



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2023

- ו"ע 59579-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59973-02-21 בלאס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59966-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59959-02-21 נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59883-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59592-02-21 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59588-02-21 דבל השקעות ונכסים מניבים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לפני ועדת ערר מיסוי מקרקעין בראשות כב' השופט ה' קירש 24 אוקטובר 2023

נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ, ועוד ששה עוררים  
אחרים

העוררים

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המשיב

### החלטה

1. זו החלטה בבקשת העוררים להוציא מהתיק את חוות דעתו של שמאי המקרקעין, מר זהר שלפמן ("השמאי") אשר הוגשה מטעם המשיב ביום 21.6.2023, וכן למחוק סעיפים מסוימים מתוך תצהירו של מר שלמה צברי שהוגש מטעם המשיב באותו מועד.
2. אזכיר כי עיקר העררים נעוץ בשתי סוגיות בלבד: (א) היות חלקים מן הממכר בבחינת דירות מגורים; (ב) נפקות ההסדר בין העוררים ובין הרוכשת לפיו העוררים אמורים לשלם לרוכשת, על בסיס חודשי, סך כולל של 6 מיליון ש"ח.
3. לאחר עיון בבקשה, בתשובת המשיב, בתגובת העוררים ובמסמכים נוספים המצויים בתיק, הגעתי למסקנה כי (א) אין להוציא את חוות הדעת מן התיק אולם אין להידרש לחלקים ממנה כמפורט בהמשך; (ב) יש להותיר את תצהירו של מר צברי על כנו, כפי שהוגש.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2023

- ו"ע 59579-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59973-02-21 בלאס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59966-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59959-02-21 נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59883-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59592-02-21 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59588-02-21 דבל השקעות ונכסים מניבים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

אפנה תחילה לנושא חוות הדעת.

4. ראשית ייאמר כי חוות הדעת מכילה חומר רקע ומידע שעשויים לסייע לוועדת הערר להכריע בסוגיות השנויות במחלוקת בין הצדדים. לצד זה קיימים בחוות הדעת קטעים שאינם אלא טיעונים והסקת מסקנות משפטיות, וקטעים אחרים אשר על פני הדברים מובילים להרחבת חזית המחלוקת באופן אסור. בייחוד ייאמר כי אין מקום לפתוח פתח לטענה מצד המשיב כי שווי המכירה של מכלול הזכויות שנמכרו גבוה מן התמורה החוזית (לכאורה) בסך 30 מיליון ש"ח.

בנוסף אין לאפשר לחוות הדעת להסיט את הדיון למחוזות שכלל לא נדונו בין הצדדים בכל השלבים הקודמים ולגביהם לעוררים לא הייתה כל הזדמנות לבחון או להביא ראיות אחרות. בפרט הכוונה להסתייעות בחוות הדעת של האדריכל פיצו קדם והשימוש בעסקאות ההשוואה המובאות על ידי מר שלפמן.

5. באופן קונקרטי, ועדת הערר לא תידרש לחלקים אלה מחוות דעתו של השמאי:

(א) אין מקום להפניה לחוות הדעת של האדריכל קדם או לאימוץ נתונים ממנה (ראו בפרט בסעיף 7.3.1 לחוות דעת השמאי שלפמן וכן לטבלה בסעיף 8.2.2 בתחתית עמוד 31). ממילא השמאי כותב כי "כפי שניתן להתרשם הפער בין המדידה הגראפית להיקף השטחים המפורט בחו"ד האדריכל הינו זניח" (סעיף 7.3.2, בעמוד 21).

(ב) הערת שוליים מס' 3, המופיעה בתחתית עמוד 23, היא בבחינת מסקנה משפטית/עובדתית (בנושא "מקבץ הדיוור") שאיננה שייכת לתחום השמאות;

(ג) האמור בסעיפים 7.3.4 ו-7.3.5 הוא בבחינת הסקת מסקנות בעיקר בענייני משפט, שתפקיד ועדת הערר להכריע בהם. חלק מן הדברים שם אף נכתבו –



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2023

- ו"ע 59579-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59973-02-21 בלאס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59966-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59959-02-21 נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59883-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59592-02-21 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59588-02-21 דבל השקעות ונכסים מניבים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בצורה מובהקת - כטיעונים מטעם המשיב (למשל, שתי הנקודות בעמוד 25 שמופיעות כחלק מסעיף 7.3.5 לחוות הדעת).

(ד) כל הדיון בסעיפים 9 ו-10 לחוות הדעת, הן לפי גישת ההשוואה והן לפי גישת החילוץ, מוביל לקביעת שווי ממוצע "של כ- 34,000,000 מיליון ש"ח" (סעיף 11.3). זאת הרחבת חזית שוועדת הערר לא תתיר בשלב זה. תוכנם של סעיפים 9, 10 ו-11 לחוות הדעת מסיט את הדיון מעיקר התיק, כפי שהוא הובא בפני הוועדה. ממילא השמאי כותב בסופו של דבר (בסעיף 14(א)) כי "שווי הממכר בהסכם... בסך 30,000,000 ש"ח + מע"מ הנו בתחום הסביר".

עם זאת, ניתן יהיה להידרש לסעיף 10.5 ולטבלה המופיעה בסעיף 11.4 – בהיבט ייחוס השטחים ושוויים היחסי, שמא ייקבע כי יש להתייחס לחלקים מן הנכס כדירות מגורים (ויוער בהקשר זה כי בישיבת קדם המשפט שהתקיימה ביום 26.4.2021, ב"כ העוררים אמרה: "היום שאין לנו הרבה מאוד נתונים אובייקטיביים ודוד בלס יכול להגיד איפה נמצאות היחידות. לפי מה שהוא מתאר שהיחידות של העוררים האלה הן יחידות שמאז '92 משמשות למגורים ונמצאות באותו חלק שאושר למגורים על ידי העירייה. אין לי מסמך חיצוני להראות את זה וניתן לקחת שמאי" (עמוד 3, שורה 9 עד שורה 12)). האמור כאן הוא בכפוף לשימור טענות העוררים בעניין אפשרות תיקון שומות – ראו סעיף 15 להלן.

(ה) סעיף 12 לחוות הדעת הוא מסקנה משפטית-עובדתית שבסמכות ועדת הערר להגיע אליה.

(ו) הפסקה האחרונה של סעיף 13 אף היא מסקנה שבסמכות ועדת הערר להגיע אליה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2023

- ו"ע 59579-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 59973-02-21 בלאס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 59966-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 59959-02-21 נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 59883-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 59592-02-21 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב  
ו"ע 59588-02-21 דבל השקעות ונכסים מניבים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

6. דא עקא, נדמה כי קיים צורך באישור שר האוצר על מנת להכשיר את מסירת נתוני העסקה לידי השמאי החיצוני לשם הכנת חוות דעתו.

כידוע, סעיף 105 לחוק מיסוי מקרקעין, שעניינו "שמירת סוד", קובע לאמור:

- "(א) לא יגלה אדם כל ידיעה שהגיעה אליו בתוקף תפקידו לפי חוק זה אלא אם נדרש לגלותה על ידי בית המשפט, לצורך ביצוע חוק זה או לצורך ביצועו של חוק מס אחר המשתלם לאוצר המדינה או בקשר עם תביעה פלילית על עבירה על חוק זה, או על ידי מי שר האוצר התיר לגלותה לו.
- (ב) העובר על הוראות סעיף קטן (א), דינו – מאסר שנה."

7. אינני מקבל את פרשנות המשיב לסעיף זה כפי שזו הוצגה בסעיף 16 לתשובת המשיב לבקשה הנדונה.

לדעתי הקריאה הנכונה של סעיף 105(א), על פי תחבירו ועל פי תכליתו, היא כדלקמן:

**לא יגלה אדם כל ידיעה [וכו'] אלא באחד מאלה:**

- (1) הוא נדרש לגלותה על ידי בית המשפט וזאת (א) לצורך ביצועו של חוק זה; (ב) לצורך ביצועו של חוק מס אחר המשתלם לאוצר המדינה; או (ג) בקשר עם תביעה פלילית על עבירה על חוק זה;
- או
- (2) הוא נדרש לגלותה על ידי מי ששר האוצר התיר לגלותה לו.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2023

ו"ע 59579-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ו"ע 59973-02-21 בלאס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ו"ע 59966-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ו"ע 59959-02-21 נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ו"ע 59883-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ו"ע 59592-02-21 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ו"ע 59588-02-21 דבל השקעות ונכסים מניבים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(וראו סעיף 2.3 להוראת ביצוע מס' 50/92 מטעם רשות המסים וכן והשוו ו"ע 69689-05-18  
בנייה למען עתיד ילדינו ואח' נ' מיסוי מקרקעין, החלטה שניתנה ביום 23.4.2020, בסעיף  
(15)

8. ההפניה להוראות סעיפים 231 ו-232 לפקודת מס הכנסה לא תועיל מפני ששם, בניגוד לסעיף  
105 לחוק מיסוי מקרקעין, הסודיות חלה מלכתחילה גם על "מי שמועסק בביצועה" של  
הפקודה (בנבדל ממי ש"ממלא תפקיד רשמי בביצוע הפקודה"). תיבה זו עשויה להקיף,  
בנסיבות המתאימות, גם יועץ או מומחה חיצוני ששירותיו נשכרו על ידי רשות המסים (ויוער  
בהקשר זה כי המשיב אמנם הזכיר את פרשת צ'סקלה בסעיף 21 לתשובתו (עמ"ה ב"ש  
30/91), אך נמנע מלציין כי החלטת בית המשפט המחוזי שם מיום 8.6.1994 בוטלה על פי  
החלטת בית המשפט העליון מיום 11.1.1996 (רע"א 4651/94) ותחתיה ניתנה החלטה אחרת  
של בית המשפט המחוזי ביום 10.12.1998).

9. בהקשר זה שאלת המפתח היא האם האדם אליו נמסר המידע אף הוא כפוף לחובת סודיות  
סטטוטורית מכוח חוק המס החל: אם כן, אזי לא יכולה להיגרם פגיעה בפרטיותו של משלם  
המסים כי הרי אף הנעבר האמור חב אותה חובה כמו המוסר; ואם לא – אזי נסדקת חומת  
הסודיות היות והנעבר איננו צפוי לכל עונש אם ימסור את המידע הלאה.

10. כאן, כאמור, סעיף 105 לחוק מיסוי מקרקעין איננו מטיל חובת שמירת סוד (גם) על "מי  
שמועסק בביצועה" אותו חוק. כך שאף אם ניתן להחשיב את השמאי הנכבד כמי שמועסק  
בביצוע החוק למן הרגע שנשכרו שירותיו לצורך הכנת חוות דעת מומחה, לכאורה הוראות  
סעיף 105 אינן מגיעות אליו (סוגיה נפרדת, שאין מקום להידרש אליה כאן, היא אם לא מן  
הראוי לתקן את החוק על מנת להשוות את הדין בסעיף 105 הנ"ל לזה שבסעיף 231 לפקודה  
ובסעיף 142 לחוק מס ערך מוסף).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2023

- ו"ע 59579-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59973-02-21 בלאס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59966-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59959-02-21 נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59883-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59592-02-21 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59588-02-21 דבל השקעות ונכסים מניבים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

11. אינני סבור כי תרופה להעדר היתר מצויה בטופס ה"הצהרה על שמירת סודיות", עליו חתם השמאי ביום 21.3.2023 (שם הצהיר, בין השאר, כי הוא קרא את הסעיפים הרלבנטיים בחוקי המס השונים "הנוגעים לחובת סודיות החלה על ממלא תפקיד מטעם המדינה או המועסק בביצוע חוקים הנ"ל ו/או על בעל החוזה עם המדינה", וכי הוא "מכיר את תוכנם ויודע/ת שהם מכוונים אלי ומחייבים אותי וכי אי מילוי התחייבותי על פי הצהרה זו מהווה עבירה לפיהם").

זו התחייבות רצונית (וולונטרית) שהיא אולי בבחינת חיוב חוזי אך ספק אם היא באמת חושפת את השמאי המצהיר לענישה פלילית במקרה של הפרת ההתחייבות.

12. לעניין מסירת מידע לשמאים הפועלים מכוח חוק, על רקע סעיף 105 הנ"ל, ראו הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 7/2004 – "מסירת מידע לשמאי מקרקעין – שמאים ממשלתיים ושמאים לפי חוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965".

13. אוסיף כי לטעמי העובדה שהליך הערר אמור להישמע בדלתיים **פתוחות** איננה מתגברת על הקושי המשפטי הנעוץ בהעדר הרשאה על פי סעיף 105 למסירת המידע לידי השמאי לשם הכנת חוות דעתו.

14. הפתרון הוא אפוא מתן היתר על ידי שר האוצר מכוח סעיף 105(א) – או באופן פרטני בנוגע למקרה מסויים זה או באופן כולל יותר לעניין כל אותם מקרים בהם מידע מן התיקים יימסר למומחה חיצוני לשם קבלת סיועו בהליכי שומה.

מובן כי פתרון זה כרוך בטרחה (בייחוד בימים קשים אלה), אך זאת לדעתי מצוות המחוקק. לגישתי היתר שר האוצר יכול להינתן בנסיבות הנדונות אף למפרע (בתנאי שיינתן לפני דיון ההוכחות בו ייחקר השמאי), אם כי עדיף אם היה ניתן לכתחילה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 אוקטובר 2023

- ו"ע 59579-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59973-02-21 בלאס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59966-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59959-02-21 נבוא פיננסים ומשכנתאות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59883-02-21 בלס נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59592-02-21 כהן נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
- ו"ע 59588-02-21 דבל השקעות ונכסים מניבים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

15. אשר לאמור בסעיפים 19.2.7, 19.2.8 ו-19.2.9 לתצהירו של מר צברי: להבנתי, אין שם נסיון לטעון לשווי מכירה הגבוה מ-30 מיליון ש"ח אלא לתמוך בחלוקת שוויים שונה בין חלקי הבניין השונים (בהתבסס על סעיף 11.4 הני"ל לחוות דעת השמאי).

העוררים רואים בחלק זה של תצהיר צברי כנסיון פסול לתקן את השומות המקוריות שנערכו לעוררים השונים.

טיעון משפטי זה **יישמר** לעוררים והם יהיו רשאים להעלותו במסגרת סיכומיהם, אולם בשלב זה אינני מוצא לנכון למחוק את תוכנם של שלושת הסעיפים הני"ל (כאשר לא ברור מה השלכת האמור שם על חשבון המס הכולל אם ייקבע כי כל הנכס לא היה בבחינת דירת מגורים).

16. החלטה זו ניתנת על דעת יתר חברי ועדת הערר, רו"ח לזר ורו"ח פרידמן.

ניתנה היום, ט' חשוון תשפ"ד, 24 אוקטובר 2023, בהעדר הצדדים.

חתימה

ה' קירש, שופט

