בקשה לתיקון שומה

פברואר - 2021

**עו"ד איתי הכהן**

משרד עורכי דין

איתי הכהן – בית שאפ

רחוב היצירה 3 ר"ג

03 7538811 :'טל

[itay@ihacohen.com](mailto:itay@ihacohen.com) [www.ihacohen.com](http://www.ihacohen.com/)

© כל הזכויות שמורות

1

## סעיף 85 – תיקון שומה

שומה

לתקן

מס,

ששילם

דרישת מי

לפי

ובין

ביזמתו

בין

רשאי,

המנהל

)א( •

סעיף ,82 תוך ארבע שנים מיום שאושרה

לפי

(ג) או

סעיף (78ב) או

לפי

שנעשתה

בכל

העניין,

לפי

השפיטה,

מיטב

לפי

שומה

שנקבעה

או מיום

עצמית

כשומה

אחד מהמקרים האלה:

בידי

שהיה

החומר

או ביחד עם

לבדן

העשויות,

חדשות

עובדות

נתגלו

)1(

את סכום המס;

במס או לשנות

לחייב

השומה,

עשיית

המנהל, בעת

המס או

את סכום

לשנות

בה כדי

שהיה

נכונה

בלתי

הצהרה

מסר

מס;

המוכר תשלום

)2(

למנוע

טעות בשומה.

נתגלתה

)3(

זכות

רוכש

מקרקעין,

באיגוד

פעולה

עושה

במקרקעין,

זכות

מוכר

הורשע

)ב(

כופר

באיגוד מקרקעין, בעבירה לפי סעיף ,98 או הוטל עליו

במקרקעין או רוכש זכות

התקופה

בתוך

,)א(

קטן

בסעיף

כאמור

לפעול

המנהל

רשאי

,101

סעיף

לפי

כסף

עד תום

העניין, או

לפי

הכופר,

תשלום

מיום

ההרשעה או

מיום

שנה

בתום

המסתיימת

2 .המאוחר

לפי

התקופה הקבועה בסעיף קטן (א,)

## כמכשיר נוסף לשינוי השומה גם מצד

הנישום

סעיף 85

דרך

המחוקק

פתח

מסמ''ק

החלטת

וערר על

השגה

הגשת

• מלבד

השומה.

לשינוי

נוספת

את הנישום.

אלא גם

רק את המנהל

משרת לא

• הסעיף

לתיקון

שבקשה

הרי

יום,

30 של

בזמן

מוגבלת

שהשגה

בעוד

היתרון –

שנים!!!

4 של

זמן

פרק

תוך

להגיש

ניתן

שומה

החיסרון –

רחבות.

עילות די

השומה.

לפתיחת

עילות

שלוש

.1 נקבעו רק

מהשגה.)

ארוך

יותר

(אבל

בזמן

תחומה

.2 הסמכות

גם המנהל.

השומה

לפתוח

זכאי

הנישום

.3 לא רק

3

## העילות לתיקון שומה

###### אינטרס

בין

###### לאזן

מנת

###### נקבעו על

שומה

לתיקון

• העילות

האינטרס

לבין

המס,

רשות

הנישום /

ההסתמכות של

מס אמת.

בגביית

הציבורי

מס נוסף או

לחייב

העשויות

**חדשות** –

**עובדת**

א. **נתגלו**

###### לשנות את הסכום.

לדוגמא –

המותרות

המכירה

יום

###### לאחר

שהוצאו

נוספות

.1 הוצאות

שווי

"יתרת

לגבי

לחוק

שבסעיף 47

ההגדרה

מכוח

בניכוי

יותר.

מאוחר

ששולם

השבחה

כגון-היטל

הרכישה."

שלא

מותרות

גם הוצאות

לנכות

מאפשרים

בפרקטיקה

בשלב א.

4

###### נדרשו

עילות התיקון - המשך

כתוצאה

המכירה

בשווי

או חל שינוי

לתמורה

תוספת

.2 שולמה

וכיוצ"ב.

בניה

אחוזי

תוספת

כגון

המכר

בהסכם

תנאי

מהתקיימות

בהמשך.

נדון

תמורות –

עסקת

###### לשנות

בה כדי

שיש

##### ב. המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה –

###### תשלומו.

או למנוע

המס

###### את סכום

ולא

הרשות

י''ע

שומה

לפתיחת

רלבנטית

זו מטבעה

עילה

הפלילי.

במישור

השלכות

לה גם

להיות

ועלולות

הנישום

י''ע

מכירת

בגין

לפטור

זכאות

לגבי

לא נכונים

נתונים

לדוגמא-

מניעה

אין

###### לדעתנו

בניה. אך

זכויות

או לגבי

מגורים

דירת

דוח

הגשת

כמו

כמו

###### שימוש

יעשה בה

הנישום

שגם

###### חוקית

5 .)"מרצון

###### "גילוי

(סוג של

הכנסה

למס

###### מתקן

עילות התיקון - המשך

**בשומה"** –

**טעות**

ג. **"נתגלתה**

## לטעות

התיקון

הוגבל

)71

## תיקון

(לפני

• בעבר

הסמכות גם

הורחבה

כיום

בלבד.

סופר

הדעת.

בשיקול

לטעות

וכן

## משפטית

לטעות

למעשה על

מדובר

החדשה

• במתכונת

בשומה.

טעות

סוג של

לתקן כל

אפשרות

6

## דוגמאות לתיקון על בסיס טעות משפטית

### :)8079/07

ע''ו(

**יצחק**

**אהרון**

• **פס"ד**

### חלפו

ובטרם

במתנה

דירה

לנכדה

העביר

• סבא

וביקש

בתמורה

נוספת

דירה

מכר

### שנים

ארבע

החוק

בהבנת

טעה

שלו

### עוה"ד

הסתבר כי

פטור.

רק מתנה

אז)

### (בנוסחו

החוק

הוראות

לפי

שכן

### הניתן

הפטור

"מלכלכת" את

אינה

זוג

### או בן

לילד

שנים.

לארבע

אחת

### לנכדה

המתנה

הסב את

ביטל

השומה

• משהוצאה

במתנה

7

### העביר

וזה

### לבנו

מתנה

נתן

### ובמקומה

לנכדה.

פס"ד אהרון יצחק - המשך

###### ההעברה

ביטול

לכת של

מרחיקת

בטענה

הכיר

• ביהמ"ש

לפי

שומה

תיקון

בדרך של

לבן

###### העברה

ובמקומה

לנכדה

סעיף .85

בין

בפסה"ד

ערבוב

נכונה, חל

התוצאה

גם אם

• לדעתנו –

102

סעיף

לפי

###### עסקה

ביטול

לסוגיית

שומה

תיקון

סוגיית

עצמה.

בפני

העומדת

בהבנת

משפטית

כי גם טעות

הסכמה

קיימת

מקום

• מכל

שומה.

לתיקון

עילה

להוות

עשיה

החוק

לגבי

בפטור

פחיוב

–המרת

הדעת

בשיקול

לטעות

• דוגמא

בהמשך.)

8

###### הרחבה

'ר(

###### מגורים

דירת

נטל ההוכחה

חל על

הסעיף

תנאי

כי התקיימו

ההוכחה

• נטל

לתקן את

עקרונית

וניתן

את התיקון

היוזם

הצד

### פעמים.

מספר

השומה

9

# סוגי השומות שניתן לתקן

### • לפי לשון הסעיף המנהל רשאי לתקן רק שומות

שנעשו על ידו באופן אקטיבי:

אישור השומה

– )ג(

או )ב(78

• שומה לפי סעיף

כולל שומת מס

לפי מיטב שפיטה.

או

### עצמית

לפי

שומה בהיעדר הצהרה.

-82

רכישה.

• שומה לפי סעיף

ס' (87ב) הגשת הצהרה במקרה זה מותנית

בהגשת הצהרה מפורטת. לעומת זאת הגשת

בקשה לתיקון שומה אינה מתונית בכך.

10

# תיקון שומה עצמית שהתיישנה ע''י המנהל

לתקן

רשאי

אינו

המנהל

)25331-01-13

ע''ו(

מירון

עזבון

פס''ד

• לפי

שומה

הוצאה

שלא

עצמית

שומה

(דהיינו

שהתיישנה

עצמית

שומה

במשך 8 חודשים.)

פס"ד

ישנה:

ר' פסיקה

דומה

(לעמדה

שונה.

המיסים

רשות

• עמדת

פרק

מקרקעין,

מיסוי

י.הדרי,

גם פרופ'

'ר ,1895/93

ת"א

קורצגורן,

.)182-183

ה"ש

,15.60

ש.אהרונוביץ

מקרקעין,

מיסוי

סמנכ"ל

חולקת של

עמדה

'ר אך •

,35

ה"ש

11.9.1

סעיף

מקרקעין"

"מיסוי

בספרם

גורמן

והשופט א.

סיבה

ואין

מס הכנסה

שומות

לענין

הפסיקה

עמדת

כי זו

בנימוק

מסמ''ק.

גם על

תחול

שלא

שומה

לפתיחת

מיוחדות

הוראות

ישנם

כי גם בפקודה

• יש לזכור

מתקן.

11

דוח

הגשת

כולל

לפקודה

147

סעיף

לפי

ולתיקונה

# תיקון שומה לפי סעיף (78ב)3() –

תיקון טעות חשבון

### • אם שוכנע המנהל שנפלה בשומה העצמית או בשומה לפי

ביוזמתו

הוא רשאי לתקנה,

מיטב שפיטה טעות חשבון –

יוסיפו

,)1(

או לבקשת המוכר או עושה הפעולה.

• תיקן המנהל כאמור שומה שאושרה לפי פסקה

לראות בה שומה עצמית.

• בקשת התיקון כאמור אינה מכוח סעיף 85 ולכאורה אינה

מוגבלת בזמן. אבל כנראה שחלים דיני ההתיישנות

והשיהוי המינהלי.

12

# תקופת תיקון השומה וסעיף 107

### לתיקון

שנים

4 של

תקופה

קובע

85 סעיף •

סעיף

לפי

### המועד

להאריך את

ניתן

האם

### השומה.

107 הקובע:

נתבקש

זה, אם

בחוק

שנקבע

כל מועד

להאריך

רשאי

"המנהל

לבקשה".

להיעתר

מספקת

סיבה

ראה

ואם

לכך

13

# תקופת תיקון שומה - המשך

חל רק

אם הוא

בפסיקה

עקרונית

מחלוקת

קיימת

107

סעיף

• לגבי

מהותיים.

או גם על מועדים

דיוניים

על מועדים

הארכת

כגון

דיוניים

רק מועדים

שמרנית-

המיסים

רשות

• עמדת

.74

סעיף

לפי

על נאמנות

או הודעה

השגה

להגשת

מועד

הצהרה

להגשת

בהתייחס

לתיקון 34

להצע''ח

ההסבר

דברי

• לפי

שלא

פטור

לבקשת

מועד

הארכת

שגם

עולה,

סעיף 73

לפי

למסמק

בסמכות.

כלולה

ההצהרה

הגשת

במועד

התבקשה

)ב()2()ג1ג(9

בסעיף

הקבועים

המועדים

מהותי-

למועד

• דוגמה

חודש

18 -ה

תקופת

רכישה–

לענין מס

יחידה"

"דירה

הגדת

לצורך

וכו.'

הישנה

הדירה

למכירת

14

# להארכת מועד

"סיבה מספקת"

מהי

##### ססונקר,

ו**בפס''ד**

###### 5239/97

עמ"ש

**חיפה**,

##### אורות

###### • בפס''ד

סיבה

אינו

הצדדים

בין

###### מו"מ

כי ניהול

נפסק

2490/97

ע"ש

###### באיחור.

ערר

###### להגשת

מספקת

חיצוניות

נסיבות

קיומן של

הוא

###### מיוחד"

"טעם

• נקבע כי

הדין.

בעל

###### בשליטת

שאינן

משקפים את

וספק אם

יחסית

ישנים

בפס''ד

• מדובר

שנישומים לא

ציבורי

אינטרס

שכן, יש

הנכונה.

ההלכה

ההליך

למצות את

קודם

שינסו

אלא

###### משפט

לבתי

ירוצו

שנכשל

מו''מ

עם הרשות.

להבנה

להגיע

על מנת

המינהלי

את יומו

לנישום

לאפשר

מספקת

סיבה

לדעתנו

מהווה

15 .ש"בביהמ

חלה

107

## ?85

האם סמכות להארכת מועד סעיף גם על תיקון שומה לפי סעף

###### מועד

נחשב

שומה

לתיקון

שנקבע

המועד

האם

###### • לא ברור

פורצדורלי או מהותי.

בעליון.

הלכה

עדיין

אין

###### הזו.

בשאלה

חלוקה

• הפסיקה

באימרת

רובינשטיין

השופט

7759/07

ע"א

###### כספי

• בפס"ד

הסוגיה

השאירה

הרוב

דעת

###### אולם,

סמכות.

שיש

קבע

אגב

###### – עקרונית

בספרם

ו-א.גורמן

עיון.

ש.אהרונוביץ

בצריך

• עמדת

סעיף

שם,

'ר(

###### חריגים

במקרים

אך רק

חלה

###### הסמכות

.)54

ה"ש

###### 16.10-ו

11.15

16

# סמכות להארכת מועד לתיקון שומה-

סיבה מצדקת - המשך

###### שנים

4-ה

###### חלוף

לאחר

נולדה

התיקון

אם עילת

• לדעתנו –

השבחה

היטל

שומת

הליכי

לדוגמה –

להאריך.

יש הצדקה

במסמק.

השומה

הוצאת

ממועד

4 שנים

בחלוף

שהסתיימו

במקרים של

פרגמטיות

מגלה

מסמק

ידיעתנו

• למיטב

שמוציאה

הסכמה

או דמי

כאמור

השבחה

היטל

שומת

השומה.

ועל

###### ההוצאה

על ניכוי

להשפיע

כדי

###### שיש בה

רמ''י

)11.15

סעיף

בספרם

וגורמן,

אהרונוביץ

'ר(

###### לחרוג

לאפשר

יש –

)שם(

בספרם

וגורמן

אהרונוביץ

• לדעת

שבהם

חריגים

מקרים

באותם

ההתיישנות

מתקופת

לדעת

היה

###### יכול

ולא

###### לא ידע

שהנישום

בעובדות

מדובר

17 .התקופה

###### חלפה

בטרם

- 27213-02-19

ו"ע

# פס''ד מלכיאור-

### • הנישום רכש דירה שניה במסגרת קבוצת רכישה

וחלו עיכובים רבים בבנייה. את

2013

בשנת

עוד לפני

2018

דירתו הראשונה מכר בשנת

השלמת הבניה ולפני מסירת החזקה בדירה

הנרכשת.

לתקן את

ביקש הנישום

מכירת הדירה

• לאחר

שומת מס הרכישה בגין הדירה החדשה כדירה

יחידה.

שנים.

18

### • מסמ"ק טען לחלוף תוקפת ה4-

פס''ד מלכיאור -המשך

רשות

,21.4.2013

מיום

02/2013

מקרקעין

מיסוי

ביצוע

• בהוראת

קבלן גם

לגבי

את החלופה

להחיל

נכונותה

הביעה את

המסים

רכישה(.בינתיים

קבוצת

באמצעות

מוקמת

הנרכשת

שהדירה

במצב

עם קבוצת

העיכובים

בעיית

,2018

משנת

בתיקון 93

מאז

הוסדרה

.)1ב()ג1ג(0

בסעיף

בחוק

רכישה

בקשה

הגשת

כלל

נדרשת

אלו לא

כי בנסיבות

קבעה,

הערר

• ועדת

חלופית,

דירה

רכישת

במקרה של

להטבה

הזכאות

שומה.

לתיקון

תקופה

כעבור

ולעתים רק

מעשה,

רק לאחר

להיקבע

יכולה

הסעיף

יישום

מבנה,

באופן

לכן,

בזמן.

מוגבלת

אינה

אשר

ממושכת,

הקבועה

בתקופה

מוגבל

ואינו

שומה

תיקון

מחייב

אינו

בשלמותו

בסעיף 85 לחוק.

לאחר

שהוצאו

הוצאות

לדרוש

פתח

לדעתנו

מהווה

ביהמ"ש

• קביעת

19 .משפטית

הנמקה

אותה

לפי

4 שנים

# ממתי חלה תקופת הארבע שנים

###### לאחר

פעמים, גם

מספר

שומה

לתקן

ניתן

שצויין

• כפי

ממתי

השאלה

עולה

זאת

###### לאור

וערר.

השגה

הגשת

מיום

שנים,

4 -ה

ההתיישנות" של

"תקופת

מירוץ

מתחיל

המתוקנת?

השומה

או מיום

הראשונה

השומה

לעמדת

בניגוד

כספי,

בפס''ד

רובישנטיין

ע"י

###### נקבע

• בעבר

מהשומה

מתחיל

התקופה

מירוץ

המיסים, כי

רשות

האחרונה.

ההתיישנות

כי תקופת

– נקבע

70 'מס

תיקון

• בעקבות

שנקבעה

מיום

עצמית או

כשומה

שאושרה

"מיום

מתחילה

מאמץ

תיקון זה

הענין."

לפי

###### השפיטה,

מיטב

לפי

###### שומה

20 .הרשות

###### את עמדת

המרת חיוב בפטור על דירת מגורים

– דוגמא לטעות בשיקול הדעת

חיוב

ולהמיר

עצמית

שומה

לתקן

ניתן

האם •

ממס?

לפטור

בבקשה

בעקבות

אולם

זאת

איפשרו

ערר לא

ועדות

• בעבר

המגמה.

השתנתה

17/89

עמ"ש

**הייער**,

**פס"ד**

### לאפשר

כדי

### בסעיף 85

שימוש

עשתה

הועדה

מגורים

דירת

מכירת

בגין

פטור

לבקש

לנישום

ביקש

הוא

### ההצהרה

הגשת

שבמועד

הגם

### ממס.

פטורה

תהיה

שהמכירה לא

21

# פס''ד הייער – המרת חיוב בפטור

#### לפטור

שלא

#### בקשו

ובהצהרתם

דירה

4.9.88-ב

מכרו

• העוררים

ובקשו

בהם

#### חזרו

השומה

הוצאת

אך לאחר

ממס

#### את הדירה

שלא

כי משבקשו

וקבע

השגה

בבקשה זו

ראה

#### המשיב

פטור.

תקופת

תוך

#### בהם רק

לחזור

הם יכולים

ממס

#### הדירה

לפטור את

השומה

להגשת

דאז

#### המועד

היה

#### (שזה

המכירה

מיום

50 יום

המוכרים

אם רשאים

השאלה

סביב

איפוא

נסבה

העצמית.)

• המחלוקת

הימים.

תקופת 50

תום

#### אחרי

בהם גם

לחזור

22

# פס''ד הייער -המשך

אינו

שהחוק

ומקום

ממס,

מוכר

לפטור

המחוקק

לכוונת

עדיפות

יש לתת

- 329/79

.א.ע

• בעקבות

אין לתפוס אזרח על בקשה פורמלית ויש לתת עדיפות לזכויותיו לפי

מפורשות

במלים

זאת

מונע

יותר,

מאוחרת

בעסקה

ענינו הכלכלי

שלא להזקק לפטור לטובת

פריבילגיה

הענין הכלכלי.

• המחוקק העניק לאזרח

ולא נתן לשלול אפשרות בסיסית זו רק מטעם פורמלי של הגשת בקשה בהווה. השכל הישר מאפשר

לוותר על הפריבילגיה מעבר למועד הגשת ההצהרה ואין בחוק דבר המונע ויתור לאחר מכן.

הפסדה של מדיניות זו מבחינה כספית יוצא בשכרה של

נבונה.

מיסוי

מדיניות

מבחינת

הדין

• הוא

מערכת שלטון המכבדת את האזרח, זכויותיו וטובתו.

קבוע

מועד

על תחום

שם דובר

שכן

(חיפה)

47/83

בעמ"ש

שנדון

מהנושא

כאן

האמור

• יש לאבחן

בחוק שהיה בבחינת הוראת מעבר קצובה בזמן.

היא

לפטור

מהבקשה

חזרה

שכן

,85

בסעיף

המשיב

שימוש

על ידי

הפורמלי

הצד

לפתור את

• ניתן

השיקול של הנטל על מנגנון המיסוי אינו עדיף על

השומה.

עריכת

לאחר

שנוצרה

חדשה

עובדה

שיקול של מיסוי צודק והתחשבות באזרח.

23

# המרת חיוב בפטור או חלפת פטורים

###### כיום

מאפשרת

המיסים

רשות

הייער,

פס''ד

• בעקבות

שבסעיף 85

השנים

בתקופת 4

בדעתו

להימלך

למוכר

עילת

או את

או לחיוב

לפטור

בקשה

בדיעבד

ולשנות

15.62

פרק

###### גם הדרי,

'ר(

###### מגורים.

לדירות

בקשר

הפטור

.)שם

195

ה"ש

וכן

###### דירת

הרגיל של

הפטור

המרת

לבקש

– ניתן

• כך לדוגמא

לפי

המוריש

בפטור של

)2()ב(49

של סעיף

מגורים

18 של

הצינון

תקופת

"להרוויח" את

ובכך

)5()ב(49

(לדוגמא,

יחידה

של דירה

מהמיגבלות

להימנע

חודש, או

נוספת.)

דירה

כשיש

24

# תיקון שומה בגין עסקת קומבינציה ועסקת תמורות

### לתקן

לנישום

והן

### הן למנהל

מאפשר

85 סעיף •

בפועל.

שהוצאו

הבניה

להוצאות

בהתאם

שומה

המיסים

רשות

שבח,

חב"ק-מס

הנחיות

• לפי

שידווחו

כפי

### בפועל

הבנייה

את עלויות

תבדוק

לתקן

הזכות

לעצמה

ושומרת

השומה

לפקיד

ביתר

לבחון

וכן

### התמורה

שווי

בעניין

השומות

בעתיד.

דיווחים

הקפדה

25

# תיקון שומה בעסקת קומבינציה - המשך

#### התמורה

גודל

בדבר

מתלים

תנאים

נקבעים

כאשר

אלה

ותנאים

קומבינציה,

בעסקאות

יקבל

שהמוכר

בקשה

(כגון

התכנון

רשויות

בהחלטת

קשורים

וכו:)'

ייעוד

שינוי

בנייה,

אחוזי

להגדלת

בעתיד

על השינוי

לדווח

הצדדים

התחייבות

• קבלת

.85

סעיף

לפי

#### שנים

בתוך 4

השומה

ותיקון

החלק

והקפאת

הצפוי

לפי

#### שומה

הוצאת

• לחלופין,

השגה.

במסגרת

במחלוקת

השנוי

26

# תיקון שומה ועסקת תמורות

אשר

במקרקעין,

זכות

למכירת

עסקה

תמורות,"

**"עסקת**

• הביטוי

רוכש

שיקבל

מהתמורה

כאחוז

המוכר,

אצל

תתקבל

תמורתה

בעתיד.

הקרקע

על גבי

שיבנה

הנכס

מכירת

בעת

הזכות,

למכירת

שבתמורה

יזם,

להסכם עם

מגיע

קרקע

בעל

• לדוגמא,

היזם

שיקבל

הגמורות

הדירות

מתמורת

30%

יקבל

ליזם,

הקרקע

בעתיד.

המשפט, כי

בית

קבע

)10793/08

**א"ע(**

**דברת**

**נאות**

• בהלכת

שעסקת

הרי

**חלקי**,**"**

"מכר

המהווה

קומבינציה,

לעסקת

בניגוד

בחשבון.

מובא

הקרקע

גם שווי

שבה

מלא,"

**"מכר**

מהווה

תמורות

27

# תיקון שומה ועסקת תמורות

לכלל

בהתאם

שכן

תמורות,

עסקת

במיסוי

מובנית

בעיה

• קיימת

למסות את

"**החוק**,)" יש

(להלן:

מקרקעין

מיסוי

לחוק

בסעיף 17

התמורה

תמורות

בעסקת

אולם

המכירה,

ביום

שווים

לפי

המקרקעין

בעתיד

שיהיה

המכירה

בשווי

תלויה

הקרקע

בעל

אצל

שתתקבל

למיסוי

יביא

אשר

הללו,

השווים

בין 2

פער

שייווצר

לוודאי

וקרוב

שגוי של העסקה.

בשלב

ייקבע

המכירה

כי שווי

לקבוע

יכול

היה

מספק

פתרון

• לכאורה,

שומה.

תיקון

יבוצע

התמורות,

קבלת

ולאחר

המכירה,

ביום

הראשון

התמורות

קבלת

ובמועד

יתכן

שכן

פשוט

איננו

הדבר

עם זאת,

סעיף

הוראותיו של

לאור

השומה

לתקן את

יותר

ניתן

העתידיות, לא

ורק

בלבד

שנים

במשך 4

תיקונה

המאפשרות את

85 לחוק,

מסוימים.

28

תנאים

בהתקיימם של

# תיקון שומה ועסקת תמורות

במסגרת

המיסים,

רשות

פרסמה

תמורות,

עסקת

שהינה

שבח

לעסקת

הקשור

בכל •

עמדה מספר 41/2017 הקובעת

הכנסה את

במס

בדיווח

החייבות

העמדות

רשימת

כדלקמן:

**שנוצרה**

**בפועל, או**

**שהתקבלה**

**כל תמורה**

**תמורות,**

**עסקת**

**שהינה**

**שבח**

**עסקת**

• **"דווחה**

**כשווי**

**שהוכר**

**לסכום**

**מעבר**

**הנישום)**

**הדיווח של**

**לבסיס**

**(בהתאם**

**לקבלה**

**הזכאות**

**עסקת**

**זה,**

**לעניין**

**במס.**

**חייבת**

**כהכנסה**

**השוטפת**

**בתקופה**

**תדווח**

**שבח,**

**במס**

**המכירה**

**או חלקה**

**שכולה**

**בתמורה**

**במקרקעין**

**זכויות**

**נמכרות**

**שבמסגרתה**

**עסקה**

**הינה**

**תמורות**

**יבנו על**

**אשר**

**או המבנים**

**הדירות**

**ממכירת**

**הרוכש**

**בידי**

**שיתקבלו**

**התקבולים**

**נגזרת מן**

**המקרקעין".**

יבוצע

תמורות

עסקת

ביצוע

בעת

המיסים,

רשות

לעמדת

כי בהתאם

עולה,

לעיל

• מהאמור

נוספת

תמורה

כאשר כל

שבח,

במס

שיקבע

המכירה

לשווי

בהתאם

מס ראשוני

חישוב

הכנסה**.**

במס

בשנה השוטפת

ותמוסה

תדווח

בעתיד,

שתתקבל

כיצד

כגון;

תמורות

לעסקת

הקשורות

נוספות

לסוגיות

הנ"ל

בעמדה

התייחסות

• לא ניתנה

ערך

של ירידת

מקרים

מס רכישה,

הונית,)?

(פירותית,

העתידית

ההכנסה

תסווג

מסמ"ק.

מנהל

מול

השומות

בדיוני

בעתיד

יעלו

אלו

שסוגיות

כן צפוי

ועל

ועוד,

המקרקעין

29

# – החלפת דירת מגורים

מקבלן

תיקון שומה

###### מגורים

דירת

החלפת

לבצע

שומה

תיקון

בדרך של

• ניתן

.)20/97

ב"ה(

בנין.

באותו

אחרת

בדירה

מקבלן

שנרכשה

כשתי

נחשב

הדבר

רגיל

באופן

שכן

###### בהקלה

• מדובר

לקבלן

של הדירה

חוזרת

מכירה

הראשונה

עסקאות:

חדשה.

דירה

ורכישת

גם על

תחול

ההקלה

נקבע כי

הנ"ל

לה"ב

1 'מס

• בתוספת

פרוייקט.

באותו

אחר

###### בבנין

דירה

ולאו

הבנייה

גמר

###### לאחר

בסמוך

תחול גם

הנ"

###### • ההקלה

הבניה.

בשלבי

דווקא

30

# החלפת דירת מגורים מקבלן

### • התנאים להקלה-

הראשונה

של הדירה

חוזרת

מכירה

בה משום

לב ואין

בתום

נעשתה

הדירה

• החלפת

המחירים

מדד

ע"פ

ההצמדה

להפרשי

פרט

כלשהו,

ראלי

שבח

הרוכש

הפיק

ממנה

ועד

הראשונה

הדירה

רכישת

מאז

הרוכש

ששלם

התשלומים

לגבי

שנוצרו

לצרכן,

לביטולה.

• שני הצדדים לעסקה אכן הצהירו כי המכירה הראשונה בטלה.

על פי

ייקבע

ושוויה

לחוק

סעיף 73

ע"פ

החדשה

הדירה

על מכירת

הצהרה

• ניתנה

מחירה בשוק החופשי ביום מתן ההצהרה.

הרכישה ששולם

של הרוכש מס

לזכותו

דלעיל יזקף

התנאים שבפסקה 2

• אם התקיימו

סעיף

ע"פ

מכירה

מביטול

כמתחייב

וריבית

הצמדה

בתוספת

הראשונה

הרכישה

עבור

102 לחוק מס שבח מקרקעין.

31

# החלפת דירה מקבלן- פס"ד ישי

###### ושולמה

הדירות

בין

###### החלפה

בוצעה

שבו

###### דן במצב

• פסה"ד

הדירה

לרכישת

העסקה

בין

כן,

כמו

###### תמורה.

תוספת

שיעורי מס

עלו

###### באחרת

הדירה

להחלפת

ועד

###### הראשונה

יש לשלם את

האם

###### דירות.)

למרובי

מס 8%-ל(

הרכישה

על כל התמורה?

המעודכנים?

השיעורים

אלא

חדשה

בעסקה

מדובר

כי מלכתחילה

קבע

###### • ביהמ"ש

בשיעורים

הרכישה

כן יחול מס

ועל

###### הקלה

נתנה

שהרשות

.)50652-11-17

ע"ו(

על כל התמורה

העדכניים

שיעורי מס

שבו

###### הפוך

במקרה

הדין

מה –

האמור

• לפי

מחייב את

של פסה"ד

עקבי

יישום

בינתיים?

ירדו

הרכישה

32 .החזר

###### כי מגיע

המסקה

הגשת ערר על החלטה בבקשת תיקון

סעיף 88 לחוק מסמק קובע כי:

תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו

בהחלטת המנהל רשאי,

"הרואה עצמו מקופח

לערור על כל החלטה של המנהל

ובין היתר

לערור עליה לפני ועדת ערר,

ההחלטה,

בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה".

קיימת מחלוקת באשר לפרשנות הסעיף- לשון הסעיף אינה מתייחסת ספציפית להחלטה בהשגה דווקא אלא נוקטת בלשון

הקובע את

באה לאחר הוראת סעיף 87

עם זאת הוראת סעיף 87

"החלטת המנהל."

וקובע את

הזכות להגיש השגה על שומה שהוציא המנהל ולאחר מכן בא סעיף 8

זכות הערר.

ועל כן יש הסוברים כי ניתן להגיש ערר רק על החלטה בהשגה. (גישה זו אומצה

בעמ"ש ,1590/93 הסוכנות היהודית.)

33

# הגשת ערר על תיקון שומה-המשך

## סעיף

הוראת

וכי

## נכונה

אינה

פרשנות זו

סבורים כי

• אנו

רק על

לערער לא

ניתן

וכי

## עצמה

בפני

88 עומדת

כל החלטה כפי שנאמר

גם על

כי אם

בהשגה

החלטה

בבקשה

החלטה

מפורשות בסיפא של הסעיף, לרבות

לתיקון שומה.

ש.אהרונוביץ

מקרקעין

מיסוי

סמנכ''ל

עמדת

• זו גם

החלטה של

ולפיה כל

)45

ה"ש

## 12.4

פרק

## (בספרו,

הסמכות

בעלת

שהיא

הערר

לועדת

כפופה

המנהל

34 .המנהל

## החלטות

הביקורתית על

השיפוטית