ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963
שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 69293-12-25 קליין נ' מנהל מיסוי מקרקעין

תיק חיצוני:

לפני **כבוד השופטת יעל ייטב - יו"ר הוועדה**
גידי גבאי – שמאי מקרקעין, חבר הוועדה
אלי דוידי – עורך דין, חבר הוועדה

העוררים **1. אורן קליין**
2. קליין מוניק מיכל
ע"י ב"כ עו"ד מרים סטולרו

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין**
ע"י ב"כ עו"ד יזבי ובשט, פרקליטות מחוז דרום - אזרחי

פסק דין

יו"ר הועדה, כב' השופטת יעל ייטב:

1. בקשה לסילוק הערר על הסף, בשל שיהוי בהגשתו ובשל העדר עילה.

2. ערר על החלטת המשיב (להלן: "**המנהל**") מיום 7.8.2025, שניתנה על פי סעיף 85 ב**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963** (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"). בגדרה של ההחלטה תיקן המנהל את השומה, לבקשת העוררים, באופן חלקי.

העובדות וההליכים

3. תחילתה של הפרשה ביום 28.08.2022, המועד בו מכרו העוררים דירת מגורים חד משפחתית, ששטחה הבנוי 240 מ"ר, הידועה כגוש 100963, חלקה 103, ברחוב נחל יתיר 9 בלהבים. על פי ההצהרה שהגישו העוררים למנהל הסתכמה התמורה בגין מכירת הזכות במקרקעין לסך של **3,230,000** ₪, ושווי הרכישה, נכון ליום 10.12.14, עמד על **597,344** ₪. לפי השומה העצמית שערכו העוררים הסתכמו הוצאות ההשבחה לסך של **2,297,000** ₪, ומס השבח עמד על 31,478 ₪.

https://www.capitax.co.il/Attachments/69293-12-25.pdf

4. בעקבות דרישה שהוציא המנהל צירפו העוררים אסמכתאות להוצאות ההשבחה, אשר לא צורפו להצהרתם מלכתחילה. בעקבות הגשת האסמכתאות ערך המנהל שומה לפי מיטב השפיטה, על יסוד אותן אסמכתאות, בגדרה התיר בניכוי בסך 520,000 ₪, והעמיד את מס השבח על 490,951 ₪.
5. ביום **24.07.2023** הגישו העוררים השגה. להשגה לא צירפו העוררים אסמכתאות נוספות לתמיכה בטענתם, מעבר לאסמכתאות שצירפו בעקבות הדרישה. העוררים זומנו לדיון בהשגה ליום **3.9.23**, אך לא התייצבו לדיון.
6. ביום **21.03.2024** ניתנה החלטת המנהל אשר דחתה את ההשגה. בהחלטה בהשגה צוין כי לא צורפו המסמכים שנדרשו וכי העוררים לא התייצבו לדיון, ועל כן ההשגה נדחית. יחד עם זאת צוין כי ככל שיומצאו המסמכים הנדרשים הם יבדקו במסגרת תיקון שומה. העוררים לא הגישו ערר על ההחלטה בהשגה.
7. ביום **26.6.2024** הגישו העוררים בקשה לתיקון שומה. עוד באותו היום נדחתה בקשתם על הסף מהטעם שהשמאות שצורפה לבקשתם לא הייתה לנכס נושא השומה. העוררים לא הגישו ערר לוועדת הערר על ההחלטה האמורה.
8. ביום **22.7.24** הוגשה בקשה נוספת לתיקון השומה, אשר אף היא נדחתה על הסף, על פי האמור בכתב התשובה, מהטעם שהשומה שצורפה לה לא הייתה אף היא לנכס נושא השומה. גם על ההחלטה האמורה לא הגישו העוררים ערר לוועדת הערר.
9. **ביום 24.07.2024 הוגשה בקשה נוספת לתיקון שומה, וביום 09.02.2025 הומצאה שמאות לאומדן עלויות בניה בנכס, אשר העריכה את עלויות הבניה בסך של 2,060,000 ₪**
10. ביום **07.08.2025** ניתנה החלטה על פי סעיף 85 בחוק מיסוי מקרקעין, שהיא ההחלטה נושא הערר (להלן- "**החלטת תיקון השומה**"). בגדרה של החלטת תיקון השומה הותרו בניכוי עלויות בניה בסך של 1,397,323 ₪. כמו כן הותר בניכוי מס רכישה ששולם בסך 24,638 ₪, אף שניכויו לא התבקש. בגדרה של החלטת תיקון השומה הועמד המס על סך של **248,882** ₪.
11. בהחלטת תיקון השומה פירט המנהל כי בהתאם לסעיף 39 בחוק מיסוי מקרקעין, מותנית התרת ניכוי ההוצאות בכך שהמוכר נשא בהוצאות בפועל וכי הומצאו אסמכתאות מתאימות התומכות בכך. פורט כי בזימון לדיון בהשגה נדרשו העוררים להציג הסכמי עבודה עם קבלנים, בעלי מקצוע, ועם כלל נותני שירותי הבנייה; צילומי שקים ששולמו עבור עבודות הבנייה; תדפיסי חשבון בנק המעידים על ביצוע התשלומים; מראי מקום המפרטים מהו הסכום ששולם לכל אחד; קבלות המעידות ער רכישת חומרי בנייה ומוצרים סניטריים, אלומיניום, בטון, דלתות; ועוד.

12. המנהל ציין כי העוררים לא התייצבו בשעתו לדיון בהשגה, ולא המציאו את המסמכים שנדרשו, אף שהבנייה נעשתה תחת מגבלות "חוק המזומן" המצריכות קיומן של אסמכתאות. עוד צוין כי ההשגה נדחתה ואולם ניתנה לעוררים האפשרות לבחון את ההוצאות במסגרת תיקון שומה, ככל שיומצאו המסמכים שנדרשו.

13. פורט שבבקשה לתיקון שומה הומצאו לצד האסמכתאות שהומצאו כבר בשלב א', גם חוות דעת של שמאי שהעריך את עלויות הבנייה. עוד פורט כי במסגרת הדיון בבקשה התקיימו מספר שיחות וכן פגישה בהשתתפותו של המוכר, בה הוסבר למוכר הצורך בצירוף אסמכתאות להוצאות שהתבקשו, בעיקר מאחר שהיתר הבנייה הוא מיום 8.12.2019, הבנייה בוצעה לכל הפחות בשנת 2020 ומכירת הזכויות הייתה ביום 28.08.2022. הובהר בפגישה כי מאחר שהבנייה נעשתה בתוך תקופת "חוק המזומן", מוטל על המוכר להחזיק באסמכתאות לדרכי התשלום.

14. בהחלטת תיקון השומה פורט כי העוררים סירבו להצעת פשרה שהוצעה להם, ועל כן ערך המנהל אומדן להוצאות הבנייה בהתאם למפתח שנקבע בתוספת מס' 1 להוראה מס' 3 שבהוראת הביצוע 28/87, אשר פורסמה ביום 16/01/2025, המתייחסת למקרים בהם לא צורפו אסמכתאות להוצאות השבחה. בהתאם להוראה האמורה, מתוך עלויות הבנייה שהוערכו בשמאות מטעם העוררים בסך של 2,060,000 ₪, הותר תחילה סך של 519,607 ₪ על פי האסמכתאות שצורפו בעבר. מיתרת העלויות, בסך של 1,540,393 ₪, הופחת רכיב המע"מ והותרו 2/3 מההוצאות, כך שסה"כ עלויות הבנייה שהותרו בניכוי עמדו על 1,397,323 ₪.

15. כמו כן הותר בניכוי מס רכישה ששולם בעת הרכישה, אף שניכויו לא נדרש בעבר, בסך של 24,638 ₪. בעקבות התיקון הועמד סכום המס על סך של **סך 248,882** ₪.

16. ביום **20.11.2025** הגישו העוררים פעם נוספת בקשה לתיקון שומה, שאליה צורפו תדפיסי בנק. הבקשה נדחתה ביום **27.11.2025** מהטעם שלא התגלו עובדות חדשות שלא היו ידועות לעוררים לפני מתן החלטת תיקון השומה, והשומה נותרה על כנה. פורט בהחלטה כי תדפיסי הבנק שצורפו לבקשה היו בידי העוררים בעבר, ובכל מקרה לא ניתן ללמוד מהם על ההוצאות שהוצאו לשם השבחת הנכס. הודגש בהחלטה כי אין בה כדי לשנות את המועדים להגשת ערר על החלטת תיקון השומה.

<u>הערר</u>

17. ביום 24.12.2025 הוגש כאמור הערר לראשונה. בכתב הערר התגלו מחדלים רבים, בין היתר לא צוינו פרטי הזיהוי של הנכס נושא הערר, ולא צורף העתק מהשומה. בעקבות המחדלים שנפלו בכתב הערר נדרשו והעוררים להגשה חוזרת של הערר, לאחר תיקון

המחדלים. כתב הערר הוגש לבסוף ביום 8.1.2026. בכותרת הערר, לאחר ציון "**סוג התביעה ונושאה**" ו- "**הסכום השנוי במחלוקת**", צוין כי "**המועד האחרון להגשת ערר**" הינו 7.9.2025. גם לערר המתוקן לא צורפה החלטת תיקון השומה, אלא תדפיס המפרט את השומה בלבד.

18. בכתב הערר טענו העוררים כי הקרקע נרכשה ביום 10/12/2014, ועליה נבנה בשנים 2020-2022 בית ברמת בניה גבוהה, מתוך כוונה להתגורר בו. בשל נסיבות משפחתיות ואישיות נאלצו העוררים לוותר על המעבר לבית והחליטו למכור אותו. הבית נמכר ביום 28/8/2022 תמורת 3,230,000 ₪. מאחר שלא תכננו למכור את הנכס, לא הקפידו על שמירת מלוא הקבלות של עלויות הבנייה, אשר התייקרו, בין היתר, גם בשל תקופת הקורונה.

19. לטענת העוררים קבע המנהל עלויות בנייה בלתי סבירות, בסך של כ-530,000 ₪ בלבד, עבור וילה בנויה בשטח של כ-257 מ"ר ביישוב להבים. נטען כי הקביעה האמורה אינה הגיונית בהתחשב בכך שסכום המשכנתא שנטלו לצורך הבנייה עמדה על סך של 1,200,000 ₪, סכום שיש בו להעיד על עלויות הבנייה בפועל. לטענת העוררים, דרישת המנהל להצגת מסמכים שאינם מצויים ברשותם אינה הגיונית, ועל כן הגישו למנהל חוות דעת שמאית המעידה על סטנדרט הבנייה הגבוה, ועל עלויות הבנייה הריאליות שעמדו על 2,060,000 ₪.

20. העוררים טענו שהמנהל לא הציג שומה נגדית מטעמו לסתירת חוות הדעת השמאית שהגישו, אף שהדרך לתקוף בבתי המשפט את האמור בחוות דעת של שמאי היא באמצעות חוות דעת שמאית נגדית, ולא באמצעות הוראות ביצוע או נהלים פנימיים. העוררים הטילו ספק באשר להחלתה הרטרואקטיבית בעניינם של התוספת להוראת הביצוע 28/87, שיצאה בתחילת שנת 2025. הודגש כי עצם השינויים בדרישת המס, שהחלה בסך של כ-500,000 ₪ בשלב השומה וירדה לסך של כ-208,000 ₪ בשלב תיקון השומה, מעידה כי לא מדובר בעניינו בגביית "מס אמת".

21. העוררים הדגישו את עקרון העל של "גביית מס אמת" המגלם שיקולים של הוגנות וצדק, וטענו כי בשלב ההשגה מנע מהם המנהל להתמודד עם טיעוניו ופגע בזכות הטיעון שלהם. לסיכום, ביקשו העוררים מוועדת הערר להורות למנהל לקבל את השומות העצמיות כפי שהוגשו, או לכל הפחות בהתאם לשמאות שהוצגה על ידם בחוות דעתו של השמאי, ללא הפחתות.

<u>כתב התשובה</u>

22. בכתב התשובה טען המנהל כי הערר הוגש לאחר שהשומה וההחלטה בהשגה הפכו חלוטות, ולא הוגשה בקשה להארכת מועד, וממילא לא הוצגו טעמים מיוחדים המצדיקים העתרות לבקשה.
23. נטען כי העוררים ניסו לעקוף את סדרי הדין הנכונים באמצעות הגשת בקשות חוזרות ונשנות לתיקון השומה, במקום לפנות לוועדת הערר במועד. הגשת בקשות אלו, אשר נמשכו לאורך 3 שנים וכללו 4 בקשות לתיקון שומה, נועדה להאריך באופן מלאכותי את המועדים הקבועים בחוק בניגוד לכוונת המחוקק.
24. פורט כי הבקשה האחרונה לתיקון שומה נדחתה כדין ביום 27.11.25, לפי סעיף 85(א)(1) בחוק מיסוי מקרקעין, מכיוון שלא נתגלו עובדות חדשות, לעוררים הייתה אפשרות להמציא את תדפיסי הבנק עוד בשלב השומה העצמית, וממילא תדפיסים אלו אינם מלמדים בהכרח על עלויות הבנייה הנטענות ואינם מסייעים לתיקון השומה.
25. המנהל טען כי העוררים לא העלו טענות נגד ההחלטה לדחות את הבקשה לתיקון השומה, אלא ביקשו לתקוף את השומה גופה ולדרוש את קבלת שומתם העצמית המקורית. משום שהשומה המקורית הפכה לחלוטה וסופית, דין הערר להידחות על הסף גם בשל היעדר עילה.
26. למעלה מן הצורך, טען המנהל כי נטל הוכחת ההוצאות מוטל על העוררים, אשר לא הציגו קבלות ואסמכתאות מספקות בדבר עלויות הבנייה. למרות זאת, הלך המנהל לקראתם והתיר בניכוי עלויות בניה בסך 1,397,323 ₪, וכן מס רכישה בסך 24,638 ₪, אף שלא התבקש, בהתאם לשמאות שהגישו העוררים ותוספת מס' 3 להוראת ביצוע 28/87.

<u>הבקשה לסילוק על הסף</u>

27. בד בבד עם הגשת כתב התשובה הגיש המנהל בקשה לסילוק הערר על הסף, בשל שיהוי והיעדר עילה.
28. המנהל הפנה לכך שהעוררים לא צירפו את ההחלטה אותה הם מבקשים לתקוף, בניגוד לתקנה 3(א1)(ה) **בתקנות מיסוי מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), תשכ"ה-1965** (להלן: "**תקנות הערר**").
29. לטענת המנהל חלפו כ-4 חודשים ממתן החלטת תיקון השומה, בעוד שלרשות העוררים עמדו 30 יום בלבד, על פי הוראות החוק, לתקוף אותה. אף שההחלטה והשומה הפכו חלוטות, לא הגישו העוררים בקשה להארכת מועד, ולא פירטו טעמים

מיוחדים המצדיקים את קבלת הבקשה. המנהל הדגיש כי עמידה במועדים הקבועים בחוק היא יסוד חשוב לצורך לניהול תקין של ענייני הרשות, ליעילות וסופיות הדיון.

30. המנהל הוסיף וטען כי העוררים הרבו בהליכים המנהליים במקום לפנות לוועדת הערר, והגישו במשך 3 שנים 4 בקשות שונות לתיקון השומה בניסיון לעקוף את סדרי הדין..

31. לטענת המנהל לא העלו העוררים טענות כנגד ההחלטה לדחות את הבקשה לתיקון השומה, אלא ביקשו לקבל את השומה העצמית שלהם ובכך לתקוף את השומה גופה.

<u>תגובת העוררים לבקשה לסילוק על הסף</u>

32. העוררים לא הגישו תגובתם לבקשה במועד שנקבע לכך על ידי בית המשפט, אף לא ביקשו ארכה לשם הגשת התגובה. רק לאחר שניתנה להם, ביוזמת בית המשפט, ארכה בת 7 ימים להגיש את תגובתם, הוגשה התגובה לבקשה.

33. בתגובתם נטען כי זכות הגישה לערכאות היא זכות חוקתית מן המעלה הראשונה, הנובעת מחוק יסוד כבוד האדם וחירותו. נטען כי חסימת דרכם של העוררים ומחיקת הערר על הסף ימנעו מהם את יומם בבית המשפט ויביאו לפגיעה אנושה בזכויותיהם.

34. לטענת המערערים הם ניסו למצות תחילה את ההליכים המנהליים ולהגיע לפשרה עם המנהל בטרם הגשת הערר, ומחיקת הערר על הסף תעניש את העוררים על לא עוול בכפם, רק בשל ניסיונם למנוע הליך משפטי מיותר. כמו כן טענו כי לא מדובר באיחור ניכר, בשים לב גם לימי החגים שחלו באמצע. לאור נימוקים אלה, התבקש בית המשפט להאריך את המועד כנדרש ולאפשר לעוררים את יומם בבית המשפט.

<u>דיון והכרעה</u>

35. סעיף 88 בחוק מיסוי מקרקעין מורה כי ערר על החלטת המנהל יוגש לוועדת הערר **בתוך 30 ימים מיום שנמסרה ההחלטה**. בכותרת של כתב הערר ציינו כאמור העוררים שהיה עליהם להגיש ערר על החלטת תיקון השומה לא יאוחר מיום **7.9.2025**, כך שלשיטתם הוגש הערר באיחור של כ- 3 וחצי חודשים. גם אם ניקח בחשבון את הפגרות הרלוונטיות (בשים לב לתקנה 179(ב) **בתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018** (להלן- "**תקנות סדר הדין**"), החלה בענייננו מכוח תקנה 12 בתקנות הערר, וראו לעניין זה את פסק דינה של כב' השופטת ד' ברק ארז ברע"א 7801-02-26 **אברהם ויזלר נ' ישראל מאיר ספר** (מיום 5.5.2026)), הרי שהיה עליהם להגיש את הערר עד יום 16.10.2026, כך שמדובר באיחור של למעלה מחודש ימים.

36. יתרה מכך. הערר הוגש לראשונה ביום 24.12.2025, וגם אז הוגש בצורה לקויה, שחייבה תיקון ליקויים, כך שהגשתו אושרה בפועל ביום 8.1.2026.

37. ההלכה הפסוקה עמדה לא אחת על ההקפדה הנדרשת בעמידה על המועדים הנקבעים בחוק ובתקנות. לצד זכותו של התובע או העורר לפנות לערכאות המשפטיות עומדים אינטרס הנתבע להסתמכות ולסופיות הדיון, ובהקשרם של דיני המס, גם הצורך בוודאות בענייניה הכספיים של המדינה. כפי שציין בית המשפט העליון בע"א 3602/07 **נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' דניאל שחר**, פ"ד נו (2) 297, 328-

> **אכן, הצורך ביסוד של ודאות בניהול ענייניה הכספיים של רשות הציבור הוא כה דומיננטי, עד שהמחוקק – ולא רק בישראל – מצא לנכון, לעתים, להפקיע חטיבות דין שלמות בנושאי מיסוי מתחומו של המשפט הפרטי ולספחן – למצער בחלקן – אל המשפט הציבורי. תופעה תדירה היא בתחום המיסוי, שהחוק קובע הסדר שלם ומקיף להשגות, לעררים ולערעורים, ומוסיף הוא וקובע הסדרים מיוחדים לתביעות שתוגשנה ואשר עניינן השבת כספים ששולמו לרשות. הסדרים אלה סגורים הם לעתים מזומנות ממרבית צדדיהם – לרבות בקביעת לוחות זמנים להשגות לעררים, לערעורים ולתביעות השבה...**
> **כליאתם של הליכים אלה במסגרת סטטוטורית פורמאלית אגב קביעת לוחות זמנים ברורים עשויה להבטיח מידה ראויה של ודאות לניהול המשק הכספי של רשויות הציבור ולמעט מגורם חוסר הוודאות העשוי לפגום בתכנון פעילויות שהרשות אמורה לבצע בגדרי תפקידיה".**

38. ההקפדה על המועדים בענייני המסים מושפעת גם מכך שבעקבות הגשת ערעור או ערר, לפי העניין, מעוכב מועד תשלום המס, או נדחה, עד תום בירורו (ראו סעיף 91 בחוק מיסוי מקרקעין), ועל כן יש בקצבת המועדים להגשת הערר כדי להבטיח גביה יעילה של המס.

39. חרף האיחור בהגשת הערר בענייננו, לא הוגשה לוועדה בקשה להארכת מועד להגשתו, לא פורטו הטעמים לאיחור, וממילא אף לא צורף תצהיר התומך בטענות העובדתיות באשר לאיחור. **די בכך כדי לקבל את הבקשה לסילוק על הסף ולהורות על דחיית הערר.**

40. מעבר לדרוש אציין כי גם בקשה להארכת מועד אינה ניתנת באופן אוטומטי.

41. הסמכות להאריך את המועד להגשת הערר מסורה לוועדה על פי תקנה 176(ב) בתקנות סדר הדין האזרחי, (החלה כאמור בעניינו מכוח תקנה 12 בתקנות הערר), "**מטעמים מיוחדים**". הארכת המועד להגשת ערר, אשר המועד להגשתו נקצב כאמור במפורש בחוק מיסוי מקרקעין, אינה נעשית אפוא באופן אוטומטי, אלא נדרש "**טעם מיוחד**" לשם כך, המחייב קיומה של הצדקה מיוחדת למתן ארכה.

42. התניית הארכת המועד בקיומו של "**טעם מיוחד**", נועדה לאזן בין האינטרסים השונים הרלוונטיים להארכת המועד, לרבות האינטרס הציבור ב"**קיומו של דיון משפטי צודק, מהיר ויעיל**" תוך "**חיסכון במשאבי זמן ועלויות**" כאמור בתקנה 5 בתקנות סדר הדין, המשקפות דרישה להקפדה גבוהה יותר על עמידה בדרישות סדרי הדין מהדרישה שהייתה בעבר, ולפיכך תהיה ידו של בית המשפט "קפוצה" יותר בבקשות למתן ארכה ובפרשנות ה"**טעם המיוחד**" להארכת מועד.

43. בתי המשפט עמדו לא אחת על הצורך בהקפדה על המועדים בערעורי מסים, וקיבלו בקשות לסילוק על הסף גם כאשר דובר באיחור קצר. (ראו למשל: ע"מ (ת"א) 5354-06-12 **טריניטי מערכות מחשוב בע"מ נ' מס ערך מוסף תל אביב** (מיום 30.1.2013), שם סולק על הסף ערעור שהוגש בחלוף כחודשיים לאחר המועד להגשת ערעור. כב' השופט א' אורנשטיין קבע כי-

> "**שעה שנקבעו מועדים להגשת הליכים, והמבקש לא עמד בהם, ואף לא נתן טעם ענייני לכך, לא כל שכן, לא טרח להגיש בקשה להארכת מועד, קצרה ידי להושיע. במיוחד נכון הדבר, שעה שעסקינן באחור של כחודשיים ימים**".

ע"מ (ת"א) 7766-03-16 **עזרא אילן הניה נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב** (מיום 28.11.2016) בו דנה כב' השופטת י' סרוסי באיחור בן כשלושה וחצי חודשים בהגשת הערעור, וקבעה כי-

> "**כנגד הזכות החוקתית השמורה לבעל דין לקבל את יומו בבית המשפט, עומדת חובתו הבסיסית, הן כלפי בית המשפט והן כלפי בעלי הדין האחרים, לקבל על עצמו את עולו של בית המשפט, החלטותיו, ואת סדרי הדין שבלעדיהם לא ניתן לקיים הליך שיפוטי תקין. לא ניתן להרשות לבעל דין לנהוג בסדרי הדין כאוות נפשו תוך ניצול ההליך השיפוטי ואחר**

כך עדיין לצפות כי ההליך השיפוטי יעמוד לימינו ויינתן לו יומו בבית משפט"

ו"ע (חיפה) 62832-02-20 **אלבאש ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (מיום 30.6.2020), שבו דנה כב' השופטת א' ויינשטיין באיחור בן למעלה משבעה וחצי חודשים, וקבעה כי יש לסלק את הערר על הסף, מהטעם שלא ניתן "**נימוק מיוחד, כדרישת הדין, לצורך הארכת המועד להגשת הערר**". (באותו עניין אף צוין חשש לשימוש לרעה בהליכים משפטיים מתוך מטרה "למשוך את הזמן" ולדחות ככל האפשר את מועד תשלום המס);

ע"מ (מרכז) 10280-08-20 **חאג' יחיא נ' פקיד שומה נתניה** (מיום 16.3.2021), שבו דן כב' השופט ש' בורשטיין באיחור בן כ- 8 חודשים, וקבע כי יש לדחות את הערעור על הסף, הן מהטעם של האיחור הממושך בהגשתו, שלא ניתן לו כל הצדק סביר, הן לאור סיכוייו הלכאוריים הנמוכים של הערעור);

ע"מ (ב"ש) 46275-04-22 **הואשלה נ' פקיד שומה באר שבע** (מיום 15.6.2022), שבו נדחתה בקשה להארכת מועד שהוגשה באיחור בן 7 חודשים;

ו"ע (מרכז) 62181-01-23 **ברסלר ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (מיום 13.4.2023), שבו דחה כב' השופט א' גורמן, בהסכמת חברי הוועדה, בקשה להארכת מועד שהוגשה באיחור של כ- 10 חודשים;

ראו גם פסקי דיני ב ע"מ (ב"ש) - 60904-05-21 **מורד אבו גאמע נ' מנהל מס ערך מוסף באר שבע** (מיום 2.1.2022); ו"ע (ב"ש) 52360-10-22 **אור גלבוע נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע** (מיום 8.5.2023); ע"מ (ב"ש) 46275-04-22 **חאלד אל הואשלה נ' פקיד שומה באר שבע** (מיום 15.6.2022); ע"מ (ב"ש) 20014-07-24 **חזן נ' מנהל אזורי מע"מ אשדוד** (מיום 31.1.2025); ו- ע"מ (ב"ש) 72774-09-24 **יגודייב נ' אגף המכס ומע"מ חקירות** (מיום 15.12.2024); ו"ע (ב"ש) **נינט שרית שוקרון נ' מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע** (מיום 13.8.2026)).

44. ניתן ללמוד על ההקפדה בשמירה על המועדים גם מהחלטת כב' השופט ד' מינץ בעניין איחור **בן יום אחד** בהגשת ערעור על החלטת הוועדה לבית המשפט העליון, בער"א 7272/21 **א.א. אביבה אלזמי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (מיום 8.12.2021).

45. כפי שסיכמה כב' השופטת ר' רונן ברע"א 31421-03-25 **חזן נ' מנהל אזורי מע"מ אשדוד** (מיום 20.5.2025), שבו הוגשה בקשה להארכת מועד למעלה מחודשיים לאחר שחלף המועד-

כאשר בית המשפט נדרש לבקשה להארכת מועד הקבוע בחיקוק, עליו לאזן בין מספר עקרונות. מחד גיסא, יש להקפיד כי לא ייפגעו זכויותיו הדיוניות של המבקש, ולמנוע מצב שבו דלתות בית המשפט יהיו סגורות בפני אדם שלא באשמתו. מאידך גיסא, ניצבים עקרון סופיות הדיון ואינטרס ההסתמכות. בראי דברים אלה, על המבקש להאריך את המועד להבהיר – ראשית לכל – את הסיבה לאיחור בהגשת הערעור במועד, וזאת בהתאם לתקנה 8 לתקנות סדרי הדין בערעור. מעבר לכך, יש להתחשב במשך האיחור; במידת ההסתמכות על ההחלטה החלוטה; באשמו של המבקש במחדל; במהות ההליך; ובסיכוייו הלכאוריים...
כשמדובר בהארכת מועד להגשת ערעור מס, יש להביא בחשבון גם את האינטרס הציבורי שבלוחות זמנים יציבים וודאיים בגביית מס לצורך ניהול תקציבי המדינה; את האינטרס של גביית מס אמת; ואת החשיבות של כללי התדיינות שווים לכל הנישומים...

46. בעניינו כאמור, חרף האיחור בהגשת הערר, לא הוגשה לוועדה בקשה להארכת מועד להגשתו, לא פורטו הטעמים לאיחור, וממילא אף לא צורף תצהיר התומך בטענות העובדתיות באשר לאיחור. הטענה שלפיה במהלך תקופת האיחור חלו חגי תשרי או פגרה, אינה יכולה להצדיק חריגה מהזמנים גם מעבר לפרקי הזמן של הפגרות, כפי שנעשה בענייננו.
47. האיחור בהגשת הערר מצטרף בענייננו ל'גרירת הרגליים' בהליך המנהלי. אף שהליכי המשא ומתן עם המנהל רצויים ואף הכרחיים, לצד עידוד הליכי המשא ומתן יש להקפיד שההליך המנהלי יהיה יעיל וישמור על מסגרת המועדים הקבועה בחוק מיסוי מקרקעין. על המוכר, שנטל ההוכחה מוטל עליו, מוטל למקד את טענותיו ולהגיש למנהל את כלל האסמכתאות במועד. בענייננו נתן המנהל לעוררים מספר הזדמנויות לתקן את מחדליהם ולהגיש את האסמכתאות החוצות להוכחת הוצאות ההשבחה, וחזר ודן בסוגיה. בעיקר בנסיבות שכאלו, שבהן התנהל ההליך המנהלי במשך שנים, ראוי היה להקפיד ולהגיש ערר במועד.
48. מבחינת הסיכויים הלכאוריים של הערר, ומבלי לקבוע מסמרות בעניין, לא התרשמתי שמדובר בעיוות דין שנגרם לעוררים.

הנטל להוכחת הוצאות ההשבחה מוטל על העוררים וככלל עליהם להוכיח את ההוצאות שעמדו בהן באמצעות הגשת ראיות בדבר ההוצאות שהיו להם בפועל, כגון קבלות, חשבוניות, חוזי עבודה, וכיוצ"ב, ולא באמצעות חוות דעת של שמאי. כפי

שצוין בהחלטת תיקון השומה, העדר אסמכתאות להוצאות שהוצאו בפועל תמורה בעניינו בעיקר מאחר שנוכח פרק הזמן הקצר שחלף מאז ביצוע עבודות הבנייה, לא הייתה כל מניעה לשחזר את הקבלות, החשבוניות והחוזים.
הטענה שלפיה היה על המנהל להסתמך על חוות דעת שמאי מטעמו, אין בה כדי להוכיח סיכויים לכאוריים, שכן המנהל רשאי לקבוע שומות בהתאם לשיקול דעתו, ניסיונו המקצועי, ואמות המידה שנקבעו בהוראות הביצוע, ולא מוטלת עליו החובה להיעזר בשומה של שמאי מטעמו לשם עריכת אומדן של הוצאות ההשבחה.
מעבר לדרוש אציין כי העוררים עצמם טענו בכתב הערר שיש בגובה המשכנתא שנטלו, על סך של 1,200,000 ₪, כדי להעיד על היקף הוצאותיהם, ובעניינו סכום עלויות הבנייה שהותרו בניכוי עמד על 1,397,323 ₪. המנהל לא התעלם מחוות דעתו של שמאי העוררים (אשר לא נערכה בזמן אמת, אלא לשם הגשתה למנהל), וביצע בה את ההתאמות נדרשות, בהתאם לניסיונו המקצועי ואמות המידע שנקבעו בהוראות הביצוע, הנראות לכאורה כהנחות סבירות.

49. מהטעמים האמורים יש לסלק את הערר על הסף, בהתאם לתקנה 41 **בתקנות סדר הדין,** החלה כאמור בעניינו מכוח תקנה 12 **בתקנות הערר.**

<u>סיכום</u>

50. אשר על כן אציע לחברי להיעתר לבקשה ולהורות על סילוק הערר על הסף, מהטעם שהוגש לאחר שחלף המועד להגשתו, מבלי שהוגשה בקשה להארכת מועד, ומבלי שהוצג טעם מיוחד להארכת המועד.

51. כמו כן, אציע לחברי לחייב את העוררים בתשלום הוצאות המנהל בגין הליך זה בסכום כולל של 5,000 ₪. ככל שהסכום לא ישולם במועד הוא יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום.

<u>חבר הוועדה, מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין:</u>

52. אני מצטרף לחוות דעתה המנומקת של יו"ר הוועדה, כב' השופטת יעל ייטב, ולמסקנתה בדבר סילוק הערר על הסף.

<u>חבר הוועדה, מר אלי דוידי, עו"ד:</u>

53. אני מסכים עם יו"ר הוועדה, כב' השופטת יעל ייטב.

<u>סוף דבר</u>

54. בהתאם להחלטת יו"ר הוועדה ובהסכמת חבריה, הערר נדחה על הסף.

55. העוררים ישלמו למנהל את הוצאותיו בגין הליך זה בסכום כולל של 5,000 ₪. ככל שהסכום לא ישולם במועד הוא יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום.

ניתן היום, ה' כסלו תשפ"ז, 15 נובמבר 2026, בהעדר הצדדים.

יעל ייטב, שופטת **יו"ר הוועדה**	**מר גידי גבאי,** **שמאי מקרקעין** **חבר הוועדה**	**מר אלי דוידי – עורך דין** **חבר הוועדה**