

תוכן עניינים

שער א': השגה בפני מנהל מס שבח מקרקעין - מועד - תשובה -	
שימוע - תיקון שומה - חובת ההנמקה	1.....
פרק א': מבוא	1.....
1. הדין	1.....
1.1 סעיף 87 לחוק	1.....
1.2 סעיף 110 לחוק	2.....
1.3 תקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), התשכ"ה-	1965.....
1.4 סעיף 111 לחוק	3.....
2. כללי	4.....
2.1 הסמכה בחוק לגביית אגרה	4.....
2.2 תקיפת שומה	4.....
2.3 הדרך להעלאת הטענות כנגד הוצאת השומה הינה בהליך של	השגה.....
2.4 התקופה שעמדה לרשות המשיב להחליט בהשגת העוררת	6.....
פרק ב': השגה - תשובת המנהל - סעיף 87 לחוק	7.....
1. כללי	7.....
2. מועד הגשת ההשגה - האם יש להורות על סילוק הערר על-הסף אם	לאו.....
3. איחור ניכר בהגשת הערר - סילוק על-הסף	9.....
4. מועד ההשגה	9.....
5. שומה - המועד הקוטע את מרוץ ההתיישנות	10.....
6. האם אכן עברה שנה ויותר מאז שהוגשה ההשגה של העוררת ועד	שנתקבלה ההחלטה של המשיב?.....
7. ביטול השומות שהוצאו למערער	10.....
8. המועד האחרון להוצאת צו השומה	11.....
9. המנהל מופקד על גביית מס אמת, ולשם כך מסורה לו סמכות רחבה	לתיקון טעויות שנפלו בשומה.....
10. החלטת ועדת הערר נתונה איפוא לביקורת שיפוטית על-פי עילות	ההתערבות במשפט המינהלי. עם-זאת, בניגוד לטענת המערער, עילות
אלו אינן תחומות לבחינות סבירות של ההחלטה בלבד	12.....
פרק ג': זכות השימוע	13.....
1. כללי	13.....
2. בהשגה לא היתה בקשה מפורשת של העוררים להופיע ולטעון	13.....
פרק ד': תיקון שומה - סעיף 85 לחוק	15.....

1. כללי	15
2. התיישנות	25
3. תיקון שומה בשינויי מבנה	30
4. ההלכה הפסוקה	31
4.1 בירור קיומה או היעדרה של "סיבה מספקת" להארכת מועד לתיקון השומה	31
4.2 האם כיום, קרוב ל- 40 שנה לאחר ביצוע אותה עסקה, ניתן כלל לפתוח את השומה שנקבעה אז על-ידי המשיב בגין עסקה זו, לבטלה או לתקנה?	31
4.3 פרק הזמן המקסימאלי במסגרתו ניתן לתקן שומה	32
4.4 איחוד השומה הראשונה והשומה השנייה לשומה אחת	33
4.5 בקשה לפתיחה ותיקון הסכם שומה, בין אם הוגשה לפי בקשת הפרט או בין אם מיוזמתה של רשות המס, עומדת בסתירה לעקרון סופיות הדיון וסופיות השומה ואף סותרת את עקרון היסוד בדבר כיבוד הסכמים. פתיחת הסכם שומה לאחר שהגיעו הצדדים להבנות בעקבות משא-ומתן ארוך, גם אינה מתיישבת עם חובת ההגינות, המוטלת על הרשות ועל האזרח כאחד	34
4.6 העורר מבקש לעקוף את מגבלת השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לעניין תיקון שומה ואת פסק-הדין אשר ניתן במסגרת הערר הקודם אשר הוגש על ידו. בנסיבות אלו, הכתיר העורר את בקשתו כבקשה לביטול עסקה אף שלמעשה מדובר באותה הגברת בשינוי אדרת של בקשתו הקודמת לתיקון השומה. ברי, כי אין מקום לדון בטענות העורר בעניין זה לאחר שניתן כבר פסק-דין בעניין	34
4.7 סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין מסמיך תיקון שומה תוך ארבע שנים אם נתגלתה טעות בשומה. בית-המשפט ציין בפסיקתו כי אין מקום ליצור אבחנה ולמנוע ממנהל מיסוי מקרקעין להפעיל את סמכות התיקון הנתונה לו לפי סעיף 85 לחוק, לעומת סמכות כללית שקיימת לרשות מינהלית לשנות מהחלטתה. בנסיבות אלה, בית-המשפט קבע, איפוא, כי המשיב רשאי לתקן שומה גם כאשר מדובר בשומה לאחר החלטה בהשגה	35
4.8 עמדת המערער בהליך לפני הוועדה, כי לא נתונה לו הסמכות להאריך את תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לתיקון שומת מס באמצעות שימוש בהוראת סעיף 107(א) לחוק, נדחתה בפסק-דינו של בית-משפט בעניין רייך. באותו פסק-דין נקבע כי סעיף 107(א) לחוק אכן מקנה למנהל סמכות להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק, ובכלל זה את המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק	35
פרק ה': חובת ההנמקה - סעיף 87(ד) לחוק.	37
1. "המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב..."	37
2. חובת ההמקה במשפט אזרחי	38

39	3. היעדר הנמקה עילה לביטול פסק-הדין
41	4. רשויות מינהליות - מנהל מס שבח בכלל זה
42	5. תוצאות של הפרת חובת ההנמקה
42	6. רשות המיסים - חובת ההנמקה - פקיד שומה
47	7. חובת ההנמקה
	פרק ו': ייצוג נישום על-ידי רואה חשבון בפני מנהל מס שבח או עובדי משרדו
49	פרק ז': החלטה בהשגה - סעיף 87א לחוק
53	שער ב': ערר על החלטת מנהל מס שבח
55	פרק א': ערר
59	פרק ב': ההליכים בפני מנהל מס שבח מהווים מסלול מיוחד
59	1. כללי
	2. הדרך שנקבעה על-ידי המחוקק במיוחד לבירור עניינים הקשורים עם קביעתו של מס
	3. סעד הצהרתי כנגד צווי העיקול שהוטלו כחלק מהליכי גביית חוב המס נשוא המחלוקת
60	4. הסמכות לדון בעררי מס שבח
60	5. דרך ההשגה הקבועה בחוק
61	פרק ג': על-מנת שיהיה ניתן לערר, על מנהל מס שבח ליתן החלטתו ...
63	1. כללי
63	2. ביטול החלטת המשיב
65	פרק ד': מיהו הנפגע? - סעיף 88 לחוק
67	פרק ה': הלכה פסוקה
67	1. מכירת זכויות במקרקעין - שווי מוצהר
67	2. חישוב מס ליניארי מוטב
69	שער ג': ועדת ערר - מינוייה וסמכויותיה
69	פרק א': ועדת ערר
69	1. כללי
	2. "הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת" - סעיף 89(ב) לחוק
69	3. הופעה ומתן עדות בפני ועדת הערר
70	פרק ב': סמכויותיה הנוספות של ועדת הערר - סעיף 89(ג) לחוק
71	1. כללי
71	2. בדונה בערר נכנסת ועדת הערר ל"נעליו" של המנהל
72	3. הוועדה משוחררת מדיני הראיות המקובלים
72	4. על ועדת הערר להשתית את ממצאיה אך ורק על ראיות שהובאו בפניה שהערכתן מסורות לה
72	5. חובת שומת אמת

פרק ג': תחולת דיני הראיות בהליכים בפני טריבונלים שיפוטיים	
מיוחדים	75
1. מבוא	75
2. ייחודם של טריבונלים שהופטרו מדיני הראיות	75
3. חוות-דעת שגויות - אינן נימוק להתערבות	75
4. התנאה על דיני הראיות	76
4.1 הסכמה דיונית	76
4.2 שיקול-דעת בית-המשפט בקבלת ההסדר הדיוני	76
5. רשות סטטוטורית	78
פרק ד': סמכויות בדומה לוועדת חקירה	81
שער ד': ערעור לבית-המשפט העליון	83
פרק א': מבוא	83
1. כללי	83
2. אבחנה בין "בעיה משפטית" לבין "בעיה עובדתית"	85
3. זכות ערעור עם תום ההליך	86
פרק ב': העדפת חוות-דעת של שמאי	87
פרק ג': קביעת שווי קרקע - קביעה שבעובדה	89
1. כללי	89
2. מקרקעין שבין שווים על-פי חוזה המכר לבין שווי השוק שלהם קיים פער - כיצד יש לחשב את מס השבח על מקרקעין אלה?	89
3. רק טעות משפטית של ועדת הערר ביישום החוק או בניהול הדיון תצדיק דיון בערעור על החלטתה	90
4. אפשר שקביעת השווי של קרקע מסויימת תעורר בעיה משפטית	91
5. קיומה של זכות ערעור	91
פרק ד': עלויות בניה - שטח הדירות - ניכוי הפחת והיטל ההשבחה	93
פרק ה': נפקותם של הסכמי פשרה	95
1. הסכם פשרה - חישוב מס שבח	95
2. שאלה פרשנית הנוגעת לסעיפי הסכם פשרה	95
פרק ו': תקיפת המשקל שיחסה הוועדה לממצא כזה או אחר בגיבוש מסקנתה	97
פרק ז': האם המחיר החוזי נקבע בתום-לב ובלי שהושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים	99
פרק ח': ביטול עסקה	101
פרק ט': ערעור על החלטות ביניים של הוועדה	103
1. אין לערער אלא על החלטתה הסופית של הוועדה	103
2. האם בפנינו "החלטה סופית" - היינו, פסק-דין - אם לאו	103
שער ה': שמאות מקרקעין - השמאי - שיטות הערכה ונתונים משפיעים	105

105	פרק א': שמאי מקרקעין - הסדרת המקצוע
107	פרק ב': שמאות מקרקעין - מושגי יסוד
107	1. שווי שוק
108	2. מחיר
109	3. תקן 15 - השימוש השמאי בתקן 15
111	פרק ג': קביעת שווי למטרות שונות
113	פרק ד': איפיון מקרקעין
113	1. מבוא
113	2. איפיון סטטוטורי
114	3. איפיון פיזי
114	3.1 זיהוי הנכס
114	3.2 נתונים פיזיים של הנכס
114	3.3 תיאור סביבת הנכס
	4. איפיון אורבני - והתייחסות השוק והשמאי (המצב התכנוני, ייעוד הקרקע והתכנויות החלות עליה)
115	4.1 מהותו של האיפיון האורבני
115	4.2 תסקיר סביבתי
118	4.3 רעש
	5. איפיון מהות הזכויות בנכס (הזכויות המוערכות - בעלות, חכירה, דיירות מוגנת וכיוצא באלה)
119	5.1 מבוא
120	5.2 זכות במקרקעין - מהי?
125	פרק ה': הגורמים המשפיעים על שווי מקרקעין
125	1. מבוא
125	2. ציפיות עתידיות בדבר שינוי תב"ע
132	3. הגבלות בתכנית
	4. שווי השימוש בקרקע חקלאית והשפעה מציפיות לשינוי יעוד לבניה
132	5. התחשבות בהפחתות לצורכי ציבור בקביעת שווי מקרקעין
140	6. מיקום ומצב פוליטי
140	7. עסקה מצומצמת יותר לא תוכל לשמש מבחן לקביעת שווי השוק
143	פרק ו': שיטות ההערכה השונות של שוויים של מקרקעין
143	1. כללי
143	2. השיטה השיורית
144	3. שיטת החילוץ
146	4. השיטה ההשוואתית
148	5. שיטת העלות
149	6. שיטת ההכנסה או גישת היוון ההכנסות
150	7. היוון דמי השכירות כמודל הערכת שווי מקרקעין

8.	הערכת שווי מקרקעין - כשמדובר בנכס המשמש עסק חי וקיים.....	152
9.	ההלכה הפסוקה.....	160
9.1	השיטות השונות לשומת מקרקעין - השיטה ה"השוואתית" למול	
	השיטה ה"שירותית".....	160
9.2	השיטות השונות, הפקעה ותשלום פיצויים.....	161
9.3	סכום הפיצויים לקרקע מופקעת נגזר משווי המקרקעין.....	162
9.4	לשם קביעת שווי הדירה יש לאמץ את שיטת ההשוואה, אשר מהווה	
	כלי מהימן לקביעת שווי שוק על-פי השוואה לעסקאות דומות.....	163
9.5	שמאי ממשלתי והשיטה ההשוואתית.....	164
9.6	הערכת שווי במובן סעיף 12 לפקודת הקרקעות (רכישה לצורכי	
	ציבור), 1943.....	166
שער ו': סדרי הדין בפני ועדת הערר	173	
פרק א': הגשת ערר	173	
פרק ב': תוכן כתב הערר	175	
פרק ג': אגרה	177	
1.	הדין.....	177
2.	האם העוררת חייבת בתשלום אגרת בית-משפט בגין כל אחת מהשומות	
	נשוא הערר.....	177
3.	הגדרה והבחנה בין התחולה למפרע (רטרוספקטיבית) התחולה מכאן	
	ולחבא (פרופספקטיבית), והתחולה האקטיבית.....	177
4.	אישור התקנון על-ידי האסיפה הכללית.....	178
5.	יש לשלם אגרה בגין ערעור על כל שומה.....	178
6.	יש לשלם את האגרה לפי מספר השומות.....	179
פרק ד': מסמכים שיש לצרף לכתב הערר	181	
פרק ה': תחולת תקנות סדר הדין האזרחי	183	
פרק ו': סדר הדין בבית-המשפט העליון	185	
שער ז': בקשה להארכת מועד להגשת ערר לוועדת הערר, לבית-		
המשפט העליון ולבג"צ	187	
פרק א': מבוא	187	
1.	תקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (החדשות).....	187
2.	תקנות 175 עד 180 לתקסד"א תשע"ט.....	187
פרק ב': הארכת מועדים - כללי	191	
פרק ג': הארכת מועד המוגשת לבית-המשפט העליון או לבית-הדין הגבוה		
לצדק	193	
1.	כללי.....	193
2.	טעות בסיווג ההליך - איחור של יום - היעדר טעם מיוחד.....	193
3.	טעות שבדין - חישוב מועדים שגוי בתקופת הקורונה האם "טעם	
	מיוחד".....	194

4. החלטה שיפוטית הדוחה בקשה להארכת מועד - "החלטה אחרת" או "פסק-דין".....	197
5. טעות טכנית בתקופת הקורונה.....	197
6. הארכת מועד - נימוק פניה לסיוע המשפטי.....	199
7. הארכת מועד להגשת פטור מהפקדת ערבון.....	202
8. הארכת מועד - קורונה.....	204
9. בקשה להארכת מועד - קריסה עקב הקורונה.....	206
10. הגשת ערעור בחלוף זמן ניכר - בקשה לארוכה נדחתה.....	209
11. דחיית בקשה להגשת ערר על שומת מס שבח.....	215
12. בקשה להארכת מועד להגשת ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין.....	225
פרק ד': בקשה להארכת מועד המוגשת לועדת הערר	235
1. הארכת מועד בתנאי של הפקדת ערובה.....	235
2. איחור רב ובלתי-מוצדק בהגשת הערר.....	235
3. ניתן לחרוג מהמסגרת הנוקשה של המועד שבחוק.....	236
4. אף חשיבותה הנטענת של הסוגיה הנדונה כשלעצמה, אין בה כדי להצדיק היעדרות לבקשה.....	236
5. המועד הקובע להגשת הערעור.....	236
6. היעדר הצדקה למתן ארכה.....	237
7. אי-מיצוי הליכים.....	238
8. בקשה להארכת מועד - זכות הגישה לערכאות המשפטיות היא זכות יסוד ולא בנקל יסגור בית-המשפט שעריו בפני מתדיין בטרם ניתן לו יומו בבית-המשפט. עם-זאת, אל מול זכות הגישה לערכאות המשפטיות עומד עקרון אחר חשוב אף הוא והוא עמידה בסד הזמנים אשר קבע המחוקק לביצוע פעולה מסויימת.....	238
9. העורר ידע אודות השומה אולם לא פעל בתוך המועדים הקבועים בחוק על-מנת לשנותה ואף לא הציג סיבה מספקת לחלוף הזמן הרב מיום הוצאת השומה ועד לפנייתו למשיב בבקשה לתיקונה.....	240
פרק ה': בקשה להארכת מועד שמוגשת למנהל מס שבח	243
1. כללי.....	243
2. סקירה היסטורית.....	246
3. אין למנהל מס שבח סמכות טבועה לתיקון שומה שנעשתה בטעות.....	253
4. תיקון שומות מס באופן רטרואקטיבי הוא דבר חריג ומן הראוי להגביל את היקף תחולתו.....	254
5. האם ניתן בנסיבות העניין "לפתוח" את השומה ולדון בטענות העוררים שיש לקבוע מס מופחת, לאחר שנדחתה טענתם שמדובר בדירת מגורים מזכה.....	255
6. הארכת המועד לתיקון השומה, מעבר לארבע השנים.....	255

7. האם היה על המשיב להאריך את המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה, שהגיש העורר בשנת 2005, ואם ניתן לעשות זאת, במסגרת סעיף 107 לחוק.....	256
8. האם יש מקום להאריך את המועד להגשת ההודעה על-אף התקופה הארוכה שחלפה מאז נרכשו המקרקעין בנאמנות ועד להעברתן לנהנה והאם הוגשה הבקשה כראוי.....	256
9. האם ניתן לפרש את סעיף 107 לחוק המיסוי בפרשנות רחבה, המתירה לתקן כל מועד שנקבע בחוק זה, ללא כל הגבלה או שמא, יש לאבחן בין מועדים שונים, חלקם ניתן להארכה וחלקם לא ניתן להארכה.....	257
10. החלטת המשיב שלא להאריך המועד להגשת השגה.....	258
11. האם יש לתת לעורר אורכה להגשת הערר.....	258
12. עיכוב הליכי ערר.....	259
13. נימוק מיוחד אשר מצדיק את הארכת המועד.....	259
14. יש לקבוע כי מנהל מיסוי מקרקעין אינו מוסמך להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק. הגורם היחידי המוסמך לשנות את התקופה הקבועה בסעיף זה, כפי העולה מתיקון 85 והוראת השעה - הוא המחוקק לבד.....	260
פרק ו': כתב ערר מתוקן - סמכות הוועדה	261
פרק ז': הבאת ראיות נוספות	263
1. כללי.....	263
2. "מקצה שיפורים".....	263
3. עדות מכלי שני.....	264
4. מועד הגשת חוות-הדעת.....	264
5. הטעם להבאת ראיה.....	264
6. אין בראיות הנוספות כדי לסייע למערערת.....	265
פרק ח': רציפות הדיון	267
1. כללי.....	267
2. אין עדיפות במקרה דנן לוועדה בהרכב זה או אחר.....	267
פרק ט': ההחלטה תהיה בכתב ותיחתם בידי השופטים שישבו בדיון...	269
1. כללי.....	269
2. היעדר חתימות על פסק-הדיון.....	269
פרק י': גילוי מסמכים	271
1. כללי.....	271
2. אין אפשרות למתן צו גילוי מסמכים ושאלונים.....	271
3. הסכם ראוי לגילוי.....	271
4. זכאותו של נישום לעיין במסמכים המצויים בידי רשות המס.....	272
פרק י"א: דחיית ערר על-הסף	273
1. כללי.....	273
2. חשש העולה מדיון כפול באותה שאלה.....	273

שער ח': עיכוב ביצוע פסק-דין	275
פרק א': מבוא	275
פרק ב': תקנה 96 לתקסד"א בדבר התחייבות עצמית וערובה תחול על בקשה לפי תקנה זו, בשינויים המחוייבים	277
1. הדין	277
2. ערובות במתן הסעד הזמני	277
2.1 כללי	277
2.2 התחייבות עצמית	278
2.3 סוגי ערובות	279
2.4 מימוש הערובה	279
2.5 אבטחת נזק ומימוש ערובה	282
2.6 פטור מערובה	292
3. החובה לקיים דיון במעמד הצדדים - החזרת התיק לבית-משפט קמא	292
4. אין לעשות במסגרת תקנה 98 לתקנות מקצה שיפורים	294
פרק ג': סדרי דין - מבוא	295
פרק ד': צורתה של הבקשה והדיון בה	297
1. הדין	297
2. כללי	299
3. בית-המשפט המוסמך	300
4. תשתית עובדתית מפורטת	301
5. תצהיר	302
6. עיון חוזר	304
7. שיהוי או איחור	305
8. צו ארעי לעיכוב ביצוע	306
פרק ה': עיכוב ביצוע ערעורי מס שבח	307
1. בקשה לעיכוב ביצוע תוגש לבית-המשפט שאת עיכוב ביצוע החלטתו מבקשים לעכב	307
2. עיכוב ביצוע של החלטה שמשמעותה כספית	307
3. הגשת ערעור בנושא כספי	308
שער ט': ביטול פסק-דין	309
פרק א': ההחלטה השיפוטית - תקנות 129 עד 133 לתקסד"א	309
תשע"ט	309
1. תקנות 129 עד 133 לתקנות החדשות (תשע"ט)	309
2. דין קודם - תקסד"א הישנות (תשמ"ד)	310
פרק ב': הערעור - תקנות 134 עד 150 לתקסד"א תשע"ט	313
פרק ג': הזכות לביטול - יסודות נורמטיביים	319
פרק ד': ביטול פסקי-דין והחלטות מחובת הצדק	321
1. הכלל	321

2.	המצאת כתבי בית-הדין פגומה - כלל "הידיעה" מול כלל "ההמצאה" -
321.....	ההלכה
323.....	פרק ה': ביטול שבשיקול-דעת
323.....	1. הכלל
324.....	2. הסיבה בעטיה לא התייצב צד או לא הוגש כתב הגנה - סיבת מחדל
324.....	2.1. שביתת בתי-משפט - כתב תביעה שלא נדרש
325.....	2.2. עיצומים ושביתות לא תמיד מהווים הסבר נאות למחדל
325.....	2.3. זלזול מופגן - ידיעה על הגשת התביעה ותזכורת בשל כך והתעלמות הימנה
327.....	2.4. עצימת עיניים ואי-אכפתיות לגבי מעטפות, הליכים ומסירות
329.....	פרק ו': תמצית ההלכה - דוגמאות
329.....	1. האם יש מקום לביטול פסק-הדין מחובת הצדק?
329.....	2. אי-ההופעה אירעה כתוצאה מצירוף נסיבות אומלל
330.....	3. מחדליו של ב"כ העורר בהגשת הערר
330.....	4. ביטול מחמת מרמה - תביעה רגילה ולא בקשה לביטול
331.....	5. מסלולים לביטול פסק-דין
שער י': פסיקות ועדות ערר בסוגיות שונות בענייני מס שבח	
333.....	מקרקעין
333.....	פרק א': מבוא
335.....	פרק ב': הפטור לדירת מגורים בראי ועדת הערר
335.....	1. הסדר פטור
335.....	2. סיווג הזכות שנמכרה
336.....	3. סדר הרכישות הוא המבחן לזכאות בהטבת מס רכישה ולא התוצאה הסופית, לפיה מחזיק הרוכש בסופו-של-יום בדירת מגורים ועוד בשליש בדירה נוספת
336.....	4. מיסוי זכויות בניה בלתי-מנוצלות הצמודות לדירת מגורים מזכה
337.....	5. הפרדה רכושית - מס שבח
337.....	6. קבוצת רכישה - מס רכישה
338.....	7. מיסוי יורשים
339.....	8. פטור מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים
339.....	9. הרחבת גבולות הפטור
339.....	10. המועד הקובע - מועד אירוע המס
340.....	11. התקיימות תנאי הפטור
340.....	12. מבחן "ייעוד למגורים"
341.....	13. המבחן הקובע לעניין החלופה הדנה בדירה שמיועדת למגורים לפי טיבה, הוא המבחן האובייקטיבי שעל-פיו בודקים אם יש פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים
342.....	14. תנאי לקבלת הפטור היא שהדירה שימשה למגורים לפחות באחת משתי תקופות

15.	מטרת השימוש בנכס	342
16.	מגורים לתקופות קצרות	343
17.	מגורי סטודנטים - אין שימוש חורג	343
18.	בית לחוסים	343
19.	האם שימוש בפועל למגורים, במסגרת עסקית, נכלל בהגדרת "דירת מגורים מזכה", בהתאם לחוק המיסוי?	344
20.	מכירת דירת רעיית העורר והסכם הממון שנחתם לפני הנישואין	345
21.	עיקרון שמימוש הזכות לפטור ממס היא, אכן, זכותו של בעליה, אין לראות זכות זו כזכות מוחלטת	345
22.	הזכות של מוכר דירת מגורים לקבל פטור מתשלום מס שבח, היא זכות אישית שלו ואין היא זכות ה"צמודה" לדירה	346
23.	פטור ממס שבח לדירת מגורים הניתן אחת לארבע שנים	346
24.	העוררים הגישו שומה עצמית לפיה יש למסות את חלקה של העוררת בדירה המשותפת שרכשו על-פי שיעורי מס רגילים החלים על רוכש דירת מגורים ואילו את חלקו של העורר יש למסות על-פי שיעורי מס מופחתים החלים על רוכש דירה יחידה. המשיב לא קיבל את השומה העצמית שהגישו העוררים	347
25.	לא ניתן היה לפצל את המקרקעין לשם קבלת פטור מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת המגורים	357
26.	האם ניתן לראות במשק חקלאי "דירת יחיד"	358
27.	פיצול לצורך מיסוי	358
28.	האם לצורך בחינת הפטור ממס, יש להביא בחשבון התמורה גם את שווי הקרקע הצמודה ל"דירות התמורה" שתקבל	359
29.	התנאים לפטור ממס שבח	360
30.	המושג "כל הזכויות"	361
31.	שאלת הפטור ממס שבח המגיע או לא מגיע לעוררת מס' 1 בגין מכירת מחצית הדירה לעורר מס' 2	362
32.	פטור על-סמך ירושה	363
33.	"מקום חרטה"	363
34.	הזכות לחזרה	364
35.	לצורך חוק המקרקעין המתנה לא היתה עסקה במקרקעין. אך לצורך חוק מס שבח מהוה המתנה מכירת זכות במקרקעין	364
36.	האם ניתן לבטל את המתנה בנסיבות	365
37.	אופן העברת הזכויות בנכס	365
38.	היקף זכאותם של המשיבים לפטור ממס בגין השבח על זכויות הבניה הצמודות לחלקה	366
39.	האם יש לפצל פיצול פיזי, בטרם ייעשה הפיצול האנכי-רעיוני	367
40.	יחידות מיסוי נפרדות	367
41.	מס שבח - מבנה קטן עם חלקת קרקע גדולה צמודה	368

42. תכליתו והגיונו של הפיצול הפיסי תומכים בהחלתו על משק חקלאי.....	368
43. האם זכאי המוכר להנחה במס שבח שלפי סעיף 1א48(א) לחוק, כאשר התמורה עבור הדירה הנמכרת הושפעה מזכויות בניה נוספות וגובה הפטור מוגבל ל"כפל הפטור" על-ידי התקרה שנקבעה בסעיף 49 ז' לחוק.....	369
44. האם במקרה דנן נתמלא הסייג למתן פטור מתשלום מס שבח מקרקעין.....	369
45. הנטל להוכיח מגורי קבע בדירה, כדרוש לביסוס זכאותה לפטור ממס שבח.....	370
46. העוררת שהיתה בעלת 42/100 חלקים מהדירה, הגישה למשיב הצהרה על מכירת הדירה ובגדרה בקשה לפטור מתשלום מס שבח במכירת דירת מגורים. בקשה זו נדחתה על-ידי המשיב, שקבע כי בית המגורים ננטש וניזוק עד כי אינו עונה להגדרת "דירת מגורים" על-פי חוק מיסוי מקרקעין.....	371
47. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על-פי שוויה בשוק החופשי.....	371
48. האם ניתן לקרוא ולפרש את הוראות חוק ההסדרים וחוק מיסוי מקרקעין לעיל באופן שיאפשר לעוררת להיחשב כזכאית לחישוב מס השבח שנצמח לה בגין מכירת זכויותיה בדירה נושא הערר בדרך של "חישוב מס לינארי מוטב"?.....	371
49. האם העורר הוכיח הפרדה רכושית של ידועים בציבור באופן שיצדיק מתן פטור ממס שבח, בגין מכירת דירת מגורים יחידה, בהתאם להוראות סעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר בבעלות הידוע בציבור של העורר, דירות נוספות.....	371
50. ערר על החלטת מס שבח מקרקעין בטבריה באשר למס שבח שהוטל על העורר בעקבות מכירת מחצית מדירה המצויה בצפת - תחולתה של הלכת שלמי בנסיבות המקרה.....	372
51. את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים" בלבד.....	372
52. סעיף 49א לחוק.....	372
53. סעיף 2ב49 לחוק.....	396
54. סעיף 49ג לחוק.....	414
55. תקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (דיווח מקוון), התשע"ז-2017 - לא ניתן לומר, כי אי-משלוח דברי הדואר באמצעו הדואר האלקטרוני היא חריגה מהמצופה מהרשות ומהאופן בו עליה לשגר הודעות.....	426
56. סוגית שיעור המס החל על רכישה או מכירה של דירת מגורים יחידה על-ידי אחד מבני הזוג.....	426
57. פטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה.....	426
פרק ג': עסקת קומבינציה בראי ועדת ערר.....	429
1. שומת רכישה - הסכם קומבינציה.....	429

2.	עסקת קומבינציה - שיטת מיסוי	429
3.	המשמעות הכלכלית של ההסכמים שנעשו על-ידי העוררים	430
4.	האם העסקה שבין האגודה למערכת ביחס לעשרים הדירות המשווקות מהווה, על-פי טיבה, "מכירה" של "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק, המהווה ארוע מס לצורך מס הרכישה	431
5.	שיעור שכר-הטרח שיש להכיר בניכוי	432
6.	נטל ההוכחה של שווי המכירה בעסקת קומבינציה מוטל על כתפי העורר	433
435	פרק ד': שונות	
1.	השגה על שומת מס רכישה	435
2.	מועד רכישת דירה	435
3.	השלמת רישום נכס מקרקעין	436
4.	ניכוי תשלומי ארנונה והיטלים	436
5.	סמכות הטלת קנסות	437
6.	חישוב ליניארי נפרד עבור כל אחת משתי יחידות הדיור	437
7.	צירוף הוצאות פיתוח לשווי המכירה	438
8.	אופי הזכות במקרקעין	439
9.	תכלית הענקת הפטור ממס	439
10.	פעולה ב"איגוד מקרקעין"	440
11.	ביטול הקנס או הפחתתו	441
12.	שומת מיסוי מקרקעין - הוכחת תשלום דמי מפתח	441
13.	קו דק בין תכנון מס לגיטימי לבין הימנעות מתשלום מס אמת	442
14.	סווג חברה - "איגוד מקרקעין"	442
15.	סווג הכנסות ממכירת דירות	443
16.	הפרדה רכושית - חוק מיסוי מקרקעין	443
17.	חבות במס שבח	444
18.	שומת מס רכישה בגין זכויות חכירה	445
19.	רכישת קרקע בנאמנות	445
20.	כיצד יש לסווג תקבול ששולם למעוררים ערב מכירת מניותיהם בחברה	446
21.	"זכות במקרקעין" - מס רכישה	447
22.	דיווחים לא נכונים לרשויות המס	447
23.	רכישת קרקע או דירות מוגמרות	448
24.	חיוב במס רכישה בגין חידוש חוזה חכירה	449
25.	נאמנות ופטור ממס	450
26.	ניכוי את הוצאות ששולמו לאפוטרופוס הכללי	450
27.	תמורה החייבת במס	451
28.	טענה לגביית מס רכישה שלא כדין - ייצוגית	452

29.	פרשנות הסכם האופציה שנכרת בין המערערות 1-2 לבין בעלי הקרקע.....	452
30.	אין להחיל פטור ממס רכישה כאשר הנכס המועבר הוא זכות באיגוד מקרקעין אגב פירוק איגוד אחר.....	453
31.	קיומה של נאמנות על הדירות.....	453
32.	האם נפל בהחלטות נשוא העררים פגם אשר מצדיק את התערבותה של וועדת הערר.....	453
33.	האם ניתן להאריך את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה מכוח סעיף 107 לחוק, אל מעבר למועד 4 השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק.....	454
34.	המחוקק הגדיר מהי דירת מגורים וקבע מפורשות כי דירת מגורים כולל מחסן עד לשטח של 20 מ"ר.....	455
35.	פרשנות סעיף 9(א1) לחוק.....	455
36.	באלו נסיבות על בית-המשפט לדון בטענת התיישנות כטענה מקדמית?.....	477
37.	ערר על החלטת המשיב שלא להעניק לעוררת, אגודה שיתופית שחבריה הקימו את היישוב "נווה שלום - וואחת אל סאלם" פטור ממס שבח בהתאם לסעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה).....	480
38.	האם מכירת מקרקעין לצד ג', בתקופה שבין תום תקופת הפיתוח על-פי "חוזה פיתוח" עם רשות מקרקעי ישראל לבין מועד הארכתה של תקופת הפיתוח, היא בגדר מכירת "זכות במקרקעין" החייבת במס שבח ובמס רכישה?.....	482
39.	ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין שלא להתיר לעוררת חישוב ליניארי מוטב בגין מכירת דירת המגורים שבבעלותה.....	483
40.	העררים הוגשו על החלטה במסגרתה נדחו בקשות העוררים לביטול עסקת מכר. המשיב קבע, כי מדובר במכר חוזר.....	483
41.	מימוש אופציה - חבות במס רכישה.....	497
42.	הסתמכות על שומה שגויה.....	500
43.	שווי המכירה - מחלוקת על שווי הרכישה - פער גבוה בין ההערכות.....	504
44.	הסכם פשרה - טענה להפרתו על-ידי מנהל מס שבח.....	505
45.	פסלות המותב.....	508
46.	חיוב במס רכישה בשל רכישת מניות בחברת בניה.....	511
47.	הקלה במס רכישה בגין רכישת דירה לאברך.....	511
48.	מהו שווי עסקת התמורות שנקשרה בין הצדדים וכיצד יש לחשבו?.....	512
49.	טענת המבקש לפסלות המותב.....	512
50.	ביטול עיסקה תוך זמן סביר.....	513
51.	סדרי הדין בהם יש לנהוג כאשר מוגשת השגה.....	513
52.	סיווג לצורך מס רכישה.....	513

53.	קיום חובת הסודיות בחוק מיסוי מקרקעין	515.....
54.	דירת מגורים מוגדרת בחוק כדירה המשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה - בבחינת המבחן האובייקטיבי בדבר "פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים" יש לבדוק כל מקרה לגופו על-פי כלל נסיבותיו.	516.....
55.	אין מחלוקת כי רק דירה בבעלות יחיד נכנסת להגדרת "דירת מגורים מזכה", שהרי תנאי זה מתחייב מהגדרת דירת מגורים לעניין החוק.	516...516
56.	חוק מיסוי מקרקעין קובע כי פטור ממס שבח יחול אך ורק לגבי דירה, אשר עונה להגדרת המונח "דירת מגורים מזכה".	516.....516
57.	המונח "דירה" יפורש לפי משמעותו בלשון פשוטה, לשון יום יום, כיחידה בעלת חדר אחד לפחות, מטבח ושירותים, אשר ניתן להתגורר בה.	516.....516
58.	זכות במקרקעין היא נכס שאופן ניצולו ושווי מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה.	516.....516
59.	"זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין כוללת הן זכות קניינית והן זכות אובליגטורית הקשורה במקרקעין ומדובר בהגדרה רחבה של המונח "מכירה".	517.....517
60.	ערכם של המקרקעין נגזר מהתועלת שניתן להפיק מהם וזו נגזרת מאפשרויות ניצול המקרקעין בהתאם לתכניות בניין עיר ולזכות להפיק את מלוא ההנאה הכלכלית מהנכס.	517.....517
61.	סעיף 82 לחוק אינו מוגבל בזמן.	517.....517
62.	סמכות הוועדה להתערב בשיקול-הדעת של המנהל.	517.....517
63.	קנס בשל אי-הצהרה במועד - קנס זה מהווה סנקציה מינהלית שמטרתה המרכזית היא הגברת האכיפה של גביית המס באמצעות הרתעת נישומים מדיווח שלא במועדים הקבועים בחוק, או הימנעות מדיווח. בנסיבות העניין, משנמנעה העוררת, שהיתה מלווה ביועצים משפטיים, מלדווח על העסקה למנהל, ולו לשם הזהירות גרידא, אין הצדקה של ממש לאי-הטלת קנס.	518.....518
64.	האם השבת המקרקעין לרשות מקרקעי ישראל בעקבות שינוי ייעודם מהווה "מכירת" "זכות במקרקעין" החייבת במס שבח?	518.....518
65.	האם על העוררת לשלם מס רכישה בגין תוספת מאוחרת להסכם מכר?	518.....518
66.	ניכוי הוצאות משפטיות.	518.....518
67.	תכלית הגשת ההצהרה הינה לאפשר למנהל לבחון את העסקה, לבדוק קיומה של חבות במס לאחד הצדדים (ולאו דווקא לצד המדווח), להעריך נכון את שווי העסקה וכדומה.	522.....522
68.	התכלית של חובת הדיווח העצמאית.	522.....522

69. כידוע מסמיך סעיף 85 בחוק מיסוי מקרקעין את המנהל לתקן שומה במועדים שנקבעו בסעיף, וככל שהתקיימו העילות והתנאים שנקבעו לכך, ביניהם הצורך בתיקון טעות. הסמכות המסורה למנהל קצובה בזמן, ואולם היא אינה תלויה בקיומו של הליך המתקיים בפני ועדת הערר, ואינה טעונה קבלת היתר מועדת הערר לתיקון השומה, גם במקרה שבו תלוי ועומד ערר לדיון בפני ועדת הערר..... 523.
70. נראה אם-כן, כי המשבצת המשפטית המתאימה (אם בכלל) לבקשת העוררת היא סעיף 85(א)(1) לחוק - גילויין של "עובדות חדשות"..... 523.
71. חיוב בעלי המניות של העוררת במס מבוסס על חיוב העוררת עצמה. משום כך, תנאי להפעלת הסמכות לפי סעיף 95 לחוק, הוא שהעוררת חוייבה כדין במס שבח..... 523.
72. אם המשיב מעוניין להחריג מתחולת תקנה 21 תושבי חוץ בעלי דירת קבע בחו"ל, עליו לעשות כן במסגרת תיקון התקנות. בהקשר זה אציין, כי מקרים בהם בני זוג מתגוררים בשתי דירות מגורים הם ממילא מקרים נדירים וחריגים. עם-זאת, מטבע הדברים, מבחינה סוציאלית יש טעם לפגם במתן הפטור לאותם זוגות, שכן התוצאה היא כי דווקא זוגות, שיש להם את האמצעים הכלכליים הנכבדים להתגורר בשתי דירות מגורים, הם שייחוו מהפטור..... 524.
73. שווי המכירה לצורך חישוב מס נקבע לפי מחיר השוק. על-פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, היוצא מהכלל הוא, שהשווי נקבע לפי התמורה החוזית זאת, אם המכירה נעשתה בכתב ורשויות המס שוכנעו שהחווה נעשה בתום-לב וללא השפעה של יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה... 524.
74. האם לצורך חישוב מס השבח, במכירת דירה שהושכרה למגורים, וההכנסה מדמי השכירות בגינה היתה פטורה ממס לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 - יש לנכות פחת בקביעת יתרת שווי הרכישה?..... 525.
75. צדקה הוועדה כשהגיעה למסקנה שיש להתעלם מהשפעת תכנית המתאר הארצית ותכנית המתאר המחוזית על שווי המקרקעין במצב הקודם - פעולה תכנונית כמו אישור תכנית מתאר עשויה להשפיע על ערכם של מקרקעין המצויים בתחומי התכנית או בקרבתה. כאשר הפעולה התכנונית מביאה לעליית ערכם של מקרקעין עשויים בעלי הזכויות בהם להידרש לשתף את הציבור בטובת ההנאה שצמחה להם בזכות הפעולה. השתתפות זו נעשית בדרך של תשלום היטל השבחה..... 525.
76. במחלוקת הצדדים ביחס להוראת הביצוע, המפרשת את סעיף 49 לחוק, שם פירש המשיב כי יום הרכישה הוא יום סיום הבניה של הדירה; שלדעת העוררת יש להקיש משם לכאן, ולדעת המשיב יש לאבחן בין סעיף 49 לסעיף 9, דעתי היא, שאכן יש מקום להקיש ולדמות מילתא למילתא, שכן התכלית בשני הסעיפים היא במטרה לתת מענה לרוכש הדירה, כאשר לא הסתיימה בניית הדירה, לקבל את הטבת המס..... 526.

77. משהחזיר המנהל לעוררים את המס החל בביטול עסקה, לרבות הריבית והפרשי ההצמדה, הרי שהעוררים זכו בסעד שתבעו בגדרו של הערר, והמשך הדיון בערר בעניין זה הפך לתאורטי.....	526
78. בהתאם לסעיף 85 לחוק, המנהל רשאי, בין ביוזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה ובנסיבות המפורטות בסעיף.....	526
79. בהתאם לדיני הירושה, עזבון כולל הן את הזכויות והן את החובות של המוריש. היורשים נכנסים בנעלי המוריש לקיום החובות וההתחייבויות שלו. בעניינו, המנוח התחייב למכור את הדירה בנוף הגליל במטרה לקבל את ההטבה הקבועה בסעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק. התחייבותו זו קויימה, באמצעות העוררות. זאת, לאחר שהמנוחה ירשה את המנוח ובהמשך העוררות ירשו את המנוחה. במכירת הדירה פעלו העוררות בנעלי המנוחים.....	527
80. על-מנת שנכס יענה על הגדרת "דירת מגורים" עליו לעמוד בכל היסודות הבאים במצטבר: הנכס צריך להיות דירה או חלק מדירה; השלמת בניית הדירה נסתיימה; הדירה היא בבעלותו או בחכירתו של יחיד; הדירה משמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה; הדירה אינה מהווה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה.....	527
81. הפסיקה המאוחרת יותר (פסק-דין בעניין שכנר) הקלה במידה מסויימת על הימצאות מתקנים פיזיים החיוניים לקיומה של "דירת מגורים" וגילתה יותר גמישות במסגרת הבדיקה אם הנכס ראוי למגורים, ואולם נקבע כי יש להתחשב בכלל מצבור נסיבות המקרה וכל מקרה ומקרה בנסיבותיו המיוחדות (כגון דירה ישנה שנבנתה לפני כ- 100 שנים והשירותים נמצאים בחצר משותפת מחוץ לדירה).....	527
82. כאשר נבחנת טענה לביטול עסקה, במשמעות סעיף 102 לחוק, השאלה אינה שאלה של מלאכותיות אלא יש לבחון אם הכינוי שהצדדים כינו את העסקה והשם שנתנו לה - תואמים את מהותה האמיתית. עוד נקבע בהלכת זמר כי כאשר הצדדים לעסקה טוענים בפני מנהל מיסוי מקרקעין כי העסקה ביניהם בוטלה - על המנהל לבחון האם העסקה, שאת ביטולה מבקשים, הכתה שורשים בקרקע המציאות, אם לאו.....	528
83. סעיף 85(3) לחוק, הרלבנטי בעניינו, מסמיק את המנהל לתקן שומה, בין ביוזמתו ובין ביוזמת הנישום, בתוך ארבע שנים, אם "נתגלתה טעות בשומה" - מטרת הסעיף היא לגבות מס אמת, ותיקון השומה נערך משום שהשומה טרם התיקון נערכה באופן שגוי. בתי-המשפט קבעו כי הן טעות משפטית והן טעות עובדתית יהוו עילה לפתיחת שומה, אך לא הלכה חדשה שניתנה על-ידי בית-המשפט אשר לא הייתה תקפה במועד עשיית השומה. לעומת זאת, בתי-המשפט לא התירו לתקן שומה כתוצאה מטעות סובייקטיבית של הנישום.....	528