



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

לפני **כבוד השופטת יעל ייטב, יו"ר הוועדה**
מיכאל בן לולו, עו"ד, חבר הוועדה
אלון לילי, שמאי מקרקעין, חבר הוועדה

העוררים **יעקב שלזינגר ואח'**
ע"י ב"כ עו"ד טלי יהושע

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע**
ע"י ב"כ עו"ד אמיר יחיא, פמד"א

החלטה

כב' השופטת יעל ייטב, יו"ר ועדת הערר:

מבוא

- 1
- 2
- 3 1. בקשת המשיב למחיקת עוררים מהערר, בגין אי תשלום אגרה, או לחילופין בקשה
- 4 להורות כי על כל עורר לשלם אגרה כתנאי לדיון בעררו.
- 5 2. העוררים, כ- 80 במספר, הגישו כתב ערר אחד על שומות שונות שהוציא המנהל (להלן-
- 6 "המנהל"), כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן-
- 7 "חוק מיסוי מקרקעין"). בגדרן של השומות דחה המנהל את עמדת העוררים, וקבע
- 8 שסעיף 48 בחוק מיסוי מקרקעין, המעניק זיכוי בשיעור 50% ממס השבח במקרה
- 9 של הפקעה, אינו חל על הפיצוי שקיבלו, מהטעם שלא מדובר בפיצוי בגין הפקעה,
- 10 אלא בפיצוי חוזי, על פי הסכמי החכירה שנחתמו בין העוררים לבין רשות מקרקעי
- 11 ישראל.
- 12 3. בכותרתו של כתב הערר המאוחד שהגישו העוררים צוין מספרה של שומה אחת בלבד
- 13 מבין השומות שעליהן הוגש הערר, ולידה נכתב "ואח". כנספח 1 לכתב הערר צורפה
- 14 טבלה המפרטת את מספריהן של כלל השומות נושא הערר, ואת שם העורר שלגביו
- 15 הוצאה כל שומה.
- 16 4. לכתב הערר צורפו מסמכים הרלוונטיים לעררו של עורר 1 בלבד. כך למשל צורף
- 17 הסכם אחד לדוגמא, בין עורר 1 לבין רשות מקרקעי ישראל, ונטען כי ההסכמים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

- 1 האחרים, שנחתמו בין עוררים אחרים לבין רשות מקרקעי ישראל, זהים בתוכנם. כן
2 צורפו לכתב הערר הצהרה אחת בלבד שהוגשה למנהל, הצהרתו של עורר 1, וכן שומה
3 אחת בלבד, זו שהוצאה לעורר 1, מבין למעלה מ- 90 השומות שהוציא המנהל ליחידי
4 העוררים. כפי שאפרט להלן, הערר המאוחד במתכונתו הנוכחית אינו עונה על
5 הדרישות שנקבעו **בתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר),**
6 **התשכ"ה- 1965** (להלן- "**תקנות וועדות הערר**") להגשת ערר, ובשל כך עומדת בפני
7 וועדת הערר תשתית עובדתית חלקית עד מאוד, המקשה, בין היתר, גם על בחינת
8 טענות הצדדים באשר לתשלום האגרה.
- 9 5. לאחר הדיון המקדמי, שבמסגרתו נדונה התשתית העובדתית החלקית המצויה בפני
10 וועדת הערר, והקשיים המוצבים בפני וועדת הערר בשל כך, הוגש כתב ערר מתוקן,
11 ואולם לא הושלמו בגדרו כלל הדרישות שנקבעו בתקנות וועדות הערר, ולא צורפו כלל
12 המסמכים הרלוונטיים. כתחליף לנדרש בתקנות צורפה לכתב הערר המתוקן טבלה
13 (מס' 3) המבארת את הקשר בין העוררים הנמנים על קבוצות שונות, בעיקר יורשים
14 של בעלי הזכויות המקוריים, טבלה שאין בה די לשם השלמת התשתית העובדתית
15 הנחוצה.
- 16 6. בגין הערר שולמה אגרה אחת בלבד, בסכום של 895 ₪, מבלי שהוגשה בקשה לפטור
17 מאגרה. על רקע זה הוגשה בקשתו של המנהל נושא החלטה זו.
- 18 **הבקשה**
- 19 7. תמצית טענתו של המנהל בבקשתו למחיקת עוררים מהערר בגין אי תשלום אגרה,
20 הייתה כי לכל אחד ואחד מהעוררים הוצאה שומה נפרדת, המהווה החלטה מנהלית
21 עצמאית, שנקבעה לנישום ספציפי. בואר כי לכל שומה מאפיינים פרטניים, המביאים
22 בחשבון את הפרמטרים הספציפיים הרלוונטיים לשומה של כל נישום. כן נטען כי
23 בהתאם **לתקנות בתי המשפט (אגרות), התשס"ז- 2007** (להלן- "**תקנות האגרות**"),
24 מוטלת על כל עורר החובה לשלם אגרה בגין ערר שהגיש על החלטה שניתנה בעניינו,
25 גם אם קיימת אפשרות לצרף מספר עררים לדיון אחד. המנהל הוסיף וטען כי בהתאם
26 לתקנה 2(ג) בתקנות האגרות "**לא יזקק בית משפט לכול הליך, אלא אם כן שולמה**
27 **האגרה החלה, או שמביא ההליך פטור מתשלום האגרה**", ועל כן יש למחוק כל ערר
28 שלגביו לא שולמה האגרה.
- 29 8. העוררים טענו בתגובתם לבקשה כי תקנה 12(א) בתקנות וועדות הערר מחילה את
30 תקנה 21 **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד- 1984** (להלן- "**תקנות סדר הדין**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

- 1 האזרחי" על עררי מיסוי מקרקעין. תקנה 21 האמורה מתירה צירוף של מספר
2 תובעים בתובענה אחת, ככל שהם טוענים לסעד בשל מעשה אחד או עסקה אחת, או
3 סדרה של מעשים או עסקאות. כפועל יוצא, בין אם נתייחס להשגות שהוגשו על ידי
4 העוררים כהשגה אחת שניתנה בה החלטה אחת, ובין אם נתייחס אליהן כאל מספר
5 השגות שאוחדו וניתנה בהן החלטה אחת – רשאים העוררים לטענתם להצטרף יחד
6 ולהגיש ערר אחד, ואין כל צורך בהגשת ערר אישי ונפרד מצד כל אחד מהם. לשיטתם
7 של העוררים הואיל ומדובר בערר אחד, חייבים הם בתשלום אגרה אחת בלבד.
- 8 9. העוררים פירטו בתגובתם כי מדובר בענייננו בעסקה **אחת המשותפת** לכלל העוררים,
9 שהם כ- 85 חוכרים המאוגדים תחת אגודה שיתופית אחת, **השותפים במתחם** אחד
10 המכונה "פרדס בחיסכון אשקלון", אשר חכרו קרקע מרמ"י **בחוזה בנוסח אחיד**. על
11 המתחם הוחלה **תכנית אחת** (תמ"ל 1006), בין העוררים לבין רמ"י נחתם **הסכם**
12 **השבה בנוסח אחיד**, וכל ההסכמים **נחתמו באותו היום** בדיוק. הודגש כי אין בענייננו
13 מאפיינים ייחודיים לכל שומה, כגון "יום רכישה" שונה, או ניכויים מותרים, הערר
14 עוסק בשאלה אחת, הרלוונטית לכולם, והכרעה בשומה אחת כמוה כהכרעה בכל
15 השומות. נטען כי מטרת בקשתו של המנהל היא להערים קושי דיוני וכלכלי על
16 העוררים.
- 17 10. לחילופין טענו העוררים שיש לחייבם לכול היותר בתשלום 47 אגרות, כמספר הסכמי
18 ההשבה שנחתמו בין העוררים לבין רשות מקרקעי ישראל.
- 19 11. העוררים הפנו לפסקה 10 בהחלטה שניתנה ברע"א 2629/18 **מגורי הים האדום נ'**
20 **מנהל מיסוי מקרקעין** (מיום 25.4.18) (להלן – "**פרשת מגורי הים האדום**"), וטענו כי
21 ביחס לעררי מיסוי מקרקעין יש מקום להגיש ערר אחד במקרים שבהם מדובר
22 בשומות שונות שהוצאו בקשר לאותה עסקה, המעוררות שאלות משפטיות דומות.
- 23 12. בתשובתו לתגובה הרחיב המנהל, פירט את עמדתו, וביאר כי במוקד ההליך שנקבע
24 בחוק מיסוי מקרקעין עומדת השומה, החוזרת ומופיעה בכל השלבים שנקבעו בחוק:
25 בהתאם לסעיף 73 בחוק מיסוי מקרקעין, מוטל על הרוכש להגיש הצהרה למנהל,
26 המהווה **שומה עצמית**; המנהל רשאי, על פי סעיף 78(ב) בחוק מיסוי מקרקעין, **לאשר**
27 את השומה העצמית, או לקבוע שומה **על פי מיטב שפיטתו**; אדם שהוצאה לו **שומה**,
28 רשאי על פי סעיף 87 בחוק מיסוי מקרקעין, **להשיג עליה**; ככל שנדחתה ההשגה,
29 רשאי אדם, על פי סעיף 88 בחוק מיסוי מקרקעין, להגיש ערר על החלטתו של המנהל
30 בהשגה, היינו, על **השומה** שקבע; ככל שמוגש ערר, יש לציין את מספר השומה,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

- 1 בהתאם להוראות תקנה 3 בתקנות וועדות הערר; וועדת הערר מוסמכת, על פי סעיף
2 89 (א) בחוק מיסוי מקרקעין, "...לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה, או
3 להחליט בדרך אחרת...".
- 4 13. המנהל פירט והדגיש כי תקנות האגרות נוסחו באופן טכני ודווקני, ונקבעו בהן כללים
5 ברורים, לשם הבטחת יעילות הפעלתן. הודגש כי סכום האגרה בערר המוגש לוועדות
6 הערר הוא סכום נמוך, אחיד וקבוע, בסך של 895 ₪, אשר אינו מושפע מגובה השומה
7 או מגובה המס השנוי במחלוקת. סכום זה עורך איזון בין זכות הגישה לערכאות לבין
8 תכליותיה של האגרה. המנהל הפנה לתקנה 18 בתקנות האגרות, הקובעת חריג שרק
9 בהתקיימו תשולם אגרה אחת, וזאת כאשר מדובר בהחלטה אחת (לעניין מספר
10 נישומים), או כאשר החבות של מספר נישומים היא ביחד ולחוד.
- 11 14. הודגש כי כל שומה שהוציא המנהל בענייננו עומדת בפני עצמה, ויש לנקוט בהליך
12 נפרד ככל שמבקשים לתקוף את אותה החלטה, המזוהה באמצעות מספר השומה.
13 לטעמו של המנהל, בהיקש מתקנה 18 בתקנות האגרות, ניתן יהיה לשלם אגרה אחת
14 רק בהתקיים החריג, היינו, כאשר שני נישומים או יותר חייבים ביחד או לחוד,
15 והוצאו להם שומות נפרדות, או כאשר שומה אחת הוצאה למספר נישומים, שאז
16 מדובר ממילא בהחלטה מנהלית אחת. כן הודגש כי בענייננו מדובר בשומות עצמאיות
17 וספציפיות, שהוצאו לכל נישום בנפרד, ולא בשומה אחת שהוצאה לקבוצה של
18 נישומים, אשר חייבים לשלמה ביחד ולחוד. כל שומה עצמאית שהוצאה, מחייבת כל
19 נישום באופן אישי. כל אחד מהנישומים מקבל סעד פרטני, ביחס לשומה שהוצאה לו.
- 20 15. לאחר הגשת כתב ערר מתוקן חזרו הצדדים על עמדותיהם, תוך הפנייה להחלטות
21 רבות שניתנו לאחרונה בעניין.

המחלוקת הטעונה הכרעה

- 22
- 23 16. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, יש להבחין בין האפשרות להגיש ערעור או ערר משותף,
24 לפי העניין (או לבקש את איחוד הדיון במספר ערעורים או עררים), לבין שאלת החבות
25 בתשלום אגרה. אין בין הצדדים מחלוקת על כך שבהתאם לתקנה 21 בתקנות סדר
26 הדין האזרחי, החלה על פי תקנות וועדות הערר גם בהגשת עררים לוועדה, רשאים
27 היו העוררים להגיש את העררים במסגרת ההליך המאוחד שלפני הוועדה, ולפיכך לא
28 תעסוק החלטה זו באפשרות להגיש ערר משותף, ובשאלה האם היה ראוי לעשות כן.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

17. יחד עם זאת קיימת מחלוקת בין הצדדים באשר לשאלה האם כפועל יוצא מפתחת
הליך אחד בלבד חלה חובת תשלום אגרה אחת, כפי שעשו העוררים, או שמא יש
לשלם אגרות כמספר השומות שעליהן הוגש ערר, כפי שטען המנהל.
18. מחלוקת דומה נדונה לפני בית המשפט העליון ברע"א 3154/17 **אפרהימי ואח' נ'**
פקיד שומה גוש דן (מיום 20.6.17) (להלן- "**פרשת אפרהימי**"), ובפרשת מגורי הים
האדום. כמן כן נדונה לאחרונה מחלוקת דומה לפני מספר וועדות ערר (ראו ו"ע (מרכז)
11661-01-18 **חיים פיבלוביץ' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז** (מיום 14.4.19);
ו"ע 57745-11-18 **קיבוץ כפר מסריק ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (מיום
24.3.19); ו"ע 42013-02-18 **שריקר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז** (מיום
26.3.19); ו"ע 43667-08-18 **פאבל גרוסמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (מיום
11.1.2019); וראו גם החלטות קודמות למשל: ו"ע 4121/03 בש"א 2024/06 **מיסוי**
מקרקעין נ' י.ד. מילניום בע"מ (מיום 2.3.2006); ו"ע 4047/03 בש"א 1886/04 **מנהל**
מס שבח נ' שטרנברג ואח' (מיום 7.3.2005) (להלן- "**פרשת שטרנברג**"); ו"ע
4120/03 בש"א 5834/04 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' יעל אביב ואח' (מיום**
11.7.2004)).

דיון והכרעה

חובת תשלום אגרה

19. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, הטעמים שבבסיס החובה לשלם אגרה הם הטלת
השתתפות חלקית בעלות ההליך המשפטי על בעלי הדין; מניעת ניהול הליכי סרק
והגשת תביעות נעדרות עילה ממשית בסכומים מופרזים; והקצאה יעילה של הזמן
השיפוטי. מנגד נשקלת בהטלת האגרה זכות הגישה לערכאות, בשלה מסורה למשל
לבית המשפט הסמכות לפטור מתשלום האגרה, כאמור בתקנה 14 בתקנות האגרות.
(ראו למשל ע"א 803/17 **טריניטי מערכות מחשוב בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל ואח'**
(מיום 25.12.18) (להלן- "**פרשת טריניטי**")); ע"א 8166/11 **חברת אלי ראובן בניה**
והשקעות בע"מ (בפירוק) נ' אלה ובניו חברה קבלנית לבניין (1972) (מיום
12.4.15); א' גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי, מהדורה 12, תשע"ו-2015, ע"מ 209-
210).

20. תקנה 2 בתקנות האגרות, שאליהן מפנות תקנות וועדות הערר, קובעת דלקמן:

(א) המביא הליך לבית משפט ישלם עם הבאתו לראשונה, את האגרה
הקבועה בתוספת, והוא כשאין הוראה אחרת בכל דין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

- 1 (ב) ...
 2 (ג) לא ייזקק בית משפט לכל הליך, אלא אם כן שולמה האגרה החלה
 3 או שמביא ההליך פטור מתשלום האגרה.
 4 (ד) הליך שלא שולמה בו האגרה, כאמור בתקנת משנה (א), כולה או
 5 חלקה, לא יקובל לרישום, אלא אם כן מביא ההליך פטור
 6 מתשלום אגרה או הוגשה בקשה לפטור מאגרה...
 7

8 **21. תקנה 2 בתקנות האגרות מתנה אפוא את רישומו של הערר ואת הדיון בו בתשלום**
 9 **האגרה. בהתאם לתקנה האמורה, רשאי בית המשפט (או וועדת הערר, לפי העניין)**
 10 **למחוק הליך שלא שולמה בגינו אגרה כאמור בתקנה 2(ו) בתקנות האגרות (ראו פרשת**
 11 **טריניטי). ממילא מתבררת שאלת תשלום האגרה בראשיתו של ההליך, לפני**
 12 **שהתקיים דיון חלקי או ממצה בטענות הצדדים לגופן, ולפני הגשת הראיות. לשם**
 13 **הבטחת יישום יעיל ופשוט של תשלום האגרה, מבלי שיהיה צורך בהחלטה שיפוטית**
 14 **בכל מקרה ומקרה, נקבעו בתקנות האגרות מבחנים טכניים לתשלום האגרה, בהירים**
 15 **ופשוטים להפעלה, ולאור עיקרון זה יש לפרשם.**

תקנות וועדות הערר

16
 17 **22. נקודת המוצא להכרעה במחלוקת בין הצדדים קבועה בתקנה 4 בתקנות וועדות**
 18 **הערר, הקובעת כי בד בבד עם הגשת הערר מוטל על העורר לשלם את האגרה בעד**
 19 **ההליך, בדומה לחובה החלה בהגשת כל הליך לבית המשפט, בזו הלשון -**
 20 **"עם הגשת כתב הערר ישלם העורר בועדה אגרה בסכום הנקוב בפסקה**
 21 **(5) בתוספת הראשונה לתקנות בית משפט (אגרות), תשמ"ח-1987,**
 22 **ולענין זה יראו כשווי התובענה את סכום המס השנני במחלוקת".**

23 **23. התקנה האמורה מפנה אמנם לתקנות שבוטלו, ואולם בהתאם לסעיף 25 בחוק**
 24 **הפרשנות, התשמ"א-1981, ההפניה היא לנוסח המעודכן, היינו לתקנות האגרות.**
 25 **בהתאם לפרט 17 בתוספת לתקנות האגרות, האגרה הרלוונטית לענייננו היא האגרה**
 26 **המשולמת בעד ערר, בסך 895 ₪, סכום קבוע, שאינו מושפע מגובה המס השנני**
 27 **במחלוקת או מגובה המס על פי ההחלטה שעליה הוגש הערר (לעומת האגרה בעתירה**
 28 **מנהלית העומדת על סך של 1,977 ₪, כאמור בפרט 20 בתוספת לתקנות האגרות).**
 29 **24. עיון בהיסטוריה החקיקתית מלמד על השינוי שמצא מחוקק המשנה לקבוע לעניין**
 30 **תשלום האגרה בעררי מס. בעוד שהאגרה המקורית שאליה הפנו תקנות וועדות הערר,**
 31 **נקבעה בשיעור מסכום המס השנני במחלוקת, הנוסח הקיים היום קובע כאמור אגרה**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

1 אחידה, בסכום נמוך. אגרה בסכום האמור תשולם בין אם סכום המס השנני
2 במחלוקת עומד על מאות או אלפי שקלים בודדים, ובין אם הוא עומד על מיליוני
3 שקלים, בין אם היקף המחלוקת הוא בסוגייה אחת, בין אם היקף המחלוקת הוא
4 במספר סוגיות שבהן עוסקת ההחלטה נושא הערר.

5 25. אעיר כבר עתה כי מבחינה לשונית ניתן לפרש את תקנה 4 בתקנות וועדות הערר
6 כקובעת כי על כל **עורר** המגיש ערר לשלם אגרה בעד הערר שהגיש (בניגוד לניסוח
7 אפשרי אחר שהיה יכול לקבוע כי בעד ההליך שנפתח תשולם אגרה, ניסוח שיכול היה
8 לתמוך בטענה שבפתיחת הליך מאוחד תשולם אגרה אחת בלבד).

הוראות בתקנות האגרות

9
10 26. בתקנות האגרות לא קיימת הוראה שלפיה בהגשת ערר מאוחד תשולם אגרה אחת
11 בלבד.

12 27. ההוראה הרלוונטית, שממנה ניתן להקיש בענייננו, קבועה בתקנה 18 (א) בתקנות
13 האגרות, אשר כותרת השוליים שלה "פטור מאגרה בערעור", הקובעת-

14 (א) בערעור על פסק דין שניתן נגד יותר מאדם אחד יחד ולחוד תשולם
15 האגרה פעם אחת בלבד, בידי הראשון מבין מגישי הערעור שאינו
16 פטור מתשלום אגרה.

17
18 28. התקנה קובעת אפוא כי בערעור על פסק דין אחד, שניתן נגד יותר מאדם אחד, והחויב
19 על פי פסק הדין הוא **יחד ולחוד**, ניתן יהיה לשלם אגרה אחת בלבד. היינו, רק
20 בהתקיים שני תנאים מצטברים, האחד, שהערעור מוגש על פסק דין **אחד**, והשני,
21 שהחויב על פי פסק הדין הינו **יחד ולחוד**, תשולם אגרה אחת. כפועל יוצא, ככל
22 שמוגשים עררים מאוחדים על מספר פסקי דין, או ככל שהחויב על פי פסק דין אחד
23 אינו "יחד ולחוד", יש לשלם אגרה בעד ערעור על כל פסק דין, שהוגש על ידי כל אחד
24 מהמערערים.

25 29. ניתן להקיש מהוראת תקנה 18(א) בתקנות האגרות גם לעניין ערר המוגש לוועדת
26 הערר, כפי שהציע המנהל, ולקבוע כי ככל שמוגשים עררים על החלטה אחת שנתן
27 המנהל, המחייבת מספר עוררים ביחד ולחוד, ניתן יהיה לשלם אגרה אחת בלבד, בעוד
28 שבשעה שמוגשים עררים במאוחד על מספר החלטות של המנהל, יש לשלם אגרה על
29 כל ערר באופן נפרד (ראו גם פרשת שטרנברג).

הוראות רלוונטיות בחוק מיסוי מקרקעין



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

30. הגישה שלפיה יש לשלם אגרה בעד כל ערר, התוקף החלטה נפרדת של המנהל, גם אם נפתח הליך מאוחד אחד בלבד, נתמכת בהוראות חוק מיסוי מקרקעין.
31. כפי שנקבע ברע"א 5237/06 מ"י נ' ראלב מנסור (מיום 6.7.08), נקודת המוצא הפרשנית לאמור בתקנות האגרות, אמורה להיעשות – "מתוך השאיפה להרמוניה פרשנית למונחים זהים שבחיקוקים שונים, והן מתוך כך שתקנות האגרות מעצם טיבן הפרוצדורלי, הנספח להוראות החוק המהותיות, אינן אמורות ליצור מהויות משפטיות נפרדות ושונות אלא לבטא את ההתייחסות הפרוצדורלית (לעניין קביעת האגרות) למהויות התביעות השונות המובאות בפני בתי המשפט, כפי שאלו מוגדרות בגופי החקיקה המהותיים לעניין אותן העילות ואותן התביעות".
32. פרשנות התקנה האמורה צריכה להיעשות אפוא תוך בחינת מהות הערר המוגש לוועדה, טיבו והיקפו בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין.
33. סעיף 88 בחוק מיסוי מקרקעין קובע כי רשאי אדם להגיש ערר על החלטתו של המנהל. הסעיף אף תוחם את המועד להגשת הערר ל- 30 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה. ככל שלא יוגש ערר הופכת החלטתו של המנהל לסופית.
34. ההחלטות בענייננו הן שומות מס השבח שנקבעו בגין מכירת זכויות במקרקעין, שומות המתייחסות לרכיבים הרלוונטיים לקביעת השומה: הזכות הנמכרת במקרקעין, פרטי העסקה, התמורה, יום הרכישה, הניכויים, הזכאות לפטורים, פרטים שאותם יש לכלול כבר בהצהרה שמגיש מוכר הזכות במקרקעין למנהל, כאמור בסעיף 73 בחוק מיסוי מקרקעין. ככל שהמנהל אינו מקבל את ההצהרה, רשאי הוא לקבוע שומה שתכלול התייחסות למאפיינים הספציפיים של העסקה, ולמאפיינים האישיים של מוכר הזכות כאחד, כגון, "יום מכירה", "שווי מכירה", "יום רכישה", "שווי רכישה", סכום השבח, הפטורים המותרים והמס החל, הכול בהתאם למאפיינים הספציפיים של העסקה, המכירה והמוכר (ראו סעיפים 78, 86, ו- 87 בחוק מיסוי מקרקעין).
35. בתקנה 3 בתקנות וועדות הערר נקבע כי בכתב הערר יפורטו, בין היתר, מספר השומה וזיהוי המקרקעין שאליהם מתייחס הערר; תאריך ההחלטה שניתנה לפי סעיף 87 בחוק מיסוי מקרקעין, ומועד מסירתה; העובדות המהוות את עילת הערר; סכום מס השבח הנקוב בהחלטה וסכום מס השבח השנוי במחלוקת; הסעד המבוקש ונימוקי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

1 הערר. בהתאם לתקנה 5 בתקנות וועדות הערר, יש לצרף לכתב הערר כל מסמך שנוכר
2 בערר.
3 36. וועדת הערר מוסמכת מצדה, על פי סעיף 89 (ב) בחוק מיסוי מקרקעין, "לאשר את
4 השומה, להפחיתה, להגדילה, לבטלה או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון,
5 ולצורך זה רשאית הועדה לדון לפי שיקול דעתה בכל דבר שהמנהל רשאי להחליט
6 בו לפי חוק זה, לפי שיקול דעתו". נושא הערר המוגש לוועדת הערר הוא אפוא
7 החלטת המנהל בהשגה (או החלטה אחרת, לפי העניין), על כלל היבטיה, לרבות
8 מאפייני העסקה ולרבות מאפייני הספציפיים של המוכר. נושא הערר לוועדה אינו
9 יכול להיות מחלוקת משפטית בלבד, בנפרד מהשומה או מההחלטה בכללותה. לא
10 ניתן לפצל את הערר לרכיבים שונים בהחלטה, ולהגיש תחילה ערר בסוגיה משפטית
11 בלבד העולה מהחלטת המנהל, מבלי להתייחס לכלל השומה או ההחלטה, ולאחר מכן
12 להגיש ערר אחר על "יום רכישה" שקבע המנהל, ערר אחר על הניכויים שנקבעו, על
13 הפטורים וכן הלאה. הערר מוגש אפוא על החלטת המנהל על כל רכיביה. על פי
14 הוראות חוק מיסוי מקרקעין יש להגיש ערר על כל החלטה, שאם לא כן היא תהפוך
15 לסופית. הוועדה דנה למעשה בכל שומה בנפרד, גם אם נפתח הליך אחד, ומסורה לה
16 הסמכות לדון בכל היבטיה של השומה בנפרד, כמפורט בסעיף.
17 37. ראוי להדגיש בענייננו כי שומת מס השבח, מעצם טיבה, היא שומה אישית, ולא שומה
18 הנקבעת בהתאם למאפייני העסקה בלבד. אף שמס השבח מוטל בגין עסקה, קיים
19 קשר אינהרנטי בין שומת מס השבח, שהוא מס על רווח הוני, לבין שומת ההכנסה
20 הכוללת של המוכר. לעניין שיעורי המס והזיכויים ממנו השבח הוא חלק מההכנסה
21 החייבת, ומס השבח הוא מקדמה על חשבון מס ההכנסה, ועל הנישום לכלול את
22 השבח בדוח המוגש לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה (ראו סעיף 48 בחוק מיסוי
23 מקרקעין); הנישום רשאי לקזז הפסדים (אישיים) המוכרים על פי פקודת מס הכנסה,
24 כבר במועד חישוב מס השבח, וכן לקבל זיכויים (אישיים) על פי פקודת מס הכנסה,
25 הכול בכפוף לקבלת אישור מפקיד השומה (ראו גם אהרון נמדר, מס שבח מקרקעין
26 (מהדורה שביעית תשע"ב - 2012, סעיפים 205-210, ע"מ 83-91). השומה אפוא היא
27 שומה אישית הנקבעת לכל מוכר בנפרד, ומביאה בחשבון לא רק את מאפייני העסקה,
28 אלא גם את מאפייני האישיים של הנישום, לעיתים גם נתונים רלוונטיים מכלל
29 הכנסתו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

38. כפועל יוצא, גם אם מדובר בשותפים שמכרו את זכויותיהם באותם מקרקעין, סביר להניח כי ייקבעו שומות לכל אחד מהם בנפרד, המטילות חבות אישית על כל מוכר, בהתאם למאפייניו האישיים ולנתוני הכנסתו.

השוואה לאגרות בערעורי מס הכנסה

39. לשם ההרמוניה החקיקתית, ובמיוחד נוכח הקורלציה בין שומת השבח לבין שומת ההכנסה, ראויה ההשוואה בין האגרה המשולמת בהגשת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין לאגרה המשולמת בערעורי מס הכנסה. השוואה זו תומכת במסקנה כי יש לשלם אגרה בעד כל ערר שמגיש כל נישום. האגרה המשולמת בערעורי מס הכנסה נדונה בפרשת אפרהימי, שבגדרה דן בית המשפט העליון בערעור מאוחד שהגישו 14 מערערים על צווים שקבע פקיד השומה. באותו עניין נטען על ידי המערערים כי אף שמדובר בצווים נפרדים, מבוססים הערעורים על שאלות משפטיות משותפות, שמקורן בהשלכות המס של פינויים של המערערים ממתחם אחד שבו החזיקו במשותף. כב' השופט נ' סולברג הפנה בהחלטתו לתקנה 4 בתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1979 (להלן – "תקנות ערעורי מס הכנסה"), וביאר לגבי התקנה כי "על פניה היא משמיעה כי לא תיתכן הגשת הודעת ערעור ליותר משומה אחת שהוצאו לנישומים שונים. לא זו אף זו: התקנה קובעת כי גם אם הוגש ערעור על שומות שונות, תשולם אגרה על כל אחת מהן בנפרד". עוד בואר כי "ערעור מס, כשמו, הוא ערעור על החלטה מינהלית. כל ערעור תוקף החלטה נפרדת של פקיד השומה. אין לראות בשומות השונות שהוצאו, אף אם הוצאו בגין תשתית עובדתית דומה, כ"סדרה אחת של מעשים"... אין אפשרות להגיש 'ערעור מאוחד' על כמה פסקי דין או החלטות שונות, שכן כל אחד מהם עומד בפני עצמו... אכן, לאחר מכן ניתן יהיה להורות על איחוד הדיון בערעורים, לפי תקנה 520 לתקנות סדר הדין האזרחי, לפי שיקול דעתו של בית המשפט, אולם זאת רק לאחר הגשת הערעורים בנפרד".

40. ניתן ללמוד מפרשת אפרהימי, בין היתר על יסוד האמור בתקנה 4 בתקנות ערעורי מס הכנסה, כי יש להגיש ערעור על כל שומה בנפרד, ואולם גם אם יאוחד הדיון במספר ערעורים, יש לשלם אגרה בעד כל ערעור בנפרד.

41. בפרשת מגורי הים האדום, אימץ כב' השופט ע' גרוסקופף את המבחן שנקבע בפרשת אפרהימי לעניין תשלום האגרה, וקבע כי העיקרון שלפיו ערעור מס הוא ערעור על החלטה מנהלית, שכל ערעור תוקף החלטה נפרדת של פקיד השומה, וכל שומה עומדת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

- 1 בפני עצמה, חל "במידה שווה גם ביחס לערר על שומת מס שבח מקרקעין". הודגש
2 בפרשת מגורי הים האדום כי השוני בסדרי הדין החלים בערעורי מס הכנסה לעומת
3 ערעורי מיסוי מקרקעין "אינו מצדיק החלה של תפיסה דיונית שונה ביחס לשאלה ...
4 האם ניתן להגיש הליך ערעורי משותף ביחס לשומות שונות".
- 5 42. זאת ועוד, כב' השופט גרוסקופף הדגיש כי תקנות סדרי הדין בוועדה -
6 "נוקטות בלשון יחיד, דורשות פירוט מידע הנוגע לשומה מסוימת, ולא עולה
7 מהן האפשרות של הגשת ערר משותף על שומות מס שבח שונות. ודוק, בתקנות
8 שבח מקרקעין אין אפילו תקנה מקבילה לתקנה 4(ג) לתקנות מס הכנסה,
9 המאפשרת להגיש ערעור מס הכנסה בגין יותר משומה אחת כאשר מדובר
10 באותו נישום. ממילא אין הן תומכות באפשרות של הגשת ערר משותף על
11 שומות מס שבח המתייחסות לעסקאות שונות שנערכו על ידי נישומים שונים".
- 12 43. בשולי החלטתו, בסעיף 10, ביאר כב' השופט גרוסקופף באמרת אגב, כי לעיתים ניתן
13 יהיה להגיש ערר מאוחד, גם כאשר מדובר ב"שומות שונות שהוצאו בקשר לאותה
14 עסקה, והמעוררות שאלות משפטיות או עובדתיות דומות". על יסוד אמירה זו טענו
15 המערערים כי רשאים הם להגיש ערר אחד, מהטעם שמדובר בענייננו בעסקה אחת
16 המשותפת לכלל העוררים, שהם 85 חוכרים המאוגדים תחת אגודה שיתופית אחת;
17 השותפים במתחם אחד; אשר חכרו קרקע מרמ"י בחוזה בנוסח אחיד; על המתחם
18 הוחלה תכנית אחת (תמ"ל 1006); בין העוררים לבין רמ"י נחתם הסכם השבה בנוסח
19 אחיד; כל ההסכמים נחתמו באותו היום בדיוק; כי אין בענייננו מאפיינים ייחודיים
20 לכל שומה, כגון "יום רכישה" שונה, או ניכויים מותרים; והערר עוסק בשאלה אחת,
21 הרלוונטית לכולם, והכרעה בשומה אחת כמוה כהכרעה בכל השומות. לא זו אף זו.
22 בשל זכאותם להגשת ערר אחד, טענו העוררים כי חלה עליהם חובה לשלם אגרה אחת
23 בלבד.
- 24 44. בפרשת מגורי הים האדום דובר בעררים שהוגשו בגין עסקאות שונות לחלוטין,
25 ומטבע הדברים התמקד הדיון בעצם האפשרות להגיש ערר מאוחד, ולא בתשלום
26 האגרה לאחר איחוד הדיון בעררים. באותו עניין דובר בנסיבות שבהן לא נמצא
27 שהתקיימו התנאים להגשת ערר מאוחד, ובית המשפט ציין, באמרת אגב, שיתכנו
28 נסיבות שבהן יהיה הדבר אפשרי, ואולם לא נקבע בפרשת מגורי הים האדום כי בכל
29 מקרה של עסקה אחת ניתן יהיה להגיש ערר מאוחד, אף לא נקבע כי הגשת ערר
30 מאוחד תוביל בהכרח לתשלום אגרה אחת בלבד. בית המשפט אימץ את הקביעה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

שנקבעה בפסק הדין אפרהימי, וקבע כי יש להגיש ערר על כל החלטה מנהלית נפרדת, ולא מצא מקום להבחין לעניין זה בין שומות שנקבעו על פי פקודת מס הכנסה, לבין שומות שנקבעו על פי חוק מיסוי מקרקעין. בית המשפט הפנה כאמור להקבלה בין ההסדר שנקבע בתקנה 4(ג) בתקנות ערעורי מס הכנסה, העוסק כאמור לא רק באפשרות לאחד ערעור על שומות שונות, אלא גם בכך שאין באיחוד הדיון בעררים כדי לפטור מתשלום אגרה בעד ערר על כל החלטה, לבין הדין החל בעררים על החלטת המנהל, וניתן לכאורה ללמוד מההקבלה שנעשתה כי איחוד הדיון בעררי מיסוי מקרקעין, או הגשת ערר מאוחד מלכתחילה, לא יוביל בהכרח לתשלום אגרה אחת בלבד, כפי שאין הדבר כך בערעורים על צווים שהוצאו על פי פקודת מס הכנסה.

סיכום ביניים

45. עולה מהמקובץ כי ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין מוגש בנפרד על כל שומה, שהיא כאמור החלטה מנהלית העומדת בפני עצמה, שהוצאה לנישום ספציפי. לעניין זה אין נפקות לשאלה האם מדובר בשאלות משפטיות זהות או משותפות המתעוררות באותם עררים, שמקורן בהשלכות מס הקשורות במתחם שהחזיקו המערערים במשותף (כפי שהיה בפרשת אפרהימי), או בשאלות משפטיות הנוגעות לעסקאות קשורות או דומות (ראו פרשת מגורי הים האדום).

46. לפיכך מוטלת על כל עורר החובה לשלם אגרה בגין ערר שהגיש על החלטה שניתנה בעניינו, גם אם קיימת אפשרות לצרף מספר עררים לדיון בהליך אחד.

מון הכלל אל הפרט

47. בענייננו נפתח כאמור הליך אחד, בידי למעלה מ- 80 עוררים (83 עוררים מפורטים בטבלה שצורפה לכתב הערר), שבגדרו תקפו העוררים כ- 90 שומות. השומות נקבעו, ככל הנראה, לכל עורר בנפרד, ולא לקבוצות של עוררים. כל עורר הגיש ערר על השומה הנפרדת שנקבעה לו, ולא על שומות שנקבעו לעוררים אחרים. בעד ההליך המאחד מספר רב של עררים שולמה אגרה אחת בלבד, על רקע טענתם המרכזית של העוררים, שלפיה יש לשלם אגרה אחת בגין ההליך היחיד שהוגש (או בשל כך שמדובר בעסקה אחת). מעבר לדרוש אציין כי סה"כ המס השנוי במחלוקת בכל העררים מסתכם לכ- **3,437,323 ₪**.

48. לכתב הערר צורפה כאמור טבלה המפרטת את שמות העוררים ואת מספרי השומות הרלוונטיות לגבי כל אחד מהם. צורף הסכם אחד כדוגמא, שנחתם בין עורר 1 לבין רשות מקרקעי ישראל. לא ניתן לדעת בוודאות מיהם הצדדים בהסכמים האחרים עם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

- מנהל מקרקעי ישראל, והאם אכן מדובר בהסכמים דומים. מעבר לכך שלא צורפו
לכתב הערר ההסכמים הרלוונטיים, לא צורפו לכתב הערר גם הצהרות העוררים
שהוגשו למנהל, אף לא צורפו החלטותיו של המנהל או השומות שקבע, שהם נושא
הערעור, אף שבהתאם לתקנות וועדות הערר היה על העוררים לצרפן. גם לאחר
שניתנה לעוררים הזדמנות להשלים טיעון ולהגיש כתב ערר מתוקן, לא צורפו כלל
המסמכים הרלוונטיים, ולא צוינו כלל הפרטים הנדרשים.
49. העוררים טענו כאמור כי מדובר בעסקה אחת, שעשו שותפים לאותו מתחם, או לכל
היותר ב- 47 עסקאות דומות שנערכו בין קבוצות של יחידי עוררים לבין רשות
מקרקעי ישראל.
50. התשתית העובדתית החלקית שהוצגה בפני הוועדה מלמדת על כי לא מדובר בענייננו
בעסקה אחת. עצם העובדה שנחתמו 47 הסכמים שבגינם הוצאו השומות, מעידה על
כך שלא מדובר בעסקה אחת, אלא לכל הפחות ב- 47 עסקאות, ועל כן בוודאי שאין
מקום לטענה שדי בתשלום אגרה אחת בלבד מהטעם שמדובר בעסקה אחת בלבד.
51. לא מצאתי שיש לקבל את הטענה החלופית של העוררים, שלפיה יש להסתפק
בתשלום אגרה לכל **הסכם**, שכן לא זה המבחן לתשלום אגרה שנקבע בתקנות
האגרות. המנהל הוציא למעלה מ- 90 שומות, ובהתאם לחוק מיסוי מקרקעין יש
להגיש ערר על כל אחת מהן. מדובר אפוא בשורה של עררים, המוגשים על ידי עוררים
נפרדים, התוקפים החלטות נפרדות של המנהל, ועצם פתיחת הליך אחד, או הגשת
כתב ערר מאוחד, אינה משנה את העובדה שמדובר בעררים שונים, שהוגשו כאמור
על החלטות שונות ונפרדות. לא מדובר בענייננו בהחלטות המחייבות את העוררים
יחד ולחוד, ולאור האמור בתקנה 18 בתקנות האגרות, לא מתקיים הסייג שלפיו די
בתשלום אגרה לפי מספר העסקאות.
52. העוררים לא טענו טענות נוספות באשר לפטורים או לחריגים לעניין האגרה, ובהעדר
טיעון שכזה לא מצאתי שיש לחרוג מהכלל שלפיו תשלום אגרה בעד כל ערר המוגש
על כל החלטה או שומה שהוציא המנהל, שכן כפי שנקבע לעניין בקשת פטור מתשלום
אגרה על פי תקנה 14 בתקנות האגרות, גם לענייננו מוטלת על הטוען לפטור מתשלום
אגרה החובה להגיש בקשה מפורטת ומבוארת בעניין זה, ולתמוך את בקשתו בטיעון
מפורט ובמסמכים, דבר שלא נעשה.
53. מעבר לדרוש, ואף שלא הוגש טיעון מפורט בעניין חבות באגרה של תא משפחתי,
אציין כי מעיון בטבלה 3 ניתן ללמוד כי שניים מהעוררים הם בני זוג, שלהם נקבעו 3



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

שומות נפרדות. מעיון בטבלה ניתן ללמוד כי מדובר לכאורה בשלוש עסקאות נפרדות, לגבי מקרקעין שונים, שנרכשו במועדים שונים: האחת, לגבי מקרקעין בגוש/חלקה 1199/75, בשטח 18.484 דונם, שנרכשו ביום 7.3.81, והמס השנאי במחלוקת בגינה הוא 132,300 ₪; השנייה, לגבי מקרקעין בגוש/חלקה 369/68, בשטח של 9.441 דונם, שנרכשו ביום 7.3.81 והמס השנאי במחלוקת בגינה הוא 60,586 ₪; והשלישית, לגבי מקרקעין בגוש/חלקה 1199/64, בשטח של 9.291 דונם, שנרכשו ביום 2.9.73, והמס השנאי במחלוקת בגינה הוא 66,678 ₪. מהטבלה ניתן ללמוד לכאורה ששתיים מהשומות הוצאו לאחד מבני הזוג, ואחת הוצאה לשני. כפי שציינתי, ההסכמים הרלוונטיים לא צורפו, כמו גם השומות. לא הוגש טיעון כלשהו ספציפית באשר לתשלום אגרה בגין אותן שומות, ובנסיבות הקיימות לא מצאתי שיש לחרוג מהכלל שלפיו תשלום אגרה בעד כל ערר המוגש על שומה נפרדת.

לסיכום

54. מדובר בענייננו בכתב ערר המאחד בגדרו מספר עררים שהוגשו על כ- 90 החלטות שונות של המנהל, אשר כל אחת מהן מהווה החלטה מנהלית העומדת בפני עצמה ביחס לעורר נפרד.

55. לא מדובר בעסקה אחת, אלא לכל הפחות בכ- 47 עסקאות, שהוצאו לגביהן מספר שומות, בהתאם לנתונים הספציפיים של כל מוכר. לא מדובר בענייננו בשומות שהחבות על פיהן היא "ביחד ולחוד", אלא בשומה נפרדת לכל נישום הספציפי, וכל נישום מחויב על פי חוק מיסוי מקרקעין להגיש ערר על השומה שהוצאה לו. אף שניתן לדון בכלל העררים במאוחד, נוכח הסוגיה המשותפת והדמיון במאפיינים שונים, ואולם אין בכך כדי להשליך על חובת תשלום האגרה לכל ערר וערר בנפרד.

56. אשר על כן יש לקבל את הבקשה. העוררים ישלמו את אגרות בית המשפט הנדרשות, בהתאם למספר השומות שעליהן הוגש ערר, בתוך 30 ימים, שאם לא כן יימחק הערר שלא שולמה בעדו אגרה.

57. כתב תשובה יוגש תוך 30 ימים מיום הסדרת תשלום האגרה.

58. העוררים ישלמו למשיב את הוצאותיו בגין הליך זה בסכום של 10,000 ₪, בתוך 30 ימים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ו"ע 12706-02-18 שלזינגר ואח' נ' ישראל

תיק חיצוני: 0

מיכאל בן לולו, עו"ד, חבר הוועדה :

אני מסכים עם החלטתה של כבוד יו"ר הוועדה, כפי שכבר החלטתי במקרים דומים למקרה זה בתיקים ו"ע (מרכז) 11661-01-18 חיים פיבלוביץ' ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (מיום 14.4.19); וכן ו"ע 42013-02-18 שריקר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (מיום 26.3.19).

אלון לילי, שמאי מקרקעין, חבר הוועדה :

אני מסכים עם החלטת יו"ר הוועדה.

הוחלט כאמור בהחלטת כב' השופטת יעל ייטב, יו"ר הוועדה.

ניתנה היום, י"ב אב תשע"ט, 13 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.

מר אלון לילי, שמאי
מקרקעין,
חבר הוועדה

מיכאל בן לולו, עו"ד
חבר הוועדה

יעל ייטב, שופטת
יו"ר הוועדה