

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	2
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	5
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	8
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?	10
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	11
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

15	1. כללי
25	2. התיישנות
30	3. תיקון שומה בשינויי מבנה
31	4. ההלכה הפסוקה
4.1	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?
32	4.3 פרק הזמן המקסימאלי במסגרתו ניתן לתקן שומה
33	4.4 איחוד השומה הראשונה והשומה השנייה לשומה אחת
34	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..."
38	2. חובת ההמקה במשפט אזרחי

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 87 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
61	5. דרך ההשגה הקבועה בחוק
63	פרק ג': על-מנת שיהיה ניתן לערור, 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
70	3. הופעה ומתן עדות בפני ועדת הערר
71	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
	4. על ועדת הערר להשתית את ממצאיה אך ורק על ראיות שהובאו בפניה שהערכתן מסורות לה
72	5. חובת שומת אמת
73	

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': סדרי הדין בפני ועדת הערר	105
פרק א': הגשת ערר	105
פרק ב': תוכן כתב הערר	107

פרק ג': אגרה	109
1. הדין	109
2. האם העוררת חייבת בתשלום אגרת בית-משפט בגין כל אחת מהשומות נשוא הערר	109
3. הגדרה והבחנה בין התחולה למפרע (רטרוספקטיבית) התחולה מכאן ולהבא (פרופספקטיבית), והתחולה האקטיבית	109
4. אישור התקנון על-ידי האסיפה הכללית	110
5. יש לשלם אגרה בגין ערעור על כל שומה	110
6. יש לשלם את האגרה לפי מספר השומות	111
פרק ד': מסמכים שיש לצרף לכתב הערר	113
פרק ה': תחולת תקנות סדר הדין האזרחי	115
פרק ו': סדר הדין בבית-המשפט העליון	117
שער ו': בקשה להארכת מועד להגשת ערר לועדת הערר, לבית-המשפט העליון ולבג"צ	119
פרק א': מבוא	119
1. תקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (החדשות).....	119
2. תקנות 175 עד 180 לתקסד"א תשע"ט	119
פרק ב': הארכת מועדים - כללי	123
פרק ג': הארכת מועד המוגשת לבית-המשפט העליון או לבית-הדין הגבוה לצדק	125
1. כללי	125
2. טעות בסיווג ההליך - איחור של יום - היעדר טעם מיוחד	125
3. טעות שבדין - חישוב מועדים שגוי בתקופת הקורונה האם "טעם מיוחד"	126
4. החלטה שיפוטית הדוחה בקשה להארכת מועד - "החלטה אחרת" או "פסק-דין"	129
5. טעות טכנית בתקופת הקורונה	129
6. הארכת מועד - נימוק פניה לסיוע המשפטי	131
7. הארכת מועד להגשת פטור מהפקדת ערבון	134
8. הארכת מועד - קורונה	136
9. בקשה להארכת מועד - קריסה עקב הקורונה.....	138
10. הגשת ערעור בחלוף זמן ניכר - בקשה לארוכה נדחתה	141
11. דחיית בקשה להגשת ערר על שומת מס שבח.....	147
12. בקשה להארכת מועד להגשת ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין	157
פרק ד': בקשה להארכת מועד המוגשת לועדת הערר	167
1. הארכת מועד בתנאי של הפקדת ערובה	167
2. איחור רב ובלתי-מוצדק בהגשת הערר	167
3. ניתן לחרוג מהמסגרת הנוקשה של המועד שבחוק	168

4.	אף חשיבותה הנטענת של הסוגיה הנדונה כשלעצמה, אין בה כדי להצדיק היעדרות לבקשה.....	168
5.	המועד הקובע להגשת הערעור.....	168
6.	היעדר הצדקה למתן ארכה.....	169
7.	אי-מיצוי הליכים.....	170
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.....	170
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.....	172
	פרק ה': בקשה להארכת מועד שמוגשת למנהל מס שבח.....	175
1.	כללי.....	175
2.	סקירה היסטורית.....	178
3.	אין למנהל מס שבח סמכות טבועה לתיקון שומה שנעשתה בטעות.....	185
4.	תיקון שומות מס באופן רטרואקטיבי הוא דבר חריג ומן הראוי להגביל את היקף תחולתו.....	186
5.	האם ניתן בנסיבות העניין "לפתוח" את השומה ולדון בטענות העוררים שיש לקבוע מס מופחת, לאחר שנדחתה טענתם שמדובר בדירת מגורים מזכה.....	187
6.	הארכת המועד לתיקון השומה, מעבר לארבע השנים.....	187
7.	האם היה על המשיב להאריך את המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה, שהגיש העורר בשנת 2005, ואם ניתן לעשות זאת, במסגרת סעיף 107 לחוק.....	188
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.....	188
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.....	189
10.	החלטת המשיב שלא להאריך המועד להגשת השגה.....	190
11.	האם יש לתת לעורר אורכה להגשת הערר.....	190
12.	עיכוב הליכי ערר.....	191
13.	נימוק מיוחד אשר מצדיק את הארכת המועד.....	191

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	192
193	פרק ו': כתב ערר מתוקן - סמכות הוועדה	
195	פרק ז': הבאת ראיות נוספות	
195	1. כללי	195
195	2. "מקצה שיפורים"	195
196	3. עדות מכלי שני	196
196	4. מועד הגשת חוות-הדעת	196
196	5. הטעם להבאת ראיה	196
197	6. אין בראיות הנוספות כדי לסייע למערערת	197
199	פרק ח': רציפות הדיון	
199	1. כללי	199
199	2. אין עדיפות במקרה דנן לוועדה בהרכב זה או אחר	199
201	פרק ט': ההחלטה תהיה בכתב ותיחתם בידי השופטים שישבו בדיון ...	
201	1. כללי	201
201	2. היעדר חתימות על פסק-הדיון	201
203	פרק י': גילוי מסמכים	
203	1. כללי	203
203	2. אין אפשרות למתן צו גלוי מסמכים ושאלונים	203
203	3. הסכם ראוי לגילוי	203
204	4. זכאותו של נישום לעיין במסמכים המצויים בידי רשות המס	204
205	פרק י"א: דחיית ערר על-הסף	
205	1. כללי	205
205	2. חשש העולה מדיון כפול באותה שאלה	205
207	שער ז': פסיקות ועדות ערר בסוגיות שונות בענייני מס שבח מקרקעין	
207	פרק א': מבוא	
209	פרק ב': הפטור לדירת מגורים בראי ועדת הערר	
209	1. הסדר פטור	209
209	2. סיווג הזכות שנמכרה	209
	3. סדר הרכישות הוא המבחן לזכאות בהטבת מס רכישה ולא התוצאה הסופית, לפיה מחזיק הרוכש בסופו-של-יום בדירת מגורים ועוד בשליש בדירה נוספת	210
	4. מיסוי זכויות בניה בלתי-מנוצלות הצמודות לדירת מגורים מזכה	210
211	5. הפרדה רכושית - מס שבח	211
211	6. קבוצת רכישה - מס רכישה	211

212.....	7. מיסוי יורשים
213.....	8. פטור מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת מגורים
213.....	9. הרחבת גבולות הפטור
213.....	10. המועד הקובע - מועד אירוע המס
214.....	11. התקיימות תנאי הפטור
214.....	12. מבחן "ייעוד למגורים"
	13. המבחן הקובע לעניין החלופה הדנה בדירה שמיועדת למגורים לפי טיבה, הוא המבחן האובייקטיבי שעל-פיו בודקים אם יש פוטנציאל ממשי להשתמש בדירה למגורים
215.....	14. תנאי לקבלת הפטור היא שהדירה שימשה למגורים לפחות באחת משתי תקופות
216.....	15. מטרת השימוש בנכס
216.....	16. מגורים לתקופות קצרות
217.....	17. מגורי סטודנטים - אין שימוש חורג
217.....	18. בית לחוסים
	19. האם שימוש בפועל למגורים, במסגרת עסקית, נכלל בהגדרת "דירת מגורים מזכה", בהתאם לחוק המיסוי?
218.....	20. מכירת דירת רעיית העורר והסכם הממון שנחתם לפני הנישואין
219.....	21. עיקרון שמימוש הזכות לפטור ממס היא, אכן, זכותו של בעליה, אין לראות זכות זו כזכות מוחלטת
219.....	22. הזכות של מוכר דירת מגורים לקבל פטור מתשלום מס שבח, היא זכות אישית שלו ואין היא זכות ה"צמודה" לדירה
220.....	23. פטור ממס שבח לדירת מגורים הניתן אחת לארבע שנים
	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
221.....	25. לא ניתן היה לפצל את המקרקעין לשם קבלת פטור מתשלום מס שבח בגין מכירת דירת המגורים
231.....	26. האם ניתן לראות במשק חקלאי "דירת יחיד"
232.....	27. פיצול לצורך מיסוי
	28. האם לצורך בחינת הפטור ממס, יש להביא בחשבון התמורה גם את שווי הקרקע הצמודה ל"דירות התמורה" שתקבל
233.....	29. התנאים לפטור ממס שבח
234.....	30. המושג "כל הזכויות"
235.....	31. שאלת הפטור ממס שבח המגיע או לא מגיע לעוררת מס' 1 בגין מכירת מחצית הדירה לעורר מס' 2
236.....	

237.....	32. פטור על-סמך ירושה
237.....	33. "מקום חרטה"
238.....	34. הזכות לחזרה
238.....	35. לצורך חוק המקרקעין המתנה לא היתה עסקה במקרקעין. אך לצורך חוק מס שבח מהוה המתנה מכירת זכות במקרקעין
239.....	36. האם ניתן לבטל את המתנה בנסיבות
239.....	37. אופן העברת הזכויות בנכס
240.....	38. היקף זכאותם של המשיבים לפטור ממס בגין השבח על זכויות הבניה הצמודות לחלקה
241.....	39. האם יש לפצל פיצול פיזי, בטרם ייעשה הפיצול האנכי-רעיוני
241.....	40. יחידות מיסוי נפרדות
242.....	41. מס שבח - מבנה קטן עם חלקת קרקע גדולה צמודה
242.....	42. תכליתו והגיונו של הפיצול הפיסי תומכים בהחלתו על משק חקלאי
243.....	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
243.....	44. האם במקרה דנן נתמלא הסייג למתן פטור מתשלום מס שבח במקרקעין
244.....	45. הנטל להוכיח מגורי קבע בדירה, כדרוש לביסוס זכאותה לפטור ממס שבח
245.....	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
245.....	47. המשיב לא קיבל את הצהרת העוררת וקבע את שווי הדירה על-פי שוויה בשוק החופשי
245.....	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"?
245.....	49. האם העורר הוכיח הפרדה רכושית של ידועים בציבור באופן שיצדיק מתן פטור ממס שבח, בגין מכירת דירת מגורים יחידה, בהתאם להוראות סעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר בבעלות הידוע בציבור של העורר, דירות נוספות
246.....	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

51.	את הפטור ממס יש להעניק רק לנכס שהינו "דירת מגורים"	בלבד	246
52.	סעיף 49א לחוק		246
53.	סעיף 249ב לחוק		270
54.	סעיף 49ג לחוק		288
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		300
56.	סוגית שיעור המס החל על רכישה או מכירה של דירת מגורים יחידה על- ידי אחד מבני הזוג		300
57.	פטור ממס שבח בגין דירת מגורים מזכה		300
פרק ג': עסקת קומבינציה בראי ועדת ערר			303
1.	שומת רכישה - הסכם קומבינציה		303
2.	עסקת קומבינציה - שיטת מיסוי		303
3.	המשמעות הכלכלית של ההסכמים שנעשו על-ידי העוררים		304
4.	האם העסקה שבין האגודה למערערת ביחס לעשרים הדירות המשווקות מהווה, על-פי טיבה, "מכירה" של "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק, המהווה ארוע מס לצורך מס הרכישה		305
5.	שיעור שכר-הטרחה שיש להכיר בניכוי		306
6.	נטל ההוכחה של שווי המכירה בעסקת קומבינציה מוטל על כתפי העורר		307
פרק ד': שונות			309
1.	השגה על שומת מס רכישה		309
2.	מועד רכישת דירה		309
3.	השלמת רישום נכס מקרקעין		310
4.	ניכוי תשלומי ארנונה והיטלים		310
5.	סמכות הטלת קנסות		311
6.	חישוב ליניארי נפרד עבור כל אחת משתי יחידות הדיוור		311
7.	צירוף הוצאות פיתוח לשווי המכירה		312
8.	אופי הזכות במקרקעין		313
9.	תכלית הענקת הפטור ממס		313
10.	פעולה ב"איגוד מקרקעין"		314
11.	ביטול הקנס או הפחתתו		315
12.	שומת מיסוי מקרקעין - הוכחת תשלום דמי מפתח		315
13.	קו דק בין תכנון מס לגיטימי לבין הימנעות מתשלום מס אמת		316
14.	סווג חברה - "איגוד מקרקעין"		316
15.	סווג הכנסות ממכירת דירות		317
16.	הפרדה רכושית - חוק מיסוי מקרקעין		317
17.	חבות במס שבח		318

18.	שומת מס רכישה בגין זכויות חכירה.....	319
19.	רכישת קרקע בנאמנות.....	319
20.	כיצד יש לסווג תקבול ששולם למערערים ערב מכירת מניותיהם בחברה	320
21.	"זכות במקרקעין" - מס רכישה.....	321
22.	דיווחים לא נכונים לרשויות המס.....	321
23.	רכישת קרקע או דירות מוגמרות.....	322
24.	חיוב במס רכישה בגין חידוש חוזה חכירה.....	323
25.	נאמנות ופטור ממס.....	324
26.	ניכוי את הוצאות ששולמו לאפוטרופוס הכללי.....	324
27.	תמורה החייבת במס.....	325
28.	טענה לגביית מס רכישה שלא כדין - ייצוגית.....	326
29.	פרשנות הסכם האופציה שנכרת בין המערערות 1-2 לבין בעלי הקרקע.....	326
30.	אין להחיל פטור ממס רכישה כאשר הנכס המועבר הוא זכות באיגוד מקרקעין אגב פירוק איגוד אחר.....	327
31.	קיומה של נאמנות על הדירות.....	327
32.	האם נפל בהחלטות נשוא העררים פגם אשר מצדיק את התערבותה של וועדת הערר	327
33.	האם ניתן להאריך את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה מכוח סעיף 107 לחוק, אל מעבר למועד 4 השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק.....	328
34.	המחוקק הגדיר מהי דירת מגורים וקבע מפורשות כי דירת מגורים כולל מחסן עד לשטח של 20 מ"ר.....	329
35.	פרשנות סעיף 9(ג1א) לחוק.....	329
36.	באלו נסיבות על בית-המשפט לדון בטענת התיישנות כטענה מקדמית?.....	351
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).....	354
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?.....	356
39.	ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין שלא להתיר לעוררת חישוב ליניארי מוטב בגין מכירת דירת המגורים שבבעלותה.....	357
40.	העררים הוגשו על החלטה במסגרתה נדחו בקשות העוררים לביטול עסקת מכר. המשיב קבע, כי מדובר במכר חוזר.....	357
41.	מימוש אופציה - חבות במס רכישה.....	371
42.	הסתמכות על שומה שגויה.....	374

43. שווי המכירה - מחלוקת על שווי הרכישה - פער גבוה בין ההערכות.....	378
44. הסכם פשרה - טענה להפרתו על-ידי מנהל מס שבח.....	379
45. פסלות המותב.....	382
46. חיוב במס רכישה בשל רכישת מניות בחברת בניה.....	385
47. הקלה במס רכישה בגין רכישת דירה לאברך.....	385
48. מהו שווי עסקת התמורות שנקשרה בין הצדדים וכיצד יש לחשבו?.....	386
49. טענת המבקש לפסלות המותב.....	386
50. ביטול עיסקה תוך זמן סביר.....	387
51. סדרי הדין בהם יש לנהוג כאשר מוגשת השגה.....	387
52. סיווג לצורך מס רכישה.....	387
53. קיום חובת הסודיות בחוק מיסוי מקרקעין.....	389
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. כל נכס ונסיבותיו הוא.....	390
55. אין מחלוקת כי רק דירה בבעלות יחיד נכנסת להגדרת "דירת מגורים מזכה", שהרי תנאי זה מתחייב מהגדרת דירת מגורים לעניין החוק.....	390
56. חוק מיסוי מקרקעין קובע כי פטור ממס שבח יחול אך ורק לגבי דירה, אשר עונה להגדרת המונח "דירת מגורים מזכה".....	390
57. המונח "דירה" יפורש לפי משמעותו בלשון פשוטה, לשון יום יום, כיחידה בעלת חדר אחד לפחות, מטבח ושירותים, אשר ניתן להתגורר בה.....	390
58. זכות במקרקעין היא נכס שאופן ניצולו ושוויו מושפעים מגורמים חיצוניים ובהם זכויות בניה.....	390
59. "זכות במקרקעין" לעניין חוק מיסוי מקרקעין כוללת הן זכות קניינית והן זכות אובליגטורית הקשורה במקרקעין ומדובר בהגדרה רחבה של המונח "מכירה".....	391
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.....	391
61. סעיף 82 לחוק אינו מוגבל בזמן.....	391
62. סמכות הוועדה להתערב בשיקול-הדעת של המנהל.....	391

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 392.

64. האם השבת המקרקעין לרשות מקרקעי ישראל בעקבות שינוי ייעודם מהווה "מכירת" "זכות במקרקעין" החייבת במס שבח? 392.

65. האם על העוררת לשלם מס רכישה בגין תוספת מאוחרת להסכם מכר? 392.

66. ניכוי הוצאות משפטיות 392.

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 396.

68. התכלית של חובת הדיווח העצמאית 396.

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 397.

70. נראה אם-כן, כי המשבצת המשפטית המתאימה (אם בכלל) לבקשת העוררת היא סעיף 85(א)(1) לחוק - גילויין של "עובדות חדשות" 397.

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 397.

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 שייחנו מהפטור 398.

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 שהחוזה נעשה בתום-לב וללא השפעה של יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה 398.

74. האם לצורך חישוב מס השבת, 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? 399

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. 399

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. 400

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. 400

78. בהתאם לסעיף 85 לחוק, המנהל רשאי, בין ביזמתו 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. 400

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 שהמנוח ירשה את המנוח ובהמשך העוררות ירשו את המנוח. במכירת הדירה פעלו העוררות בנעלי המנוחים. 401

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. 401

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).....401

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.....402

83. סעיף 385(3) לחוק, הרלבנטי בענייננו, מסמיך 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.....402

84. כידוע, בחוק מיסוי מקרקעין אין הגדרה למונח הפקעה. הפקעה היא רכישה כפויה של זכויות פרטיות במקרקעין המתבצעת על-ידי המדינה או מטעמה למן מטרה ציבורית, לרבות כנגד פיצויים.....402

85. הניסיון של המשיב לייצר במסגרת העררים דן אבחנה בין תיקון שומה ביוזמת הנישום לעומת תיקון שומה ביוזמת המשיב, או לייצר אבחנה ביחס לסוג או מהות התיקון המבוקש, או לקבוע תנאים מקדמיים לצורך דיון בבקשת תיקון - כל אלו אין להם אחיזה בלשונו של סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ואף אין להם תקדים בפסיקת ועדות הערר ובפסיקתו של בית-המשפט העליון.....403

86. נציין בקצירת האומר כי מקובלת עלינו העמדה הפרשנית של המערער לפיה הפטור לפי סעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), חל, על-פי נוסח הסעיף, רק במקרה שבו ניתנה למוסד ציבורי הכרה פורמלית מטעם שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.....403

87. יש לציין כי עררי מיסוי מקרקעין שונים מערעורי מס הכנסה ומס ערך מוסף בכך שסעיף 89 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), איננו קובע כי הדיון בערר יתנהל בדלתיים סגורות - וזאת בניגוד לנאמר במפורש בסעיף 154(א) לפקודת מס הכנסה ובסעיף 83(ג) לחוק מס ערך מוסף. משמע, כברירת מחדל, ובהיעדר הוראה מפורשת שניתנה על-ידי הרכב ועדת הערר, חל הכלל הקבוע בסעיף 68(א) לחוק בתי-המשפט (נוסח משולב) לפיו "בית-משפט ידון בפומבי"..... 403.

88. לדעתי המסקנה המתחייבת מעיון במסמכים שהוגשו על-ידי הצדדים היא שמר אברט ז"ל רכש את זכויותיו בנכס ביוני 1970, ולא קודם לכן, ולפיכך לא היה זכאי לשיעור מס שבח היסטורי בעת מכירת הזכויות בשנת 2018..... 404.

89. יש לדחות את טענות העוררת הן לעניין הטבות המס שלפי סעיף 53ג לחוק עידוד השקעות הון, כאילו נמכרו המקרקעין עצמם ולא המניות (עקרון השיקוף), והן לעניין הטענה שהמדובר במכירה כפויה שדינה כדין "הפקעה" ושיעורי המס המוטבים שלפי סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין..... 404.

90. העוררים לא הרימו את נטל השכנוע להוכחת טענתם שהזכויות שרכשו ממשפחת הירש כוללות גם אופציה להארכת תקופת החכירה, לא-כל-שכן את נטל השכנוע המוגבר המוטל עליהם מול ההתכתבויות שלהם בעבר מול חפ"י והסכם החכירה משנת 2016 - שאינם עולים בקנה אחד עם טענות העוררים..... 404.

91. במסגרת תיקון 62 (התשס"ח-2008) לחוק, נוסף פרק חמישי 5 העוסק במותן פטור ממס רכישה (או דחיית המס) בפרוייקטים של נדל"ן; המחוקק היה ער לשינויים והתמורות במסגרת ענף הנדל"ן והייזום של פרויקטים של תמ"א. על-כן, נקבעו תנאים ועקרונות לפיהן, ככל והנישום יעמוד בהם הרי שיידחה "יום המכירה" או יידחה "אירוע מס" בגין עסקה במקרקעין, ובכלל זה נקבעה אף הפרשנות לעסקה במקרקעין הנובעת מעסקאות תמ"א על סוגיהן..... 405.

92. צדדים לעסקת מקרקעין נדרשים לדווח על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין אשר קובע את המיסים המוטלים בגינה. לאחר שהמשיב קבע למבקשת שומה, היא הגישה השגה/בקשה לתיקון שומה והחלטת המשיב בעניין ניתנה ביום 02.09.24. בסעיף 88 לחוק נקבע, כי "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההחלטה, לערור עליה לפני ועדת ערר". הערר שבכותרת, אשר הוגש בחודש מאי 2025, הוגש בחלוף למעלה משמונה חודשים לאחר שניתנה החלטת המשיב..... 405.

93. בחוק מיסוי מקרקעין ניתנות הקלות מס בגין מכירת דירת מגורים מזכה: פטור ממס שבח, שניתן בעיקר מקום שבו מדובר בדירת מגורים יחידה (סעיף 49 לחוק); או פטור חלקי ממס שבח בעת מכירת דירת מגורים מזכה שאינה דירה יחידה ואשר נרכשה לפני 01.01.14, שניתן בגין חלק השבח שנצבר עד למועד האמור (סעיף 48א(ב)(1)). פטור חלקי זה מכונה "חישוב ליניארי מוטב"..... 406.

94. בשים-לב לכך שועדת הערר קבעה בהחלטתה שאין מקום להמשך הדיון בהליכים בפניה, ולכך שקיים רק הרכב אחד בועדת הערר שליד בית-המשפט המחוזי בחיפה - אין מנוס בענייננו מהעברת הדיון בהליכים למחוז שיפוט אחר. עם-זאת, ואף שההליך דנן אינו האכסניה המתאימה לדיון בשאלת המותב שידון בהליכים, מצאתי מקום להדגיש כי בעבר נפסק לא אחת שאין לאפשר לבעל דין להביא להחלפת המותב שדן בעניינו באמצעות התנהלות פסולה שלו, וכי הזכות לשבת בדיון היא גם החובה לעשות כן. לכן, במצב הדברים הרגיל, ספק אם היה מקום להחלטת ועדת הערר כי אין מקום להמשיך בדיון לפניה..... 406.

95. עניינו של העורר אינו נכנס לגדר המקרים החריגים המצדיקים מתן עדות בהיוועדות חזותית. העורר הוא בעל דין, אשר יזם את הגשתו של ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין נגד המשיב, הוא לא הציג ראיה כלשהיא לתושבות חוץ, לא הציג ראיה למרכז חיים מחוץ לישראל ואף לא הציג ראיה למניעה ממשית להתייצבותו לדיון..... 406.