



# AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

# הליכי שומה, השגה, ערר וערעור בחוק מיסוי מקרקעין

מרצה: עו"ד דנה הלר  
נובמבר 2020

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

## נושאי המצגת

### ההליך המנהלי:

- שלב השומה העצמית.
- שלב ההשגה.
- סעיף 85 לחוק.
- סעיף 107 לחוק.

### ההליך השיפוטי:

- שלב הערר לוועדת הערר.
- הרחבת חזית אסורה (בין השגה לערר).
- שלב הערעור לבית המשפט העליון.
- תחולת פגרת בתי המשפט

# ההליך המנהלי

## ההליך המנהלי - כללי

**פרק שביעי לחוק מיסוי מקרקעין – הליכי שומה**

### תיקונים משמעותיים:

1. תיקון 70 לחוק – שנת 2011

2. תיקון 89 לחוק – שנת 2018

מטרת התיקונים – קיצור תקופות להוצאת אישורי מיסים על מנת להאיץ את הליכי רישום נכסים בטאבו.

**דצמבר 2017** - חובת הגשת דיווחים למשרד מיסוי מקרקעין באופן מקוון באמצעות אתר רשות המסים (סעיף 76א לחוק).

## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': שומה עצמית - סעיף 73 לחוק (לאחר תיקון 89)

- סעיף 73(א) לחוק - "המוכר זכות במקרקעין ימסור למנהל, בתוך 30 ימים מיום המכירה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:
- (1) פרטי הזכות;
  - (2) פרטי העסקה;
  - (3) התמורה בעד מכירת הזכות ותאריך מכירתה;
  - (4) התמורה בעד רכישת הזכות ותאריך רכישתה;
  - (5) הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח;
  - (6) סכום המס המגיע ודרך חישובו;
  - (7) זכאות לפטור או להנחה מהמס החל."

## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': שומה עצמית - סעיף 73 לחוק (לאחר תיקון 89)

סעיף 73(ב) לחוק - "העושה פעולה באיגוד מקרקעין ימסור למנהל, בתוך 30 ימים מיום עשיית הפעולה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:

(1) הפעולה שנעשתה;

(2) תאריך עשיית הפעולה;

(3) התמורה בעד הפעולה;

(4) התמורה בעד רכישת הזכות באיגוד ותאריך רכישתה;

(5) הניכויים והתוספות שהוא תובע לעניין חישוב השבח;

(6) סכום המס המגיע ודרך חישובו;

(7) זכאות לפטור מהמס החל;

להצהרה יצורף מאזן של איגוד המקרקעין לסוף השנה שלפני יום עשיית הפעולה, ככל שהאיגוד חייב בעריכתו."

## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': שומה עצמית - סעיף 73 לחוק (לאחר תיקון 89)

**סעיף 73(ג) לחוק - "הרוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין ימסור למנהל, בתוך 30 ימים מיום הרכישה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:**

- (1) פרטי הזכות;
- (2) פרטי העסקה;
- (3) התמורה בעד הזכות;
- (4) סכום המס המגיע, אם מגיע, ודרך חישובו;
- (5) זכאות לפטור מהמס החל;
- (6) פרטי כלל הזכויות במקרקעין וכלל הזכויות באיגודי מקרקעין שבידי האיגוד ושוויים."



## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': שומה עצמית - סעיף 73 לחוק (לאחר תיקון 89)

**סעיף 73(ד) לחוק – "מוכר, עושה פעולה או רוכש כאמור, לפי העניין, שלא פירט בהצהרתו את כל הפרטים הנדרשים לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג), לפי העניין, יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה; הוראה זו לא תחול אם שוכנע המנהל כי הפרטים האמורים אינם מצויים בדיעת המצהיר;**

עושה פעולה שלא צירף להצהרתו מאזן של איגוד המקרקעין כאמור בסעיף קטן (ב), יראוהו, לעניין סעיף 82, כאילו לא הגיש הצהרה, זולת אם יגיש מאזן כאמור במועד אחר שהתיר לו המנהל או אם האיגוד הגיש מאזן כאמור לפי הוראות סעיף 75(א)."

## שלבי ההליך המנהלי

### שלב א': שומה עצמית - סעיף 78 לחוק

"(א) נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86."

## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': איחור בהגשת שומה עצמית - סעיף 94א לחוק

"(א) לא הגיש אדם הצהרה או הודעה במועד שנקבע בסעיפים כמפורט להלן, יוטל עליו, בעד כל שבועיים של פיגור, קנס בסכום כמפורט להלן:

(1) בסעיפים 73 ו-76 - 270 שקלים חדשים\*;

(...)

(ב) המנהל רשאי, אם הוכח להנחת דעתו כי האיחור היה מנסיבות מוצדקות, לפטור אותו מתשלום הקנס לפי סעיף קטן (א), כולו או חלקו."

\*הסכום משתנה כל שנה בהתאם למדד

## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': העדר שומה עצמית- סעיף 82 לחוק

"לא נמסרה למנהל הצהרת המוכר או עושה פעולה באיגוד, או הצהרת הרוכש והמנהל סבור שאדם פלוני חייב בתשלום מס, **רשאי המנהל לדרוש את מסירת ההצהרה ומשלא נענה רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח ואת המס שאותו אדם חייב בו.**"

**השימוש בסעיף 82 לחוק יכול להתרחש כשאינן דיווח מצד הנישום על ביצוע העסקה, כאשר חל שינוי מהותי בתנאי העסקה או כאשר הדיווח לפי סעיף 73 לחוק אינו מלא.**

## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': העדר שומה עצמית- סעיף 82 לחוק

### עניין רבץ השקעות בע"מ (ו"ע 26722-09-17 - דצמבר 2019)

- הודעה ("למען הזהירות") אינה מהווה הצהרה - "עמדתי היא, כי העוררות לא הגישו "הצהרה" על ידי כך שמסרו את מכתב ההודעה.... מקום בו קיים טופס רשמי - טופס המש"ח - המהווה את טופס ההצהרה לפי סעיף 73 לחוק - אין לקבל עמדה לפיה גם כשנדרשה הצהרה, ולא הוגשה, יש להתייחס למכתב הודעה כאל הצהרה כדין. העוררות אינן רשאיות לעשות דין לעצמן ולקבוע מה ייחשב בגדר "הצהרה" על פי החוק."
- **מועד הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה** - "אמנם, אי קביעת מועד להוצאת שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 82 לחוק אין משמע כי המשיב רשאי להוציאה בכל עת, בלא כל מגבלת זמן. אך לטעמי, ככל שהמשיב נוהג באופן סביר, ומוציא את השומה תוך זמן סביר - הרי שלא יכולה להישמע כל טענה לשיהוי בהוצאתה, לא כל שכן טענת התיישנות."

## שלבי ההליך המנהלי

### שלב א': ביקורת על שומה עצמית - סעיף 78 לחוק

"(ב) המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:

- (1) לאשר את השומה העצמית;
- (2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה - לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל; שומה לפי פסקה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם המוכר או עושה הפעולה, לפי העניין;
- (3) אם שוכנע שנפלה בשומה כאמור בפסקה (1) או (2) טעות חשבון - לתקנה, ביוזמתו או לבקשת המוכר או עושה הפעולה; תיקן המנהל כאמור שומה שאושרה לפי פסקה (1), יוסיפו לראות בה שומה עצמית."

## שלבי ההליך המנהלי

שלב א': ביקורת על שומה עצמית - סעיף 79א לחוק

### הדרישה להנמקה וזכות הטיעון

(א) נעשתה שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 78(ב)(2) או (ג),  
יפרט המנהל, נוסף על הנימוקים לאי-אישור השומה העצמית, את  
הדרך שלפיה נעשתה השומה.

(ב) לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה כאמור בסעיף קטן (א), בלי  
שניתנה למוכר, לעושה הפעולה או לרוכש, לפי העניין, הזדמנות  
סבירה להשמיע את טענותיו.

## שלבי ההליך המנהלי שלב ב': השגה - סעיף 87 לחוק

"(א) היה אדם חולק על השומה רשאי הוא לבקש מהמנהל, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש את הנימוקים להשגה על השומה, את סכום המס הנובע מהם ואת דרך חישובו (להלן - סכום המס שאינו שנוי במחלוקת), ותוגש בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו הודעת השומה". (...)

(ג) בא המשיג על השומה שנערכה לו לידי הסכם עם המנהל, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לו הודעה על המס שעליו לשלם.

(ד) המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה או בתוך 30 ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר; המנהל יהיה רשאי, מטעמים מיוחדים, להאריך את התקופה האמורה עד לתום שנה מהיום שנמסרה לו הודעת ההשגה."



## שלבי ההליך המנהלי שלב ב': השגה - סעיף 87 לחוק

"(ה) על אף האמור בסעיף קטן (ד), על השגה שהוגשה על שומה שהוצאה לפי סעיף 82, ייתן המנהל למשיג את החלטתו בתוך 12 חודשים מיום שקיבל את ההצהרה המפורטת כאמור בסעיף קטן (ב).

(ו) לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה בסעיפים קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

(ז) לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, בלי שניתנה למשיג הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו."

- סעיף 91(א) לחוק - תשלום המס שאינו במחלוקת.
- עניין סטלה שירותי מכוניות בע"מ (ע"א 381/80) – אין הגבלה על סמכויות מנהל מיסוי מקרקעין בהחלטתו בהשגה והוא יכול אף להגדיל את סכום המס שנקבע בשומה לפי מיטב השפיטה.

## שלבי ההליך המנהלי שלב ב': השגה - סעיף 87 לחוק

**סעיף 87א לחוק – "מי שערך את השומה לא יחליט בהשגה עליה".**

### **עניין באוהאוז (ו"ע 8086/07 – נובמבר 2008)**

"סביר להניח כי רכז הדן בהשגה יהא רשאי להסתמך על חומר שנאסף לשומה שעליה נסבה ההשגה כדי להחליט נכוחה בהשגה ולצורך כך גם לשוחח עם עורך השומה. אין לראות בכך כל פגם ובלבד שהחלטה בהשגה נתנה על פי שקול דעתו העצמאי והמקצועי של המחליט בהשגה."

### **עניין עונאללה (ו"ע 27817-06-15 – מאי 2016):**

"נציין, כי במסגרת הערר שלפנינו לא נטען ובוודאי שלא הוכח, כי במועד הדיון בהשגה העלו העוררים טענה לפיה קיים פגם בכך שמר שחיבר נכח בדיון בהשגה על השומות שקבע. יש בכך כדי לתמוך בטענה, כי העוררים המתינו עם טענתם זו עד לקבלת החלטה בהשגה, כך שיהיה בידם לתקוף את החלטה ככל שזו לא תישא חן בעיניהם... מקובלת עלינו הטענה לפיה הדבר דומה להעלאת טענת פסלות שופט לאחר קבלת פסק הדין."

# שלבי ההליך המנהלי

## שלב ב': השגה – חובת הגילוי והעיון

### חובת הגילוי של הנישום – סעיף 96 לחוק

"(1) לדרוש מכל אדם, שהמנהל סבור שיש בידו **מסמכים**, שימסור לו תוך זמן שייקבע בדרישה, כל הסכם, תעודת קנין, פנקסים, פנקסי רישום, חשבונות, מסמכים וכל תעודה אחרת או ידיעה שברשותו הדרושים למנהל לצורך חוק זה;

(2) לערוך **העתקים או תמציות** מן המסמכים והתעודות המפורטים בפסקה (1);

(3) לדרוש מכל אדם, שהוא סבור שיש בידו מסמכים, **שיתייצב לפניו** ויביא עמו לבדיקה מסמכים או תעודות המפורטים בפסקה (1), ולגבות ממנו עדות;

(4) **להיכנס** בכל עת סבירה בשעות היום **לכל מקרקעין**, לרבות בית מגורים, נשוא המכירה או הפעולה באיגוד, ולערוך בהם **בדיקות ומדידות**."

### חובת הגילוי של מנהל מיסוי מקרקעין - עניין ד.נ.ד. (רע"א 291/99)

הנחת המוצא, היא כי **כלל הגילוי** החל על רשות מנהלית מכוח מושכלות היסוד של המשטר הדמוקרטי חל גם על רשות המיסים. לפיכך, על מנהל רשות המיסים **מוטלת החובה לגלות לנישום את החומר ששימש להחלטה בעניינו כבר בשלב ההשגה (השלב הטרומי משפטי)**. זאת למעט תרשומות והתכתבויות פנימיות של רשות המיסים. **חובת הסודיות היא למען הנישום.**

## שלבי ההליך המנהלי

### התיישנות שומות – המועד הקובע

פסק דין סמי (ע"א 5954/04 – אפריל 2007):

מרוץ ההתיישנות להוצאת שומה/החלטה בהשגה נעצר אך ורק במועד בו נודע לנישום על הוצאת השומה:

**"במקרה בו עושה פקיד השומה צו אולם אינו עושה דבר על מנת שמושא הצו יהיה מודע לכך שנעשה בעניינו צו והצו נותר אצל פקיד השומה במגירה - מסופקתני האם ניתן לומר כי הסתיים שימושו של הפקיד בסמכותו."**

עניין נאמן (ע"א 3929/13 – דצמבר 2014):

**חידוד להלכת סמי - המועד שבו נפסק מרוץ הזמנים להוצאת השומה על ידי פקיד השומה הוא המועד שבו נשלחה השומה לנישום, ולא המועד שבו השומה התקבלה אצלו.**

## שלבי ההליך המנהלי

### התיישנות שומות – המועד הקובע

#### פסק דין ינקו וייס (ע"א 805/14 – אוקטובר 2015):

ידיעת הנישום לגבי כוונת פקיד השומה להוציא שומה אינה מאיינת את חובתו של פקיד השומה להוציאה את השומה במועד הקבוע בפקודה:  
"על יסוד האמור, פרשנותם הראויה של סעיפי ההתיישנות בפקודה היא, כי מירוץ הזמנים להתיישנות סמכותו של פקיד השומה אינו נקטע כל עוד לא ניתנה החלטה סופית וחתומה של פקיד השומה שנשלחה אל הנישום, וכי אין מקום להכיר בחריגים לקביעה זו המבוססים על ידיעתו של הנישום. זאת, אפילו במקרה שבו הנישום יודע בפועל ובאופן ודאי על קיומה של שומה בעניינו."

• ההלכות בעניין התיישנות שומות אמנם נקבעו בהקשר של מס הכנסה, אך במספר פסקי דין נקבע, כי הן רלוונטיות גם לשומות שהוצאו מכוח חוק מיסוי מקרקעין - עניין אליהו (ו"ע 1354/08); עניין מירון (ו"ע 13-02-25331)

## ההליך המנהלי

### תיקון שומה – סעיף 85 לחוק

(א) 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, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה.

# ההליך המנהלי תיקון שומה – סעיף 85 לחוק

## דוגמאות מן הפרקטיקה

- עובדות חדשות – ניכוי הוצאות שהוצאו לאחר עריכת השומה; החזר מס רכישה בדיעבד לרוכש דירה יחידה שבתוך שנתיים חזר לישראל בתור עולה חדש/תושב חוזר ותיק; גילוי עובדות חדשות במסגרת פסק דין מאוחר (עניין חמאוי, עמ"ש 430/93), גילוי מסמך המעיד על המועד הנכון של ביצוע המכירה (עניין שקולניק, עמ"ש 203/93).
- הצהרה לא נכונה – כאשר תיאור המקרקעין ואחוזי הבנייה אינם מפורטים בטופס המש"ח, אין זיהוי של הצדדים החתומים וסכום העסקה נמוך בצורה ניכרת משווי השוק, אזי ההצהרה איננה נכונה (עניין זינגר, עמ"ש 121/86).

# ההליך המנהלי תיקון שומה – סעיף 85 לחוק

## דוגמאות מן הפרקטיקה

### • תיקון טעות:

- טעות מתמטית - טעות בחישוב שווי המכירה, לדוגמא, בשל תרגום לא נכון של התמורה ממט"ח לשקלים (עניין יעקובוביץ, עמ"ש 3/87);
- טעות משפטית - ניתן לבקש בדיעבד ששומה בה התבקש בטעות פטור ממס שבח לדירת מגורים, תהפוך לשומה חייבת, כדי לשמר את הפטור לעסקה עתידית (עניין עזר ו"ע 9094/08).
- יודגש כי - טעות משפטית לעניין סעיף 85(3) לחוק הינה טעות בהבנת החוק. שינוי של הלכה עקב החלטה מאוחרת של בית המשפט אינו בגדר "טעות משפטית".



# ההליך המנהלי תיקון שומה – סעיף 85 לחוק

- כאשר נישום מבצע עבירה פלילית הנוגעת לעסקת מקרקעין – מנהל מיסוי מקרקעין יכול לתקן את השומה האזרחית תוך 12 חודשים מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר. (סעיף 85(ב) לחוק)
- אין מגבלת זמן על החלטה בבקשה לתיקון שהוגשה על ידי נישום.
- עניין איציק וצורי (ע"א 9165/99 – אוגוסט 2002) - שומה שהוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין לשותפות במקום לשותפים. נקבע לעניין סעיף 85 לחוק כי:
  - ✓ ניתן לתקן שומה לאחר קבלת פסק דין.
  - ✓ ניתן לתקן את אותה שומה מספר פעמים.

## ההליך המנהלי הארכת מועדים – סעיף 107 לחוק

- "(א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה.
- (ב) המנהל רשאי לדרוש מאדם שעליו מוטלת חובת תשלום מס ואשר ניתנה לו ארכה לפי סעיף קטן (א) לדרוש ערובה לתשלום המס שהוא עלול להתחייב בו."

**דוגמא נפוצה לשימוש בסעיף – הודעות נאמנות (סעיף 74 לחוק).**

## ההליך המנהלי

בין סעיף 85 ל- סעיף 107 לחוק

**עניין רות כספי (ע"א 7759/07)** – האם מכוח סעיף 107 ניתן להאריך את תקופת 4 השנים לתיקון שומה בסעיף 85? כבוד השופט רובינשטיין סבר שכן, אך הנושא הושאר בצריך עיון.

**עניין בר גיורא (ו"ע 53452-09-12)** - סעיף 107 לחוק אינו מקנה למנהל מיסוי מקרקעין סמכות ליתן אורכה מעבר לתקופה הקצובה בסעיף 85 לחוק.

**עניין גפן (ו"ע 43263-02-13)** – סעיף 85 כפוף לכללי השיהוי. נישום הממתין לרגע האחרון ומגיש בקשה לתיקון בסמוך לחלוף תקופת ארבע השנים צריך להסביר את מהות השיהוי והאם נקט באמצעים סבירים כדי לתקן המעוות ברגע גילוי.

## ההליך המנהלי

בין סעיף 85 ל- סעיף 107 לחוק

### עניין אפי חוגי (ו"ע 18-07-68019 - ספטמבר 2019)

בקשה לתיקון שומה על ידי "נכה" כהגדרתו בתקנות מס רכישה, אשר ביקש להכיר בהטבה במס רכישה לה הוא זכאי במסגרת שומה שניתנה 7 שנים קודם לכן. נפסק:

- "במקרים הראויים והצודקים, גם אם יהיו מעטים, יש לאפשר את הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק על מנת לקבוע מס אמת, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה."
- "ככל שהאיחור מהמועד החוקי גדול יותר, כך יידרש הנישום להצביע על נימוקים והסברים כבדים ומשכנעים יותר כדי לעמוד ברף הנדרש להוכחת "סיבה מספקת" באופן המצדיק את הארכת המועד המבוקשת"

# ההליך השיפוטי

## ההליך המשפטי

שלבים בהליך המשפטי – ועדת ערר

### סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין

"הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל רשאי, תוך שלושים יום\* מיום שנמסרה לו ההחלטה לערור עליה לפני ועדת ערר, ובין היתר לערור על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה."  
\*הארכת מועד על פי סעיף זה היא בסמכות ועדת הערר בלבד.

### סעיף 89(ב) לחוק מיסוי מקרקעין

"הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הוועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו."

# ההליך המשפטי שלבים בהליך המשפטי – ועדת ערר

## סעיף 89 לחוק מיסוי מקרקעין

"(א) שר המשפטים ימנה לענין סעיף 88 ועדות ערר של שלושה כל אחת והם: שופט שיהא יושב ראש הועדה, ושני חברים שלפחות אחד מהם הוא נציג הציבור."

- ועדות הערר יושבות בסמוך לבית המשפט המחוזי ומהוות ערכאה מקבילה לו לענייני מיסוי מקרקעין בלבד.
- על אף שלשלושת חברי הועדה יש מעמד שווה, במקרים של חוסר הכרעה - עמדת יו"ר הועדה היא המחייבת.

## ההליך המשפטי

שלבים בהליך המשפטי – ועדת ערר

### תקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר)

**תקנות 2,3** – הגשת ערר, הכולל את העובדות והנימוקים הרלוונטיים.  
**תקנה 12** – מחילה את מרבית תקנות סדר הדין האזרחי על עררי מיסוי מקרקעין.

- ניתן להגיש ערר על כל החלטה של מנהל מיסוי מקרקעין ולא רק על החלטתו בהשגה ("החלטות אחרות" – בחלטה לפי סעיף 85, סעיף 107, אי ביטול קנסות וכדומה).
- **סעיף 91(ב) לחוק** - הגשת ערר על החלטת המנהל בהשגה מקפיאה באופן אוטומטי את חוב המס של הנישום – אך לא בערר שהוגש על "החלטה אחרת" (עניין יחזקאל – ו"ע 42257-06-16)



# ההליך המשפטי שלבים בהליך המשפטי – ועדת ערר

## שלבי הליך הערר מול ועדות הערר

1. **הגשת כתב ערר – אין הוראה בחוק או בתקנות לעניין הגשת כתב הגנה מצד המשיב (מנהל מיסוי מקרקעין).**
2. **קדם משפט - העלאת טענות מקדמיות: התיישנות, הרחבת חזית, גילוי מסמכים וכו'.**
3. **הכנת תצהירים + הוכחות**
4. **סיכומים.**

## ההליך המשפטי

חובת הגילוי והעיון בהליך המשפטי

• חובת הגילוי של מנהל מיסוי מקרקעין - עניין ד.ג.ד (רע"א 291/99)  
מתחזקת בהשוואה לשלב ההשגה.

• חובת הגילוי של הנישום - עניין טמרס (ו"ע 11-08-46256):  
מוגבלת בהשוואה לשלב ההשגה:

"כל המסמכים והמידע צפוי שיהיו בידי הרשות בטרם מתן החלטתה וביסוסה בדיעבד על מידע ומסמכים שלא עמדו בפניה, חותרת תחת חובתה ליתן החלטה על בסיס חומר ומידע שבפניה. קשה להניח מצב שבו הרשות תיתן החלטה בלא שעמדה בפניה תשתית ראייתית מספקת ורק לאחר הגשת הליך הערעור היא תבקש לבסס את החלטתה על ראיות ומסמכים חדשים אותם הינה דורשת מהנישום."

## ההליך המשפטי

### חובת הגילוי והעיון בהליך המשפטי

עניין טמרס (ו"ע 11-08-46256) - החריג:

"רשאית רשות המס לבקש גילוי ועיון במסמכים אשר לא גולו לה למרות דרישותיה בשלב ההשגה. כן ניתן ליתן צו לגילוי ועיון מקום שבו הנישום הוסיף בערעורו טענות שלא נטענו בפני רשות המס בשלבים המוקדמים, לרבות בשלב ההשגה. ניתן לאפשר הליכי גילוי ועיון מקום שבו הרשות נסמכה על ראיות מנהליות שאינן קבילות בבית המשפט והיא מבקשת למצוא להן חיזוקים קבילים... כמובן שניתן להתיר הליכי גילוי ועיון מקום שהצדדים הסכימו לכך".

היקף הגילוי הנדרש מהנישום על ידי הרשות – שלושה עקרונות:

- עקרון הרלוונטיות;
- עקרון הזמינות - החזקת המסמכים בידי הנישום;
- איסור על "מסע דיג" (fishing) - שמטרתו שיפור עמדת הרשות מול הנישום.

## ההליך המשפטי

### הליך התביעה מול הליך הערר - ראיות

#### תקנות סדר דין אזרחי – הליך תביעה אזרחי

**תקנה 9 לתקנות מסדירה אלו פרטים יכיל כתב התביעה (רשימה סגורה).  
תקנה 9(5) לתקנות קובעת, כי יש להציג את המסכת העובדתית לעילת התובענה, כדלקמן:**

**"9. ואלה הפרטים שיכיל כתב תביעה, וחץ מן האמור בתקנות להלן לא יכיל אלא פרטים אלה:...**

**(5) העובדות העיקריות המהוות את עילת התובענה, ואימתי נולדה;..."**

**תקנה 92 מסדירה מצב בו בעל הדין מעוניין לתקן את כתב הטענות:  
"92. ... תיקון של טענה עובדתית או הוספתה, טעונים הגשת תצהיר המאמת את העובדות."**

## ההליך המשפטי

### הליך התביעה מול הליך הערר - ראיות

#### תקנות סדר דין אזרחי – הליך ערר מיסוי מקרקעין/ ערעור מס הכנסה

**תקנה 457 לתקנות קובעים כלל וחריגים לעניין הבאת ראיות נוספות, אשר לא נשמעו בערכאה הקודמת, כדלקמן:**

**"(א) בעלי הדין בערעור אינם זכאים להביא ראיות נוספות, בין בכתב ובין בעל פה, לפני בית המשפט של ערעור, ואולם אם בית המשפט שבערכאה קודמת סירב לקבל ראיות שצריך היה לקבלן, או אם בית המשפט של ערעור סבור שכדי לאפשר לו מתן פסק דין, או מכל סיבה חשובה אחרת, דרושה הצגת מסמך או חקירת עד, רשאי בית המשפט של ערעור להתיר הבאת הראיות הנוספות".**

## ההליך המשפטי

הליך התביעה מול הליך הערר – הרחבת חזית אסורה

### עניין ליבוביץ מחוזי (ע"מ 1019/08- אוקטובר 2011)

"על נישום לעשות שימוש מושכל בהליך ההשגה ולפעול להציג בפני המשיב את כל ארסנל טענותיו העובדתיות והמשפטיות... ולנסות להמציא מסמכים ומידע לגביהם. שלב הערעור אינו שלב של מקצה שיפורים. שאם כן עלול שלב ההליך השומתי ובכללו שלב ההשגה להיות מרוקן מתוכן... פגם אי הצגת עובדות במסגרת ההליך השומתי, אינו יכול ברגיל להירפא במסגרת ערעור המס. כך אלא אם לא היו העובדות בידי הטוען להן, לא צריכות היו להיות בידין או לא יכול היה בשקידה ראויה להשיגן במועד תוך שהוא מיידע את הצד שכנגד כי פועל להשגתן. על בתי המשפט לפעול באופן שיאפשר לרשות לעשות את מלאכתה בצורה המיטבית."

## ההליך המשפטי

הליך התביעה מול הליך הערר – הרחבת חזית אסורה

### עניין ליבוביץ עליון (רע"א 777/14 - מרץ 2014)

**כבוד השופט סולברג:**

- לא מדובר בהליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, דבר שעלול לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של שלב ההליך השומתי ובכללו ההשגה.
- אמנם יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם ענייננו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים".

## ההליך המשפטי

הליך התביעה מול הליך הערר – הרחבת חזית אסורה

עניין וינברג (ע"א 5238/13-מרץ 2015)

"כידוע, על צד בהליך האזרחי לכלול את כלל טענותיו במסגרת כתב הטענות שהגיש ולפרטן במידה מספקת, כך שהן הצדדים האחרים בהליך, הן בית-המשפט שדן בו יוכלו לאמוד את גדר המחלוקת ולהתייחס אליה כדבעי. ניתן לכנות זאת כדרישה מצד להליך להציג את גרסתו במלואה ובהזדמנות הראשונה. בענייננו, ההזדמנות הראשונה הייתה ההשגה... המערער לא העלה את הטענות המפורטות במסגרת כתב ההשגה והסתפק, במסגרת סעיף 22 בכתב ההשגה, בדברים הבאים:"  
"לאור חוסר בהירותה של שומת מס הרכישה וחוסר הבהירות בנוגע לאופן קביעת שווי הרכישה והשומה עדיין בגדר 'מדרש פליאה' בעיני המשיג ועל כן שומר המשיג על זכותו לעדכן ולהוסיף לאמור לעיל כאשר יתבררו נימוקי המנהל לאשורם"...



## ההליך המשפטי

הליך התביעה מול הליך הערר – הרחבת חזית אסורה

עניין וינברג (ע"א 5238/13-מרץ 2015) - המשך

"גם בכתב הערר שהגיש המערער ננקטה הטקטיקה המתוארת. המערער חזר על דבריו כי שומת המשיב איננה ברורה לו ועל כן הוא "שומר על טענותיו"..."

למען הסר ספק: אין להלום שימוש בסעיפים לקוניים כמתואר כ"פותחים פתח" להעלאת טענות שלא נטענו ושלא פורטו... העלאת גרסה במלואה משמעה העלאת גרסה הכוללת את מלוא הטענות. על כל טענה להיות מפורטת דיה. טענות המועלות "כלאחר יד" תוך שימוש בטקטיקה המתוארת – יש לראותן כאילו לא הועלו כלל במסגרת ההליך."

## ההליך המשפטי

שלבים בהליך המשפטי - ערעור לבית המשפט העליון

### סעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין

"על החלטתה של ועדת ערר ניתן לערער **בבעיה משפטית** לבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, תוך 45 ימים מיום מתן ההחלטה, או אם ניתנה בהעדר מערער - מיום שנמסרה לו."

- תנאי להגשת ערעור על החלטת ועדת הערר לבית המשפט העליון הוא תשלום המס שבמחלוקת (סעיף 91(ד) לחוק). ניתן לקבל דחיה של התשלום רק באמצעות בקשה לעיכוב ביצוע המוגשת לוועדת הערר שנתנה את פסק הדין עליו מוגש הערעור.

# ההליך המשפטי תחולת פגרת בתי המשפט

## תקנה 529 לתקנות

**"תקופת פגרה של בית המשפט לא תובא במנין הימים שנקבעו בתקנות אלה או שנקבעו בידי בית המשפט או הרשם, אלא אם כן הורה בית המשפט או הרשם, לפי הענין, הוראה אחרת."**

מועד הגשת הערר קבוע בחקיקה ראשית, הגוברת על התקנות, ולכן הדעה הרווחת היא שהפגרה אינה דוחה את מועד הגשת הערר. יחד עם זאת, תקנה 529 לתקסד"א דוחה מועדים אחרים בעררי מיסוי מקרקעין, כגון מועדי תגובה לבקשות בכתב, מועדי הגשת כתבי בי-דין ועוד.

TAX LAW OFFICES

**תודה לכולם!**

**שאלות?**

**צוות המשרד עומד לשירותכם:**

0722-405100

054-2651516

[meori@ampeli-tax.co.il](mailto:meori@ampeli-tax.co.il)

[www.ampeli-tax.co.il](http://www.ampeli-tax.co.il)

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן