



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

בפני כב' השופט בנימין ארנון
מר דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין
מר דב שמואלביץ, עו"ד

העוררים עילי מימן ואח'
ע"י ב"כ עו"ד אירית דרזיק-פלם

נגד

המשיב מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

1

2

יו"ר הועדה, השופט בנימין ארנון:

3

מונח לפנינו ערר שעניינו בשאלה האם רשאי המשיב לתקן שומה מכוח סעיף 85(א)(3) בחוק מיסוי
מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963 בשל פסק דין שניתן לאחר הוצאת השומה, ושינה את
המצב המשפטי הנוגע לשומה.

4

5

6

I. רקע עובדתי

7

1. ביום 23.9.09 חתמו העוררים, יחד עם משתתפים נוספים, על הסכם שיתוף בינם לבין עצמם
(נספח 1 לתצהיר המשיב) במטרה לרכוש במשותף את המקרקעין הידועים כחלקות 346 ו-347
(חלקה ישנה 54) בגוש 6429 ולבנות עליהן בבניה עצמית שני בנייני מגורים (להלן:
"המשתתפים" ו-"המקרקעין" בהתאמה).

8

9

10

11

2. ביום 24.9.09 רכשו המשתתפים אופציה מאת חברת איי.די.או. החזקות בע"מ לרכישת
91/100 חלקים במקרקעין לצורך בניית 42 יח"ד (נספח 2 לתצהיר המשיב). בהמשך, מימשו



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 המשתתפים את האופציה והתקשרו בהסכם לרכישת המקרקעין מאת המוכרת, חברת גור-
2 יקום ייזום ובנייה בע"מ (להלן בהתאמה: "המקרקעין", "האופציה" ו-"הסכם הרכישה").
- 3 .3 ביום 9.11.09 הגישו המשתתפים דיווח למשיב ושומה עצמית בגין הסכם הרכישה, בגדרם
4 התבקש המשיב להנפיק עבורם שומות בהתייחס לשווי רכיב הקרקע בלבד, קרי: בשיעור של
5 5% (להלן: "השומות העצמיות"; נספח ב' בכתב הערר).
- 6 .4 ביום 27.4.10 החליט המשיב לסווג את העסקה שביצעו המשתתפים כרכישת "דירת מגורים",
7 ובהתאם לכך דחה את השומות העצמיות שהגישו המשתתפים, והוציא להם שומות סופיות על
8 פי מיטב השפיטה לפי סעיף 78(ב)(2) בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג – 1963
9 (להלן בהתאמה: "חוק מיסוי מקרקעין" ו-"השומות לפי מיטב השפיטה").
- 10 .5 בעקבות השומות לפי מיטב השפיטה, הושב לעוררים ההפרש שבין מס הרכישה אותו שילמו
11 לפי הצהרתם בשומות העצמיות, לבין מס הרכישה אותו נדרשו לשלם בעקבות השומות לפי
12 מיטב השפיטה, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית (סעיף 6 בתצהיר העוררים 8-1 ו-10-15,
13 וסעיף 5 בתצהיר העורר 9).
- 14 .6 קבוצה מתוך המשתתפים, המונה כ-22 יחידים, השיגה על השומות לפי מיטב השפיטה,
15 המבוססות כאמור על סיווג העסקה כעסקה לרכישת "דירת מגורים", ודרשה את תיקונן
16 בהתאם לשומות העצמיות, קרי – לגרסתה יש לקבוע כי שיעור מס הרכישה יעמוד על שיעור
17 של 5% משווי רכיב הקרקע בלבד (להלן בהתאמה: "המשקיעים" ו-"השגת המשקיעים").
- 18 .7 ביום 16.2.11 נדחתה השגת המשקיעים. המשקיעים הגישו ערר על ההחלטה לדחות את
19 השגתם (וע' 43191-03-11), ובטרם ניתן פסק דין בערר הגיעו המשקיעים והמשיב להסכם
20 פשרה לפיו סיווג העסקאות נושא שומות המשקיעים יתוקן ויוגבל לרכיב הקרקע בלבד, קרי:
21 המשקיעים ימוסו בגין עסקאותיהם בשיעור של 5% משווי רכיב הקרקע בלבד. יודגש כי הסכם
22 זה נערך בין המשקיעים לבין המשיב בלבד, ללא ידיעתם או הסכמתם של העוררים. ביום
23 17.4.2012 ניתן להסכם הפשרה תוקף של פסק דין על ידי ועדת הערר (להלן בהתאמה: "ערר
24 המשקיעים", "הסכם הפשרה" ו-"פסק הדין") (פסק הדין צורף כנספח ה' לכתב הערר).
- 25 .8 בתחילת חודש מאי 2012, לאחר חלוף יותר משנתיים ממועד הוצאת השומות לפי מיטב
26 השפיטה, קיבלו העוררים הודעות שומה מתוקנות לפיהן שינה המשיב את סיווג העסקה, חדל
27 מלהכיר בה כעסקה לרכישת "דירת מגורים", וקבע כי מדובר ברכישה של קרקע בלבד (להלן:
28 "השומות החדשות").
- 29 .9 בעקבות הוצאת השומות החדשות שונה לרעה מצבם של העוררים, וכל אחד מהם חויב לשלם
30 למשיב סכומי כסף נוספים (מעבר לסכומים בהם הם חויבו על פי השומות לפי מיטב השפיטה),



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 וכן קנסות והפרשי הצמדה וריבית ממועד הגשת השומות העצמות על ידי העוררים (קרי –
2 משנת 2009).
- 3 10. ביום 4.6.12 הגישו העוררים השגה על השומות החדשות (להלן: "**השגת העוררים**") וביום
4 31.12.12 דחה המשיב את ההשגה (נספחים ו' ו- ז' לכתב הערר). בהחלטתו, פירט המשיב שני
5 נימוקים עיקריים להחלטתו:
- 6 א. בעקבות פסק דין שניתן בבית המשפט העליון מספר חודשים לאחר הוצאת השומה על
7 פי מיטב השפיטה [ע"א 5332/08 גולן נ מנהל מס שבח (פורסם בנבו, 16.8.2010) (להלן:
8 "**פסק דין גולן**")] נתגלה למשיב כי שומה זו היתה מוטעית, ומכאן שמתקיים התנאי
9 לתיקון שומה בשל העובדה ש"נתגלתה טעות בשומה" [סעיף 85(א)(3) בחוק מיסוי
10 מקרקעין];
- 11 ב. מאחר שבין המשיב לבין קבוצת המשקיעים (המהווים כמחצית מקבוצת הרכישה)
12 הושגה הסכמה במסגרת הערר שהגישו ולפיה ימוסו בגין קניית קרקע – עיקרון
13 "אחידות המס" מחייב כי תוצאותיה של הסכמה זו תוחל גם לגבי העוררים.
- 14
- 15 **II. טענות הצדדים**
- 16 **A. טענות העוררים**
- 17 11. העוררים עותרים לבית המשפט בבקשה כי יורה למשיב לבטל את השומות החדשות,
18 ולחילופין – כי יבטל את תשלומי הריבית, ההצמדה והקנסות שהטיל על העוררים בגין הפרש
19 שבין השומות לפי מיטב השפיטה (המוטעות לטענת המשיב) לבין השומות החדשות.
- 20 12. העוררים מציינים כי פסק דין גולן ניתן לאחר חתימתם של הסכם הרכישה, לאחר המועד בו
21 דיווחו למשיב על העסקאות דנן, ולאחר הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה על ידי המשיב.
22 לפיכך, גם אם שומות אלה אינן עולות בקנה אחד עם פסק דין גולן, אין המדובר ב"טעות"
23 המצדיקה את תיקון השומה על פי סעיף 85(א)(3) בחוק מיסוי מקרקעין, שכן "טעות" משמע
24 אי הבנת המציאות המשפטית נכון למועד העסקה ואלו שינוי ההלכה (בשל פסק דין גולן)
25 הנעשה לאחר שהשומה כבר הוצאה – אינו בגדר "טעות" [ו"ע 9028-04 פנעני נ' מנהל מס שבח
26 (פורסם בנבו, 19.9.2006) (להלן: "**פסק דין פנעני**")].
- 27 13. לטענת העוררים, היום הקובע לעניין בחינת העסקה הוא יום כריתת הסכם המכר. לעניין זה
28 מפנים העוררים לעדותה של הגב' איילה אזיזוב מטעם המשיב כי "**אנו בוחנים את תהליך**
29 **העסקה ביום הקובע, ביום ההסכם מה הם רכשו מבחינה מהותית**" (פי, עמ' 62, שי 20-21).



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

ו'ע 13-02-20112 מימון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

14. העוררים מפנים לע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל-
אביב פ"ד לו (1) 337, 351 (1983) (להלן: "פסק דין י.ב.מ.") בו קבע בית המשפט כי ניתן
להגדיר את המונח "טעות" ביחס להחלטת המשיב, באחת מבין שלוש הדרכים הבאות:
- א. החלטה הנוגדת את החוק או שבצורה אחרת יש בה בעליל משום חריגה מסמכות;
ב. החלטה שמקורה בטעות משרדית טכנית, שנעשתה בהיסח הדעת;
ג. החלטה שיש בה משום משגה, במובן שהפקיד יישם בצורה בלתי נכונה או בלתי נכונה
את המדיניות של משרדו או השתמש בשיקול דעתו באופן בלתי סביר.
- לטענת העוררים, מאחר ששומתו של המשיב לא סתרה כל חוק, לא נעשתה תוך חריגה
מסמכות, ואין מקורה בטעות משרדית או טכנית, הרי שהקטגוריה היחידה אשר עשויה להיות
רלבנטית לערר זה הינה זו המפורטת בסעיף ג' בפסק הדין. דא עקא, בפסק דין י.ב.מ. נקבע
לגבי קטגוריה זו כדלקמן:
- "לגבי שני סוגי ההחלטות הראשונים, המוזכרים לעיל, תוכלנה רשויות הציבור בדרך
כלל לחזור בהן מההחלטה המוטעית או הנוגדת את החוק ולגרום למתן החלטה אחרת
תחתיה; ואילו לגבי ההחלטה מהסוג השלישי, היינו זו שיש בה משום "משגה" בשיקול
הדעת בלבד - שאני. כאן תהיה הרשות בדרך כלל קשורה בהחלטתה, ובמיוחד כאשר
האזרח הספיק כבר לפעול על-פי ההחלטה המקורית" (ההדגשות אינן במקור – ב' א').
15. לטענת העוררים, סמכותו של המשיב לתקן שומה בשל "טעות" דומה לסמכותה של כל רשות
מינהלית לחזור בה מטעותה, וכפופה לכל המגבלות המוטלות על החלטת רשות מינהלית ובהן
האיסור על שרירות, חוסר תום לב וכי' [ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח נצרת, פ"מ
מה (3) 365, 369-370 (1991) (להלן: "פסק דין יעקובוביץ")].
16. לטענת העוררים, המשיב השתהה באופן בלתי סביר בהוצאת השומות החדשות – במשך
כשנתיים וחודש לאחר הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה, וכשנה ותשעה חודשים לאחר
שניתן פסק דין גולן (בו תלה המשיב את החלטתו להוציא שומות חדשות).
17. לטענת העוררים, פסק דין גולן אינו רלבנטי לקבוצת רכישה בכלל, ולעוררים בפרט, ולפיכך
אין בו כדי להוות עילה מוצדקת להוצאת שומות חדשות. בהקשר זה מפנים העוררים לעדותה
של הגב' איילה אזיזוב מטעם המשיב אשר הסבירה את פרק הזמן שחלף בין נתינתו של פסק
דין גולן לבין הוצאת השומות החדשות בכך שהמשיב סבר, באותה עת, כי פסק דין גולן אינו
רלבנטי לקבוצת רכישה (פרוטוקול הדיון מיום 13.2.14, עמ' 65, שורות 26-31).
18. לטענת העוררים, המניע לתיקון השומות הסופיות לא היה פס"ד גולן ולא עיקרון אחידות
המס – אלא הסכם הפשרה שנכרת בין המשיב לבין קבוצת המשקיעים באשר לערר שהגישו על
השומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו להם. לעניין זה מפנים העוררים לעדותה של הגב' איילה



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 אזיזוב מטעם המשיב (פי, עמ' 65, ש' 26-31). דא עקא, לגרסתם של העוררים, הסכם הפשרה
2 הנ"ל אין בו כדי להצדיק את הוצאת השומות החדשות לעוררים:
- 3 ראשית, תחולתו של הסכם הפשרה הינה לגבי הצדדים לו בלבד, ואילו העוררים לא היו צד
4 להסכם זה;
- 5 שנית, סעיף 87(ג) בחוק מיסוי מקרקעין קובע כי תיקון שומה על פי הסכם פשרה שנכרת בין
6 המשיב לבין המשיג צריכה להיעשות כלפי "המשיג" בלבד, וכלפי "שומתו" בלבד:
7 "בא המשיג על השומה שנערכה לו לידי הסכם עם המנהל, תתוקן השומה לפי זה ותומצא לו
8 הודעה על המס שעליו לשלם".
- 9 19. העוררים מציינים כי יישום עקבי של טיעוני המשיב היה מחייבו לפתוח את כל השומות
10 שהוצאו במקרים דומים, החל משנת 2009, בהן החליט שמס הרכישה ישולם לפי שווי הדירות
11 שתבנינה באמצעות קבוצת הרכישה, ולא רק לפי שווי הקרקע. המשיב בחר שלא לעשות כן (פי
12 ע' 61, ש' 22-24; ע' 62, ש' 4-5) ומכאן שעיקרון "אחידות המס" מחייב דווקא את ביטול
13 השומות החדשות שהוצאו לעוררים.
- 14 20. העוררים מציינים כי המשיב איחר בהגשת הסיכומים וכן חרג (בעמוד אחד) מההיקף שנקבע
15 לסיכומים, ולטענתם – יש ליתן לכך משקל בעת פסיקת ההוצאות.
- 16 **ב. טענות המשיב**
- 17 21. המשיב מדגיש כי במסגרת תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין הוסדר נושא מיסוי קבוצות
18 הרכישה בחקיקה ראשית, ולאחר תיקון זה – ייתכן שיהיה מקום לראות עסקה כדוגמת זו של
19 העוררים כעסקה לרכישת דירות מגורים. מכל מקום, עניינו של ערר זה בהסכם שנכרת בטרם
20 נחקק תיקון 69 הנ"ל, ולפיכך אין הוא רלבנטי לענייננו.
- 21 22. לטענת המשיב, הוצאת השומות החדשות נעשתה מכוח סמכותו לתקן שומה בתוך 4 שנים
22 מיום הוצאתה בשל גילוי של "טעות בשומה" (סעיף 85(א)(3) בחוק מיסוי מקרקעין). סמכותו
23 של המשיב לתקן שומה על פי סעיף זה אינה מוגבלת לסוג מסוים של טעויות, כדוגמת טעות
24 סופר או טעות אריתמטית, אלא חלה גם לגבי טעות משפטית או טעות בשיקול דעת [פסק דין
25 יעקובוביץ; ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור
26 המרכז (פורסם בנבו, 2.8.2010); יי הדרי תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין,
27 מיסים כא/3 (יוני 2007) א-10; אי נמדר הסמכות לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי
28 מקרקעין, היקפה ועילותיה, מקרקעין 4/1 (יולי 2007) עמוד 3].
- 29 23. כן טוען המשיב כי החלטת רשות מנהלית, כדוגמת המשיב, אינה כפופה לעקרון הסופיות, ואף
30 לא לעקרון של מעשה בית דין, אלא נדרשת מידה מסוימת של גמישות שתאפשר להתאימה



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 לנסיבות המשתנות (פסק דין יעקובוביץ), והרשות המינהלית אף מחויבת לעשות כן כאשר
2 נמצא שנפלה טעות בהחלטתה [בג"ץ 8634/08 אלחננוב נ' משטרת ישראל (פורסם בנבו,
3 16.11.2010)]; בג"ץ 6884/07 נאות בית וגן בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל (פורסם בנבו,
4 6.4.2010), פסקה 6 (להלן: "פסק דין נאות בית וגן").
- 5 24. המשיב מציין כי עמדת רשות המיסים בעבר הייתה כי חברי קבוצת רכישה חותמים על מנגנון
6 חוזי שלם אשר אמור להוביל אותם למוצר המוגמר של דירת מגורים. על פי עמדה זו הוצאו
7 לעוררים השומות לפי מיטב השפיטה. דא עקא, לאחר הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה
8 ניתן פסק דין גולן, בגדרו נקבע העיקרון לפיו אין לנתק בין פעולת המכירה לפעולת הרכישה,
9 כך שמבלי שקיים גורם שמכר לחברי קבוצת הרכישה דירות מגורים, לא ניתן לקבוע שהם
10 רכשו דירות מגורים. לטענת המשיב, בתחילה הוא סבר שפסק דין גולן עסק בנסיבות מיוחדות
11 שנדונו בו ("הרחבה" במושבים וקיבוצים) ולפיכך אין להקיש ממנו לעניין המצב המשפטי של
12 קבוצות רכישה לפני תיקון 69, אך בהמשך הגיע המשיב למסקנה כי האמור בפסק דין גולן חל
13 גם על קבוצות רכישה (בכל הנוגע למצב המשפטי לפני תיקון 69), וכי מדיניותו הקודמת
14 בסוגיה זו הייתה מוטעית.
- 15 25. לטענת המשיב, פסק דין גולן הבהיר מצב משפטי ולא שינה הלכה קיימת, ולפיכך המקרה
16 הנוכחי נבדל מפסק דין כנעני (אליו מפנים העוררים) אשר קבע כי שינוי הלכה איננו בגדר
17 "טעות משפטית" המאפשרת תיקון שומה. משמצא המשיב כי חלה טעות משפטית בשומה על
18 פי מיטב השפיטה, בשל אי בהירות של המצב המשפטי ששרר בעת הוצאתה – מוטלת עליו
19 החובה לתקנה, שכן "תשלום מט אמת הוא נשמת החוק ותכליתו" [ע"א 1527/97
20 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נג (1) 699, 719 (1999)].
- 21 26. לטענת המשיב יש לדחות את טענת ההסתמכות שהעלו העוררים מהטעמים הבאים:
- 22 א. במסגרת הסיכומים זנחן העוררים טענה זו ולפיכך אין להידרש לה;
- 23 ב. באשר לטענת העוררים כי המשיב הבהיר להם שהשומה הינה סופית ולא ניתנת לתיקון
24 – טוען המשיב כי העוררים לא הביאו כל מסמך כתוב בגדרו הובהר להם שהשומה הינה
25 סופית, וכי הם נמנעו מלהעיד את הגורם אצל המשיב אשר הבהיר להם זאת – עובדה
26 הפועלת לרעתם [ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה (4) 651
27 (1991) (פסקה 38 בפסק הדין של כב' השופט יי עמית)];
- 28 ג. העוררים ידעו כי בכוונת יתר חברי הקבוצה (המשקיעים) להגיש ערר על השומות לפי
29 מיטב השפיטה בהן נקבע כי רכשו דירות מגורים, ולפיכך לא הייתה כל סיבה לכך
30 שישתמכו על שומות אלה כסופיות;



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

ר"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 ד. העוררים טענו כי הכספים שהוחזרו להם שימשו לצורך החזרת הלוואות שנטלו על מנת
2 לרכוש את הדירות, או לצורך השקעה בדירותיהם – שימושים שאין בהם כדי להוות
3 בסיס לטענת הסתמכות:
- 4 (1) החזר הלוואות לא יכול להיחשב לנזק – שכן גם אם העוררים לא היו מקבלים
5 החזרים מהמשיב כתוצאה מהוצאת השומות לפי מיטב השפיטה, עדיין היה מוטל
6 עליהם לפרוע את הלוואות שנטלו בקשר לדירה;
- 7 (2) השקעה בדירה משביחה את ערך הדירה – ולפיכך לא יכולה להיחשב כ"יחסרון
8 כיס".
- 9 ה. העוררים עצמם הצהירו בשומתם העצמית על רכישת קרקע – עובדה השוללת מהם את
10 האפשרות להסתמך על השומה לפי מיטב השפיטה שנגדה הצהרה זו [ע"א 1046/12
11 חכים נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם בנבו, 21.1.14)].
- 12 27. באשר לטענת העוררים כי במקרים אחרים לא תיקן המשיב שומות (על אף פסק דין גולן),
13 ולפיכך עיקרון אחידות המס מחייב את ביטול השומות החדשות, משיב המשיב כדלקמן:
- 14 א. החלטת המשיב להוציא שומות חדשות במקרה דנן – הינה נכונה. העובדה שהוא נמנע
15 מלתקן באופן דומה שומות אחרות שניתנו על ידו, אין בה כדי לשנות עובדה זו;
- 16 ב. המשיב טוען כי הוא נמנע מלתקן שומות אחרות שניתנו במקרים דומים בשל העדר
17 אמצעים וכוח אדם הנדרשים לצורך בחינת כמות עצומה כל כך של עסקאות אשר יתכן
18 כי בחלקן נפלתה טעות משפטית מסוג זה;
- 19 ג. המשיב טוען כי "עיקרון אחידות המס" חל לגבי "נישומים זהים" כדוגמת נישומים
20 הנמנים על אותה קבוצת רכישה – ולא לגבי נישומים בעסקאות שונות, אשר אינם
21 נחשבים כ"נישומים זהים".
- 22 28. באשר לטענת השיהוי – משיב המשיב כי על פי סעיף 85 בחוק מיסוי מקרקעין ניתן לתקן
23 שומה בתוך 4 שנים מיום הוצאתה, ולפיכך אין בתיקון שומה בחלוף כשנתיים מיום הוצאתה
24 משום שיהוי.
- 25 29. בהתייחס לטענת העוררים לפיה על המשיב להחזיר להם הפרשי ריבית, הצמדה וקנסות –
26 משיב המשיב כי כאשר הוצאו לעוררים שומות לפי מיטב השפיטה, הם קיבלו החזר כספי
27 (בשל הסכום ששולם על ידם ביותר על פי שומתם העצמית) בתוספת ריבית והצמדה. לפיכך
28 עתה, משהוצאו להם שומות חדשות המאמצות את שומתם העצמית – יש לחייבם לשלם
29 למשיב את החיובים שטרם נפרעו על ידם, באותה דרך.
- 30



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

1

III. עיקר השאלות שבמחלוקת

2

30. השאלות העיקריות הדורשות הכרעה בערר הנוכחי הינן אלה:

3

(1) האם השומות שהוציא המשיב לעורריכ לפי מיטב השפיטה עולות בקנה אחד עם ההלכה

4

הפסוקה שחלה לגבי מיסוי קבוצות רכישה בגין עסקאות שקדמו לתיקון 69 לחוק מיסוי

5

מקרקעין?

6

(2) ככל שחל שינוי בהלכה הפסוקה לאחר הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה – האם רשאי

7

היה המשיב לשנותן מכוח סעיף 85(א)(3) בחוק מיסוי מקרקעין בשל "טעות" שנפלה בהן?

8

(3) האם עקרון "אחידות המס" מצדיק את הוצאת השומות החדשות – כטענת המשיב, או את

9

ביטולן – כטענת העוררים?

10

(4) ככל שייקבע כי אין לבטל את השומות החדשות – האם יש מקום לבטל את חיובם של

11

העוררים בתשלום קנסות והפרשי הצמדה וריבית?

12

13

IV. דיון והכרעה

14

א. רקע נורמטיבי - תיקון שומה בשל טעות

15

31. האפשרות לתקן שומה קבועה בסעיף 85(א) בחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כדלקמן:

16

"המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי

17

הסעיפים 78, 79 ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, בכל אחד מהמקרים האלה:

18

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת

19

עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

20

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

21

מס;

22

(3) נתגלתה טעות בשומה".

23

32. סעיף 85(א)(3) בחוק מיסוי מקרקעין פורש בע"א 736/87 יעקובוביץ' נ' מנהל מס שבח

24

מקרקעין, נצרת, פ"מ מה (3) 365, 370 (1971) כמאפשר תיקון שומה, בין היתר, בשל גילוייה של

25

טעות משפטית שנפלה בשומה:

26

"היחס בין סעיפיו השונים של סעיף 85 הוא כדלקמן: כאשר נתגלתה עובדה חדשה - סמכות

27

התיקון היא על-פי סעיף 85(1); כאשר נמסרה הצהרה לא נכונה - סמכות התיקון היא על-פי

28

סעיף 85(2); (ויש לשים לב - שני המקרים הללו אינם בגדר טעויות רגילות, אלא עניינם



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

ו'ע 13-02-20112 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נותניה)

1 בהחלטות שנתקבלו על סמך מידע חסר או מידע כוזב; כאשר נפלה טעות כלשהי, בין אם
2 עובדתית ובין אם משפטית - סמכות התיקון היא על-פי סעיף 3185(3)."

3 מכאן, שלמשיב קיימת אפשרות עקרונית לתקן שומות לפי מיטב השפיטה, ככל שהן מוטעות
4 משפטית ומנוגדות להלכה הפסוקה.

5 **ב. האם השומות לפי מיטב השפיטה עולות בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה בנוגע**
6 **למיסוי קבוצות רכישה (בגין עסקאות שקדמו לתיקון 69 לחוק מיסוי**
7 **מקרקעין)?**

8 **ב (1) תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין**

9 33. ביום 1.1.2011 קיבל תוקף תיקון 69 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "תיקון 69"), אשר חוקק
10 במסגרת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה) התשע"א – 2011.
11 בגדרו של תיקון 69 תוקן חוק מיסוי מקרקעין באופן ששיעור מס הרכישה בעת רכישת נכס
12 באמצעות קבוצת רכישה הפועלת באמצעות גורם מארגן, השווה לשיעור מס הרכישה שהיה
13 מוחל על הרוכשים לו היו רוכשים נכס מוגמר. יוצא אפוא כי החל ממועד חלותו של תיקון 69
14 הני"ל, מס הרכישה החל על קבוצת רכישה, הפועלת באמצעות גורם מארגן, נקבע לפי שווי
15 המכירה של הדירה הבנויה ולא רק לפי שווי הקרקע.

16 יודגש כי ערר זה עוסק אמנם בעסקאות שביצעו העוררים במסגרת קבוצת רכישה, אך זאת
17 בטרם כניסתו לתוקף של תיקון 69. לפיכך תיקון 69 איננו רלבנטי לדיון בערר זה.

18 **ב (2) ההלכה הפסוקה בנוגע לעסקאות שקדמו לתיקון 69 בחוק מיסוי מקרקעין**

19 34. בעמ"ש 5024/99 לנג נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה, מיסים יד/2 (אפריל 2000) ה-46
20 (להלן: "פסק דין לנג") התקשרה קבוצת רכישה במספר הסכמים בו זמנית, וביניהם הסכם
21 להצטרפות למושב נורדיה, הסכם לרכישת מגרש והסכם להזמנת שירותי בניה. בהסכם
22 ההצטרפות למושב אף נקבע כי קיימת זיקה (Linkage) בין ההסכמים השונים וכי הפרה של
23 אחד מהם על ידי המשתכן תחשב כהפרה מצדו של כל ההסכמים גם יחד. ועדת הערר בחנה
24 את המערכת החוזית הני"ל וקבעה כי מדובר בעסקה אחת לרכישת דירת מגורים, ולפיכך חויבו
25 המשתכנים בתשלום מס רכישה בשיעור ההל לגבי רכישת דירות מגורים, ולא בשיעור הקבוע
26 לרכישת קרקע. בעקבות פסק דין לנג הוציא המשיב הוראות ביצוע מיסוי מקרקעין מספר
27 7/2001 בנוגע ל"רכישת דירת מגורים המוצגת כרכישת קרקע והזמנת שרותי בניה בנפרד", בה
28 נקבע, בין היתר, כדלקמן:

29 "רוכש המונקשר בהסכם לרכישת קרקע ויחז עימו מתקשר בהסכמים נוספים כמו הזמנת
30 בניה והסכם שיתוף, כאשר בין מערכת החוזים קיימת זיקה ישירה, יש לראות בעסקה



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 כרכישת מבנה בנוי, ולא כרכישת קרקע בלבד שבצידה הזמנת שירותי בניה" (סעיף 3.1)
2 בהוראת הביצוע).
- 3 35. בהמשך, ניתנו על ידי בית המשפט העליון פסקי דין בנוגע למיסוי פרויקטים של "הרחבות"
4 (שכונות מגורים הנבנות לצדט של מושבים וקיבוצים), אשר אומנם לא נגעו במישרין בקבוצות
5 רכישה – אך לדברי המשיב, היה בהן כדי להשפיע על מדיניותו גם בתחום זה.
- 6 בע"א 4071/02 קיבוץ מפלסים נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין באר-שבע (פורסם בנבו,
7 12.9.2006) (להלן: "פסק דין מפלסים") עמדה לדיון השאלה האם עסקה שביצע הקיבוץ עם
8 קבלן לצורך הקמת פרויקט "הרחבה" מהווה "מכירת זכות במקרקעין" בגינה חייב הקיבוץ
9 במס שבח והקבלן במס רכישה. בית המשפט קבע כי על אף סמכויות רבות בנוגע לפרויקט
10 שהוענקו לקבלן במסגרת העסקה, אין בכך כדי להגדיר אותה כ"מכירת זכות במקרקעין"
11 החייבת במס שבח ובמס רכישה. קביעה זו נסמכה על ההנמקה לפיה הקיבוץ לא העביר לקבלן
12 את זכותו לקבלת זכות חכירה במקרקעין, או את זכותו למיין ולהפנות את המשתכנים
13 למינהל מקרקעי ישראל.
- 14 גם בפסק דין גולן דובר במושב שהתקשר בעסקה עם קבלן לצורך ביצוע פרויקט "הרחבה".
15 באותו מקרה, בעקבות פסק דין מפלסים, הודה המשיב כי הקבלן מעולם לא רכש "זכות
16 במקרקעין" מהמושב, אך טען כי יש לראות את המשתכנים, אשר חכרו דירה מהמינהל וכן
17 רכשו שירותי בניה מהקבלן, כמי שרכשו מהקבלן דירת מגורים. ועדת הערר קיבלה עמדתו זו
18 של המשיב. בית המשפט העליון קיבל את הערעור על פסק הדין של ועדת הערר וקבע כי לא
19 ניתן למסות את המשתכנים במס רכישה בגין רכישת דירת מגורים כאשר לא קיים גורם
20 כלשהו אותו ניתן להגדיר כמי שמכר להם דירת מגורים:
- 21 "עסקת מכר מקרקעין ועסקת רכישת מקרקעין הן שתי פעולות היונקות את חיותן
22 זו מזו, בהיותן נבעות ממערכת עובדתית אחת, וביצועה של האחת מקימה
23 לתחייה את חברתה, באופן שאין האחת עומדת על רגליה שלה במנותק מקיומה
24 של האחרת ... משעה שנקבע שהקבלן מעולם לא אחז בזכויות ברות מכירה
25 במקרקעין, פשיטא שלא יכול היה למכרו למערערים, וממילא לא ניתן לומר
26 שהמערערים רכשו אותו מידיו. קביעתה של ועדת הערר כי לפעולת הרכישה של
27 המערערים יש זכות קיום עצמאית במנותק מהשאלה אם בוצעה פעולת מכירה
28 כלשהי אם לאו, מתעלמת מהזיקה הישירה הקושרת בין מכירת זכות במקרקעין
29 לבין רכישתה, וככזו אינה יכולה לעמוד" (פסקאות 21-22 בפסק הדין; ההדגשות
30 אינן במקור – ב' א').
- 31 36. בע"א 11125/08 קווי נדל"ן גינדי – ירון בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (פורסם בנבו,
32 21.7.2011) (להלן: "פסק דין קווי נדל"ן") דובר בקבוצת רכישה שזכתה במכרז לחכירת 18
33 מגרשים מהמינהל, ולאחר מכן התמנה על הסכמי בנייה עם הקבלן. המשיב קבע כי המדובר,



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

1 למעשה, בשתי עסקאות: עסקה אחת אשר בגדרה רכש הקבלן זכות חכירה במגרשים מאת
2 מנהל מקרקעי ישראל, ועסקה שניה שבגדרה רכשו חברי קבוצת הרכישה דירות גמורות
3 מהקבלן. ועדת הערר קיבלה את עמדת המשיב לפיה מדובר ברכישה של דירות מגורים. בית
4 המשפט העליון דחה את הערעור שהוגש על פסק הדין של ועדת הערר וקבע כי יש לבחון את
5 מהותה של העסקה ולא את שמה או כינויה על ידי הצדדים:

6 "הועדה מצאה שמעיון בהכמית שבין הצדדים ובנספחיהם, משמיעת העדים
7 ומראיות נוספות, עולה כי הרוכשים שהצטרפו לפרויקט אכן רכשו בית מגורים
8 מוגמר ... לטעמה של הועדה, המסמכים הצביעו על מעורבות ישירה של המעוררת
9 בקביעת המחירים, ועל שליטה ומעורבות בכל שלבי הקמת הפרויקט ... צא ולמד,
10 עסקיני בעסקת מכר, ולא בעסקת תיווך, מנקודת מבטה של המעוררת. צדקה
11 הועדה אפוא בהכריעה שמבחינה כלכלית מהותית, סיפור האירועים הבלתי-רשמי
12 היה כדלהלן: המעוררת רכשה מקרקעין ממנהל מקרקעי ישראל, הקימה עליהם
13 בתי מגורים ומכרה את אותם לרוכשים". (ההדגשות אינן במקור – ב' א').

14 יוער כי בפסק דין קווי נדל"ן התייחס בית המשפט העליון גם לפסק דין מפלסים, בקובעו את
15 הדברים הבאים:

16 "אשר לעניין מפלסים שאותו הזכירה המעוררת בטיעוניה, חוששני שאף הוא אינו
17 מסייע לעניינה ... אין בסיס להיקט שמציעה המעוררת לערוך מפרשה זו למקרה
18 דן. בנידוננו אין כל ספק באשר לזכויות במקרקעין שהיו בידי המנהל מלכתחילה.
19 כמו כן, אין כל ספק באשר לזכויות במקרקעין שהגיעו לידי הרוכשים בסופו של
20 הליך. השאלה היחידה העומדת לדיון היא אם לאור מהותה הכלכלית של העסקה
21 התרחשו שלבי בנייים שבהם רכשה המעוררת את המקרקעין ומכרה מבני מגורים.
22 לשאלה זו לא נותנת הלכת מפלסים כל מענה, כיוון שהיא לא עמדה לדיון
23 במסגרתה".

24 מדברים אלה ניתן ללמוד כי הנחת היסוד של בית המשפט העליון בפסק דין קווי נדל"ן הייתה
25 שהעיקרון שנקבע בפסק דין מפלסים (ובהמשך גם בפסק דין גולן) לפיו אין לראות את הקבלן
26 כמי שמכר לרוכשים דירות מגורים כאשר הזכויות במקרקעין מעולם לא היו בידיו – **רלבנטי**
27 **גם לגבי קבוצות רכישה**, ולא רק לגבי המקרה של "הרחבות" (שכן בפסק דין קווי נדל"ן, בית
28 המשפט העליון לא שלל את האפשרות להחיל את האמור בפסק דין מפלסים גם על קבוצות
29 רכישה, אלא הסתפק באמירה לפיה במקרה הספציפי הנדון בפניו אין מניעה להכיר בקבלן
30 כמי שהיה בעלים של זכויות במקרקעין).

31 37. בע"א 4378/11 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' תפוח פז פיתוח נדל"ן (פורסם בנבו, 2.4.2013)
32 (להלן: "פסק דין תפוח פז") (פסקה 9) קבע כי סוגיית המיסוי של מארגן קבוצות רכישה,



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

ו'ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 והשאלה האם יש לראותו כ"מתווך" גרידא, או כמי שרכש את המקרקעין ומכר לחברי קבוצת
2 הרכישה דירות מגורים, תוכרע בהתאם לפרמטרים הבאים:
- 3 א. מבחן הרווח והסיכון הכלכלי – ככל שהסיכון שנטל על עצמו המארגן קטן יותר והרווח
4 שהפיק נמוך יותר, כך הנטייה תהיה לראותו כמתווך בלבד;
- 5 ב. מידת המעורבות בהקמת הדירות – ככל שמעורבותו ושליטתו של המארגן בפרויקט
6 הקמת הדירות גבוהים יותר, כך הנטייה תהיה שלא לראותו כמתווך בלבד;
- 7 ג. טיב ההסכמים עליהם חתמו המשתכנים – ככל שקיימת זיקה הדוקה יותר בין
8 ההסכמים השונים (כדוגמת חתימה בו זמנית ותנאי בהסכמים לפיו הפרת ההסכם
9 האחד מהווה גם כהפרה של יתר ההסכמים), וככל שהמארגן הוא שעומד מאחוריהם,
10 כך הנטייה תהייה שלא לראותו כמתווך בלבד.
- 11 38. לאור האמור, ניתן לסכם את התנאים שנקבעו בפסיקה בשאלת מיסוי של קבוצת רכישה
12 (שרכשה מקרקעין לפני כניסתו לתוקף של תיקון 69) בשיעור הקבוע לרכישת דירת מגורים,
13 כדלקמן:
- 14 א. לפרויקט יש גורם מארגן;
- 15 ב. יש לראות את "הגורם המארגן" כמי שרכש את המקרקעין ומכר לקבוצת הרכישה
16 "דירות מגורים מוגמרות", וזאת בהתאם לשלושת הפרמטרים שפורטו בפסק דין תפוח
17 פז – מבחן הרווח והסיכון הכלכלי של הגורם המארגן, מידת מעורבותו של "הגורם
18 המארגן" בהקמת הדירות וטיב ההסכמים עליהם חתמו המשתכנים.
- 19 **ב (3) האם השומות לפי מיטב השפיטה עולות בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה?**
- 20 39. נשאלת השאלה: האם השומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו לעוררים ביום 27.4.10 על ידי
21 המשיב (ובהמשך בוטלו על ידו) עולות בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה, כפי שפורטה לעיל?
22 בשומות אלו נקבע כי יש למסות את העסקאות שביצעו המשתתפים בשיעור הקבוע לרכישת
23 דירות מגורים. בנימוקיו לקביעה זו ציין המשיב, בין היתר, כי:
- 24 "המוצר המוגמר של דירת מגורים פוצל לרכישת קרקע ולהתחייבות במסגרת הסכם שיתוף
25 שקבע את דרך בניית דירת המגורים. תנאי מתלה להסכם השיתוף הינו התקשרות עם בעל
26 הקרקע. ככל רוכש אין אפשרות לרכוש את הקרקע בלבד ועליו להזמין גם שירותי בנייה
27 במסגרת הסכם השיתוף. כל שיתוף מיתחייב לשלם את החלק היחסי בעלות הפרויקט
28 הכוללת עלות בניית הדירה שתוקצה לו. בגסיבות אלה קבעתי כי מדובר ברכישת דירת
29 מגורים" (נספח ג' לכתב הערר; ההדגשות אינן במקור).



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

ו'ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 40. בנימוקיו אלה, לא טען המשיב להתקיימותו של לפחות אחד מבין התנאים הנדרשים על פי
2 ההלכה הפסוקה לצורך מיסוי קבוצת רכישה בשיעור הקבוע לדירת מגורים:
- 3 א. המשיב לא טען לקיומו של "גורם מארגן" בפרויקט – אותו ניתן לראות כמי שרכש את
4 המקרקעין ומכר למשתתפים "דירות מגורים";
- 5 ב. לאור היעדרותו של "גורם מארגן" – ברי כי גם מבחן הרווח והסיכון הכלכלי, ומבחן
6 מעורבותו ושליטתו של הגורם המארגן אינם מתקיימים;
- 7 ג. בנוגע להסכמים עליהם חתמו הצדדים – לא טען המשיב בהחלטתו כי קיימת זיקה
8 ישירה בין ההסכם לרכישת הקרקע לבין ההסכם לרכישת שירותי בניה, זיקה אשר
9 יכולה לבוא לידי ביטוי, בין היתר, בחתימה בו זמנית על שני הסכמים אלה, או בתניה
10 בהסכמים לפיה הפרה של ההסכם האחד מהווה הפרה גם של ההסכם השני. המשיב אף
11 לא טען כי בעת רכישת הקרקע היה כבר ידוע מי יהיה הקבלן המבצע או מי יהיו יתר
12 הגורמים המקצועיים אשר אמונים על ביצוע פרויקט בניית הדירות. נימוקו היחיד של
13 המשיב היה כי המשתתפים התחייבו, במסגרת הסכם השיתוף, לרכוש קרקע ובהמשך –
14 גם לבנות עליה דירות מגורים. ברי כי בכך אין כדי ליצור את הזיקה הנדרשת בין
15 ההסכמים על מנת לראותם כעסקה אחת שפוצלה באופן מלאכותי.
- 16 41. בהסתמך על ניתוח הדברים המובא לעיל, מקבל אני עמדתו של המשיב לפיה השומות לפי
17 מיטב השפיטה שנקבעו על ידי המשיב לאחר שנדחו על ידו השומות העצמיות שהוגשו ע"י
18 העוררים אינן עולות בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה.
- 19 **ג. האם רשאי המשיב לתקן את השומות לפי מיטב השפיטה בשל "טעות",**
20 **בהסתמך על פסק דין גולן שניתן רק לאחר הוצאתו?**
- 21 42. העוררים והמשיב אינם חלוקים לגבי העובדה שהשומות לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב
22 בתחילה אינן עולות בקנה אחד עם העיקרון שנקבע בפסק דין גולן לפיו לא ניתן למסות רוכשי
23 מקרקעין כרוכשי דירות מגורים כאשר לא ניתן להצביע על גורם מסוים כמי שמכר להם דירות
24 מגורים. אלא שהעוררים טוענים כי למשיב לא הייתה סמכות לבטל את השומות לפי מיטב
25 השפיטה שהוציא להם בשל "טעות", שכן הן תאמו את ההלכה ששררה בעת הוצאתן, ואילו
26 פסק דין גולן פורסם רק לאחר מכן.
- 27 43. טענה זו של העוררים נסמכת על שתי הנחות יסוד מצטברות:
- 28 **האחת** – כי השומות לפי מיטב השפיטה עולות בקנה אחד עם ההלכה ששררה בעת הוצאתן
29 (והינן מוטעות רק על פי העקרונות שנקבעו מאוחר יותר בפסק דין גולן);



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

וי"ע 13-02-20112 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 והשניה – כי השומות לפי מיטב השפיטה אינן יכולות להיחשב כלוקות ב"טעות" רק בשל
2 הלכה חדשה שנקבעה לאחר הוצאתן.
- 3 44. אני סבור כי שתי הנחות יסוד אלה – שגויות הן, וזאת מהטעמים שיפורטו להלן.
- 4 **ג (1) הטענה כי השומות לפי מיטב השפיטה תאמו את ההלכה הפסוקה בעת הוצאתן**
- 5 45. פסק דין לנג, אשר על בסיסו הוציא המשיב את הוראת הביצוע (7/2001) שנוכרה לעיל – קבע
6 עיקרון לפיו נדרשת קיומה של זיקה ישירה בין ההסכמים עליהם חתומים חברי קבוצת
7 הרכישה (ובכללם – ההסכם לרכישת הקרקע וההסכם לרכישת שירותי בניה) על מנת שניתן
8 יהיה לראותם כעסקה אחת שפוצלה באופן מלאכותי, וכנגזרת מכך – על מנת שניתן יהיה
9 למסות את חברי קבוצת הרכישה כרוכשי דירות.
- 10 46. כפי שפורט לעיל, עיון בנימוקיו של המשיב לשומות לפי מיטב השפיטה מעלה כי הוא כלל לא
11 טען לקיומה של הזיקה ההדוקה הנדרשת בין ההסכמים עליהם חתמו העוררים. מכאן, שגם
12 על פי המצב המשפטי שהיה קיים בעת הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה – המדובר היה
13 בשומות שגויות.
- 14 **ג (2) הטענה כי השומות לפי מיטב השפיטה אינן יכולות להיחשב כ"טעות" בשל הלכה חדשה**
- 15 **הכלל בדבר רטרוספקטיביות של הלכה חדשה**
- 16 47. גם אם ניתן היה לקבל טענת העוררים בדבר היות השומות לפי מיטב השפיטה תואמות את
17 המצב המשפטי ששרר בעת הוצאתן, וכי הן נחשבות כמוטעות רק על פי הלכה שנקבעה בפסק
18 דין מאוחר יותר – עדיין ניתן להגדירן כ"מוטעות משפטיות" בשל הלכה חדשה שנקבעה לאחר
19 הוצאתן, באופן המצדיק תיקונן. אבאר להלן הנימוקים לקביעתי זו.
- 20 48. סוגיית המועד לתחולתה של הלכה פסוקה חדשה נדונה ברע"א 8925/04 **סולל בונה בניין**
21 **ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל**, סא (1) 126, 141 (2005) (להלן:
22 **"הלכת סולל בונה"**). כב' הנשיא א' ברוק פסק, כחלק מדעת הרוב, כי:
23 **"נקודת המוצא העקרונית היא כי הלכה שיפוטית חדשה חלה הן רטרוספקטיבית והן**
24 **פרוספקטיבית. יחד עם זאת, הנני סבור כי אין מניעה עקרונית להכיר בכוחו של בית**
25 **המשפט העליון ליתן לתקדימיו תוקף פרוספקטיבי בלבד"**.
- 26 באשר למקרים החריגים בהם ייתן בית המשפט לתקדימיו תוקף פרוספקטיבי בלבד, קבע
27 הנשיא א' ברוק כי:
28 **"קיומו של אינטרס הסתמכות ופגיעה בו הם תנאים הכרחיים לתחולה פרוספקטיבית**
29 **בלבד של הלכה חדשה"** (עמוד 151; ההדגשות אינן במקור - ב' א').



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 בהמשך, בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (פורסם בנבו, 22.4.2007), הוחלה
2 הלכת סולל בונה גם על ענייני מס:
- 3 "שאלת תחולתן של הלכות חדשות נדונה בבית המשפט זה לא מכבר ב- רע"א 8925/04 סולל
4 בונה נ' עובון המנוח אחמד עבד אלהמיד (מיום 27.3.2005). בפרשה זו נקבע כי **ככלל,**
5 **תחולנה הלכותיו של בית המשפט למפרע. איני רואה סיבה מספקת שלא לנהוג כך גם**
6 **בענייננו"** (סעיף 14 בפסק הדין של כבי השופטת מ' נאור) (להלן: "הלכת סמי").
- 7 כן ראו פסק דינו המקיף של חברי כבי השופט א' סטולר בע"א (מרכז) עקיקי נ' ועדה מקומית
8 לתכנון ובניה הוד השרון (פורסם בנבו, 12.3.2009) (להלן: "פסק דין עקיקי").
- 9 בנוסף, ראו דבריו של פרופ' יצחק הדרי בספרו "מיסוי מקרקעין" (חלק ג', מהדורה שניה)
10 (להלן: "והדרי") אשר תומך גם הוא בעמדה כי יש לאפשר תיקון שומה על פי סעיף 85 לחוק
11 בשל טעות משפטית הנובעת משינוי הלכה משפטית המאוחרת ליום הוצאת השומה הסופית:
- 12 "משנפתחה הדלת בסעיף 85, נוצר חריג רחב יחסית לכלל האמור, ויש מקום לתת את הדעת
13 על הנסיבות שבהן יורשו הצדדים להסתמך על שינוי הלכה פרשנית של בית המשפט העליון
14 כעל בסיס לפתיחת שומה סופית. הלכה זו מכריזה קבל עם ועדה על הפרשנות הנכונה גם
15 לגבי שומות סופיות במקרים אחרים. נכון שבמקרה הרגיל אין לפתוח שומות סופיות, אבל
16 אין אנו דנים במקרה הרגיל, אלא בנקודת האיזון שבין אילוצים מתחרים, וייתכן שנקודת
17 האיזון תצביע דווקא על החלת ההלכה החדשה ותצדיק את פתיחת השומה על פי סעיף 85"
18 (עמודים 224-225; ההדגשה אינה במקור - ב' א').
- 19 49. מודע אני לכך שקיימים פסקי דין של ועדות ערר בהן הובעה הדעה לפיה שינוי הלכה אינו
20 משפיע על שומה עצמית שהפכה לסופית [ו"ע 9028-04 פנעני נ' מנהל מס שבח (פורסם בנבו,
21 19.9.2006); עמ"ש (ת"א) 629/90 טל נ' מנהל מס שבח מקרקעין מיסים 1/ה-217 ועוד. כן
22 ראו - א' נמדר "מס שבח מקרקעין" (כרך ב' - חישוב המס ותשלומ) (מהדורה שביעית,
23 תשע"ב - 2012), עמ' 588]. עם זאת, נוכח האמור בהלכת סמי, אשר החילה את הלכת סולל
24 בונה גם בעניינים פיסקאליים - "האסתמכותאות המשפטיות ... בדבר פסיקות של ועדות ערר
25 למיניהן בדבר אי תחולה רטרואקטיבית של הלכות חדשות בענייני מס, דינן להידחות מפני
26 פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין סמי" (פסק דין עקיקי, סעיף 80).
- 27 שאלת תחולתו הרטרואקטיבית של פסק דין גולן וטענת ה"הסתמכות"
- 28 50. כאמור, הכלל הינו כי הלכות חדשות חלות רטרואקטיביות, לרבות לענין שינוי שומה על פי
29 סעיף 85(א)(3) בחוק מיסוי מקרקעין. נשאלת השאלה: האם בנסיבות הנדונות בערר זה יש
30 להחיל את החריג לכלל זה, ולקבוע כי יש להחיל את פסק דין גולן באופן פרוספקטיבי בלבד,
31 נוכח טענת ההסתמכות שהעלו העוררים בהליך הנוכחי?



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

51. אקדים ואומר כי בסיכומיהם זנחן העוררים את טענת ההסתמכות, ולפיכך דין טענה זו להידחות אף מבלי להידרש לה לגופה, שכן - "כלל גדול נקוט בידי בית המשפט, לפיו, אם אין בעל הדין מעלה בסיכומי טענותיו טענה מסוימת, משמעות הדבר הוא שאף אם הועלתה על ידיו קודם לכן, הרי בכך שלא העלה אותה בשלב סיכומי הטענות, הוא נחשב כמי שזנחה" [ע"א 401/66 מרום נ' מרום, פ"מ כא (1) 673, 678 (1967)]. כן ראו: א' גורן **סוגיות בסדר דין אזרחי** (מהדורה 11, 2013), עמוד 563.
- מכל מקום, גם לגופם של דברים, אין בטענה זו כדי לסייע לעוררים.
- א. היעדר "שינוי מצב לרעה"**
- פרופי הדרי מציין בספרו כי "כדי להתגבר על השיקול הציבורי בהפעלת סעיף 85 יצטרך הפרט להוכיח ... כי פעל על סמך ההחלטה המקורית ושינה את מצבו לרעה, ואין אפשרות לתקן את הטעות מבלי שייגרם לו עוול כבד" (עמוד 225; ההדגשה אינה במקור - ב' א'). באשר לשאלה מה ייחשב כ"שינוי מצב לרעה", מציין פרופי הדרי את הדברים הבאים (תוך התייחסות לדברי כב' הנשיא א' ברק בפסק דין יעקובוביץ'):
- "דומה שבית המשפט העליון התכוון בעיקר לשינוי לרעה בעצם ביצוע העסקה הנידונה, קרי: אילו היה הנישום יודע מהו נטל המס שיוטל עליו לאחר שינוי עמדת המנהל, הוא לא היה מבצע את העסקה. ברם, בהחלט ייתכן מצב שבו השתמש הנישום בכספי התמורה לאחר החלטת המנהל המקורית וביצע בהם השקעה באופן שלא ניתן להחזיר את המצב לקדמותו בלא שייגרם לו נזק כבד. דומה שגם במצב זה תישלל זכות המנהל לתקן את השומה לפי סעיף 85 כאשר הטעות היא שלו והנישום תם לב" (עמ' 223-224) (ההדגשות אינן במקור - ב' א').**
- במקרה הנוכחי, העוררים טענו כי הכספים שהוחזרו להם שימשו לצורך החזר הלוואות שנטלו על מנת לרכוש את הדירות, או לצורך השקעה בדירותיהם. העוררים לא טענו כי לא היו מבצעים את העסקה לו היו יודעים מהו נטל המס שיוטל עליהם לאחר שינוי עמדת המנהל, ולא בכדי: שהרי השומות החדשות שהוצאו ע"י המשיב תואמות את שומותיהם העצמיות של העוררים. גם טענתם של העוררים על הסתמכות הנובעת מכך שהשתמשו בכספים שנטרו בדיהם על פי השומות לפי מיטב השפיטה לצורך פרעון הלוואות שנטלו בקשר לדירה ולצורך השקעה בדירותיהם - אין בה כדי להיחשב כ"נזק גדול" שנגרם להם, התומך בטענת "הסתמכות". בהקשר זה ראוי להדגיש כי:
- (1) החזר הלוואות לא יכול להיחשב לנזק גדול - שכן ממילא מוטל היה על העוררים לפרוע את חובותיהם בגין רכישת הדירה;
- (2) השקעה בדירה גם היא לא יכולה להיחשב לנזק גדול - שכן היא משביחה את ערך הדירה.



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

וי"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נותניה)

- 1 **ב. היעדר הצדקה להסתמכות**
- 2 מעבר לכך, נוכח העובדה שהעוררים עצמם הצהירו בשומתם העצמית על רכישת מקרקעין
3 בלבד, ובשים לב לכך שיהעוררים ידעו כי בכוונת יתר חברי הקבוצה (המשקיעים) להגיש ערר
4 על השומות לפי מיטב השפיטה בהן נקבע כי רכשו דירות מגורים (עדות העורר 1 עו"ד עילי
5 מימן - ע' 25, ש' 20-13; ע' 43, ש' 24-16; ע' 52, ש' 20-17) – נראה כי בנסיבות העניין לא
6 הייתה כל הצדקה לכך שיסתמכו על שומות אלה כסופיות.
- 7 לא זו אף זו: העוררים לא הצביעו על פסק דין כלשהו בכלל, ופסק דין של בית המשפט העליון
8 בפרט, אשר ניתן לפני פסק דין גולן וקבע (בניגוד לפסק דין גולן) כי יש למסות חברי קבוצת
9 רכישה בגין רכישת דירת מגורים גם כאשר אין גורם כלשהו אותו ניתן לראות כמי שמכר להם
10 דירות. משלא הוכח שפסק דין גולן שינה הלכה פסוקה קיימת שעמדה בבסיס השומות לפי
11 מיטב השפיטה – לא הייתה לעוררים הצדקה להסתמך על שומות אלה.
- 12 52. לאור כל האמור לעיל, אני קובע בזאת כי דין טענת ההסתמכות של העוררים להידחות;
13 ומאידך – יש להכיר בתחולתה הרטרואפקטיבית של ההלכה שנקבעה בפסק דין גולן. לפיכך,
14 אני קובע כי המשיב נהג כדין כאשר תיקן את השומות לפי מיטב השפיטה בשל "טעות
15 משפטית" אשר התבררה לו בעקבות מתן פסק דין גולן.
- 16 **ד. האם עקרון "אחידות המס" מצדיק את הוצאת השומות החדשות – כטענת**
17 **המשיב; או את ביטולן – כטענת העוררים?**
- 18 53. המשיב נימק החלטתו להוציא שומות חדשות לא רק בהבהרה או בשינוי שחל במצב המשפטי
19 בעקבות מתן פסק דין גולן, אלא גם "בעקרון אחידות המס". לדבריו, מאחר שהוחלט על
20 תיקון השומות לפי מיטב השפיטה שהוצאו למשקיעים (בעקבות ערר שהגישו המשקיעים על
21 שומות אלה) – לא ניתן היה שלא לתקן. באופן זהה, גם את השומות לפי מיטב השפיטה
22 שהוצאו לעוררים, שכן הן המשקיעים והן העוררים שייכים לאותה קבוצת רכישה.
- 23 54. כנגד טענה זו השיבו העוררים כי עקרון אחידות המס מחייב דווקא את קבלת הערר שהגישו,
24 שכן יישום עקבי של עיקרון זה מחייב את פתיחת כל השומות שהוצאו במקרים דומים, בגדרן
25 החליט המשיב למסות חברי קבוצת רכישה במס רכישה לפי שווי הדירות על אף שלא ניתן היה
26 להצביע על "גורם מארגן" אשר מכר להם דירות. העוררים מדגישים כי המשיב עצמו הודה
27 שלא עשה כן (פרוטוקול הדיון מיום 13.2.14, ע' 61, ש' 24-22; ע' 62, ש' 5-4) ולפיכך,
28 לדבריהם, מחייב עקרון "אחידות המס" דווקא את ביטול השומות החדשות שהוצאו
29 לעוררים.



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 55. מניתוח הדברים שהובא לעיל וקביעתי כי המשיב רשאי היה לתקן את השומות לפי מיטב
2 השפיטה בשל "טעות" שנפלה בהן, ניתן להיווכח כי הכרעה בסוגיית "אחידות המס" אינה
3 נדרשת לצורך ההכרעה בערר זה.
- 4 מכל מקום, לא למותר לציין כי במענה לטיעוני העוררים הסביר המשיב כי בעקבות פסק דין
5 גולן נקבעו על ידו נהלי עבודה לפיהם יבוצע תיקון לשומות במקרים של תיקי שומה
6 "פתוחים", אך לא יבוצע תיקון לשומות בתיקים "סגורים", בהתחשב בקשיי תקציב וכוח
7 אדם. לדברי המשיב, במקרה דנן היה תיק השומה "פתוח" בשל הערר שהגישו המשקיעים על
8 השומות לפי מיטב השפיטה, ולפיכך נקבע כי יש לשנות את השומה בתיק זה לכלל חברי
9 קבוצת הרכישה, בהתאם לאמור בפסק דין גולן (פרוטוקול, ע' 62, ש' 4-17).
- 10 ויודגש: העוררים לא הצביעו על מקרים קונקרטיים של תיקי שומה נוספים בעלי מאפיינים
11 זהים לתיק השומה נושא ערר זה, אשר על אף היותם "פתוחים" – לא תיקן המשיב שומות לפי
12 מיטב השפיטה אותן הוציא במסגרתן בשל פסק דין גולן. מכאן שלא עלה בידי העוררים
13 להוכיח טענותם זו, וגם מטעם זה – דינה להידחות.
- 14 **ה. ככל שייקבע כי אין לבטל את השומות החדשות – האם יש מקום לבטל את**
15 **החיוב בקנסות ובהפרשי הצמדה וריבית שהושתו על העוררים?**
- 16 **ה (1) סוגיית הקנסות**
- 17 56. סעיף 94ב' בחוק מיסוי מקרקעין קובע לענין חיוב בקנס בגין פיגור בתשלום מס על פי חוק
18 מיסוי מקרקעין כי:
- 19 (א) "סכום שחייבים לשלמו על פי חוק זה ולא שולם במועדו, יווסף עליו קנס של 1/2% לכל
20 שבוע של פיגור ובלבד שלא יוטל קנס לפי סעיף זה על אי-תשלום מס בשל תקופה
21 שחייבים לגביה קנס על פי סעיף 94א.
- 22 (ב) לענין קנס לפי סעיף זה בשל פיגור בתשלום המס יראו את תחילת תקופת הפיגור בתום
23 14 ימים מיום שבו נמסרה השומה לחייב, ולגבי מי שעשה שומה עצמית – מיום שבו
24 היתה שומתו לסופית".
- 25 עם זאת, קובע סעיף 94ג' כי למשיב אפשרות לפטור את הנישום מתשלום קנס זה:
- 26 "המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הקנס שלפי סעיף 94ב,
27 כולו או מקצתו".
- 28 57. במקרה דנן, ביום 9.11.09 הגישו העוררים שומות עצמיות בגין העסקה בהתייחס לרכישת
29 מקרקעין. המשיב הוא שדחה שומות אלה (ביום 27.10.10) בהוציאו שומות לפי מיטב השפיטה
30 המסווגות את העסקאות כעסקאות רכישת זירות מגורים; והוא שחזר בו (בתחילת חודש מאי



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

וי"ע 20112-02-13 מימון ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נותניה)

1 מהשומות לפי מיטב השפיטה שהוציא בשל טעות משפטית שנפלה בהן, והוציא במקומן
2 שומות חדשות המסווגות את העסקאות לרכישת מקרקעין בלבד.

3 בנסיבות אלה, כאשר השינויים במיסוי של העסקאות נושא ערר זה נובעים מטעות של המשיב,
4 מן הראוי לפטור את העוררים מתשלום קנסות כלשהם שכן המדובר בתשלום בעל **אופי עונשי**
5 **והרתעתי**, אשר איננו מוצדק בנסיבות הנוכחיות כאשר אין עוררין כי העיכוב בתשלום מלוא
6 סכום המס נבע משומות מוטעות של המשיב אשר שינו שומות עצמיות של העוררים, שגם
7 שילמו בעבר את המס לפיהן, וכאשר אין מקום להטלת קנס משיקולים של התרעה.

8 **ה (2) סוגיית ההצמדה וריבית**

9 58. בסעיף 94 בחוק מיסוי מקרקעין נקבע כדלקמן:

10 (א) י"על סכומי מס, לרבות סכום מס שאינו שנוי במחלוקת, שלא שולמו בתוך 60 ימים
11 מיום המכירה או מיום הפעולה באיגוד המקרקעין, לפי העניין, ייוספו, החל ביום
12 שלאחר תום התקופה האמורה עד יום התשלום, הפרשי הצמדה וריבית, גם אם חלים
13 על המכירה או על הפעולה סעיפים 5(ב)1, 51 או 52.

14 (ב) ...

15 (ג) **המנהל רשאי, אם ראה סיבה מספקת לכך, לפטור אדם מתשלום הפרשי ההצמדה**
16 **והריבית, כולם או מקצתם".**

17 באופן דומה, נפסק כי בעניין פסיקת הפרשי הצמדה וריבית על ידי בית המשפט לטובת בעל דין
18 הזוכה בתביעה שהגיש כי:

19 "ככלל, יש לפסוק הצמדה וריבית, אולם בית המשפט רשאי, לפי שיקול-דעתו, להכריע
20 אחרת, אם יש מקום למסקנה, כי בעל הדין הזוכה תרם תרומה מהותית להתמשכות
21 היתרה של ההליכים, חטא בהטחת חינם של בית המשפט או נקט פעולות פסולות כיוצא
22 באלה" [כבי הנשיא מ' שמגר בע"מ 419/80 הולנדר ושות' בע"מ נ' הוד אווז בע"מ, פ"ד לו
23 (4) 434, +33 (1982) (ההזגשה אינה במקור – ב' א')].

24 59. אני סבור כי מקרה זה איננו נמנה על אותם מקרים חריגים בהם ישנה הצדקה לשלול מבעל
25 הדין שזכה בהליך משפטי את זכאותו לקבל הפרשי ריבית והצמדה על חובו של בעל הדין
26 שכנגד, במיוחד כאשר עסקינן בחוב בגין אי תשלום מס. אוסיף ואציין כי העוררים עצמם זכו
27 לקבל הפרשי הצמדה וריבית בגין ההפרש שבין סכום המס לפי השומות העצמיות שנערכו על
28 ידם לבין סכומי המס לפי השומות לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב – ולפיכך אין מקום
29 לנהוג אחרת כאשר מדובר בתשלומי מס המגיעים מהם למשיב.

30



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

V. סוף - דבר

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29

60. כפועל יוצא מכל האמור לעיל, אציע לחברי בדלקמן:

- א. דין הערר להידחות (ככפוף לאמור להלן בסעיף 60(ד) להלן).
- ב. העוררים יחויבו ע"י המשיב בתשלום מס רכישה בגין העסקאות נושא ערר זה כרוכשי מקרקעין בלבד, כאמור בשומות החדשות שהוצאו ע"י המשיב;
- ג. לחיובים נושא השומות שיוצאו לעוררים בהתאם לאמור בסעיף 60 (ב) דלעיל יתווספו הפרשי הצמדה וריבית כדין.
- ד. העוררים יהיו פטורים מתשלומי קנסות כשהם בקשר לשומות החדשות נושא ערר זה.
- ה. בנסיבות העניין, נוכח הטעות המשפטית שנפלה בשומות לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב, כמו גם בשל הסוגיות העקרוניות שנדרונו בפסק דין זה – אין צו להוצאות.

חבר הוועדה דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין:

קראתי בעיון את חוות דעתו של יוה"ר הוועדה הנכבד ואני חולק עליה עם כל הכבוד הראוי:

המצב הנורמטיבי

סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "חוק המיסוי") קובע:

"המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79 ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, בכל אחד מהמקרים האלה:

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

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

(3) נתגלתה טעות בשומה."

סעיף 15 לחוק הפרשנות, התשמ"א - 1981 (להלן "חוק הפרשנות") קובע:

"הסמכה להתקין תקנות או ליתן הוראת מינהל – משמעה גם הסמכה לתקן, לשנותן, להתלותן או לבטלן בדרך שהותקנו התקנות או ניתנה ההוראה."

סעיף 85 הינו סעיף יוצא דופן המאפשר למשיב לפתוח שומה ולתקנה בתוך ארבע שנים מיום שנעשתה. אין כל ספק כי סעיף 85 פוגע בסופיות ההחלטה של הרשות המנהלית ובציפייה המוצדקת של הנישום, שעניינו הסתיים בעת שהתקבלה ההחלטה בו. סעיף 85 מתייחס לפתיחת שומה סופית.



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 בע"א 9165/99 איציק וצורי נגד מנהל מס שבח נקבע ע"י כב' השופט שטרסברג-כהן, שקבלת הערר
2 אינה וגרעת מסמכותו של המשיב ומשיקול דעות להוציא שומות מתוקנות בהתאם לסעיף 85 לחוק
3 המיסוי. לעניות דעתי, אף על פי שהמשיב יורשה להשתמש בסמכותו לפי סעיף 85, החלטתו תיבחן
4 לאור היותה הליך מינהלי, ותיפסל אם היא לוקה בחוסר תום לב, מידתיות וסבירות.
- 5 סעיף 85 הנ"ל אינו תחליף להליכי שומה רגילים, עם זאת ניתן לעשות בו שימוש גם כאשר אין
6 למשיב סמכות ומסגרת הליכי השומה וההשגה הרגילים. נטל ההוכחה, שהתמלאו התנאים
7 לשימוש בסעיף 85, מוטל על היוזם את השימוש בו, במקרה זה על המשיב.
- 8 ברוב דברי החקיקה, מקור הסמכות לתקן החלטה של המשיב הוא סעיף 15 לחוק הפרשנות, אולם
9 כב' השופט ברק קבע בע"א 736/87 יעקובוביץ נ. מנהל מס שבח, פ"מ מה(3) 365 כדלקמן:
- 10 "לא מצאנו במקרה המסוים של שומה לצרכי מס שבח מקרקעין כל טעם, מדוע אותם
11 שיקולים, שהם יפים לעניין שינוי החלטות מנהליות באופן כללי...לא יהיו יפים גם בעניין
12 המסוים הזה. אין, לדעתנו, כל סיבה שסמכותו של מנהל מס שבח לשנות החלטות שומה
13 תהא שונה בהיקפה מסמכותו של מנהל נטל רכוש לשנות החלטות שומה. העובדה שהסמכות
14 הראשונה קבועה בחוק ספציפי בעוד שהסמכות השנייה קבועה בחוק הפרשנות, אינה סיבה
15 מוצדקת ליצירת אבחנה".
- 16 ועוד נקבע:
- 17 "זו גם דרכה של הפסיקה מאז ומעולם בכל הקשור בשינוי החלטות מנהליות. הסמכות
18 לשנות החלטה מנהלית צריכה להיות מופעלת מתוך מותן תשומת לב לזכותו של הפרט
19 לשמור על זכויות שהותגבשו בידי עקב והחלטה, ותוך התחשבות בהסתמכותו עליהן. אכן,
20 סמכות השינוי לחוד והפעלת שיקול הדעת במסגרת הסמכות לחוד".
- 21 בע"א 1458/99 רוזנברג נ. מנהל מס שבח קובע כב' השופט אנגלרד, המצטרף לפסק דינו של כב'
22 השופט ריבלין:
- 23 "הגישה, לפיה ניתן להפריד לצורך סעיף 85 בין שני ההיבטים של השומה – ההיבט
24 המתייחס למיסוי העסקה בהווה וההיבט הצופה פני עתיד – מוקשית בעיני. שינוי
25 רטרואקטיבי של סיווג העסקה נשוא השומה פוגע בעקרון הסופיות של החלטה המנהלית
26 של רשויות המס וכן באינטרס ההסתמכות של האזרח. גם כאשר שינוי הסיווג נעשה אך ורק
27 לצורך הטלת מט על עסקאות מאוחרות נקרקע, יש בו מידה של רטרואקטיביות. תיקון
28 שומות באופן רטרואקטיבי הוא דבר חריג ומן הראוי להגביל את היקף תחולתו".
- 29 כל האמור לעיל הינם דברים כלליים הנוגעים לשימוש בסעיף 85 לחוק המיסוי.



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 בהמשך לאמור לעיל לגבי ההליך של שקילת האינטרסים של הפרט מול אלה של הכלל, נקבע בע"א
2 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל נגד מנהל מס רכוש (פרדס בנבו), שאינטרס הפרט חזק במיוחד כאשר
3 שונה מצבו לרעה בעקבות ההחלטה של המשיב.
- 4 הסוגיה בה עסקינן דנה במקרה שבו נבעה הטיעון המשפטית משינוי הלכה משפטית מאוחרת ליום
5 המכירה וליום השומה הסופית.
- 6 העילה השלישית לפתיחת שומה סופית – טעות – הינה כיום רחבה ופוגעת בעקרון של "סופיות
7 השומה".
- 8 טעות משפטית לעניין זה היא טעות בהבנת החוק, כאשר ההלכה המשפטית הידועה הינה אחרת
9 והשומה התבססה על הלכה מוטעית. ואולם, דין זה לא יחול במקרה של שינוי הלכה על ידי החלטה
10 מאוחרת של בית המשפט. שינוי כזה לא יכול לגרום לכך, שכל השומות שנעשו בעבר בהתאם להלכה
11 הראשונה ייחשבו לשומות שנעשו בטעות וניתן יהיה לתקן. לטעמי השינוי של הלכה משפטית פועל
12 מיום נתינתה ואילך ואין לו השפעה על פעולות שנעשו על בסיס ההלכה הקודמת.
- 13 במקרה דנן טוענים העוררים: שלמרות שהצהירו על רכישת קרקע, המשיב החליט שרכשו דירה
14 והחזיר להם כספים ששילמו בעודף. המשיב סבר אז, שקבוצת רכישה שקונה קרקע ובונה בעצמה
15 נחשבת כמי שחבריה רוכשים דירות. זאת, למרות שמי שמכר להם את הקרקע לא מכר להם דירות
16 ובעצמו שילם מס כמוכר קרקע. העוררים טוענים שהשתמשו בכספים שקיבלו חזרה כדי להשקיע
17 באבזרים בדירות שנבנו על הקרקע. כתוצאה מההסתמכות על שומת המשיב ועל כן שינו מצבם
18 לרעה ואין להתיר את תיקון השומה ביוזמת המשיב.
- 19 העוררים עוד טוענים כי הלכת גולן דלעיל חלה מרגע פרסומה ואילך ואינה בסיס ל"טעות" על פי
20 סעיף 85 לחוק המיסוי. בנוסף טוענים העוררים כי היוזמה לתיקון נובעת מקבוצת המשקיעים
21 לתיקון השומה בעניינם וסיווגה מחדש כרוכשי קרקע ולא דירות. יתירה מזאת מאז פרסום הלכת
22 גולן חלף פרק זמן משמעותי עד לתיקון.
- 23 לעומתם טוען המשיב, כי אכן תיקון השומה הסופית שהוציא לעוררים בחלוף שנתיים מהמועד בו
24 ניתן לתקן, אך לאורי העובדה כי סעיף 85 מקנה אפשרות לתיקון בתוך ארבע שנים לא צריכה
25 להתעורר בעיה.
- 26 המשיב סבור כי ההחלטה המנהלית אינה כפופה לעקרון הסופיות של גמר המלאכה ואף לא לעקרון
27 של מעשה בית דין. היא צריכה מיזיה של גמישות, שתאפשר להתאים אותה מעת לעת לנסיבות
28 המשתנות. ועוד סבור הוא כי לא רק שרשות שלטונית נדרשת לשנות את החלטתה מקום בו נפלה בה
29 טעות, היא מחויבת לעשות כן, כאשר נמצא שנפלה טעות בהחלטתה.
- 30 לדעת המשיב הינו רשאי לשנות את עמדתנו השגויה, שאם לא כן הוא יהיה כבול להחלטות שגויות גם
31 לאחר שהכיר בטעותו. המשיב מסתמך על וע 1247/06 תלמי מנשה נ. מנהל מיסוי מקרקעין (נבו)
32 16.11.10) שם נקבע:



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

ו"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 "נראה כי הצדק עם המשיב ואין בטענה זו של העוררת בכדי למנוע דיון בדין המהותי. שכן
2 זכותו של המשיב לחזור בו ממדיניות העבר ולאמץ מדיניות חדשה לגבי שומות חדשות, אם
3 הוא סבור כי שגה בעבר, ואין זכות קטינה לעוררת לבקש "הטבה" שלא כדין, אך בשל
4 העובדה שכך נהג המשיב בהשגות קודמות...".
- 5 עמדת רשות המיסים בעבר (לפי החלטה בהשגה, נספח 6 לתצהיר המשיב) הייתה, כי חברי קבוצת
6 רכישה חותמים על מנגנון הווי שלם אשר אמור להובילם למוצר מוגמר של דירת מגורים. בהתאם
7 לגישה זו, ראה המשיב בחברי הקבוצה, כמי שרכשו דירת מגורים, אף בנסיבות כאלה שלא ניתן היה
8 לזהות גורם שמכר את הדירות לקבוצה. המשיב החליט להוציא שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם
9 לעלות הכוללת של הדירה שתיבנה.
- 10 בעניין גולן הניל נקבע כי אין לראות במשתכניו כמי שרכשו דירות מגורים מהקבלן, כאשר הקבלן
11 שנטען לגביו, כי מכר להם דירת מגורים, לא היה בעצמו בעל הזכות במקרקעין. המשיב טוען כי
12 בעניין גולן מבהיר בית המשפט העליון כי לא ניתן לנתק בין פעולת המכירה לפעולת הרכישה. פסייד
13 גולן דן בנסיבות של הרחבה במושבים ובקיבוצים על רקע החלטות מנהל מקרקעי ישראל. לפיכך,
14 סברה רשות המיסים בתחילה, שאין להקיש מהלכה זו לעניין קבוצת הרכישה. אולם, לאחר
15 שנערכו דיונים רבים בדרגים הגבוהים ביותר ברשות המיסים, הגיע רשות המיסים למסקנה, כי
16 לאור המצב המשפטי באותה העת לרבות הלכת גולן, קבוצת רכישה מסוג העוררים אינה רוכשת
17 דירות מגורים אלא קרקע בלבד.
- 18 המשיב סבור כי הלכת גולן לא שינתה הלכת קיימת, אלא הבהיר מצב משפטי קיים. מכאן שתיקון
19 שומה לאור המצב המשפטי באותה עת ולאחר שניתן פסייד אינו מהווה החלה למפרע.
- 20 משמצא המשיב כי חלה טעות משפטית בעמדתו, קמה עליו חובה לתקן את פועלו וליישר קו עם
21 הדין. עיקר ההסתמכות של המשיב היא על הלכת יעקובוביץ הניל.
- 22 בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ. משה סמי (פורסם בנבו, ניתן ביום 22.4.07), היה דיון
23 בשאלה ממתי יש לשנות הלכה – האם רטרואקטיבית או רק מכאן ואילך. עמדת בית המשפט הייתה
24 כי יש להחיל את ההלכה החדשה גם על העבר לגבי שומות תלויות ועומדות. לדעתי, ניתן להבין
25 מפסק הדין כי העובדה שהשומה שהוציא המשיב לפי מיטב השפיטה הייתה סופית אינה מאפשרת
26 שינויה מכח הרטרואקטיביות. פסק הדין בעניין זה אושר בדנ"א 3993/07 (ניתן ביום 14.7.11).
- 27 המשיב בסיכומיו (ראה סעיף 23) טוען "פסייד גולן לא שינה הלכה קיימת, אלא הבהיר את המצב
28 המשפטי הנכון. לפיכך, תיקון השומה לאור המצב המשפטי באותה עת ולאחר שניתן פסייד אינו
29 מהווה החלה למפרע".
- 30 המשיב מתרץ את תגובותיו (ראה סיכומיו סעיפים 24,25,26) לאור טיעוני קבוצת רכישה במקרים
31 דומים (שחלקם היו בפני ועדה זו) וטוען להגנתו כי במועד החוזימה על הסכם השיתוף, טרם נבחר
32 קבלן מבצע, וטרם נבחרו יתר הגורמים המקצועיים אשר אמונים על ביצוע הפרויקט. בנסיבות מעין



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

וי"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

- 1 אלה סבור המשיב בסיכומיו כי יש קושי ממשי לאתר את מוכר דירות המגורים, ולכן מצא המשיב,
2 כאמור, שיש לקבל את הצהרת העוררים במשי"ח.
- 3 קשה לי לקבל דרך התנהגות זו מצד המשיב. הפעלת סמכות התיקון של סעיף 85 כרוכה בתום לב
4 והיעדר שיקולים זרים. בלשון העם החלטותיו של המשיב מהוות "זגזוג". מה גם שהגורמים
5 העיקריים לקבלת הצהרת העוררים במשי"ח היו: פסי"ד גולן, שניתן כאמור לאחר מתן השומות לפי
6 מיטב השפיטה והגעה לידי הסכם עם קבוצת המשי"ח לפי חיזורים ומקבלים את השומה העצמית
7 שלהם במשי"ח!
- 8 בהרבה מקרים שנידונו הן בוועדה שלנו והן במחוז תל אביב הגיעו לכל מיני פשרות במצבים דומים,
9 פעם לפי ערך קרקע, פעם לפי ערך דירות בשיטת עלויות וכיו"ב. כל המקרים הללו נדונו לפני התיקון
10 לחוק המיסוי בדבר קבוצות רכישה (ראה התייחסות בסעיף 44 לסיכומי המשיב וסעיפים 20,22
11 לסיכומי העוררים).
- 12 קבלת עמדת העוררים אינה מהווה הנצחה של טעות, מכיוון שבמקרים אחרים לא מוגבל המשיב
13 בשינוי החלטותיו בקשר לאותו נושא.
- 14 לכן גם הטיעון של המשיב בסעיף 31 לסיכומיו: ומשמצא המשיב כי חלה טעות משפטית בעמדתו,
15 קמה עליו חובה לתקן את פועלו וליישר קו עם הדין, שכן כך מורה החוק וכך מכתוב האינטרס
16 הציבורי" אינו מקובל עלי. אילו היה המשיב מוציא תיקון מיד לאחר פרסום פסי"ד גולן הייתי יכול
17 להבין התנהגות זו של המשיב.
- 18 העובדה שסעיף 85 לחוק מאפשר תיקון שומה תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, אינה מצדיקה שיהוי
19 כה רב בהוצאת תיקון שומה בנסיבות המקרה.
- 20 לטעמי, אם הייתה הלכת גולן הנ"ל משתנית בפסיקה מאוחרת לתוצאה הפוכה, היה המשיב יכול
21 לפי הבנתו להזור ולשנות את החלטתו לחזור לשומה המקורית של העוררים. היציבות המשפטית וכן
22 יחס המדינה לנישומיה אינו סובל תופעות כאלה.
- 23 נימוקי העוררים בסיכומיהם מקובלים עלי ועדיפים על נימוקי בא כח המשיב בסיכומיו!
- 24 לגבי טענת ההסתמכות של העוררים אני מוצא כי אין צורך לדון בה לאור כל האמור לעיל.
- 25 לו דעתי הייתה נשמעת הייתי מקבל את הערר ומחייב את המשיב לשלם לעוררים הוצאות משפט
26 בסכום כולל של 20,000 ₪.

דן מרגליות, עו"ד
ושמאי מקרקעין
חבר הוועדה



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

וי"ע 20112-02-13 מימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (נתניה)

1

2

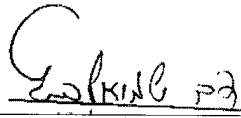
חבר הוועדה דב שמואלביץ, עו"ד:

3

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע יו"ר הוועדה כבי השופט בנימין ארנון, וזאת - מהנימוקים אשר

4

פורטו על ידו בפסק דינו.



דב שמואלביץ, עו"ד
חבר הוועדה

5

6

הוחלט ברוב דעות, לפי האמור בפסק דינו של יו"ר הוועדה כבי השופט בנימין ארנון.

7

ניתן היום, כ"ג כסלו תשע"ה, 15 דצמבר 2014, בהעדר הצדדים.

8

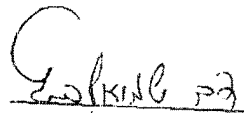
המזכירות תודיע טלפונית לצדדים על תוצאת פסק הדין שניתן בערר זה, ותמציא לצדדים את פסק

9

הדין בדואר רשום.



עו"ד דן מרגליות



עו"ד דב שמואלביץ



בנימין ארנון, שופט

10

11