



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 51265-09-22 קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ נ' מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

**בפני כבוד השופטת עירית הוד**

**עוררת** קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ

נגד

**משיב** מנהל מיסוי מקרקעין נצרת

### החלטה

1 **רקע**

2

3 1. לפני בקשה למחיקת סעיפים מכתב התשובה שהגיש המשיב, מנהל מס שבח מקרקעין  
4 נצרת.

5

6 2. העוררת, חברה בע"מ, הגישה ערר על החלטת המשיב בהשגה על שומת מס רכישה שהוצאה  
7 לה.

8

9

#### **הבקשה למחיקת סעיפים מכתב התשובה**

10

11 3. העוררת מבקשת, כי בית המשפט יורה על מחיקת סעיפים 10,13,18,19 ו-20 מאחר והאמור  
12 בהם מהווה הרחבת חזית לשיטתה. עוד מבקשת, כי בית המשפט יורה על מחיקת סעיפים  
13 5 ו-12 בטענה לפיה האמור בהם הוא טעות ויש בהם כדי להטעות את וועדת הערר.

14

15 4. החלטת המשיב בהשגה קבעה את שווי המכירה בהתבסס על דוחות כספיים. אין בהחלטה  
16 רמז לטענה בדבר יחסים מיוחדים בין המוכרת לעוררת. משכך, האמור בסעיפים 10, 18,  
17 19 ו-20 מהווה הרחבת חזית אסורה.

18

19 5. כמו כן, החלטת המשיב בהשגה לא מבוססת על שווי המקרקעין לפי חוות דעת שמאית או  
20 אחרת, אלא בהתבסס על דוחות כספיים בלבד. משכך, גם האמור בסעיף 13 לכתב התשובה  
21 מהווה הרחבת חזית אסורה.

22



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 51265-09-22 קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ נ' מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

6. האמור בסעיפים 5 ו-12 לכתב התשובה מהווה טעות ומטעה את וועדת הערר. בסעיף 2.1  
לכתב הערר צוין במפורש, כי הסעד המבוקש בערר הוא קביעת שווי המכירה לסך של  
25,052,783 ₪ ובהתאמה לתקן את מס הרכישה של העוררת לסך של 1,503,167 ₪. כמו  
כן, המוכרת רכשה את המקרקעין ביום 23.12.18 ושווי הרכישה של המוכרת לפי שומת  
המשיב הוא 49,014,003 ₪ ולא כפי שנכתב על ידי המשיב בכתב התשובה.

### תשובת המשיב

7. יש לדחות את הבקשה. אין ממש בטענה לפיה המשיב קבע את שווי המקרקעין על בסיס  
דוחות כספיים ועל כן מנוע מלהפנות במסגרת כתב התשובה לחוות הדעת שנערכה עבור  
העוררת והמוכרת. הטענה לפיה מדובר בהרחבת חזית חסרת בסיס עובדתי ומשפטי.  
האיסור להרחבת חזית עיקרו שבעל דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת כפי שנקבע  
בהליך קודם. גדר המחלוקת היה ונותר שווי המקרקעין מושא העסקה. הסתמכות על ראייה  
כזו או אחרת לצורך קביעת השווי אינה בגדר הרחבה אסורה של חזית המריבה. הדברים  
נכונים ביתר שאת בדיני מיסים. כמו כן, חוות הדעת הרלוונטית עמדה לנגד עיני המשיב  
בעת הוצאת השומה והמשיב הסתמך עליה בנימוקיו. בשלב השומתי השני מצא המשיב  
חיזוקים נוספים לעמדתו גם בדוחות הכספיים של המוכרת, כמפורט בהחלטה בהשגה,  
ומצא, כי אין מקום לשנות מהשווי שנקבע בשלב הראשון בהסתמך על חוות הדעת של  
השמאי אביב גלעד. מאחר וההשגה הוגשה על החלטת השומה, הרי שמטבע הדברים נימוקי  
החלטה מהווים חלק בלתי נפרד מהדיון בהשגה ולא ניתן לטעון להרחבת חזית.

8. אין ממש בטענת העוררת, לפיה החלטת המשיב לא מעלה טענה ליחסים מיוחדים. נקודת  
המוצא לקביעת שווי של מקרקעין לצורך חישוב החבות במס שבח ומס רכישה נמצאת  
בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). על פי הסעיף,  
נקודת המוצא היא שווי השוק של העסקה והבחירה בחלופה של התמורה המוסכמת  
מותנית בכך שהמנהל השתכנע, כי היא נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים  
מיוחדים בין המוכר לקונה. משמצא המשיב להתערב בשווי העסקה נגזר בהכרח, כי הוא  
לא השתכנע, כי התמורה נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים. מאחר  
והעוררת טענה בערר, כי לא מתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים ציין המשיב בכתב  
התשובה, כתגובה, כי טענה זו דורשת הוכחה מבחינתנו לנוכח מערכת היחסים העסקית  
הקיימת בין המוכרת לעוררת הכוללת שותפות בעסקאות נוספות.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 51265-09-22 קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ נ' מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

9. בבקשה לתיקון שומה, ביקשה העוררת לייחס לממכר רק 80% מהיטל ההשבחה כך שטענתה אז הייתה, כי שווי הממכר צריך לעמוד על 23,442,226 ₪. העוררת לא חזרה בה במפורש מטענה זו במסגרת הערר והסכום האמור צוין בסעיף 3.9 לערר. לכן, המשיב מצא להתייחס לטענה זו במסגרת כתב התשובה. הוא הוסיף, כי הוא מברך על צמצום המחלוקת וויתור על הטענה האמורה.
10. טענת העוררת, לפיה המוכרת רכשה את הקרקע בשווי של 49,014,003 ₪ ולא בשווי של 49,324,268 ₪ כאמור בכתב התשובה, היא טענה קנטרנית. כמו כן, אי דיוקים אינם עילה למחיקת כתבי טענות. שווי הרכישה של המוכרת תוקן מספר פעמים וייתכן ובשגגה צוין בכתב התשובה השווי שאינו השווי האחרון שנקבע. לא עלה בידי נציגי המשיב לבדוק זאת עד למועד הגשת התגובה והתייחסותו תינתן במסגרת קדם המשפט. אף אם נפלה טעות הרי שהיא חסרת משמעות ואין בה כדי לשנות את העובדה שמדובר בעסקה המהווה עסקת הפסד עבור המוכרת.

### תגובת העוררת

11. בהתאם לסעיף 88 לחוק, הערר מוגש על ההחלטה בהשגה. בפסיקה נקבע, כי גדר המחלוקת בין הצדדים נתחמת למסגרת טענות הצדדים בשלב ההשגה והערר אינו מהווה מקצה שיפורים עבורם. בתגובתו ובכתב התשובה השתמש המשיב בנימוקים שלא היו שיקול בהחלטתו בהשגה בגינה הוגש הערר. חוות הדעת של השמאי אביב גלעד אמנם שימשה את המשיב בהחלטתו בקביעת השומה לפי מיטב השפיטה אולם היא לא שימשה את המשיב בהחלטתו בהשגה. מהאמור ניתן ללמוד, כי המשיב קיבל את טענות העוררת בשלב ההשגה לעניין חוות הדעת ו/או, כי החליט לזנוח את טענותיו ביחס לחוות הדעת ולא להשתמש בה בשיקוליו בהחלטה בהשגה.
12. בכתב התשובה טען המשיב לראשונה בדבר קיומם של יחסים מיוחדים בין המוכרת לרוכשת. טענה זו לא נטעה במסגרת ההחלטה בהשגה. טענת המשיב, לפיה מכך שמצא לנכון להתערב בשווי העסקה נגזר בהכרח, כי לא השתכנע שהשווי לא הושפע מיחסים מיוחדים, בטעות יסודה. בהוראת ביצוע 23/90 נדונה קביעת שווי המכירה לפי מיטב השפיטה ונקבעו הנחיות לפעולה לפיהן בקביעת המנהל את שווי המכירה עליו להתייחס לתנאים הבאים: 1. השווי של הזכות במועד מכירתה הוא הסכום שניתן לקבל בשוק החופשי. 2. הצדדים לא הביאו נימוקים משכנעים מדוע הסכום שקבעו ביניהם נמוך משווי השוק. 3. מוצע לראות בפער של 30% פער ניכר. בחב"ק נקבעה הוראה לפיה אם לא התקיים



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 51265-09-22 קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ נ' מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

1 אחד משלושת התנאים שבהוראה מס' 1 או כאשר ההפרש בין שווי השוק לבין התמורה  
2 המוצהרת הוא כ- 30% עד שהמערך שוכנע שהתמורה לא ניתנה בתום לב, יש לקבוע את  
3 שווי השוק. מהאמור עולה, כי טענת המשיב לפיה מהתערבותו בשווי העסקה נגזר בהכרח  
4 שהוא לא השתכנע שהתמורה נקבעה מבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים- משוללת יסוד.  
5 בנוסף, בית המשפט קבע, כי בחינת המנהל תערך טרם קביעתו בשלב ההשגה. אם המנהל  
6 סבור, כי התמורה החוזית הושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים עליו להתייחס לכך  
7 במסגרת נימוקי החלטתו בהשגה. אין ממש בטענת המשיב לפיה טענתו הייתה במענה  
8 לטענת העוררת לפיה לא מתקיימים יחסים מיוחדים. תחת זאת, טענת העוררת הייתה, כי  
9 בהחלטה בהשגה לא העלה המשיב טענה בנדון ומשכך הרי שסוגיה זו אינה במחלוקת.  
10  
11 13. בסעיף 2.1 לכתב הערר ביקשה העוררת מפורשות לקבוע את שווי המכירה על סך של  
12 25,052,783 ₪. בנוסף לכך, בשומת מס רכישה שהוציא המשיב למוכרת נקבע שווי  
13 המקרקעין על סך של 49,014,003 ₪. מדובר בטעויות משמעותיות בכתב התשובה.  
14

### דין ומסקנות

15  
16  
17 14. האם יש להורות על מחיקת סעיפים מכתב התשובה שהגיש המשיב. זו המחלוקת בה  
18 דרושה הכרעתי במסגרת הבקשה שלפני.  
19  
20 15. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפני מצאתי, כי דין הבקשה להידחות  
21 מהנימוקים שיפורטו.  
22  
23 16. בסעיפים 10, 18, 19 ו-20 לכתב התשובה מתייחס המשיב לשאלת קיומם של יחסים  
24 מיוחדים בין העוררת למוכרת והאם יש בהם כדי להשליך על מכירת הזכות. מעיון בנימוקי  
25 השומה וההחלטה בהשגה עולה, כי לא הועלתה בהם טענה בדבר קיומם של יחסים  
26 מיוחדים כאמור. המשיב טוען, כי עצם העובדה שהוא התערב בשווי העסקה משמעה, כי  
27 לא השתכנע, כי התמורה נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים.  
28  
29 17. בסעיף 1 לחוק מוגדר המונח שווי של זכות פלונית כ"סכום שיש לצפות לו ממכירת אותה  
30 זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות שנעשו בכתב ושבהן שוכנע  
31 המנהל, כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי  
32 שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין".  
33





## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 51265-09-22 קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ נ' מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

18. בע"א 9539/05 מנחם אב בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה קבע בית המשפט העליון, כי "מן ההגדרה עולה באופן ברור, כי נקודת המוצא לגבי שוויה של עסקה על פי החוק אינה הסכום הנקוב בהסכם שבין המוכר לקונה, אלא התמורה שניתן היה להשיג בעת מכירה רצונית בין שניים, קרי - שווי השוק. עוד עולה מן ההגדרה, כי התמורה החוזית אינה הכלל אלא היא דווקא החרג לו. חריג זה יתקבל אם יוכיחו הצדדים לעסקה, כי התמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ובלא שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים ביניהם".

19. בע"א 5409/09 זיוה סביל נ' מדינת ישראל - מיסוי מקרקעין ציין בית המשפט העליון, כי בהתקיים פער מהותי בין השווי החוזי לבין שווי השוק- הנטל הוא על הנישום להראות, כי היה תום לב בעריכת העסקה וכי נעדרו יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה, על מנת שקביעת השווי תעשה על-פי השווי המוסכם. בית המשפט העליון דחה את טענת המערערים, לפיה לא ניתנה להם הזדמנות ראויה להעיד בפני הועדה לאחר שהתברר להם, לשיטתם, כי סוגיית תום הלב שנויה במחלוקת בין הצדדים. בעניין זה נקבע, כי כאשר פקיד השומה עורך שומה על-פי מיטב השפיטה, שבמסגרתה הוא מייחס לעסקה שווי שונה מזה שעליו הצהירו הצדדים – יש בעצם עריכת השומה לפי מיטב השפיטה כשלעצמה, כדי ללמד את הנישומים על קיום מחלוקת בינם לבין פקיד השומה בהקשר לשווי העסקה, לרבות ביחס לסוגיית תום הלב. בית המשפט העליון הוסיף, כי הטעם לכך נעוץ בעובדה שלו היה פקיד השומה מקבל את העסקה ככזו שנעשתה בתום לב, הוא לא היה נדרש מלכתחילה להוציא שומה על פי מיטב השפיטה, אלא מקבל את שומתו העצמית של הנישום ביחס לשווי העסקה, לפי הגדרת "שווי זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק. מצאתי, כי קביעות אלו יפות ונכונות גם לעניין השאלה בדבר קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקה, כמפורט בסעיף 1 לחוק.

20. בנסיבות אלו, מקובלת עליי עמדת המשיב, לפיה אף שלא התייחס בהחלטתו לשאלת קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקת המכר, הרי שמעצם עריכת השומה לפי מיטב השפיטה ניתן ללמוד על קיומה של מחלוקת בעניין זה. משכך, אין בטענות המשיב בעניין זה בסעיפים 10, 18, 19 ו-20 לכתב התשובה משום הרחבת חזית ואין מקום להורות על מחיקת סעיפים אלו מכתב התשובה שהגיש המשיב.

21. בסעיף 13 לכתב התשובה, התייחס המשיב לחוות דעת שמאית של השמאי אביב גלעד. העוררת טוענת, כי מאחר ולא התייחס לחוות הדעת האמורה במסגרת ההחלטה בהשגה, ותחת זאת התבסס על דוחות כספיים בלבד, הרי שטענתו בעניין זה במסגרת כתב התשובה מהווה הרחבת חזית. אינני מקבלת טענה זו.



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 22-09-51265 קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ נ' מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

22. אכן, במסגרת ההחלטה בהשגה, עליה הוגש הערר, לא התייחס המשיב לחוות הדעת  
השמאית. עם זאת, במסגרת קביעת השומה המשיב ציין, כי החליט לקבוע את שווי  
המכירה לפי שווי המקרקעין. **המשיב התייחס בהחלטה זו להערכת השווי של השמאי  
אביב גלעד וציין, כי הוסיף לסכום האמור את אומדן עלויות הפיתוח.** במסגרת ההחלטה  
בהשגה ציין המשיב, **כי לא קיבל את טענות העוררת להפחתת שווי העסקה שנקבע בשלב  
השומה וציין, כי השווי אשר נקבע מבוסס על הנתונים מהדוחות הכספיים וממאזן הבוחן  
אשר צורפו לשומה ובתוספת החלק היחסי של היטל ההשבחה כפי שנקבע בשומה המכרעת.**
23. את ההחלטה בהשגה אין לקרוא במנותק מהאמור בשומה לפי מיטב השפיטה אשר הוציא  
המשיב. העובדה שהמשיב ציין בהחלטה בהשגה נתונים נוספים התומכים, לעמדתו,  
בקביעתו לגבי שווי הקרקע אין משמעה, כי קיבל את טענות העוררת לעניין חוות הדעת או,  
כי החליט לזנוח את טענותיו ביחס לחוות הדעת האמורה. כאמור, במסגרת ההחלטה  
בהשגה המשיב ציין במפורש, כי לא קיבל את טענות העוררת לגבי הפחתת שווי העסקה  
אשר נקבע בשלב השומה. הצדדים חלוקים ביניהם בנוגע לשווי הקרקע הרלוונטית. בקשתו  
של המשיב להסתמך על חוות הדעת כראיה להוכחת עמדתו אינה בגדר הרחבת חזית.
24. משכך, אין באמור בסעיף 13 לכתב התשובה, בנוגע לחוות הדעת השמאית, משום הרחבת  
חזית ואין מקום להורות על מחיקת הסעיף האמור מכתב התשובה אשר הגיש המשיב.
25. בסעיף 5 לכתב התשובה, התייחס המשיב לטענת העוררת, לפיה שווי הממכר אמור לעמוד  
על סך של 23,442,226 ₪. בסעיף 2.1 לכתב הערר, במסגרת פירוט הסעד המבוקש בערר,  
ציינה העוררת, כי יש להעמיד את השווי על סך שך 25,052,783 ₪. בסעיף 3.9 לכתב הערר  
ציינה העוררת, כי ביקשה לתקן את שווי המכירה לצורך חישוב מס הרכישה לסך של  
23,442,226 ₪. לאור הסעד המבוקש בערר, כמפורט לעיל, נראה, כי אין מחלוקת בין  
הצדדים לפיה סך של 23,442,226 ₪ אינו רלוונטי. עם זאת, מאחר והסכום האמור פורט  
במסגרת כתב הערר מצאתי, כי אין מקום להורות על מחיקת התייחסות המשיב לסכום  
האמור.
26. במסגרת סעיף 12 לכתב התשובה, התייחס המשיב לעסקה בה רכשה המוכרת את הקרקע.  
במסגרת הבקשה שלפני טענה העוררת, כי הסכום אשר ציין המשיב במסגרת הסעיף האמור  
כשווי בעסקת הרכישה האמורה אינו הסכום הנכון. במסגרת תגובתו לבקשה שלפני הסביר  
המשיב, כי שווי הרכישה של המוכרת תוקן מספר פעמים וייתכן, כי הסכום שצוין בכתב  
התשובה אינו סכום השווי האחרון שנקבע. ב"כ המשיב ציין, כי טרם עלה בידו לבדוק



## בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 51265-09-22 קרדן נדל"ן יזום ופיתוח בע"מ נ' מקרקעין נצרת

תיק חיצוני :

1 סוגיה זו וביקש להתייחס אליה במסגרת כתב התשובה. סבורני, כי בנסיבות אלו אין מקום  
2 להורות על מחיקת הסעיף האמור מכתב התשובה וככל שאכן נפלה טעות ברי כי המשיב  
3 יתקנה.

4

5

### התוצאה

6

7 27. הנה כי כן, אינני מקבלת את טענת העוררת, לפיה התייחסות המשיב לחוות הדעת השמאית  
8 מהווה הרחבת חזית זאת, בשים לב להתייחסותו אליה במסגרת קביעת השומה שעה שעל  
9 בסיסה קבע את השווי ומאחר ובהחלטתו בהשגה מצא שלא לקבל את טענת העוררת לעניין  
10 קביעת השווי. כמו כן מצאתי, כי טענות המשיב לעניין שאלת קיומם של יחסים מיוחדים  
11 אינה מהווה הרחבת חזית, אף שלא התייחס לסוגיה זו במסגרת החלטתו בהשגה. שכן,  
12 הוראות סעיף 1 לחוק עולות בקנה אחד עם טענת המשיב, לפיה מעצם קביעת השומה על  
13 ידו עולה, כי לא השתכנע, כי התמורה נקבעה בתום לב ומבלי שהושפעה מיחסים מיוחדים.  
14 כמו כן, מצאתי, כי טענות העוררת בדבר אי דיוקים לגבי שווי העסקה הרלוונטית והשווי  
15 בעסקה בה רכשה המוכרת את הקרקע אין בהן כדי להצדיק את מחיקת הסעיפים  
16 הרלוונטיים מכתב התשובה.

17

18 28. בנסיבות אלו, הבקשה למחיקת סעיפים מכתב התשובה נדחית. אני מחייבת את העוררת  
19 בהוצאות המשיב בגין בקשה זו בסך 3,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד  
20 המצאת החלטה זו שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד  
21 התשלום בפועל.

22

23

המזכירות תמציא לצדדים.

24

25

ניתנה היום, י"ט סיוון תשפ"ג, 08 יוני 2023, בהעדר הצדדים.

26

עירית הוד, שופטת

27

28

