



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

ו"ע 8061-02-23 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני יו"ר הוועדה כבוד השופטת אורית וינשטיין
חבר הוועדה – עו"ד רפאל מרסיאנו
חבר הוועדה – מר אבי כאכון

העוררת: מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ ח"צ 520024126
ע"י ב"כ עו"ד אהוד פורת ו/או ערן קרם ואח'

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- פתח דבר:**
- 1 בפנינו ערר שהוגש על ידי העוררת, מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ (להלן - **העוררת**), על החלטת מנהל מיסוי
2 מקרקעין חיפה (להלן - **המשיב**), בעניין שומת מס רכישה שהוצאה לעוררת.
3
4 העסקה מושא הערר עניינה רכישת מניות באיגוד מקרקעין – העוררת רכשה מחברת דרבן השקעות
5 בע"מ (להלן – **דרבן**), שהיא חברה קשורה, 20% ממניות חברת מימדים השקעות בע"מ (להלן –
6 **מימדים**) שהוחזקו על ידי דרבן. אין מחלוקת כי חברת מימדים היא איגוד מקרקעין כמשמעותו בחוק
7 מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – **החוק או חוק מסמ"ק**) מאחר והיא מחזיקה ב-
8 100% ממניותיה של חברת הפארק להקמת פארק טכנולוגי ומשרדים – חיפה בע"מ (להלן – **חברת**
9 **הפארק**), שבבעלותה שני נכסי מקרקעין בפארק מדעי החיים, המצוי במבואות הדרומיים של חיפה.
10 הערר הוגש בגין מחלוקת לגבי שווי המכירה לצורך חיוב העוררת במס רכישה. הכרעת ועדת הערר
11 דן נדרשת לגבי השאלה האם יש לקבל את שווי המכירה כפי שהוצהר על ידי העוררת בשומתה
12 העצמית ועל פי חוות הדעת מטעמה; או שמא יש לקבוע את שווי המכירה לפי קביעת המשיב בשומה
13 המתוקנת שהוציא לעוררת (לאחר שניתנה החלטה בהשגה על שומה לפי מיטב השפיטה), באמצעות
14 תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, כאשר המשיב טוען כי קביעתו מהווה את שווי השוק.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

הרקע העובדתי הנדרש:

- 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
1. העוררת, חברה ציבורית השייכת לקבוצת "מבנה", התקשרה ביום 31.12.2020 בעסקת מכר זכויות באיגוד מקרקעין עם חברה קשורה, חברת דרבן, שהעוררת היא חברת האם שלה. עסקת המכר אשר בוצעה כללה מכירת 20% ממניות חברת מימדים, בנוסף לרכישת הלוואת הבעלים שהעמידה חברת דרבן לחברת מימדים שיתרתה עמדה ע"ס של 54,740,160 ₪ (ראו **נספח 2** לכתב הערר). חברת מימדים מחזיקה ב-100% ממניות חברת הפארק, שהיא הבעלים של שני מגרשים המצויים בפארק מדעי החיים, הממוקם במבואות הדרומיים של חיפה.
2. המגרשים מושא עסקת המכירה הם: 100% מהזכויות במגרש מס' 2001 בגוש 11359 חלקה 27 בשטח של 42.1 דונם (להלן – **מגרש 2001**), וכן 50% ממגרש מס' 2002 בגוש 11359 חלקה 26 בשטח של 31.4 דונם (להלן – **מגרש 2002**).
3. במגרש 2001 ששטחו, כאמור, הוא 42.1 דונם, קיימות זכויות בניה בהיקף של 84,200 מ"ר, כאשר קיים חוזה חכירה מהוון שתוקפו עד ליום 13.11.2051 ובו קיבולת בנייה בסך של 84,108 מ"ר. מגרש 2001 נותר ריק עד היום ואינו בנוי.
4. במגרש 2002 ששטחו הוא 31.4 דונם, קיימות זכויות בניה בהיקף של 62,800 מ"ר, כאשר קיים חוזה חכירה מהוון שתוקפו עד ליום 13.11.2051 ובו קיבולת בנייה בסך של 62,300 מ"ר. במגרש 2002 נוצלו זכויות בנייה בסך 11,528.18 מ"ר ו-6,282 מ"ר שטח שירות. במגרש 2002 נבנה בניין משרדים בן 7 קומות מעל קומת מרתף המשמשת לחניה (להלן – **בניין המשרדים**).
5. בבניין המשרדים קיימים 8 חוזי שכירות. השטח הכולל המוצע להשכרה הוא 13,344 מ"ר, מתוכו השטח המושכר בפועל הוא 12,579 מ"ר, בדמי שכירות חודשיים בסך של 551,499 ₪. משמע, שיעור התפוסה בבניין המשרדים הוא 94.27%, ודמי השכירות הממוצעים הם בסך של כ-44 ₪ למ"ר. השכירות מנוהלת ע"י חברת ניהול הגובה דמי ניהול בסך של 17 ₪ למ"ר.
6. במסגרת עסקת המכר רכשה העוררת גם את חלקה של חברת דרבן בהחזר הלוואות בעלים, אשר עמדה במועד החתימה על סך של 54,740,160 ₪ (להלן – **זכויות החזר הלוואות הבעלים**), ובכך, לאחר רכישת המניות בקיזוז זכויות החזר הלוואות הבעלים שהוסבו לעוררת מחברת דרבן, שילמה העוררת תמורה בסך של 22,911,704 ₪ בגין 20% ממניות חברת דרבן בחברת מימדים, המשקפות זכויות של 100% במגרש 2001 ו-50% במגרש 2002.
7. ביום 28.1.2021, דיווחה העוררת על עסקת המכר באמצעות הגשת שומה עצמית. במסגרת הדיווח, הצהירה העוררת כי שווי הנכס, קרי שווים של שני המגרשים, הינו בסך של 140,892,717 ₪, וזאת בהתבסס על חוות דעתו של השמאי דותן דרעי מיום 25.11.2020 (להלן – **חוות דעת דרעי**) (ראו **נספח 3** לכתב הערר).



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לאור העובדה כי העוררת החזיקה לאחר העסקה ב-20% ממניות חברת מימדים, הוצהר על
2 שווי מכירה לצרכי מס רכישה בסך של 28,178,543 ₪ ובחישוב מס רכישה בשיעור של 6%,
3 דווח סכום מס רכישה לתשלום בסך של 1,690,713 ₪.
- 4 ביום 26.7.2021, הוציא המשיב לעוררת שומה לפי מיטב השפיטה ובה קבע כי אין לקבל את
5 שווי המכירה המוצהר, וכי יש לקבוע את שווי המכירה בהתאם לשווי השוק של הנכס אשר
6 לגישת המשיב עמד על סך של 236,625,155 ₪ (במקום 140,892,717 ₪ כמוצהר על ידי
7 העוררת), ובכך העמיד המשיב את שווי המניות הנמכרות על סך של 47,325,031 ₪ (להלן –
8 **השומה לפי מיטב השפיטה**) (ראו **נספח 4** לכתב הערר).
- 9 העוררת הגישה השגה על השומה לפי מיטב השפיטה ביום 25.8.2021, במסגרתה טענה כי
10 בבעלותה רק מחצית ממגרש 2002 ובהתאם לכך יש צורך להפחית 50% משווי המכירה
11 בשומה לפי מיטב השפיטה ביחס למגרש זה. בנוסף, טענה העוררת בהשגה כי הערכת השווי
12 שנקבעה בחוות הדעת שנערכה לשם הגשת השומה העצמית, ניתנה בהתאם לתקן השמאי
13 הרלוונטי, כאשר חוות דעת זו מצטרפת לשמאות אחרת, שנערכה ע"י השמאים עודד לוי וארז
14 כהן מיום 21.1.2021 לטובת בטוחה למתן אשראי, לפיה הוערך שווי של מגרש 2001 ומגרש
15 2002 בסך של 137,460,000 ₪.
- 16 ביום 13.4.2022, קיבל המשיב את ההשגה באופן חלקי, כך שקיבל כי אכן נפלה שגגה בחישוב
17 השומה לפי מיטב השפיטה וקבע כי היה מקום לקחת בחשבון רק את מחצית השווי של מגרש
18 2002. יחד עם זאת, הודיע המשיב בהחלטה בהשגה כי בכוונתו לעשות שימוש בסמכותו לפי
19 סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ולתקן את השומה בשל כך שנטען כי התברר לו כי קיימת
20 שומת שמאי מכריע לגבי מתחם שמול המתחם בו מצויים מגרשים 2001 ו-2002 (ההחלטה
21 בהשגה צורפה **כנספח 7** לכתב הערר).
- 22 ביום 14.4.2022, הוצאה על ידי המשיב החלטה על תיקון שומת מס הרכישה לפי סעיף 85
23 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – **החלטת התיקון**) (ראו **נספח 8** לכתב הערר). על פי האמור
24 בהחלטת התיקון, המשיב החליט לתקן את השומה לפי סעיף 85(א)(1) לחוק ולפי סעיף
25 85(א)(3) לחוק.
- 26 בהחלטת התיקון נטען כי התגלתה למשיב שמאות סמוכה לנכס הנמכר ולכן השווי נבחן
27 בשנית בהתבסס על שווי הקרקע אשר נקבע בשמאות המכרעת לנכס במתחם מת"מ מטעם
28 השמאית לילך בן פורת מיום 14.10.2021 (להלן – **השמאות המכרעת**). לפי השמאות המכרעת,
29 קבע המשיב בשומה המתוקנת שווי מ"ר מבונה בסך של 2,363 ₪ (להלן – **השומה המתוקנת**).
- 30



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לכן, לאור קיומן זכויות בנייה בסך כולל של 109,494 מ"ר בנכס, המשיב קבע שווי זכויות אלה
2 על סך של 258,735,822 ₪. בנוסף, קבע המשיב כי יש להוסיף סך של 15 ₪ למ"ר לדמי
3 השכירות לשטחים הפנויים להשכרה, קרי: 765 מ"ר, כך שבמקום כ-45 ₪ למ"ר חושב לפי
4 60 ₪ למ"ר. השומה המתוקנת הביאה לתוספת של 1,900,260 ₪ לסכום דמי השכירות
5 שנקבעו בחוות דעתו של דרעי על סך של 54,897,607 ₪.
- 6 לסיכום, צירוף כל הסכומים הביא לעמדת המשיב בשומה המתוקנת לשווי שוק של המגרשים
7 בסך של 315,533,686 ₪. מכאן שלגישת המשיב - בעלות המערערת ב-20% ממניות חברת
8 מימדים משמעה שווי מכירה של 63,106,738 ₪.
- 9 העוררת הגישה ביום 26.5.2022 השגה נוספת, על השומה המתוקנת, אליה צירפה חוות דעת
10 שמאית נוספת מטעם השמאי עודד לוי מיום 3.5.2022, בה שבה וטענה כי יש להעמיד את שווי
11 המכירה על סכום של 27,492,000 ₪ המשקף את שווי הנכס בכללותו על סך של 137,460,00
12 ₪ (להלן – **ההשגה השנייה**) (ראו **נספח 9** לכתב הערר).
- 13 המשיב דחה ביום 22.1.2023 את ההשגה השנייה שהגישה העוררת והותיר את קביעותיו
14 בשומה המתוקנת על כנן. כל שנאמר על ידי המשיב בהחלטתו בהשגה השנייה הוא כי
15 השמאות המכריעה וכן השמאות של השמאי עודד לוי מיום 3.5.2022 מציגה דמי שכירות
16 גבוהים יותר מאלו שנטענו על ידי העוררת, ולכן ההשגה השנייה נדחתה.
- 17 **על החלטה זו, בהשגה השנייה על השומה המתוקנת – הוגש הערר דנן.**
- 18 המס השנוי במחלוקת בערר זה עומד על סך של 2,136,884 ₪ (להלן – **המס שבמחלוקת**).
- 19 הצדדים הביאו ראיותיהם לצורך ביסוס עמדתם לעניין שווי המכירה. העוררת הגישה חוות
20 דעת של השמאי עודד לוי – סומנה **כמוצג ע/1**.
- 21 מטעם המשיב הוגשה חוות דעת של השמאי יניב ביליה – סומנה **כמוצג מש/1**.
- 22 חוות הדעת של השמאי עודד לוי, מהווה השלמה לשומה קודמת שערך השמאי לוי לנכס ביום
23 3.5.2022.
- 24 חוות הדעת של השמאי לוי מיום 3.5.2022 (צורפה **כנספח 10** לכתב הערר) נועדה לקבוע את
25 שווי הזכויות של חברת הפארק במגרש 2001 וב-50% ממגרש 2002 והיא כוללת התייחסות
26 לשומה המתוקנת שהוציא המשיב לעוררת. השמאי לוי העריך את המגרשים על פי גישת
27 ההשוואה וגישת היוון ההכנסות. נתוני ההשוואה נלקחו מהחלטת ועדת השגות מיום
28 6.5.2019 לגבי הנכס הנדון, בה נקבע שווי לשנת 2016 של מגרש 2001 ללא פיתוח לסך של
29 42,617,524 ₪ ולמגרש 2002 נקבע שווי של 31,567,410 ₪.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כמו נערך ניתוח של מכרזי רמ"י לשנים 2018-2019, נבחנו שומות מכריעות שערך השמאי
2 עאטף עאלם בשנת 2017 לשני בניינים בפרויקט שער הכרמל. השמאי לוי קבע כי דמי
3 השכירות הראויים למשרדים ברמת מעטפת הם 43.5 ₪ לחודש, לחנות או מסעדה ברמת
4 מעטפת דמי השכירות הועמדו על 80.8 ₪ לחודש, שיעור היוון של 7%. בוצעו הפחתות לפי
5 אומדן תשלומים לרמ"י וכן הפחתה בגין משבר הקורונה. בסופו של דבר קבע השמאי לוי כי
6 שווי המגרשים על פי אחוזי הבעלות עומד על 137,460,000 ₪.
- 7 השמאי לוי התייחס בחוות דעתו גם לשומה המתוקנת שהוצאה על ידי המשיב, ולהבדלים
8 המהותיים הקיימים לשיטתו בין הנכס שנישום בשמאות המכרעת של השמאית בן פורת
9 במתחם מת"ם לבין המגרשים שהוערכו בחוות דעתו, הממוקמים בפארק מדעי החיים.
10 השמאי לוי הדגיש כי השומה המתוקנת נסמכת על השמאות המכרעת של נכס במתחם מת"ם,
11 מבלי להתייחס לנתונים המתקבלים בפועל (דמי שכירות) בנכס הנדון בערר זה.
- 12 חוות דעת השמאי לוי, שהוגשה ביום 3.8.2023 כחלק מראיות העוררת בערר דנן, מטרתה
13 ליצור אבחנה בין מיקומם של המגרשים הנדונים בערר זה, הממוקמים ב"פארק מדעי
14 החיים", לבין פארק מת"ם, וכן להתייחס לפער בדמי השכירות בין שני הפארקים.
- 15 השמאי לוי מתייחס בחוות דעתו הנ"ל לעובדה כי הנכס הנישום כולל בניין משרדים ומגרשים
16 בייעוד "אזור לתעשייה עתירת ידע" בחיפה, וכי המועד הקובע לשומה הוא 31.12.2020. שומת
17 השמאי לוי מצביעה על מספר הבדלים מהותיים לגישתו בין הנכס הנדון לפארק מת"ם:
18 מוניטין גבוה לפארק מת"ם במשך 50 שנה, שיעור תפוסה מלא, כמו גם סך השטח הבנוי.
19 לעומת זאת, פארק מדעי החיים סובל משיעור תפוסה נמוך ומאחוז שטח בנוי נמוך. נגישות
20 לפארק מת"ם גבוהה בשל מוקדי תחבורה מרכזיים המצויים בסמיכות לו, וקיים בו שירות
21 הסעות ממוקדי התחבורה לרווחת העובדים והמבקרים. פארק מדעי החיים מרוחק ממוקדי
22 התחבורה המרכזיים, וכתוצאה מכך נדרש שימוש ברכב פרטי. בנוסף, לא קיים בו שירות
23 הסעות, שאינו ישים במתחם מדעי החיים, בשל היקף השטחים הבנויים המצומצם. כמו כן,
24 השימושים המותרים בפארק מת"ם נרחבים יותר, לעומת השימושים המוגבלים במתחם דנן
25 המיועד לתעשייה עתירת ידע בתחום המחקר והפיתוח בלבד. הבדלים מהותיים אלו, הנוגעים
26 למוניטין, מיקום ושימושים, באים לידי ביטוי, לגישת השמאי לוי, בפערי דמי השכירות
27 המתקבלים בפועל בשני המתחמים, המגיעים לכ-25%.
- 28 חוות הדעת של השמאי ביליה מטעם המשיב עוסקת בבחינת שווי השוק של מגרשים 2001 ו-
29 2002. השמאי ביליה התייחס להסכמי שכירות בנכס הנדון, והתייחס בנתוני ההשוואה
30 לניתוח מכרזי קרקע ושומות מכריעות. השמאי ביליה קבע כי דמי שכירות ריאליים לנכס
31 הנדון למועד הקובע הינם בסך של 55 ₪ למ"ר לחודש (משרדים), שווי מ"ר בנוי לתעשייה
32 עתירת ידע הועמד על 9,500 ₪ ושווי מ"ר למסחר בקומת הקרקע הועמד על 13,500 ₪.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שווי מבנה המשרדים הוערך על ידי השמאי ביליה בסכום של 129,000,000 ₪, שווי יתר
2 הזכויות מגרש 2001 הוערך בסכום של 145,000,000 ₪, שווי יתרת מחצית הזכויות במגרש
3 2002 הוערך על ידו בסכום של 62,000,000 ₪, ובסך הכל קבע השמאי ביליה כי שווי כל הנכס
4 על כל מרכיביו מגיע לסכום של 336,000,000 ₪, לו ערך הפחתה להיקף עסקה של 10% והגיע
5 לשווי בסך של 302,400,000 ₪. השמאי ביליה נקט בגישת היוון ההכנסות ובגישת ההשוואה,
6 ובסופו של דבר העמיד את שומתו על סכום מעוגל של 300,000,000 ₪.
- 7 18. השמאי לוי והשמאי ביליה נחקרו על חוות הדעת שהוגשו מטעמם במסגרת דיון ההוכחות
8 שהתקיים ביום 12.1.2025.
- 9 **תמצית טענות העוררת בסיכומיה:**
- 10 19. שווי המכירה שדווח בשומה העצמית משקף את שווי השוק האמיתי של הזכויות במקרקעין
11 במועד העסקה. שווי זה מבוסס על חוות דעת שמאיות מקצועיות שנערכו בסמוך למועד
12 הקובע, תוך הסתמכות על עסקאות השוואה רלוונטיות, ועל כן יש ליתן להן משקל מכריע.
13 אין מדובר בחוות דעת בודדת, אלא במספר חוות דעת שמאיות עקביות, לרבות שמאות
14 שנערכו לצרכי מימון בנקאי וחוות דעת שמאיות נוספות, שהוצגו במסגרת ההשגות, אשר
15 כולן מצביעות על שווי נמוך באופן משמעותי מזה שנקבע על ידי המשיב.
- 16 20. המשיב שגה בדחותו את השומה העצמית ובכך שהעדיף הערכות שמאיות מטעמו, אשר אינן
17 מבוססות על תשתית עובדתית מספקת ואינן עומדות במבחנים שמאיים מקובלים.
- 18 21. החלטת המשיב לתקן את השומה מכוח סעיף 85 לחוק התבססה על שמאות שנערכו ביחס
19 למתחם מת"מ הסמוך, אשר מאפייניו שונים מהותית ממאפייני פארק מדעי החיים, נשוא
20 הערר. המשיב לא ביצע התאמות נדרשות בין המתחמים, לא בחן הבדלים מהותיים במיקום,
21 במוניטין, בתשתיות ובפוטנציאל הפיתוח, ועל כן אין בסיס להשוואה שביצע.
- 22 22. עצם פניית המשיב לקבלת חוות דעת מטעם השמאי יניב ביליה במסגרת הערר, מלמדת כי
23 השמאות המכרעת של השמאית לילך בן פורת לא הצדיקה כשלעצמה את הפעלת שיקול דעתו
24 המנהלי של המשיב, באמצעות תיקון השומה מכוח סעיף 85 לחוק.
- 25 23. המשיב שגה בהפעלת שיקול דעתו משדחה את ההשגה הראשונה, בעודו נסמך על השמאות
26 המכרעת של השמאית לילך בן פורת, בגינה אף הוציא שומה מתוקנת. שגיאה ראשונה בשיקול
27 דעת המשיב נפלה באימוץ הערכים בשמאות המכרעת, ללא ביצוע התאמות כפי שקבעה
28 השמאית בן פורת ביחס למתחם אינטל הזהה למתחם מת"מ, לאור השוני במאפיינים של
29 מתחם פארק מדעי החיים, נשוא הערר.



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

ו'ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

24. מתחם מת"מ נהנה ממוניטין רב שנים כפארק תעשייה והייטק מוביל בצפון, המאכלס חברות
1 בינלאומיות ומייצג את שוק משרדי הפרמיום באזור, כאשר דמי השכירות בו הם מהגבוהים
2 באזור ומבטאים ביקוש יציב ומתמשך. זאת, בשונה מפארק מדעי החיים, אשר גם שנים רבות
3 לאחר אישור התבי"ע טרם התגבש אופיו, הוא סובל מחוסר ודאות תכנונית וכלכלית, ואינו
4 נהנה מביקוש ממשי או ממוניטין דומה.
5
25. הפערים בין המתחמים באים לידי ביטוי גם בנתונים אובייקטיביים מובהקים: שיעור ניצול
6 הזכויות במתחם מת"מ עומד על כ-100% לצד תפוסה מלאה, בעוד שבפארק מדעי החיים
7 שיעור הניצול זניח ונמוך ביותר (כ-2.4%), ואף מבנים חדשים שנבנו בו מתקשים למצוא
8 שוכרים. בהתאמה, דמי השכירות בפארק מדעי החיים נמוכים באופן משמעותי מאלו
9 שבמת"מ, והדבר משליך ישירות על שווי המקרקעין. לכך מצטרפים הבדלים מהותיים
10 נוספים, לרבות מיקום ונגישות, כאשר מת"מ נהנה מקרבה לצירי תחבורה מרכזיים ולתחנת
11 רכבת, בעוד פארק מדעי החיים מרוחק ונגישותו מוגבלת, וכן הבדלים בשימושים התכנוניים
12 המותרים. מכלול פערים אלה שולל את האפשרות להסתמך על נתוני מת"מ לצורך קביעת
13 שווי הנכס נשוא הערר.
14
26. שגיאה נוספת ומהותית שנפלה בהחלטת המשיב נעוצה בהסתמכותו על חוות הדעת של
15 השמאי יניב ביליה, אשר לוקה בכשלים מהותיים, הפוגמים במשקלה הראייתי. בהקשר זה
16 מבקשת העוררת להבחין בין "שומה" לבין "שמאות": בעוד ששומה היא התוצר הסופי, קרי,
17 קביעת שווי מספרי, הרי ששמאות היא התהליך המקצועי המלא, הכולל מתודולוגיה, ניתוח
18 נתונים והנמקה כלכלית סדורה. המסמך שהוגש על ידי השמאי ביליה אינו עומד בסטנדרטים
19 של שמאות מקצועית, אלא מהווה לכל היותר שומה שאינה נתמכת בתשתית מתודולוגית
20 מספקת.
21
27. כשל זה בא לידי ביטוי גם בעדותו של השמאי ביליה בחקירתו הנגדית, במסגרתה לא הצליח
22 להבהיר כיצד הגיע למסקנותיו המספריות והסתפק בטענה כי מדובר בשיקול דעתו המקצועי.
23 העדר היכולת להסביר את דרך גיבוש השווי פוגע באופן מהותי במהימנות חוות הדעת ומונע
24 מבית המשפט אפשרות לבסס עליה ממצא עובדתי או משפטי. בנסיבות אלה, הסתמכות
25 המשיב על חוות דעת זו עלולה להוביל לעיוות דין, שכן אין מדובר בהערכה מקצועית מבוססת
26 אלא בקביעה שאינה נתמכת בהנמקה שמאית תקינה.
27
28. מחקירתו הנגדית של השמאי ביליה עולה כי הערכים שנקבעו בחוות דעתו אינם משקפים את
29 שווי הנכס במועד הקובע, אלא מבוססים על תחזיות עתידיות ועל פוטנציאל פיתוח עתידי,
30 באופן שאינו עולה בקנה אחד עם עקרונות השומה, המחייבים בחינת שווי במועד העסקה.
31 בכך, סטה השמאי מהמתודולוגיה המקובלת והעמיד שווי שאינו משקף את מצב השוק בפועל
32 במועד הרלוונטי.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 השמאי ביליה לא הצליח להסביר כיצד הגיע לקביעה כי שווי מ"ר מבונה בפארק מדעי החיים
2 עומד על 2,000 ₪, ואף לא פירט אילו התאמות בוצעו ביחס לשווי מ"ר במתחם מת"ם, אשר
3 הוערך על ידו בסך של 2,700 ₪. העדר הנמקה מתודולוגית סדורה מחדד את הפגם שבחוות
4 דעת השמאי ביליה, בפרט שעה שלא בוצעו התאמות מתבקשות ומהותיות כגון התאמה
5 למיקום, דחייה בזמן, הבדלים בזכויות הבעלות, גודל הנכס ואופי הזכויות (חכירה לעומת
6 בעלות). בוצעה התאמה חלקית בלבד וההימנעות מביצוע מכלול ההתאמות הנדרשות -
7 הובילה לקביעת שווי מופרז, שאינו משקף את מאפייני הנכס שהוא הערר.
- 8 בחוות דעת השמאי ביליה נפלו פגמים נוספים, הנוגעים לאופן השימוש בנתוני השוואה
9 וליישומם. כך, השמאי ביליה הסתמך על שלושה מכרזים של רשות מקרקעי ישראל, אולם
10 בחר להתבסס על ההצעה הזוכה בלבד, אשר הייתה גבוהה באופן חריג מהמוצע של ההצעות,
11 וזאת חרף ההכרה כי הצעה זוכה אינה משקפת בהכרח שווי שוק אלא מחיר נקודתי. נתון זה,
12 אשר אף הומחש באמצעות פערים משמעותיים בין ההצעה הזוכה לבין יתר ההצעות, מעיד
13 על בחירה סלקטיבית בנתונים המובילה להטיית השווי כלפי מעלה.
- 14 יתרה מזאת, השמאי ביליה לא נתן דעתו להבדלים מהותיים בין המתחמים מבחינת
15 השימושים המותרים, וכן קבע את דמי השכירות בפארק מדעי החיים על בסיס ממוצעים
16 אזוריים הכוללים גם נתונים ממתחמים מבוססים יותר, ובפרט מת"ם, מבלי לבצע התאמות
17 נדרשות. כתוצאה מכך נקבעו דמי שכירות כמעט זהים בין המתחמים, חרף הפערים
18 המהותיים ביניהם, באופן היוצר עיוות מובהק. בנוסף, השמאי ביליה התבסס אך ורק על
19 חוזים שנחתמו בשנת 2020, תוך התעלמות מתמהיל כלל החוזים הפעילים, דבר המוביל
20 לניפוח מלאכותי של השווי.
- 21 נפלו טעויות נוספות בחוות דעת השמאי ביליה, בהן קביעת דמי שכירות מופרזים למסחר
22 שאינם מתיישרים עם נתונים שמאיים אחרים, ייחוס שגוי של מלוא זכויות הבנייה במקום
23 שיעור הזכויות בפועל, וכן הכללת הוצאות פיתוח בשווי, על אף שאלה טרם שולמו. לטענת
24 העוררת, הצטברות כשלים אלו מצביעה על כך שחוות דעתו של השמאי ביליה אינה יכולה
25 לשמש בסיס מהימן לקביעת שווי הנכס.
- 26 **תמצית טענות המשיב בסיכומיו:**
- 27 בין הצדדים לעסקה קיימים יחסים מיוחדים, מאחר שהעוררת, רוכשת המניות, היא חברת
28 האם של המוכרת, חברת דרבן. לכן, אין להסתמך על התמורה החוזית המוסכמת ויש לקבוע
29 את שווי המכירה בהתאם לשווי השוק.
- 30 הנטל להוכיח כי התמורה החוזית משקפת שווי אמיתי, ללא השפעת יחסים מיוחדים מוטל
31 על העוררת, במיוחד כאשר קיים פער בין התמורה לבין שווי השוק.



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

ו"ע 8061-02-23 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העוררת לא עמדה בנטל זה, ולכן בדין נדחתה השומה העצמית ונקבע שווי המכירה בהתאם
2 לשווי השוק האובייקטיבי.
- 3 .34 מדיווחיה של העוררת עצמה עולה כי אין לראות בתמורה החוזית כשווי השוק, שכן העוררת
4 דיווחה על שווי מכירה הגבוה בכ-23% מהתמורה, בהתבסס על טיטות חוות הדעת של השמאי
5 דרעי. בכך יש משום הודאת בעל דין כי התמורה החוזית אינה משקפת את השווי הכלכלי
6 האמיתי של העסקה.
- 7 .35 חוות הדעת עליהן נסמכת העוררת לוקות בחוסר עקביות ובהיעדר הנמקה מספקת. כך, חוות
8 דעת השמאי דרעי וחוות דעת השמאי לוי מציגות נתונים שונים ביחס לדמי השכירות ולשווי
9 למ"ר מבונה, כאשר השמאי לוי לא הצליח להסביר בחקירתו כיצד הגיע לערכים שנקבעו על
10 ידו, ובפרט לשווי של 840 ₪ למ"ר מבונה. בנוסף, מחקירתו של השמאי לוי עלה כי חוות דעתו
11 אימצה נתונים מחוות דעת השמאי דרעי ללא הסבר מתודולוגי, ואף סתתה מהם ללא ביסוס
12 מספק, באופן הפוגע במהימנותה ואינו מאפשר להסתמך עליה לצורך קביעת שווי המכירה.
- 13 .36 בחוות הדעת של השמאי לוי נפלו פגמים מהותיים, הבאים לידי ביטוי, בין היתר, בחוסר
14 עקביות ובשימוש בערכים שונים ללא הנמקה מספקת. כך, השמאי לוי נקב במספר ערכים
15 שונים לשווי מ"ר מבונה – ובהם כ-1,091 ₪ ואף 1,000 ₪ – מבלי שהבהיר כיצד הגיע אליהם
16 וכיצד הם מתיישבים עם ערכים נמוכים יותר שהוצגו על ידו, ובפרט עם השווי של 661.25 ₪
17 למ"ר מבונה. היעדר הסבר מתודולוגי לפערים אלה פוגע באופן מהותי במהימנות חוות הדעת.
- 18 .37 השמאי לוי שגה כאשר לא כלל בשווי המקרקעין את רכיב הוצאות הפיתוח, וזאת חרף
19 העובדה כי מדובר במגרשים מפותחים, כאשר באחד מהם כבר עמד מבנה מאוכלס במועד
20 העסקה, ובהמשך אף החלה בנייה נוספת. לשיטת המשיב, בהערכת שווי שוק יש להביא
21 בחשבון את כלל מרכיבי השווי, לרבות הוצאות פיתוח, ואין להסתמך על טענות בלתי מוכחות
22 שלפיהן לא שולמו בפועל הוצאות כאמור.
- 23 .38 כמו כן, השמאי לוי לא סיפק הסבר מניח את הדעת לאופן גזירת דמי השכירות ששימשו בסיס
24 לחישוביו, ואף סטה מנתוני השכירות בפועל מבלי לנמק זאת. בהקשר זה, חלק מהחוזים
25 שנחתמו במבנה הקיים נועדו למשיכת שוכרי "עוגן" בתנאים מועדפים, ועל כן אינם משקפים
26 בהכרח את שווי השוק, ומשכך אין להסתמך עליהם לצורך הערכת השווי.
- 27 .39 עיון בנתוני השכירות בפועל, כפי שהוצגו בטבלה שבחוות דעתו של השמאי לוי, מלמד כי
28 בסמוך למועד העסקה הושכרו שטחים בנכס בדמי שכירות של כ-55 ₪ למ"ר, וזאת בעסקאות
29 עם שוכרים משמעותיים. בנסיבות אלה, ובשים לב שהעוררת עצמה טענה כי בתחילת
30 האכלוס הוענקו תנאים מועדפים לשוכרי "עוגן", היה על השמאי לוי לבצע התאמות
31 מתאימות לנתונים אלה.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 משלא עשה כן, וקבע דמי שכירות ממוצעים נמוכים יותר בגובה של כ-43.5 ₪ למ"ר, הרי
2 מדובר בנתון שאינו משקף את שווי השוק ואינו יכול לשמש בסיס להערכת שווי הזכויות.
- 3 .40 לא עלה בידי השמאי לוי להבהיר באופן מניח את הדעת את הקשר בין הנתונים עליהם
4 הסתמך לבין המסקנות אליהן הגיע, ותשובותיו בחקירתו הנגדית היו כלליות ומתחמקות.
5 לפיכך, אין ליתן משקל לחוות דעתו.
- 6 .41 ניסיונו של השמאי לוי לבסס את חוות דעתו באמצעות הפניה לדוחות הכספיים של העוררת
7 אינו יכול לסייע לו, שעה שלא הובאו ראיות לתמוך בטענה זו, והיא אף הועלתה לראשונה
8 במהלך החקירה הנגדית, מבלי שניתנה למשיב הזדמנות נאותה להתמודד עמה.
- 9 .42 ההשוואה בין מתחם מת"ם לבין פארק מדעי החיים, וכן ההסתמכות על השמאות המכרעת
10 של השמאית לילך בן פורת, נעשו כדין ומשקפים את מגמות השוק הרלוונטיות. לעניין זה, אף
11 אם פארק מדעי החיים טרם מוצה מבחינת פיתוח, הרי שמדובר באזור הפיתוח העכשווי
12 והעתידי, במיוחד נוכח מיצוי עתודות הבנייה במתחם מת"ם. בהקשר זה מפנה המשיב
13 לעדותו של השמאי ביליה, לפיה הפארק נשוא הערר מגלם את פוטנציאל הפיתוח הבא באזור,
14 ועל כן יש להביא בחשבון גם שיקולים של צפי והתפתחות עתידית במסגרת הערכת השווי.
- 15 .43 הסתמכותו של השמאי ביליה על מכרזי רשות מקרקעי ישראל כנתוני השוואה הינה מקצועית
16 ומקובלת, ובפרט השימוש בהצעות הזוכות, אשר לשיטתו משקפות את שווי השוק בפועל.
17 בנוסף, השמאי ביליה ביצע התאמות נדרשות לנתוני המכרזים, ובכלל זה התאמת מיקום
18 באמצעות מקדם, תוך קביעה כי מיקומו של פארק מדעי החיים עדיף על אזורים אחרים
19 דוגמת טירת הכרמל.
- 20 .44 בניגוד לחוות דעתו של השמאי לוי, אשר אינה מנומקת ואינה מסבירה את מסקנותיה, הרי
21 שחוות דעתו של השמאי ביליה, כמו גם עדותו, מציגות קשר ברור בין נתוני הבסיס לבין השווי
22 שנקבע. לפיכך, מאחר שהעוררת לא הצליחה להפריך תשתית זו ולא עמדה בנטל ההוכחה
23 המוגבר המוטל עליה, יש להעדיף את חוות דעת המשיב ולקבוע כי השווי שנקבע על ידו משקף
24 את שווי השוק של העסקה.
- 25
- 26
- 27
- 28



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

המסגרת הנורמטיבית:

- 1
- 2 45. סעיף 1 לחוק מגדיר, בין השאר, מהו "שוויה של זכות פלונית", והוא קובע כך:
- 3 "שווי" של זכות פלונית – הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה על ידי מוכר
4 מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות –
5 (1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות
6 במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה
7 מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין
8 בעקיפין – התמורה כאמור;
9 (2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת – השווי כפי שנקבע בחוק זה;"
- 10 הכלל הוא, אפוא, כי קביעת שווי המכירה תיעשה על פי שווי השוק. היוצא מן הכלל הוא כי
11 שווי המכירה ייקבע לפי התמורה החוזית, מקום בו השתכנע המשיב כי התמורה חוזית
12 נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים.
- 13 ראו לעניין זה: ע"א 3632/01 חדיג'ה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה (11.3.2003)
14 (להלן – עניין חדיג'ה); ע"א 4005/03 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' קבוצת עונאללה
15 לייזום והשקעות בע"מ (6.5.2006).
- 16 46. חובת תשלום מס רכישה בגין רכישת זכות במקרקעין, קבועה בסעיף 9 לחוק, לפיו:
- 17 "א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן –
18 מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע,
19 לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת
20 הכספים של הכנסת, ובלבד שלגבי מכירת זכות במקרקעין לרוכש הנמנה
21 עם קבוצת רכישה לגבי נכס שאינו דירת מגורים יהא שווי המכירה – שווי
22 המכירה של הנכס הבנוי שאינו דירת מגורים.
23 (1) בפעולה באיגוד מקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישה בסכום
24 שהיתה חייבת בו מכירת זכות במקרקעין ששוויה הוא החלק
25 היחסי כאמור בפסקה (א1) – משווי כלל הזכויות במקרקעין
26 שבבעלות האיגוד;
27 לעניין סעיף קטן זה, "פעולה באיגוד" – הענקת זכות באיגוד,
28 לרבות הקצאתה, הסבתה, העברתה או ויתור עליה, שינוי בזכויות
29 הנובעות מזכות באיגוד, והכל בין בתמורה ובין שלא בתמורה;
30 לעניין זה, "הקצאה" – כל הנפקה של זכויות באיגוד.
31 (א1) החלק היחסי האמור בפסקה (1) הוא כיחס החלק של הזכויות
32 הנמכרות באיגוד המקרקעין לכלל הזכויות באותו איגוד..."
- 33 "שווי המכירה" מוגדר בסעיף 17(א) לחוק, כדלקמן:
- 34 "א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת
35 כשהיא נקיה מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה או זכות אחרת הבאה
36 להבטיח תשלום."
- 37 47. סעיף 85 לחוק, שעניינו "תיקון שומה" קובע:



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה
2 שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום
3 שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי
4 העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:
- 5 (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה
6 בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום
7 המס;
8 (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום
9 המס או למנוע תשלום מס;
10 (3) נתגלתה טעות בשומה."
- 11 .48. ההלכה הפסוקה עסקה בשאלה של נטלי הראיה במחלוקת בעניין שווי מכירה, ונקבע כי על
12 המשיב מוטל הנטל להוכיח את שווי השוק, ואילו על הנישום מוטל הנטל להוכיח את החרג
13 של השווי ההסכמי או להוכיח כי שווי השוק אינו כפי עמדת המשיב.
- 14 ראו: עניין חדיג'ה בפסקה 2 לפסק דינה של כבוד השופטת שטרסברג-כהן:
- 15 "מכאן מתבקשת המסקנה כי נטל ההוכחה להוכיח את שווי השוק ("שווי שיש
16 לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון"), היא על המנהל.
17 לעניין זה רשאי הנישום להביא ראיות לסתור את אלה של המנהל ולהראות ששווי
18 השוק הוא אחר. בכל מקרה, נטל השכנוע לעניין שווי השוק נשאר על כתפי המנהל.
19 משהרים המנהל את הנטל להוכיח את שווי השוק והפער בינו לבין מחיר המכירה
20 גדול, עובר הנטל לכתפי הנישום להוכיח את הסייג שבסעיף 1(1), לאמור, שעל אף
21 הפער נקבעה התמורה בתום לב וללא קיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה."
- 22 .49. כאמור, על פי הפסיקה, הנישום הטוען לחרג לכלל – עליו הנטל להוכיח את תחולת החרג.
23 יצוין, כי במקרים בהם הפער בין התמורה החוזית לשווי השוק הוא גדול ובמקרים בהם ניכר
24 כי קיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים, אזי נטל ההוכחה המוטל על כתפי הנישום הוא
25 מוגבר, ונדרש ממנו להוכיח באמצעות ראיות כבדות משקל כי פעל בתום לב וכי היחסים
26 המיוחדים שבין הצדדים לא השפיעו על התמורה.
- 27 ראו: ע"א 3433/00 ליטנפלד נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נו(5) 245.
- 28 .50. בקביעת שווי השוק של נכס קיימות שתי גישות עיקריות להערכת השווי: האחת, שהיא
29 הגישה המועדפת בשל יעילותה ורמת הדיוק הגבוהה יותר - גישת ההשוואה, המתבססת על
30 השוואה לעסקאות בנכסים דומים בסביבת הנכס המסוים, ובמידת הצורך מבוצעות התאמות
31 ככל שקיימים הבדלים בין הנכס המוערך לבין נכסי ההשוואה.
- 32 ראו: ע"א 7225/03 עלי דאוד אלפתיאני נ' מדינת ישראל, בפסקה 11 (21.8.2005).
- 33 עם זאת, מידת המהימנות של גישת ההשוואה תלויה בקיומן של עסקאות השוואה שהן
34 בעלות מאפיינים דומים, שאם לא כן, הרי שגישה זו היא בלתי אפקטיבית.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ראו: ת"א (מחוזי חי') 708-08 חסן אברהמים עומר נ' מדינת ישראל (27.10.2013) בפסקה
2 : 22
- 3 **"....חשוב להדגיש כי השוואה צריכה להיעשות לנכסים בעלי מאפיינים דומים ויש**
4 **להיזהר מהשוואה לנכסים בעלי מאפיינים ייחודיים שאינם מתאימים לנכס נשוא**
5 **השומה."**
- 6 51. הגישה השנייה לקביעת שווי השוק של נכס, היא גישת החילוץ, לפיה מחולץ ערך הקרקע
7 מערכו של בניין שנבנה על מקרקעין דומים, באמצעות הפחתת הוצאות הבנייה, רווח קבלני,
8 הוצאות פיתוח וכיו"ב. גישה זו, היא פחות מדויקת, על פי רוב, מאחר ובדרך כלל חסרים
9 לצורך השימוש בה נתונים קונקרטיים ומוחלטים ולכן טווח הטעות עשוי להיות רחב. עם
10 זאת, עשויים להיות מצבים שגישת החילוץ תהיה דווקא עדיפה, וזאת כאשר אין עסקאות
11 השוואה מתאימות או כשהמידע המצוי ביחס למרכיבים שאינם מרכיבי הקרקע (עלויות בניה
12 וכיוצ"ב) הוא מידע בטוח ומוצק.
- 13 **דין והכרעה:**
- 14 **א. ההחלטה על תיקון השומה:**
- 15 52. טרם שאבחן האם המשיב עמד בנטל המוטל עליו להוכיח את שווי השוק של מגרש 2001 ו-
16 2002, יש מקום להתייחס לטענות העוררת בעניין תיקון השומה שביצע המשיב, לאחר שלב
17 ההשגה.
- 18 53. כפי שצוין לעיל, המשיב ביצע תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק (ראו החלטת התיקון, נספח 8
19 לכתב הערר).
- 20 אין בהחלטת התיקון הסבר ממשי לתיקון שבוצע, מלבד הפניה לסמכות התיקון לפי סעיפים
21 85(א)(1) לחוק ו- 85(א)(3) לחוק וטענה לפיה מאחר ו"ההתגלטה למנהל שמאות סמוכה לנכס
22 הנמכר השווי נבחן בשנית..."
- 23 54. אכן, קיימת למשיב סמכות מכוח סעיף 85 לחוק לבצע תיקון שומה מיוזמתו, בשל אחת
24 משלוש העילות המנויות בו. המשיב טען לעילה לפי ס"ק (1) שעניינו גילוי עובדות חדשות,
25 והעילה השניה – ס"ק(3) – טעות בשומה. עם זאת, אין למשיב סמכות לבצע את תיקון השומה
26 בלא כל הסבר ממשי ביחס לטעות שנפלה או לעובדות החדשות שנטען שהתגלו לו.
- 27 בפסק הדין שניתן בעניין ו"ע 21-08-26310, ו"ע 21-10-72884, ו"ע 21-11-10167, **אשדר חברה**
28 **לבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה ואח'** (5.2.2026) (להלן – **עניין אשדר**) התייחסתי,
29 בין השאר, גם לפרשנות סעיף 85 לחוק ולאופן בו יש לעשות בו שימוש – הן על ידי נישום והן
30 על ידי המשיב:



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 "יתר על כן וכפי שיפורט להלן בהרחבה, עמדתי היא כי הפרשנות הנכונה והראויה
2 להוראת סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין היא כל צד - בין אם הנישום ובין אם
3 המשיב - המבקש לתקן שומה בעילת ה"טעות" לפי סעיף 85(א)(3) לחוק, נדרש
4 לבאר מהי הטעות שנפלה לפניו וכיצד היא אירעה. אין די באמירה בעלמא בדבר
5 קיומה של טעות, אלא נדרש שמבקש או מבצע התיקון יציג את ההקשר ואת
6 הנסיבות שהובילו להיווצרותה של הטעות."
- 7 55. המשיב לא פעל כך. החלטת תיקון, המציינת בלאקוניות את סעיף 85 לחוק, אינה עונה על
8 דרישות הדין להליך תקין של תיקון שומה.
- 9 בהינתן העובדה כי עסקינן במחלוקת על שווי מכירה, ובהינתן שהמשיב הוציא לעוררת שומה
10 לפי מיטב השפיטה, במסגרתה העריך בעצמו את שווי המכירה - כשנקודת המוצא לענייננו
11 היא כי המשיב ערך את השומה לפי מיטב השפיטה על בסיס נתונים שעמדו לנגד עיניו
12 ושלפיהם הגיע למסקנה כי שווי השוק של הנכסים לצרכי מס רכישה הוא כ- 47 מיליון ₪
13 (במקום 28 מיליון ₪ בשומה העצמית) - נדרשת הנמקה משמעותית לשינוי ותיקון השומה
14 שביצע המשיב בשלב ההשגה.
- 15 56. המשיב לא נימק כלל איזו טעות נפלה בשומה לפי מיטב השפיטה שהוציא הוא תחת ידיו, לפי
16 העילה של סעיף 85(א)(3) לחוק. כאמור, מלבד הפניה לאקונית לסעיף 85(א)(3) לחוק – אין
17 הסבר איזו "טעות" נפלה בשומה לפי מיטב השפיטה, שהוציא המשיב לעוררת 8 חודשים
18 קודם לכן.
- 19 יתר על כן, שאלה משמעותית ביותר בהקשר של שומות בנושא שווי מכירה עולה לדיון במקרה
20 דנן: האם בשל עצם העובדה שלאחר הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה נתקל המשיב
21 בשמאות המכרעת של השמאית לילך בן פורת – די בכך כדי לתקן את שווי המכירה שהוא
22 עצמו קבע?
- 23 ספק בעיניי אם איתור או "התגלות" של שמאות גבוהה יותר מזו שהוצאה על ידי המשיב
24 בשומה לפי מיטב השפיטה כשלעצמה מצדיקה את תיקון השומה, כאשר עסקינן במחלוקת
25 על שווי מכירה, וכאשר השמאות המכרעת אינה מתייחסת לנכס מושא הערר.
- 26 57. זאת ועוד, גם אם מצא המשיב לנכון לתקן את השומה לפי מיטב השפיטה בשל כך שהגיעה
27 לידיו השמאות המכרעת – נדרש הוא לנמק מהי הטעות שנפלה בשומה לפי מיטב השפיטה,
28 אשר קבעה את שווי השוק לגישת המשיב - המצדיקה את תיקונה.
- 29 יוזכר, כי בשומה לפי מיטב השפיטה (נספח 4 לכתב הערר) העריך המשיב את שווי של מ"ר
30 מבונה לפי בסיס של 1,150 ₪, וקבע כי, לפי בדיקתו, השווי הממוצע של דמי השכירות באזור
31 חיפה והצפון עומד על כ- 64 ₪ למ"ר, ולכן העלה המשיב בשומה לפי מיטב השפיטה את דמי
32 השכירות ביחס לנכס מושא הערר ל- 63 ₪ למ"ר.



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

ו"ע 8061-02-23 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 על בסיס נתונים אלו קבע המשיב כי שווי הנכס דנן עומד על כ- 236 מיליון ₪ ו- 20% משווי
2 זה – המיוחס למניות שנרכשו על ידי העוררת – מגיע כדי כ- 47 מיליון ₪.
- 3 האם גילוייה של חוות דעת, שאינה נוגעת לנכס הנדון, הקובעת שווי גבוה יותר (לצרכי היטל
4 השבחה) מצדיק תיקון שומה בעילה של טעות? ספק גדול בעיניי.
- 5 .58 בנוסף, השמאות המכרעת של השמאית בן פורת היא מיום 14.10.2021, דהיינו - חצי שנה לפני
6 מועד מתן ההחלטה בהשגה ומתן החלטת התיקון.
- 7 לוועדת הערר לא הוגש, כחלק מראיות המשיב, כל תצהיר מטעם הגורם במשרדי המשיב
8 שהוציא את ההחלטה בהשגה על החלטת התיקון או את החלטת התיקון. לא ניתן כל הסבר
9 או פירוט מתי ובאיזה אופן הגיעה לידי המשיב השמאות המכרעת של בן פורת. לא ניתן כל
10 פירוט האם בכלל ניתנה הזדמנות ראויה לעוררת להתייחס לשמאות המכרעת טרם מתן
11 ההחלטה בהשגה וטרם החלטת התיקון (שניתנו בהפרש של יום אחד).
- 12 עניין זה עומד בעוכרי המשיב.
- 13 .59 אחזור ואדגיש, כי למשיב אכן קיימת סמכות לתקן ביוזמתו שומה לפי סעיף 85 לחוק, אך
14 אופן הפעלת הסמכות – נתון לביקורתה של ועדת הערר, על מנת לוודא שלא ייעשה שימוש
15 בסעיף במקרים ומצבים שאינם עולים בקנה אחד עם הדין.
- 16 בעניין **אשדר** הפניתי להוראות הביצוע של רשות המיסים בנושא תיקון שומה (הוראת ביצוע
17 מ"ש 28/92, הוראת ביצוע מס שבח 12/95 וכן הוראת ביצוע מס שבח 21/96) המורות על
18 הוצאת החלטות בעניין תיקוני שומה כשנדרש שיכללו פירוט של הנימוקים לפתיחת השומה
19 – ראו פסקאות 152 עד 154 לפסק הדין בעניין **אשדר**.
- 20 .60 בנוסף, בפסק הדין בעניין **אשדר** התייחסתי לצורך בפירוט ה"טעות" הנטענת על ידי הצד
21 מבקש או מבצע התיקון – בין אם הוא הנישום ובין אם הוא המשיב. אציין, כי העמדה
22 הנחרצת שהובעה מטעם המשיב בעניין **אשדר** - שם היתה זו העוררת (אשדר) שביקשה את
23 תיקון השומה - היתה כי נדרשת הוכחה של הטעות שאירעה ושבגינה התבקש תיקון השומה.
24 בעניין זה קבעתי בעניין **אשדר** (ראו פסקה 179 לפסק הדין):
- 25 **"אשר לטענת המשיב כי על העוררת להוכיח את הטעות שאירעה ואת הסיבה**
26 **לטעות - כפי שציינתי לעיל, סבורני כי כל גורם המבקש לתקן שומה, בין אם הוא**
27 **המשיב ובין אם מדובר בנישום, נדרש לציין ולבאר מהי הטעות שאירעה אצלו, אשר**
28 **בגינה מבקש הוא לעשות שימוש בסעיף 85(א)(3) לחוק, וכן יש לציין כיצד אירעה**
29 **הטעות. זאת, על מנת שלא יעשה שימוש לרעה באפשרות התיקון לפי סעיף זה, על**
30 **ידי מי מהצדדים, למשל - כאמצעי להתגבר על מגבלות זמן הקבועות בחוק להגשת**
31 **השגה או להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה, כמו גם מגבלת ארבע השנים הקבועה**
32 **בסעיף 85 לחוק.**



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בנוסף, עמדתי היא כי תנאי זה של פירוט הטעות והסיבה להיווצרותה יסייע
2 בגיבוש נורמות התנהגות וסטנדרטים נכונים וטובים יותר של התנהלות שומתית -
3 הן מצד מנהל מיסוי מקרקעין והן מצד הנישום. באופן זה, יידרש מנהל מיסוי
4 מקרקעין להתנהלות מסודרת, קפדנית ואחראית יותר באישור שומות או בהוצאת
5 שומות, ואף הנישום יידרש להקפדה בדיווחיו, להיוועצות בגורמים מקצועיים
6 ולאיתור מלוא המסמכים הנדרשים והמצאתם במועד, והכל מתוך הבנה כי לצורך
7 תיקון השומה בשל טעות, על ידי מי מהצדדים, לא יהא די באמירה בעלמא בדבר
8 "טעות". [ההדגשה אינה במקור – א.ו.]
- 9 **דברים אלה יפים ונכונים גם למקרה הנדון.**
- 10 61. אלא שבמקרה דנן, ההחלטה על תיקון השומה איננה מנומקת כלל ואף ההחלטה בהשגה על
11 השומה המתוקנת – לאקונית לחלוטין. אדגישי, כי לצורך בחינת שיקול הדעת של המשיב
12 בתיקון השומה יש לבחון שתי סוגיות: הראשונה, הפעלת הסמכות ושיקול הדעת לעניין עצם
13 תיקון השומה, בהתאם לעילות של סעיף 85 לחוק; השנייה – עצם התיקון לגופו.
- 14 החלטת התיקון שיצאה תחת ידי המשיב, מושא הערר דנן, כלל אינה עומדת בתנאים
15 הנדרשים על פי הדין לבחינת הסוגיה הראשונה של הפעלת שיקול הדעת לגבי עצם ביצוע
16 התיקון לפי אחת (או יותר) מהעילות שבסעיף 85 לחוק. בכך נפל פגם משמעותי בהחלטת
17 התיקון.
- 18 **ב. שווי השוק של הנכס – האם הוכח על ידי המשיב?**
- 19 62. כאמור לעיל, הנטל להוכיח את שווי השוק של הנכס בערר דנן, מונח על כתפי המשיב. ואילו
20 העוררת מצידה, נדרשת לשאת בנטל הראיה ביחס לשווי המכירה שהוצהר על ידיה ולסתירת
21 שווי השוק, הנטען על ידי המשיב, וככל שהוכח על ידי המשיב.
- 22 63. למעשה, החלטת התיקון, שיצאה תחת ידי המשיב, ביססה את קביעת שווי השוק על השמאות
23 המכרעת של השמאית בן פורת, כאשר נלקחו לצרכי השוואה שווי קרקע במתחם מת"מ, לפי
24 דמי שכירות של 60 ₪ למ"ר, ושווי קרקע שהועמד על 1,890 ₪ עם התאמה של "יחס ברטו
25 נטוי" המהווה תוספת של 25% - אשר הביאה לשווי למ"ר מבונה של 2,363 ₪. המשיב אף
26 הוסיף 15 ₪ על כל מ"ר שאינו מושכר במבנה המצוי במגרש 2002, כך שדמי השכירות יהיו
27 60 ₪ למ"ר, במקום 45 ₪ למ"ר שקבע השמאי דרעי בחוות הדעת מטעמו, שצורפה לשומה
28 העצמית.
- 29 על פי נתונים אלו, הגדיל המשיב את שווי המקרקעין מושא הערר מ- 236 מיליון ₪, שקבע
30 בשומה לפי מיטב השפיטה, לסך של כ- 315 מיליון ₪, כאשר שווי המכירה לצרכי מס הרכישה
31 של 20% המניות שהועברו לעוררת הועמד על כ- 63 מיליון ₪ (במקום כ- 47 מיליון ₪ בשומה
32 לפי מיטב השפיטה).



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 64. יוצא אפוא, כי המחלוקת העיקרית בין הצדדים כפי שהשתקפה בהחלטת התיקון מתמקדת
2 בקביעת גובה דמי השכירות למ"ר ובקביעת שווי מ"ר מבונה (ראו לעניין זה גם הטענה
3 המצויה בסעיף 24 לכתב התשובה).
- 4 65. כאמור לעיל, להוכחת שווי השוק הנטען על ידו הגיש המשיב את חוות הדעת של השמאי
5 ביליה. המשיב סבור כי יש לקבוע את שווי השוק בהתאם לחוות הדעת מטעמו, וזאת מאחר
6 שלגישתו התמורה החוזית אינה משקפת את שווי השוק, לאור קיומם של יחסים מיוחדים
7 בין החברה המוכרת (דרבן) לחברה הרוכשת (העוררת).
- 8 66. העוררת טענה בסיכומיה בעניין עצם ההגשה של חוות דעת השמאי ביליה, אשר לגישה
9 מלמדת כי לא היה מקום לביסוס השומה המתוקנת על השמאות המכריעה של השמאית בן
10 פורת.
- 11 אמנם, אין מקום לשלול מהמשיב את האפשרות להביא במסגרת הערר ראיות, לפי מיטב
12 הבנתו ושיקול דעתו, להוכחת שווי השוק של הנכס הנדון (מגרשים 2001 ו-2002), והמשיב
13 בחר להביא את חוות הדעת של השמאי ביליה, כאמור לעיל.
- 14 67. אך עם זאת, בהחלטת העוררת תהייה משמעותית באשר להיעדר התייחסות ממשית במסגרת
15 חוות הדעת של השמאי ביליה לשמאות המכרעת של השמאית בן פורת (מלבד אזכור לאקוני
16 בסעיף 10.2), אשר עליה, כאמור, ביסס המשיב את החלטת התיקון ובגינה דחה את ההשגה
17 הנוספת שהגישה העוררת על החלטת התיקון.
- 18 השמאי ביליה אף לא ידע לומר בחקירתו הנגדית במה עסקה השמאות המכרעת של השמאית
19 בן פורת, שעליה ביסס המשיב את שווי השוק של הנכס מושא הערר ואשר בגינה תיקן את
20 השומה לפי מיטב השפיטה. ראו פרוטוקול מיום 12.1.2025 עמוד 19 שורות 28-30:
- 21 **ש. אני מציג לך את שומת הילה בן פורת, נספח 2 לתשובת המשיב – תאשר**
22 **לי שהמקרקעין בבסיס שומתה של בן פורת הוא בניין אינטל המסומן**
23 **באות A במפת ההתמצאות. אתה זוכר במה השמאות שלה עוסקת?**
24 **ת. לא.**
25
- 26 לא למותר אף לציין, כי גם עיון בסיכומי המשיב מעלה את העובדה הברורה, כי באופן תמוה
27 המשיב אינו מתייחס בסיכומיו לשמאות המכרעת של השמאית בן פורת, שהיותה את העילה
28 להוצאת השומה המתוקנת.
- 29 68. בנסיבות אלה, אכן קיים בסיס לטענת העוררת ביחס להגשת חוות הדעת של השמאי ביליה,
30 כמו גם ליכולתה של העוררת ולהזדמנות שניתנה לה להתמודד עם חוות דעת זו, למעט
31 במסגרת חקירה נגדית.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 למעשה לא ניתנה לעוררת הזדמנות קודמת – לא בשלב ההשגה ואף לא בשלב של ההשגה
2 הנוספת לאחר החלטת התיקון, להתמודד עם חוות דעת זו, שהוגשה לראשונה בשלב הבאת
3 הראיות בערר זה, ולאחר שהעוררת כבר הגישה את ראיותיה.
- 4 יתר על כן, נוצר בערר זה מצב דברים לא שגרתי כלל ועיקר: ההחלטה בהשגה הנוספת, על .69
5 החלטת התיקון, שהיא מושא הערר כאן - נסמכה על השמאות המכרעת, ואילו בערר נסמך
6 המשיב על חוות דעת אחרת ושונה – היא חוות הדעת של השמאי ביליה, שאין מחלוקת כי לא
7 עמדה לנגד עיניו בעת שקיבל את ההחלטה בהשגה על השומה המתוקנת.
- 8 הטענות שהעלתה העוררת במסגרת הערר – הנוגעות להסתמכות המשיב על השמאות
9 המכריעה של השמאית בן פורת ביחס לנכס במתחם מת"מ - הן טענות שונות מאלו שנדרשה
10 להתייחס אליהן בסיכומיה – לעניין חוות הדעת של השמאי ביליה.
- 11 אבהיר אפוא, ומבלי לגרוע מהאמור לעיל בנוגע לקושי המתעורר נוכח העובדה כי המשיב
12 ביסס את החלטתו לתיקון השומה על שמאות אחרת מזו שהוצגה על ידו במסגרת הערר, כי
13 לצרכי ההכרעה בערר זה, ולמען הזהירות, אתייחס הן לטענות העוררת לעניין תיקון השומה
14 וקביעת שווי השוק על ידי המשיב בהחלטת התיקון ובהחלטה בהשגה על השומה המתוקנת
15 על בסיס השמאות המכרעת, והן לעניין הבאת חוות הדעת של השמאי ביליה כראיה בערר זה
16 לצורך הוכחת שווי השוק של הנכס מושא הערר.
- 17 באשר להחלטת המשיב בהשגה על השומה המתוקנת והסתמכותו על השמאות המכרעת .70
18 לצורך קביעת שווי השוק של הנכס הנדון – סבורני כי יש בסיס לטענות העוררת.
- 19 כאמור – המשיב הוא זה הנדרש על פי הדין להוכיח את שווי השוק של הנכס הנדון. בהחלטת .71
20 התיקון קבע המשיב כי שווי השוק של הנכס הנדון ייקבע בהתאם לשמאות המכרעת של
21 השמאית בן פורת, שהתייחסה לנכס ברחוב אנדריי סחרוב פינת שדרות ההגנה, מגרש 102
22 בגוש 10737 חלקה 23-25 בפארק מת"מ בחיפה (נספח 2 לכתב התשובה).
- 23 מקובלת עליי טענת העוררת, לפיה קיים שוני משמעותי ומהותי בין נתוני פארק מת"מ לבין .72
24 פארק מדעי החיים, הן מבחינת המוניטין של מתחם מת"מ לעומת פארק מדעי החיים, הן
25 מבחינת שיעור ניצול הזכויות, כמו גם רמת הביקוש, דמי השכירות, השימושים המותרים
26 והנגישות התחבורתית.
- 27 אציין, כי במסגרת השמאות המכרעת מתייחסת השמאית בן פורת להבדלי מיקום של מתחמי .73
28 משרדים אחרים ולשאלה אם מדובר מתחמים עדיפים או שונים או נחותים יותר ממתחם
29 מת"מ – ראו סעיפים 9.1.3.2, 9.1.3.3, 9.1.3.4, וכן 9.1.3.5 לשמאות המכריעה.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 השמאית בן פורת קובעת כי מתחם "חלונות הסיטי" והעיר התחתית בחיפה אינם ברי
2 השוואה כלל למתחם מת"מ, שהוא מתחם עדיף. כך גם קבעה השמאית בן פורת ביחס לפארק
3 עסקים טירת הכרמל, ביחס להתאמה למיקום – כי מדובר בפארק נחות בהשוואה לחיפה
4 בכלל ולמת"מ בפרט, ובהתאם נתנה לו השמאית בן פורת מקדם התאמה למיקום של 1.25 –
5 כפונקציה של דמי השכירות המשולמים בפארק העסקים טירת הכרמל לעומת דמי השכירות
6 המשולמים באזור מת"מ. בנוסף, קבעה השמאית בן פורת ביחס לאזור התעשייה החותרים
7 טירת הכרמל, כי מדובר באזור תעסוקה שלא ברור עדיין מה יהיה צביונו ומי קהל היעד שלו
8 ולכן בשל כך שהמחיר במכרז רמ"י שהתקיים בו מגלם חוסר וודאות וסיכון לגבי הצלחתו או
9 אי הצלחתו – אין הוא בר השוואה למת"מ.
- 10 דהיינו, על פי השמאות המכרעת של בן פורת, עליה נסמך המשיב בהחלטת התיקון, לכל
11 הפחות יש מקום לבצע התאמות בשל הבדלי מיקום ואו פנייה לקהלי יעד שונים, במצב
12 דברים בו נעשית השוואה למתחמים שאינם שווי ערך למתחם מת"מ. הפחתה כזו לא נעשתה
13 על ידי המשיב בשומה המתוקנת.
- 14 לא למותר לציין, כי אפילו השמאי ביליה מטעם המשיב, כשהתבקש להתייחס לשמאות
15 המכרעת של השמאית בן פורת ולפערים הקיימים בין מתחם מת"מ לבין פארק מדעי החיים,
16 סבר כי יש לבצע התאמות נדרשות. ראו פרוטוקול 12.1.2025 בעמוד 19 שורות 28-34 ועמוד
17 20 שורות 1-15 :
- 18 **ש" אני מציג לך את שומת הילה בן פורת, נספח 2 לתשובת המשיב – תאשר לי**
19 **שהמקרקעין בבסיס שומתה של בן פורת הוא בניין אינטל המסומן באות**
20 **A במפת ההתמצאות. אתה זוכר במה השמאות שלה עוסקת?**
21 **לא.**
- 22 **ש. במתחם אינטל המסומן A, זה המתחם שמעל מת"מ. אני מפנה אותך**
23 **לסעיף 9.1.3.5, עמוד 31 לשמאות בן פורת – היא מתייחסת שם לאזור**
24 **התעשייה טירת הכרמל, "שטרם פותח, ומציינת שלא ניתן להשוות בין**
25 **מ"ר מבונה באזור תעשייה קטן וחדש שעדיין לא ברור מה יהיה צביונו, ומי**
26 **קהל היעד שלו, המגלם חוסר ודאות וסיכון לגבי הצלחתו, כאשר משוים**
27 **אותו למתחם מת"מ". האם אתה מסכים איתה שלא ניתן להשוות בין מ"ר**
28 **מבונה במתחם מת"מ לבין מ"ר מבונה בפארק התעשייה טירת הכרמל,**
29 **שהוא חדש ולא ברור מה צביונו ומה קהל היעד שלו?**
- 30 **ת. לא. יש תוצאות מכרז רמ"י, שקבעו את ה"טולרנס" של שווי הקרקע**
31 **בטירת הכרמל. זה שבאה בן פורת כשמאית מכריעה ואומרת שלא ניתן,**
32 **זאת החלטה שאינה מקובלת עליי, מכיוון שיש תוצאות מכרז. מה יהיה**
33 **צביונו ומי הדיירים, ומי יאכלס, ומה התוצאה וכו'? זה לא משהו שקשור**
34 **בכלל לשווי קרקע. אם בן פורת החליטה לא להביא זאת בחשבון, זו זכותה**
35 **הבלעדית], זה לא בשיקול הדעת שלי.**
- 36 **ש. בן פורת קובעת שווי מ"ר מבונה לקרקע במתחם אינטל, על סך 2,700 ₪.**
37 **האם לשיטתך אני יכול לקחת את השווי הזה וליישמו בטירת הכרמל?**
38 **ת. כן, עם התאמות.**



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 **ש. זאת אומרת שכדי לעשות את השימוש בגישת השוואה, בין שני מתחמים**
2 **שאינם זהים בנתונייהם, אני חייב לבצע התאמות כי אחרת זו לא גישת**
3 **השוואה?**
4 **ת. נכון."**
- 5 75. זאת ועוד, המשיב לא נתן דעתו במסגרת החלטת התיקון להבדלים המשמעותיים הקיימים
6 בין מתחם מת"מ לבין פארק מדעי החיים בהיבט של המוניטין המשמעותי והמבוסס של
7 מתחם מת"מ, הקיים כבר 50 שנה ובהיבט של רמות הביקוש – שני פרמטרים שלמתחם
8 מת"מ עדיפות משמעותית על פני מתחם מדעי החיים.
- 9 השמאית בן פורת התייחסה בשומה המכרעת שלה לעניין זה וציינה, תוך שהיא מפנה לגיליון
10 INTER NEWS 1/2018 (ראו פסקה 9.1.3.7 לשמאות המכרעת), שם נאמר:
- 11 **"פארק מת"מ בחיפה אשר ממוקם בדרום מערב העיר ונחשב לפארק ההיטק הגדול**
12 **בישראל, מהווה כיום את מרבית שטח משרדי הפרימיום של חיפה ומאכלס בתוכו**
13 **חברות בינלאומיות בתחומי ההיטק. מבין שלושת המוקדים שנבדקו באזור הצפון,**
14 **מת"מ הוא האזור עם דמי השכירות הגבוהים ביותר, העומדים על ממוצע של 68**
15 **ש"מ/מ"ר (ברמת גמר), עם פער של יותר מ-10% משאר האזורים."**
- 16 76. בהתאם, גם לא ניתן כל משקל לשיעור ניצול הזכויות במתחם מת"מ – העומד על ניצול של
17 100% מזכויות הבנייה, לבין שיעור ניצול הזכויות בנכס בפארק מדעי החיים, העומד על פחות
18 מ-2.5%, כאשר אין זה שנוי במחלוקת כי גם בנינים חדשים שנבנים בפארק מדעי החיים
19 נותרים ללא ביקוש לשכירות.
- 20 77. המשיב אף לא ערך התאמה לעניין ההבדלים הקיימים ברמת הנגישות התחבורתית בין
21 מתחם מת"מ לבין מתחם מדעי החיים ולעניין ההבדל בשימושים המותרים, כאשר בפארק
22 מדעי החיים קיימת מגבלת שימושים, שאינה קיימת במת"מ – לשימוש לצורך הקמת מבנים
23 אשר ישמשו לתעשיות עתירות ידע בתחום המחקר והפיתוח ו/או לענפי שירות ומקצועות עזר
24 הקשורים ומסייעים לתחום זה.
- 25 78. זאת ועוד, בהחלטת התיקון קבע המשיב נתונים של דמי שכירות לפי 60 ש"מ למ"ר ושווי מ"ר
26 מבונה 2,363 ש"מ למ"ר – שנלקחו מהשמאות המכרעת. המשיב טען בהחלטת התיקון כי אין
27 בידיו נתונים של דמי השכירות שנגבים במבנה המצוי במגרש 2002 וכי הנתון בדו"ח השמאי
28 דרעי אינו כולל את כל דמי השכירות.
- 29 ראשית, סעיף 7.4 לחוות דעת השמאי דרעי, שצורפה לשומה העצמית, מתייחס להסכמי
30 שכירות חופשית ביחס לשטחים המושכרים במבנה, לרבות דמי השכירות הנגבים בעד
31 השכירות מהשוכרים השונים, כאשר הטבלה המצויה בסעיף 7.4.2 לחוות דעת השמאי דרעי
32 מסכמת את דמי השכירות בנכס, ולפיה דמי השכירות הממוצעים בנכס (כולל שטחי
33 ממ"ק/מרפסת/מחסן) עומדים על סך של 44 ש"מ למ"ר.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שנית, ככל שהיו חסרים למשיב נתונים כלשהם בעניין דמי השכירות במבנה - לא ברור כלל
2 איזו מניעה היתה בידי המשיב מלדרוש מהעוררת או מהשוכרים את מלוא הנתונים לעניין
3 דמי השכירות במבנה שבמגרש 2002.
- 4 שלישית, המשיב גם לא התייחס בשומה המתוקנת לשאלה האם דמי השכירות מתייחסים
5 לנכס ברמת מעטפת או ברמת גמר – עניין שאף הוא בעל השפעה על השווי למ"ר של דמי
6 השכירות.
- 7 סיכומו של דבר הוא, כי עיון בהחלטת התיקון מעלה כי המשיב לא ערך כל התאמה, שלעמדתי .79
8 בוודאי נדרשת, בין נתוני הנכס מושא השמאות המכרעת לבין הנכס במתחם מדעי החיים
9 מושא הערר. בכך נפל פגם מהותי בקביעת שווי השוק שקבע המשיב בהחלטת התיקון
10 ובהחלטה בהשגה על השומה המתוקנת.
- 11 בנסיבות אלה ההשוואה שערך המשיב בין הנכס הנדון לנכס במתחם מת"ם - אינה בגדר
12 "עסקת השוואה אמיתית" שיש בה כדי לבסס באופן נאות את שווי השוק של הנכס הנדון. על
13 פניו, ניכר כי גם אם היה מקום לעשות שימוש בעסקת ההשוואה האמורה, הרי שמדובר
14 בהשוואה הטעונה התאמות בהיקף משמעותי, אשר ככל שלא נעשו, או לא הוכח כלל כי נעשו
15 התאמות נדרשות, ולא ניתן הסבר מספק לעניין זה כלל במסגרת הבאת הראיות בפני ועדת
16 הערר - נפגמת מהימנותה של השמאות המכרעת כהשוואה לגיטימית לנכס מושא הערר דנן.
- 17 לעמדתי, דווקא בנסיבות ענייננו, בהן האפשרות להשתמש בעסקאות להשוואה באופן ישיר .80
18 היא דלה, וכאשר ניכר כי השמאות המכרעת עליה הסתמך המשיב בהחלטת התיקון מבוססת
19 על מתחם שאינו בר-השוואה באופן מלא למתחם מדעי החיים, הרי שקיים יתרון לגישת
20 העוררת, אשר ביקשה לבסס את השווי על נתוני הנכס הקונקרטי – דהיינו: על דמי השכירות
21 בפועל, היקף הזכויות הבלתי מנוצלות ומצב הפיתוח האמיתי של המגרשים.
- 22 אחזור ואדגיש, כי לכל הפחות נדרשו הנמקות והסברים מצד המשיב בקביעת שווי השוק של
23 הנכס על בסיס דמי שכירות שאינם דמי השכירות בפועל במבנה המצוי במגרש 2002, אלא
24 דמי שכירות גבוהים משמעותית. לא למותר לציין, כי לא הועלתה כל טענה מצד המשיב בדבר
25 קיומם של יחסים מיוחדים בין השוכרים לבין בעלי הנכס או כי דמי השכירות המשולמים
26 בפועל אינם משקפים נאמנה את דמי השכירות הראויים.
- 27 זאת ועוד – כפי שהובהר לעיל, הגדרת "שווי של זכות פלונית" בסעיף 1 לחוק מתייחסת לכך .81
28 שהמנהל צריך להשתכנע כי התמורה בעד הזכות, במקרה דנן – בעד זכות באיגוד מקרקעין –
29 נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה. דהיינו: יכול
30 להיות מצב בו קיימים יחסים מיוחדים בין הצדדים לעסקת מכר אך הם לא השפיעו על
31 התמורה המוצהרת.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 על מנת שהמשיב יקבע כי הוא לא שוכנע, שהשווי המוצהר בעד הנכס מושא הערר נקבע בתום
2 לב וללא השפעה מקיום יחסים מיוחדים בין חברת דרבן לעוררת ואינו תואם את שווי השוק
3 – צריך היה המשיב, לכל הפחות, להסביר מדוע לא קיבל את השמאות מיום 21.1.2021
4 שנעשתה עבור בנק הפועלים, לצורך מתן בטוחה למתן אשראי לעסקה מבנק הפועלים – ראו
5 **נספח 6** לכתב הערר – חוות דעת של השמאים עודד לוי וזאב כהן.
- 6 אמנם, בנק המלווה עסקה ונותן אשראי לצורך ביצועה - נוטה לערוך שמאות שמרנית של
7 הנכס, אשר ביחס אליו הוא דורש לרשום את הבטוחה. אך ספק גדול בעיניי אם ניתן לחשוד
8 כי בנק הפועלים, הבנק נותן האשראי לעסקה הנדונה, יקבל הערכת שווי בלתי ריאלית בעליל
9 לנכס.
- 10 במקרה הנדון, חוות הדעת השמאית שנערכה עבור בנק הפועלים קבעה כי שווי הזכויות
11 המועברות במגרשים 2001 ו- 2002 נכון למועד הקובע עומד על 137,460,000 ₪.
- 12 המשיב בהחלטותיו מושא הערר – לא התייחס כלל לשומה זו ולא נתן כל הסבר מדוע שומה
13 זו לא יכולה לשמש בסיס לקביעת שווי הזכויות בנכס.
- 14 המשיב גם לא התייחס לחוות הדעת השמאית של השמאי לוי שצורפה להשגה על השומה .82
15 המתוקנת (**נספח 10** לכתב הערר). בשומה זו קיימת התייחסות לשומה המתוקנת
16 ולהסתמכות המשיב על השמאות המכרעת ביחס לנכס במת"מ.
- 17 בנוסף, אין התייחסות בהחלטת המשיב בהשגה על השומה המתוקנת גם לשתי השומות של
18 ועדת ההשגות על שומות של רשות מקרקעי ישראל, שהוצאו ביחס למגרש 2001 (**נספח 11**
19 לכתב הערר) וביחס למגרש 2002 (**נספח 12** לכתב הערר). דהיינו – שומות קונקרטיות ביחס
20 למגרשים מושא הערר, שהוצאו על ידי גורם רשמי מטעם המדינה.
- 21 כפי שכבר ציינתי לעיל, ההחלטה בהשגה על השומה המתוקנת מיום 22.1.2023, שהיא .83
22 ההחלטה מושא הערר כאן, אשר אותה בוחנת ועדת הערר דנן – הינה החלטה לאקונית ובלתי
23 מנומקת. כל שנאמר בה הוא שגם בשמאות המכריעה וגם בשומת השמאי לוי מיום 3.5.2022
24 דמי השכירות הם גבוהים יותר מאשר הנטען על ידי העוררת.
- 25 באשר לשמאות המכרעת – התייחסתי לעיל לפערים בדמי השכירות הנובעים מההבדלים
26 המשמעותיים בין מתחם מת"מ לבין הנכס מושא הערר המצוי בפארק מדעי החיים.
- 27 באשר לשומת השמאי עודד לוי מיום 3.5.2022 (נספח 10 לערר) – לא ברור מדוע קבע המשיב
28 בהחלטה בהשגה על השומה המתוקנת כי דמי השכירות המצוינים בה גבוהים מאלו הנטענים
29 על ידי העוררת.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שכן, בסעיף 9.5 לחוות הדעת מיום 3.5.2022 מציין השמאי לוי את תמצית נתוני השכירות
2 בהתאם לדו"ח נכס מניב מס' 499,001 לחודש נובמבר 2020, שהוצג בפניו על ידי העוררת,
3 לפיו דמי השכירות הממוצעים עומדים על כ- 43.5 ₪ למ"ר לחודש.
- 4 84. אשר על כן, עמדתי היא כי לאחר בחינת השומה המתוקנת ובחינת ההחלטה בהשגה על
5 השומה המתוקנת – אין מקום לקבל את השמאות המכרעת של השמאית בן פורת כקובעת
6 את שווי השוק של הנכס בערר דנן, בלא עריכת התאמות משמעותיות שהינן נדרשות, אשר
7 לא בוצעו על ידי המשיב, וזאת מכל הטעמים והנימוקים שפורטו לעיל.
- 8 85. לכאורה די היה בכך כדי לקבל את הערר, שהרי ההחלטה בהשגה על השומה המתוקנת היא
9 זו הנבחנת במסגרת ערר זה וכפי שהובהר, החלטה זו מתבססת על שמאות שאינה יכולה
10 לעמוד נוכח הפגמים שצינתי לעיל. עם זאת, ולמען הזהירות, אף אבחן את חוות הדעת של
11 השמאי ביליה שהוגשה מטעם המשיב כראיה בערר ואת השאלה האם היא משקפת באופן
12 מהימן יותר את שווי השוק של הזכויות במקרקעין.
- 13 86. מעיון והשוואה בין שתי חוות הדעת, זו של השמאי עודד לוי וזו של השמאי ביליה, ובשים לב
14 לחקירות הנגדיות של השמאים והתשובות שניתנו על ידם - עולה כי קיימות תפיסות שמאיות
15 שונות בתכלית בין חוות הדעת. אך זאת, כאמור לעיל, לא בכדי, שכן חוות דעתו של השמאי
16 עודד לוי מטעם העוררת מתייחסת לנתונים הקונקרטיים של הנכס מושא הערר, למצבו
17 התכנוני, לשימושים המותרים בו, להיקף הניצול בפועל של זכויות הבנייה, לנתוני השכירות
18 האמיתיים בנכס ובסביבתו הקרובה ולהבחנה המהותית בין פארק מדעי החיים לבין פארק
19 מת"ם.
- 20 לעומת זאת, חוות דעתו של השמאי יניב ביליה מטעם המשיב נשענת במידה רבה בהרבה על
21 השלכה מנתוני חוץ, ובעיקר מנתוני מת"ם, טירת הכרמל ומכרזי רמ"י, אל הנכס נשוא הערר,
22 תוך מתן משקל לא מבוטל לפוטנציאל הפיתוח של האזור ולעסקאות השוואה שאינן נוגעות
23 ישירות לנכס עצמו.
- 24 הבלדי הגישות נובעים, בראש ובראשונה מן העובדה שהובהרה לעיל, לפיה חוות הדעת של
25 השמאי לוי – הן זו מיום 3.5.2022 והן זו שהוגשה במסגרת הערר – נערכו בהתאם להחלטה
26 בהשגה ביחס לשומה המתוקנת, שנשענה על השמאות המכרעת, כאשר לא הוצגה מטעם
27 המשיב במי מהשלבים השומתיים חוות הדעת של השמאי ביליה.
- 28 87. לעמדתי, הבדל יסודי זה הוא בעל משמעות מכרעת, שכן לצורך קביעת שווי מכירה במועד
29 הקובע, נדרש, בראש ובראשונה, עיגון בנתוני הנכס הנדון ובמצבו במועד הקובע, ולא בניסיון
30 "ליישר" אותו עם מתחמים אחרים, יוקרתיים ומפותחים יותר.



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

ו"ע 8061-02-23 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

88. בחוות הדעת המשלימה מיום 30.7.2023 שהוגשה בערר, עמד השמאי לוי על כך שפארק מדעי החיים, חרף אישור התכנית כבר בשנת 2001, סבל נכון למועד הקובע משיעור ניצול מזערי של זכויות הבנייה, בסדר גודל של 2.87% בלבד, וכי, למעט חלק ממגרש 2002, יתר המגרשים בתחום התכנית נותרו ריקים וללא פיתוח. עוד הוסיף השמאי לוי כי השימושים המותרים בתכנית מצומצמים יחסית וממוקדים בתעשיות עתירות ידע ובשימושים נלווים, נתון המצמצם את קהל השוכרים הפוטנציאלי ומכביד על שיווק הזכויות. על יסוד מכלול הנתונים שהוצג בהשוואה אל מול פארק מת"מ, מסיק השמאי לוי כי אין מדובר במתחם בעל מאפיינים דומים למת"ם, שהוא פארק ותיק, מבוסס, בעל תפוסה כמעט מלאה, מוניטין רב שנים, שירותים תומכים מגוונים ונגישות תחבורתית מובהקת.
89. לא התעלמתי מן העובדה, כי בחקירתו הנגדית של השמאי לוי עלו סימני שאלה מסוימים לעניין מידת הפירוט החישובי שניתן בחוות דעתו. כך, כאשר נשאל על הדרך שבה הגיע לערכים של 810–840 ש"ח למ"ר מבונה, ועל היחס בינם לבין טבלת הסיכום שבסעיף 11.4 לחוות דעתו, הבהיר בעל-פה כי מדובר בתוצאה של חישוב המביא בחשבון התאמות לגודל, לשימושים ולבעלות משותפת במושע; כן נשאל מדוע כאשר מחלקים את סכום שווי יתרת זכויות הבנייה בזכויות עצמן מתקבל לכאורה ערך של 661.25 ש"ח למ"ר, ולא 840 ש"ח למ"ר, והשיב כי לא כל שלבי החישוב פורטו "עד השורה האחרונה" בגוף חוות הדעת.
- אולם, לטעמי, אין בחסר המסוים בפירוט של הדרך החישובית שהובילה לתוצאה הסופית, כדי לפגום באמינות חוות דעתו של השמאי לוי, מה גם שכאמור על המשיב מוטל הנטל להוכיח את שווי השוק, ולא על העוררת. יתר על כן, בסופו של יום, חוות הדעת של השמאי לוי מצביעה על מקורות הנתונים שעליהם נשען: החלטות ועדת ההשגות של רמ"י, נתוני שוק מן הסביבה, ושיטת היוון ההכנסות לעניין המבנה הקיים. בנוסף, ניתן על ידו הסבר לעניין חלק מהפער בינו לבין המשיב, הנעוץ בכך שהמגרשים, או למצער החלק הארי שלהם, נותר ללא פיתוח במועד הקובע, ומכאן שאין לייחס להם שווי של קרקע מפותחת.
90. לעומת זאת, חוות דעתו של השמאי ביליה, סובלת מקושי מהותי הרבה יותר, הנעוץ בהיעדר קונקרטיזציה לנתוני הנכס עצמו, כפי מצבו במועד הקובע. קושי נוסף בחוות דעת השמאי ביליה נעוץ בבסיס ההשוואתי שבחר. לפי החומר שהונח לפניי, הוא ייחס לפארק מדעי החיים שווי של 2,000 ש"ח למ"ר מבונה, לעומת 2,700 ש"ח למ"ר מבונה במת"ם, וכן ביסס חלק ממסקנותיו על שלושה מכרזי רמ"י, שבאחד מהם נרשם שווי של 910 ש"ח למ"ר מבונה, באחר 1,333 ש"ח למ"ר מבונה, ובאחר – 2,425 ש"ח למ"ר מבונה; עוד עולה כי לפחות ביחס לאחד המכרזים נשען ביליה על ההצעה הזוכה, אף שהייתה גבוהה במובהק מממוצע ההצעות האחרות.
- על פני הדברים, מתודולוגיה זו מעוררת קושי כפול: ראשית, היא נותנת משקל יתר ל"נקודת קצה" של השוק, הצעה זוכה חריגה, במקום למנעד הנתונים.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

91. שנית, היא מתעלמת מכך כי בפסיקה הוכרה האפשרות כי במכרזי רמ"י יוגשו לעיתים הצעות החורגות משווי השוק האובייקטיבי, מקום בו מציע מסוים נכון לנקוב במחיר מופרז מטעמים סובייקטיביים, רק על מנת להבטיח את זכייתו במגרש.
- ראו: רע"א 6070/95 אבן זיו – חברה קבלנית לבנין בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים תל-אביב, נב(2) 337 (1998).
- בנסיבות כאלה, ההצעה הזוכה אינה משקפת בהכרח את ערכו האובייקטיבי של הנכס בשוק החופשי, אלא עשויה לבטא "מחיר סובייקטיבי" של מציע מסוים, שהוא בבחינת "קונה מיוחד", בעל שיקולים פרטניים שאינם מאפיינים את השוק בכללותו.
- לפיכך, הסתמכות על הצעה זוכה חריגה, מבלי ליתן משקל של ממש למנעד ההצעות או לממוצען, עלולה לעוות את קביעת השווי האובייקטיבי, חלף שיקופו הנאמן.
- ראו: פרופ' אהרון נמדר וחיים גולובנציץ "הערכת שווי של מקרקעין לצורכי מס שבח – חלק א – קליטתם של כללי תורת השמאות" מקרקעין ו/2 (2007):
- "את המונח "מחיר" ניתן להגדיר כערך כספי סובייקטיבי, שהושג בעסקה ספציפית בין קונה פלוני לבין מוכר אלמוני. המחיר בעסקה יכול שיושג מטעמים סובייקטיביים לחלוטין, בהתאם לתועלת המיוחדת שיש לפלוני מן הנכס, כגון כאשר לקונה יש יחס רגשי מיוחד לקרקע בגלל קרבתה למקום ילדותו או למקום מגוריו של בן משפחה. כך, למשל, במכרזים של מינהל מקרקעי ישראל לרכישת יחידות מגורים, יכול שפלוני יגיש הצעת מחיר גבוהה במיוחד בגלל קרבת הקרקע למקום שהוא כבר בונה - דבר שעשוי לחסוך לו הוצאות בהעברת מתקני הבנייה, או כאשר יש לו התחייבויות ספציפיות להספקת יחידות מגורים נוספות בקרבת מקום. "מחיר סובייקטיבי" אינו יכול להוות אינדיקציה בקביעת שווי של מקרקעין על פי מבחן אובייקטיבי.
- ניתן לומר, כי מבחינה מסוימת המחיר בכל עסקה מהווה מחיר סובייקטיבי, שכן בכל עסקה ועסקה פועלים גורמים ספציפיים ומיוחדים המשפיעים על המחיר, כך שהוא אינו יכול להעיד על השווי האובייקטיבי של מקרקעין אחרים. קיומו של קונה מיוחד, שיש לו שיקולים סובייקטיביים משלו לשלם סכום שהוא מעל למחיר השוק, "מעוות" את תהליך קביעת השווי האובייקטיבי של הנכס אך הוא איננו נדיר במציאות הכלכלית המודרנית. ואולם, בקביעת שווי אובייקטיבי של מקרקעין אין ברירה אלא להיעזר בכמות גדולה של עסקאות "סובייקטיביות" שכאלה, שיהיה בכוחן גם יחד כדי להעיד על הכלל. אמנם מחירה של עסקה בודדת אין בו כדי להעיד על השווי האובייקטיבי של המקרקעין הנישומים, אך מחירן של עסקאות רבות יש בו כדי להמעיט ממשקלם של השיקולים הסובייקטיביים ולרמוז על התמונה הכוללת של השוק החופשי לצורך הוכחת השווי האובייקטיבי של המקרקעין. קביעת שווי השוק, לעומת קביעת המחיר של עסקה בודדת, חותרת להגיע לערך אובייקטיבי שיתאים למפגש רצונות טיפוסי של קונה מרצון למוכר מרצון בשוק החופשי."

37



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

ו"ע 8061-02-23 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הדברים מקבלים משנה תוקף בענייננו, שעה שהשמאי ביליה לא סיפק הסבר המניח את הדעת .92
- 2 מדוע בחר להישען דווקא על ההצעה הזוכה, חרף הפער המשמעותי בינה לבין יתר ההצעות
- 3 שהוגשו באותו מכרז, ומדוע יש לראות בה, דווקא, אינדיקציה מהימנה יותר לשווי השוק
- 4 מאשר במנעד ההצעות כולו. בהעדר הנמקה סדורה לעניין זה, נחלש במידה ממשית המשקל
- 5 הראייתי שניתן לייחס לבסיס השוואתי זה.
- 6 אציין, כי במסגרת חקירתו הנגדית של השמאי ביליה, הוצגה גישה שמאית אחרת, בשומה
- 7 מכרעת של השמאי זאב כהן מיום 21.12.2016, סומנה כמוצג ע/3, בה נאמר:
- 8 **"תוצאות מכרזי מינהל בנכסים זומים עשויים לשמש כאינדיקציה טובה לשווי**
- 9 **הנכס במצב החדש. יחד עם זאת, במקרים רבים המחיר הזוכה במכרז משקף מחיר**
- 10 **ולא שווי שוק.**
- 11 **ככלל במכרז, הקונים הפוטנציאליים בוחנים ומזהים את שווי השוק של הקרקע**
- 12 **ומניחים שבמחיר זה יהיו מספר הצעות ולכן בכדי לזכות במגרש יציע המתמודד**
- 13 **הצעה העולה על שווי השוק של הנכס (על מנת "לעקוף" את המציעים האחרים).**
- 14 **כתוצאה מכך, בהגדרה, הזוכה במכרז הינו המציע ששילם את המחיר הגבוה ביותר**
- 15 **ולא את שווי שוק של הנכס.**
- 16 **על מנת לנתח באופן נכון את תוצאות המכרזים, יש לבחון את ההצעות שנתקבלו**
- 17 **במכרז באופן המנטרל את ההטיה הנ"ל ומנגד ללא מתן משקל להצעות נמוכות**
- 18 **שהינן בגדר ניסיון לזכות בנכס במחיר נמוך משווי השוק.**
- 19 **לצורך קביעת שווי השוק של מגרש, חושב הממוצע של שלוש ההצעות הגבוהות**
- 20 **ביותר כולל ההצעה הזוכה. התוצאה המתקבלת משקפת בדרך הנכונה ביותר את**
- 21 **שווי השוק."**
- 22 לעמדתי, לצורך קביעת שווי שוק של נכס, עדיפה הגישה שהוצגה בשמאות המכרעת של
- 23 השמאי זאב כהן, מוצג ע/3, על פני הגישה של השמאי ביליה בחוות דעתו. זאת, במיוחד לאחר
- 24 בחינת התפלגות ההצעות (סומנו כמוצג ע/4) במכרז רמ"י אליו התייחס השמאי זאב כהן
- 25 בשומתו המכרעת, בעוד שהשמאי ביליה התעלם מנתון זה, ותשובתו בנוגע לכך בחקירתו
- 26 הנגדית (פרוטוקול 12.1.2025 עמוד 19 שורות 9-14) אינה מסברת את האוון. לפיכך, לטעמי,
- 27 גישתו של השמאי ביליה בחוות דעתו אינה משקפת נכוחה את שווי השוק.
- 28 כאמור לעיל, אמנם חוות הדעת של השמאי לוי מציגה בסיס נתונים הצמוד לנכס אך לא .93
- 29 פירטה דיאת כל שלבי הגזירה של החישוב, הרי השמאי ביליה בחר בסיסי השוואה חיצוניים,
- 30 שהמעבר מהם אל הנכס הנדון טעון הנמקה כבדה ומדוקדקת יותר – הנמקה שלא הונחה
- 31 לפנינו במידה המניחה את הדעת.
- 32 לטעמי, התשובות שניתנו על ידי השמאי ביליה בחקירתו הנגדית הינן פשטניות מדי, אינן
- 33 משכנעות, ואינן עולות בקנה אחד עם הדברים האמורים בשמאות המכרעת של השמאי בן
- 34 פורת, עליה נסמך המשיב בהחלטה בהשגה על השומה המתוקנת. מידת הקירבה בין מתחם
- 35 מת"מ למתחם מדעי החיים אינה המאפיין המרכזי שלפיו נקבע שווי השוק.



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

ו"ע 8061-02-23 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שהרי גם אזור התעשייה בטירת הכרמל מצוי בסמיכות למתחם מת"מ ואין מחלוקת כי שווי
2 השוק של נכסים בו אינו זהה או דומה לשווי נכסים במתחם מת"מ, ובשל כך ערכה השמאית
3 בן פורת התאמות משמעותיות בשמאות המכרעת ביחס לטירת הכרמל.
- 4 94. אלא שהשמאי ביליה, שכאמור לא היה בקיא בשמאות המכרעת של השמאית בן פורת, נתן
5 תשובות בלתי מספקות ורחוקות מלהניח את הדעת. ראו תשובות השמאי ביליה בפרוטוקול
6 הדין מיום 12.1.2025 עמוד 20 שורות 16-33 ועמוד 21 שורות 1-25:
- 7 ש" אני מפנה אותך לעמוד 29, סעיף 10.2, לשמאות שלך – אתה מדבר על שווי
8 מ"ר מבונה, מה שאמרתי עכשיו, 2,700 ₪. בתחשיב שאתה עושה, של
9 הנכס נשוא הערר כאן, אתה מגיע לשווי מ"ר של 2,000 ₪. אתה רק לא
10 מסביר איך הגעת אליו, אלא מביא את השווי הזה כנתון. אני רוצה לדעת
11 מהן ההתאמות או המניפולציה השמאית שעשית כדי להגיע מ-2,700 ל-
12 2,000?
- 13 ת. על זה אני אוכל לענות לך רק אחרי שאסתכל בגיליון האקסל שלי. חלק
14 מהדברים שם, כמו דרך החישוב, לא מופיעים פה בחו"ד. אני יכול לציין
15 לרעתנו מבחינת ערך השווי, כל הערכים בחו"ד שלי גבוהים מאלפיים
16 שקלים, כלומר שכל ההתאמות שעשיתי לנכס הנדון הן התאמות שליליות,
17 כלומר פחות מערכי השוק שקיימים בפועל. בחו"ד של השמאית
18 המכריעה בן פורת היא קבעה 2,700 ₪, צפונית מערבית לנכס שלנו.
19 לשאלת הוועדה, האם יש עוד עסקאות להשוואה שנלקחו בחשבון לפי
20 גישת ההשוואה, אני משיב שמכרזי רמ"י. בסעיף 10.1 יש את ניתוח מכרזי
21 רמ"י, לשאלת הוועדה האם נלקח ממוצע אני משיב שלא, לא נלקח ממוצע,
22 אלא נעשו התאמות. ההתאמות מופיעות אצלי בקובץ אקסל במערכת ואני
23 אדאג להוציא אותן. לשאלת הוועדה איך ניתן להבין מה נעשה בחו"ד, אני
24 משיב שאני אוכל להציג את זה ומחו"ד לא ניתן להבין את דרך החישוב
25 שלי. הוועדה צודקת שלא ניתן ליתן משקל לנאמר בחו"ד שלי לעומת
26 חו"ד הנגדית, כאשר הנתונים לא מופיעים בה.
- 27 ש. אני ארענן את זכרוןך – בשמאות של בן פורת, כדי להשוות בין מגרש
28 במתחם אינטל למגרש במתחם טירת הכרמל היא עשתה שתי מניפולציות.
29 הראשונה, הפחתה של 0.25% לאור המיקום הנחות להגדרתה, והשנייה
30 היא מקדם דחייה של 1.03% במגרש אחד ו-1.05% במגרש אחר. האם זה
31 מרענן את זכרוןך?
32 ת. לא. איפה אתה רואה הפחתה?
- 33 ש. אני מפנה אותך לסעיף 9.1.3.3 בחו"ד של בן פורת. בשורה האחרונה
34 לסעיף היא נותנת מקום למקדמים האמורים. נתתי לך כאן דוגמאות
35 למקדמים כאלה ואחרים, האם זה מרענן את זכרוןך לגבי מה שאתה עשית
36 בשמאות שלך?
- 37 ת. ממה שאני הבאתי בשומה שלי, במכרזים של טירת הכרמל ומהשומה
38 המכרעת של בן פורת, זה מחזק דווקא את העניין שהמיקום של הנכס נשוא
39 הערר הוא בעדיפות למכרזים שנעשו בטירת הכרמל, ובן פורת נותנת מקדם
40 תוספת מיקום של 1.25%, כלומר שעל המכרז בטירת הכרמל יש להוסיף
41 25% על מיקום.
- 42 ש. מה שהיא עושה הוא להפחית 25 מאינטל לטירת הכרמל.
43 ת. אז איך זה קשור לנכס שלנו? הנכס שלנו הוא 100 מ' מאינטל. אם אני לוקח
44 את מכרזי טירת הכרמל ובן פורת לוקחת את המכרזים של אינטל, אז
45 מטירת הכרמל הנכס שלנו צריך להוסיף את ה-25% האלו, לא?
46 ש. אם היית במת"מ, אבל אתה לא.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ת. אז נקודה מסוימת לעניין המיקום, ועניתי את זה כתוספת כשיצענו את
2 העדכון בסוגיית מת"מ – אני חושב שהמיקום שלנו הוא לא פחות טוב
3 ממת"מ, ואפילו טוב יותר. אני חושב שהוא טוב יותר גם מטירת הכרמל.
4 לראיה המקדם חיובי ולא שלילי.
- 5 ש. כלומר שאם אני מבין נכון את תשובתך, ההתאמות שאני צריך לעשות על
6 שוי מ"ר מבונה במת"מ הוא הגדלה בשביל להגיע לפארק מדעי החיים.
7 זה נכון?
- 8 ת. לא, ההתאמות שאתה צריך לעשות בנכס שלנו, אם אתה לוקח עסקאות
9 ממת"מ, זה או שזה שווה ערך או שזה טוב יותר בעיניי בפארק מדעי
10 החיים.
- 11 ש. אני מפנה אותך לעמוד 32 לשומה של בן פורת, בסעיף 9.1.3.7 – היא מפנה
12 לגיליון Intel News משנת 2018 (מצטט). אתה רוצה להגיד לי שבתפיסתך
13 כשמאי, פארק מדעי החיים זהה לפארק מת"מ?
14 כן. מה המרחק בין פארק מת"מ לפארק מדעי החיים?"
- 15 95. ההבדל בין שתי חוות הדעת בולט גם בהיבט של דמי השכירות. מן החומר שבפניי עולה כי
16 במועד הרלבנטי ממוצע דמי השכירות בפארק מדעי החיים עמד על 43.5 ₪ למ"ר, לעומת
17 נתונים גבוהים בהרבה במת"מ, שעמדו על כ-57 ₪ למ"ר בממוצע שנתי ואף יותר בחוזים
18 מסוימים משנת 2020.
- 19 כאמור, השמאי לוי הבהיר כי פער זה הוא ביטוי לשוני המהותי בין שני המתחמים, מחמת
20 שבמתחם מת"מ קיים שוק שכירות מבוסס ויציב, ולעומת זאת בפארק מדעי החיים שוק
21 השכירות מצומצם וחלש יותר.
- 22 מנגד, גישת השמאי ביליה, כפי שהיא משתקפת הן מחוות דעתו והן מטענות העוררת לגביה,
23 נשענת על ממוצעים אזוריים רחבים יותר, הכוללים אף נתונים ממת"מ, שהוא, כאמור,
24 מתחם בו שוק השכירות הוא החזק והמבוסס ביותר בכל אזור הצפון. השמאי ביליה אף גרס
25 כי דמי השכירות במבנה המצוי במגרש 2002 הינם נמוכים מחמת שמדובר בשוכרי "עוגן",
26 כלומר שוכרים גדולים שניתנה להם הנחת גודל בדמי השכירות.
- 27 96. ראשית, גם אם אכן קיימים במבנה שבמגרש 2002 שוכרים שהם בגדר "עוגן", כלשונו של
28 השמאי ביליה, ולכן נאותה חברת הפארק להפחית את דמי השכירות לשוכרים אלו, ובין אם
29 מדובר בדמי שכירות שנאלצה חברת הפארק להתפשר עליהם בשל כך שלא הצליחה להשכיר
30 במחיר גבוה יותר – ברמה העובדתית אלו דמי השכירות במבנה המצוי במגרש 2002, ואיני
31 סבורה כי יש להתעלם מהם, במיוחד נוכח העובדה כי אלו הם דמי השכירות שהיו בתוקף
32 במועד הקובע ואף לאחריו.
- 33 שנית, העובדה כי חברת פארק נדרשה, כביכול לתת לאותם שוכרי "עוגן" הפחתה בדמי
34 השכירות, אף היא כשלעצמה מלמדת על מידת ההיצע והביקוש של המבנים במתחם מדעי
35 החיים.



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

ו"ע 8061-02-23 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 מכל מקום, בעיניי, בהערכת שווי של מבנה קיים ומגרשים שניצולם חלקי, לדמי השכירות
2 בפועל בנכס ובסביבתו הישירה יש משקל ראייתי עדיף על פני ממוצעים אזוריים שלא הוכח
3 כי הם ברי-השוואה באופן מלא, אלא אף להיפך – הוכח, על ידי אותה שמאות מכרעת של
4 השמאית בן פורת, עליה נסמך המשיב בהחלטת התיקון, כי מתחמים אחרים אינו ברי
5 השוואה למתחם מת"מ בלא ביצוע התאמות משמעותיות נדרשות.
- 6 התשובות שניתנו על ידי השמאי ביליה בעניין זה, לשאלות שהופנו אליו על ידי הוועדה (ראו
7 עמודים 22-23 לפרוטוקול), אינן מניחות את הדעת, במיוחד בהינתן העובדה כי השמאות של
8 העוררת שימשה אותה, **כחברה ציבורית**, גם לצורך דוחותיה הכספיים. תשובת השמאי ביליה
9 לפיה לגישתו ההערכות של העוררת הן בחסר, גם אם אותן הערכות שימשו אותה לדוחות
10 הכספיים שלה – נראית לא סבירה בנסיבות.
- 11 לא למותר לציין, כי השמאי ביליה טעה בחוות דעתו וייחס נתונים שגויים למגרש 2001, כאילו
12 מדובר במגרש עם מבנה עליו, כאשר מדובר במגרש שאין מחלוקת כי הוא ריק ואינו בנוי –
13 ראו עמוד 29 לחוות דעת השמאי ביליה.
- 14 השומה של השמאי ביליה מניחה כי פארק מדעי החיים הוא מעין "דור המשך" של מתחם
15 מת"מ, תוך מתן משקל ניכר לפוטנציאל העתידי של פארק מדעי החיים, לפי גישתו.
16 גישה זו של השמאי ביליה מעוררת קושי של ממש.
- 17 פארק מדעי החיים אינו מתחם שקיים זמן קצר (כאמור, היתרים ניתנו בשנת 2001) ועם זאת
18 העובדות בשטח "מדברות בעד עצמן", ולפיהן מדובר במתחם שלא הצליח עד כה אפילו
19 להתקרב לאחוזי הביקוש של מתחם מת"מ.
- 20 השמאי ביליה לא הצליח להתמודד עם עובדות אלו בחקירתו הנגדית, ותשובותיו לא היו
21 משכנעות (ראו עמוד 25 שורות 16-34 ועמוד 26 שורות 1-14):
- 22 **ש" אני רוצה לחדד שאלה אחת קריטית, כי למעשה לב הערר פה הוא האם**
23 **כאשר דחו את ההשגה על סמך שמאותה של בן פורת, המתייחסת לנכס**
24 **בפארק מת"מ... ואני רוצה לחדד איתך עכשיו הבדל שלדעתי הוא קריטי,**
25 **הוא משנה משחק ושובר שוויון, בין פארק מת"מ למדעי החיים. למרות**
26 **שהם בסמיכות, כשם שג'סר אזרקא נמצאת בסמיכות של 500 מ'**
27 **לקיסריה, וכשם שרחובנוה שאנן הוא פחות מ-500 מ' משד' רוטשילד בתל**
28 **אביב. פארק מת"מ, וזה מופיע בחו"ד של לוי, הניצול של התב"ע ב-2001**
29 **הוא 100% מלא. כלומר, כל מה שאפשר לבנות בפארק מת"מ, בנו. הסיבה**
30 **היא פשוטה מאוד – הרי בונים בד"כ כאשר משתלם לבנות. אתה מאשר?**
31 **נכון.**
32 **ת. בוא תתייחס לפארק מדעי החיים במועד הקובע – אחרי 20 שנות תב"ע.**
33 **ש. הניצול הוא 2.5%. כלומר, בעלי הקרקע אומרים לך במשך עשרים שנה "לא**
34 **משתלם לנו לבנות".**



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אז איך אתה כשמאי לוקח שני פארקים, עם תב"ע שונות, הבדלים
2 בשימושים, עם מרחק שונה מתחנת הרכבת, ומסביר את זה שמאית
3 שבמת"מ יש 100% ניצול ו-100% השכרה, אין שטחים פנויים, ובפארק
4 מדעי החיים שבו יש 2.5% ניצול במשך עשרים שנה? לך תראה את מגרש
5 2001, שומם. איך זה שדווקא אנשים שקנו קרקע בפארק מדעי החיים,
6 היה להם משתלם לבנות? איך אתה מתייחס לזה?
7 ת. אני רוצה לצטט אותך מהשאלה שלך – לקחת את פארק מת"מ, מאה אחוז
8 תפוסה וניצול, אין מטר פנוי. עשרים שנה לא היה את הנתון הזה...
9 ש. זה לא נכון. מההתחלה בנו את הכל.
10 ת. אני מתאר לעצמי שלפני עשרים שנה היה מקום במת"מ, לא היה ניצול של
11 100%. החברה שבנתה את הנכס הנדון, לימים כשאני באתי במועד
12 הביקור, יכול להיות שעשרים שנה לא היה משתלם לבנות, כשאני באתי
13 במועד הביקור הם התחילו את הבניין שממול.
14 ש. בנו בניין, אני אומר לך, לא מצליחים לאכלס אותו והוא עומד היום ריק, גם
15 לא ב-50 ש"ל למ"ר.
16 ת. לטענתך. אבל לטענתי זו התחלתו של פיתוח האזור, אחרי שאין מקום
17 בכלל, אפילו לא מטר אחד, בפארק מת"מ.
18 ש. (יו"ר הוועדה) מתי הגעת לראות את הנכס?
19 ת. במאי 2023.
20 ש. (יו"ר הוועדה) זה שלוש וחצי שנים לאחר מועד העסקה.
21 ת. נכון.
22 ש. (יו"ר הוועדה) אז מדוע זה רלוונטי לנו?
23 ת. אנחנו לא עוסקים בניתוח הפוטנציאל העתידי, אבל כל הנתונים שחברי
24 הראה מצביעים על כך שהאופציה הבאה היא הפרק הזה. ולא מקום אחר."
- 25 99. אשר על כן, עמדתי היא כי חוות הדעת של השמאי ביליה אינה מבוססת דיה ואינה מציגה את
26 שווי השוק הריאלי של הנכס הנדון. לטעמי, חוות דעת של השמאי לוי משכנעת, קונקרטית
27 ומבוססת יותר מחוות דעתו של השמאי ביליה ועדיפה עליה.
- 28 למעלה מזאת וכאמור, חוות דעתו של השמאי לוי אינה עומדת לבדה, אלא עולה בקנה אחד
29 עם הערכות שמאיות נוספות שנערכו לנכס בזמן אמת ולצרכים חיזוניים מובהקים, שאינם
30 קשורים ישירות להליך זה - שמאות שנערכו בחודש נובמבר 2020 בקשר לעסקה עצמה, ובה
31 הוערך שווי הקרקע הפנויה בנכס בכ-840 ש"ל למ"ר מבונה; שמאות מיום 21.1.2021 לפי תקן
32 של הוועדה לתקינה שמאית, לבקשת בנק הפועלים, לצורך העמדת בטוחה למתן אשראי,
33 ובה הוערך שווי הקרקע הפנויה בכ-810 ש"ל למ"ר מבונה; חוות דעת נוספת של השמאי לוי
34 מיום 3.5.2022 במענה לתיקון השומה לפי סעיף 85; החלטות ועדת ההשגות של רשות
35 מקרקעי ישראל מיום 6.5.2019 ביחס למגרשים 2001 ו-2002 עצמם.
- 36 100. בעניין הוצאות הפיתוח, בנסיבות העניין, עדיפה בעיניי גישתו של השמאי לוי, לפיה יש להבחין
37 בין המגרשים ולבחון את מצב הפיתוח בפועל בכל אחד מהם, על פני גישת המשיב המבקשת,
38 הלכה למעשה, לראות את המקרקעין כמקשה אחת מפותחת. גישה זו של השמאי לוי עולה
39 בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה בעניין הכללת הוצאות פיתוח בשווי המכירה לצרכי מס
40 רכישה.



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד.) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 באשר לטענות העוררת לעניין הפגיעה בשווי בשל מגפת הקורונה - אין להתעלם מן העובדה
2 כי המועד הקובע בענייננו, 31.12.2020, חל בעיצומה של מגפת הקורונה, שעה שהמשק כולו,
3 ובפרט תחום הנדל"ן המניב והתעסוקה, התאפיינו באירודאות ניכרת.
- 4 בחוות הדעת מטעם העוררת נכלל פרק ייעודי של "הפחתה בגין משבר הקורונה", שבו צוין כי
5 נכון למועד הקובע הייתה פגיעה בתקבולי דמי השכירות במהלך שנת 2020 בסך של 174,313
6 ש"ח, ובהתאם לכך בוצעה הפחתה בהערכת השווי. עוד נסמכה חוות הדעת מטעם העוררת על
7 סקירת אגף שומת מקרקעין ממשרד המשפטים שפורסמה ביום 10.11.2020, ובה הודגש כי
8 התקופה, בהיותה כשבעה חודשים בתוך משבר הקורונה, מחייבת התייחסות מיוחדת
9 בקביעת שיעורי התשואה והשווי לנכס הספציפי.
- 10 מנגד, מחוות דעתו של ביליה עולה גישה שונה. מחד גיסא, אף הוא הכיר בכך שחוות דעתו
11 נשענת על נתונים שמועדם במהלך משבר הקורונה, ואף ציין במפורש כי השפעת המשבר על
12 שוק הנדל"ן, ככל שקיימת, אינה ידועה לו במועד כתיבת חוות הדעת. כן הפנה לסקירת
13 שיעורי התשואה של אגף שומת המקרקעין למחצית הראשונה של שנת 2020, הכוללת
14 התייחסות למשבר הקורונה ולמאפייני הסיכון השונים בשוק. מאידך גיסא, בחוות דעתו של
15 השמאי ביליה לא ניתן ביטוי קונקרטי ומפורש להפחתה בגין הפגיעה בפועל בתקבולי
16 השכירות ואין ניתוח מובחן של השפעת המשבר על הנכס הספציפי, להבדיל מהסתמכות
17 כללית על נתוני שוק והשוואה.
- 18 השאלה הטעונה הכרעה היא האם יש לייחס משקל בקביעת השווי למשבר הקורונה. יש לבחון
19 האם התחשבות מפורשת בפגיעת הקורונה מהווה שיקוף נכון של שווי השוק במועד העסקה,
20 או שמא היא מובילה להפחתה עודפת שאינה מתיישבת עם טיבו של הנכס.
- 21 לעניין זה, מקובלת עליי עמדת העוררת כי אין להתעלם מן העובדה שהמועד הקובע,
22 31.12.2020, היה בעיצומה של תקופה חריגה של אירודאות כלכלית, אשר נתנה אותותיה גם
23 בשוק הנדל"ן המניב ובתחום התעסוקה. בהתאם למידע שנמסר על ידי העוררת, הפגיעה
24 בתקבולי דמי השכירות במהלך שנת 2020 עמדה על 174,313 ש"ח ועל יסוד נתון זה בוצעה
25 הפחתה בהערכת השווי.
- 26 מנגד, חוות דעתו של ביליה אינה מציעה תחשיב נגדי קונקרטי ביחס להשפעת המשבר על
27 הנכס הנדון. כל שצוין בה הוא כי היא מבוססת על נתונים שמועדם במהלך משבר הקורונה,
28 וכי השפעתו של המשבר על שוק הנדל"ן, ככל שקיימת, אינה ידועה במועד כתיבת חוות
29 הדעת.

30



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

ו"ע 23-02-8061 מבנה נדל"ן (כ.ד) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

סוף דבר:

- 1
- 2 104. לאור כל האמור והמפורט לעיל – עמדתי היא כי **דין הערר להתקבל**, ועל כן אמליץ לחברי
- 3 הוועדה לקבוע כי הערר יתקבל, השומה העצמית תעמוד בתוקפה והשומה המתוקנת תבוטל.
- 4 לגישתי, היסמכות המשיב בהחלטת התיקון ובהחלטה בהשגה על השמאות המכרעת בלא
- 5 ביצוע התאמות נדרשות, אינה כדין, מאחר ואין היא מהווה אינדיקציה לשווי השוק של הנכס
- 6 הנדון בערר זה.
- 7 כמו כן, סבורני כי אין לקבל את חוות הדעת של השמאי ביליה כראיה מספקת לשווי השוק
- 8 של הנכס.
- 9 לעמדתי, יש להעדיף את חוות הדעת של השמאי לוי, וזאת לאור כל האמור לעיל, והגם
- 10 שבמקרה הנדון קיימים יחסים מיוחדים בין העוררת לבין חברת דרבן.
- 11 105. באשר לפסיקת הוצאות – העוררת צירפה לסיכומיה חשבונות בעניין שכ"ט השמאי לוי וכן
- 12 בעניין שכ"ט עורכי דינה בהליך. אבהיר, כי ועדת הערר פוסקת הוצאות בקשר עם ההליך דן
- 13 ולא בקשר עם ההליכים השומתיים שקדמו לו.
- 14 סבורני, בנסיבות העניין יש לחייב את המשיב בהוצאות העוררת ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של
- 15 40,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק
- 16 מהיום ועד התשלום המלא בפועל.
- 17 **חבר הוועדה, עו"ד רפאל מרסיאנו:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה על כל חלקיו.
- 18 **חבר הוועדה, מר אבי כאכון:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה על כל חלקיו.
- 19 ניתן היום, ז' תמוז תשפ"ו, 22 יוני 2026, בהעדר הצדדים.
- 20

אבי כאכון,
חבר הוועדה

רפאל מרסיאנו, עו"ד
חבר הוועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה