



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

1

בפני כב' השופט בנימין ארנון

העוררים
1. יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ
2. משה חן
3. משה יצחק
ע"י ב"כ עו"ד אסף חדד

נגד

המשיב
מנהל מיסוי מקרקעין רחובות
ע"י ב"כ עו"ד כנרת תבור
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזורחי)

2

3

החלטה

מונחת לפניי בקשתו של המשיב בערר, מנהל משרד מיסוי מקרקעין רחובות, להורות על הוצאת
מסמכים שהוגשו על ידי העוררים וכן להורות על מחיקת טענות שהועלו על ידם, כל זאת – לראשונה
במועד ובמסגרת הגשת סיכומי העוררים בערר זה.

7

8

1. טענות הצדדים

9

א. טענות המבקש (המשיב בערר):

המבקש בבקשה דן והמשיב בערר (להלן: "המשיב") מבקש מבית המשפט להורות **לעוררים למשוך**
מתיק בית המשפט מסמכים שהוגשו על ידם לראשונה במצורף לסיכומיהם (סומנו כנספחים ז' 1-5,
ו- ח' 1-4), **וכן להורות על מחיקת טענות** שהועלו לראשונה על ידי העוררים במסגרת סיכומיהם
בערר דנן (בפרק "הגנה מן הצדק – אכיפה בררנית", סעיפים 49-54 בערר). המשיב מבסס בקשתו על
הנימוקים הבאים:

14



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

1. לטענת המשיב, הטענות בנוגע לאכיפה בררנית ואפלייתם לרעה של העוררים על ידי המשיב לא נטענו בהשגה עצמה, ואף לא נטענו במהלך הערר דנו, עד לשלב הסיכומים – ולכן לא ניתן להעלותן לראשונה רק עתה, בעת הגשת סיכומי העוררים בערר.
2. לטענת המשיב, בהתאם לפסיקת בתי המשפט טענות בדבר אכיפה בררנית ואפליה הן טענות עובדתיות אשר יש לבססן בתשתית ראיתית. לפיכך, לגרסתו של המשיב, העלתן של טענות אלה רק עתה, בשלב הסיכומים, נוגדת את הוראות סדרי הדין, ומונעת ממנו מלהתמודד כנגדן באמצעות חקירה נגדית של עדים או באמצעות הגשת מסמכים מטעמו.
3. באשר לטענת העוררים המפורטת בסעיף 51 לסיכומיהם לפיה – "משיחתו של ב"כ העוררים עם מפקחת אצל המשיב, גב' רחל, נמסר כי בהתאם להנחיות פנימיות אצל המשיב, כאשר שווי המכירה נמוך מ- 2,500,000 ש"ח אזי מדיניות המשיב היא לא לצרף את סך העלויות המשפטיות לשווי המכירה, מדיניות אשר אינה עולה בקנה אחד עם החוק וההלכה הפסוקה", משיב המשיב כי המדובר בהנחיה אשר הוצגה על ידי העוררים באופן שגוי. לטענת המשיב, אין מדובר בהוראת ביצוע אלא במכתב שנשלח בדואר אלקטרוני על ידי מנהל תחום אצל המשיב, המופנה למפקחים ולרכזים אצל המשיב, ובו נקבעו הנחיות בנוגע לדרך בחינתם של תיקים אשר נכללים בתוכנית העבודה של המשיב. בהנחיה זו נקבע כי כאשר התיק נכלל בתוכנית העבודה של המשיב, קרי – "במסלול האדום" (להבדיל מ"המסלול הירוק" הכולל תיקים בהם התקבלה השומה העצמית של הנישום), וכאשר שווי התמורה בעסקה הנתונה לבחינת המשיב עולה על סך של 1.8 מיליון ש"ח, ושכ"ט עו"ד ששולם בגדרה עולה על סך של 26,000 ש"ח – תתווספה עלויות השירותים המשפטיים לשווי הרכישה.
- [באשר ללגיטימיות של תוכנית עבודה, בגדרה נבחנות רק עסקאות שהוגדו כ"מסלול אדום", מפנה המשיב לפסק דינו של כב' השופט י' זמיר בבג"ץ 551/99 שקם בע"מ נ' מנהל המכס בע"מ, פ"ד נד (1) 112 (2000)]
- בנוסף, טוען המשיב כי אין במסמכים שהוגשו על ידי העוררים ללא קבלת הרשות לכך מבית המשפט כדי לסייע לעוררים שכן העוררים מבקשים להשוות בין מקרים השונים זה מזה:
- ראשית, לא כל העסקאות נושא המסמכים הנ"ל נבחנו במסגרת תוכנית העבודה של המשיב;
- שנית, שווי המכירה בעסקאות השונות שונה;
- שלישית, על העוררים להוכיח כי אין מדובר בטעות שנעשתה ע"י המשיב, וכי בערר דן מדובר בהחלטה שנועדה להשיג מטרה פסולה, על יסוד שיקול זר, או מתוך שרירות.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

4. באשר לטענת העוררים הנסמכת על העולה מחקירתו של נציג המשיב, מר אהוד קפלן, לגבי אופן חישוב מס רכישה בעת רכישת דירה חדשה מקבלן שהתבקש לבצע בה שיפורים ושינויים עבור הרוכש – משיב המשיב כי העוררים מערבים "מין בשאינו מינו". המשיב מציין כי השאלה הופנתה למר קפלן בהתייחס לקיומו של נוהל לחישוב מס רכישה נוסף החל בעת רכישת דירה אצל קבלן כאשר רוכש הדירה מבקש מהקבלן לבצע עבורו שיפורים או שינויים בדירה שלא נכלל בהסכם המקורי "והינם חייבים במס רכישה הואיל ושווים מצטרף לשווי הדירה". ההנחיה אצל המשיב קובעת כי רוכש דירה לא יחויב במס רכישה נוסף אם השיפור בדירה הנרכשת מסתכם בסכום שאינו עולה על סך השווה ל- \$5,000 או לסכום שאינו עולה על 2% משווי המכירה שנקבע בהסכם המכר. לגרסת המשיב, אין בכך כל רלבנטיות להנחיה ב"דבר עלויות השירותים המשפטיים המצטרפים לשווי המכירה".
5. לטענת המשיב, העוררים עצמם מודים כי הטענה בדבר אכיפה בררנית הועלתה על ידם לראשונה בשלב הסיכומים. המשיב מפנה לע"א 583/90 **מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' גורפינקל** (פורסם בנבו, 12.10.1994), בגדרו נקבע כי אין זה ראוי לאפשר לעורר להעלות כל טענה, **עובדתית או משפטית**, בפני ערכאת הערעור, אם זו לא הועלתה בשלב ההשגה. כן מפנה המשיב לפסיקה הקובעת כי ככלל אין להעלות **טענות עובדתיות חדשות** אשר לא הועלו בשלב ההשגה בפני פקיד השומה [רע"א 777/14 **ליבוביץ' נ' פקיד שומה גוש דן** (פורסם בנבו, 6.3.2014); ע"ש 2014/95 **הארגון למימוש האמנה בע"מ נ' מנהל מע"מ**, מיסים יב/3 (יוני 1998), עמוד ה-34; עמ"ה 68/93 **מיקרוקול בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא**, מיסים י/2 (אפריל 1996), עמוד ה-9, עמוד 80], ובפרט אין לצרף **ראיות חדשות** בשלב הסיכומים [ע"א 5080/90 **קפלן נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת**, מו (4) 561, 570 (1992)].
- בהקשר זה ראוי לציין כי בהתקיים התנאים הבאים ניתן לסטות מהלכה זו (ראו דברי כב' השופט מ' חשין בע"א 579/90 **רוזין נ' בן-נון**, פ"ד מו (3) 738, פסקה 8 בפסק הדין):
- א. אופי הראיה הנוספת הינו טכני ופשוט;
- ב. בעל הדין לא יכול היה להביא ראיה זו בשלב מוקדם יותר.
- לטענת המשיב, תנאים אלו אינם מתקיים בנסיבות העניין דנן שכן:
- א. המדובר בטענה כבדת משקל המטילה דופי בשיקול דעתו של המשיב;
- ב. אין המדובר במידע חדש אשר רק עתה הצליחו העוררים להשיגו.
- לעניין זה מפנה המשיב לפסיקה הקובעת כי במקרה שבו צד התרשל באיתור עובדות ומסמכים והוא מבקש להגישם כראיות בשלב הסיכומים אזי לאפשר לו לרפא מחדליו אלה באמצעות



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ר"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 פסיקת הוצאות, וכי בעניין זה יש לאמץ ההלכה שנקבעה בנושא הבאת ראיות חדשות בשלב
- 2 הערעור [נעמ"ה (ת"א) 1040/02 **חברת רקוד סי. אי. בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3**
- 3 (פורסם בנבו, 2.1.2005); עמ"ה 1153/02 **גולדהמר נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3** (פורסם בנבו,
- 4 22.5.2005)].
- 5 6. המשיב טוען כי טענותיהם העובדתיות החדשות של העוררים אף לא גובו בתצהיר, וגם מטעם
- 6 זה דינן להידחות.
- 7 **ב. טענות המשיבים (העוררים בערר):**
- 8 7. לטענת העוררים, ערר זה עוסק **בשאלות משפטיות גרידא**. לדידם, הסוגיות הנכללות בערר זה
- 9 הן אלה: האם יש לצרף לשווי העסקה (התמורה) את העלויות המשפטיות בהן נושא רוכש דירה
- 10 עבור קבלת הטיפול המשפטי הנוגע לרישום זכויותיו בדירה שרכש, והאם המשיב הפעיל כלפי
- 11 העוררים אכיפה בררנית באופן המצדיק להעניק לעוררים סעד של "הגנה מן הצדק". לטענת
- 12 העוררים, בהתייחס לעסקה נושא ערר זה צירף המשיב לשווי התמורה בעסקה זו את מחירם של
- 13 השירותים המשפטיים שניתנו לעוררים, ואילו בעסקאות דומות אחרות הוא נמנע מלעשות כן.
- 14 באשר לטענת "הגנה מן הצדק" טוענים העוררים כי יש להעניק סעד זה במקרה של אכיפה
- 15 בררנית הנעשית תוך פגיעה בשוויון שבין נישומים אשר ענייניהם דומים, וכאשר האכיפה
- 16 מתבצעת על יסוד שיקול זר או החלטה שרירותית גרידא [ע"פ 7014/06 **מדינת ישראל נ' לימור**
- 17 (פורסם בנבו, 4.9.2007)].
- 18 8. לטענת העוררים, הפסיקה קובעת שאין מניעה מלהעלות לראשונה בשלב הסיכומים שאלה
- 19 משפטיות אם היא מבוססת על מסכת עובדות שאינן שנויות במחלוקת [ע"א 1804/08 **אלוני נ'**
- 20 **פקיד שומה כפר-סבא** (פורסם בנבו, 31.1.2008); ע"א 776/86 **עודה נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד
- 21 מד (4) 652, 658 (1990); ע"א 271/75 **שושן נ' שושן**, פ"ד ל (1) 473, 476 (1975); י" זוסמן **סדרי**
- 22 **הדין האזרחי** (מהדורה שביעית, 1995), בעמוד 816].
- 23 באשר לפסיקה המאוזכרת על ידי המשיב בבקשה – משיבים העוררים כי המדובר בפסיקה
- 24 הנוגעת למקרים בהם הועלו טענות עובדתיות חדשות, ולא במקרים בהם הועלתה טענה
- 25 משפטית חדשה, המבוססת על עובדות שאינן שנויות במחלוקת כמו במקרה דנן.
- 26 9. לטענת העוררים, גם אם בית המשפט יסבור כי הטענות נושא בקשה זו הועלו על ידם לראשונה
- 27 במסגרת סיכומיהם – הרי שיש להתיר את הכללתן בסיכומי העוררים. הואיל והן מתייחסות
- 28 להסקת מסקנות מעובדות מוכחות, או מעובדות שהיו פרושות בפני המשיב, דהיינו – משומות
- 29 שהוצאו ע"י המשיב בגין עסקאות אחרות שנעשו מכוחם של מכר זהים להסכם המכר נושא



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 הערר. לטענת העוררים, מכל אלה ניתן ללמוד על אכיפה בררנית של המשיב. העוררים מוסיפים
- 2 וטוענים כי מדובר בעובדות שאין לאפשר למשיב לטעון או לחקור כנגדן.
- 3 10. עוד טוענים העוררים, כי המדובר במסמכים אשר נמצאו בידי המשיב והוסתרו על ידו, ולכן –
- 4 אין לאפשר למשיב לטעון כנגד הגשתם המאוחרת במסגרת סיכומי העוררים.
- 5 11. לטענת העוררים, האינטרס הציבורי מחייב לקבל את הערר. לגרסתם, האינטרס הציבורי מחייב
- 6 לשמור על התנהלות שוויונית וחוקית של רשויות המדינה, ובמקרה הנוכחי – עניינו של הערר
- 7 בפעולתו השרירותית של המשיב, אשר לטענת העוררים ביצע אכיפה בררנית תוך אפלייתם
- 8 לרעה לעומת נישומים אחרים [ע"א 763/87 יעקובוביץ' נ' מנהל מס שבח, פ"ד מה (3) 365].
- 9

II. עיקר השאלות שבמחלוקת

- 10
- 11 12. השאלות העיקריות הדורשות הכרעה בבקשה שלפניי הינן אלה:
- 12 (1) האם מתקיימים התנאים המאפשרים להתיר לעוררים, בשלב הסיכומים של ערר זה,
- 13 להעלות טענות חדשות המתייחסות לאפלייתם לרעה ולאכיפה בררנית מצדו של המשיב?
- 14 בהקשר זה נדרש להכריע גם בשאלה נוספת: האם טענות אלה הינן טענות משפטיות
- 15 המבוססות על עובדות שאינן שנויות במחלוקת בין הצדדים לערר דנן, אם לאו?
- 16 (2) האם מתקיימים התנאים הנדרשים על מנת לאשר לעוררים להגיש כראיה, בשלב הסיכומים
- 17 של ערר זה, מסמכים חדשים (שומות של המשיב) אותם צירפו לראשונה לסיכומיהם?
- 18

III. דיון והכרעה

- 19
- 20 א. **האם מתקיימים התנאים המאפשרים להתיר לעוררים להעלות בשלב הגשת סיכומיהם בערר**
- 21 **טענות בנוגע לאפלייתם לרעה ובדבר אכיפה בררנית מצדו של המשיב?**

- 22 א (1) **רקע נורמטיבי – ההלכה בנוגע להעלאת טענות חדשות בפני ערכאת ערעור**

- 23 13. הלכה היא כי ערכאת ערעור רשאית לדון לראשונה בטענה אשר לא נטענה בפני הערכאה
- 24 הדיונית כאשר מדובר בטענה משפטית המבוססת על עובדות שאינן שנויות במחלוקת. מאידך,
- 25 כאשר מדובר בטענה עובדתית חדשה, בטענה משפטית המבוססת על עובדות שנויות במחלוקת,
- 26 או בטענה משפטית שיש בה משום שינוי מהותי של חזית הטיעון – לא תדון בה ערכאת הערעור



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 אם לא הועלתה קודם לכן בפני הערכאה הדיונית. לעניין זה ראו דברי בית המשפט העליון [כב'
- 2 השופט (כתוארו אז) **מ' שמגר**] בע"א 271/75 **שושן נ' שושן**, פ"ד ל' (1) 473, אשר פסק כדלקמן:
- 3 "אמנם כלל הוא כי בית-משפט שלעצור לא ידון בנימוק עצור שלא נטען בדרגה הראשונה
- 4 ... אולם נראה לי כי חודו של כלל זה צריך להיות מופנה בעיקרו כלפי טענות עובדתיות ...
- 5 וכמובן גם כלפי טענות משפטיות שיש בהן משום שינוי מהותי של חזית הטיעון. אולם
- 6 מקום בו מדובר על העלאתה של טענה משפטית, שהיא במסגרת עילת התביעה והנובעת מן
- 7 הנתונים העובדתיים והמשפטיים הפרושים ופתוחים בפני בית-המשפט ובפני הצד שכנגד -
- 8 הרי אין למנוע את הדלת בפניה ... לשון אחרת, כאשר טענה משפטית מועלית לראשונה
- 9 בערכאת הערעור אך היא מעוגנת בעובדות שאינן שנויות במחלוקת ואינה אלא בגדר
- 10 פרשנות משפטית, במסגרת עילת התביעה וכתבי-בי-הדין, יהיה זה נכון להתיר השמעתה
- 11 של טענה זו".
- 12 **[כך ראו: ע"א 776/86 עודה נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מד (4) 652, 658 (1990), פסקה 15 בפסק**
- 13 **הדין של כב' השופט ד' לוין; ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו,**
- 14 **31.1.2008), פסקה 22 בפסק הדין של כב' השופט ס' ג'ובראן; רע"א 813/10 כספי תעופה בע"מ**
- 15 **נ' JSC AEROAVIT AIRLINES (פורסם בנבו, 11.10.2012) פסקה 13 בפסק הדין של כב'**
- 16 **השופט י' דנציגר; י' זוסמן סדרי הדין האזרחי (מהדורה שביעית, 1995), עמוד 816].**
- 17 14. אני סבור כי כוחה של הלכה זו יפה גם לגבי עררי מס, ובכללם עררים בנושא מיסוי מקרקעין על
- 18 החלטות של נושאי תפקיד באגף מיסוי מקרקעין של רשות המיסוי, כעולה מפסק הדין של כב'
- 19 השופט ג' **בך** בע"א 583/90 **מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' גורפינקל** (פורסם בנבו,
- 20 **12.10.1994):**
- 21 **"הליך הערר בפני ועדת הערר נועד לקיים ביקורת שיפוטית על החלטת המנהל בהשגה,**
- 22 **בהתבסס על מערכת השיקולים שניצבה בפני המנהל עובר להחלטתו בהשגה. אין זה רצוי**
- 23 **לאפשר לנישום לנסות ולתקוף את החלטת המנהל, על ידי העלאת טענה חדשה בהליך**
- 24 **הערר, שכן טענה זו לא הובאה בפני המנהל בתור שיקול שעליו ליתן דעתו עליה"** (פסקה 12
- 25 **בפסק הדין) (ההדגשה אינה במקור – ב' א').**
- 26 כן ראו פסק דינו של כב' השופט **צ' זילברטל** בעמ"ה (י-ם) 604/02 **דדון נ' פקיד שומה ירושלים**
- 27 **(פורסם בנבו, 10.4.2004) בו נקבע, בעניין ערעור על שומת מס הכנסה, כדלקמן:**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 17240-10-12 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 "אינני סבור שיש מקום לקביעת כלל נוקשה, לפיו לעולם לא יוכל נישום להעלות, לראשונה
- 2 בערעור, טענה עובדתית שלא עלתה, לא במישורין ולא מכללא, בעת הדיונים בשומה, אך
- 3 אין ספק שמדובר באפשרות השמורה למקרים יוצאי דופן. הכלל הבסיסי הוא, שהדיון
- 4 בערעור מס הכנסה, אף כי אינו מוגבל לשאלות משפטיות בלבד וכולל גם שמיעת ראיות,
- 5 אינו בגדר דיון בערכאה ראשונה" (פסקה 14 בפסק הדין) (החדגשה אינה במקור – ב' א').
- 6 **א (2) האם מתקיימים התנאים המאפשרים לעוררים להעלות טענותיהם החדשות בנוגע לאפליה**
- 7 **ואכיפה בררנית במסגרת סיכומיהם בערר?**
- 8 15. טענות בנוגע לאפליה ואכיפה בררנית הינן טענות המשלבות פן עובדתי ופן משפטי ולפיכך
- 9 המעלה אותן נדרש לתומכן ולבססן בתשתית עובדתית לכאורית [ראו – ו"ע 7060-11-11 **יהושע**
- 10 **נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה** (פורסם בנבו, 30.9.2012), פסקה 11]; עמ"ה 1166/03, בש"א
- 11 (ת"א) 5926/04 **אבנר נ' פקיד שומה נתניה** (פורסם בנבו, 22.8.2004), עמ' 11 בהחלטה; עמ"ה
- 12 (מחוזי ב"ש) 513/06, בש"א 6600/07 **ישראיר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה באילת**
- 13 (פורסם בנבו, 16.12.2007), פסקה 4].
- 14 16. בערר הנוכחי לא קיימת מחלוקת על כך שטענות העוררים בדבר אפליה ואכיפה בררנית הינן
- 15 טענות חדשות אשר הועלו על ידם לראשונה עם הגשת סיכומיהם. לטענת העוררים, טענותיהם
- 16 החדשות מבוססות על תשתית עובדתית שאינה שנויה במחלוקת ולפיכך ניתן להעלותם
- 17 לראשונה במסגרת הסיכומים. בהקשר זה טוענים העוררים כי טענותיהם החדשות הינן בגדר
- 18 הסקת מסקנות מעובדות מוכחות, או מעובדות שהיו פרושות בפני המשיב (דהיינו – משומות
- 19 שקבע המשיב ביחס להסכמי מכר אשר העוררים טוענים כי הינם דומים מהותית להסכם המכר
- 20 נושא הערר).
- 21 17. **העוררים מבססים טענותיהם החדשות על מסמכים אותם הגישו לבית המשפט לראשונה**
- 22 **בשלב הסיכומים** (נספחים ז' 5-1 ו- ח' 4-1 לסיכומים). בהתייחס לטענותיהם החדשות
- 23 והמסמכים החדשים שהוגשו על ידם לראשונה במסגרת הסיכומים, טוענים העוררים כדלקמן:
- 24 "הלכה למעשה, מקורן של טענות העוררים בהסכמי מכר זהים בהוראותיהם להסכם המכר
- 25 נשוא ערר זה בהם נקבע שכ"ט עו"ד אף גבוה יותר מהסכום ששולם בגין שכר טרחת עו"ד
- 26 במקרה נשוא ערר זה. למרות העובדה שמדובר במקרים דומים, לא צירף המשיב את
- 27 העלויות המשפטיות לשווי הרכישה, נערכה שומה סופית על ידי המשיב והומצאו אישורים
- 28 לרישום בפנקסי המקרקעין לאותם נישומים בעסקאות דגן. מעגד, ביחס לעוררים בחר
- 29 המשיב, תוך פגיעה בשיקולי הצדק, באפליה ובאופן שרירותי גרידא, להוסיפן לשווי



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 הרכישה ואף לא ציין זאת בחקירתו כשנשאל לגבי מדיניות המשיב בעסקאות דומות"
- 2 (פסקה 45 בתגובת העוררים לבקשה דנן) (ההדגשות אינן במקור).
- 3 המדובר **בתשתית עובדתית חדשה**, אשר לא הונחה בפני המשיב בעת מתן החלטתו בהשגה
- 4 נושא הערר, ואף לא הונחה בפני ועדת ערר בעת הגשת הערר או בעת ניהול שלב ההוכחות. מכאן
- 5 שלאורך כל משכו של ההליך המשפטי, הן בפני הערכאה הדיונית (דהיינו - נושא התפקיד אצל
- 6 המשיב) והן בפני ערכאת הערעור (מותב זה) – לא הייתה למשיב אפשרות להציב גרסה עובדתית
- 7 נגדית ולהפריך את המשמעות אותה מיחסים העוררים למסמכים אלה.
- 8 18. במסגרת תשובתו לתגובת העוררים, טוען המשיב כדלקמן:
- 9 א. המשיב מדגיש כי הוא נוהג לבחון מדגם מייצג בלבד של העסקאות המתבצעות במדינת
- 10 ישראל ("המסלול האדום") ואילו במרבית המקרים מתקבלת השומה העצמית של הנישום
- 11 ללא כל בדיקה מצד המשיב ("המסלול הירוק").
- 12 ב. המשיב טוען כי קיימת אצלו הנחיה פנימית לגבי תיקים הנבחנו על ידו במסגרת "המסלול
- 13 האדום" לפיה עלויות השירותים המשפטיים תיתוספנה לשווי המכירה רק במקרים בהם
- 14 מתקיימים שני תנאים מצטברים:
- 15 (1) שווי התמורה בעסקה עולה על סך של 1,800,000 ₪;
- 16 (2) שכר הטרחה המשולם בעסקה עולה על סך של 26,000 ₪.
- 17 בהקשר זה מגיב המשיב לאמור בסעיף 51 בסיכומי העוררים, וטוען כי תוכנה של ההנחיה
- 18 הפנימית שלו אשר פורטה ע"י העוררים בהתייחס לקריטריונים הנדרשים לשם צירוף
- 19 העלויות המשפטיות לשווי המכירה – הינו שגוי.
- 20 ג. המשיב טוען כי ייתכנו מקרים בהם השומות היוצאות תחת ידיו הינן שגויות, וזאת בשל
- 21 שגגה ולא בשל מדיניות מכוונת של אפליה או אכיפה בררנית.
- 22 19. לאור האמור, טוען המשיב כי על מנת להוכיח טענותיהם בדבר אפליה לרעה ואכיפה בררנית
- 23 מוטל היה על העוררים להוכיח כדלקמן:
- 24 א. כי גם העסקאות האחרות נבחנו במסגרת "המסלול האדום";
- 25 ב. כי גם בעסקאות האחרות סכום תמורה (השווי) עלה על סך של 1,800,000 ₪ ושכר טרחת
- 26 עו"ד ששולם עלה על סך של 26,000 ₪;
- 27 ג. כי ככל שמתקיימים שני התנאים הראשונים ובכל זאת המשיב לא הוסיף את עלויות
- 28 השירותים המשפטיים לשווי המכירה – הדבר נובע ממדיניות מכוונת או שרירותית של
- 29 המשיב, ולא מטעות גרידא.



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 המשיב טוען כי משלא הוכיחו העוררים כל האמור לעיל, יש לראות את העסקה נושא הערר
- 2 **כשונה מהותית מהעסקאות האחרות** אליהן מפנים העוררים, ולפיכך אין בסיס להשוואה
- 3 ביניהן, ולא קיימת תשתית עובדתית, ולו לכאורית, אשר יש בה כדי להצדיק מתן אפשרות
- 4 לעוררים להעלות טענות בדבר אפלייתם לרעה או בדבר אכיפה בדרגית מצדו של המשיב.
- 5 מאידך, העוררים טוענים כי קיים דמיון רב בין העסקה נושא הערר לבין העסקאות נושא
- 6 המסמכים החדשים. יחד עם זאת, ראוי להדגיש כי העוררים לא הגיבו לאבחנות הנטענות ע"י
- 7 המשיב בהתייחס למקרים אלה.
- 8 20. חילוקי דעות עובדתיים אלו שבין המשיב לבין העוררים ביחס לשאלה האם העסקה נושא הערר
- 9 דומה או שונה מהעסקאות אליהן הפנו העוררים מוכיחים כי טענותיהם החדשות של העוררים
- 10 בדבר אפליה לרעה ואכיפה בדרגית מבוססות על **תשתית עובדתית השנויה במחלוקת בינם לבין**
- 11 **המשיב**. בנוסף לכך, מתן הרשאה לעוררים להוסיף טענות חדשות לאלה שפורטו בכתב הערר
- 12 המקורי יגרום לשינוי מהותי של חזית המריבה כפי שנקבעה בכתב הערר ובהחלטת המשיב
- 13 בהשגה נושא הערר, אשר בגדרה מפורטים נימוקי המשיב לשומה שהוצאה לעוררים. בנסיבות
- 14 אלה, ונוכח ההלכה הפסוקה שפורטה לעיל, טענות אלה היו צריכות להיות מועלות עוד בשלב
- 15 ההשגה, ואף אם היו מועלות על ידי העוררים במסגרת כתב הערר – ספק אם ניתן היה לאשר
- 16 דיון בהן בפני ועדת ערר זו המשמשת כערכאת ערעור. משכך, קל וחומר שאין לאפשר העלאת
- 17 טענות חדשות אלה לראשונה עתה, בשלב הגשת סיכומי העוררים בערר.
- 18 לפיכך, דין הבקשה למחיקת הטענות החדשות של העוררים מסיכומיהם – להתקבל.
- 19 **ב. האם מתקיימים התנאים לצירופן של ראיות חדשות על ידי העוררים (שומות של המשיב),**
- 20 **בשלב זה של הגשת סיכומי העוררים בערר?**
- 21 **ב (1) הגשת ראיות חדשות לאחר תום שלב הגשת הראיות – היבט נורמטיבי**
- 22 21. ההלכה הפסוקה קובעת כי ככלל על בעל דין להגיש ראיותיו כ"חבילה אחת":
- 23 "אמנם נכון הדבר, כי כלל גדול הוא בדין: המתחיל בראיות אומרים לו: גמור, והוא חייב
- 24 למצות את ראיותיו עד תומן (to exhaust his evidence), כלומר: להגישן 'חבילה
- 25 אחת' תוך פרשת העדויות שלו, ואינו רשאי לפלגן ולשייר את מקצתן עד לאחר סיום פרשת
- 26 יריבו" [כב' השופט זילבר בע"א 73/49 ויסרברג נ' חברת מיסדי חדרה בע"מ, פ"ד ד, 776,
- 27 780 (1950)].



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

22. עם זאת, בתי המשפט קבעו לאורך השנים כי במקרים חריגים, בית המשפט יאפשר להגיש
ראיות נוספות גם לאחר תום שלב הגשת הראיות. להלכה זו התייחסה כב' השופטת א' אפעל-
גבאי בבש"א (י-ס) 2867/06 **צימרינג נ' Wells Fargo Bank of Minnesota** (פורסם
בנבו, 24.6.2007) באופן הבא:
- "רק במקרים חריגים יאפשר בית המשפט הגשת ראיות לאחר שהסתיים שלב ההוכחות,
ואף בשלבים מאוחרים יותר, לרבות בשלב הערעור (ראה, למשל, ע"א 579/90 מרדכי וגילה
רוזין נ' צמורה בן-נון, פ"ד מו (3) 738). בדונו בבקשה לחרוג מסדר הבאת הראיות, על בית
המשפט להביא בחשבון את מגוון השיקולים הנוגעים לעניין ובראשם השאלה האם הגשתה
של הראיה הנוספת דרושה לשם ברור האמת, ויש בה כדי לסייע לעמוד באופן מלא ושלים
על זכויותיהם המהותיות של בעלי הדין (רע"א 1297/01 **גיל מיכאלוביץ' נ' כלל חברה
לביטוח בע"מ**, פ"ד נה(4) 577, 580). עוד מתחשב בית המשפט באופי הראיה הנוספת,
והאם המדובר בראיה "טכנית" ו"פשוטה" אשר הגשתה אינה כרוכה בשיבוש של ממש
בסדרי דין ובגרימת עול מהותי לבעל הדין שכנגד (ע"א 714/88 **נירה שנצר נ' יובל ריבלין**,
פ"ד מה(2) 89, 96); מהו השלב אליו הגיע המשפט. ככל שהמשפט מצוי בשלב מתקדם
יותר, כך יטה בית המשפט שלא לקבל את הראיה (ע"א 189/66 **עזיז ששון נ' קדמה
בע"מ**, פ"ד כ(3) 477, 479); האם הצד המבקש את הבאת הראיה הנוספת ידע או היה עליו
לדעת על קיומה של ראיה זו בשלב מוקדם יותר (ע"א 188/89 **פיאד אחמד עזאיזה נ'
המועצה המקומית כפר דבוריה**, פ"ד מז (1), 661, 666), ומה הטעם שניתן על ידו לאי
הבאת הראיה בעיתה (רע"א 1297/01 הנ"ל, בעמ' 579)" (פסקה 4 בפסק הדין; מרבית
ההדגשות אינן במקור – ב' א').**
- כן נקבע כי "כאשר, מטעמים סבירים והוגנים, מבקש בעל-הדין לתקן את הפגימה שפגם בשלב
הראשון של פרשתו הוא, מן הראוי כי בית-המשפט ייענה לו" ... אך הנטל הוא, כמובן, על
המבקש לסטות מן הסדרים הקבועים, לשכנע את בית המשפט כי יכול הוא לגדור עצמו ביוצא
זה כלל" (ע"א 579/90 **רוזין נ' בן-נון**, פ"ד מו (3) 738, פסקה 8 בפסק הדין של כב' השופט מ'
חשין; ההדגשה אינה במקור – ב' א').
23. עיקרון זה יושם בפסיקת בתי המשפט גם בנוגע לערעורי מס. כך לדוג' פסק לאחרונה בית
המשפט העליון (כב' השופט **נ' סולברג**) ברע"א 777/14 **ליבוביץ' נ' פקיד שומה גוש דן** (פורסם
בנבו, 6.3.14) כי:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 "אין ממש בטענה כי לפי מהות ההליך בערעור מס קמה חובה בנסיבות העניין לקבל ראיות
- 2 חדשות לביסוס טענות המבקשים. מבלי להיכנס לייחודיות ההליך שבערעור מס שעלין
- 3 הצביעו המבקשים, אציין כי לא מדובר בהליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית
- 4 ראשונה, דבר שעלול לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של שלב ההליך השומתי ובכללו
- 5 ההשגה. בידוע, כי על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף
- 6 ולהביאו רק בשלב הערעור. כפי שציין בית המשפט המחוזי בהחלטתו, "כבר נאמר לא אחת
- 7 שבית המשפט אינו קובע שומות DE NOVO והדברים ידועים". אמנם יתכנו מצבים
- 8 חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת,
- 9 ואולם עניינו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר
- 10 למבקש לערוך 'מקצה שיפורים' (פסקה 11 בהחלטה).
- 11 במקרה אחר נפסק על ידי כב' השופט מ' אלטוביה כי "ראיות חדשות מתקבלות בערעורי מס
- 12 כבהליך אזרחי, רק באותם מקרים בהם נתגלו ראיות חדשות שלא היו ידועות למי מהצדדים
- 13 ושלא היו צריכים להם היות ערים לקיומן" [עמ"ה 1153/02 גולדהמר נ' פקיד שומה תל-אביב-
- 14 יפו 3 (פורסם בנבו, 22.5.2005), עמוד 16 בפסק הדין]. כן נפסק כי:
- 15 "מקום שהתירשל צד באיתור עובדות ומסמכים ומבקש להעלותם לראשונה במועד
- 16 ההוכחות, ראוי לאמץ בעניין זה את ההלכות שנפסקו בקשר עם הבאת ראיות חדשות
- 17 בערעור על המגבלות שנקבעו ואין לרפא את אותה התרשלות בדרך של פסיקת הוצאות,
- 18 שאחרת נוצרת פירצה רבתי לדחיית הצגת העובדות כמו גם שאר עניינים שהם בבחינת
- 19 הערכות ממשית לקראת הגשת הדו"ח, ההשגה ונימוקי הערעור לשלביהם, למועד ניהול
- 20 ההוכחות" [עמ"ה (ת"א) 1040/02 חברת רקורד סי. אי. בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו
- 21 3 (פורסם בנבו, 2.1.2005), עמוד 5 בהחלטה].
- 22 24. אני סבור כי כוחה של הלכה זו יפה גם לגבי עררים בנושא מיסוי מקרקעין על החלטות של נושאי
- 23 תפקיד באגף מיסוי מקרקעין של רשות המיסוי, הדומים מהותית להליכי ערעור בכלל, ולהליכי
- 24 ערעורי מס בפרט.
- 25 **ב (2) האם מתקיימים התנאים הנדרשים לשם התרת הגשתן של ראיות חדשות על ידי העוררים**
- 26 **(שומות של המשיב), בשלב זה של סיכומי העוררים בערר?**



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

25. כאמור, מטרתן של הראיות החדשות אשר צורפו על ידי העוררים לראשונה במסגרת סיכומיהם, הינה ליצור, יש מאין, תשתית עובדתית חדשה כבסיס לטענותיהם החדשות בדבר אכיפה בררנית ואפלייתם לרעה אשר הועלו, גם הן, לראשונה בשלב הסיכומים של ערר זה.
26. כפי שהובהר לעיל, ההלכה הפסוקה קובעת כי על בעל דין להגיש ראיותיו כ"חבילה אחת", כי רק במקרים חריגים יאפשר בית המשפט הגשת ראיות גם לאחר תום שלב הגשת הראיות, **וכי רק במקרים נדירים ביותר יאפשר בית המשפט הגשת ראיות לאחר תום שלב הגשת הראיות בערכאת הערעור**. אינני סבור כי מקרה זה נמנה על אותם מקרים נדירים: ראשית, העוררים לא הוכיחו כי לא ידעו, ולא היה עליהם לדעת, על קיומן של ראיות אלה בשלב מוקדם יותר – אם בעת העלאת טענותיהם במסגרת ההשגה שהגישו על שומת המשיב, ואם בשלבים המוקדמים יותר הנוגעים לבירורו של ערר זה;
- שנית, אין המדובר בראיה טכנית ופשוטה אלא במסמכים שנועדו להוכיח מדיניות מפלה ואכיפה בררנית. התרת הגשתם של מסמכים אלה כחלק מסיכומיהם של העוררים כרוכה בשיבוש של ממש בסדרי דין הנוגעים לערר זה ובגרימת עול מהותי למשיב אשר נשללה ממנו ההזדמנות להפריך ראיות אלה הן בשלב ההשגה והן בשלב שמיעת ההוכחות בערר זה, על אף שמדובר בטענות כבדות משקל המופנות כלפי המשיב;
- שלישית, המסמכים אותן צירפו העוררים לסיכומיהם נועדו להקים תשתית עובדתית לטענותיהם החדשות. משלא אישרתי לעוררים להעלות את טענותיהם החדשות במסגרת סיכומיהם מהטעמים שפורטו לעיל – אינני סבור כי הגשתם של המסמכים החדשים כראייה חדשה תסייע לחקר האמת, ולפיכך אינני סבור כי יש להתיר זאת;
- רביעית, אין די בהפרכת סיסמא של רצון להגיע ל"חקר האמת" כדי להכשיר שיבוש מוחלט של סדרי הדין ושל דיני הראיות. סרבול החליך המשפטי והארכת משכו שלא לצורך כרוכים בגרימת הוצאות ניכרות ומיותרות לצדדים ולמערכת השיפוטית גם יחד.
27. לאור כל האמור, אני קובע בזאת כי אין לאפשר לעוררים לצרף לסיכומיהם ראיות חדשות כמבוקש על ידם.

IV. לסיכום

28. אציע לחבריי לקבל את הבקשה ולקבוע כדלקמן:
- א. העוררים יגישו סיכומים חדשים ומתוקנים מטעמם, בתוך 10 ימים מהיום. סיכומים אלה יתוקנו באופן הבא:



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:

- 1 (1) מהסיכומים הקיימים של העוררים יימחקו סעיפים 49 עד 54 וכל סעיף אחר (ככל
- 2 שקיים) בו מאוזכרות הטענות בדבר אכיפה בררנית ואפלייתם לרעה של העוררים ע"י
- 3 המשיב;
- 4 (2) נספחים ז' ו-5 ו-ח' ו-4-1 שצורפו לסיכומי העוררים יוצאו מתיק בית המשפט.
- 5 ב. המשיב יגיש סיכומים מטעמו בתוך 30 ימים אשר ימנו ממועד הגשת הסיכומים המתוקנים
- 6 של העוררים.
- 7 ג. העוררים יהיו רשאים להגיש סיכומי תשובה לסיכומי המשיב בתוך 15 ימים אשר ימנו
- 8 ממועד הגשת סיכומי המשיב.
- 9 ד. סוגיית ההוצאות בגין בקשה זו תידון במסגרת פסק הדין בערר.
- 10

ב. אינן

בנימין ארנון, שופט

- 11 **בר הוועדה דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:**
- 12 אני מסכים לכל האמור בחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון.

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין חבר הוועדה

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין חבר הוועדה

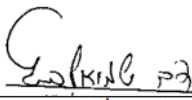
- 13
- 14
- 15
- 16 **חבר הוועדה דב שמואלביץ', עו"ד:**
- 17 אני מסכים לכל הנאמר בחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כב' השופט בנימין ארנון .



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 – מחוז מרכז
שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד**

ו"ע 12-10-17240 יחד הבונים ייזום ובניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות

תיק חיצוני:


דב שמולביץ, עו"ד
חבר הוועדה

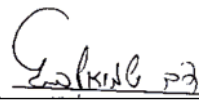
1
2
3
4
5
6
7
8
9
10

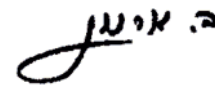
הוחלט כאמור בחות דעתו של יו"ר הוועדה, השופט בנימין ארנון.

המזכירות תמציא החלטה זו לב"כ הצדדים בדואר רשום, ותודיע להם על טלפונית על מתן
ההחלטה.

ניתנה היום, כ' סיוון תשע"ד, 18 יוני 2014, בהעדר הצדדים.


דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה


עו"ד דב שמולביץ
חבר הוועדה


בנימין ארנון, שופט
יו"ר הוועדה

11
12