

# הליכי שומה, תיקון שומה, השגה וערעור

הרצאתה של

טלי יהושע, עו"ד

מאיר מזרחי ושות' - עורכי דין

אבא הלל 14 רמת גן

טל: 03-6129797





# הצהרה



# סע' 73 לחוק – חובת הגשת הצהרה

- **חובת הדיווח מוטלת על הנישום והיא רחבה, על מנת להעניק למנהל תמונה ברורה על העסקה לפרטיה.**
- **החייבים בהגשת הצהרה –** מוכר זכות במקרקעין, עושה פעולה באיגוד מקרקעין, רוכש זכות במקרקעין או באיגוד מקרקעין, כל אדם המחזיק בשמם.
- **העסקאות הדורשות הצהרה –** כל עסקה, לרבות עסקה פטורה, עסקה שבה נדחה תשלום המס, **ובלבד שאירע אירוע מס** לפי החוק.
- **מועד הגשת ההצהרה – 30 ימים** מיום המכירה/ הרכישה/ הפעולה. אי הגשת הצהרה במועד – חיוב בריבית, הצמדה וקנסות (280 ש"ל לכל שבועיים איחור).
- **אופן הגשת ההצהרה –** החל מיום 01.12.2017 חלה חובה להגיש הצהרה ומסמכים **באופן מקוון** באמצעות אתר רשות המסים. ניתן להגיש את ההצהרה ע"י עו"ד מייצג, או עצמאית.

# סע' 73 לחוק – הפירוט בהצהרה

- הפרטים בהצהרה – על הזכות, על העסקה, התמורה, הניכויים, סכום המס המגיע ודרך חישובו (שומה עצמית) וזכאות לפטור/להנחת מס (למשל – הפקעה).
- הסנקציה – במידה ולא נמסרו הפרטים/ חלק מהם – יראו את הנישום כאילו לא הגיש הצהרה לפי סעיף 82 לחוק, והוא יהיה חשוף לקביעת שומה לפי מיטה השפיטה.
- אלא אם – יוכח למנהל כי הפרטים החסרים לא היו בידיעת הנישום בעת ההצהרה.
- יישום פרקטי – ניתן להוסיף להצהרה מכתב נלווה המפרט את הנספחים שהוגשו ומציין כי נכון ליום הגשת ההצהרה ייתכן וישנם פרטים שאינם בידיעת הנישום.

# הודעות/הצהרות מיוחדות

## לעיתים החוק מחייב מסירת הודעות על פעולות מסוימות:

- **סעיף 74** – הודעה על נאמנות – לצורך הכרה בנאמנות לפי סעיף 69 לחוק (לא תנאי מהותי).
- **סעיף 75** – הודעה על פעולה באיגוד מקרקעין – כל מסירה או הקצאה של מניות באיגוד מקרקעין מחייבת הודעה (חריג – הקצאה אינה חייבת במס שבח אם עומדת בתנאי הוראות החוק).
- **סעיף 75א** – הודעה על סעיף 19(א3) – הודעה על דחיית מועד אירוע המס בעסקה המותנית בתנאי עתידי של הגדלת זכויות בניה ותמורתה מושפעת מכך.
- **סעיף 76** – הודעה שחדל להתקיים תנאי של פטור – הודעה שחדל להתקיים תנאי המאפשר דחיית מועד תשלום המס לפי סעיף 51 לחוק.

# סוגי ההצהרות

## סוגי ההצהרות

### טופס 7002

הצהרה על מכירת זכות במקרקעין שאינה דירת מגורים מזכה פטורה או מכירה מקבלן

### טופס 7000ב

הצהרה על מכירת זכות במקרקעין שהריווח ממנה נתון לשומת מס הכנסה ע"פ ס' 50 לחוק (מכירה ע"י קבלן)

### טופס 7000

הצהרה על מכירת דירת מגורים מזכה ומבוקש בגינה פטור ממס שבח

- כל ההצהרות יוגשו באופן מקוון, בצירוף המסמכים הנלווים התומכים.
- חובה לצרף טופס 7009 – אישור ההצהרה על ידי הצדדים לעסקה.

## פס"ד רבץ השקעות בע"מ (ו"ע 17-09-26722):

העוררות טענו כי מכתב הודעה שמסרו למנהל, מהווה "הצהרה" לפי סעיף 73. טענתן **נדחתה** מהסיבות הבאות:

- מכתב ההודעה לא כלל את כל "פרטי העסקה" הנדרשים.
- קיים טופס רשמי להצהרה, שיש להשתמש רק בו לצרכי הדיווח (מש"ח).
- העוררות נדרשו על ידי המנהל להגיש את טופס ההצהרה ולא עשו כן. לכן, המנהל רשאי היה לקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו, לפי ס' 82 לחוק (שומה בהעדר הצהרה).





# שומה



# סעיף 78 – קביעת שומה

ס' 78(א) – על המנהל לשלוח לנישום הודעה בדבר סכום המס שהנישום חייב בו על פי הצהרתו, בתוך 20 ימים מיום מסירת ההצהרה.

ס' 78(ב) – המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מהיום שנמסרה לו ההצהרה, לעשות אחד מאלה:

1. לאשר את השומה העצמית.
2. לקבוע שומה לפי מיטב שפיטה (לרבות בהתאם להסכם).
3. לתקן שומה שנפלה בה טעות חשבון – ביוזמתו או לבקשת הנישום.

# שומה לפי מיטב שפיטה

- כאשר המנהל מוציא שומה לפי מיטב השפיטה, לפי ס' 78(ב)(2), הוא רשאי לקבוע את כל אחד מרכיבי השומה – יום הרכישה, שווי הרכישה, יום המכירה, שווי המכירה, סכום השבח, הניכויים, הפטורים – לפי שק"דו.
- סעיף זה חל גם על שומה בהסכם (ללא צורך בשלב ההשגה).
- לפי ס' 79א', חלה על המנהל חובת הנמקה לאי קבלת הצהרת הנישום ועליו לפרט את דרך עריכת השומה (איסור על שומה סתמית).
- בנוסף, על המנהל לתת לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו בטרם תקבע השומה.

# מסירת השומה לנישום

- בית המשפט העליון קבע בהלכת **סמי**, אשר חוזקה בעניין **נאמן** ובעניין **ינקו וייס**, כי לא די בכך שפקיד השומה השתמש בסמכותו להוצאת שומה במועד הקבוע בחוק, אלא, עליו גם לשלוח אותה לנישום תוך פרק זמן זה.
- ההלכות מחייבות גם לצרכי מיסוי מקרקעין – פ"ד מירון.



## סעי' 82 – שומה כשלא נמסרה הצהרה

- לפי לשון הסעיף, כאשר לא מוגשת למנהל הצהרה לפי כל הדרוש על פי סעיף 73, רשאי הוא לדרוש את הגשתה. משלא נענה, רשאי הוא לקבוע שומה לפי מיטב שפיטה.
- הסעיף חל גם במקרים של שינוי מהותי בתנאי העסקה, שלא דווח בהצהרה נוספת (פס"ד זליג).
- הסעיף אינו מוגבל בזמן, מן הטעם שכאשר נישום נמנע מלדווח על עסקה, אין מקום להגביל את הוצאת השומה לתקופת התיישנות מצומצמת של ארבע שנים, לפי סעיף 85 לחוק (פס"ד נאות דברת).

# סעי' 85 – תיקון שומה

- מאפשר למנהל לתקן שומה, בין ביוזמתו ובין לפי דרישת הנישום, תוך 4 שנים מהיום שאושרה כשומה עצמית, או מהיום שנקבעה לפי מיטב שפיטה, במקרים הבאים:
  1. נתגלו עובדות חדשות אשר עשויות לשנות את החיוב במס.
  2. הנישום מסר הצהרה בלתי נכונה שמשנה את סכום המס.
  3. נתגלתה טעות בשומה.
- כאשר נעשתה עבירה פלילית מתחום מיסוי מקרקעין, המנהל יכול לתקן את השומה עד תום שנה מיום ההרשעה או תשלום הכופר, או ארבע שנים – לפי המאוחר.
- הרציונל בסעיף – איזון בין עקרונות של סופיות, וודאות ויציבות לבין עקרון הטלת מס אמת.
- ניתן לתקן שומה מספר פעמים.

# סעיף 85 – עילות התיקון

1. גילוי עובדות חדשות – מדובר בעובדות שלא היו לפני המנהל בקביעת השומה, ובמידה והיו לפניו, היו מביאות לחיוב במס במקרה של פטור או משנות את סכום המס במקרה של חיוב.
  2. מתן הצהרה שאינה נכונה – מדובר במסירת פרטים לא נכונים או העלמת פרטים מההצהרה או מדרישת פרטים ואי המצאת מסמכים שיש להם השפעה על סכום המס.
  3. טעות בשומה – מדובר בטעות בפרטים הנמסרים בהצהרה, בעריכת השומה, בפרשנות העובדות, בחישובי המס וכדומה.
- הנטל להוכחת עילת התיקון מוטל על מבקש התיקון.

# המועד לתיקון שומה

• המועד לתיקון שומה על פי החוק – 4 שנים.

• תקופת 4 השנים נספרת ממועד הוצאת השומה המקורית.

• האם ניתן להאריך את המועד –

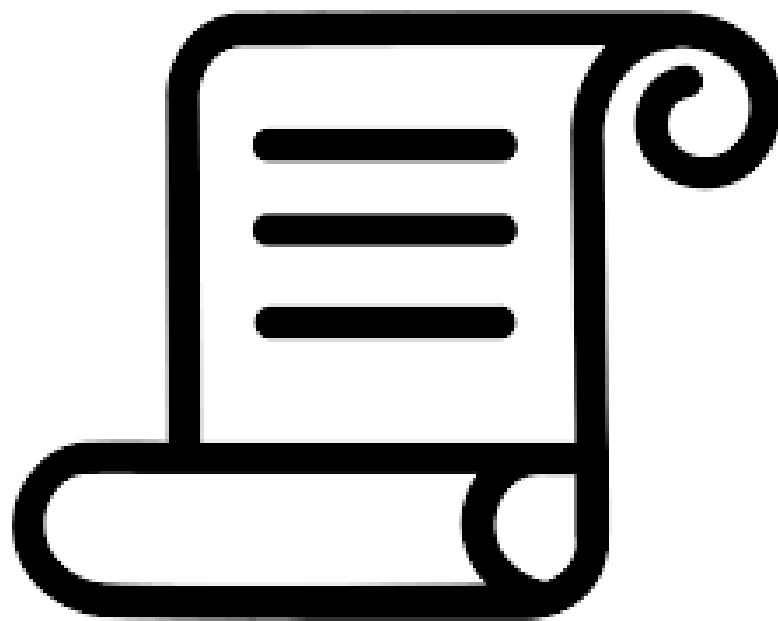
**פס"ד אפי חוגי (ו"ע 68019-07-18) (ניתן ב-15.09.19):** הנישום דיווח על עסקה במסגרת שומה עצמית, מבלי לקחת בחשבון הקלה לה זכאי כ"נכה". השומה העצמית אושרה ובחלוף 7 שנים פנה הנישום לתיקון השומה, בטענה שנתגלתה בה טעות.

נקבע, (בדומה לפ"ד **כספי וחכמי** בעליון) – הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לתיקון שומה, באמצעות סעיף 107 לחוק, אפשרית בהתקיים "סיבה מספקת" למתן הארכה המבוקשת, בזהירות הראויה. באותו מקרה – חזר לבחינת הנסיבות המיוחדות ע"י המנהל.

• **חריג – ניכוי היטל השבחה** – ניתן לדרוש תיקון שומה גם בחלוף יותר מ-4 שנים, במקרה שמוכחת התמשכות הליכים של ועדות התכנון והבניה.



# השגה

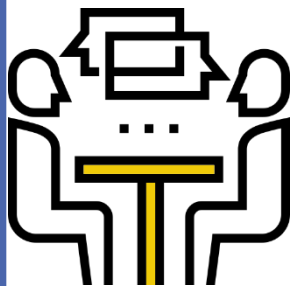


# סעיף 87 – השגה

- הסעיף מאפשר לנישום אשר חולק על שומה, להגיש למנהל השגה בכתב, תוך 30 ימים מהיום שנמסרה לו הודעת השומה.
- ההשגה תכלול – נימוקים מפורטים, סכום המס ודרך חישובו.
- ניתן להגיש השגה גם על שומה שהוצאה לאחר הסכם, אך הנטל על הנישום להצדיק זאת (פ"ד אייזנגר – עליון).
- על הנישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו והמסמכים והראיות עליהן מבסס טענותיו.
- עניין ליבוביץ מהעליון (רע"א 777/14):
  - ביקשו לצרף לערר שהוגש למחוזי חוו"ד מומחה שלא צורפה להשגה.
  - הבקשה נדחתה, נקבע - **רק במצבים חריגים** ערכאת הערעור תראה לנכון לקבל ראיות חדשות, על מנת להשיג שומת אמת.

# סעיף 87 – ההחלטה בהשגה

- המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך **שמונה חודשים** מהיום שנמסרה לו ההשגה, או בתוך 30 ימים מהיום שאישר שהומצאו לו כל המסמכים והפרטים שביקש – לפי המאוחר.
- המנהל רשאי, מטעמים מיוחדים, להאריך את התקופה עד לתום **שנה**.
- על אף זאת, החלטה על השגה שהוגשה על שומה שהוצאה לפי סעיף 82, תינתן תוך 12 חודשים – לצורך מתן פרק זמן רחב יותר לבדוק את הדרוש, שכן לא הוגשה הצהרה.
- המנהל ייתן למשיג הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו לפני החלטתו בהשגה.



# סעיף 87א – המחליטים השגה

- הסעיף קובע כי מי שהוציא את השומה לא יוכל להחליט בהשגה עליה.
- ניתן להבחין בשלושה מצבים שנדונו בפסיקה (כדוגמת פסה"ד באוהאוז, בלולו, נמי השקעות):
  1. ההשגה נידונה בידי אחר, עורך השומה היה מעורב בהחלטה – ההתייעצות אינה פוגמת בהליך.
  2. עורך השומה דן בהשגה, ואחר נתן את ההחלטה – מצב שאינו רצוי, אך לא עולה לכדי פגיעה בכללי הצדק הטבעיים.
  3. עורך השומה דן והחליט בהשגה – אין תוקף להחלטה בהשגה. אבל - אם לא חלפה התקופה הקבועה למתן התשובה, ניתן להוציא שומה חדשה בידי גורם מתאים.

# סוגיות בהשגה

- האם ניתן להשיג רק על שומה שהוציא המנהל לפי מיטב השפיטה, או גם על שומה עצמית?

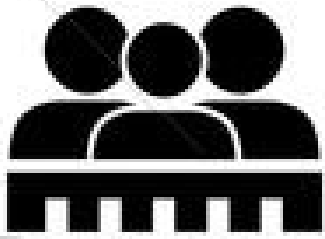
במקרים קיצוניים שבהם מוכיח הנישום מדוע הוא מגיש השגה על שומתו העצמית או על שומה בהסכם, יהיה מקום לדון בהשגתו.

- האם המנהל רשאי לשנות את השומה גם בנקודות שעליהן לא השיג הנישום ואת סכום השומה המקורית?

בשונה מההליך במס הכנסה, סעיף 87 לחוק לא מאפשר באופן מפורש להגדיל את השומה. בעניין **פרשת סטלה שירותי מכוניות** שניתן בעליון נקבע, כי בעת הדיון בהשגה רשאי המנהל לדון גם בנושאים אחרים העולים בשומה, גם אם לא השיג עליהם הנישום, ואף להגדילה.

# ערעור





## סע' 88 - ערר

- הרואה עצמו מקופח מהחלטת המנהל בהשגה רשאי להגיש בתוך **30 ימים** מיום מתן ההחלטה בהשגה, ערר, לוועדת הערר היושבת בבית המשפט המחוזי.
- הסמכות להאריך מועד זה מצויה בפני ועדת הערר בלבד.
- סדרי הדין בפני ועדת הערר מוסדרים בתקנות מס שבח (סדרי דין בפני ועדת ערר) – דומים לסדרי הדין האזרחיים הרגילים.
- וועדת הערר מורכבת משופט (יו"ר הוועדה) ושני חברים, שלפחות אחד מהם נציג ציבור.
- כאשר הרכב הוועדה אינו מצליח להגיע להחלטה בדעת רוב, דעתו של יו"ר הוועדה היא המכריעה.

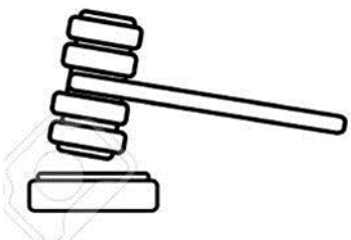
## סע' 88 - ערר

- ניתן להגיש ערר גם על "החלטות אחרות" של המנהל מלבד השומה, כגון – אי הארכת מועד לפי ס' 107 לחוק, הקטנה ופטור מקנסות, ערבויות, פתיחת שומה וכדומה.
- הוועדה רשאית להפעיל כל סמכות שבידי המנהל, לרבות הגדלת השומה והקטנתה.
- אין מקום להעלות בערר ראיות ועובדות שלא נטענו בהליך השומתי, מלבד במקרים חריגים ולשם גביית מס אמת.
- על אף זאת, כאשר הנישום מגיש ערר, ובמקביל ניתן פסק דין בסוגיה דומה, נקבע כי יש לאפשר לנישום להעלות טענות חדשות המתבססות על ההלכות החדשות (עניין החקלאי תלמי מנשה, עניין א.לוי).



# סע' 88 - ערר

- נטל ההוכחה – על הנישום, למעט בטענת "עסקה מלאכותית".
- גילוי מסמכים – מומלץ תמיד לבקש קודם לניהול הערר (הלכת ד.נ.ד – רע"א 291/99).
- הערר מנוהל בדלתיים פתוחות (להבדיל ממס הכנסה ומע"מ).
- במסגרת הערר ניתן לבקש לעיין בתיק ערר אחר בנושא דומה, להוכחת טענות משפטיות סותרות מצד רשות המסים (ו"ע 13-02-25800 – רותם שני).
- רשות המסים מחויבת לגלות בהליך משפטי הסדרים עם נישומים אחרים בסוגיות דומות (ו"ע 13-01-34264 – ניאופרם).
- אי הבאת עד מרכזי פועלת לחובת הנמנע – אי אפשר להסתתר בטענת סודות מסחריים (ע"מ 15-05-20129 בי.זד. יזמות).



## סעי' 90 – ערעור לעליון

- על החלטתה של וועדת הערר ניתן לערער בבעיה משפטית לבית המשפט העליון, תוך **45 ימים** מיום מתן ההחלטה.
- ההבחנה בין בעיה משפטית לבעיה עובדתית נידונה בפסיקה, וניתן לראות כי לעיתים שאלות שנחשבות עובדתיות מגלמות בתוכן גם שאלות משפטיות, כגון קביעת שווי.
- תנאי להגשת הערעור הוא תשלום המס שנקבע בערר, אלא אם כן התקבל עיכוב ביצוע. כלומר, חוב המס לא מוקפא, בשונה מהליכי ההשגה והערר, למעט אם ניתן עיכוב ביצוע.
- בקשה לעיכוב ביצוע יש להגיש תחילה לוועדת הערר – הערכאה הדיונית שנתה את פסק הדין.
- ניתן לערער על "החלטתה" של וועדת הערר, כלומר, רק על החלטתה הסופית ולא על החלטות ביניים.

# פגרות



# מועדי פגרות בית המשפט

תק' בתיה"ש (פגרות), תשמ"ג – 1983 קובעות שלוש פגרות:

1. **פגרת סוכות** – מיום יד' בתשרי ועד יום כא' בתשרי (8 ימים).

2. **פגרת פסח** – מיום יד' בניסן ועד יום כא' בניסן (8 ימים).

3. **פגרת הקיץ** – מיום 21.07 ועד יום 05.09 (47 ימים).

פגרות אלה מתייחסות **להליכים בבתי משפט**, והן אינן רלוונטיות להליכים אחרים הקבועים בדין (כגון – מועד להגשת דיווח, מועד להגשת השגה וכדומה).

**ביחס לדיווח** – אין דרך להאריך המועד – כדאי להגיש ולהוסיף פרטים מאוחר יותר, או לקחת סיכון לגבי קנסות.

**ביחס למועדים אחרים** – לבקש אורכה.

# מועדים שנקבעו בתקנות סד"א ונופלים בפגרה

רוב המועדים הנקובים בתקנות סד"א רלבנטיים גם לענייני מס.

לכן, אם למשל תקנות סד"א קובעות כי תשובה לבקשה בכתב יש להגיש תוך 20 יום, והפגרה חלה בתקופה זו ומאריכה את המועד, יחול גם על בקשה בכתב בערעור מס.

# מועדים שנקבעו ע"י ביהמ"ש ונופלים בפגרה

- כאשר בית המשפט קובע מועד מסוים לביצוע, אין רלבנטיות לפגרות, אלא אם ביהמ"ש קבע מכסת ימים ולא התייחס לתחולת הפגרה.
- במקרים בהם קיים ספק ביחס למועד החל, מומלץ לפנות לביהמ"ש בבקשת הבהרה.

# מועדים לפתיחת הליך הנופלים בפגרה

<u>מע"מ</u>	<u>מס שבח</u>	<u>מס הכנסה</u>	
✓	X	✓	מחוזי
✓	X	✓	עליון

V = הפגרה חלה ודוחה את מועד פתיחת ההליך.  
X = הפגרה לא חלה ולא דוחה את מועד פתיחת ההליך.

# ערעורי מס שבח

• ערעור לוועדת ערר: סע' 88 לחוק קובע לא רק את עצם הזכאות לערער לוועדת הערר על החלטה בהשגה, **אלא גם את המועד לכך** – 30 יום. לפיכך, מאחר וזהו מועד שנקבע בחקיקה הראשית, אשר עליה לא מוחלות תקנות סד"א, לא חלה על מועד זה תקנה 529 לתקסד"א. משכך, הפגרה לא עוצרת את מנין הימים להגשת הערר.

• ערעור לעליון: סע' 90 לחוק קובע לא רק את עצם הזכאות לערער לוועדת הערר על החלטה בהשגה, **אלא גם את המועד לכך** – 45 יום. לפיכך, מאחר וזהו מועד שנקבע בחקיקה הראשית, אשר עליה לא מוחלות תקנות סד"א, לא חלה על מועד זה תקנה 529 לתקסד"א. משכך, הפגרה לא עוצרת את מנין הימים להגשת ערעור לעליון.

לשאלות ולפרטים נוספים:

טלי יהושע, עו"ד

מאיר מזרחי ושות' משרד עו"ד

[tali@maslaw.co.il](mailto:tali@maslaw.co.il)

03-6129797



0-1-9