה
21 אחד עם העולה מעדותה של עו"ד ביליה. טענותיה של עו"ד ביליה בעניין זה מקובלות עליי
22 וסבירות בעיניי. כאמור, עו"ד ביליה איננה בעלת אינטרס אישי בהליך שלפני. יתרה מזאת,
23 סביר בעיניי, כי אינטרס דוגמת האינטרס שהיה לחברת ביליה בנכס הנמצא בסמיכות
24 לנכסים אחרים בבעלותה יכול להשליך באופן מהותי על המחיר שתהיה מוכנה לשלם עבור
25 הנכס.
26
- 27 36. יעקב העידה, כי מי שיש לו אינטרס ספציפי והוא מסכים לשלם מחיר גבוה יותר אז ישלם.
28 היא טענה, כי אם נציגת חברת ביליה אמרה מפורשות שהם שילמו מעבר למחיר השוק
29 בגלל אינטרס ספציפי זה לא הופך את העסקה לגמרי לא רלוונטית ואולי צריך להפחית
30 אותה קצת (עמ' 25 ש' 28-31). יעקב נשאלה האם הייתה משנה היום את חוות דעתה
31 ומוסיפה זאת כנתון נוסף והשיבה, כי **עליה לשקול את הכל מחדש** למרות שעדיין מדובר
32 באנשים שהם לא צדדים קשורים. לטענתה, אם אדם קונה ויש לו אינטרס לקנות ביותר



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 זה עדיין לא צד קשור. יעקב הוסיפה, כי יש לו אינטרס מיוחד (עמ' 25 ש' 32, עמ' 26 ש' 1-
2 2). לטענתה, יתכן שהייתה שוקלת את זה בזמן עריכת השומה. יעקב הוסיפה, כי לא ידעה
3 את זה (עמ' 26 ש' 4-6).
4
5 37. אף אם לא מדובר בצדדים קשורים, כפי שטענה יעקב, הרי שאינטרסים של צד לעסקה
6 עשויים להשפיע על התמורה באופן ניכר ומדובר בנתון חשוב ורלוונטי. אין מחלוקת, כי
7 הנתון האמור לא נלקח בחשבון על ידי יעקב אשר לא הייתה מודעת לאינטרס המיוחד של
8 חברת ביליה בנכס נשוא עסקת ביליה. טענתה של יעקב, לפיה עליה לשקול מחדש וכי ייתכן
9 שהייתה שוקלת את העניין בעת עריכת השומה ככל שהייתה מודעת לסוגיה, מלמדת על
10 הפגמים שנפלו בחוות דעתה.
11
12 38. במסגרת חוות דעתה התייחסה יעקב לעסקת ביליה ולהפחתות הדרושות על פי פנחסיק.
13 יעקב שללה את הטענה, כי יש ליתן הפחתות, למעט הפחתה של 10% בגין העדר חניה
14 ציבורית במגרש נשוא השומה לעומת עסקת ההשוואה. יעקב העידה, כי לפי התוכנית
15 החדשה שחלה על המקרקעין שתי העסקאות זהות למעט נושא החנייה וטענה, כי מדובר
16 באותו ייעוד (עמ' 25 ש' 25-26). טענה זו אינה מקובלת עליי. כפי שיפורט בהמשך **בין**
17 **החלקה נשוא עסקת ביליה והחלקה נשוא הערר קיימים הבדלים מהותיים אשר יש בהם**
18 **כדי לשלול את הטענה לפיה יש לקבוע את שווי השוק במקרה שלפני בהתאם לשווי**
19 **שנקבע בעסקת ביליה.**
20
21 39. בחוות דעתה טענה יעקב, כי היא אינה מסכימה עם ההפחתה שקבע פנחסיק בגין מיקום
22 הנכס נשוא הערר בהשוואה לנכס נשוא עסקת ביליה. היא הוסיפה וציינה, כי הן לחלקה
23 נשוא הערר והן לחלקה נשוא עסקת ההשוואה לא ניתן להיכנס מכביש 75 אלא מכביש
24 פנימי וקבעה, כי משכך אין מקום להפחתה. בעדותה נטען בפניה, כי בכתב התשובה מטעם
25 המשיב צוין מפורשות, כי עסקת ההשוואה היא בקרקע עם ייעוד דומה ומיקום טוב יותר
26 והשיבה, כי ראתה שיש גישה מכביש 75 לשני המגרשים באמצעות כביש פנימי ולכן לא
27 ביצעה הפחתה למיקום וכי אין מקום להפחתה בגלל הגישה (עמ' 26 ש' 25-31). פנחסיק
28 אישר בעדותו, כי על פי התשריט אין גישה ישירה מכביש 75 לא לחלקה 9 ולא לחלקה 27
29 (עמ' 11 ש' 19-21).
30
31 40. אף אם הגישה לשתי החלקות מתבצעת מכביש פנימי אין בכך כדי ללמד, כי אין מקום
32 להפחתה בשל מיקום. ישנם מרכיבים נוספים הקשורים למיקום החלקה ומשליכים על



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 שוויה מלבד השאלה האם הגישה אליה היא מכביש פנימי אם לאו. מצאתי, כי יעקב לא
2 בחנה סוגיה זו עת קבעה שלא ליתן הפחתה מחמת מיקום.
3
4 41. יעקב אישרה, כי כביש 75 הוא כביש ארצי החותך את רמת ישי ועוברים בו המון רכבים
5 (עמ' 26 ש' 7-12). היא נשאלה, האם מבחינה שמאית יש יתרון לנכס בעל חשיפה לציר תנועה
6 ראשי מבחינת נראות ופרסום ובמיוחד כשמדובר בנכס עסקי כדוגמת חלקה 27 שניתן
7 לראות אותה מהכביש הראשי לעומת חלקה 9 בה עסקינן. בתגובה טענה יעקב, כי מדובר
8 בכביש מהיר והוסיפה, כי אינה יודעת אם אפשר להסתכל שם ולראות את הנכס נשוא
9 השומה או ההשוואה. סבורני, כי היה על יעקב לבחון סוגיה זו. יעקב הוסיפה, כי הכניסה
10 לשני הנכסים היא מכבישים פנימיים (עמ' 26 ש' 13-17). יעקב אישרה, כי מבחינה שמאית
11 נכס מסחרי עם חשיפה לכביש ראשי עדיף מנכס ללא חשיפה (עמ' 26 ש' 18-19). עוד אישרה,
12 כי שילוט שניתן לצפייה על ידי אלפי אנשים מידי יום שווה מנכס ללא חשיפה כזו (עמ' 26
13 ש' 20-21). באשר לטענתה, כי מדובר בכביש מהיר וספק אם מישהו רואה נטען בפניה, כי
14 הכניסה לרמת ישי היא מצומת מרומזר וכי כולם חייבים לעצור שם והשיבה, כי עדיין
15 מדובר בכביש בינעירוני (עמ' 26 ש' 22-24). טענתה של יעקב, לפיה אינה יודעת האם ניתן
16 לראות מהכביש הראשי את שני הנכסים תמוהה בעיני. מצופה, כי שמאי אשר בוחן נכס
17 יהיה ער לעניין זה. מצאתי, כי יעקב לא בחנה את הסוגיה ולא לקחה את ההבדל בין שני
18 הנכסים בעניין זה בחשבון, אף שמעדותה עולה, כי מבחינה שמאית יש השלכה לשאלה
19 האם יש לנכס מסחרי חשיפה לכביש ראשי.
20
21 42. בחוות דעתו טען פנחסיק, כי יש לקבוע מקדם בשל הטופוגרפיה השונה בחלקות. הוא ציין,
22 כי בחלקה 9 יש שיפוע תלול והפרשי גבהים של כ- 6 מטר. בעדותו פנחסיק אישר, כי בחוות
23 הדעת הוריד משווי החלקה בשל הפרשי גובה (עמ' 13 ש' 11-12). לטענה, כי הפרשי גובה לא
24 תמיד מהווים חסרון ולפעמים זה יכול להיות יתרון במידה שרוצים לחפור ואז זה יעלה
25 פחות השיב פנחסיק, כי לא התייחס באופן כללי אלא ספציפית לחלקה נשוא הערר והוסיף,
26 כי זה לא מהווה יתרון כאשר הכביש מתרחק בחלק הנמוך (עמ' 13 ש' 13-23). לטענתו, כל
27 יזם סביר היה מעדיף שאותו חלק היה במפלס של החלק הקדמי. הוא טען, כי זה מה שקובע
28 ולא החיסכון הקל בעבודות עפר בקרקע שאינה קשה במיוחד לעבודות עפר. פנחסיק הוסיף,
29 כי דמי שכירות במרתף נמוכים משמעותית מדמי שכירות בקומת קרקע ומעלה (עמ' 13 ש'
30 26-29). לילוס העיד, כי אין ברירה אלא לבצע חפירות לצורך בניית בניין בחלקה (עמ' 8 ש'
31 16-18).
32



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 43. יעקב קבעה בחוות דעתה, כי אין מקום לקבוע מקדם בגין טופוגרפיה. עוד ציינה, כי מבחינת
2 הטופוגרפיה יש לנכס נשוא הערר יתרון בשל הפחתת עלויות חפירה וכי בניה בקרקע
3 משופעת לא בהכרח יותר יקרה מאשר בנייה בקרקע מישורית. היא טענה, כי בנכס ניתן
4 לבנות גם מתחת לכניסה. עוד ציינה, כי זה לא מחייב שעלות המשרדים למטה תהיה נמוכה
5 יותר מאשר אלו שלמעלה והוסיפה, כי אין כללים בדברים האלה ויכול להיות אפילו יתרון
6 מבחינת עלות בנייה מאחר ואין עלויות חפירה. נטען בפניה, כי עו"ד ביליה טענה, כי
7 מבחינת יזמים יש יתרון מובהק לקרקע שטוחה לעומת קרקע משופעת והשיבה, כי יכול
8 להיות שאצל עו"ד ביליה יש יתרון (עמ' 29 ש' 19-13). יעקב נשאלה האם מר נאסר חיר טעה
9 בהחלטתו (נספח ד' לערר) לפיה ביצע הפחתה של 25% בין עסקת ביליה והקרקע נשוא הערר
10 מאחר ועסקת ביליה מדברת על מיקום טוב יותר וטופוגרפיה טובה יותר והשיבה, כי אינה
11 יודעת מה השיקול של חיר (עמ' 29 ש' 22-20, 27).
12
- 13 44. מבחינה טופוגרפית, חלקה 9 וחלקה 27 שונות באופן מהותי. חלקה 27 מישורית בעוד
14 שחלקה 9 כוללת מדרון תלול. עמדתה של יעקב בסוגיה זו אינה מקובלת עליי ואף אינה
15 עולה בקנה אחד עם החלטת המשיב בנוגע להבדל בטופוגרפיה בין החלקות. לעניין זה אני
16 מעדיפה את חוות דעתו של פנחסיק על פני חוות דעתה של יעקב. אוסיף כאן, כי עו"ד ביליה
17 נשאלה, האם הקרקע נשוא הערר שלפנינו עניינה אותה והשיבה, כי במגרש שקנו אין שום
18 עבודות פיתוח שצריך לעשות, הכל מפולס כשיקול שבשלו העדיפו לבצע את עסקת ביליה
19 (עמ' 6 ש' 5-6). היינו הטופוגרפיה של הקרקע בהחלט מהווה שיקול המשפיע על
20 האטרקטיביות של העסקה ובהתאמה על המחיר.
21
- 22 45. בחוות דעתו קבע פנחסיק הפחתה בגין מקדם חזיתות בשיעור 30%. בעדותו הסביר, כי
23 לחלקה 9 יש חזית לכיוון הדרך המהווה את החלק הצר של החלקה ולעומת זאת חלקה 27
24 מוקפת בדרכים ויש לה למעשה שלוש חזיתות. לטענתו, רק לחלק בחלקה 9 אשר מוכר ל-
25 999 שנים יש באופן חלקי גבול עם דרך ובקצה השטח המוכר הדרך מתחילה להתרחק
26 מהחלקה עד כדי העדר נגישות. פנחסיק הוסיף, כי אין צורך להרבות בדיבור על היתרון של
27 שלוש חזיתות לעומת חזית אחת והוסיף, כי אורכן של שלוש החזיתות הוא יותר מפי שלוש
28 מהחזית הבודדת. פנחסיק טען, כי יש לחזיתות יתרונות של נראות, פרסום, נגישות וכדומה
29 (עמ' 14 ש' 1-10).
30
- 31 46. יעקב קבעה בחוות דעתה, כי אין מקום לקבוע מקדם חזיתות וכי רוחב החזית זהה בשתי
32 החלקות. ברי, כי לעניין זה יש להבחין בין החלק הרלוונטי לעסקה בין העוררות לבין החלק





וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 המוכר. יעקב לא ערכה אבחנה כאמור עת קבעה, כי לשתי החלקות חזית זהה וכי בשל כך
2 אין מקום להפחתה בעניין זה. טענתו של פנחסיק בנוגע ליתרונות הנובעים מחזיתות
3 מקובלות עליי ובעיקר בשים לב לכך שמדובר בנכסים מסחריים.
4
5 47. מחוות דעתו של פנחסיק עולה, כי הוא סבור שיש לקבוע מקדם הפחתה בגין הדחייה
6 במימוש הזכויות. דחייה אשר נובעת מהצורך באיחוד וחלוקת החלקה נשוא הערר כתנאי
7 לקבלת היתרי בנייה בחלקה. פנחסיק ציין בחוות דעתו, כי על הנכס המשווה לא חלה
8 מגבלת "מתחם לאיחוד וחלוקה" כפי שקיימת על הנכס הנישום. פנחסיק הוסיף, כי עובדה
9 זו מהווה לגבי הנכס הנישום דחייה לשנים רבות במימוש ניצול זכויות הבנייה. בעדותו
10 אישר, כי אחד התנאים שמופיעים בתב"ע הרלוונטית הוא הכנה והשלמת רישום תכנית
11 איחוד וחלוקה וכי זה תנאי למתן היתרי בניה בחלקה. פנחסיק הוסיף, כי זה מצוין במפורש
12 בהוראות התכנית (עמ' 15 ש' 23-26). פנחסיק העיד, כי החלקה נמצאת במתחם שמיועד
13 לאיחוד וחלוקה וכי מתכנית המתאר עולה, כי המתחם כולל עשרות נכסים שאין בין
14 בעליהם קשר וכי חלק מהנכסים מבונים וחלקם ריקים. לטענתו, ריבוי השוני בין הנכסים
15 יביא למחלוקות והתנגדויות שפתרון יידחה את אישור טבלת ההקצאה והאיזון בשנים
16 רבות. פנחסיק הוסיף, כי יש להביא עובדה זו בחשבון. עוד טען, כי מחוות דעתו של יעקב
17 עולה, כי היא סבורה, כי אף החלקה המשווית כלולה במתחם לאיחוד וחלוקה מחדש אולם
18 מדובר בנתון שגוי (עמ' 9 ש' 26-34, עמ' 10 ש' 1-3).
19
20 48. לילוס העיד, כי יש בחלקה קשיים רבים בגלל בעיית איחוד וחלוקה בתב"ע מאחר ודרוש
21 שיתוף פעולה של כל בעלי החלקות. לטענתו, כמעט כולם כבר בנו ולכן אין להם אינטרס
22 להשקיע כסף באיחוד וחלוקה. לילוס הוסיף, כי פנו לוועדה בכדי שתממן את האיחוד
23 והחלוקה אולם הוועדה סירבה לקחת אחריות מאחר והאזור צפוי לעבור לוועדה אחרת
24 (עמ' 7 ש' 22-25).
25
26 49. יעקב נשאלה, האם אין הבדל מבחינת המחיר בין קרקע שהיום אפשר להרוס ולבנות בה
27 לעומת קרקע עם תכנית חדשה שצריך לסלול כבישים ושבילים והאם זה לא משפיע על
28 המחיר. יעקב השיבה, כי כיום אנחנו אחרי אישור התוכנית. באשר לאפשרות להוציא היתר
29 בניה העידה יעקב, כי צריך לבקש היתרים והוסיפה, כי צריך לעמוד בכל התנאים אחרי
30 איחוד וחלוקה (עמ' 27 ש' 24-29). יעקב העידה, כי החלקה נשוא הערר וחלקה של עסקת
31 ההשוואה נמצאות באותה תכנית אך בתא שטח שונה (עמ' 27 ש' 29-32). עוד העידה, כי לא
32 נתנה בשומה שלה מקדם כלשהו לדחייה בגין איחוד וחלוקה מאחר והתכנית חלה לגבי



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 שני הנכסים. היא טענה, כי בעקבות בדיקתה הבינה, כי שני הנכסים כלולים באותה
2 תכנית. יעקב טענה, כי לגבי איחוד וחלוקה וסלילה כולם באותה דחיה (עמ' 28 ש' 11-3).
3 יעקב שבה וטענה, כי מדובר על אותו ייעוד וגם עניין האיחוד והחלוקה חל על כל המתחם
4 (עמ' 28 ש' 20-14). בהמשך ציינה, כי אם העניין של האיחוד והחלוקה רלוונטי רק לחלקה
5 נשוא הערר אזי **יכול להיות שהייתה נדרשת הפחתה**. לטענתה, בעניין הזה מה שכתב
6 השמאי מטעם העוררות נשמע לה הגיוני (עמ' 28 ש' 29-24). הנה כי כן, מעדותה של יעקב
7 עולה, כי היא סברה בטעות, כי הסוגיה של האיחוד והחלוקה רלוונטית לשתי החלקות אף
8 שלא כך הוא. העובדה שיעקב לא הייתה מודעת לכך מעוררת תמיהה. ברי, כי להבדל בין
9 החלקות בסוגיה זו בנוגע לאפשרות המידית לעשות שימוש בחלקה 27 אל מול ההליכים
10 הדרושים בנוגע לחלקה 9 עשויה להיות השלכה משמעותית על שווי החלקה.
11
12 50. כאמור, החלק הקדמי בחלקה בה מצוי הנכס נשוא הערר מוכר לתקופה של 999 שנים.
13 בחלק נשוא הערר מחזיקות שלוש העוררות. יעקב העידה, כי **לא ידעה** שמדובר בחלקה עם
14 זכויות קנייניות מורכבות, שכוללות חברה אחת חוכרת ל-1000 שנה בחזית ושלוש חברות
15 שמחזיקות בחלק האחורי שתיים מהן רוכשות קשורות אחת לשנייה ואחת מוכרת שלא
16 קשורה עמם. יעקב טענה, כי **לא ראתה רלוונטיות** (עמ' 21 ש' 6-3). לאור טענתה של יעקב,
17 כי לא ידעה, ברי כי לא בחנה את העניין במסגרת חוות הדעת ולא בחנה האם יש בכך כדי
18 להשליך על שווי החלקה.
19
20 51. יעקב אישרה, כי יש משמעות לשאלה, האם מדובר בקרקע בבעלות אחת או בקרקע שיש
21 לה מספר בעלים במושע מבחינת אפשרות לניצול מהיר ויעיל של זכויות בקרקע. היא
22 העידה, כי זה יכול להשפיע על שווי המקרקעין אולם לא בהכרח (עמ' 21 ש' 11-7). עוד
23 העידה, כי במקרה בו עסקין העובדה שיש חוכרת ושלוש חברות שלא קשורות אחת עם
24 השנייה לא תביא בהכרח לעיכוב הוצאת היתרים. יעקב הוסיפה, כי היא מאמינה שיש איזה
25 שהוא אינטרס משותף כן להוציא היתרים ומן הסתם כן יחברו ביחד, ולא כל אחד ינסה
26 לעכב את זה. היא אישרה, כי יכול להיות ויכוח על שיעור השתתפות או שווי זכויות של כל
27 אחד מהבעלים וזה יכול למנוע הגעה להסכמה ולעכב (עמ' 21 ש' 20-12). עוד טענה, כי זה
28 שיש מספר בעלים יכול להוות יתרון מבחינת כסף (עמ' 21 ש' 23). יעקב נשאלה מדוע לא
29 התייחסה בשומה לכך שיש לחלקה מספר 9 מספר בעלים אף שהודתה שזה יכול להשפיע
30 על שווי העסקה והשיבה, כי זה יכול להשפיע אך לא בהכרח וכי לא מצאה לנכון להפחית.
31 יעקב נשאלה היכן התייחסה לכך בשומה והשיבה, כי אינה מציינת בשומה כל דבר שהיא
32 חושבת עליו. יעקב העידה, כי ידעה שיש מספר בעלויות בחלקה וכי בשומה שלה אין



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 התייחסות למרכיב הבעלויות מאחר ולא מצאה לנכון להתייחס לזה (עמ' 21 ש' 24-32, עמ'
2 22 ש' 1-2). כאמור לעיל, מעדותה של יעקב עולה, כי לא היה בידה את מלוא המידע בנוגע
3 לבעלות בחלקה. בהמשך עדותה נשאלה יעקב האם יש משמעות לכך שיש מספר בעלים
4 בקרקע מסוימת לקביעת שווי השוק והשיבה, כי יש עסקאות שיש מספר מוכרים או מספר
5 קונים והשווי שנקבע הוא לפי שווי שוק ללא הפחתות. יעקב הוסיפה, כי **צריך לבחון את זה**
6 (עמ' 30 ש' 5-7). לטענתה, כאשר יש קונים שקונים חלק קטן מהקרקע ואחר כך עושים
7 תכנית אז הם יכולים לדרוש זכויות וזה לא תמיד מהווה יתרון או חסרון זה שקונים חלק
8 קטן או חלק גדול. יעקב הוסיפה, כי יכולה להיות לזה השפעה וכי צריך לבדוק מהי (עמ' 30
9 ש' 8-11). מחוות דעתה של יעקב לא עולה, כי בחנה את הסוגיה האמורה.
- 10
- 11 52. העובדה שאת הזכויות בחלקה מחזיקים מספר בעלים, אשר לא לכולם אינטרסים זהים,
12 עשויה להשליך על היכולת לממש את פוטנציאל החלקה וכיוצא מכך על שוויה. כאמור,
13 בעדותה טענה יעקב, כי קיומם של מספר בעלים במושע עשוי להשפיע על שווי הקרקע.
14 מחוות דעתה לא עולה, כי בחנה סוגיה זו בנוגע לנכס בו עסקין. מעדותה עולה, כי היא כלל
15 לא הייתה מודעת לכל העובדות הרלוונטיות בעניין זה. משכך, ברי, כי לא בחנה האם יש
16 בכך כדי להשליך על שווי הנכס בו עסקין וכיצד. כמו כן, אינני מקבלת את טענתה באשר
17 לאינטרס משותף. טענה זו מעוררת ספק באשר להיכרותה של יעקב עם המצב במקרקעין
18 הרלוונטיים ובין היתר בשאלה האם לכל בעלי הזכויות בחלקה אינטרס משותף. בעניין זה
19 אפנה לאמור בסעיף 6א' לתצהירו של לילוס אשר ציין, כי החלק הקדמי של החלקה מוחכר
20 לצד ג' עמו היו לנירים יחסים בעיתיים בעבר. בעדותו טען לילוס, כי הצד השלישי הוא טלר
21 וכי הוא נפגש עמו בניסיון להגיע להסכמה שתאפשר בניה של בניין משותף (עמ' 7 ש' 30-
22 32, עמ' 8 ש' 1-3).
- 23
- 24 53. פנחסיק קבע בחוות דעתו מקדם בגין דחייה לצורך סלילת גישה. רינגל העיד, כי כרגע לא
25 ניתן להיכנס לחלקה 9. בהמשך העיד, כי ניתן להיכנס לחלקה אולם בדרך לא סלולה (עמ'
26 19 ש' 1-10). מבחינת הגישה לחלקה העיד לילוס, כי כיום יש שתי אפשרויות לגשת באופן
27 רגלי בלבד - דרך החלקה של טלר או דרך חלקה 8. הוא הוסיף, כי נפגש עם ראש המועצה
28 אשר ציין, כי בעתיד יצטרכו לטפל בהכשרת הדרך שהופקעה בחלקה 8 ועוד לא ברור האם
29 התכנון מאפשר גישה סבירה לחלקה. הוא העיד, כי זה אחד הנושאים בהם הוא מטפל כעת
30 (עמ' 8 ש' 19-23). בעת עדותה נטען בפני יעקב, כי בחלקה 8 עוברת דרך עתידית ונשאר זנב.
31 היא נשאלה האם סביר להניח שבמסגרת איחוד וחלוקה יהיה צורך למצוא פתרון לחלקה
32 9 והשיבה, כי אינה יודעת (עמ' 30 ש' 14-16). לילוס טען, כי אין גישה נוספת לחלקה מעבר



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 לשתי הגישות שציין (עמ' 8 ש' 27-28). לילוס העיד, כי מצד שמאל החלקה גובלת בחלקה
2 עם מבנה בנוי צמוד לחלקה ובצד השני יש שיפוע שיוורד לעומק ואין דרכי גישה משם (עמ'
3 8 ש' 25-26).
- 4
- 5 54. יעקב נשאלה, האם ניתן להגיע עד לנכס נשוא הערר עם רכב והשיבה, כי גם לנכס האמור
6 יש מגרש חניה צמוד במרחק כמה מטרים. נטען בפניה, כי מדובר בחניון פרטי של מר
7 מסינגר והיא שללה טענה זו וציינה, כי היא מתכוונת לחניון שליד המסעדה וכי לא מדובר
8 בהליכה רבה אלא כמה מטרים. כאשר נטען בפניה, כי מדובר בשטח של המסעדה היא לא
9 התייחסה לטענה זו ותחת זאת טענה, כי גם בחלקה נשוא הערר וגם בחלקת השוואה
10 הכניסה היא מכביש פנימי ולא ישירות מכביש 75 (עמ' 27 ש' 17-2). בהמשך נטען בפניה
11 בשנית, כי החניון הסמוך לחלקה נשוא הערר הוא חניון פרטי והשיבה, כי בתכנית החדשה
12 עושים את כל הייעוד, ועניין החניה נלקח בחשבון (עמ' 27 ש' 22-23). פנחסיק העיד, כי
13 מגרש החנייה צמוד וגובל בחלקה 27 ואינו צמוד ואינו גובל לחלקה 9 אלא נמצא מצדו השני
14 של הכביש. הוא הוסיף, כי אין השוואה זהה בין שתי החלקות (עמ' 13 ש' 10-9).
- 15
- 16 55. הגישה לנכס וקיומה של חנייה צמודה הם נושאים מהותיים אשר יש בהם כדי להשליך על
17 שווי המקרקעין. בשתי הסוגיות האמורות ישנו שוני ממשי בין חלקה 9 וחלקה 27 באופן
18 שמלמד על נחיתותה של חלקה 9.
- 19
- 20 56. יעקב אישרה, כי כאשר סוללים כביש חדש על בעלי החלקה לשאת בעלויות הפיתוח. עוד
21 אישרה, כי כיום הכביש הסמוך לחלקה 9 אינו סלול ובעת הסלילה בעלי חלקה 9 יצטרכו
22 לשלם. לטענתה, בחלקות 27-28 יש פיתוח עירוני. יעקב נשאלה מדוע לא לקחה בחשבון
23 בשומה את העובדה שיש הבדלים כספיים בגין עלויות פיקוח עתידיות והשיבה, כי בתכנית
24 החדשה ג/20230 כל מה שיעשו שם זה חל לגבי הכל. עוד ציינה, כי אם תהיה הפחתה
25 בשומה בה עסקינן תהיה הפחתה בשומות האחרות (עמ' 29 ש' 10-2). היא נשאלה, האם
26 חלקות 27-28 לא יידרשו לשלם עבור סלילת כבישים וחלקה 9 יידרשו לשלם והשיבה, כי
27 לא לקחה את זה בחשבון מאחר שיש את תוכנית ג/20230 (עמ' 29 ש' 11-12). העובדה
28 שתכנית ג/20230 חלה על שתי החלקות לא די בה כדי ללמד, כי אין הבדל בין החלקות ובין
29 היתר בעלויות אשר יהיה על בעלי החלקות השונות לשאת בגין סלילת כבישים ופיתוח.
30 עובדה זו לא נלקחה על ידי יעקב בחשבון בעת קביעת השומה. ההוצאות העתידיות
31 הצפויות לבעלי חלקה 9 בגין סלילת כבישים הן גורם שיש בו כדי להשליך על שווי הקרקע
32 בעת כריתת העסקה.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1
2 57. עו"ד ביליה ציינה בתצהירה, כי בעת גיבוש עסקת ביליה נלקחה בחשבון העובדה שמדובר
3 בשטח מישורי שנמצא בין שלוש דרכים קיימות, בעל חשיפה מלאה לכביש 75 המהווה עורק
4 בין-עירוני ראשי והעובדה שמדובר בנכס אשר יש לגביו זכויות בניה עתידיות למבנה מסחר
5 ומשרדים וקיומו של חניון ציבורי מעברו השני של הכביש דבר שמאפשר פתרונות חנייה
6 לאו דווקא בתוך החלקה (ע/1 סעיף 6). עו"ד ביליה נשאלה, האם השטח שקנו העוררות
7 עניין את חברת ביליה והשיבה, כי הוא פחות אטרקטיבי מבחינת מיקום, דרכי גישה
8 ופתרונות חנייה. היא הוסיפה, כי המרכיב של פתרונות חניה הוא מרכזי ברכישת נכס
9 והתייחסה לדרישה לפתרונות חנייה לצורך קבלת היתרים. עו"ד ביליה הוסיפה, כי השטח
10 שרכשה חברת ביליה נמצא בהליכי רישום מול הוועדה וכי אין שם עבודות פיתוח שצריך
11 לעשות והכל מפולס (עמ' 6 ש' 6-1). עדותה זו של עו"ד ביליה אמינה, מהימנה וסבירה
12 בעיניי. יש בעדות זו כדי לחזק את טענות העוררות באשר להבדלים בין החלקה נשוא הערר
13 לבין החלקה שרכשה חברת ביליה, כמפורט לעיל.
14
15 58. אכן, מקום בו קיימים פערים משמעותיים בין מחיר העסקה המדווח לבין שווי השוק יש
16 בכך כדי להדליק נורות אדומות ולעורר חשד לחוסר תום לב/ תרמית. עם זאת, ברי, כי אף
17 פער שוק משמעותי אינו מלמד בהכרח, כי הסכום המדווח אינו נכון ואין בכך כדי ללמד
18 בהכרח על חוסר תום לב או תרמית. במקרה כאמור על הנישום להוכיח, כי על אף הפער יש
19 לאמץ את השווי המדווח. בעניין זה תיבחן, בין היתר, השאלה האם יש יחסים מיוחדים
20 בין הצדדים לעסקה המדווחת. מצאתי, כי במקרה שלפניי הנכס נשוא הערר ונכס ההשוואה
21 שונים זה מזה באופן מהותי. כמפורט לעיל, בין הנכסים קיימים הבדלים רבים מבחינת
22 מיקום החלקה, טופוגרפיה, חזיתות, הצורך באיחוד וחלוקה, חניה, ריבוי בעלים, גישה
23 לחלקה וכדומה. בכל הנתונים האמורים החלקה נשוא הערר מצויה בנחיתות אל מול הנכס
24 של ביליה. הדברים מקבלים משנה תוקף בשים לב לכך ששווי השוק נקבע במקרה בו
25 עסקינן בהסתמך על עסקה אחת ויחידה.
26
27 59. פנחסיק ציין בחוות דעתו, כי לאור הנתונים המפורטים בחוות הדעת, המסקנה העולה חד
28 משמעית היא, כי יהיה זה בלתי סביר להתייחס לעסקת ביליה כאל עסקה הראויה
29 להשוואה ללא שימוש במקדמי התאמה ובשים לב לעובדה שמדובר בעסקה בודדת אשר
30 הסתמכות עליה מנוגדת לכללי ועקרונות השמאות. פנחסיק טען, כי כמעט לא ניתן להשוות
31 בין החלקה נשוא הערר והחלקה נשוא עסקת ההשוואה. הוא התייחס להבדלים בין
32 החלקות ובין היתר ציין את ההבדל הטופוגרפי, החזיתות ודרכי הגישה. פנחסיק הוסיף, כי



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 חלקה 27 צמודה למגרש חניה ציבורי, דבר אשר מקל על עמידתה בתקן חניה בהוצאת היתר
2 בניה (עמ' 10 ש' 12-3). טענותיו של פנחסיק המפורטות לעיל מקובלות עליו.
3
4 60. בנסיבות אלו ובשים לב לכך שמדובר בעסקת השוואה בודדת מצאתי, כי לא ניתן לקבוע
5 את שווי השוק על פי שווי עסקת ביליה. מצאתי, כי לא עלה בידי המשיב להוכיח את שווי
6 השוק וקימומו של פער משמעותי בינו לבין העסקה נשוא הערר. בנסיבות אלו משלא הוכח
7 קיומו של פער בין שווי השוק לשווי החוזי המוצהר, אזי לא עלה בידי המשיב להצדיק את
8 קביעתו שלא לקבל את השווי המוצהר בעסקה נשוא הערר.
9
10 61. עוד אוסיף, כפי שצוין לעיל, כי במסגרת עסקת ליכטר נקבע למעשה שווי הקרקע לצורך
11 רכישת חלקו של ליכטר. בעדותה יעקב נשאלה לגבי השומה של השמאי מאיר גל במסגרת
12 עסקת ליכטר וטענה, כי השומה מ-2014 והעסקה ממועד מאוחר יותר. היא הוסיפה, כי
13 ידעה שיש משהו על מניות אולם לא משהו שהיא אמורה להתבסס עליו וכי לא לקחה את
14 המסמכים (עמ' 23 ש' 20-15). יעקב העידה, כי חברה שיש בבעלותה רק נכס מקרקעין
15 ומוכרת את מניותיה זה לא מוגדר מבחינת המשיב כשווי ולכן זו לא עסקת השוואה (עמ'
16 22 ש' 20-23). היא אישרה, כי מבחינת דיני מיסוי מקרקעין עסקת מכר כזו כמות כעסקת
17 מקרקעין אולם מבחינתם זו לא עסקה להשוואה, כמו עסקה בין קרובים (עמ' 22 ש' 24-
18 26). יעקב נשאלה, האם במידה שהעסקה אינה סבירה מבחינת סכומים האם לא משווים
19 אותה לעסקאות אחרות והשיבה, כי זה כמו בהעברה ללא תמורה, שגם שם אם השווי לא
20 מתאים לשווי שוק ניתן להיות סלחנים. יעקב הוסיפה, כי זו לא באמת עסקה המייצגת
21 שווי שוק בין קונה מרצון למוכר מרצון (עמ' 22 ש' 30-27). יעקב נשאלה מדוע עסקה באיגוד
22 מקרקעין אינה עסקה להשוואה והשיבה, כי זו לא עסקה בין שני צדדים רגילים וזה לא
23 עונה להגדרה של שווי שוק (עמ' 23 ש' 2-1). היא העידה, כי לצורך שמאות היא לא לוקחת
24 עסקאות למכר מניות או עסקאות בין צדדים קשורים (עמ' 23 ש' 4-3). יעקב העידה, כי
25 ידוע לה שמר עימאד בגאלי, המפקח שקבע את השומה בבסיס הערעור, אישר את עסקת
26 ליכטר לפי 1,850,000 ₪ לכל השטח שבבעלות חברת נירים באוגוסט 2016. יעקב הוסיפה,
27 כי זה היה לגבי עסקת המניות (עמ' 23 ש' 28-26).
28
29 62. פנחסיק נשאל האם סכסוך משפטי בין בעלי מניות לא מהווה נסיבות מיוחדות שיכולות
30 להשפיע על העסקה והשיב, כי אם היה צדק בטענה הרי ששלטונות המס לא היו מקבלים
31 את אותה עסקה. הוא הוסיף, כי למיטב זכרונו שמאי ניטראלי העריך בזמנו את התמורה
32 המהווה שווי. לטענתו, אישור העסקה ותמורתה מהווה אישור לשווי השוק של התמורה



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 (עמ' 14 ש' 20-15). רינגל העיד, כי בסופו של יום שילם לליכטר 300,000 ₪ ולא 600,000 ₪
2 משום שלא סבר, כי זה שווה כל כך הרבה (עמ' 20 ש' 1-2).
3
4 63. סבורני, כי חוות הדעת, לפיה הגיעו רינגל וליכטר, אשר היו שותפים בקרקע, להסכם אשר
5 בהתאם לו נרכש חלקו של ליכטר, רלוונטית בעת בחינת שווי השוק של הקרקע בה עסקינן.
6 לא מקובלת עליי טענת יעקב לפיה עסקת ליכטר כמוה כעסקה בין קרובים וכי בשל כך אין
7 מקום להתייחס לעסקה זו בעת קביעת שווי השוק. מדובר בעסקה בנוגע לקרקע נשוא הערר
8 ומתקופה סמוכה להסכם נשוא הערר. **הסכום שנקבע במסגרת עסקת ליכטר יש בו כדי**
9 **להוות אינדיקציה נוספת לשווי השוק של הקרקע.** לכך מתווספת העובדה, כי עסקת
10 ליכטר נבחנה על ידי המשיב ובמסגרת עסקה זו נקבע שווי השוק של הקרקע. אף אם
11 תתקבל טענתה של יעקב בנוגע לסלחנות בנוגע לעסקאות כאמור הרי שהסכום שהשותפים
12 הסכימו לגביו יש בו כדי ללמד על שווי הקרקע. אציין, כי הפער בין שווי הקרקע בהתאם
13 לעסקת ליכטר והשווי שלה בהתאם לעסקה נשוא הערר אינו משמעותי ויש בכך כדי לתמוך
14 בטענת העוררות. בנוסף, מהחומר שהומצא לפני עולה, כי בין רינגל לליכטר היה סכסוך
15 משפטי, כך שקשה לראות בנסיבות כאילו מדובר במעין עסקה בין קרובים שהיו ביניהם
16 יחסי קרבה מיוחדים.
17
18 64. משלא הוכח שווי השוק הנטען על ידי המשיב הרי שלא מוטל הנטל על העוררות להוכיח,
19 כי פעלו בתום לב וללא תרמית וכי אין ביניהן קשר מיוחד. למעלה מהדרוש אציין, כי טענת
20 העוררות באשר לסכום המוצהר אמינה בעיניי. עדויותיהם של לילוס ורינגל הותירו עליי
21 רושם אמין ומהימן ומשתלבות עם יתר הראיות שהובאו לעיוני.
22
23 65. לילוס העיד, כי שולם סך של 1,8750,000 ₪ בעבור 75% מהזכויות הכלכליות של נירים
24 והוסיף, כי יש חוכר בחלקה (עמ' 7 ש' 10-9). במהלך עדותו לילוס ביקש להוסיף, כי לקונים
25 יש אינטרס שהשומה תהייה גבוהה ככל הניתן מאחר וכל שקל בגינו משולם מס רכישה
26 בשיעור 6% יפחית בעתיד מס שבח בשיעור 17%. לטענתו, מפריע להם שמייחסים להם
27 עסקה שונה ממה שביצעו בפועל והוסיף, כי מה שכתוב בחוזה זה מה שבוצע (עמ' 8 ש' 29-
28 32). טענתו של לילוס באשר לאינטרסים של מיגוון ו-א.א. מקובלת עליי ויש בה כדי לחזק
29 את מהימנותו. אציין, כי רינגל העיד, כי אינו מכיר את החברות הרוכשות (עמ' 16 ש' 10-
30 11). טענתו האמורה לא נסתרה. לא נטען ובוודאי שלא הוכח קיומו של קשר מיוחד בין
31 העוררות. כאמור לעיל, העדר יחסי קרבה בין הצדדים לעסקה רלוונטי במקרה בו הוכח
32 פער משמעותי בין מחיר העסקה ומחיר השוק. בנוסף, יש בכך כדי לחזק את אמינות עדותו



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

- 1 של לילוס שעדותו אינה תואמת בהכרח את האינטרסים של מיגוון וא.א. וזאת על אף שאין
2 קשר מיוחד בינן לבין נירים.
3
4 66. רינגל העיד, כי נירים תישא בחלק מעלויות הבניה המתוכננת בנכס נשוא הערר היות והיא
5 מחזיקה ברבע מהזכויות בקרקע. הוא טען, כי כאשר יבנו החלק מהתמורה שטרם שולם לו
6 ישמש לחלק של נירים בבנייה (עמ' 17 ש' 15-18). הוא שלל טענה לפיה מדובר בעסקת
7 קומבינציה (עמ' 17 ש' 25-26). רינגל העיד, כי לא התחשבו בשותפות העתידית הזו כאשר
8 קבעו את שווי העסקה והוסיף, כי זה לא קשור וכי יש ערך למגרש וערך לבניה (עמ' 17 ש'
9 31-32). טענתו של רינגל לפיה השותפות העתידית לא נלקחה בחשבון בעת קביעת שווי
10 העסקה לא נסתרה והיא אמינה בעיניי.
11
12 67. בעדותו רינגל נשאל, האם היו עוד לקוחות פוטנציאלים לעסקה והשיב, כי היה עוד מישהו
13 ברמת ישי שהוא לא ראה (עמ' 16 ש' 24-25). הוא העיד, כי ב-2015-2016 רצה לברר את
14 שווי המגרש וקיבל הצעות מארבעה מתווכים. לטענתו, ההצעות היו בין 900,000 ₪ ל-
15 1,800,000 ₪ (עמ' 16 ש' 25-27). אציין, כי העוררות לא הציגו הצעה כלשהי אשר קיבלה
16 נירים בנוגע לקרקע וכן לא הוצגו עדות או ראיה אשר תומכים בטענה בנוגע להצעות
17 שהתקבלו ממתווכים אליהם פנה רינגל, לטענתו. עם זאת, כמצוין לעיל, הנטל להוכיח את
18 שווי השוק והפער בינו לבין השווי המוצהר בעסקה בנסיבות שלפנינו מוטל על כתפי המשיב.
19
20 68. בהתייחסה למצב התכנוני ציינה יעקב בחוות דעתה, כי בתאריך העסקה הייתה וודאות
21 לאישור תכנית ג/20230 לכשיתקיימו התנאים. בעדותה אישרה, כי בעת עריכת העסקה
22 תוכנית ג/20230 החדשה הייתה בשלב הפקדה. נטען בפניה, כי זה שלב שלאחריו יכולה
23 התוכנית לא לעבור אישור והיא השיבה, כי רוב הסיכויים שהיא כן מאושרת (עמ' 24 ש' 32,
24 עמ' 25 ש' 1-3). נטען בפניה, כי זה לא היה מדויק כאשר כתבה בשומה, כי מדובר בתכנית
25 וודאית והשיבה, כי ב-10.3.16 הייתה החלטה של הוועדה המחוזית למתן תוקף בתנאים
26 לתוכנית ואחרי 9 חודשים התוכנית אושרה. יעקב אישרה, כי ניתן לתקוף החלטה לאשר
27 באמצעות עתירה מינהלית או ערעור וכי זה לא קרה כאן (עמ' 25 ש' 4-8). פנחסיק אישר,
28 כי הודעה על הפקדת התכנית פורסמה ביום 4.8.15. קרי, טרם העסקה. הוא נשאל, האם
29 במועד העסקה הציבור היה מודע לתכנית והשיב, כי מי שהתעניין ואיש מקצוע יודע על
30 ההפקדה (עמ' 10 ש' 28-31). רינגל העיד, כי בעת שניהלו משא ומתן ידעו שיש תכנית שעדיין
31 לא קיבלה תוקף. הוא הוסיף, כי לילוס החליט לעשות איתו את ההסכם אף שהיה ברור
32 שלפי התוכנית החדשה הבניה תתעכב די הרבה זמן (עמ' 18 ש' 5-10). לילוס נשאל האם ידע



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

1 שמטרת התוכנית הייתה פיתוח אזור התעשייה ברמת ישי והשיב בשלילה. הוא הוסיף כי
2 הוא לא נכנס לעומק התוכנית (עמ' 18 ש' 11-12). לילוס טען, כי הוא לא חושב שהתוכנית
3 משביחה את הנכס. עוד טען, כי מי שהיה צריך להתעניין זה הקונה שנכנס בראש בריא למה
4 שמסתבר כיום כמיטה חולה (עמ' 18 ש' 15-16).

5

6 69. בעת בחינת מצבה התכנוני של החלקה במועד העסקה יש להביא בחשבון את העובדה
7 שהתכנית טרם אושרה, אף אם קיימת וודאות גבוהה, כי תאושר. יתרה מזאת, אף אם
8 הצדדים היו מודעים לתכנית ואף אם היה בכך כדי להשליך על התמורה הרי שאין בכך כדי
9 להועיל למשיב שלא הוכיח את שווי השוק וקיומו של פער מהותי בינו לבין השווי המוצהר.

10

11

12

התוצאה

13 70. הנה כי כן, כאשר נישום מצהיר על עסקה אשר נעשתה בכתב והחזזה אינו נחזה להיות פגום
14 הרי שדרך המלך היא אימוץ התמורה הקבועה בהסכם. מקום בו קיים פער משמעותי בין
15 מחיר העסקה המוצהר על ידי הנישום לבין שווי השוק הרי שעל הנישום להוכיח, כי פעל
16 בתום לב, כי אין קשר מיוחד בין הצדדים להסכם וכי יש לאמץ את השווי המוצהר. הנטל
17 להוכיח את שווי השוק מוטל על כתפי המשיב. מצאתי, כי לא עלה בידי המשיב להרים את
18 הנטל האמור. בקביעת שווי השוק התבסס המשיב על עסקת השוואה אחת ויחידה. ברי, כי
19 קביעת שווי שוק על בסיס עסקה אחת היא בעייתית מאוד. עסקת השוואה אחת אינה
20 יכולה ללמד על מובהקות מסוימת שבגינה יש לקבוע את שווי העסקה הנישומה דווקא
21 בהתאם לעסקת השוואה ולא על פי השווי המוצהר. כאשר מדובר בעסקה אחת בלבד לא
22 ברור איזו עדיפות יש למחיר אשר נקבע בה על פני המחיר אשר נקבע בעסקה הנישומה
23 ומדוע יש להעדיף את השווי אשר שולם במסגרת עסקת השוואה על פני השווי המוצהר.
24 הסתמכות על עסקת השוואה יחידה לא עולה בקנה אחד עם הרעיון העומד בבסיס שיטת
25 ההשוואה.

26

27 71. יתרה מזאת, עסקת השוואה התבצעה על ידי גורמים בעלי אינטרסים מיוחדים שיש בהם
28 כדי להשליך על התמורה שאותם גורמים היו מוכנים לשלם עבור הנכס. בנוסף, בין עסקת
29 ההשוואה והעסקה נשוא הערר קיימים הבדלים מהותיים ותהומיים אשר שוללים את
30 האפשרות לקבוע את שווי העסקה בהתאם לעסקת השוואה. עסקת השוואה היחידה
31 אינה רלוונטית הן בשל הנסיבות המיוחדות בהן נכרתה והן בשל השוני המהותי בין
32 המקרקעין נשוא עסקת השוואה והמקרקעין נשוא הערר, כמפורט לעיל בהרחבה.

33



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

1 72. משלא הוכח שווי השוק הרי שלא הוכח, כי קיים פער בין שווי השוק לבין השווי המוצהר
2 אשר בגינו אין לאמץ את השווי המוצהר.

3
4 73. בנוסף, טענותיהן של העוררות בנוגע לשווי העסקה אמינות בעיניי. לא הוכח, כי העוררות
5 פעלו בחוסר תום לב או בתרמית. כמו כן, לא נטען ובוודאי שלא הוכח כי קיימים ביניהן
6 יחסים מיוחדים שיש בהם כדי ללמד, כי אין לאמץ את השווי המוצהר, ככל שהיה מוכח
7 שווי השוק ופער בינו לבין השווי המוצהר.

8
9 74. לאור כל המפורט לעיל, אמליץ לחברי, כי יש מקום לקבל את הערר ולחייב את המשיב
10 בסכום כולל בגין הוצאות העוררות עבור שכר טרחת עו"ד, עלות חוות דעת השמאי מטעמן
11 וכן הוצאות בגין עדותה של עו"ד ביליה בסכום כולל של 40,000 ₪ אשר ישולמו בתוך 30
12 ימים ממועד המצאת פסק הדין.

13

16

17

18

19

עירית הוד, שופטת

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

עו"ד אברהם הללי:

23 1. אני מצטרף למסקנות חברתנו כב' השופטת עירית הוד בשאלת נטל הוכחה לקביעת שווים
24 של מקרקעין בעסקה בין מוכר ברצון לקונה ברצון כשאין ביניהם יחסים מיוחדים אשר
25 בהם כדי להשפיע על השווי המוצהר.

26
27 2. מצאתי לנכון להוסיף לחיזוק המסקנות אליהן הגיעה כב' השופטת בנוגע לשווי מקרקעין
28 אשר למעשה אמורים להיות לפי שווי השוק בעסקה בין שני צדדים לעסקה, שאין יחסים
29 מיוחדים ביניהם ואין קרבה שיש בהם כדי להשפיע על קביעה שווי המקרקעין. כשמצליח
30 הנישום או העורר להרים נטל ההוכחה, כי ההסכם נעשה בתום לב ובלי כל השפעה על שווי
31 מלאכותי, הרי שמן הדין שנקבל את התמורה ששולמה כשווי הקרקע ושהיא שולמה בפועל
32 על פי הסכם בין הצדדים. ברם, אם יש בידי המשיב שקובע את המס שהצדדים חייבים
33 לשלמו, נתונים שונים בהשוואה שעושה עם עסקות דומות שהשווי שם גדול מן המצהר
34 כאן, עליו לבדוק אם יש מיוחדות שהשפיעו על שווי המקרקעין שהוצהרו על ידי הצדדים
35 לעסקה.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת

תיק חיצוני: 116078759

1

2 3. בערר זה, היתה עסקת השוואה בודדת אחת ובמקרה זה, זה אינו מספיק כדי שלא לקבל

3 את הצהרת הצדדים לעסקה שלא נמצאו יחסים מיוחדים ביניהם שהשפיעו על קביעת שווי

4 מלאכותי ובכדי להגיע למסקנה, כי הצדדים לעסקה לא הצהירו אמת. מה עוד ויש שוני

5 מהותי בין העסקה הנדונה לבין העסקה המשמשת דוגמא, וזאת במבנה הטופוגראפי

6 במיקום הקרקע, בגישה אליה כי מדובר בקרקע שהגישה אליה והחניה וקרבתה לכביש יש

7 להם השפעה על שווי הקרקע. נוכח האמור כאן אני מסכים, כי אין סיבה שלא לקבל את

8 המחיר ששולם בעסקה זו. לא מצאתי שהיו כאן שיקולים זרים או תכנון מחיר מראש או

9 תכנון כדי להשפיע על שווי המקרקעין. כעולה מהעדויות, מה עוד וגם שלטונות המס

10 שוכנעו שהחווה נעשה בתום לב וללא השפעה של יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. כפי

11 שמתברר הפער בין השווי בדוגמא להשוואה לבין השווי כאן הוא גדול, אך כיון שמדובר

12 בעסקה אחת בלבד להשוואה, מה עוד וכב' השופטת הגיעה למסקנה נכונה, כי הנישום

13 הוכיח באמצעות ראיות, כי לא היו יחסים מיוחדים בין הצדדים להסכם.

14

15 4. לפיכך אני מצטרף למסקנה אליה הגיעה כב' השופטת כי יש לקבל את הערר.

16

17

18

אברהם הללי, עו"ד

19

20

21

עו"ד חיים שטרן:

22

אני מסכים להחלטת יו"ר הוועדה, הנמקותיה ומסקנותיה.

23

24

חיים שטרן, עו"ד

25

26

27



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

**ו"ע 17-11-41819 נירים - חברה לעבודים חקלאיים (1976) בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין נצרת**

תיק חיצוני: 116078759

1
2 הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה כב' השופטת עירית הוד לקבל את הערר ולחייב את
3 המשיב בהוצאות העוררות לרבות בגין הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך 40,000 ₪, שישולמו
4 בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום
5 ועד מועד התשלום בפועל.

המזכירות תמציא לצדדים.

6
7
8
9

		
חיים שטרן, עו"ד חבר וועדה	אברהם הללי, עו"ד חבר הוועדה	עירית הוד, שופטת יו"ר הוועדה

10
11
12
13
14
15

ניתן היום, כ"ח אדר א' תשע"ט, 05 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.

16
17
18
19


עירית הוד, שופטת