



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

העוררת: א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ ח.פ. 511583544
ע"י ב"כ צ. הרשקוביץ ואח'

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
ע"י ב"כ עו"ד עילם דבש מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

החלטה

- 1
- 2 החלטה זו עניינה בשאלה האם מוסמך המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – המשיב) להודיע
- 3 לעוררת, חברת א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ (להלן – העוררת), תוך כדי ובמהלך ניהולו של
- 4 ערר וללא נטילת רשות מבית המשפט, על תיקון השומה שיצאה תחת ידיו לאחר ההחלטה בהשגה,
- 5 ולדרוש בשל כך את מחיקת הערר שהוגש על ידי העוררת והכל ללא צו להוצאות.
- 6 טרם שתידון הסוגיה שבמחלוקת, תובא בתמצית השתלשלות העניינים שהובילה לצורך במתן החלטה
- 7 זו.
- 8 1. הערר דנן עניינו בהחלטת המשיב בהשגה שהוגשה על ידי העוררת על שומת מס רכישה
- 9 שהוצאה לה על ידי המשיב בקשר עם זכייתה במכרז חי/181/2020 של רשות מקרקעי ישראל
- 10 (להלן – רמ"י) לרכישת זכויות חכירה מהוונת במקרקעין מושא המכרז במסגרת פרויקט של
- 11 "מחיר למשתכן" בקרית אתא.
- 12 2. המחלוקת בערר נוגעת לשווי המכירה שקבע המשיב לצורך מס הרכישה. העוררת הצהירה
- 13 בשומתה העצמית על שווי מכירה בסך של כ- 31 מיליון ₪, ואילו המשיב קבע בשומה לפי
- 14 מיטב השפיטה שהוציא לעוררת בשלב א' של ההליך השומתי כי שווי המכירה יעמוד על סך
- 15 של 41,212,952 ₪.
- 16 העוררת הגישה השגה על שומת מס הרכישה, וזו נדחתה על ידי המשיב. יצוין כי בשלב ההשגה
- 17 הגדיל המשיב את השומה והעמידה על סך של כ- 42,325,000 ש"ח



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

ו"ע 35404-06-23 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 הפער של כ- 11 מיליון ₪ בין השומה העצמית לבין החלטת המשיב בהשגה נעוץ בעמדת
2 המשיב לפיה יש לצרף לשווי הרכישה את כלל הוצאות הפיתוח במקרקעין ובסביבתם (להלן
3 - הוצאות הפיתוח הכלליות) וכן הוצאות פיתוח בגין השתתפות בהקמת מוסדות ציבור
4 והוצאות פיתוח "ישן מול חדש" – שדרוג תשתיות בשכונות ותיקות (להלן - הוצאות הפיתוח
5 הנוספות) אשר העוררת התחייבה לשלם כחלק מתנאי המכרז.
- 6 טענת העוררת בערר היא כי לא בוצע כל פיתוח בפועל במקרקעין מושא המכרז או בסביבתם
7 במועד הזכייה במכרז, ועל כן בהתאם להלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון – אין לצרף
8 לשווי המכירה את הוצאות הפיתוח – הן הכלליות והן הנוספות.
- 9 העוררת הוסיפה וטענה בערר כי אף אילו בוצעו חלק מעבודות הפיתוח הנוספות, הרי שהללו
10 אינן בעלות כל זיקה או קשר למקרקעין או לסביבתם ולא נועדו לאפשר לממש את פוטנציאל
11 הבנייה על המקרקעין ובכל מקרה יש להפחית את מרכיב המע"מ.
- 12 באשר להוצאות הפיתוח הכלליות בסך של כ- 13 מיליון ש"ח – נטען כי יש להפחית את שווי
13 משווי המכירה בשל כך שאין מחלוקת כי הללו לא בוצעו כלל.
- 14 עמדת המשיב, כפי שהוצגה בכתב התשובה מטעמו, היא כי על פי עקרון צירוף כלל התמורות
15 ועל פי עקרון המהות הכלכלית של העסקה יש לכלול בשווי המכירה הן את הוצאות הפיתוח
16 הכלליות ככל שלא הוצג אישור על אחוז הפיתוח בפועל והן את הוצאות הפיתוח הנוספות.
17 המשיב ציין בכתב התשובה כי במסגרת ההחלטה בהשגה הוא כלל בשוגג את הוצאות הפיתוח
18 הכלליות בשווי המכירה, וזאת למרות שלאחר בירור נמצא כי שיעור הפיתוח עמד על 0%, ועל
19 כן הסכים להפחית משווי המכירה סך של 9,595,187 ₪ (לא כולל מע"מ).
- 20 המשיב מציין אפוא, כי המחלוקת בין הצדדים היא בעניין הוצאות הפיתוח הנוספות, אשר
21 לגישתו מהוות חלק אינטגרלי מהתמורה החוזית הכוללת ומשווי הזכות במקרקעין.
- 22 עמדת המשיב היא כי אין רלבנטיות למצב הפיזי של המגרשים מושא המכרז בכל הקשור
23 להוצאות הפיתוח הנוספות, בהעדר זיקה של הוצאות פיתוח אלו למגרשים בהם זכתה
24 העוררת במכרז.
- 25 עוד טוען המשיב כי יש לדחות את טענות העוררת בסוגיית ניכוי המע"מ מתשלום כלל הוצאות
26 הפיתוח.
- 27



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 המשיב אף ציין בכתב התשובה כי בסוגיה שבמחלוקת (עניין הוצאות הפיתוח הנוספות
2 וצירופן לשווי המכירה) תלויים ועומדים הליכים משפטיים רבים – עררים רבים נוספים בפני
3 ועדת הערר דנן כמו גם בפני ועדות ערר אחרות ברחבי הארץ, וכן בקשה לאישור תובענה
4 ייצוגית נגד רשות המיסים שהוגשה לבית המשפט המחוזי בירושלים. המשיב סבר כי יש
5 מקום להגעה להסדר דיוני בדבר ניהול העררים התלויים ועומדים בפני ועדת הערר דנן, לפיו
6 יידון ערר מוביל אחד בלבד בסוגיה שבמחלוקת אשר תוצאתו תחול על כל יתר העררים.
- 7 יצוין, כי הסדר דיוני כאמור לא התגבש בין המשיב לבין העוררים בכלל העררים שהוגשו
8 לוועדת הערר בבית המשפט המחוזי בחיפה.
- 9 5. בישיבת קדם המשפט שהתקיימה בערר ביום 17.12.23 לובנו טענות הצדדים ובסופו של דבר,
10 בשל קיומה של מחלוקת עובדתית (בקשר עם אחוז הביצוע של עבודות הפיתוח הנוספות)
11 נקבע הערר לשמיעת ראיות. המועד להגשת תצהירי העוררת נקבע ליום 18.2.24 ואילו תצהירי
12 המשיב נקבע כי יוגשו עד ליום 18.4.24. דיון הוכחות נקבע ליום 30.4.24.
- 13 6. ביום 11.2.24 הגישה העוררת תצהיר עדות ראשית מטעמה וכן ביקשה לזמן לעדות את סגנית
14 מהנדס העיר קריית אתא לצורך בירור שיעור הביצוע של עבודות הפיתוח הנוספות.
- 15 7. ביום 12.2.24 הוגשה "הודעה מטעם המשיב בעניין תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק ולצדה
16 בקשה למחיקת הערר" (להלן – הודעת התיקון ובקשת המחיקה).
- 17 בהודעת התיקון הודיע המשיב כי הוא החליט לתקן את השומה מושא הערר בהתאם
18 לסמכותו לפי סעיף 85 לחוק, ובהתאם ביקש למחוק את הערר, לבטל את דיון ההוכחות
19 הקבוע ליום 30.4.24, והכל ללא צו להוצאות.
- 20 8. המשיב טען במסגרת הודעת התיקון ובקשת המחיקה כי זמן קצר לאחר ישיבת קדם המשפט
21 מיום 17.12.23 הודיע המשיב לעוררת כי נוכח דברים שעלו בדיון האמור התעורר חשש כי
22 נפלה טעות בשומה "בנוגע לבסיס העובדתי ולנתונים שעמדו בבסיס השומה ביחס לשיעור
23 פיתוח תשתיות העל כפי שעמד ביום המכירה".
- 24 המשיב ציין כי ביום 14.1.24, לאחר שהעוררת סירבה "להחזיר את הדברים לשלב ההשגה
25 בהסכמה" הבהיר המשיב לעוררת כי לא יהא מנוס מלתקן את השומה לפי סעיף 85 לחוק וכי
26 התיקון יוביל למחיקת הערר.
- 27 9. בהודעת התיקון ובקשת המחיקה צוין כי ביום 8.2.24, טרם שהוגשו תצהירי העוררת, נשלחה
28 לעוררת החלטת המשיב על תיקון השומה מושא הערר (צופרה כנספח להודעת התיקון).



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

ו"ע 35404-06-23 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 המשיב טען כי על אף שהעוררת ידעה במשך כחודש כי ישנה טעות בשומה וכי זו הוצאה על
- 2 בסיס מסד עובדתי שגוי, החליטה העוררת להזדרז ולהגיש את תצהיר העדות הראשית
- 3 מטעמה.
- 4 המשיב טען בהודעת התיקון ובקשת המחיקה כי בנסיבות האמורות – השומה מושא הערר
- 5 אינה עומדת עוד על הפרק ועל כן דין הערר להימחק.
- 6 על פי החלטה שניתנה באותו יום המורה על הגשת תגובה, הגישה העוררת את תגובתה
- 7 להודעת התיקון ובקשת המחיקה ביום 13.2.24.
- 8 בתגובת העוררת צוין כי ב"כ המשיב פנה לב"כ העוררת בתחילת חודש ינואר 2024 וביקש את
- 9 הסכמתו למחיקת הערר על מנת לאפשר למשיב את תיקון השומה תוך חזרה לשלב ההשגה.
- 10 ב"כ העוררת צירף את ההתכתבות בין באי כוח הצדדים בעניין זה, וכן ציין כי בשיחה טלפונית
- 11 שהתקיימה בין הצדדים לאחר ההתכתבות, סירבה העוררת לבקשה לתיקון השומה בהסכמה
- 12 מאחר והעוררת סברה כי מדובר בניצול לרעה של סעיף 85 לחוק ובניסיון להימלט מהרחבת
- 13 חזית ביחס לכתבי הטענות בערר ולסטייה מהודאת בעל דין ביחס לנתוני השומה.
- 14 ב"כ העוררת ציין כי תצהיר העדות הראשית של העוררת היה מוכן זה מכבר והמתין רק
- 15 להשלמת תוצאות הפנייה בכתב אל סגנית מהנדס העיר קריית אתא, שהתבקשה לתת תעודת
- 16 עובד ציבור ביחס לאחוז הביצוע של עבודות הפיתוח הנוספות, וכי התצהיר הוגש לתיק בית
- 17 המשפט לאחר שנתקבלה עמדתה של סגנית מהנדס העיר. ב"כ העוררת ציין כי ההחלטה על
- 18 תיקון השומה נצפתה על ידו במערכת המייצגים של מיסוי מקרקעין רק ביום בו הוגש תצהיר
- 19 העדות הראשית לתיק בית המשפט.
- 20 העוררת הודיעה בתגובתה כי היא מתנגדת להודעת התיקון ובקשת המחיקה בשל טעמים של
- 21 שימוש לרעה ובחוסר תום לב בסעיף 85 לחוק ועמדה על כך כי יש לדחות את הודעת התיקון
- 22 ובקשת המחיקה ולהורות על המשך ניהול הערר כסדרו. העוררת הוסיפה וטענה לחילופין כי
- 23 יש לחייב את המשיב בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד.
- 24 הצדדים זומנו לדיון בעניין הודעת התיקון ובקשת המחיקה, אשר התקיים ביום 18.3.24.
- 25 במהלך הדיון נשאל המשיב על ידי בית המשפט מהו מקור סמכותו לתקן שומה באמצע ניהול
- 26 ערר, ומשניתנה התשובה על ידי המשיב כי מקור הסמכות הוא הוראת סעיף 85 לחוק –
- 27 התבקש המשיב להבהיר היכן בהוראת סעיף 85 לחוק קיימת הסמכה למשיב לתקן שומה
- 28 במהלך דיון בערר.



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

ו"ע 35404-06-23 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 בית המשפט שיקף בפני ב"כ המשיב את הקושי במצב דברים בו תיקוני שומה מבוצעים על
2 ידי המשיב במהלך דיונים בעררים באופן תדיר וכמעט כעניין שבשגרה, בלא נטילת רשות
3 מבית המשפט.
- 4 בתום הדיון ניתנה החלטה המורה למשיב להגיש את עמדתו בעניין מקור הסמכות המקנה לו
5 את האפשרות לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק, לאחר מתן החלטה בהשגה ותוך כדי ניהול
6 ערר.
- 7 ביום 1.4.24 הגיש המשיב "עמדה בכתב מטעם המשיב לעניין סמכותו לתקן שומה לפי סעיף
8 85 גם לאחר הגשת ערר" (להלן – **עמדת המשיב**).
- 9 תחילה נטען בעמדת המשיב כי בעצם הגשתה אין כדי לשנות את העובדה כי משניתנה החלטה
10 על תיקון השומה ביום 8.2.24 הרי שהשומה שלגביה הוגש הערר אינה קיימת ואינה עומדת
11 עוד על הפרק ועל כן יש למחוק את הערר בלא שיווצר מעשה בית דין. המשיב הפנה לפסיקה
12 של בית המשפט העליון וכן לפסיקה של ועדות הערר לפיה, לשיטתו, כך נפסק.
- 13 עמדת המשיב היא כי בחינת הסמכות, ההליך ושיקול הדעת כמו גם כל היבט אחר של החלטה
14 לתיקון שומה – צריך שתיעשה במסגרת הליכי השומה הנוגעים לשומה המתוקנת או במסגרת
15 ערר חדש שיוגש לאחר מתן החלטה בהשגה על השומה המתוקנת.
- 16 בעמדת המשיב נטען כי לשיטתו נתונה לו הסמכות לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק בכל שלב,
17 גם לאחר שהסתיים שלב ההשגה, גם לאחר שהוגש ערר, גם לאחר מתן פסק דין וגם לאחר
18 ערעור לבית המשפט העליון, ובלבד שטרם חלפה התקופה בת 4 השנים הקבועה בסעיף 85
19 לחוק.
- 20 עמדת המשיב היא כי סעיף 85 לחוק מקנה למשיב סמכות לתקן שומה עצמית, שומה לפי
21 מיטב שפיטה אשר דחתה את השומה העצמית וכן שומה לפי מיטב שפיטה בהיעדר הצהרה
22 ובלבד שהתיקון ייעשה בתוך 4 שנים ושהתיקון ייעשה מכוח אחת העילות המפורטות בסעיף
23 85 לחוק.
- 24 לעמדת המשיב גם לאחר שניתנת החלטה בהשגה – בין אם ההשגה התקבלה חלקית ובין אם
25 נדחתה כולה – והוצאה שומה לאחר מתן החלטה בהשגה, עדיין עסקינן בשומה לפי מיטב
26 השפיטה – שהיא שומה שנעשתה לפי מיטב שיקול דעתו של המשיב, לעומת שומה עצמית
27 שנעשתה על בסיס הצהרת הנישום.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 על כן, סבור המשיב כי שלב ההשגה קשור בטבורו בשלב א' של ההליך השומתי ומבחינה
2 מהותית השומה המוצאת לאחר החלטה בהשגה כמוה כשומה לפי מיטב השפיטה, אשר
3 "נבלעת" בסעיף 78 לחוק, ועל כן היא עומדת בדרישות סעיף 85 לחוק.
- 4 עמדת המשיב היא כי קביעה לפיה הוא אינו מוסמך לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק לאחר
5 מתן החלטה בהשגה לפי סעיף 87 לחוק תביא לתוצאות בלתי סבירות, משום שמקרה כזה
6 יוביל לתוצאה כי גם שומה מתוקנת לפי סעיף 85 לא ניתן יהיה לתקנה משום שלא תיחשב
7 כשומה לפי מיטב השפיטה וכן לתוצאה לפיה ניתן יהיה לתקן שומה רק פעם אחת בלבד.
- 8 בנוסף, עמדת המשיב היא כי המחוקק הגביל את אפשרות התיקון של שומה לתקופה של 4
9 שנים תוך הנחה מראש שהשימוש בסמכות ייעשה זמן משמעותי לאחר מתן החלטה בהשגה.
10 המשיב סבור כי כל מסקנה או קביעה אחרת משמעה קיצור התקופה בה מוסמך המשיב לתקן
11 שומה וזאת בניגוד להוראות החוק.
- 12 המשיב הפנה לפסיקת של בית המשפט העליון בע"א 8116/08 **נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ**
13 **נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז** (2.8.2010), בפסקה 5, וע"א 583/90 **מנהל מס שבח**
14 **מקרקעין נ' גורפינקל** (12.10.1994) בפסקה 10, אשר לשיטתו קובעת כי המשיב מוסמך לתקן
15 שומה בשלב ההשגה או לאחריה. המשיב הפנה גם לפסיקה של ועדת הערר בעניין ו"ע 54174-
16 12-17 **אלקו בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (5.12.2018) ולדעת מלומדים.
- 17 עוד סבור המשיב כי אין כל נפקות להגשת ערר לעניין עצם סמכותו לתקן שומה לפי סעיף 85
18 לחוק, וכי הוראת סעיף 85 לחוק אינה קובעת כל מגבלה המונעת ממנו לתקן שומה אך מחמת
19 שהוגש לגביה ערר. ושוב – עמדת המשיב היא כי המגבלה היחידה בה נדרש הוא לעמוד היא
20 מגבלת 4 השנים לביצוע התיקון.
- 21 המשיב אף סבור כי קביעת מגבלה לתיקון שומה בשל הגשת ערר תיצור אפליה קשה בין
22 נישומים, כך שנישום שהוצאה לו שומה בעקבות החלטה בהשגה – ניתן יהיה לתקן את שומתו
23 ואילו נישום שהגיש ערר – תקופת התיקון תהיה קצרה יותר.
- 24 המשיב סבור כי אם ייקבע כי הגשת ערר חוסמת את דרכו מלעשות שימוש בסמכות הנתונה
25 לו לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק – הרי שבכך תקוצר משמעותית תקופת 4 השנים הקבועה
26 בסעיף 85 באופן שירוקן מתוכן את לשון החוק ויפגע בתכלית הסעיף האמור, של חתירה למס
27 אמת. בנוסף, ייווצר תמריץ לנישומים להגיש עררי סרק ולו בכדי לאיין את האפשרות של
28 המשיב לתקן את השומה לאחר הגשת ערר סרק.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 העוררת הגישה את תגובתה לעמדת המשיב, במסגרתה טענה כי התנהלות המשיב בבצעו
2 תיקוני שומה באופן תדיר במהלך ניהול עררים, רווחת אף בתיקי ערר אחרים ונוספים, פוגעת
3 פגיעה אנושה באזרח וסותרת עקרונות יסוד של שיטת המשפט דוגמת וודאות וסופיות הדיון,
4 חובות של תום לב והגינות ביחסי המשיב עם האזרח.
- 5 העוררת טוענת בתגובתה לעמדת המשיב כי המשיב נקט בדרך שיש בה משום עשיית דין
6 עצמית בסתירה להליכי משפט תלויים ועומדים, כאשר המשיב עושה שימוש בדרך התנהלות
7 זו של תיקון שומה תוך כדי הערר כ"מקלט" ממחדליו בניהול הליכי השומה ובניהול הערר.
- 8 העוררת סבורה כי קבלת עמדת המשיב תאפשר לו לחמוק מניהול הערר בפני ועדת הערר
9 וכאשר הוא מעמיד את ועדת הערר בפני עובדה מוגמרת, תוך עינוי דין לאזרח וכאשר תיקון
10 השומה נעשה בניגוד להוראות הדין וללא סמכות.
- 11 העוררת טוענת בתגובתה כי הפסיקה אליה הפנה המשיב מנותקת מעובדות המקרה דן ואינה
12 רלבנטית.
- 13 עוד נטען כי המשיב התרשל בבחינת המידע שעמד לנגד עיניו וכעת מבקש הוא לגרור את
14 העוררת לסיבוב נוסף של התנגחויות תוך פגיעה באינטרס ההסתמכות שלה בהליך הערר. לא
15 התגלה כל מידע חדש שלא היה ידוע למשיב טרם הגשת הערר ואין עסקינן בטעות משפטית,
16 אלא מדובר ברשלנות בניהול הליכי השומה על ידי המשיב לכל אורכם. היעדרות לתיקון
17 השומה בשלב זה תהווה תמריץ למשיב להמשיך ולבצע את עבודתו באופן רשלני על חשבון
18 וודאותו של הנישום, על חשבון זמנו וממונו כמו גם על חשבון זמנה היקר של ועדת הערר.
- 19 העוררת סבורה כי הוראת סעיף 85 לחוק קובעת בצורה ברורה ומפורשת את התרחישים אשר
20 בהתקיימם יתאפשר תיקון שומה, ואילו רצה המחוקק לאפשר תיקון השומה מכוח הוראות
21 חוק נוספות או אחרות – היה עושה כן באופן מפורש במסגרת החוק. משלא עשה כן, חזקה
22 על המחוקק משלא כלל בגדרי סעיף 85 לחוק מקרים נוספים כי הללו לא יאפשרו תיקון שומה.
23 אין כל מקור מפורש בחוק המסמיך את המשיב לתקן את השומה לאחר החלטה בהשגה.
- 24 העוררת סבורה כי יש להקביל בין פרשנות סעיף 147 לפקודת מס הכנסה לבין פרשנות סעיף
25 85 לחוק ולקבוע כי תיקון כאמור ייעשה במשורה ובמקרים חריגים בלבד ולא די בטעות
26 שמתגלית בשומה, אלא צריך שתהיה זו טעות מקצועית חמורה שלא ניתן להשלים עם קיומה.
- 27



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

24. מכוח סעיף 89(ב) לחוק נתונה לוועדת הערר הסמכות לדון בכל עניין בו מוסמך המשיב לדון על פי החוק, על כן אין כל היגיון במתן היתר לתיקון שומה באופן שיאריך שלא לצורך את הליך השומה, כאשר ההכרעה במחלוקת בין הצדדים יכולה וצריכה להיעשות על ידי ועדת הערר, לא כל שכן שעה שהערר מצוי בשלב מתקדם.

דיון והכרעה:

25. לאחר שבחנתי את עמדת המשיב ואת תגובת העוררת לעמדה זו, סבורני כי הדין הוא עם העוררת.

לעמדתני, המשיב אינו מוסמך להודיע על תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק תוך כדי ניהול הערר. המשיב רשאי להגיש לוועדת הערר בקשה לתיקון השומה מושא הערר, ככל שהוא מבקש להגדיל את השומה, תוך פירוט והנמקה של בקשת התיקון הן בקשר לעיתוי הגשתה והן בקשר לעילת התיקון, דהיינו – מדוע נדרש התיקון ומדוע הרכיב המגדיל את השומה לא נכלל מלכתחילה בשומה לפי מיטב השפיטה.

ככל שתוגש בקשת תיקון כאמור, וכמובן לאחר מתן זכות לעוררת להגיש תגובה לבקשת התיקון, אם תמצא ועדת הערר להחליט כי יש בסיס בדין לאפשר למשיב לתקן את השומה – תהא לעוררת הזכות לתקן את כתב הערר ולכלול בו טענות בקשר עם רכיבי השומה המתוקנת, וועדת הערר תכריע בערר בהתייחס לשומה המתוקנת גופה. ככל שוועדת הערר תמצא כי אין בסיס על פי הדין להתיר את תיקון השומה ותידחה הבקשה לתיקון השומה - ימשיך הערר להתנהל בהתאם לשומה מושא ההחלטה בהשגה, בגינה הוגש הערר ולא יותר עוד תיקון השומה שהתבקש.

בניגוד לסברת המשיב, אינני סבורה כי למשיב נתונה הסמכות או הפררוגטיבה להודיע לוועדת הערר על תיקון שומה תוך כדי ניהול הליך של ערר, ובוודאי שאין בידי המשיב הסמכות לקבוע כי יש למחוק את הערר ולחזור לשלב שומתי, תוך אילוץ הנישום לחזור ולהגיש השגה חדשה, לא כל שכן בלא פסיקת הוצאות. התנהלות כאמור מנוגדת, לטעמי, להוראות החוק והפסיקה, פוגעת בנישום באופן שאינו מידתי ומבוססת על הנחה (שגויה) כי למשיב סמכות, שאיני סבורה כי המחוקק ביקש להקנות לו.

להלן נימוקי החלטתי זו.

26. סעיף 85 לחוק עוסק ב"תיקון שומה" הוא מצוי בפרק שביעי של החוק העוסק ב"הצהרות ושומה" וזו לשונו:



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

ו"ע 35404-06-23 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) 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 (ב) הורשע מוכר זכות במקרקעין, עושה פעולה באיגוד מקרקעין, רוכש זכות
12 במקרקעין או רוכש זכות באיגוד מקרקעין, בעבירה לפי סעיף 98, או הוטל
13 עליו כופר כסף לפי סעיף 101, רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף קטן (א),
14 בתוך התקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום
15 הכופר, לפי העניין, או עד תום התקופה הקבועה בסעיף קטן (א), לפי
16 המאוחר. "
- 17 27. זכותו של נישום להגיש השגה מקורה בהוראת סעיף 87 לחוק, המצויה בפרק שמיני לחוק,
18 שעניינו "השגה וערעור", ובה נקבע כך:
- 19 (א) "היה אדם חולק על השומה רשאי הוא לבקש מהמנהל, בהודעת השגה,
20 בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש את
21 הנימוקים להשגה על השומה, את סכום המס הנובע מהם ואת דרך חישובו
22 (להלן - סכום המס שאינו שנוי במחלוקת), ותוגש בתוך 30 ימים מיום
23 שנמסרה לו הודעת השומה; הוכח להנחת דעתו של המנהל שהאדם החולק
24 על השומה היה מנוע מלהגיש את הבקשה בתוך המועד האמור משום
25 שנעדר מן הארץ או היה חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא
26 להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות.
- 27 (ב) לא הגיש אדם הצהרה לפי הוראות סעיף 73 והוצאה לו שומה לפי סעיף 82,
28 יראו כהשגה על אותה שומה רק הצהרה מפורטת, כאמור בסעיף 73,
29 שהגיש לגבי העסקה או הפעולה.
- 30 (ג) בא המשיג על השומה שנערכה לו לידי הסכם עם המנהל, תתוקן השומה
31 לפי זה ותומצא לו הודעה על המס שעליו לשלם.
- 32 (ד) המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים
33 מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה או בתוך 30 ימים מיום שאישר כי המשיג
34 המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר;
35 המנהל יהיה רשאי, מטעמים מיוחדים, להאריך את התקופה האמורה עד
36 תום שנה מהיום שנמסרה לו הודעת ההשגה.
- 37 (ה) על אף האמור בסעיף קטן (ד), על השגה שהוגשה על שומה שהוצאה לפי
38 סעיף 82, ייתן המנהל למשיג את החלטתו בתוך 12 חודשים מיום שקיבל
39 את ההצהרה המפורטת כאמור בסעיף קטן (ב).



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה בסעיפים
2 קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה
3 כאילו התקבלה.
- 4 לא יחליט המנהל לדחות את ההשגה, כולה או חלקה, בלי שניתנה למשיג
5 הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו."
- 6 יש לתת את הדעת לעובדה, כי המחוקק לא מצא לנכון לקבוע כי למנהל מיסוי מקרקעין יש
7 אפשרות להגדיל את השומה במסגרת ההחלטה בהשגה.
- 8 זאת בשונה, למשל, מהוראת סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה, או הוראת סעיף 82(ב) לחוק
9 מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**), העוסקות בהחלטה בהשגה במישור מס
10 הכנסה ומע"מ והמקנות סמכות לפקיד השומה המוציא שומה בצו (שומה בשלב ב' לאחר
11 החלטה בהשגה) או למנהל מע"מ הנותן החלטה בהשגה - לקיים את השומה לפי מיטב
12 השפיטה, להגדילה או להפחיתה.
- 13 הוראה כזו – אינה מצויה בחוק מיסוי מקרקעין ולשונו של סעיף 87 לחוק אינה מאפשרת את
14 הגדלת השומה בשלב ההשגה. תימוכין לכך ניתן למצוא בסעיף 87(ז) לחוק הקובע, כאמור
15 לעיל, כי המנהל לא ידחה את ההשגה, כולה או חלקה, בלא מתן הזדמנות סבירה למשיג
16 להשמיע טענותיו בפניו. דהיינו, מכלל ההן שומעין את הלאו – המנהל יכול לקבל את ההשגה
17 או לדחות אותה כולה או חלקה, אך לא הוסמך בסעיף 87 להגדיל את השומה לפי מיטב
18 השפיטה שהוצאה על ידו בשלב א' של ההליך השומתי.
- 19 מכאן נובע, כי סמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין להגדיל שומה מקורה רק בסעיף 85 לחוק
20 העוסק בתיקון שומה, במועד ובהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 85 לחוק, וכך הם פני
21 הדברים גם בשלב ההשגה.
- 22 ראו לעניין זה: ע"א 583/90 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' גורפינקל (12.10.1994)
23 בפסקאות 9-10.
- 24 ע"א 381/80 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' סטלה שירותי מכוניות בע"מ (9.10.1985)
25 בפסקה 2.
- 26 וכן ראו בספרו של המלומד א. נמדר, **מס שבח מקרקעין**, בעמוד 734, העוסק בסמכויות
27 וחובות המנהל בהחלטתו בהשגה.



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

ו"ע 35404-06-23 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אקדים ואומר כי הפסיקה שעסקה בנושא של תיקון שומה בשלב ההשגה היא פסיקה טרם
2 תיקון מס' 70 לחוק משנת תשע"א-2011, שתחילתו ביום 31.3.2011, ועל כן היא טובה
3 למועדה, שכן נוסח סעיף 87 השתנה לאחר תיקון מס' 70.
- 4 אולם כך או כך, ומאחר והחלטה זו עוסקת בבחינת מקור סמכות – הרי שגם הפסיקה שקדמה
5 לתיקון מס' 70 קבעה כי אין סמכות למנהל מיסוי מקרקעין להגדיל שומה מכוח סעיף 87
6 לחוק, אלא הסמכות להגדיל שומה מקורה בסעיף 85 לחוק וביחס לשומה סופית.
- 7 הפסיקה המאוזכרת לעיל אכן קבעה כי ניתן לשלב את תיקון השומה בהחלטה בהשגה
8 ומשיקולי יעילות אין צורך לפצל בין ההחלטה על תיקון השומה לבין ההחלטה בהשגה – אך
9 ברור כי המקור לסמכות התיקון הוא בסעיף 85 לחוק, ויש צורך בעמידה בתנאי הסעיף הנ"ל
10 ובעילות הקבועות בו לצורך תיקון השומה לפי מיטב השפיטה.
- 11 קיימת חשיבות לקביעה זו בדבר מקור הסמכות, שכן נישום המגיש השגה על שומה לפי מיטב
12 השפיטה לכאורה יוצא מנקודת הנחה כי הסיכון הניצב בפניו בשלב ההשגה הוא הסיכון של
13 דחיית השגתו.
- 14 לפיכך, ככל שמנהל מיסוי מקרקעין אינו מעמיד בשלב ההשגה את הנישום על דבר כוונתו
15 לתקן את השומה לפי מיטב השפיטה ואינו מציג בפניו את עילת התיקון – הרי שיש בכך משום
16 פגיעה בזכויותיו המהותיות של הנישום להשמיע טיעונו ביחס לכוונת התיקון ועילתה ופגיעה
17 באינטרס המוגן של הנישום לסופיות השומה. **על המנהל ליידע מראש את הנישום בשלב**
18 **הדיון בהשגה אודות כוונתו לתקן את השומה ולהגדילה, כך שלנישום תינתן הזדמנות נאותה**
19 **וסבירה להעלות טענותיו בשלב ההשגה גם ביחס לתיקון השומה.**
- 20 מכאן, שההחלטה בהשגה צריך שתכלול התייחסות נפרדת וקונקרטית לתיקון השומה
21 והעילה ממנה נובעת סמכות התיקון והתייחסות נפרדת וקונקרטית להכרעה בהשגה. **ככל**
22 **שהחלטה בהשגה לא תכלול התייחסות כאמור לעילות התיקון לפי סעיף 85 לחוק ולהגדלת**
23 **השומה – הרי שעלול בכך ליפול פגם במישור הסמכות באותה החלטה.**
- 24 סעיף 88 לחוק קובע את זכותו של נישום, הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה,
25 להגיש ערר לוועדת הערר.
- 26 כך, במסגרת ערר המוגש על החלטה בהשגה, הכוללת החלטה לתקן את השומה לפי מיטב
27 השפיטה ולהגדילה, נדרש העורר להציג טיעונו הן ביחס לתיקון השומה וקיומה של עילה
28 כדין לביצוע התיקון והן ביחס להחלטה בהשגה על השומה.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 34. סעיף 89 לחוק עוסק במיהות ועדת הערר וסמכויותיה, כאשר סעיף 89(ב) לחוק קובע
2 מפורשות כך:
- 3 **"הוועדה רשאית לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך**
4 **אחרת כפי שתראה לנכון, ולצורך זה רשאית הוועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר**
5 **שהמנהל רשאי להחליט בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו."**
- 6 [ההדגשה אינה במקור – א.ו.]
- 7 יש לציין, כי עד תיקון מס' 70 לחוק הסמכות שהיתה נתונה לוועדת הערר כללה את האפשרות
8 לאשר את השומה, להפחיתה, לבטלה או להחליט בכל דרך אחרת, **אך לא להגדילה.**
- 9 35. הנה כי כן, על פי הדין נדרש מנהל מיסוי מקרקעין לקבוע בשלב הוצאת השומה לפי מיטב
10 השפיטה (שלב א' של ההליך השומתי) את יום ושווי המכירה, יום ושווי הרכישה, את סכום
11 השבח, התוספות והפטורים המותרים מהשבח וזכאות לפטורים או הקלות במס רכישה –
12 ראו הוראת סעיפים 78(ב) ו-78(ג) לחוק.
- 13 לנישום יש זכות להגיש השגה ככל שהוא חולק על השומה לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 87
14 לחוק, ובשלב ההשגה למעשה נדרש מנהל מיסוי מקרקעין לבחון את טענות המשיג כלפי
15 השומה לפי מיטב השפיטה ולקבוע אם יש בהן ממש אם לאו. היינו – אם יש מקום לשנות את
16 השומה לפי מיטב השפיטה על דרך של הפחתתה או ביטולה או לקיימה בשלמותה. כאמור,
17 הוראת סעיף 87 לחוק אינה מקנה בידי מנהל מיסוי מקרקעין סמכות להגדיל את השומה
18 והאפשרות להגדיל את השומה כרוכה בהליך של תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, המצריך
19 את מנהל מיסוי מקרקעין, ככל שהוא היוזם את התיקון לצרכי הגדלת השומה לפי מיטב
20 השפיטה, להסביר ולנמק מכוח איזו עילה מבין העילות המצויות בסעיפים הקטנים של סעיף
21 85 מבוצע התיקון.
- 22 36. כאמור, השאלה המצריכה הכרעה בהחלטה זו, היא האם מנהל מיסוי מקרקעין מוסמך לתקן
23 שומה במהלך ניהולו של ערר.
- 24 המשיב סבור כי נתונה לו הסמכות לתקן שומה בכל עת, בכפוף למגבלת הזמן של 4 השנים
25 ממועד הוצאת השומה העצמית או השומה לפי מיטב השפיטה, בלא קשר לשלב השומתי או
26 המשפטי בו היא מצויה – בין אם לפני או לאחר מתן ההחלטה בהשגה, לאחר הגשת ערר
27 ובמהלכו ואף לאחר מתן פסק דין על ידי ועדת הערר ויתרה מזו – אף לאחר מתן פסק דין
28 בערעור לבית המשפט העליון.
- 29 **דעתי אינה כדעתו של המשיב.**



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כחלק ממלאכת הפרשנות של דבר חקיקה חייב הפרשן לקרוא את החוק כמכלול ואינו יכול
2 להסתפק בקריאתו ובידודו של סעיף אחד, שכן התכלית של דבר החקיקה נלמדת מהחוק
3 השלם.
- 4 ראו לעניין זה ספרו של פרופ' אהרון ברק, **פרשנות במשפט**, כרך שני, פרשנות החקיקה (להלן
5 – **ספרו של ברק**), עמ' 308 :
- 6 "לא פעם מצטמצם הפרשן אך להוראה הספציפית המוצגת בפניו, בלא לעיין
7 בחיקוק כולו. לעיתים הדבר נובע מלחץ של זמן. לעיתים הדבר מבוסס על הגישה
8 המוטעית כי הפרשנות מוגבלת למילים של הסעיף הדורש פרשנות. יהא עניין זה
9 כאשר יהיה, על הפרשן לעיין בחיקוק כולו. ידועים דבריו של השופט פרנקפורטר
10 כי שלושה הם כללי הפרשנות של חוקים: "קרא את החוק, קרא את החוק, קרא
11 את החוק". אכן היחידה אורגנית אשר אותה מפרש השופט במישרין לא הוחקה
12 בבדידותה, היא הוחקה כחלק מיחידה מקיפה יותר – היא דבר החקיקה השלם.
13 כשם שאין לפרש קטע ביצירה ספרותית או מוסיקלית בלא לעיין ביצירה כולה, כן
14 אין לפרש הוראה בחוק בלא לעיין בחוק כולו. " [ההדגשה שלי – א.ו.]
- 15 זאת ועוד, פרשנות תכליתית וההבנה הכוללת של חוק מחייבת גם את בחינת המבנה של דבר
16 החקיקה וחלוקתו הפנימית, תוך מתן התייחסות, משמעות ומשקל למיקומה של הוראה
17 מסוימת בתוך חלק מחלקיו של החוק.
- 18 ראו לעניין זה בספרו של ברק בעמ' 311 :
- 19 "לעניין ההסקה של תכלית החקיקה מתוך לשונה הטבעית והרגילה, ודאי הוא
20 שיש מקום מרכזי לפעולתם של כללי ההיגיון. על כן ניתן להסיק על תכלית
21 החקיקה מתוך המבנה הכולל של דבר החקיקה, מתוך חלוקתו הפנימית, מתוך
22 השוואה בין הוראות סעיפים שונים באותו דבר חקיקה, ומתוך השוואה בין המילים
23 להן נזקקת החקיקה. כן יש חשיבות ניכרת למיקומה של הוראה בחוק, שכן
24 המיקום עשוי ללמד על התכלית של החוק בכלל ושל אותה הוראה במסגרתו
25 בפרט". [ההדגשה שלי – א.ו.]
- 26 מכאן לענייננו: המשיב סבור כי נתונה בידיו הסמכות להודיע על תיקון שומה גם לאחר
27 שיצאה החלטה בהשגה וגם לאחר שהוגש ערר ואף לאחר מתן פסק דין בוועדת הערר או בבית
28 המשפט העליון, מאחר ולגישתו שומה כאמור מקורה בשומה לפי מיטב השפיטה והיא למעשה
29 נובעת הימנה ו"מובלעת" בה וגבולות הסמכות מתוחמות בתקופת ארבע השנים, זאת ותו לא.
- 30 סבורני כי גישה פרשנית זו היא גישה פשטנית מדי שאינה תואמת את כללי הפרשנות הנוהגים.
- 31



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 המשיב לא הציג נימוק ממשי במסגרת העמדה שהוגשה על ידו, על אף לשונה הברורה של .40
2 הוראת סעיף 85 לחוק והקביעה בה כי סמכות התיקון מתייחסת לשומות לפי סעיפים 78(ב),
3 78(ג) ו-82 לחוק, מדוע מוקנית לו סמכות להודיע על תיקון שומה לאחר שניתנה החלטה
4 בהשגה והוגש ערר על אותה החלטה.
- 5 המשיב אף לא התייחס למיקומו של סעיף 85 לחוק המצוי בפרק שביעי של החוק העוסק
6 בהצהרות ושומה לעומת סעיף 87 לחוק המצוי בפרק שמיני לחוק והעוסק בהשגה וערעור.
- 7 אקדים ואציין, כי לעניין זה יש חשיבות שכן עשיית שימוש תדיר בסמכות התיקון לפי סעיף .41
8 85 לחוק לאחר מתן ההחלטה בהשגה ותוך כדי שלב הערר – כפי שנעשה על ידי המשיב בערר
9 דן ואף בעררים רבים אחרים המונחים בפנינו – עשויה להיראות מוקשית, ולהתפרש כאמצעי
10 להארכה עצמית של המועד למתן החלטה בהשגה.
- 11 לא פעם אנו נתקלים בהחלטות בהשגות הניתנות ב"דקה התשעים", ממש ביום האחרון
12 הקבוע בדין למתן ההחלטה. דרך התנהלות זו זכתה לא אחת לביקורת בפסיקה.
- 13 הדיון השומתי צריך שיתבצע – הן בשלב השומה לפי מיטב השפיטה והן בשלב ההשגה – באופן
14 יסודי ומקצועי תוך מתן אפשרות לנישום להעלות באופן סדור וראוי את טענותיו ותוך מתן
15 אפשרות להציג התייחסות לעמדה של רשות המס, לראיות ולממצאים שבידיה.
- 16 אלא שלעיתים, ויש לומר – לעיתים קרובות מדי – הרושם שנוצר הוא כי שלבי הדיון
17 השומתיים מתבצעים כלאחר יד, בחיפזון וללא ירידה לפרטים, ובאופן שאינו מאפשר לנישום
18 לקבל זכות טיעון ממשית.
- 19 התרשמותו של בית משפט זה היא כי השלב השומתי הפך כמעט לאות מתה, בהעדר קיום
20 דיון רציני ומהותי. המשיב כמעט שאינו מקיים דיונים פרונטאליים עם נישומים ומיצגיהם
21 אלא, לכל היותר, מנהל שיחה טלפונית בעיתוי רנדומאלי ובלתי מתואם מראש, בלא עיון
22 והעמקה במסמכים ובלא מתן זכות טיעון ראויה. לעיתים גם שיחת טלפון אינה מתקיימת
23 ושומות יוצאות בלא דיון כלל. המשיב נוקט בגישה לפיה נדרש אישור מיוחד לצורך קיום דיון
24 פרונטאלי. כל זאת, שנים לאחר סיומן של המגבלות שחלו בתקופת הקורונה.
- 25 התנהלות זו אינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק והדין ובית המשפט חזר ושיקף זאת
26 שוב ושוב בפני המשיב ונציגיו.
- 27



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 לפיכך, כאשר בית המשפט נתקל באופן תדיר בתיקוני שומה המבוצעים בשלב בו כבר הוגש .42
2 ערר והוא אף מצוי בשלבי ניהול מתקדמים – בהחלט עלול להיווצר הרושם המוקשה כי בדרך
3 זו למעשה "מתקן" המשיב את התנהלותו בשלבים השומתיים. **לא למטרה זו נועד סעיף 85**
4 **לחוק.**
- 5 לגופו של עניין ייאמר, כי בוודאי שאין לקרוא את הוראת סעיף 85 לחוק במנותק מכל יתר .43
6 חלקיו של חוק מיסוי מקרקעין, כפי שלמעשה מכוון המשיב בטיעונו. יש לקרוא ולפרש את
7 סעיף 85 לחוק בראייה רחבה הן של פרק שביעי לחוק והן של פרק שמיני לחוק.
- 8 כאמור לעיל, סעיף 85 הינו חלק מפרק שביעי לחוק, העוסק בשומה. אילו רצה המחוקק
9 לאפשר תיקון כל סוג של שומה – ללא קשר לשאלה באיזה שלב היא הוצאה, האם בשלב א'
10 או שלב ב' של ההליך השומתי או בשלב הערר או אף לאחר פסק דין – היה ממקם את הסעיף
11 המקנה סמכות לתיקון שומה בפרק השמיני לחוק העוסק ב"השגה וערעור" או בפרק העשירי
12 לחוק העוסק ב"סמכויות". אך המחוקק בחר למקם את סמכות התיקון בפרק הדין בשומה
13 ואף בחר לקבוע באופן מפורש תוך נקיבה בסעיפי חוק ספציפיים אילו שומות ניתנות לתיקון
14 מכוחו של סעיף 85.
- 15 לא ניתן להתעלם מבחירתנו זו של המחוקק ולפרש את הסמכות לתקן שומה במנותק
16 ממיקומה בחוק ומהעובדה כי בסעיף נקבעו במפורש סוגי השומות ברות התיקון מכוחו.
- 17 המשיב אף סבור כי כאשר ניתנת החלטה בהשגה ויוצאת שומה בעקבותיה – הרי שמדובר .44
18 עדיין בשומה לפי מיטב השפיטה ועל כן החלטה ושומה כאמור עדיין נכנסת בגדריו של סעיף
19 85 לחוק וניתן לתקנה לפי הסמכות שמכוחו, וזאת אף לאחר שניתנה החלטה בהשגה ואף
20 לאחר שהוגש ערר על אותה החלטה.
- 21 אכן, צודק המשיב כי החלטה בהשגה ניתנת אף היא לפי מיטב השפיטה – היינו: כהחלטה בה
22 מופעל שיקול הדעת של המשיב בשלב ההשגה. אך מבחינה מהותית אין המדובר באותה
23 שומה. שכן, בשלב ההשגה נדרש מנהל מיסוי מקרקעין להפעיל בשנית את שיקול דעתו ולבחון
24 שוב את השומה לפי מיטב השפיטה. הפעלת שיקול הדעת בשלב ההשגה נעשית על ידי גורם
25 אחר במשרד השומה – ראו הוראת סעיף 87א' לחוק הקובעת כי "מי שערך את השומה לא
26 יחליט בהשגה עליה".
- 27 זאת ועוד, ברמה המהותית מוסמך הגורם במשרדי המשיב הדין בהשגה להתערב בשומה לפי .45
28 מיטב השפיטה ולשנותה – דהיינו: לקבלה את ההשגה כולה או לקבל אותה בחלקה ואף
29 לדחותה בשלמותה.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 על כן, ספק אם ניתן לומר כי השומה היוצאת בעקבות החלטה בהשגה – הינה זהה לשומה
2 שיצאה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 78 (ב) או (ג) או סעיף 82 לחוק. כך אן כך, גם אם
3 ניתן לעשות שימוש בסמכות לפי סעיף 85 לחוק ולתקן שומה בשלב ההשגה, ברור הוא כי לא
4 ניתן לעשות כן בשלב בו כבר ניתנה החלטה בהשגה והוגש ערר על אותה החלטה.
- 5 המשיב הפנה בעמדתו לפסיקה של בית המשפט העליון החוזרת ומאשררת את סמכותה של
6 רשות מנהלית לתקן את החלטותיה. אכן, הסמכות הנתונה לרשות מנהלית לתקן את
7 החלטותיה קיימת ועומדת בעינה, אך במקרה בו מדובר ברשות המסים – סמכויות התיקון
8 קבועות בחקיקת המס ומבהירות את האופן והעילות מכוחן ניתן לתקן שומה ולא ניתן
9 להתעלם מהוראות חוק אלו. באותה מידה, כפי שיובהר בהרחבה להלן, לא ניתן להתעלם
10 מהסמכויות הנתונות לוועדת ערר לאחר שהוגש ערר על החלטה בהשגה.
- 11 המשיב הפנה לפסיקה ממנה הסיק כי בית המשפט העליון אישר כי המשיב מוסמך מכוח סעיף
12 85 לחוק לתקן שומה לאחר החלטה בהשגה. המשיב הפנה לע"א 8116/08 **נדבך לנדל"ן**
13 **והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז** (2.8.2010) (להלן – **פס"ד נדבך**
14 **לנדל"ן**).
- 15 סבורני כי המשיב לא דק פורתא בעניין זה.
- 16 בית המשפט העליון מפי כבוד השופט א. גרוניס (כתוארו אז) עסק בפס"ד **נדבך לנדל"ן** בפתח
17 פסק דינו בשאלה האם מנהל מיסוי מקרקעין היה מוסמך לתקן שומה זמנית במהלך ואגב
18 דיון בהשגה. יוזכר, כי פס"ד **נדבך לנדל"ן** ניתן טרם תיקון מס' 70 לחוק. כבוד השופט גרוניס
19 קבע כי מנהל מיסוי מקרקעין אכן מוסמך לתקן שומה תוך כדי החלטה בהשגה.
- 20 אלא שבכך אין כל חידוש ואין בפסיקה זו כדי להשפיע על העניין הנדון במסגרת החלטה זו.
21 פס"ד **נדבך לנדל"ן** אינו קובע כי קיימת למנהל סמכות לתקן שומה מכוח סעיף 85 לחוק לאחר
22 מתן החלטה בהשגה ובוודאי שלא לאחר שהוגש ערר על אותה החלטה.
- 23 גם פסק הדין בעניין **גורפינקל** (ע"א 583/90 **מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' גורפינקל**
24 (12.10.1994)) עסק בתיקון שומה לפי מיטב השפיטה במסגרת שלב ההשגה. הציטוט שאליו
25 הפנה המשיב בפסקה 41 לעמדתו אינו לב העניין. כל שנקבע גם בפרשת **גורפינקל** הוא כי
26 למשיב נתונה הסמכות לתקן שומה על דרך של הגדלתה באמצעות סעיף 85 גם במהלך דיון
27 בהשגה וכי אין טעם ענייני בפיצול ההחלטה על תיקון השומה מההחלטה בהשגה וניתן לשלבן
28 באותה החלטה. זאת ותו לא.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אלא שפס"ד גורפינקל אינו עוסק בשאלת סמכותו של המשיב לתקן שומה לאחר מתן
2 ההחלטה בהשגה ועל אחת כמה וכמה לאחר שהוגש ערר על ההחלטה בהשגה.
- 3 51. אין חולק כי במסגרת דיון בהשגה, גם לפי החוק לאחר תיקון מס' 70 וגם לפני התיקון הנ"ל
4 – מוסמך מנהל מיסוי מקרקעין לתקן שומה על דרך של הגדלתה גם במסגרת שלב ההשגה.
5 כפי שהובהר לעיל, סמכות התיקון מקורה בסעיף 85 לחוק המאפשר הגדלת שומה לפי מיטב
6 שפיטה ואין מקורה בהוראת סעיף 87 לחוק. העובדה כי החלטת התיקון היא חלק מההחלטה
7 בהשגה – אינה משפיעה על מקור הסמכות.
- 8 52. המשיב לא הפנה בעמדה שהוגשה מטעמו לפסיקה כלשהי של בית המשפט העליון המאשררת
9 התנהלות לפיה המשיב מודיע על תיקון שומה תוך כדי ניהול ערר, בלא נטילת רשות מוועדת
10 הערר ותוך העמדת הנישום וועדת הערר בפני עובדה מוגמרת. ולא בכדי.
- 11 53. הוראת סעיף 89(ב) לחוק כפי נוסחה העדכני, לאחר תיקון מס' 70, מקנה לוועדת הערר את
12 כל הסמכויות ושיקול הדעת בכל עניין שלמנהל מיסוי מקרקעין יש סמכות להחליט בו לפי
13 החוק. כך, מוסמכת ועדת הערר לאשר השומה, להפחיתה, **להגדילה**, לבטלה או להחליט
14 בדרך אחרת כפי שתראה לנכון.
- 15 סמכות זו של ועדת הערר אינה סמכות מקבילה לסמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין ביחס
16 לשומה מושא הערר, אלא היא **סמכות ייחודית**. הנחת המחוקק היא כי בידי ועדת הערר כלים
17 מתאימים לבחון לא רק את השומה מושא הערר כפי שהוצאה, לשקול האם יש לקבלה או
18 להפחיתה, אלא אף לבחון אפשרות להגדילה, ככל שהיא סבורה כי יש לכך מקום, אם
19 מיוזמתה, ואם – במקרה הרגיל – על פי בקשה מנומקת ומפורטת שהגיש המשיב לוועדת
20 הערר. משמע, **משהוגש ערר לוועדת הערר על השומה שהוציא המשיב לאחר מתן החלטה**
21 **בהשגה – ועדת הערר היא המוסמכת, והיא בלבד, לקבוע אם יש מקום להפחיתה או**
22 **להגדילה, לקיימה או לבטלה.**
- 23 54. שאם לא נאמר כן, ואם נקבל את עמדת המשיב הסבור כי הוא מוסמך להודיע על תיקון שומה
24 על דרך של הגדלתה במהלך ותוך כדי ניהול ערר – הרי שלמעשה בכך לא רק שתתרוקן מתוכן
25 סמכותה של ועדת הערר להגדיל את השומה מושא הערר, וזאת בניגוד לקביעתו המפורשת
26 של המחוקק, אלא שהתוצאה היא כי המשיב, על דעת עצמו, יתערב בשיקול דעתה של
27 הוועדה, תוך שהוא "מושך את השטיח" תחת רגליה ו"מודיע" כי היא סיימה את תפקידה.
28 אין מקום או בסיס בדין לתוצאה שכזו, והיא עומדת בניגוד למושכלות יסוד בסדרי דין
29 ומשפט.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 אזכיר, כי במסגרת הערר ולצורך סדרי הדין, מוחזק עורר כ"תובע" ואילו המשיב כ"נתבע"
2 (ראו תקנה 12(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), תשכ"ה – 1965). ברור
3 הוא כי נתבע אינו יכול, על דעת עצמו ובלא הסכמת התובע או אישור בית המשפט, להביא
4 לביטול ההליך מעיקרו.
- 5 אחזור ואזכיר, כי המחוקק בחר בתיקון מס' 70 לשנות את הוראת סעיף 89(ב) לחוק ולקבוע
6 כי לוועדת הערר יש הסמכות גם להגדיל את השומה הנדונה בפניה. עד תיקון מס' 70 לוועדת
7 הערר לא היתה נתונה הסמכות להגדיל שומה אלא רק לאשר, להפחית או לבטל את השומה
8 מושא הערר.
- 9 המשמעות האופרטיבית של הענקת הסמכות לוועדת הערר להגדיל את השומה מושא הערר
10 היא כי וועדת הערר היא זו המחליטה אם יש מקום להגדיל שומה במסגרת דיון בערר.
- 11 מכאן משמע בבירור, כי על מנת שוועדת הערר תקבע אם יש בסיס בדין להגדלת השומה מושא
12 הערר – נדרש המשיב לבקש את תיקון השומה, תוך הנמקת בקשת התיקון ופירוט העילה
13 המצדיקה את תיקונה. ושוב יודגש, כי השומה מושא הערר היא השומה שיצאה תחת ידי
14 המשיב לאחר ההחלטה בהשגה. הערר אינו דן בשומה בשלב א', אלא בהפעלת שיקול הדעת
15 של המשיב בשלב ב' במתן ההחלטה בהשגה לפי סעיף 87 לחוק.
- 16 לטעמי, קריאה קוהרנטית ומתוך ראייה רחבה של הוראות חוק מיסוי מקרקעין – הן של
17 סעיף 85 לחוק, הן של סעיף 87 לחוק והן של סעיף 89 לחוק – כפי שנדרש הפרשן המפרש
18 את החוק לעשות – מובילה למסקנה כי לאחר שלב ההשגה ובמסגרת ניהול דיון בערר אין
19 בידי המשיב הסמכות להודיע על תיקון שומה אלא רק רשאי הוא לבקש את וועדת הערר
20 להפעיל סמכותה על פי סעיף 89(ב) לחוק ולהגדיל את השומה. סמכות התיקון של השומה
21 לאחר מתן ההחלטה בהשגה אשר נדונה בערר על דרך של הגדלתה – מוקנית לוועדת הערר
22 מכוח סעיף 89(ב) לחוק. למשיב לא מוקנית סמכות לבצע את התיקון של השומה לאחר מתן
23 ההחלטה בהשגה, אלא על המשיב לשכנע את וועדת הערר כי יש בסיס בדין להגדלת
24 השומה, בעוד לעוררת יש זכות לשכנע את וועדת הערר כי אין מקום להגדלתה.
- 25 קיים היגיון פרשני ואף אופרטיבי לקביעתי זו. קבלת עמדת המשיב מאלצת את העוררת
26 לחזור לשלב ההשגה, לאחר שהשקיעה מאמצים בשלב ההשגה טרם הגשת הערר, השקיעה
27 מאמצים ותשומות בהגשת הערר ואף בניהולו. לעמדתי, אין כל היגיון אופרטיבי בהחזרת
28 הדיון בעניין תיקון השומה לשלב ההשגה. דרך התנהלות זו מייצרת סרבול מיותר, סחבת
29 בניהול ההליכים תוך גרימת הוצאות ניכרות לעוררת.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 שהרי ברי, כי המשיב לא ישנה מעמדתו בכל הקשור לשומה מושא הערר ואילו ביחס לתיקון
2 השומה – גם ספק גדול אם יחזור בו מעמדתו. על כן, הדרך הראויה, הנאותה והיעילה היא
3 לקבוע כי למשיב אין זכות "להודיע" על תיקון שומה, אלא נדרש הוא לבקש את התיקון,
4 כאשר לעוררת מוקנית הזכות להתנגד לתיקון ולוועדת הערר קיימת הסמכות מכוח סעיף
5 89(ב) להכריע בשאלה אם יש בסיס בדין להגדיל את השומה מושא הערר אם לאו.
- 6 המשיב אף הפנה לפסק דינה של ועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי מרכז בעניין ו"ע
7 54174-12-17 אלקו בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (5.12.2018) (להלן – עניין אלקו).
- 8 אלא שבעניין אלקו מפנה הוועדה הנכבדה שם לפס"ד נדבך לנדל"ן, אשר כאמור לעיל – עסק
9 בתיקון שומה במהלך דיון בהשגה ולא לאחר קבלת החלטה בהשגה. בנוסף, בעניין אלקו נראה
10 כי נושא תיקון השומה שם הועלה במסגרת ישיבת קדם המשפט ולמעשה התבקש היתר
11 מוועדת הערר לבצע את התיקון.
- 12 סבורני כי הפסיקה בעניין אלקו, אשר אינה פסיקה מחייבת, לא נדרשה לשאלה בידי מי מצויה
13 הסמכות לאשר תיקון שומה על דרך של הגדלתה בשלב הערר.
- 14 כך גם באשר לפסיקת ועדת הערר ליד בית המשפט המחוזי בנצרת בתיק ו"ע 11612-06-14
15 קיבוץ מעלה גלבוע, קבוצת בני עקיבא להתיישבות חקלאית שיתופית בע"מ ואח' נ' מנהל
16 מס שבח מקרקעין טבריה (28.1.2016) (להלן – עניין מעלה גלבוע).
- 17 ועדת הערר בעניין מעלה גלבוע סברה כי מאחר ובסעיף 85 לחוק לא נקבעה הגבלה בדבר
18 אפשרות ביצוע תיקון שומה רק טרם שהתנהלו הליכים בנוגע לשומה לרבות הגשת ערר ודיון
19 בו (ראו פסקה 18 לפסק הדין בעניין מעלה גלבוע) - אזי המשיב רשאי היה להודיע על תיקון
20 השומה תוך כדי ניהול הערר ולאחר שהעוררות שם הגישו כבר את תצהירי העדות הראשית
21 מטעמן ואילו המשיב לא הגיש ראיות מטעמו אלא הודיע על תיקון שומה. דעתי אינה כדעתה
22 של ועדת הערר בעניין מעלה גלבוע.
- 23 סבורני כי אין לפרש את סעיף 85 לחוק בדרך בה נקטה ועדת הערר שם שכן, וכאמור, יש לתת
24 משקל ומשמעות למיקומו של סעיף 85 לחוק במסגרת פרק שביעי לחוק כמו גם ללשונו של
25 הסעיף המתייחס לאפשרות של תיקון שומות שיצאו לפי סעיפים 78(ב) ו-79(ג) וסעיף 82 לחוק.
26 לעניין זה אין התייחסות בפסק הדין בעניין מעלה גלבוע. יתר על כן ועיקר, אף אין התייחסות
27 לסמכות הקיימת לוועדת הערר מכוח סעיף 89(ב) לחוק להגדיל את השומה או לתוצאה
28 המוקשית, לפיה המשיב יכול למעשה להתערב בשיקול דעתה של הוועדה, בשעה שההליך
29 מצוי בפניה.



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

ו"ע 35404-06-23 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

59. המקרה היחיד בפסיקת בית המשפט העליון בו נדון מצב דברים של תיקון שומה במסגרת ניהול ערר הוא בפסק הדין בע"א 9165/99 **איציק וצורי (1986) שותפות רשומה ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין** (5.8.2002) (להלן – **פס"ד איציק וצורי**). באותה פרשה, המערערת מס' 1 שותפות איציק וצורי הוחזקה על ידי שני שותפים בחלקים שווים (המערערים 4 ו- 5). השותפות היתה הבעלים של חלקת מקרקעין. השותפים העבירו את זכויותיהם בשותפות לשתי חברות שהיו בבעלותם (המערערות 2 ו- 3). עסקת העברת הזכויות בשותפות דווחה למנהל מיסוי מקרקעין אשר הוציא לשותפות שומת מס שבח ולחברות שבבעלות השותפים הוציא שומת מס רכישה. על השומות הללו הוגשה השגה אשר נדחתה ובעקבות זאת הוגש ערר. בישיבת קדם משפט שהתקיימה בערר הני"ל הודיעה באת כוחו של המשיב שם כי שומת מס השבח הוצאה לנישום הלא נכון וכי צריך היה להוציאה לשותפים ולא לשותפות. על כן, ב"כ המשיב שם הודיעה כי המשיב יוציא שומות מתוקנות מכוח סעיף 85 לחוק ושומות מתוקנות אכן הוצאו. המערערים בפס"ד **איציק וצורי** ביקשו מוועדת הערר לקבל את הערר על הסף ואילו המשיב בערר שם ביקש למחוק את הערר ולחלופין לקבלו מבלי שהדבר יהווה מעשה בית דין לגופו של עניין ומבלי שתיגרע סמכותו להוציא שומות מתוקנות.
- בית המשפט העליון בפס"ד **איציק וצורי** מפי כבוד השופט ט. שטרסברג-כהן קבע כי לאחר ביטול השומות המקוריות ומשהוצאו שומות מתוקנות לא היה מקום להמשך ניהול הערר וכי ועדת הערר פעלה כדין משמצאה לנכון לקבל את הערר. באמרת אגב נדונה השאלה אם ועדת הערר פעלה כדין בכך שקבעה כי קבלת הערר אינה מהווה מעשה בית דין.
60. פס"ד **איציק וצורי** אף הוא דן במצב דברים טרם תיקון מס' 70 לחוק. יוזכר שוב, כי טרם תיקון 70 לחוק לוועדת הערר לא היתה סמכות להגדיל שומה – ראו ההתייחסות לכך בפסקה 4 לפסק דינה של כבוד השופטת שטרסברג כהן.
- זאת ועוד, פס"ד **איציק וצורי** עסק במצב ייחודי בו הוצאה השומה לנישום הלא נכון והמנהל ביקש לתקן זאת ולהוציא את השומה לנישום הנכון. על כן, ברי כי כדין פעלה ועדת הערר בפרשת **איציק וצורי** עת התירה את תיקון השומה וקיבלה את הערר של השותפות – שכן לא היה מקום להוצאת שומה לשותפות גם לפי גישת המנהל.
61. אלא שמצב הדברים בענייננו הוא שונה. במקרה הנדון בפניי המשיב הודיע על תיקון השומה מושא הערר על דרך של הגדלתה. המשיב הוסיף לשווי המכירה גם את הוצאות הפיתוח של תשתיות העל ובכך הביא להגדלת שומת מס הרכישה שהוצאה לעוררת לאחר ההחלטה בהשגה.



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

ו"ע 35404-06-23 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 כל זאת עשה המשיב בלא שקיבל את רשות ועדת הערר לתיקון השומה מושא הערר
2 ולהגדלתה וממילא אף בלא שציין מבעוד מועד בפני בית המשפט כי בכוונתו לתקן את השומה
3 מושא הערר.
- 4 62. אינני מקבלת את עמדת המשיב לפיה קביעה כי הוא אינו מוסמך להודיע על תיקון שומה תוך
5 כדי ניהול ערר משמעה קיצור תקופת 4 השנים המוקנית לו בסעיף 85 לחוק או כי בכך תיווצר
6 אפליה בין נישום שהוצאה לו החלטה בהשגה והוא לא הגיש ערר עליה לבין נישום שבחר
7 להגיש ערר.
- 8 כאמור, הסמכות לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק מוקנית למשיב כל עוד ההליך השומתי מצוי
9 בעיצומו והוא בפני המשיב. דהיינו – קיימת סמכות למשיב לתקן את השומה העצמית ואת
10 השומה לפי מיטב השפיטה. התיקון יכול להתבצע בכל שלב טרם קבלת ההחלטה בהשגה.
- 11 לאחר שניתנת ההחלטה בהשגה ומוגש ערר – סמכות התיקון מצויה בידי ועדת הערר על פי
12 בקשה המוגשת אליה. ועדת הערר היא זו המפעילה את שיקול הדעת אם יש בסיס בדין
13 לתיקון השומה.
- 14 אין בכך משום קיצור תקופת ארבע השנים המוקנית למשיב מכוח סעיף 85 לחוק לתיקון
15 שומה. המטרה של סעיף 85 לחוק היא לאפשר הגעה לשומת מס אמת. תכלית זו מושגת
16 באמצעות ועדת הערר בשלב הדיון המשפטי.
- 17 63. כל נשכח, כי קיימת תכלית נוספת בחקיקת המס והיא התכלית של יציבות, ודאות ויעילות
18 בניהול הליכי מס. תכלית זו מושגת אף היא בקביעה כי ועדת הערר היא זו הבוחנת את
19 הבקשה לתיקון השומה והגדלתה, חלף מצב הדברים המסורבל והבלתי יעיל אליו חותר
20 המשיב – של החזרת ההליך לשלב השגה בכדי לדון בתיקון השומה.
- 21 64. על כן, המשיב רשאי לבקש את תיקון השומה מושא הערר. המשיב אינו רשאי להודיע על
22 תיקונה ובוודאי שאינו רשאי להודיע על ביטול השומה מושא הערר דנו, שכן המחלוקת בעניין
23 צירוף הוצאות הפיתוח הנוספות לשווי המכירה בעינה קיימת ומן הסתם אינה תלויה בשאלה
24 אם לשווי המכירה יתווספו גם הוצאות פיתוח תשתיות העל אם לאו.
- 25 65. סיכומו של דבר הוא כי הודעת המשיב אודות תיקון השומה וביטול השומה מושא הערר –
26 הינה בטלה.
- 27 המשיב רשאי להגיש בקשה מנומקת ומפורטת לתיקון השומה מושא הערר על דרך של הוספת
28 הוצאות הפיתוח בגין תשתיות העל והגדלת השומה מושא הערר וזאת עד ליום 9.6.24.



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

ו"ע 23-06-35404 א. כפיר אחזקות ובנין (1991) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

- 1 ככל שתוגש בקשת תיקון כאמור – תינתן החלטה מתאימה לרבות בעניין זכות התגובה
2 לעוררת.
- 3 ככל שלא תוגש בקשת תיקון כאמור, על המשיב להגיש את תצהירי העדות הראשית מטעמו
4 עד ליום 1.7.24.
- 5 כך או כך דיון הוכחות בערר זה נקבע ליום 29.10.24 בשעה 13:00. משנקבע הערר לשמיעת
6 ראיות לא יידחה אלא מטעמים של כוח עליון ועל כן הצדדים ייערכו בהתאם ויזמנו את
7 עדיהם למועד שנקבע.
- 8 המשיב יישא בהוצאות העוררת ובשכ"ט עו"ד העוררת בקשר עם הבקשה למחיקת הערר בשל
9 תיקון השומה בסך של 7,500 ₪ אשר ישולם בתוך 21 יום מהיום שאם לא כן יישא ריבית
10 והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

המזכירות תשלח מידית החלטה זו לב"כ הצדדים.

ניתנה היום, י"א אייר תשפ"ד, 19 מאי 2024, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת

15
16