



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5409/09

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ח' מלצר  
כבוד השופט י' עמית

המערערים: 1. זיוה סביל  
2. מרגלית כוזהינוף אהנחיי  
3. דלור גרינברג  
4. יורם כוזהינוף  
5. שלמה אריה ליבוביץ  
6. אברהם מאיר  
7. ברטה גליק  
8. שמואל בן מנחם

נגד

המשיב: מדינת ישראל - מיסוי מקרקעין

ערעור על פסק הדין של ועדת ערר מס שבח מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' החברים: י' בן שלמה (שופט בדימוי) – יו"ר; רו"ח צ' פרידמן; רו"ח י' ביליצקי) מתאריך 05.05.2009 בתיק ו"ע 1039/07

בשם המערערים: עו"ד ויסבלט ישראל

בשם המשיב: עו"ד קמיל עטילה

### פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק-דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב (להלן: הועדה), הפועלת מכוח חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין), מפי כב' החברים: י' בן שלמה (שופט בדימוי) – יו"ר; רו"ח צ' פרידמן; רו"ח י' ביליצקי. על פי פסק הדין נדחה ערר שהגישו המערערים – המוכרים והקונים בעסקת מקרקעין – על שומת מס שהוצאה להם בגין העיסקה.

להלן יובאו הנתונים הנדרשים להכרעה.

תמצית העובדות הצריכות לעניין

2. בתאריך 20.1.2005 מכרו המוכרים לרוכשים מגרש בשטח המוניציפאלי של היישוב גני תקווה (להלן: המגרש). שטחו של המגרש 1,016 מ"ר והוא מהווה 1016/24382 חלקים מחלקה 51 בגוש 6717. מחיר המגרש, כפי שצוין בחוזה שנחתם בין הצדדים, עמד על סך של \$88,000. המערערים דיווחו לרשויות מס שבח מקרקעין (להלן: המשיב) על ביצוע העיסקה, הן לצורך תשלום מס שבח על ידי המוכרים והן לצורך תשלום מס רכישה על ידי הקונים. לדיווח זה צרפו המערערים שומה עצמית לפי שווי עיסקה של 384,824 ש"ח (שהיו \$88,000 נכון ליום ביצוע העיסקה).

3. המשיב לא קיבל את שומתם העצמית של המערערים וקבע למערערים שומה על-פי מיטב השפיטה, בהתאם לסמכותו לפי סעיפים 78 ו-79א לחוק מיסוי מקרקעין, והעמיד את שווי הנכס על סך של \$310,000. המערערים הגישו למנהל מס שבח מקרקעין השגה על שומה זו והאחרון קיבל את ההשגה בחלקה והפחית את השומה לשווי של \$280,000.

על החלטת המנהל בהשגה – הגישו המערערים ערר לועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב. ועדת הערר דחתה את הערר ומכאן הערעור שלפנינו.

פסק הדין של ועדת הערר

4. ועדת הערר דחתה את הערר במהלך דו-שלבי:

בשלב הראשון הועדה בדקה מהו שווי המכירה שהיה צפוי שיקבע בין מוכר מרצון לקונה מרצון (שווי זה כונה בפסק-הדין של הועדה ויכונה להלן: שווי השוק) והאם קיים פער מהותי בין התמורה המוסכמת בין הצדדים לבין שווי השוק.

בשלב השני, לאחר שהועדה השתכנעה כי אכן קיים פער משמעותי בין התמורה המוסכמת לבין שווי השוק, הועדה בחנה אם התמורה המוסכמת נקבעה בתום לב ואם היא לא הושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכרים לבין הקונים.

במסגרת השלב הראשון הועדה הטילה את נטל השכנוע על המשיב, וזאת נוכח העדיפות שיש לו בהשגת המידע הרלבנטי לגבי עסקאות באותו האזור. לעומת זאת, במסגרת השלב השני הוטל הנטל על המערערים להוכיח את תום ליבם ואת היעדר היחסים המיוחדים בין המוכרים לבין הקונים, וזאת מאחר שלהבנת הועדה עצם הפער בין השווי החוזי לשווי השוק, שהוכח בשלב הראשון, מקים חזקה, הניתנת לסתירה, כי העיסקה נעשתה שלא בתום לב.

בשלב הראשון הועדה קיבלה את שיטת ההשוואה (ששני הצדדים טענו לה כשיטת השומה המתאימה לענייננו) וכן קיבלה את העסקאות להשוואה שהציע המשיב ודחתה את אלו שהוצגו על ידי המערערים באמצעות השמאי מטעמם. בהקשר זה הועדה לא איפשרה למערערים להסתמך על טבלת איזון שהכינה בשעתו השמאית נ' בוגין (להלן: טבלת האיזון), שצורפה כנספח לתוכנית מתאר מקומית מספר מ/מ/5136 (שהתייחסה לחלקות 35-43 ו-58 בגוש 6717), וזאת מאחר שמצאה כי חוות הדעת הנ"ל הוכנה לצורך אחר (חלוקה שלא בהסכמה) – במסגרת תוכנית המתאר המקומית האמורה, מה גם שהשמאית בוגין לא הוזמנה כלל לעדות בהליך, מושא הערעור. במסגרת השלב הראשון סקרה הועדה גם את המצב התכנוני התקף ביחס לשטח מושא הערעור, במועדים שונים. בין היתר תוארו בהקשר זה אף התוכניות הבאות: תוכנית מתאר מס' מ/מ/5129, תוכנית מתאר מס' מ/מ/5159 (שלגביה ציינה הועדה כי אושרה בתאריך 17.01.2007) ותוכנית מתאר מחוזית תמ"מ 3/23 א'. נוכח כל האמור – הועדה קיבלה את עמדת המשיב שלפיה יש לחשב את שווי המקרקעין לפי מספר יחידות הדיור הצפויות להיבנות על השטח וקבעה כי שווי השוק תואם את השומה לפי מיטב השפיטה שקבע המשיב וכי קיים פער משמעותי בין השווי שננקב בחוזה לבין שווי השוק.

בשלב השני הועדה קבעה כי לא עלה בידי המערערים להוכיח כי העיסקה ביניהם נעשתה בתום לב, במיוחד נוכח העובדה שהם נמנעו מלהעיד בפני הועדה על נסיבות עריכת העיסקה ואופן קביעת התמורה בגין הקרקע.

טענות הצדדים

5. המערערים העלו טענות ביחס לשני שלבי ההכרעה של הועדה.

ביחס לשלב הראשון – המערערים משיגים וגורסים כדלקמן:

(א) הועדה טעתה בקביעתה העובדתית, לפיה תכנית ממ/5159 אושרה כבר בתאריך 17.1.2007, שכן לטענתם התוכנית הופקדה רק בשנת 2010 וטרם אושרה עד מועד הגשת סיכומי המערערים.

(ב) עסקאות ההשוואה עליהן הסתמך המשיב שונות באופן מהותי מהעיסקה הנדונה. לטענתם, בעדות השמאית מטעם המשיב, גב' א' קלדרו, נפלו סתירות שהתעלמות הועדה מהן מהווה שגיאה כפולה – הן בהסתמכות על עסקאות ההשוואה שהציג המשיב והן באי-ההסתמכות על עסקאות ההשוואה שהציגו המערערים.

(ג) הועדה טעתה בהחלטתה שלא לאפשר למערערים להסתמך על טבלת האיזון שערכה השמאית נ' בוגין במסגרת תוכנית המתאר המקומית מס' ממ/5136, בשל כך שהמערערים לא זימנוה לעדות.

ביחס לשלב השני המערערים טוענים כי הועדה שגתה כשביססה את הכרעתה לעניין סוגיית תום הלב על העובדה שהמערערים בחרו שלא להעיד בפני הועדה. לטענת המערערים, סוגיית תום הלב לא היתה כלל במחלוקת בין הצדדים עובר לקביעות הועדה במסגרת השלב הראשון של פסק-דינה, שבעקבותיו הועבר הנטל להוכחת תום ליבם של הצדדים בעיסקה – לכתפיהם של המערערים. לשיטת המערערים, נמנעה מהם ההזדמנות להוכיח את טענותיהם לעניין תום הלב לאחר שסוגיית שווי השוק הפכה לשאלה במחלוקת. במצב שנוצר, כך המערערים, היה על הועדה להפעיל את סמכותה בהתאם להוראת סעיף 89(ג) לחוק מיסוי מקרקעין ולזמן את הצדדים להופיע בפניה, כדי לברר את שאלת תום הלב, על מנת להביא לתשלום מס אמת.

6. המשיב טוען בפתח דבריו – בתגובה לערעור – כי יש לדחות את הערעור על הסף באשר אינו מעלה שאלה משפטית כלשהי, ומתבסס לצורך זה על הוראות סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין הקובעות כי ערעור על פסק-דין של ועדת הערר – לבית משפט זה אפשרי רק בשאלה משפטית.

לגופן של טענות המערערים – המשיב סומך את ידיו על פסק-דינה של הועדה. באשר לטענות המערערים בדבר עצם קיומה של מחלוקת בסוגיית תום הלב, המשיב סבור כי די היה בעצם קיומו של פער משמעותי בין שווי השוק (שנקבע במסגרת

השומה על-פי מיטב השפיטה) לבין השווי החוזי, כדי לבסס את קיומה של מחלוקת בין הצדדים בסוגיית תום הלב ולהעביר את הנטל להוכחת תום הלב – לכתפיהם של המערערים. לשיטת המשיב, טענת המערערים כי נשללה מהם ההזדמנות לטעון טענותיהם בסוגיית תום הלב – מהווה היתממות. המשיב חוזר לעניין זה על הנימוקים שהעלה בהחלטתו בהשגה, שקדמה להגשת הערר, שם נכתב כדלקמן:

“הפער בין השווי החוזי לשווי השוק מטיל על המוכרים את החובה להמציא ראיות משכנעות כדי לשכנע בתום ליבם ובנכונותם למכור את השטח במחיר מוזל, וכי במקרה זה המשיגים לא הציגו עובדות מיוחדות שהיה בהן כדי להצדיק שווי מכירה נמוך משווי השוק”

לאחר שהוצגו העובדות הרלבנטיות, פרטי השתלשלות ההליך וטיעוני הצדדים – ניתן לעבור עתה לליבון השאלות המשפטיות, וכך אעשה מיד בסמוך.

דיון והכרעה

7. אומר כבר בפתח הדיון כי טענת המשיב לפיה הערעור איננו עוסק בשאלה משפטית מקובלת עלי ביחס למרבית טענות המערערים. אכן שלב ההכרעה הראשון בפסק-הדין של ועדת-הערר עוסק בקביעת שווי השוק של המקרקעין בעיסקה שלפנינו. בהקשר זה כבר נקבע בעבר כי: “ככלל, חילוקי דעות בעניין שוויה של עיסקה אינם עניין שבמשפט, כי אם עניין שבעובדה (ע”א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת”א נ’ עיריית ת”א-יפ 19 (20.06.2012); ע”א 9539/05 מנחם אב בע”מ נ’ מנהל מס שבח חיפה (25.07.2006); ע”א 717/85 וויס נ’ מנהל מס שבח (31.12.2005)). ההשגות בנושא זה אינן עוסקות איפוא בשאלה משפטית, ולפיכך אין למערערים כלל רשות לערער באותן טענות ויש לדחותן לפיכך על הסף.

8. אף שהדבר איננו נדרש, כפי שהובהר לעיל, אתייחס בקצרה גם לטענתם של המערערים כי הועדה שגתה בקביעתה שלפיה: “תוכנית מ-5159 אושרה ביום 17.01.07 [ובמסגרתה] שונה יעוד השטח מחקלאי למגורים, ובשטח שהנכס הנמכר הוא חלק ממנו, אושרה הקמת שכונת מגורים חדשה”. קביעה זו אכן איננה מדוייקת, שכן התאריך הנקוב (17.01.2007) הוא התאריך שבו המליצה הועדה המקומית לתכנון ולבניה “מצפה אפק” בפני הועדה המחוזית על הפקדת התוכנית, וההפקדה עצמה פורסמה רק בתאריך 24.12.2009 (חשוב לציין, עם זאת, כי הנתונים המדוייקים הופיעו גם הם במסגרת פסק-דינה של הועדה – בפסקה 4.3 לפסק הדין). ואולם דומה כי לחוסר הדיוק הנ”ל לא היתה נפקות רבה על החלטת הועדה, שכן מדובר בנתון

ששימש, לכל היותר, לצורך אישוש הקביעה שלפיה: "יש לחשב את שווי המקרקעין לפי מספר יחידות דיור הצפויות להיבנות על השטח (כפי שחושבו בעסקאות ההשוואה) ולפי שווי קרקע ליחידת דיור", וגם זאת בצירוף נתונים נוספים המעידים על הציפיות הראויות בדבר שינוי יעוד הקרקע למגורים שהתעוררו בזמן שלבי הטיפול השונים במכלול, לרבות בעת ההמלצה על ההפקדה (עיינו גם: תוכנית מתאר מ/מ/5129 ותוכנית מתאר מחוזית תמ"מ 3/23 א'). יצויין עוד כי חישוב שווי המקרקעין נעשה על סמך עסקאות השוואה המתאימות מבחינת הזמן למועד ביצוע העסקה, מושא הערעור, ולא על סמך הנתון המתייחס לתוכנית מ/מ/5159.

9. שונה אולי הדין ביחס לטענות המערערים באשר להסתמכות האפשרית על טבלת האיזון שצורפה לתוכנית המתאר המקומית מספר מ/מ/5136 הנ"ל, זאת להבדיל מקביעותיה העובדתיות של הועדה, אליהן התייחסתי בפסקה 7 שלעיל. טבלת האיזון, שאותה ערכה כאמור השמאית בוגין, הינה מסמך שהוכן לצורך "הליך חלוקה שלא בהסכמה" (לפי סעיף 122 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965) ואין מדובר בחוות דעת שמאית שהוזמנה על ידי המערערים, או צד מעוניין אחר כלשהו. בהקשר זה ניתן להלום כי טענת המערערים ביחס להחלטת הועדה, שלא לאפשר למערערים להסתמך על טבלת האיזון האמורה בשל אי-העדרתה של השמאית בוגין – הינה לכאורה שאלה מתחום דיני הראיות ועל-כן ניתן, אם כי בדוחק רב, לראות בה, בנסיבות, בבחינת שאלה משפטית. בהקשר זה יש להעיר כי ועדת הערר הנכבדה אמנם דחתה את ההסתמכות על טבלת האיזון בגין אי-העדרתה של עורכת הטבלה, השמאית בוגין, ואולם היא קבעה ממצאים ביחס לטבלת האיזון – לגופם של דברים. הועדה עשתה כן כשציינה כדלקמן:

"חוות דעת זו [טבלת האיזון – ח"מ] היתה רק לשם קביעת יחסיות בין החלקות השונות באותה תוכנית ולהשוות באופן יחסי בין שווי הקרקעות של בעל קרקע לפני התוכנית לבין השווי היחסי של הקרקעות שקבל בעל קרקע לאחר התוכנית. ולכן היא מציינת את שווי הקרקעות שנכנסו לתוכנית כקרקע חקלאית מול שווי אותן הקרקעות שיצאו מהתוכנית כקרקע לבנייה."

הנה כי כן הועדה סברה כי טבלת האיזון, על פניה, איננה רלבנטית ומתאימה על מנת להסיק ממנה מסקנות בנוגע לשווי השוק של הקרקעות שבמחלוקת, אך העירה כי: "בכדי שהועדה תקבל את חוות דעתה של הגב' בוגין היה על העוררין לזמנה למתן עדות". ככל הנראה, כוונת הועדה היתה שככל שהמערערים היו מעידים את השמאית בוגין – היה בדבר אולי כדי לשפוך אור נוסף על הנתונים שבטבלת האיזון, באופן

שהיה יכול להעלות את משקלה של טבלת האיזון בעיני הועדה. קביעה זו מצויה במתחם שיקול הדעת של הועדה, מה גם שהכלל הרגיל בנושא זה אכן מורה כי:

”טענה בדבר העדפת חוות דעתו של שמאי פלוני על פני הערכתו של שמאי אלמוני אינה מעוררת בעייה משפטית, שניתן להעלותה בערעור” (ע”א 419/86 ליפשיץ נ’ מנהל מס שבח חיפה (30.11.88); ראו גם: ע”א 2025/90 שטראוכלר נ’ מנהל מס שבח מקרקעין (20.09.92)).

נוכח האמור – גם אם אניח לטובת המערערים (מבלי לקבוע דבר לגוף השאלה) כי מבחינה משפטית אמנם ראוי היה להתייחס לטבלת האיזון (במישור הקבילות) – אין בכך כדי להשפיע על התוצאה בערעור שלפנינו (במישור הרלבנטיות), דהיינו שטבלת האיזון איננה תומכת בהכרח בטיעוני המערערים.

10. אף השגות המערערים ביחס לשלב ההכרעה השני שנכלל בפסק הדין, שהתמקדו בנטל ההוכחה בסוגיית תום הלב – סובכות לכאורה סביב שאלה משפטית שניתן לערער עליה, אך גם שאלה זו – תשובה ברורה בצידה. שאלה זו הועלתה והוכרעה זה מכבר בפסיקתו של בית משפט זה, עת נקבע כי בהתקיים פער מהותי בין השווי החוזי לבין שווי השוק – הנטל הוא על הנישום להראות כי היה תום לב בעריכת העיסקה וכי נעדרו יחסים מיוחדים בין הצדדים לעיסקה, על מנת שקביעת השווי תעשה על-פי השווי המוסכם. וכך נאמר בנושא זה בפסיקתנו בעבר:

”כאשר קיים פער גדול בין המחיר החוזי לבין שווי השוק, על הנישום להביא הוכחות משכנעות וכבדות משקל כדי לשכנע בתום ליבו ובהעדר יחסים מיוחדים בין הצדדים לעיסקה” (ע”א 3632/01 חדיג’ה נ’ מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה, פ”ד נז(2) 806, פיסקה 8 לחוות דעתו של השופט י’ אנגלרד (2003)).

וכן:

”משהרים המנהל את הנטל להוכיח את שווי השוק והפער בינו לבין מחיר המכירה גדול, עובר הנטל לכתפי הנישום להוכיח את הסייג שבסעיף 1(1), לאמור, שעל אף הפער נקבעה התמורה בתום לב וללא קיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה” (שם, פיסקה 2 לחוות דעתו של השופט ט’ שטרסברג-כהן).

ראו גם: ע”א 2602/01 יהושע קפלן ואח’ נ’ מנהל מס שבח מקרקעין, פ”ד נט(1) 795, בפסקה 5 (2004); הנריק רוסטוביץ מס שבח מקרקעין, בעמ’ 168-171 (מהדורה

רביעית, 1993); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין, בעמ' 416-423 (כרך א' – חלק ראשון, מהדורה שלישית, 2012).

בנטל זה – המערערים לא עמדו, והדברים עוד יחודדו ויובהרו אף להלן.

11. אין בידי לקבל את טענת המערערים לפיה לא ניתנה להם הזדמנות ראויה להעיד בפני הועדה לאחר שהתברר להם, לשיטתם, כי סוגיית תום הלב שנויה במחלוקת בין הצדדים. כאשר פקיד השומה עורך שומה על-פי מיטב השפיטה, שבמסגרתה הוא מייחס לעיסקה 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 העיסקה ("שווי" כמשמעו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין), לרבות ביחס לסוגיית תום הלב. הטעם לכך נעוץ בעובדה שלו היה פקיד השומה מקבל את העיסקה ככזו שנעשתה בתום לב – הוא לא היה נדרש מלכתחילה להוציא שומה על פי מיטב השפיטה, אלא מקבל את שומתו העצמית של הנישום ביחס לשווי העיסקה, לפי הגדרת "שווי זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, המורה כדלקמן:

"שווי של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -  
 (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;  
 (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה";

האמור ב-ס"ק (1) להגדרה של "שווי של זכות פלונית" (שבסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין) מקבל משנה תוקף כשהפער בין השומות הינו פער משמעותי. לעניין זה יפים הדברים הבאים:

"...עמדתו של המנהל היתה ברורה לכל בר-בי-רב כבר לאור הפער העצום בין הערכתו הוא לבין התמורה בהסכם. פער כזה במחיר מונע ממילא בדרך הטבע שכנוע בקיומו של תום לב, אלא אם כן נתלו לעיסקה עובדות יוצאות דופן המחייבות מסקנה אחרת. המנהל היה אמנם מיטיב לעשות אילו נימק בכתב את סירובו לבסס את חישוב המס על התמורה בהסכם, אך כאמור לא היה באי אמירה זו כדי להטעות את המערערת, קל וחומר כדי לגרום לה עוול" (ע"א 218/78 מלכה ליננברג נ' מנהל מס שבח, תל-אביב (19.04.1979)).



נוכח הדברים המצוטטים לעיל – הטענה המושמעת על ידי המערערים, שלפיה לא ידעו כלל על קיומה של מחלוקת בסוגיית תום הלב ובשל כך נמנעו מלהעיד בפני ועדת הערר – טענה תמוהה היא. יש לראותם איפוא כמי שבחרו שלא להביא עד רלבנטי, מה שמקים הנחה שעדותו של עד כזה היתה פועלת לחובתם (עיינו ביחס להלכה הכללית בנושא זה: ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651 (1991); ע"א 6861/09 ליאני נ' עיזבון המנוח מלכי (18.07.2012); ע"א 8382/06 בוטח נ' כהן (26.08.2012); ראו התייחסות ישירה בהקשרים אלו לענייני מס שבח: ע"א 38/86 רוט נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, מג(3) 194, 197 (1989); ע"א 4861/05 שיכון עובדים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – איזור רחובות (11.08.2008) (להלן: עניין שיכון עובדים). הנה כי כן בנסיבות העניין לא נגרם למערערים כל עיוות דין ואין גם הצדקה להשיב, בשלב זה, את הדיון לועדת הערר (עיינו: עניין שיכון עובדים).

12. נוכח כל האמור לעיל, אם תשמע דעתי, אציע לחברי לדחות את הערעור. פסק דינה של ועדת הערר יותר על כנו. בשים לב לאי-התייצבותו, בשעתו, של המשיב בעת שמיעת הערעור – הנני מציע כי לא נשית כאן צו להוצאות.

שופט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

שופט

השופט א' רובינשטיין:

א. לאחר עיון מצטרף אני לחוות דעתו של חברי השופט מלצר. צר לי שהצדדים לא הגיעו להבנה שהיתה מייתרת את פסק הדין, בעקבות המלצתנו והארכה שניתנה.

ב. לגופם של דברים, אוסיף רק כי בעיניי הנקודה העיקרית המטה את הכף בנושא מה שכונה בהליך "שלב ההכרעה השני" היא הימנעות המערערים מעדות. איני נמנה על

הממהרים להטיל בזולת חוסר תום לב; ואולם, בעיניי פשיטא, שכאשר הסוגיה השנויה במחלוקת, היא נסיבות עריכת העסקה שלעניין התמורה בה נחלקות הדעות, ברי כי על הנוגעים בדבר להעיד. מסכים אני עם חברי (פסקה 11), כי המחלוקת נובעת מעצם הכרעת המשיב שלא לקבל את שומתם העצמית של המערערים. על כן היה עליהם להיכבד ולהעיד, וכבר אמר בית משפט זה (מפי השופט קדמי) בע"א 38/86 רוט נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד מג(3) 194, 197 (1989) כי "בנסיבות כגון דא, כאשר הפער בין 'מחיר השוק' לבין התמורה המוצהרת הוא כה ניכר, יש לאי העדתם של הקונים משקל נכבד לחובתם של המערערים".

ג. דברים אלה, שהפסיקה חזרה עליהם, מתיישבים עם נסיון החיים והשכל הישר. יהא כלל זה נקוט בידי בעלי דין: בתי המשפט מבקשים – וחייבים לטעמי – לראות את מלוא התמונה, שכן כדי שיעשו מלאכתם נאמנה הדבר חיוני. התפקיד לשרטט את התמונה במלואה מוטל בשיטתנו על בעלי הדין, ומחדלם בתחום זה פועל לחובתם, הן בכך שהתמונה חסרה והן ב"חשדנות טבועה" של בית המשפט בהקשר זה. מבלי להשוות, אזכיר בהקשר אחר, בתחום הפלילי, את זכות השתיקה, שלשימוש בה ייתכנו כידוע תוצאות, וחלק מהן נובע מתמונה חסרה בפני בית המשפט, הפועלת לחובת מי שבידו להשלימה. ומכל מקום, בכל הליך, המאמין בצדקתו – האזרחית או הפלילית – ייכבד ויעיד.

ד. בטרם חתימה בוש אני כמעט שעלי לשוב ולהעלות את השאלה במה זוכה בית משפט זה עדיין להוות ערכאת הערעור בתיקים אלה, שמקומם הטבעי בבית המשפט המחוזי. הנה מה שכתבתי בע"א 3534/07 פרידמן חכשווי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (2010)

"כבר נזדמן לנו לומר, כי הפיצול בחקיקת המסים למינה מוצא את ביטויו בשוני בין הוראות הדין בנושאים שבהם היה מקום לאחידות מטעמים מערכתיים, ואפילו של שכל ישר רחמנא ליצלן; ראו לאחרונה בהקשר אחר הערתי בע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח (לא פורסם) (פסקה י"ג). בהקשר הפרוצדורלי, העובדה שהערעור על ועדת הערר הוא לבית משפט זה דווקא, לדידי אין לה טעם של ממש. לעניין זה, קשה להבין מדוע בחוקי מס שונים ערכאות הערעור שונות ללא טעם מבורר על פניו. כך למשל, בחוק בו עסקינן, חוק מיסי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), הערעור על ועדת הערר, בנקודה משפטית, הוא – לפי סעיף 90 – לבית משפט זה; במה נשתנה חוק זה מחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, שם הערעור על ועדת הערר (לפי סעיף 29(3)) הוא לבית המשפט המחוזי? למחוקק

פתרונים. לשם התמונה ההיסטורית, אציין כי מקורה של הסמכות בענייננו בבית משפט העליון יסודו בסעיף 14 לחוק מס שבח מקרקעין, תשי"ט-1949. בהביאו את החוק לקריאה שניה ושלישית, (דברי הכנסת כרך 2 עמ' 1394, ישיבת ל' אב תשי"ט (25.8.49)), אמר ח"כ דוד צבי פנקס, יו"ר ועדת הכספים, כי על החלטת ועדת הערעורים לעניין המס, "אפשר יהיה לערער בפני בית המשפט העליון". היו ימים אחרים, ועל כתפי בית המשפט העליון לא היה מוטל אותו עומס שיש בו כיום; אך דור הולך ודור בא, והסעיף לעולם עומד (עד הנה). לטעמי, המקום הטבעי לסמכות זו הוא בית המשפט המחוזי, כפי שנקבע גם בחוקים אחרים שיש בהם ועדות ערר או ערעור, למשל חוק הנכים (תגמולים ושיקום) תשי"ט-1959 (נוסח משולב) - סעיף 34, וחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום) תשי"י-1950 - סעיף 25(ח). בשני אלה הערעור מועדת הערעור, התחום לנקודה משפטית, הוא לבית המשפט המחוזי. הנה אתגר, לא מורכב במיוחד, לעוסקים בחקיקה, ולא אריך עוד שכן לא נטען לפנינו בנושא. אזכיר גם, כי הערעור בענייני מס הכנסה על החלטות פקיד השומה (פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), סעיף 153) הוא לבית המשפט המחוזי, והוא הדין לחוק מס ערך מוסף (תשל"ו-1975), (סעיף 83).

וראו גם ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (2012), פסקה כ"ג. שמא יטו בעלי החקיקה אוזן?

ה. כאמור, אצטרף לחוות דעת חברי.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, י' בסיון התשע"ג (19.05.2013).

שופט

שופט

שופט