ג'/תשרי/תשפ"א
21/09/2020

לכבוד
גב' דורית גבאי, רו"ח
יו"ר פורום מייצגים במיסוי מקרקעין

<u>הנדון: חוות דעת</u>

לפי בקשת רו"ח דורית גבאי, נבחנת בזאת השאלה האם הפסקת פרסום הוראות ביצוע על ידי רשות המיסים מהווה מעשה מנהלי פסול ואם אכן כן, כיצד, אפוא, יש לתקוף אותו משפטית.

1. רשות המיסים היא גוף סטטוטורי החב בחובות משפטיים מוגברים על פי המשפט המנהלי. כך, למשל, חובת תום הלב, החובה לפעול בסבירות ובהוגנות וכיוצא בזה.

זוהי נקודת המוצא לדיון. היינו, אין מדובר בגוף פרטי הרשאי לעשות ככל העולה על רוחו בכפוף לחוקי המדינה המחייבים אותו, אלא מדובר בגוף ציבורי שהוקם על פי חוק ואיננו רק כפוף לחוקי המדינה, אלא אף כפוף לכללים ועקרונות של המשפט המנהלי המחייבים אותו להתנהל באופן התואם את חובותיו, החולשים על כלל מעשיו ומחדליו. התנהלות זו חייבת, למשל, להתבטא בקיום מדיניות שוויונית כלפי כלל האזרחים בהפעלת סמכות וכוח שלטוני.

עד כאן המסד. עתה אל הטפחות.

2. פונקציה של הבנת המשמעות המשפטית של הפסקת פרסום הוראות ביצוע, חייבת להיגזר מהשאלה מהי הוראת ביצוע.

א. בהתאם להסבר שהתקבל, הוראות ביצוע הנן פרסומים היוצאים מאת רשות המיסים וממוענים לפקידיה, על מנת להבטיח יישום אחיד של מדיניות רשות המיסים בנושאים שונים, וכן למייצגים ולציבור הרחב על מנת ליידע בדבר פרשנות הרשות בנוגע לסוגיה פרטיקולרית, כמו גם האופן המעשי לפיו מתכוונת הרשות ליישם את הוראות הדין לרבות פסקי דין, כיצד היא מצפה שעובדיה ינהגו ויתפקדו בכל הנוגע לשומות מס, פרוצדורות ונהלי עבודה. ישנן אף הוראות ביצוע המעדכנות סכומים הקבועים בחוק, ומהווים פרסום בעל אופי טכני.

ב. הוראות הביצוע הנן פרי דיונים פנימיים ברשות, ומהוות שיקוף של המסקנות כהוראות אופרטיביות לפקידות בנושאים שונים הנוגעים להפעלת הנורמות בתחום המיסוי כלפי נישומים.

ג. הוראות ביצוע אלה מאפשרות בה במידה לנישומים, ובעיקר למייצגים המקצועיים (על פי רוב רואי חשבון, יועצי מס ועורכי דין) הבאים בנעליהם, להתוודע אפריורית לאופן בו

טל: 072.2764060 | פקס: 077.4448875
הלל 5, ירושלים מיקוד: 9458105
Eli@perylaw.co.il

הרשות תופסת באופן מעשי את החובות והזכויות של הנישומים ביחס לסוגיות שונות בתחום המס הנדונות בהוראות הביצוע.

ד. הוראת הביצוע מהווה לעיתים אף כלי למתן פרשנות בסוגיות חוקיות הסובלות מלקונות. שמא בסוגיות בהן הוראת החוק אינה ברורה די צורכה, ולפיכך לאור תכלית החוק, במקום לתקנו ולעדכן אותו, מפורסמת הוראת ביצוע או חוזר מס הכנסה (לנושאים משפטיים בדרך כלל), אשר מבהירה את אופן היישום הרחב והמקל לנושא מסוים.

כך למשל, הוראת ביצוע מיוחדת פורסמה לנושא "הסדר בין יורשים". ההוראה מרחיבה את המנוסח בחוק, ומאפשרת יישום רחב יותר לאור תכלית החוק. כמו כן, כאשר שינתה הרשות מדיניות לסוגיית פחת במכירת דירות מגורים שהושכרו, היא פרסמה הוראת ביצוע ויישמה את השינוי מיום פרסומה.

באותה נשימה תוזכר הוראת ביצוע בסוגיית קביעת השווי בעסקת קומבינציה משנת 1998, אשר סיימה דיונים של שנים בנושא, ומיום פרסומה הפכה לכלי העבודה הבלעדי הן לפקידי המס והן למייצגים ולנישומים.

ה. הוראות הביצוע מרכזות לעיתים תיקון חוק גדול והן ממחישות בדוגמאות מאירות עיניים את דרך החישוב או היישום. יש בהן מידע רב ובעל ערך, המצמצם את חוסר הוודאות בקרב הפקידים למען יצירת יישום אחיד בקרב פקידי השומה השונים, ומנגיש את המידע והיישום של המדיניות הזו וכן כל פרשנות לדבר חוק באופן בו עצם הפרסום יוצר שוויוניות.

ו. הוראות הביצוע, לאחר כתיבתן, עוברות סבב הערות של מנהלים בכירים ברשות, נציגי לשכות מקצועיות וגופים קשורים לסוגיה הנדונה, והיא מהווה מסמך מקצועי-משפטי שהשימוש בו הן מצד הפקידים ומפקחי המס והן מצד המייצגים והציבור יוצרת ובונה את אינטרס ההסתמכות במובנו הלגלי.

בסבב האמור, מועברות הערות ושאלות, וקיימת לעיתים אי הסכמה בין הגופים המקצועיים (לשכת עורכי הדין, לשכת רואי חשבון וכן הלאה), אולם בסופו של דבר פרסומה מהווה את האמירה של הרשות. שתוף פעולה זה קיים מעל חמישה עשורים. כל הוראת ביצוע מקבלת מספר בסדר רץ לאותה שנה.

ר' לעניין זה הטבלה המצורפת באשר להוראות ביצוע בין השנים 1996 ועד 2019.

(ניתן להבחין מן הטבלה בהתדלדלות הפרסומים בשנים האחרונות, והתמקדות תוכנם במידע טכני במהותו).

ז. הוראות הביצוע זכו לפומביות באמצעות פרסומים בערוצים שונים בהתאם להתפתחות הטכנולוגית של המדיה. כיום הפרסום של כל הוראת ביצוע נכלל באתר, וכל אחד יכול להגיש ולקבל גרסה ולהפיק ממנה פלט לקריאה.

טל: 072.2764060 | פקס: 077.4448875
הלל 5, ירושלים מיקוד: 9458105
Eli@perylaw.co.il

ח. לשימוש בהוראות הביצוע ככלי עבודה בעל ערך רב - הן בכל הקשור לחובות המנהליים של הרשות כלפי האזרח (יישום שוויוני של החוק וכיוצא בזה) והן בכל הקשור ליכולת של מייצגים לייעץ כהלכה לנישומים - נודעה חשיבות רבה ברבות השנים.

מדובר במכשיר מקצועי ויעיל שהפך לנכס צאן ברזל ביחסי מייצגי נישומים והמדינה משום שהוא מנע שרירות לב של הפקידות (רשות המיסים) ביישום חוקי המס כלפי מי מהם, יצר רשת ביטחון בכל הקשור למקצועיות במתן ייעוץ תואם, ואף סילק ספקות מיותרים בעולם נורמטיבי מורכב למדי תוך שהוא מכפיף אותו לסדר ואחידות החיוניים במיוחד בנסיבות אלה.

3. באחרונה הופסק על ידי רשות המיסים - ללא כל הסבר או הצדקה - פרסומן של הוראות הביצוע. אחד הביטויים הקונקרטיים והמיידים לכך הייתה הבוקה והמבולקה שהתפתחה עד מהרה בקרב מייצגי נישומים, בהעדר כל ידיעה אודות האופן בו מבקשת רשות המיסים ליישם את החוק בנושאים שונים ומורכבים מאוד כלפי הנישומים, כמו גם העובדה שהרשות משנה את המדיניות שלה בנושאים שהובהרו על ידיה בעבר במסגרת אותן הוראות ביצוע, וזאת בלא סבב ופרסום השינוי במדיניות. האמור מתייחס להרעה והכבדה בכל הנוגע לחבויות המס והטלת נטלי מס גבוהים יותר במקרים בעבר המס היה נמוך וחושב אחרת.

4. נולדה, אפוא, השאלה המשפטית, האם לרשות המיסים החובה להוסיף ולפרסם הוראות ביצוע הנתפסות כחיונית ביותר בעיני מייצגי נישומים או שמא המדובר במעשה וולנטארי על ידי הרשות שאינו מקים לה כל חובה משפטית להתמיד בפרסומים אלה.

5. הסביבה הנורמטיבית המתבקשת בנסיבות העניין הנה כמובן דיני המנהל הציבורי או מה שנהוג לכנות לפעמים "המשפט המנהלי", על חובותיו המוכרים ככל שהדבר נוגע לגופיי שלטון (אין משמעות הדברים שאי אפשר לתקוף את הנושא אף מזוויות משפטיות אחרות).

6. הואיל ואני חסר מידע רב המאפשר ניתוח מעולה של השאלה המשפטית, הרבה מן הדברים שיובאו כאן, יובאו בזהירות הראויה ובכפוף לאמור. כך, למשל, כמה זמן נמשך הפרסום של הוראות הביצוע, האם נעשה ברצף, באיזה תדירות בכל שנה, באיזו חלוקה - הוראות לפעולה מול חוזרים משפטיים, האם הפרסום שלהן הגיע לידי המייצגים את הנישומים באקראי ובאופן בלתי פורמאלי או שמא פורמלי, האם הוראות הביצוע שימשו מסד מוסכם ליחסים שבין המייצגים לפקידות או שמדובר היה בהנחיות פנימיות של הרשות שעשו דרכן אל המייצגים באורח בלתי מחייב, ועוד ועוד. התשובות לשאלות אלה יכולות להכריע את הכף בדיון משפטי. כמו גם, מדובר במידע רב וחיוני על מנת להכריע מהי העילה המשפטית המנהלית המדויקת שיש לתת עליה את הדעת.

כאמור, בכפוף למגבלות האמורות וחובת הזהירות, להלן ניתוח משפטי העוסק בכמה תקיפות מנהליות אפשריות:

א. נוהג (פרסום הוראות ביצוע) שיצא מלפני רשויות המדינה כלפי אזרחיה (או מייצגיהם) ושינוי בו נטול הצדקה העלול להסב נזק ובוודאי כזה המסב נזק בפועל, עלול לעלות כדי

טל: 072.2764060 | פקס: 077.4448875
הלל 5, ירושלים מיקוד: 9458105
Eli@perylaw.co.il

התנהגות בלתי סבירה של הרשויות, וככזה הוא פסול ומצדיק סעד הכופה על המדינה לשוב למנהגה.

ב. העדר קיומן של הוראות ביצוע, שהיוו ערובה עם פרסומן להיעדר שרירות, עשוי להוליד סעד משפטי מוצדק אשר יחייב את רשות המיסים לשוב ולפרסם הוראות ביצוע או לייצר כל כלי אחר שיבטיח יישום שוויוני כלפי הנישומים ומייצגיהם של האופן בו מוגשמת מדיניות רשות המיסים על בסיס הוראות החוקים הרלוונטיים.

ג. לרשות המנהלית חובת פרסום במקרים המתאימים. חובה זו נובעת בדרך כלל מהוראות הדין. חובה זו יכולה לנבוע מהאופן בו הרשות תופסת את חובותיה המנהליים וכל עוד אין ענין זה פוגע בזכות לגיטימית אחרת של האזרח (כגון הגנת הפרטיות).

העובדה שרשות המיסים ראתה אל נכון לפרסם באופן תדיר, רציף וקבוע משך זמן רב הוראות ביצוע, מלמדת כי היא ראתה בכך כלי חיוני ביחסיה עם הנישום. אין לפסול, כי הדברים עולים כדי חובה שנולדה מאופן התנהלותה של הרשות אף אם לא מחובה המופיעה עלי ספר.

בעניין זה אני מבחין בין עצם חובת הפרסום כחובה מנהלית לחיוניות של הוראות הביצוע כשלעצמן לצורך מניעת שרירות וכו'. שהרי הרשות בוודאי תטען, כי אפילו היא תוסיף ותייצר הוראות ביצוע, אין היא רואה חובה לעצמה לפרסמן. היינו, המדובר לכאורה במעין תרשומת פנימית וכו.

ד. לרשות המיסים, כגוף האמון על ביצוע החוקים הרלוונטיים בתחומו, כוח שלטוני עצום ורב שנזקו עלול להיות עצום. ככזה בוודאי חלים עליו חובות מוגברים שבמוגברים. פעולתו צריכה להיות ללא רבב, נקייה מכל שיקול זר או סטייה ולו הקטנה ביותר מעקרונות הדין המנהלי. אחת מחובותיו דווקא בשל עוצמתו הרבה היא החובה לנהוג בשקיפות.

הוראות הביצוע גילמו הגשמתה של חובה זו באופן הברור ביותר. היינו, הרשות שיתפה את הנישום באופן בו היא גמרה אומר לבצע וליישם את החוק. מדובר בגילוי שחשיבותו אינה יודעת גבול. מדובר בבטוחה שאינה רק מסדירה באופן תקין את היחסים שבין האזרח והמדינה, אלא גם מעניקה לנאמנות שחבה הרשות כלפי הנישום תוקף מנהלי ראוי.

הפסקת פרסום הוראות הביצוע כמוה כהחלטה להימנע משקיפות. כלומר, דרדור לאחור של עומק חובת הגילוי צריך הצדקה של ממש, והצדקה כזו לא ניתנה למיטב הבנתי. מדובר בעילה ראויה מאוד על פי המשפט המנהלי המזכה בסעד מתאים.

ה. "עיקרון הדמוקרטיזציה של ההליך המנהלי" שהתפתח מאוד בשנים האחרונות בישראל, קובע שיש מקום לשיתוף הציבור בהליך המנהלי ובאופן בו הרשויות מיישמות את החוקים עליהם הן מופקדות. עיקרון זה עוסק בפלוראליזם רעיוני בחילופי דעות בין פקידי השלטון לאזרחים, אבל עניינו גם בשיתוף הציבור במידע אודות דרך פעולתו של המינהל, דבר היוצר בין היתר מחויבות מצד המנהל כלפי פרסומים אלה. לשון אחרת מדובר במעין מטוטלת, המעניקה מידע מן הצד האחד ויוצרת חובה מן הצד השני.

טל: 072.2764060 | פקס: 077.4448875
הלל 5, ירושלים מיקוד: 9458105
Eli@perylaw.co.il

הוראות ביצוע של ראשי המערכת ברשות המיסים כלפי פקידיה יכולה לשאת אופי של תרשומת פנימית, אבל יכולה גם להיות ביטוי אקוטי לדוקטרינה זו ההולכת ומתפתחת ושולחת זרועות לגופים רבים ושונים של המדינה.

צריך לזכור שאנחנו מדברים כאן על מעשה שנעשה והופסק, ולא על מעשה שמתבקש להיעשות. מהבחינה הזו, לנישומים ומייצגיהם, יש כמובן יתרון משפטי עצום. על המדינה, אפוא, להסביר מדוע גדעה את השיתוף במידע ולא על הנישומים לשכנע מדוע מידע זה חיוני להם.

לעניין זה, למשל, הטענה הרגילה בדבר סרבול ההליך המנהלי בשל הצורך לשתף את הציבור באמצעות הוראות ביצוע, איננו טעון משמעותי במקרה שכאן הואיל והפרסום מלכתחילה נעשה ביוזמת הרשות (ור' לעניין זה, בין היתר, הסמכות המנהלית/זמיר, כרך ב')

ו. עקרון קבלת המידע בידי הציבור ככלי פיקוח על הרשות המנהלית גם הוא בוודאי בא לידי ביטוי בהוראות הביצוע, ולא ארחיב בנושא זה. יתכן שהסעד שיהיה מקום לבקש לו תעמוד הרשות על סירובה לשוב ולפרסם הוראות ביצוע, הוא קבלת פרוטוקולים מתוך ישיבותיה העוסקות בקיום הוראות ביצוע (ור' לעניין זה, בין היתר פס"ד גרמן ואחרים).

ז. כידוע, תשלום המס (בניגוד לאופים המובהק של תשלומים אחרים שאף על פי שיש בהם מקור חובה, מצויים הם בגדרי המשפט הפרטי) – הנו <u>תשלום שבכפיה</u>. ככזה הוא מעמיס על כתפי הרשות המופקדת על גבייתו כל חובה מנהלית, ובהיקף ותכולה הגבוהים ביותר המוכר בדין. לרשות אף סמכויות נרחבות, פוגעניות ואף דרקוניות באכיפת המס בפועל. <u>עובדה זו מעניקה לנישומים ומיצגיהם את הזכות הפרלימינארית והחוקתית לתבוע שלא להיות מופתעים ביישום החוק על ידי הרשות, לדעת מבעוד מועד מה כוונת הרשות על מנת לקבל כל הזדמנות נאותה להתנגד או להתגונן מפני כוונה כאמור ככל שהיא עומדת בסתירה לחוק או לחובותיה המנהליים של הרשות</u>.

הזכויות של הנישומים אל מול רשות המיסים אינן רק חוקיות <u>אלא גם חוקתיות</u>.

אם יוכח לפני בית המשפט פגיעה של ממש בזכויות אלה, הדעת נותנת כי בית המשפט לא יהסס מליתן סעד המרפא את הפגם לפי מהותו.

7. סיכום ביניים.

כל פעולת מינהל, כגון פרסום הוראות ביצוע, כפופה לקיום חובות מנהליים. היא אף כפופה לביקורת שיפוטית כפי שיובהר בהמשך. השאלה מה מעמדה המשפטי של הוראת ביצוע היא שאלה אקוטית בהקשר זה ויש להשלים את המידע בנושא. השאלה הבאה והמתבקשת לפי סדרם של דברים הנה האם באי פרסומן של הוראות הביצוע מפרה הרשות חובה מנהלית, בין אחת החובות שמניתי ובין חובה שטרם עסקנו בעניינה.

הוראות הביצוע הן סוגיה מרתקת משום שמדובר, למיטב הבנתי, ביוזמה שנולדה ברשות והופסקה על ידה. נושא זה סבוך ומרתק, ומכל מקום הוא בוודאי מעניק לנישומים ולמייצגים יתרון משפטי קל.

טל: 072.2764060 | פקס: 077.4448875
הלל 5, ירושלים מיקוד: 9458105
Eli@perylaw.co.il

8. הסעד המשפטי.

בעיקרון אופן העמידה על הזכויות אל מול הרשות המנהלית כרוך בפנייה מקדימה לרשות על מנת לנהל עמה דיאלוג פורה ככל האפשר, שמא יהיה ניתן להסדיר עמה הנושא ללא התערבות בית המשפט.

מיצוי הליך זה בהתכתבות, מפגשים וכו, הוא חיוני והכרחי.

לאחר מכן עומדת שאלת הפנייה לערכאות בעתירה מתאימה. הסוגיות שיעלו בעתירה תהיינה פועל יוצא כמובן של הניתוח המשפטי אשר ייבנה על סמך ההידברות עם הרשות.

9. סיכום כללי קצר.

חוות דעת זו אינה תחליף ולא יכולה לשמש תחליף לחוות דעת המחזיקה במידע הדרוש על כל הנובע מהכרת והבנת מידע זה והתאמתו לסוגיה שבנדון. מדובר בהכרח של ממש לו מבקשים לנקוט בצעד משפטי ממשי מול הרשות.

עם זאת, על פניו, נראה כי הפסקת פרסום הוראות הביצוע, מעוררת לכל הפחות שאלות נוקבות שעל הרשות כגוף מנהלי לתת תשובות טרם פנייה לערכאות. יש לנסח שאלות אלה במסגרת מיצוי הליכים כמובן.

וגם זאת. חוות הדעת לא נגעה בנושאים רבים, שאין כל ספק שיש לעורר ולבחון בכפוף להבנה עמוקה של הנושא לאחר שיילמד. לא מן הנמנע, כי דווקא אחד מאלה שאינו מופיע כאן, הוא שיהווה עיקר ועיקרים לזכות לקבלת הסעד מן הרשות.

לא צרפתי אסמכתאות משפטיות חיוניות כגון דברי מלומדים, פסיקה וכיוצא בזה, אבל כאשר הדבר יידרש אעשה זאת מיד.

לרשותך בכל הבהרה שתידרש.

בכבוד רב,
אלי פרי, עו"ד

טל: 072.2764060 | פקס: 077.4448875
הלל 5, ירושלים מיקוד: 9458105
Eli@perylaw.co.il

ריכוז הוראות ביצוע לשנים 2000-2019 - מאת רו"ח דורית גבאי

מס'	נושא הוראת ביצוע	נושא	תאריך פרסומה
	הוראות ביצוע 2019		
תוספת 4/2011	הטיפול בבקשה לחישוב מס השבח בדרך של פריסה	פריסה	20/11/2019
2/2019	שיעור מס הרכישה ברכישת דירת מגורים המהווה תחליף לדירת מגורים יחידה בקבוצת רכישה שבנייתה טרם הסתיימה	קבוצת רכישה	08/05/2019
3/2018	פיצויים בשל נזק עקיף לניזוק שעסקו באזור המיוחד – בתקופה מיום 1.5.18 ועד 31.12.19	קרן פיצויים	23/01/2019
1/2019	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה	עדכון סכומי מקרקעין	16/01/2019
	הוראות ביצוע 2018		
2/2018	תיקון 89 לחוק מיסוי מקרקעין	אישורי מיסים	25/06/2018
1/2018	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה	עדכון סכומי מקרקעין	21/01/2018
	הוראות ביצוע 2017		
תוספת 12/2002	חלופות להוכחת העדר דירת מגורים במדינת התושבות של מוכר שאינו תושב ישראל לצורך זכאות לפטור לפי פרק חמישי 1	דירות מגורים	19/01/2017
1/2017	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה	עדכון סכומי מקרקעין	17/01/2017
	הוראות ביצוע 2016		
תוספת 7/2007	מסירת מידע - מיסוי מקרקעין	מסירת מידע	25/07/2016
2/2016	תיקון מס' 85 והוראת שעה	הגדרת דירה יחידה	01/06/2016
תוספת 12/2002	תוספת לחוזר מ"ה - הוראת ביצוע - אישור לארגונים מקצועיים מכח סעיף 9(2א)	ארגונים מקצועיים	16/05/2016
1/2016	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה	עדכון סכומי מקרקעין	17/01/2016
	הוראות ביצוע 2015		
3/2015	תוספת להוראת ביצוע 5/2013 – הרפורמה במיסוי דירות מגורים - כנראה בוטל כי לא קיים באתר ביום 10.2.16	דירות מגורים	26/10/2015
2/2015	ניהול ומכירת נכסים בידי החברה לאיתור ולהשבת נכסים של נספי שואה	נספי שואה	15/07/2015
תוספת 1/2015	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין לרוכשי דירת מגורים נוספת	עדכון סכומי מקרקעין	23/06/2015
ביטול 19/93	ביטול הוראת ביצוע "מכירה" – 19/93		10/05/2015
1/2015	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה	עדכון סכומי מקרקעין	18/01/2015
	הוראות ביצוע 2014		
2/2014	תיקון 78 לחוק מיסוי מקרקעין - סעיף 15 לחוק - תשלום "מקדמה" על ידי הרוכש	אישורי מיסים	06/08/2014
1/2014	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה	עדכון סכומי מקרקעין	16/01/2014
	הוראות ביצוע 2013		
5/2013	הרפורמה במיסוי דירות מגורים	דירות מגורים	26/12/2013
4/2013	תיקוני חקיקה במסמ"ק – החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים	מיסוי מקרקעין	13/10/2013
3/2013	מקרים שיחשבו לרכישת דירת מגורים יחידה לעניין מס רכישה	מס רכישה	05/06/2013
11/2002	זכויות במתחם פינוי בינוי – דחיית יום המכירה	פינוי בינוי	12/05/2013
2/2013	מיסוי קבוצות רכישה	קבוצת רכישה	21/04/2013
1/2013	עדכון הסכומים בחוק מיסוי מקרקעין ותקנות מס רכישה	עדכון סכומי מקרקעין	16/01/2013
8/2012	פיצויים בשל נזק עקיף לניזוק שעסקו באזור המוכרז בדרום לתקופה שמיום 14.11.2012 ועד יום 23.11.2012 (מבצע "עמוד ענן") בענפי המסחר, תעשייה, שירותים, חקלאות ותיירות	קרן פיצויים	01/01/2013
	הוראות ביצוע 2012		
תוספת	העברת קרקע לאיגוד מקרקעין – תקופת השלמה הבנייה (תוספת מס' 2 ל- 9/2004)	איגודי מקרקעין	24/06/2012
6/2012	הפעלת חוק העבירות המנהליות		30/04/2012

5/2012	תיאום סכומים לפי סעיף 94א(א) לחוק מיסוי מקרקעין – קנס על אי הגשת הצהרה או הודעה	תיאום סכומים	23/01/2012
4/2012	קביעת אגרות בעד פעולות ושירותים – עדכון סכומים	עדכון סכומי מקרקעין	16/01/2012
3/2012	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין	עדכון סכומי מקרקעין	17/01/2012
2/2012	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	תיאום סכומים	16/01/2012
1/2012	מדרגות מס רכישה – עדכון סכומים (ינואר 2012)	מדרגות מס רכישה	16/01/2012
הוראות ביצוע 2011			
6/2011	חוק מיסוי מקרקעין (הגדלת ההיצע של דירות מגורים - הוראת שעה) התשע"א - 2011	מיסוי מקרקעין	14/11/2011
5/2011	היקף תחולת חזקת התא המשפחתי	התא המשפחתי	12/04/2011
3/2011	עדכון סכום פטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סכום פטור	18/01/2011
2/2011	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	תיאום סכומים	18/01/2011
1/2011	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2011)	מס רכישה	18/01/2011
הוראות ביצוע 2010			
8/2010	הקפאות חוב מס שבח, סוגי אישורים לפי סעיף 50 לחוק מסמ"ק, וערבות במתן טופס 50 - 2/2010	מס שבח	31/12/2010
7/2010	חלוקת נכסי עזבון בין יורשים - סעיף 5 (ג) (4) לחוק מיסוי מקרקעין	נכסי עזבון	21/12/2010
6/2010	פירוק שרשרת איגודים שבבעלותם זכויות במקרקעין או זכויות באיגוד מקרקעין - הוספת תקנה 27 א' לתקנות מס רכישה	איגודי מקרקעין	02/11/2010
5/2010	דירות נופש - היבטי מיסוי מקרקעין	דירות נופש	11/08/2010
4/2010	סעיף 71(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין - העברת חובות החברה אגב פירוק האיגוד	חובות חברה	28/06/2010
3/2010	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	20/01/2010
2/2010	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2010)	מדרגות מס רכישה	20/01/2010
1/2010	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	20/01/2010
הוראות ביצוע 2009			
10/2009	פרק חמישי 5: פטור במכירת זכות במקרקעין שתמורתה מושפעת מזכויות בניה לפי תמ"א 38	תמ"א 38	23/09/2009
9/2009	אי תחולת הוראות סעיף 49 ו' כאשר דירת המגורים הנמכרת התקבלה במתנה ונותן המתנה ניצל בשלה פטור לפי הוראות פרק חמישי 1	דירת מגורים	16/07/2009
8/2009	דמי מפתח - התרתם בניכוי בחישוב השבח	ניכויי הוצאות השבחה	16/07/2009
7/2009	תיקון מס' 5 - התנאים למתן אישורי מיסים	אישורי מיסים	26/05/2009
6/2009	פיצויים בשל נזק עקיף לניזוק שעסקו באזור הקובע בדרום לתקופה שמיום 27/12/2008 ועד יום 19/1/2009 בענפי המסחר, התעשייה, השירותים, החקלאות והתיירות	פיצויים לדרום	17/02/2009
5/2009	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	25/01/2009
4/2009	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	25/01/2009
3/2009	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2009)	מדרגות מס רכישה	25/01/2009
2/2009	הרחבות במושבים וקיבוצים - החלטת מינהל מקרקעי ישראל מספר 959	מושבים וקיבוצים	12/01/2009
הוראות ביצוע 2008			
9/2008	הקצאת מניות באיגוד מקרקעין	מניות מקרקעין	18/11/2008
8/2008	ביטול עסקה - הודעה חד צדדית	ביטול עסקה	27/08/2008
7/2008	סעיף 39 א' - תנאים בהם הלוואה לא תחשב כהלוואה "מקרוב"	הלוואה	04/05/2008
6/2008	פיצויי מס רכוש - פיצויים בשל נזק עקיף לניזוק שעסקו באזור שדרות ועוטף עזה לתקופה שמיום 1/11/2006 ועד יום 31/12/2008 בענפי המסחר, התעשייה והשירותים, החקלאות והתיירות	פיצויים לשדרות ועוטף עזה	25/05/2008
5/2008	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	17/02/2008
4/2008	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2008)	מדרגות מס רכישה	24/01/2008
3/2008	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	07/01/2008
2/2008	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אוקטובר 2007)	מדרגות מס רכישה	07/01/2008

הוראות ביצוע 2007		
11/2007	תנאי הפטור בסעיף 49 ה' לחוק לעניין דירה שנבנתה בבניה עצמית	סעיף 49 ה'	25/11/2007
10/2007	פיצויים בשל נזק עקיף לניזוק שעסקו באזור שדרות ועוטף עזה לתקופה שבין 1/6/07 - 4/8/07 בענפי המסחר, התעשייה והשירותים, החקלאות והתיירות	פיצויים לשדרות ועוטף עזה	24/09/2007
9/2007	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (יולי 2007)	מדרגות מס רכישה	22/07/2007
8/2007	פיצויים בשל נזק עקיף לניזוק שעסקו באזור שדרות ועוטף עזה לתקופה שבין 31/5/07-16/5/07 בענפי המסחר, התעשייה והשירותים, החקלאות והתיירות	פיצויים לשדרות ועוטף עזה	11/06/2007
7/2007	מסירת מידע - מיסוי מקרקעין	מסירת מידע	22/04/2007
6/2007	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אפריל 2007)	מדרגות מס רכישה	19/04/2007
5/2007	חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים	מס שבח	27/02/2007
4/2007	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2007)	מדרגות מס רכישה	23/01/2007
3/2007	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	23/01/2007
2/2007	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	10/01/2007
הוראות ביצוע 2006		
10/2006	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אוקטובר 2006)	מדרגות מס רכישה	15/11/2006
8/2006	פיצויים בשל נזק עקיף לישובי הצפון לתקופה 12/7/06-31/7/06	פיצויים צפון	01/08/2006
7/2006	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (יולי 2006)	מדרגות מס רכישה	18/07/2006
6/2006	תיקון מס' 55 לחוק מיסוי מקרקעין - הוראה כללית	הוראה כללית	17/07/2006
5/2006	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אפריל 2006)	מדרגות מס רכישה	07/05/2006
4/2006	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	19/01/2006
3/2006	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	19/01/2006
2/2006	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2006)	מדרגות מס רכישה	19/01/2006
הוראות ביצוע 2005		
7/2005	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אוקטובר 2005)	מדרגות מס רכישה	03/11/2005
6/2005	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (יולי 2005)	מדרגות מס רכישה	28/07/2005
5/2005	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אפריל 2005)	מדרגות מס רכישה	06/06/2005
4/2005	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	06/06/2005
3/2005	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2005)	מדרגות מס רכישה	06/06/2005
2/2005	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	12/01/2005
הוראות ביצוע 2004		
14/2004	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אוקטובר 2004)	מדרגות מס רכישה	20/10/2004
13/2004	מכירת דירות המהוות מלאי עסקי אצל הרוכש -חיוב במס מכירה כ"מקרקעין"	מלאי עיסקי	12/09/2004
12/2004	פטור למוסד ציבורי במכירת "דירת מגורים מזכה" שנתקבלה בירושה	מוסד ציבורי	15/08/2004
11/2004	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (יולי 2004)	מדרגות מס רכישה	28/07/2004
10/2004	יחסי גומלין בין הטיפול הפלילי לבין הטיפול האזרחי במיסוי מקרקעין	טיפול פלילי-אזרחי	06/06/2004
9/2004	הרפורמה במיסוי מקרקעין שינויי מבנה	שינויי מבנה	30/05/2004
8/2004	ייחוס ניכויים במכירת דירת מגורים מזכה שתמורתה הושפעה מזכויות לבניה נוספת	ייחוס ניכויים	06/06/2004
7/2004	מסירת מידע לשמאי מקרקעין - שמאים ממשלתיים ושמאים לפי חוק התכנון והבניה התשכ"ה - 1965	מסירת מידע	03/08/2004
6/2004	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אפריל 2004)	מדרגות מס רכישה	16/05/2004
5/2004	תיקון מס' 52 לחוק מיסוי מקרקעין - הגברת הענישה והאכיפה	ענישה	01/03/2004
4/2004	מילוי טופס המש"ח ונוהל העבודה בטיפול בשומה	טופס מס שבח	18/02/2004
3/2004	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	02/02/2004

2/2004	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2004)	מדרגות מס רכישה	02/02/2004
הוראות ביצוע 2003			
16/2003	התרת הוצאות ריבית ריאלית בחישוב השבח במכירת זכות במקרקעין	ריבית ריאלית	31/12/2003
15/2003	חוק שמאי מקרקעין התשס"א 2001	חוק שמאי	31/12/2003
14/2003	שיעורי מס רכישה - עדכון	מדרגות מס רכישה	31/12/2003
13/2003	פתיחתו של מאגר מידע	מאגר מידע	31/12/2003
12/2003	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין (דצמבר 2003)	סעיף 49 ה'	31/12/2003
11/2003	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אוקטובר 2003)	מדרגות מס רכישה	29/10/2003
10/2003	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (יולי 2003)	מדרגות מס רכישה	30/07/2003
9/2003	הרפורמה במיסוי מקרקעין - איגודי מקרקעין	איגודי מקרקעין	16/07/2003
8/2003	מעמדו של איגוד שבבעלותו זכויות במקרקעין שהנן מלאי עסקי	מלאי עיסקי	14/07/2003
7/2003	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אפריל 2003)	מדרגות מס רכישה	23/06/2003
6/2003	הרפורמה במיסוי מקרקעין - הטבות במס לבעל בניין להשכרה לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון	בעל בניין להשכרה	30/03/2003
5/2003	הרפורמה במיסוי מקרקעין - חילוף זכויות במקרקעין	חילוף זכויות	30/03/2003
4/2003	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2003)	מדרגות מס רכישה	16/02/2003
3/2003	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	20/02/2003
2/2003	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	20/02/2003
הוראות ביצוע 2002			
13/2002	הרפורמה במיסוי מקרקעין יום המכירה בעסקאות קומבינציה לפי סעיף 19(4) לחוק	עסקאות קומבינציה	31/12/2002
12/2002	שומת מקרקעין,הרפורמה במיסוי מקרקעין, איחוד וחלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים	בעלים משותפים	31/12/2002
11/2002	הרפורמה במיסוי מקרקעין פינוי ובינוי (הוראת שעה)	פינוי ובינוי	31/12/2002
10/2002	הרפורמה במיסוי מקרקעין -אופציות במקרקעין (הוראת שעה)	אופציות	31/12/2002
9/2002	משפטית, שומת מקרקעין-הרפורמה במיסוי מקרקעין (תיקון מס' 50) - הוראה כללית	רפורמה	31/12/2002
8/2002	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (אוקטובר 2002)	מדרגות מס רכישה	31/12/2002
7/2002	תקנות מס רכוש וקרן פיצויים (כללים בדבר הקטנת חוב מס)-(הוראת שעה) התשס"ב - 2002	חוב מס	14/11/2002
6/2002	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (יולי 2002), שומה	מדרגות מס רכישה	25/08/2002
4/2002	תיאום סכומים לפי סעיף 49 ה' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ה'	07/02/2002
3/2002	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	07/02/2002
2/2002	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים (ינואר 2002)	מדרגות מס רכישה	07/02/2002
הוראות ביצוע 2001			
7/2001	רכישת דירת מגורים המוצגת כרכישת קרקע והזמנת שירותי בניה בנפרד	הפרדת קרקע ובנייה	15/11/2001
6/2001	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים, עדכון לחודש אוקטובר	מדרגות מס רכישה	31/10/2001
5/2001	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים, עדכון לחודש יולי	מדרגות מס רכישה	30/07/2001
4/2001	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים	מדרגות מס רכישה	30/07/2001
3/2001	עדכון סכום הפטור עפ"י סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	30/01/2001
2/2001	מדרגות מס רכישה - עדכון סכומים	מדרגות מס רכישה	30/01/2001
הוראות ביצוע 2000			
11/2000	גביית חובות עבר במס רכוש	חובות עבר	26/09/2000
9/2000	פטורים ממס מכירה	פטורים מס מכירה	30/07/2000
4/2000	עדכון סכום הפטור על פי סעיף 49 ז' לחוק מיסוי מקרקעין	סעיף 49 ז'	25/01/2000
3/2000	מס מכירה-תיקון מספר 45 לחוק מס שבח	מס מכירה-תיקון	12/01/2000
2/2000	מס רכישה-תיקון מספר 45 לחוק מס שבח	מס רכישה-תיקון	05/01/2000

שנה	עדכון סכומים	שינוי מהותי	סך הכל שנתי
2019	1	3	4
2018	1	1	2
2017	1	1	2
2016	1		1
2015	2	3	5
2014	1	1	2
2013	1	5	6
2012	5	2	7
2011	2	3	5
2010	3	5	8
2009	3	6	9
2008	4	4	8
2007	5	5	10
2006	6	2	8
2005	6	0	6
2004	5	8	13
2003	8	7	15
2002	5	6	11
2001	5	1	6
	62	58	**120**