



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

בפני: ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
בראשות כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר הועדה
צבי פרידמן, רו"ח – חבר
אליהו מונד, רו"ח – חבר

העוררים: 1. עזבון אליהו מירון ז"ל
2. יצחק מירון
3. אסתר סקורניק
ע"י בא כח עוה"ד ענת טנא ויהודה ליבלין

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י בא כח עוה"ד יפעת גול-שושן מפרקליטות מחוז ת"א(אזרחי)

החלטה

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

פתח דבר

1. בפנינו בקשת העוררים לקבל את הערר על הסף (להלן – "הבקשה") מחמת התיישנות, לאור איחור המשיב, לכאורה, בהוצאת השומות ובהפעלת סמכותו בהחלטה בהשגה. עניינו של הערר הינו בשומות מס שבח שהוציא המשיב לעוררים בגין מכירת זכויות במקרקעין המצויים בגוש 6883 חלקה 17 (הידועים כחלק משטח המכונה "הגוש הגדול בתל-אביב"), ואשר הגיעו לידיהם במסגרת שכר טרחה שהיו זכאים לקבל מנהלי הגוש הגדול.

העובדות הרלוונטיות

2. במסגרת תביעה לפירוק שיתוף בחלק מהמקרקעין המכונים "הגוש הגדול בתל-אביב" מונו מספר מנהלים (עליהם נמנה מר אליהו מירון ז"ל), אשר הוסמכו לנהל את פיתוחו של הגוש הגדול, לעמוד בקשר עם הגורמים הנוגעים לשאלת תכנון השטח וחלוקתו, ולעשות כל פעולה לצורך שמירה על השטח ועל הרכוש. במסגרת עבודה זו של המנהלים פסק להם בית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

המשפט את שכר טרחתם כחלק מן הקרקע עצמה. הערר שנתבקשנו לקבל על הסף עוסק בעיקר בשאלת שווי ותאריכי הרכישה של קרקע זו.

3. ביום 31/12/2010 מכרו העוררים חלקים במקרקעין שקיבלו, השייכים לחלק המערבי של הגוש הגדול (בגוש 6883 חלקה 17) ואשר מהווים קרקע ל- 18 יחידות דיור. העוררים דיווחו על מכירה זו במסגרת הצהרה ושומה עצמית ביום 17/2/2011. השומה העצמית כללה ארבעה נישומים: עזבון אליהו מירון ז"ל; יצחק מירון; אסתר סקורניק; ומרדכי מירון. המשיב התבקש להנפיק לנישומים שוברים לתשלום המס, בהתבסס על ההצהרות והשומות העצמיות שהועברו לידי.

4. לאחר כשבועיים, ביום 2/3/2011, כתבה הגב' יעלה גרוס, מתמחה (דאז) במשרד ב"כ העוררים, מסמך בכתב ידה, הנושא את התאריך 2/3/2011 והחתום על ידה בשם ב"כ העוררים. המכתב נפתח בציון העובדה לפיה הוא נכתב בהמשך למכתב ב"כ העוררים מיום 17/2/2011 בעניין עסקת המכר במקרקעין הנ"ל, ובו התבקש המשיב להנפיק שוברים לתשלום בחלוקה שונה ובסכומים שונים מהמפורט בשומה העצמית שהוגשה שבועיים קודם. למעשה, התבקש המשיב לבטל את חלקו של עזבון המנוח מירון אליהו ז"ל כפי שהוצהר בשומה העצמית ולייחס את סכום המס שהוצהר בגינו לשלושת הנישומים שנתרו – יצחק מירון, אסתר סקורניק ומרדכי מירון (נספח 2 לתשובת המשיב לבקשת העוררים לקבלת הערר על הסף).

5. על פי חומר הראיות שבפנינו, במהלך חודש אוגוסט 2011 הוציא המשיב מסמך הנושא את התאריך 8/8/2011 והמכונה "פירוט נימוקים לקביעת שומת מס שבח לפי מיטב השפיטה" אשר נשלח לב"כ העוררים. בין היתר, נכתב במסמך כי לא נמצאה התאמה של יום ושווי הרכישה בין הנתונים הקיימים אצל המשיב לבין הנתונים שהופיעו בשומות העצמיות. לפיכך, נתבקשו העוררים להגיע למשרדי המשיב במטרה להבהיר את הנושא. יצוין, כי עותק המסמך מופנה לשלושת הנישומים בלבד (נספח ג' לכתב הערר).

6. ביום 31/8/2011 נערכה פגישה במשרדי המשיב. בפגישה זו הוצגו (לראשונה, כך טוענים העוררים) לב"כ העוררים תדפיסים פנימיים שערך המשיב, אשר הכילו חישובים וסכומים לצד כותרות ומושגים מעולם מיסוי המקרקעין (להלן – "התחשיבים"). התחשיבים נערכו לשלושת הנישומים בלבד, כמבוקש במכתב השינוי מיום 02/03/11, ונשאו כותרות שונות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

כך לדוגמה, בתחשיב שמיועד לעורר מירון יצחק הופיעה הכותרת "הודעת שומה סופית לפי סעיף 78(ד)", לעורר מירון מרדכי הופיעה הכותרת "הודעת שומה זמנית לפי סעיף 78(ב)(1)" ולעוררת סקורניק אסתר הופיעה הכותרת "הודעה שומה זמנית לפי סעיף 78(ב)(1)" (ראה נספח ד' לכתב הערר). על פי רישומי המשיב שהוצגו בפנינו, פגישה נוספת התקיימה בין הצדדים ביום 22/9/2011 ובה "הוחלט שהמייצג יעביר מידע על כל רכישות המוכרים" (נספח 4 לתגובת המשיב לבקשה).

7. ביום 5/12/2011 קיבל ב"כ העוררים הודעה, הנושאת את התאריך 1/12/2011, המודיעה על תיקון שומת מס שבח לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין" ו/או "החוק") וכן את נימוקי התיקון והשומה (להלן – "הודעת התיקון"). בגוף הודעת התיקון ישנה התייחסות לכל ארבעת הנישומים שהצהירו על השומות העצמיות. בנוסף, במועד זה התקבלה, לראשונה, "הודעת שומה – מס שבח" (להלן – "השומה") לעוררים, ביניהם גם לעורר 1, על גבי טופס ייעודי שבאמצעותו נהוג לשגר לנישום שומת מס שבח. לשומות צורפו שוברי תשלום התואמים את הסכומים המופיעים בהן. לעורר 1 צוין כי השומה הסופית היא לפי סעיף 78(ד) לחוק ולעוררים 2 ו-3 צוין כי השומות הן לפי סעיף 85 לחוק. השומות הכילו יום ושווי רכישה מפורטים לכל נישום.

8. ביום 1/1/2012 הוגשה ע"י עורר 1 השגה על השומה שהוצאה לו, וביום 4/1/2012 הגישו עוררים מס' 2 ו-3 השגות על השומות שהוצאו להם. במכתבי ההשגות טענו העוררים כי המשיב איחר בהוצאת השומות ולכן הפכו השומות העצמיות לשומות סופיות. העוררים התייחסו אף לגופם של דברים וחלקו על שווי הרכישה ותאריך הרכישה שקבע המשיב וכן על הוצאות מסוימות שלא הוכרו על ידו.

9. ביום 31/12/2012 שידר המשיב את החלטתו בהשגות כאמור למחשבי השע"מ. בהתאם לחומר הראיות שבפנינו, ההחלטה בהשגות נשלחה לב"כ העוררים בפקס ביום 31/12/2012, כאשר המסמך שהתקבל אצלו נשא את הכותרת "החלטה בהשגה". עם זאת, בצמוד לשורת הכותרת, בראש המסמך, מופיעה המילה – "טיוטא" – (נספח ט' לבקשה לקבלת הערר על הסף).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

10. המשיב שלח את ההחלטה בהשגות לב"כ העוררים גם באמצעות הדואר. לדברי העוררים, ההחלטה התקבלה במשרדי ב"כ העוררים ביום 14/1/2013, קרי בחלוף שנה מיום הגשת ההשגות. מחומר הראיות עולה, כי טיוטת ההחלטה בהשגות שנשלחה בפקס זהה להחלטה בהשגות שנתקבלה אצל ב"כ העוררים באמצעות הדואר.

11. ביום 13/2/2013 הגישו העוררים ערר על החלטת המשיב בהשגות וביום 9/6/2013 הגישו בקשה לקבלת הערר על הסף. הן המשיב והן העוררים הגישו את סיכומיהם בעניין בקשת העוררים לקבלת הערר על הסף, ומכאן הדיון שבפנינו.

עיקרי טענות העוררים (בקצרה)

12. באשר למסמך שנכתב על ידי המתמחה לשעבר לגב' יעלה גרוס, טוענים העוררים כי מדובר במסמך אשר נכתב בכתב יד לבקשתו של נציג המשיב, ומכל מקום אין מדובר בתיקון או שינוי השומות העצמיות. בנוסף טוענים העוררים, כי בניגוד לבקשת המשיב להסיר את חלקו של העיזבון מהשומות העצמיות ולייחס את חלקו ליתר הנישומים, בסופו של דבר החליט המשיב לשום גם את העיזבון.

13. באשר לשומת עורר 1, אשר הוצאה לראשונה ביום 30/11/2011, זמן רב לאחר שחלף עבר המועד שלטענת המשיב היה המועד האחרון לעריכת שומה לעוררים, יש לקבוע כי המשיב איחר את המועד לעריכת שומה לעיזבון.

14. עוד טוענים העוררים כי יש לקבל את השומות העצמיות כפי שהוגשו על ידם, שכן המנהל איחר בהוצאת השומות לעוררים מעבר לששת החודשים הקבועים בסעיף 78(ד) לחוק (כנוסחו דאז) ולפיכך, הפכו השומות העצמיות לסופיות.

15. עוד טוענים העוררים כי גם לגבי ההשגות, אשר הוגשו למען הזהירות בלבד, לא ניתנו החלטות בהשגה במועד מאחר וההחלטה בהשגה נשלחה בפקס ביום 31/12/2012 מבלי שהייתה חתומה ובעיקר מכיוון שנשאה את הכותרת "טייטא". העוררים מפנים לכך שלהבדיל מטיוטת ההחלטה בהשגות, מכתב ההנמקה מיום 8/8/2011 מכיל את הכותרת "העתק" ולא "טייטא". העובדה שהעוררים הוזמנו לדיון בהשגות ביום 10/1/2013 מעידה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

אף היא, כך לטענתם, כי מדובר בטיטת החלטה ולא בהחלטה. מכל מקום, טוענים העוררים, כי קיבלו את ההחלטה בהשגות ביום 14/1/2013 בעוד שההשגות הוגשו בימים 1/1/2012 ו- 4/1/2012, ומשכך הם פני הדברים, דין ההשגות להתקבל.

16. נוכח איחור המשיב, הן ביחס להוצאת השומות והן ביחס למתן ההחלטה בהשגות, כך לטענת העוררים, אין מנוס מלקבוע כי השומות העצמיות שהגישו העוררים הפכו לסופיות לכל דבר ועניין, ולחילופין, לראות את ההשגות כאילו התקבלו על ידי המשיב. כמו כן, טוענים העוררים, כי המשיב לא היה מוסמך להוציא את השומות לפי סעיף 85 לחוק, שכן לא התקיימו התנאים הדרושים להפעלתו.

עיקרי טענות המשיב (בקצרה)

17. ביום 2/3/2011 פנו העוררים למשיב וביקשו כי בהמשך לדיווח על העסקה במקרקעין מיום 17/2/2011 יונפקו להם שוברי תשלום בחלוקה אחרת ובסכומי מכירה ומס שונים מאלו המפורטים בדיווח המקורי על העסקה. לטענת המשיב, מדובר בשינוי ההצהרה העצמית של העוררים העוסק בזהות הנישומים החייבים, בתמורת המכירה לכל נישום ובשינוי בסכום המס המיוחס לכל אחד מהנישומים בהתאם לחלקם בעסקה. המדובר בשינוי משמעותי המהווה תיקון ולמעשה מדובר בדיווח חדש, כך שמניין שש החודשים מתחיל במועד השינוי, קרי 02/03/2011, ולא במועד הדיווח על השומה העצמית. נוכח האמור, טוען המשיב, כי המועד הסופי להוצאת השומה חל ב - 2/9/2011 ולא ב - 17/8/2011. ממשך המשיב וטוען, כי ביום 30/8/2011 היו בידי העוררים הן השומה והן הנימוקים לקביעתה, ומשאלו הם פני הדברים, הרי שהשומות והנימוקים הומצאו כדן.

18. עוד טוען המשיב, כי ככל שיקבע שהמועד האחרון להוצאת השומות היה 17/8/2011, הרי שגם במצב דברים זה פעל המשיב כדן, שכן ביום 8/8/2011 היו בידי העוררים הן שומות מס שבה והן הנימוקים לאותן שומות, אשר נשלחו לב"כ העוררים. לחילופין, טוען המשיב כי במועד זה ידעו העוררים כי השומות העצמיות לא נתקבלו על ידו.

19. בין לבין, טוען המשיב, התקיימו דיונים רבים בינו לבין ב"כ העוררים, במסגרתם אף המציאו העוררים מסמכים נוספים, והתגלו עובדות חדשות. בעקבות הדיונים ולאור המסמכים הנוספים שהומצאו נדרשו תיקונים לשומות מיום 8/8/2011, ועל כן הוציא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

המשיב שומות מתוקנות לפי סעיף 85 לחוק, אשר הוצאו ביום 1/12/2011. מחומר הראיות שבפנינו עולה שאכן נערכו דיונים בימים 31/8/2011 ו- 21/9/2011. בדיון האחרון הוחלט שמייצג העוררים יעביר למשיב חומרים נוספים הקשורים בעסקת המכר (ראה נספח 4 לתגובת המשיב לבקשה).

20. באשר להשגות העוררים, טוען המשיב כי התקיימו דיונים רבים בין הצדדים, וביום 31/12/2012 שודרה ההחלטה בהשגות למחשבי המשיב וכן נשלחה, באותו היום, באמצעות הפקס, למשרדו של מייצג העוררים. לגישת המשיב, יש לראות משלוח בפקס כמסירה אישית לידי העוררים.

21. לדברי המשיב, הכותרת 'טיוטא' במכתב ההחלטה בהשגות הינה כותרת המופיעה באופן אוטומטי ממחשבי המשיב כאשר היא "נשלפת" ממשרדי המחשב בת"א. מכל מקום, טוען המשיב, אין בה כדי לשנות מהחלטותיו הסופיות, והעוררים, כמי שעיסוקם הוא ייצוג בתחום מיסוי המקרקעין ושומות מס שבח יודעים שכך הם פני הדברים.

22. לאור האמור, טוען המשיב, כי אין כל איחור הן במועד מסירת השומות הסופיות והמתוקנות והן במתן ההחלטה בהשגות. כמו כן טוען המשיב, כי התיקון שנעשה לשומות נעשה כחוק ולאור העובדה שהתגלו עובדות חדשות ולאור טעויות שנתגלו בשומות. לפיכך, כך לטענת המשיב, דין השומות שהוצאו לעוררים על נימוקיהן להתקבל, ויש לדחות את בקשת העוררים לקבלת הערר על הסף.

דיון והכרעה

23. הדיון בבקשה לקבלת הערר על הסף שלפנינו יעסוק בנושאים הפרוצדוראליים העולים מטענות העוררים ומתגובת המשיב. לפיכך, השאלות העומדות להכרעה בענייננו הן כמפורט להלן:

- האם עמד המשיב במסגרות הזמנים הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין בקשר עם הוצאת השומות?
- האם בדין הפעיל המשיב את סמכותו לתיקון שומות העוררים לפי סעיף 85 לחוק?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331-02 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

- האם עמד המשיב במסגרת הזמנים הקבועה בחוק בקשר עם מתן החלטה בהשגות?

חלק כללי - המסגרת הנורמטיבית בחקיקה

24. המדובר במכירת זכות במקרקעין שבוצעה ביום 31/12/2010 (להלן – "עסקת המכר"). ביום 7/3/2011 התקבל בכנסת תיקון מס' 70 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – "תיקון 70"), שכלל שינויים מהותיים בהליכי הדיווח והשומה על עסקאות במקרקעין ועל דרך גביית המס. תחולת התיקון נקבעה לגבי עסקאות מכר שנעשו החל מיום 31/3/2011.

25. לפיכך, המסגרת הנורמטיבית ביחס לשאלות שהוצגו לעיל נקבעת בהתאם להוראות החוק שחלו עובר לתיקון 70 כמפורט להלן:

"שומות במכירת זכות במקרקעין"

78. (א) נמסרה למנהל הצהרת המוכר כאמור בסעיף 73(א)(1), יעשה המנהל תוך 45 ימים מיום קבלתה, אחת מאלה:

(1) יישום לפיה את המס שומה זמנית או סופית;

(2) יישום שומה סופית לפי מיטב השפיטה.

(ב) נמסרה למנהל שומה עצמית רשאי הוא, תוך ששה חודשים מיום קבלתה, לעשות אחת מאלה:

(1) לשום שומה זמנית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, ואת הניכויים והתוספות שפורטו בהצהרה;

(2) לשום שומה סופית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, את הניכויים והתוספות ואת המס.

(ג) הוגשה הצהרה כאמור בסעיף 73(א)(1) ונעשתה שומה זמנית, רשאי המנהל לעשות שומה סופית תוך שנה; לא עשה כן, תהיה השומה הזמנית לסופית בתום שנה מיום שנעשתה, זולת אם הסכימו המוכר והמנהל על תאריך מאוחר יותר.

(ד) הוגשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה זמנית תוך שישה חודשים מיום שהוגשה, והמוכר המציא למנהל לפחות חודש לפני תום ששת החודשים את כל המסמכים שנדרש להמציאם לצורך עשיית השומה ובידו אישור על כך מאת המנהל, תהיה השומה העצמית לשומה סופית; לא הוגשו המסמכים כאמור, יראו את השומה העצמית לכל דבר וענין כהצהרה; נעשתה שומה זמנית למי שעשה שומה עצמית ולא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נעשתה שומה סופית תוך שישה חודשים- תהיה השומה הזמנית לסופית.

(ה) האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ד) לגבי שומת המס יחול, בשינויים המחויבים, גם על שומת מס רכישה כשנמסרה הצהרת הרוכש על פי סעיף 73(ג); לעניין סעיף קטן (ד) וסעיף קטן זה, הצהרה שהוגשה כשומה עצמית והמס המגיע על פיה לא שולם במועד, יראוה כהצהרה שאיננה שומה עצמית

(ו) בטל."

"הנמקה במיטב השפיטה

79א. נעשתה שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיפים 78 או 79, יפרט המנהל, בנוסף לנימוקים לאי קבלת הצהרה או השומה העצמית, את הדרך שלפיה נעשתה השומה."

"תיקון שומה

85. המנהל רשאי, בין ביוזמתו 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."

יודגש, כי בנוסח תיקון סעיף 85 לחוק עובר לתיקון 70 רשאי המנהל לתקן (בכפוף לעילות התיקון) שומה שנעשתה, בין היתר, לפי סעיף 78 לחוק. זאת לעומת הנוסח שלאחר תיקון 70 לחוק לפיו רשאי המנהל לתקן שומה לפי סעיף 78(ב) או (ג) לחוק. לשינוי זה יש נפקות בענייננו כפי שנראה בהמשך.

"השגה

87. הרואה עצמו מקופח בהודעת השומה רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההודעה להשיג עליה..... המנהל ישיב למשיג את החלטתו המנומקת בכתב תוך שנה מיום שקיבל את הודעת ההשגה או תוך שלושים ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

והפרטים. לפי המאוחר; לא השיב המנהל למשיג במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה....."

יצוין, כי לעניין סמכות לשום וסמכות למתן החלטה בהשגה שמוגשות מכוח הוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") קובעים סעיפים 145 ו-152 (בהתאמה) לפקודה כך:

"סמכות לשום"

145. (2) פקיד השומה רשאי... לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה:

(א) לאשר את השומה העצמית;

(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם..."

"הסכם או החלטה בהשגה"

152. (ג) אם..... בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו.... יראו את ההשגה כאילו התקבלה..."

26. מאחר והנוסחים, הן בפקודה והן בחוק מיסוי מקרקעין, דומים ולשניהם תכלית ורציונל זהים, כשההבדל המהותי בין ההוראות הוא במסגרות הזמנים הקצרות יותר בחוק מיסוי מקרקעין, נפנה לראות כיצד פירשה הפסיקה את סד הזמנים אליו כפוף פקיד השומה על פי הפקודה, וזאת גם מטעמים של אחידות וקוהרנטיות בחוקי המס.

27. לעניין זה, יפים דבריו של בית המשפט העליון בע"א 8763/06 מרדכי גבריאל נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו):

"אכן, לא קיימת הוראה מקבילה בחוק מיסוי מקרקעין. כשלעצמי סבורני, כי תפקידנו בפרשנות חקיקה הוא "לקיים הרמוניה חקיקתית בתוך מערכת החקיקה, באופן שהפירוש שיינתן לדבר חקיקה ישזר נאמנה עם רקמת החקיקה, ויהא לגוף אחד, שלם עמה" (אהרן ברק, פרשנות במשפט: פרשנות החקיקה (תשנ"ג) 327-328; בהתבסס על דברי השופט, כתארו אז, זוסמן בבד"מ 1/62 אבו אנג'לה נ' פקיד הרישום פ"ד י"ז 2751, 2759). עקרון זה חל גם בפרשנות חוקי המס, שכן אלה "מתפרשים על פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם של חוקים בדרך כלל" (א' ברק, "פרשנות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

דיני המסים", מסים י"א/4 (1997), א-1. "הרמוניה חקיקתית
בתוך מערכת החקיקה" משמעה, במקרה שלפנינו, אחידות בכל
הנוגע להכרה בהוצאות סבירות בלבד".

28. לאור האמור, נפנה לבחון את המסגרת הנורמטיבית אשר נקבעה בפסיקה ביחס לכל אחת
מן השאלות הדרושות הכרעה בענייננו, הן ביחס להוראות הפקודה והן ביחס להוראות
החוק ונבחן את המקרה דנן לאורן בדרכנו להכרעה בבקשה המונחת בפנינו.

האם השומות העצמיות הפכו לסופיות?

29. בתי המשפט דנו רבות בשאלת המשקל הראוי שיש לתת להתנהלות רשות מנהלית בכל
הנוגע לשמירה על מועדים הקבועים בחוק במסגרתם נדרשת הרשות לקבל החלטה בעניינינו
של האזרח. שאלה זו מקבלת משנה תוקף במקרים בהם עולה טענה כי הרשות איחרה את
אותם מועדים. הפסיקה הענפה בנושא מבהירה שהשיקול העיקרי העומד בבסיסה של
מגבלת הזמן הוא הצורך לתחום את פרק הזמן העומד לרשות מנהלית להפעלת שיקול
דעתה. בקביעת מועדים ברורים ומוגדרים מראש כאמור, מבקש המחוקק לתחום גם (ואולי
בעיקר) את תקופת אי הוודאות אצל האזרח, מזה, וליצור אצלו וודאות באשר לעניינינו,
המתקבלת בחלוף המועד כאמור, מזה. בהשלכה לעניינינו, המחוקק ובתי המשפט ביקשו
ליצור איזון ראוי בין איכות השומה לבין תקופת אי הוודאות בה מצוי הנישום בטרם ניתנה
החלטה בעניינינו.

30. בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי, מיסים כא/3 ה-65 (יוני 2007) (להלן -
"הלכת סמי") קבע בית המשפט העליון, כי רואים בפקיד השומה כמי שהשתמש בסמכותו
לקבוע את השומה רק במועד שבו סיים לקבוע את השומה ושלחה אל הנישום. בכך סטה
בית המשפט העליון מההלכה הקודמת שנהגה עד אותו מועד לפיה השומה יצאה כבר במועד
סיום קביעת השומה, אף אם פקיד השומה טרם העבירה לידי הנישום (הלכת ביר - ע"א
568/78). בפסקי דין מאוחרים, קבע בית המשפט העליון כי הלכת סמי תחול באופן
רטרוספקטיבי כבר מיום 23.5.2004, יום קבלת ערעורו של סמי בבית המשפט המחוזי
בירושלים (דנ"א 3993/07, פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ, מיסים כה/4 ה-88
אוגוסט 2011) וכי ההלכה תחול אף במקרים בהם הנישום היה מודע לתוכן השומה הצפויה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

אף בטרם זו הוצאה בפועל (רע"א 429/12 יגאל דור און נ' מס הכנסה פקיד שומה, מיסים
כז/1 ה-84 (פברואר 2013) (להלן – "פרשת דור און").

31. לעניין זה יפים דבריו של כבוד השופט מגן אלטוביה בע"מ 1097/06 עמירם סיון נ' פקיד
שומה כפר סבא, מיסים כז/5 (אוקטובר 2013) ה-9 (להלן – "עניין סיון"):

"יש להבדיל בין שאלת המצאת השומה כדין לבין שאלת עצירת מירוץ
ההתיישנות על ידי יידוע הנישום על כך שהשומה נקבעה ומהו תוכנה.
הלכת סמי אינה עוסקת כלל באופן ההמצאה של השומה ובשאלה האם
השומה הומצאה כדין. כל שנקבע בהלכת סמי הוא כי על המשיב
להבהיר לנישום בפרק הזמן שהוקצב לכך בפקודה כי השומה נקבעה על
ידו באופן סופי...."
...בית המשפט העליון קבע כי לא די ב"ידיעה משוערת" של הנישום
אודות השומה, אלא על המשיב ליידע את הנישום אודות כך שהתקבלה
כבר החלטה סופית ומהו תוכנה. משיידע המשיב את המערערת בענייננו
כי נקבעה השומה וכי היא נשלחה כבר אל מענה, לא מדובר עוד בידיעה
משוערת בלבד, אלא בידיעה קונקרטית כי נקבעה כבר שומה. ידיעה זו
עוצרת את מירוץ ההתיישנות."
(ההדגשות אינן במקור)

ראה גם בש"א 13876/08 בעמ"ה 1021/07 מרוז מנחם נ' פקיד שומה תל אביב 3 (להלן –
"עניין מרוז") ו- עמ"ה 506/07 אביטל שלמה נ' פקיד שומה (ניתן ביום 23/4/2013, פורסם
במיסים און-ליין)(להלן – "עניין שלמה")

מן הכלל אל הפרט

32. העוררים הגישו הצהרות ושומות עצמיות ביום 17/02/2011. אין מחלוקת על כך שכשבועיים
לאחר מכן, ביום 2/3/2011, כתבה מתמחה ממשדס של המייצגים, מסמך (בכתב יד) בו
היא מבקשת, כי בהמשך לשומות העצמיות שהוגשו, ימחק העיזבון (עורר 1) מהשומות
העצמיות וסכומי המס והמכירה המיוחסים לו, יחולקו בין יתרת הנישומים, הם העוררים 2
ו-3 וביניהם גם מר מרדכי מירון, שאינו עורר במקרה שלפנינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

33. לצדדים הסבר שונה אודות הרקע לכתיבת המכתב ומהותו. בעוד המשיב טוען כי המכתב מהווה למעשה "תיקון" השומות העצמיות ולפיכך מרוץ ההתיישנות מתחיל מחדש עם כתיבתו, מסבירים העוררים כי המכתב נערך על ידי המתמחה רק משום שנציג המשיבה ביקש ממנה לצרפו לתצהירים ולשומות המקוריים, ומכול מקום – אין מדובר בשומות חדשות, כי אם בתיקון טכני שאינו משנה את סכום המכירה או סכום המס שחושב. בתגובה, טוען המשיב שמדובר בשינוי משמעותי של השומה העצמית ולמעשה מדובר בדיווח חדש, כך שמנין שש החודשים של סופיות השומה מתחיל במועד השינוי, קרי ביום 2/3/2011. לפיכך, המועד הסופי להוצאת השומות היה 2/9/2011 ולא 17/8/2011. להשלמת התמונה יצוין, כי בעת הוצאת השומות הסופיות בחודש דצמבר 2012 על ידי המשיב, יצאו השומות לכל ארבעת הנישומים שהופיעו בהצהרה המקורית ולא על פי המבוקש במכתב שערכה המתמחה.

34. אין לקבל, לדעתי, את גישת המשיב בדבר משמעות המכתב. תמורת המכירה, שווי הרכישה, תאריכי הרכישה וסכום המס החל (במצטבר) נותרו זהים. יתרה מזו, בתדפיסי היסטוריית השומות שהמציא המשיב לעוררים ביום 7/8/2011 מצוין, לגבי כל הנישומים, כי מועד ההצהרה בפועל הוא 17/2/2011 (ראה נספח 4 לתגובת המשיב לבקשה). אין כל זכר בתדפיסים אלו למועד השינוי, ה - 2/3/2011, אשר לטענת המשיב הינו מועד ההצהרה החדש. היסטוריית השומות כאמור, מהווה ראיה לכאורה, לכך שהמשיב לא ראה במכתב השינוי כהצהרה וכשומות עצמיות חדשות.

35. באשר לרקע לכתיבת המכתב, נוטה אני לקבל את דברי העוררים. זאת לאחר ששמענו את עדותו של עו"ד אוהד סקורניק, שהנו עו"ד במשרד המייצג את העוררים ובנה של עוררת 3, ואשר דבריו נראו לי מהימנים (ראה פרוטוקול הדיון מיום 11/1/2013):

"...הגיע היום לשלם את מס השבח ואנחנו לא יכולים לקבל שוברי תשלום כדי להמציא אותם לקונים מאחר ולא רצינו לספוג יותר שוברי תשלום כדי להמציא אותם לקונים... שלחנו מתמחה למחלקת הגבייה של מיסוי מקרקעין כדי שתוציא את שוברי התשלומים.... המתמחה התקשרה ואמרה כי פקיד הגבייה מכריח אותה לקחת את חלקו של העיזבון ולפצל אותו על פני 3 השוברים האחרים... לא ביקשנו לשנות או לתקן, ביקשנו רק להנפיק שוברים...."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

36. אם כן, דומה כי לא מדובר בשינוי משמעותי כפי שטוען המשיב, כי אם בשינוי טכני בלבד, שנערך לבקשת פקיד הגביה מטעם המשיב. על פי רישומי המשיב בתדפיסי היסטוריית השומות שהוצגו לפנינו, עולה שאף המשיב לא ייחס להגשתו קביעת מועד הצהרות חדש. משכך, אין במכתב כדי להביא לשינוי במועד הגשת השומות העצמיות.

37. לאור האמור, התחיל מרוץ ההתיישנות לשומות ביום 17/2/2011, ומועד תום שש החודשים לעריכת שומה על ידי המשיב הסתיים ביום 17/8/2011.

38. ממשיך וטוען המשיב, כי אם יקבע שהמועד האחרון להוצאת השומה היה 17/8/2011, הרי שגם במצב דברים זה פעל המשיב כדין, שכן ביום 8/8/2011 היו בידי העוררים הן שומות מס שבח והן הנימוקים לאותן שומות. לחילופין, טוען המשיב, כי במועד זה ידעו העוררים כי השומות העצמיות לא נתקבלו על ידו. גישת המשיב בנושא זה אינה מקובלת עלי וזאת מן הטעמים הבאים:

ראשית, ביום 8/8/2012 הייתה בידי הנישומים הנמקת שומה לפי מיטב השפיטה בלבד ולא הייתה בידם שומה כלשהי. לעוררים, אגב, טענות כבדות משקל בשאלה האם תוכן מכתב ההנמקה אכן עונה על דרישות החוק והפסיקה בקשר עם הנמקה כנדרש. על חשיבות הליך ההנמקה והשפעתו על עוצמתה ואיכותה של ההחלטה המנומקת, עמד כבוד הנשיא לשעבר אהרון ברק בספרו **שיקול דעת שיפוטי** (פפירוס, תשמ"ז) בעמ' 46:

"חובת ההנמקה חשובה היא במיוחד. כל מי שהתנסה בכתיבה יודע זאת. דבר אחד הוא רעיון המשתלט על המחשבה, דבר אחר הוא העברתו של הרעיון בכור ההיתוך של ההתמודדות האינטלקטואלית המבקשת לתמוך בו, מתוך מודעות לתוצאותיו. רבים הם הרעיונות אשר הצורך לנמקם הביא לחדלונם, שכן היה בהם אך הדר חיצוני שלא ניתן היה לבססו. חובת ההנמקה היא מהחשובים שבאתגרים בפניהם חייב שופט, המפעיל שיקול דעת, לעמוד".

מעיון בתוכן מסמך ההנמקה מיום 8/8/2011 (נספח ב'ג' לבקשת העוררים) עולה שהמדובר במסמך הנושא את הכותרת "העתק פירוט נימוקים לקביעת שומה מס שבח לפי מיטב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

השפיטה" ובו נכתב בין היתר: "... לא מצאנו התאמה בין יום ושווי הרכישה כפי שנמצא במשרדינו.... אי לכך וכפי שהוסבר טלפונית יש להגיע למשרדנו על מנת להבהיר הנקודה הנ"ל. בהתאם לכך גם נוכל להתיר ניכוי שאר ההוצאות המבוקשות.....".

אין בהנמקה פירוט כלשהו של נתוני העסקה, הניכויים המותרים והמס החל. וודאי אין בה גמירות דעת הנדרשת מהמנהל בדבר סופיות השומה. האמירה "יש להגיע למשרדנו על מנת להבהיר הנקודה הנ"ל...." המופיעה בתחתיתה אינה מתיישבת עם עקרון גמירות הדעת הנדרש. זאת ועוד, הבקשה להגיע למשרד המשיב על מנת להבהיר סוגיות (או סוגיה) הקשורה בליבה של השומה מדברת בעד עצמה. המסקנה היא, כי ביום 8/8/2012 המשיב לא גמר בדעתו ולא ערך שומה כדן. למעשה, לאור הקביעה כי מועד התיישנות השומות העצמיות הוא ביום 17/08/2012 ולאור העובדה, כי לא הוצגו בפנינו כל מסמכים אחרים שנשלחו לעוררים, ניתן היה לעצור כבר כאן ולקבוע כי נכונה טענת העוררים לפיה הפכו השומות העצמיות שהגישו העוררים לשומות סופיות.

שנית, התחשיבים שהוציא המשיב בחודש אוגוסט 2011, עליהם ביקש להתבסס לא מהווים שומה כדן. אמנם, עיון מעמיק בתחשיבים מבהיר כי הם מכילים את מרבית הרכיבים המופיעים בשומה, ועל כן דבריו של ב"כ העוררים לפיהם לא ידע מהם אותם תחשיבים לא נראים לי. עם זאת, תחשיבים אלו אינם שומות כדן ואף אילו היו, נראה שהוצא לאחר מועד התיישנות השומות העצמיות. ומדוע אין לראות בתחשיבים אלה שומה כדן? שומה כדן מוזנת למחשבי המשיב מבלי שניתן לשנותה, וזאת לאחר שהמנהל גמר בדעתו וכתב את הנימוקים לקביעתה. שומה כדן מכילה סכומים סופיים, אשר מוצגים באופן ברור ומסודר לנישום, על גבי טופס ייעודי של המשיב. רוצה לומר - שומה כדן הנה מסמך סופי, חתום, ערוך על גבי טופס ייעודי של המשיב, ולצדו הנמקות ברורות המפרטות את האופן והדרך בה קבע המשיב את השומה ועליה להישלח לנישום בתוך סד הזמנים הקבוע בחוק. במקרה שלפנינו, הוצגו לנישומים תחשיבים פנימיים שלא על גבי טופס שומה, לצד נימוקים המבהירים מפורשות כי יש להגיע למשרדי המשיב על מנת להבהיר נושאים הקשורים בלב השומה. דבריו של מר אוהד סקורניק, עד מטעם העוררים ששמענו בדיון מיום 11/11/2013, מאשרים שהעוררים לא ראו בתחשיבים כשומות:

"ש. תסכים אתי שב- 30/8/2011 היו בידיך גם הנימוקים וגם המספרים שבבסיס השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

ת. אני לא מסכים אתך... התדפיס הוא לא של השומה אלא פלט מחשב
מתוך מחשבי מיסוי מקרקעין..."

שלישית, בתדפיסי היסטוריית השומות שהמציא המשיב לעוררים ב- 7/8/2011 (ראו נספח 4 לתגובת המשיב לבקשה לקבלת הערר על הסף) מצוין כי מועד ההצהרה בפועל הוא ה - 17/2/2011. אין כל זכר בתדפיסים אלו ליום 2/3/2011, אשר לטענת המשיב הנו מועד ההצהרה הקובע. כפי שהסברנו לעיל, עובדה זו כשלעצמה יש בה, על פניה, כדי לפסול את טיעוני המשיב בדבר קביעת מועד חדש.

רביעית, ידיעת העוררים בדבר **האפשרות** שהמשיב לא יקבל את השומה העצמית הנזכרת רבות המשיב מדגיש המשיב חזור והלך, אינה מעלה ואינה מורידה. **הלכת סמי** הבהירה באופן ברור כי יידוע הנישום בעל פה בדבר **האפשרות** לאי קבלת השומה העצמית ואף בדבר קיומו של הליך עריכת שומה מבלי לשלוח אליו שומה ונימוקים לה או ליידע אותו בכך שעריכת השומה **נסתיימה** – אינה עונה על דרישות הוראות החוק. בתי המשפט אימצו הלכה זו. כך, ברע"א 429/12 יגאל דור און ואח' (פורסם בנבו) קובע בית המשפט העליון, בין היתר, כדלקמן:

"...ולבסוף, עמדת המשיב היא שמצד הרציונל של הלכת סמי- ידיעת הנישום אודות תוכן ההחלטה מייתרת את הצורך להעביר אליו את ההחלטה עצמה. דין טענה זו להידחות. בעניין סמי הדגיש בית משפט זה את חוסר הוודאות המשפטית שבה שרוי הנישום, כל עוד לא התקבלה ההחלטה לידיעת הנישום ולא רק לכתוב אותה "למגירה", נועדה לצמצם את אי- הוודאות. ידיעה משוערת של הנישום אודות תוכן ההחלטה אינה משרתת תכלית זו באופן מספק. כאמור, ידיעת הנישום במקרים שלפנינו היא רק אודות תוכן ההחלטה, ולא אודות עצם משלוח ההחלטה. ובכלל, בפראפרזה על מטבע הלשון שטבע פעם שחקן הבייסבול האגדי Yogi Berra: "רק כשזה נגמר- זה באמת נגמר". במילים אחרות, כל עוד לא הועברה לידיעת הנישום ההחלטה החתומה כדת וכדין, לא מסתיים מבחינת עידן הוודאות..."

(ההדגשות אינן במקור)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

נוכח האמור, לא ברור מדוע מתאמץ המשיב להראות שהעוררים ידעו אודות כוונתו לערוך שומה. לדברי המשיב, הייתה לו כוונה להוציא שומה, ונראה שהוא אף קיים הליך והפעיל שיקול דעת בדרכו לקבוע שומה ולגבש אותה לכדי "מוצר מוגמר" – הלא היא "הודעת שומת מס שבח". מכל מקום, בתום ששת החודשים להצהרת העוררים על השומה העצמית, קרי ה - 17/8/2011, לא הייתה למשיב גמירות דעת בעניין השומות.

39. הנה כי כן, משקבענו כי מועד התיישנות השומות העצמיות חל ביום 17/8/2012 ובמועד זה לא נשלחו לעוררים שומות מס שבח ונימוקים לצדן, הרי שהמשיב לא עמד במסגרת הזמנים העומדת לו לעריכת השומות. לפיכך, הפכו השומות העצמיות שהגישו העוררים לשומות סופיות, לרבות השומה העצמית של עורר 1.

40. עתה נעבור לבחון את הנושא השני שעל הפרק - האם השומות אשר נשלחו לעוררים בחודש דצמבר 2012 מכוח סעיף 85 לחוק הומצאו כדין.

תיקון שומות מכוח סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין

41. המשיב מבהיר שלאחר חודש אוגוסט 2012 התקיימו דיונים עם העוררים. לדבריו, בדיונים אלו הובאו בפניו, לראשונה, מסמכים חדשים וכן נתגלו בפניו עובדות חדשות בקשר עם ההצהרות והשומות העצמיות שהגישו העוררים. כמו כן טוען המשיב לכך שנפלו טעויות בשומות. לפיכך, השתמש המשיב בסמכותו מכוח סעיף 85 לחוק ופעל על מנת לתקן את השומות.

42. האם בדין הפעיל המשיב את סמכותו לתיקון שומות העוררים לפי סעיף 85 לחוק? זו השאלה בה עלינו להכריע.

43. הודעת התיקון נשלחה לעוררים ביום 1/12/2011. בהודעת התיקון, מפרט המשיב שבמהלך הדיונים עם העוררים הומצאו על ידם מסמכים המעידים על מועדי רכישה שונים ושווי רכישה שונה מאלו שעליהם הצהירו הנישומים בשומות העצמיות (נספח ה' לבקשת הערר). העוררים שוללים זאת וטוענים שככל שנמסרו מסמכים, מטרתם הייתה רק להבהיר ולפשט את המסמכים הקודמים שצורפו על ידם לבקשות העצמיות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

44. הכרעה בנושא זה חיונית בענייננו. זאת, מאחר ועל מנת להפעיל את סעיף 85 נדרש המשיב להראות התקיימותה של אחת העילות המנויות בו. כך קובע סעיף 85 לחוק (בנוסחו עובר לתיקון 70):

85. "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".
- (ההדגשות – אינן במקור).

45. ואכן, בהודעה ששלח המשיב לב"כ העוררים עבור "מירון אליהו- עזבון" (עורר 1), הבהיר המשיב כי בהסתמך על המסמכים שהומצאו לו נערך תיקון שומה לגבי השומות של כל הנישומים ובעקבות הודעה זו הופקו לעוררים ארבע הודעות שומה כדין: למירון אליהו עזבון "הודעת שומה סופית לפי סעיף 78(ד)", למירון יצחק וסקורניק אסתר (עוררים 2 ו-3) וכן לגבי מר מרדכי מירון - "הודעת שומה סופית לפי סעיף 85". יוער כבר כעת, כי למרות שכותרת השומה למירון אליהו+ עזבון נושאת את השם "הודעת שומה לפי סעיף 78(ד)", מדובר בשומה שהוצאה מכוח סעיף 85 לחוק, בעקבות תיקון השומות כאמור. יחד עם זאת, ככל הנראה, מכיוון שמבחינה טכנית לעיזבון לא הייתה קיימת במערכות המחשב של המשיב שומה קודמת – לא ניתן להגדירה כשומה מכוח סעיף 85 וכך גם מסביר זאת המשיב.

46. העוררים טוענים שהמשיב משתמש בסעיף 85 במטרה לרפא באמצעותו את פגמי האיחור בעריכת השומות במועד בגינן הפכו השומות העצמיות לסופיות. אין בהוצאת השומות הנ"ל כדי לרפא את הפגם הבסיסי של האיחור בהוצאת השומות ולעקוף את הליכי השומה הקבועים בדיון, כך העוררים. הגם שככלל, נכונה היא משנתם של העוררים, יש לבחון אותה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בדקדקנות ולגופם של דברים, על מנת לקבוע האם אכן הפעיל המשיב בדין את סמכותו מכוח סעיף 85 לחוק. כבר עתה יצוין, כי העוררים מפנים אותנו למספר פסקי דין של בית המשפט העליון, אשר אין להם רלוונטיות לענייננו היות והם עוסקים בנסיבות שונות ובנוסח סעיף 85 שהיה לפני תיקונו בשנת 1986.

47. לאור מהותו של תיקון 70 והשפעתו האפשרית על המקרים בהם יאפשר פתיחת שומת מס שבח (מעבר לחלופות הקבועות לגופו), בטרם ניגש לבחון את השאלה האם התקיימו מי מהחלופות השונות הנדרשות להפעלת סעיף 85 לחוק, נבקש להבהיר מהו המצב המשפטי שהיה קיים בעת ביצוע עסקת המכר, בדגש על יחסי הגומלין בין סעיף 85 לבין סעיף 78 לחוק.

יחסי הגומלין בין סעיפים 78 ו-85 לחוק

48. סעיף 85 לחוק מהווה, ככלל, מקבילו של סעיף 147 לפקודה ומאפשר למנהל "לפתוח" שומות מס שהתיישנו במקרים מסוימים המפורטים בסעיף זה. אומנם, סמכות המנהל מכוח סעיף 147 לפקודה לפתיחת שומות מס הכנסה שהתיישנו הינה רחבה ביותר ואילו סמכות המנהל לפתוח שומות מיסוי מקרקעין מכוח סעיף 85 לחוק מוגבלת אך למקרים הספציפיים המפורטים בו. עם זאת, הרציונל המונח בבסיס שני הסעיפים זהה ותכליתם אחת היא – לאפשר למנהל לתקן טעויות שנעשו לגבי שומות שהתיישנו עקב חלוף המועדים הקבועים בחוק לגביהן. זאת, לשם יישומו בפועל של עקרון גביית מס אמת בלבד, לא בחסר- במקרה של טעות הפועלת לרעת הקופה הציבורית ולא ביתר- במקרה של טעות הפועלת לרעתו של הנישום. לעניין זה, יפים דבריו של כב' השופט רובינשטיין בע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב (פורסם בנבו):

"ברוח זו נקבע בעניין יעקובוביץ' – לעניין סמכותו של מנהל מס שבח מקרקעין לתקן שומה בהתאם לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין – כי הסמכות לשנות שומה "סופית" דומה במהותה לסמכות של רשות מנהלית לחזור בה מהחלטתה וכך גם השיקולים והאינטרסים שיש לשקול במסגרתה [ראו גם: ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז] (פורסם בנבו), 2.8.2010); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ג 235-216 (2007); אהרן נמדר מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שבח מקרקעין כרך ב – חישוב המס ותשלומו 594-571 (2012)]. בנקודה זו אעיר, בבחינת למעלה מן הצורך, כי אני מוצא היגיון בטענת המערער לפיה יש לפרש את סעיף 147 לפקודה בדומה לפרשנות שניתנה בעניין יעקובוביץ' לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מטעמים של אחידות וקוהרנטיות בחוקי המס. זאת, בשים לב לרציונל הדומה שבשני הסעיפים ובהינתן שהשיקולים המנויים בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לשם פתיחת שומה "סופית" מחדש – שינוי נסיבות, טעות והטעייה – הינם בלאו הכי שיקולים ידועים ומושרשים בפסיקתו של בית משפט זה בכל הנוגע להחלטה של רשות מנהלית לחזור בה מהחלטתה, והכול בכפוף להנחת המוצא כי מדובר בסמכות שתישמר למקרים חריגים ותוך איזון אל מול שיקולים הנוגעים לפרט שהסתמך על ההחלטה ולנזק שעשוי להיגרם לו משינויה".

49. לצד כל האמור לעיל, בכל הנוגע להוראות סעיף 147 לפקודה נקבע בסעיף זה מכבר כי לאור עקרון ההסתמכות של הנישום על השומה העצמית שהוגשה למשרד פקיד השומה והפכה לסופית לאור פאסיביות של פקיד השומה, תתאפשר "פתיחת" שומה שהתיישנה אך ורק אם פקיד השומה נקט בהליך אקטיבי כלשהו לגבי השומה העצמית של הנישום. ביטוי לאקטיביות של פקיד השומה ניתן למצוא, למשל באישור השומה העצמית (שידור שומה בסמל 01); הוצאת שומה בהסכם עם הנישום (שידור שומה בסמל 02); הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה (שידור שומה בסמל 03). אם לא נקט פקיד השומה באחד מההליכים המפורטים לעיל, אלא "נקט" בפאסיביות אשר הביאה את השומה העצמית שהוגשה להתיישן ולהפוך לסופית (השארת השידור הראשוני בסמל 00), המנהל לא יהיה מוסמך להשתמש בסמכותו לפי סעיף 147 לפקודה ולפתוח את השומה. להלן נוסח סעיף 147(א)(3) לפקודה:

"מסר אדם דו"ח לפי סעיף 145(א)(1) ופקיד השומה לא הפעיל את סמכותו לפי סעיף 145(א)(2), רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף זה רק אם הנישום הורשע בעבירה לפי סעיפים 216(8), 216ב או 217 עד 220 או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

הסמכות המוקנית לפקיד השומה מכוח סעיף 145(א)(2) לפקודה היא, בין היתר, הסמכות לערוך שומות המוגשות לו, בדומה לסמכותו לערוך שומות עצמיות המוגשות לו באמצעות תצהיר, וזאת מכוח סעיף 78(א) ו – (ב) לחוק מיסוי מקרקעין.

50. המצב המתואר לעיל בנוגע לסעיף 147 לפקודה זהה בכל הנוגע להוראות סעיף 85 לחוק בנוסחו העדכני, היינו לאחר תיקון 70 לחוק. במסגרת תיקון 70, שונה נוסח סעיפים 85 ו-78 לחוק באופן מהותי, שינוי אשר תכליתו הייתה להשוות את שיטת ההפעלה של הליכי השומה במיסוי מקרקעין לשיטת ההפעלה של הליכי השומה לפי הפקודה (ראו דברי ההסבר בה"ח הממשלה, 541 מיום 18/10/2010 בעמ' 100).

51. כאמור, במסגרת התיקון, שונה נוסח סעיף 78 לחוק ובוטלה אפשרות הגשת הצהרה עצמית, כך שתתאפשר הגשת שומה עצמית בלבד. כמו כן נקבע כי בתוך פרק זמן של שמונה חודשים (חלף פרק זמן של שישה חודשים עובר לתיקון) רשאי המנהל לעשות אחת מאלה: לאשר את השומה העצמית, לקבוע שומה בהסכם עם הנישום או להוציא שומה לפי מיטב השפיטה. כלומר: בוטל המצב החוקי עובר לתיקון 70 לחוק לפיו היה המנהל רשאי להוציא שומה זמנית בשלב ראשון ורק לאחר מכן להוציא שומה סופית. כך קובע סעיף 78 לחוק בנוסחו כיום:

”(א) נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן - שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86.

(ב) המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:

- (1) לאשר את השומה העצמית;
- (2) אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה - לקבוע לפי מיטב שפיטתו כאמור בסעיף 79א, את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין והמס החל; שומה לפי פסקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם המוכר או עושה הפעולה,
לפי העניין"
(ג) הוראות סעיפים קטנים (א) ו – (ב) יחולו בשינויים המחויבים,
גם על הצהרת רוכש זכות במקרקעין..."

סעיף 85 לחוק בנוסחו כיום קובע:

- "(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס,
לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82,
תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום
שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, 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"
- (כל ההדגשות אינן במקור)

52. משכך, לפי המצב החוקי כיום (ולגבי עסקת מכר שהתבצעה לאחר ה - 31/3/2011), אם לא
פעל המנהל, באופן אקטיבי, להוצאת שומה סופית לפי אחת מהאפשרויות המנויות בסעיף
78(ב) לחוק, הרי שהשומה העצמית מתיישנת ללא תקנה מכוח סעיף 78(ד) לחוק ולא תותר
"פתיחתה" באמצעות סעיף 85 לחוק.

53. אולם, עובר לתיקון 70 לחוק (ס"ח 2281 מיום 15.3.11) המצב החוקי שלפיו הפעיל המנהל
את סמכותו מכוח סעיף 85 התבסס על נוסחו הקודם של סעיף 78 שקבע:

- "(א) נמסרה למנהל הצהרת המוכר כאמור בסעיף 73(א)(1), יעשה
המנהל, תוך 45 ימים מיום קבלתה, אחת מאלה:
- (1) יישום לפיה את המס שומה זמנית או סופית;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

- (2) יישום שומה סופית לפי מיטב השפיטה.
- (ב) נמסרה למנהל שומה עצמית רשאי הוא, תוך ששה חדשים מיום קבלתה, לעשות אחת מאלה:
- (1) לשום שומה זמנית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, ואת הניכויים והתוספות שפורטו בהצהרה;
- (2) לשום שומה סופית את שווי הרכישה של הזכות במקרקעין, את שווי המכירה שלה, את הניכויים והתוספות ואת המס.
- (ג) הוגשה הצהרה כאמור בסעיף 73(א)(1) ונעשתה שומה זמנית, רשאי המנהל לעשות שומה סופית תוך שנה; לא עשה כן, תהיה השומה הזמנית לסופית בתום שנה מיום שנעשתה, זולת אם הסכימו המוכר והמנהל על תאריך מאוחר יותר.
- (ד) הוגשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה זמנית תוך ששה חדשים מיום שהוגשה, והמוכר המציא למנהל לפחות חודש לפני תום ששת החדשים את כל המסמכים שנדרש להמציאם לצורך עשיית השומה ובידו אישור על כך מאת המנהל, תהיה השומה העצמית לשומה סופית; לא הוגשו המסמכים כאמור, יראו את השומה העצמית לכל דבר וענין כהצהרה לפי סעיף 73(א)(1); נעשתה שומה זמנית למי שעשה שומה עצמית ולא נעשתה שומה סופית תוך ששה חדשים - תהיה השומה הזמנית לסופית
- (ה) "....".

(ההדגשות אינן במקור).

וכך קבע סעיף 85 לחוק בנוסחו הקודם, עובר לתיקון 70:

- "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;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את

סכום המס או למנוע תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה."

(ההדגשות – אינן במקור).

54. כאמור, השומות העצמיות של העוררים הוגשו ב - 17/2/2011, בגין עסקת מכר מיום 31/12/2010, קרי לפני תיקון 70 לחוק. מאחר שקבענו לעיל, כי שומות העוררים הפכו לשומות סופיות מאליהן באופן אוטומטי בשל איחור המשיב בעריכת השומות, זאת מכוח הוראות סעיף 78(ד) לחוק בנוסחו דאז, הרי שלאור נוסח סעיף 85 לחוק דאז, גם אם פעל המשיב באופן פאסיבי, או ליתר דיוק, לא פעל המשיב לעריכת שומות ובכך הפכו השומות לסופיות - הרי שלמשיב יש סמכות לפתוח את השומות (כמובן, בהתקיים אחת העילות המנויות כפי שצינו לעיל).

55. כך גם סבור המלומד פרופ' הדרי בספרו מיסוי מקרקעין (מהדורה חמישית, 2007) (הדגש בסיפא):

"כאשר השומה העצמית נהפכת באופן אוטומטי לשומה סופית המנהל אינו רשאי להוציא שומה אחרת, וכל התיימרות שכזו מצידו לא תהיה לה תוקף משפטי. תקנתו של המנהל תצטמצם רק לתיקון השומה לפי סעיף 85 והכול לפי תנאי הסעיף ומגבלותיו" (שם, בפסקה 1608)

(ההדגשות אינן במקור)

56. במה דברים אמורים? בחלק הראשון לדיוננו, הראינו שחלה התיישנות אוטומטית על השומות העצמיות שהגישו העוררים מכוח סעיף 78(ד) לחוק. מכאן שלכאורה, לא היה המשיב מוסמך לתקן את השומות לפי סעיף 85 לחוק בנוסחו כיום.

57. לאור האמור, הרי שבהתאם למצב המשפטי שהיה קיים בתקופת ביצוע עסקת המכר דנן, הרי שגם בהינתן הכרעתנו בשאלה הראשונה שנבחנה על ידינו לעיל, לפיה השומות העצמיות של העוררים הפכו לסופיות מכוח סעיף 78(ד) לחוק, הראינו כי המשיב מוסמך "לפתוח" את השומות בהתקיימות אחת מן החלופות המנויות בו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

58. לאחר שהבהרנו את המצב המשפטי כאמור, נעבור לבחון האם מתקיימת אחת מן החלופות לפיהן ניתן להפעיל את סעיף 85 על מנת לתקן את השומות הסופיות של העוררים.

59. המשיב טוען להפעלת סעיף 85 לחוק מכוח שתי עילות חלופיות: העילה המפורטת בסעיף 85(1) לחוק המתיר פתיחת שומה מחמת ש"נתגלו עובדות חדשות..." והעילה המפורטת בסעיף 85(3) לחוק המתירה פתיחת שומה מחמת ש"נתגלתה טעות בשומה". מובהר, כי מדובר בחלופות ולא בעילות מצטברות. לפיכך, אם נמצא כי אחת החלופות מתקיימת הרי שבדין הפעיל המשיב את סעיף 85 לחוק. למעלה מן הצורך, נבחן את שתי החלופות אותן פירט המשיב.

האם מתקיימת חלופת הטעות המנויה בסעיף 85 (3) לחוק?

60. באשר לעילת הטעות קובע סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר שתוקן בשנת 1968 בתיקון עקיף שבוצע במסגרת תיקון 71 לחוק, שאחת העילות לפתיחת שומה היא כאשר "נתגלתה טעות בשומה". נוסח זה החליף את נוסחו הקודם והמצומצם משמעותית לפיו עילה לפתיחה בשל טעות בשומה היא אך ורק מקום בו "נתגלתה טעות סופר בשומה". המלומד פרופ' הדרי כותב במאמרו **תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין** (פורסם במיסים כא/3). בין היתר:

"הסמכות היא אם-כן לתיקון טעות כלשהי, לא רק טעות סופר או טעות מתמטית בחישוב המס, אלא גם טעות משפטית וטעות בשיקול דעת..."

61. גם המלומד אהרן נמדר בספרו **מיסוי מקרקעין** (חישוב המס ותשלומו) כותב, בין היתר, בפסקה 1711:

"כאמור לעיל, העילה השלישית האמורה בסעיף 85(3) לחוק לתיקון שומה הייתה במקורה מוגבלת לתיקונים של טעות סופר ולא של טעויות אחרות, ורק בשנת 1986 הסעיף התיר לתקן שומה בגין טעות כלשהי בשומה. לפני תיקונו של הסעיף בתי המשפט פסקו כי אם כל העובדות היו ידועות למנהל בעת עשיית השומה, לא יהיה ניתן לתקנה בגלל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עשיית טעות משפטית בהערכת העובדות. עם תיקונו של הסעיף גם בית המשפט שינה את גישתו לעניין זה. פסק הדין שהוביל את השינוי היה יעקובוביץ (ע"א 736/87, פסקי דין כרך מה', חלק שלישי), שבו בית המשפט קבע כי גם טעות משפטית בעשיית השומה עשויה להוות עילה לתיקונה לפי סעיף 85(3) לחוק".

62. הן לשון החוק והן פרשנותו מובילות למסקנה, כי חלופה כאמור התקיימה בעניינו. די בהחלטת המשיב שיש להוציא שומה גם לעיזבון (הלא הוא עורר 1) ולא ליחס את חלקו ליורשים, כפי שהתבקש במכתב המשלים מיום 2/3/2011 בכדי לקבוע שחלופה זו מתקיימת. גם הטעויות בתאריכי ושווי הרכישה של חלק מן המקרקעין מהוות עילה טובה בידי המשיב לעניין סעיף 85(3) לחוק. ונבהיר, לפי סעיף 85(3) לא נדרש מאתנו לברר האם אכן הייתה טעות אם לאו, כי אם די בכך שהמשיב סבר לתומו כי נפלה טעות בשומה. טעות בעשיית השומה, כך נראה, אכן התקיימה בעניינו ולטעמנו די בכך כדי לקבוע שבדין הופעל סעיף 85 ומכוחו נקבעו השומות שנשלחו לעוררים בדצמבר 2011.

האם מתקיימת חלופת גילוי עובדות חדשות המנויה בסעיף 85 (1) לחוק?

63. למעלה מן הצורך, מן הראוי להתייחס לטענות הצדדים בדבר גילוי עובדות חדשות. כבר עתה נבהיר, כי מחומר הראיות המונח בפנינו, כמו גם מקריאת פרוטוקול הדיון שהתקיים ביום 11/11/2013, עולה לכאורה, תמונה לפיה לא נתגלו עובדות חדשות שלא היו ידועות למשיב עובר לביצוע התחשיבים בחודש אוגוסט 2011 כאמור.

64. במהלך הדיון מיום 11/11/2013 הגיש עו"ד סקורניק, עד מטעם העוררים (קרוב משפחה של עוררת 3), מוצג המסומן ער/1. עיון במוצג מגלה שמדובר בנייר עבודה בן שני עמודים (להלן – "נייר העבודה"), המכיל פירוט רב אודות פרמטרים רבים הנדרשים לשם עריכת שומה, לרבות ימי ושווי רכישות, שטחי המקרקעין שנמכרו ושיעורם מסך המקרקעין שבבעלות הנישומים – והכול ביחס לכל ארבעת הנישומים אשר ביצעו את עסקת המכר. עו"ד סקורניק העיד כי במהלך הדיון מיום 30/8/2011 הגישה לו ציפור שפירא, נציגת המשיב, את נייר העבודה כאמור. לדבריו, נייר העבודה כולל את כל המידע שנדרש לה לצורך עריכת השומות לכל המוכרים (ראה עמ' 4; שורה 20 לפרוטוקול הדיון מיום 11/11/2013).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

65. כאמור, מדובר בנייר עבודה מפורט, המכיל נתונים חיוניים רבים ביחס לכל המוכרים (לרבות העיזבון). לפיכך, לכאורה, עולות ספקות של ממש ביחס לטענות המשיב לפיהן לא היו בידיו המסמכים הדרושים לשם עריכת השומה, במיוחד לאור עדותו של עו"ד סקורניק שמסר כי נייר העבודה הועבר לו ביום 30/8/2011 מנציגת המשיבה.

66. יחד עם זאת, עיון בהיסטוריית השומות אשר צירף המשיב לתגובתו לבקשה לקבלת הערר על הסף (נספח 4) מלמדנו שביום 22/9/2011 התקיימה פגישה נוספת בין המייצג לבין נציגת המשיב. בפגישה זו, כך כותבת נציגת המשיב, הוחלט שהמייצג יעביר מידע על כל רכישות המוכרים. ייתכן שבאותה פגישה נתגלו עובדות חדשות ונתקבלו מסמכים אשר יש בהם כדי להשפיע על השומות שהוצאו. על כן, כל עוד לא הובאו בפנינו אותם מסמכים נוספים, ככל שהוגשו, אין אפשרות להכריע סופית שכן די באחת העילות שמונה סעיף 85 לחוק כדי שהמשיב יפעל על פיו.

67. נוכח האמור, ועל מנת להכריע בדיוננו בשאלה השנייה שהצגנו לעיל - נקבע כי הטעות שהתגלתה במקרה דנן הינה טעות משפטית, וטעות בשיקול דעת כאמור בסעיף 85(3) לחוק. שאלת הוספת המסמכים והעובדות נותרת ללא הכרעה בשלב זה. לאור האמור, המסקנה היא כי טענת העוררים בדבר חוסר סמכותו של המשיב לתקן את השומות העצמיות מכוח סעיף 85 לחוק נדחית.

האם עמד המשיב במסגרות הזמנים הקבועות בחוק בקשר עם מתן החלטה בהשגה?

68. ביום 1/1/2012 הגיש עורר 1 השגה על השומה המתוקנת שיצאה לו מכוח סעיף 78(ד) (למעשה מכוח סעיף 85 לחוק). ביום 4/1/2012 הוגשו השגות גם על שומותיהן המתוקנות של עוררים 2 ו- 3. על פי הוראות סעיף 87 לחוק, המשיב נדרש להחליט בהשגות ולשלוח למשיג את החלטתו **הסופית** בה בתוך שנה מיום הגשתה. לטענת העוררים, החלטת המנהל בהשגות כאמור התקבלה רק ביום 14/01/2013, לאחר שעברה למעלה משנה מיום שהוגשו ההשגות. לפיכך, כך לטענת העוררים, דין ההשגות להתקבל ודין השומות העצמיות המקוריות להיחשב לשומות סופיות.

69. ביום 31/12/2012 שידר המשיב למחשב את החלטתו בהשגה ושלה זאת בפקס לב"כ העוררים עוד באותו היום, כאשר על המסמך מודפסת הכותרת "החלטה בהשגה". בשורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

התחתונה לשורת הכותרת מודפסת המילה " - טיוטא -". למעשה אם כן, שלח המשיב באמצעות פקס, ביום האחרון למרוץ ההתיישנות, **טיוטה** בהחלטתו בהשגות. מסמך הטיוטה מכיל תבנית של רשות המסים בישראל וכן את סימן הלוגו של שע"מ – שירות עיבודים ממוחשבים של רשות המסים (ראה נספח ט' לבקשה). מדובר במסמך מפורט, אשר מתייחס לכל השומות וההשגות שהוגשו למשיב, ומסביר כי נימוקי העוררים התקבלו בחלקם. כן מוסבר, כי לא הוכחו העובדות שנטענו ביחס לעורר 1, ועל כן לגביו לא נתקבלה ההשגה. כן צוינו מועד הרכישה של עורר 1 ושווי הרכישה שחושב על פי ההסכמה בהסכם הפרשה בין הצדדים. נדרשים אנו, אפוא, להכריע מה טיבה של טיוטת החלטה בהשגות ולקבוע את מעמדה המשפטי, לצד הכרעה בשאלה האם **ידע** המשיג כי המשיב גמר בדעתו וגיבש החלטה **סופית** בעניינו.

יצוין, ההחלטה בהשגה שנשלחה בפקס ביום 31.12.2012 לא נשלחה באופן אוטומטי על ידי המחשב, אלא נעשתה פעולה ידנית של המשיב, שהוציא את ההחלטה מתוך מרשמי המחשב, ושלח ידנית לב"כ העוררים. המשיב, שהיה **מודע לנוסחים השונים המודפסים על ידי המחשב במשרדו שבתל אביב (העתק, טיוטה וכיוב')**, היה שומה עליו לבדוק היטב את תוכן ההחלטה הנשלחת לעוררים ואת נוסחה, ומשלא עשה כן, יש לזקוף זאת לחובתו.

שליחת "החלטה בהשגות – טיוטה" באמצעות הפקס

70. מסמך ההחלטה בהשגות (טיוטה) נשלח למייצג הנישומים באמצעות הפקס. טוענים העוררים, כי המצאת מסמך באמצעות פקס אינה המצאה כדין לעניין חוק מיסוי מקרקעין. במישור הפורמלי, כך נראה, יש ממש בטענתם. סעיף 109 לחוק קובע:

"מסירת הודעות

109. מותר למסור הודעה וכל מסמך אחר לפי חוק זה לאדם, בין לידו ובין בדואר רשום לפי מען בית מגוריו או בית עסקו, הידוע לאחרונה, בכפוף להוראות בדבר סדרי דין בבתי המשפט."

עינינו הרואות, המחוקק ביקש לקבוע הוראות ספציפיות בנוגע להמצאת מסמכים מכוח החוק. שליחה באמצעות מכשיר פקסימיליה אינה עונה על דרישות אלו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

71. נפנה, אפוא, להוראות סדרי הדין בבית המשפט. בתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984, בנושא משלוח מסמך בפקס קיימים כללים רבים על פיהם נדרש המסמך להישלח על מנת להיחשב כמסמך שהומצא כדין בפקס. נמנה רק ספורות מהן – האם צורך "דף משלוח בפקסימיליה" על ידי המשיב? האם בוצע וידוא קבלת פקס? האם בוצעה תרשומת בדבר שליחת הפקס? נראה, כי פעולות אלו לא ננקטו על ידי המשיב.

72. הפסיקה אשרה שליחת מסמך סופי בפקסימיליה כפעולה העונה על דרישות היידוע בחוק, בנסיבות מסוימות אשר אינן מתקיימות בענייננו. לעניין זה, יפים דבריו של בית המשפט בעניין שלמה (עמ"ה 506/07) שהוזכר לעיל:

"למחרת היום נערכה השומה, ונימוקי השומה ותקציר השומה נשלחו עוד באותו היום באמצעות הפקס אל המערער וגם אל המייצגת שלו. המפקחת אף וידאה את קבלת המסמכים אצל המערער ואצל המייצגת (עם עובדת בשם איריס אצל המערער, ועובד בשם יניב אצל המייצג) שמרה את אישורי הפקסים, ואף עשתה תרשומות על האישור."

73. נסיבות שליחת טיוטת ההחלטה בהשגות במקרה שלפנינו שונות מאלו שהיו בעניין שלמה ואינן עומדות בקריטריונים שהוזכרו בו. המשיב לא וידא לאחר שליחת הפקס (כך לטענת העוררים שלא נסתרה) את קבלתו בידי ב"כ העוררים וכן לא ערך תרשומות בנושא. מדוע היה צריך המשיב להמתין לרגע האחרון ולשלוח את החלטתו בפקס, ומבלי לוודא את קבלתה אצל המייצג, וללא שערך תרשומת המתעדת את שליחתה? התנהלות זו, בכל הכבוד, לא ברורה לי נוכח אופן הטיפול של המשיב בעסקת המכר שבפנינו, החל מיום הגשת השומות העצמיות.

74. זאת ועוד. בעמ"ה 1092/05 עמירם סיון נ' פקיד שומה כפר סבא (פורסם בנבו) (להלן – "ענין עמירם סיון"):

"בהיקש יש לקבל ולו לעניין עצירת מועד ההתיישנות, משלוח בפקסימיליה של כל המידע המעיד על גמר המעשה המנהלי. ודוק, המקרה דנן שונה מפרשת דור און, שם העביר המשיב לנישומים אינדיקציה בלבד אודות כוונתו לקבוע את השומה בצו. בית המשפט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

העליון קבע כי לא די ב"ידיעה משוערת" של הנישום אודות
השומה, אלא על המשיב לייצע את הנישום אודות כך שהתקבלה
כבר החלטה סופית ומהו תוכנה. משיידע המשיב את המערערת
בענייננו כי נקבעה השומה וכי היא נשלחה כבר אל מענה, לא מדובר
עוד בידיעה משוערת בלבד, אלא בידיעה קונקרטית כי נקבעה כבר
שומה. ידיעה זו עוצרת את מירוץ ההתיישנות.
(ההדגשות אינן במקור)

75. האם התקיימו התנאים שלעיל במקרה שלפנינו? דעתי היא שלא, ואפרט.

מהי "טיוטא"?

76. חיפוש תרגום מילוני למילה טיוטה מביא לתוצאה הבאה: "נייר כתוב ובו רעיונות גולמיים
וניסיונות ניסוח". ובארמית: "ומחיק ליה לטיוטא וכתב מאי דבעי" (ב"ב קסג א). זאת
ועוד. יאמר מי שהתנסה בכתיבה, גם מבלי להזדקק לפירוש לשוני, כי מדובר במילה
המסמלת יותר מכול פירוש אחר – את המונח "זמני". מהות המילה טיוטה היא להבהיר כי
מדובר במסמך שנמצא בתהליך עריכה, ואשר יכול (ואף צפוי) להשתנות. זהו אינו מסמך
סופי. טענות המשיבה בדבר הוספת המילה "טיוטה" באופן טכני ואוטומטי אינן עומדות
לה, לאור ההתנגשות הקשה בין עקרונות כמו גמירות דעת, ודאות, הסתמכות וסופיות,
עליהם מבקש המחוקק להגן ואשר נקבעו בפסיקת בית המשפט, לבין פירושה ומשמעותה
של המילה המנוגדת של המילה "טיוטה".

77. לאחר שהתחקינו אחר פירוש המילה "טיוטה", נבקש לעמוד על משמעותה במרקם
הנורמטיבי בו אנו דנים. רבות דובר על חשיבות ההסתמכות והוודאות לנישום, העומד
וממתין להחלטתו הסופית של המשיב, תהא אשר תהא. וודאות זו מסייעת לנישום לכלכל
את צעדיו, ובאופן כללי חשובה היא לשם המנהל התקין. רבות נכתב על חשיבות
ההסתמכות כאמור ואינני רואה צורך להרחיב מעבר לכך. דומה כי המשיב לא יכול היה
לבחור מילה מנוגדת כל כך לאותם עקרונות עליהם באים המועדים הקבועים בחוק להגן.
מהי טיוטה? מסמך ראשוני, זמני, הנתון לשינוי, וליתר דיוק – הנועד לשינוי ולעריכה
נוספים. לו היה המשיב בוחר במילה "העתק", למשל, יתכן והכרעתנו בסוגיה זו הייתה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

שונה. המילה "טייטה", המופיעה בראש ההחלטה שנשלחה בפקס, ביום האחרון למתן ההחלטה בהשגה, מרוקנת את ההחלטה מתוכן, מאחר והיא פוגמת בעקרון ההסתמכות והוודאות של העוררים, אשר המכתב נועד לספק להם. אם מדובר "בטייטה", אז עדיין ניתן לשנות אותה, יחשוב פלוני בצדק. המסקנה מהאמור היא כי "טייטת החלטה בהשגה" אינה עונה על הנדרש בפסיקה על מנת להיחשב לאקט אותו מחויב המשיב לבצע על מנת לעמוד בהוראות החוק. אין "החלטה בהשגה – טייטה" כהחלטה בהשגה. משכך, לא תיחשב, לדעתי, שליחת "טייטת" ההחלטה בהשגה כשליחת ההחלטה בהשגה לעוררים. המועד בו הגיעה ההחלטה בהשגה לעוררים ייחשב יום ה – 14/01/2013 שהוא מעבר לזמן שהוקצב למנהל.

78. יתרה מזו, בוע' 1354/08 יוסף אליהו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין (טרם פורסם) קבעה ועדת הערר בדעת רוב מפי חבר הועדה, עו"ד דן מרגליות כך:

"בענייננו הדין המושתת על הוראות חוק המיסוי ברור יותר מהדין הקיים בפקודת מס הכנסה. כאן אין די ב"קביעה" של המנהל אלא המנהל נדרש "להשיב למשיג את החלטתו בכתב". לשון ייחודית זו של החוק מחזקת לדעתי את המסקנה כי כל עוד לא קיבל הנישום לידי את תשובת המנהל בכתב, לא יראו את המנהל כמי שהשיב למשיג."
(ההדגשות - לא במקור)

79. לא זו אף זו, הפסיקה קבעה, כי גמירות הדעת וסופיות הפעלת סמכותו של המשיב נבחנת מנקודת מבטו של הנישום. כלומר, על המשיב חל הנטל להראות ידיעה סובייקטיבית של הנישום בדבר סופיות החלטתו וגמירות דעתו. המשיב לא עמד בנטל זה. המשיב לא הראה שהעוררים ידעו שנתקבלה החלטה בהשגות בעניינם, גם אם הראה שיכלו, לכל היותר, להעריך שישנה אפשרות שאלו הם אכן פני הדברים.

80. ומתי ידעו העוררים על דבר ההחלטה הרשמית והסופית בהשגה? ביום 14/1/2013, כך לטענת העוררים, רק לטענת העוררים, עת הגיעה אליהם החלטה בהשגות. כלומר, לאחר שחלפה מעל לשנה מיום הגשת ההשגות על ידי העוררים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

81. עוד טוענים העוררים כי גם לאחר שנשלחה הטיוטה לנציג העוררים, המשיך המשיב להתדיין עם ב"כ העוררים בעניין שומות המס של העוררים ואף נאמר לו ביום 10/1/2013 ע"י המפקח מר אורי סומך כי "השומות עדיין ממתינות לביקורת ואישור של אברהם סומך" (ראה תצהירו של אוהד סקורניק המצורף לבקשה). לטענת העוררים לא היה במסמכים שהתקבלו כדי להסיר את יסוד אי הוודאות אצלם לגבי גורל ההשגות שהוגשו והאפשרות של ההשגות להתקבל חרף הטיוטה שקיבלו. העובדה שנקבעה עמם פגישה בנושא, מספר ימים לאחר מכן, חיזקה אצלם את הסברה כי לא מדובר בהחלטה סופית בהשגות.

82. עוד טוענים העוררים, כי טיוטת ההחלטה בהשגות שקיבלו לא הייתה חתומה. בפקודת מס הכנסה קיימת הוראה מפורשת (סעיף 237) לפיה כל הודעה שפקיד השומה חייב למסרה תהא חתומה בידו ונקבע שם כי "כל הודעה שחתימה כאמור מודפסת או כתובה עליה או ששמו של פקיד השומה כתוב בה, היא בת תוקף". בחוק מיסוי מקרקעין, מאידך, אין כל הוראה לגבי הצורך בחתימה על הודעה ולפיכך אין גם הוראה הקובעת שחתימה מודפסת שכתובה עליה שמו של המנהל תיחשב כהודעה חתומה. משכך, לדעתי, הודעת טיוטה בהחלטה בהשגות ששלח עם חתימה מודפסת ששמו של המנהל מופיע בה, חזקה היא כי נחתמה כדין מכוח "חזקת התקינות המנהלית" אשר התקבלה בפסיקה. מכל מקום, לטעמנו, אין בהיות המסמך חסר חתימה בכתב יד כדי להשפיע על ידיעת העוררים (ראה גם רע"פ מחמוד נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה הגליל המזרחי; בג"ץ 7351/95 נבואני נ' השר לענייני דתות; בג"ץ 4146/95 עזבון המנוחה לילי דנקנר נ' מנהל רשות העתיקות).

83. באשר לטענת המשיב, כי העוררים, אשר בקיאים בהוראות חוק מיסוי מקרקעין ומורגלים לפרקטיקה המקובלת בתחום זה, היו צריכים להניח שלא "באמת" מדובר בטיוטה, שכן המשיב לא נוהג להתייעץ בנישומים ערב קבלת ההחלטה. ואולם מדברי העוררים עולה שהם סברו לתומם שמדובר במסמך שהוא שלב ביניים לפני ההחלטה הסופית, והראייה, לטענתם, היא כי הם הוזמנו לדיון לאחר ההחלטה, ביום 10 בינואר 2013. בהקשר זה, ראוי להביא את דבריו של עו"ד סקורניק כפי שנאמרו בדיון מיום 11/11/2013:

"אני אקריא לך את המייל שכתבו לקראת זה. זה מייל פנימי ששלחתי לאחר מכן בעקבות השיחה. זה מייל ביננו. אני מקריא ממיל מיום 10/1/2013. הייתי במיסוי מקרקעין וביררתי עם אורי סומך על אחת מ-



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331-02 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

3 השומות של האחים. לדבריו, השומות עדיין ממתונות לביקורת ואישור של אברהם סומך. לפיכך, אני מאמין שהטייטה של הנימוקים ששלחתי לכם בוודאי אינה החלטה בהשגה ושלמעשה כנראה שגם הם מבינים שטרם התקבלה החלטה בהשגה..."

84. איני יכול שלא להביע את תסכולי נוכח התנהלות המשיב בערר זה. משאיחר המשיב בהוצאות השומות, וכמי שהשתמש בסעיף 85 לחוק לתיקון השומות (פעולה השנויה במחלוקת שסבלה גם היא מבעיות פרוצדורה ביחס להוצאת שומה לעורר 1), היה לטעמי מקום שינקוט משנה זהירות ביחס למועד מתן החלטתו בהשגות שהוגשו ע"י העוררים. בנסיבות אלה, מצופה מהמשיב לתת את החלטתו ולשלחה לעוררים עוד טרם הגיע המועד שקצב לכך המחוקק, ובוודאי שלא להמתין עם החלטה ליום האחרון. לעניין זה, ראה גם האמור בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 ואח' נ' איקאפוד בע"מ. מיסים כה/4 (אוגוסט 2011) ה-5:

"אני רואה להביע תמיהתי החוזרת על נוהגיו של המשיב בהוצאת הצווים על ידו בעניני מס הכנסה, בשעה שתיים-עשרה, או, דקה קודם לתום המועד שהוקצה לו בחוק לעשות כן. נבצר ממני להבין, מהו שמונע מן המשיב, כמעט בדרך של שיגרה, להוציא צווים בזמן סביר, לאורך כל תקופת השנה שנקצבה לו בפקודה, החל מיום הגשת ההשגה, ולו, עד שבוע או שבועים קודם לתום תקופה זו. והרי, הוצאת הצווים במועד סביר כאמור, זמן מה לפני תום תקופת ההתיישנות, די היה בה כדי להשמיט כל בסיס מאותן מריבות קטנוניות, ומאותה ווכחנות סרק החוזרות ומשתלטות על הדיונים בתיקי מס אלה, בשל הטיפול בהם ברגע האחרון ממש. בזבוז הזמן הבלתי נסבל יחד עם בזבוז המשאבים, הן של הצדדים והן של בית המשפט, הנדרשים להקדיש זמן לשאלה, אם הוצא הצו יום קודם לתום מועד ההתיישנות, או יום לאחריו, מעוררים בעיני תמיהה קשה.

מן הראוי הוא שפקיד השומה, באשר הוא, יערוך חשבון נפש בענין זה, ויקבע זמנים סבירים לעצמו לצורך הוצאת הצווים בתיקים שבטיפולו, אשר ימנעו ממנו הצורך להכנס למצבי התגוננות בכל פעם מחדש, כמו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

הצורך לבזבז זמן שיפוטי יקר על אותן התדינויות נוקדניות בדבר מועדי
שידור הצו למחשב, מועדי חישוב השומה ומועדי שיגורה אל המערער.
(בש"א (מחוזי ת"א) 3325/00 (במסגרת עמ"ה (מחוזי ת"א) 1083/01)
מגנזי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 ([פורסם בנבו],
".....(10.6.2002

דומה כי כל מילה נוספת מיותרת.

85. בצדק טוענים העוררים כי כאשר מדובר במחדלים מצטברים, הרי שיש לכך נפקות כפי
שנקבע בע"א 1782/06 משרד השיכון נ' סולל בונה בע"מ (פורסם באתר הרשות השופטת
ביום 6/4/2008) שם קבע בית המשפט העליון כי מחדליה המצטברים של המדינה גרמו לכך
שהחמיצה את המועד להגשת כתב הגנה וכך נאמר, בין היתר, באותו פסק דין:

"המערערת פותחת את טיעוניה באמרתו של כבוד הנשיא מ' זמורה
בע"א 376/46 רוזנבאום נ' רוזנבאום, פ"ד ב 235, 254: "אמת ויציב-
אמת עדיף. אמרה זו נכונה ויפה היא, אך לצידה יש לזכור כל העת
כי גם האמת זקוקה לקרקע יציבה שתוכל לעמוד עליה. הכללים
הפרוצדוראליים, ובהם כללים בדבר מועדי הגשת כתבי בית דין,
חיוניים לקיומו של הליך תקין ולביאור האמת והצדק: 'באין
כללים- אין משפט ובאין משפט- אין צדק' (שלמה לוי תורת
הפרוצדורה האזרחית- מבוא ועקרונות יסוד 22 (1999)). בית
המשפט זה כבר עמד על החשיבות שבעמידה בלוחות זמנים להגשת
כתבי בית דין...."
(ההדגשות – לא במקור).

סוף דבר

86. עניין לנו בהתנהלות לא תקינה של המשיב מתחילתה של הדרך ועד סופה.
בתחילה, איחר המשיב בהוצאת השומות לעוררים ומשכך השומות העצמיות שהגישו
העוררים הפכו מאליהן לשומות סופיות. למרות זאת, "הצליח" לתקן התנהלות זו
באמצעות שימוש בסעיף 85 לחוק, כנוסחו עובר לתיקון 70, למרות היות הדבר שנוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

במחלוקת. אולם בזאת לא די. גם לאחר שהתעשת המשיב ממחדלו הראשון ובחר למלט את נפשו באמצעות שימוש בהוראות סעיף 85 לחוק עדיין לא השכיל, וזאת כבר בפעם השנייה, לקבל את החלטתו בהשגות שהגישו לו העוררים בתוך פרק הזמן הקצוב שהקציב לו המחוקק, כמוסבר בהרחבה לעיל.

אם כן, עניין לנו בשורת מחדלים מצטברים של המשיב אשר המכריע שבהם, שהינו בבחינת "הקש ששבר את גב הגמל", מתבטא בבחירתו לשלוח את החלטתו בהשגות העוררים באמצעות הפקס ביום האחרון שעמד לרשותו וזאת, ללא וידוא קבלת הפקס בידי העוררים, לא ערך תרשומת בכתב לגבי כך כמתחייב מהוראות תקנות סדר הדין האזרחי, ומבלי לבדוק מהי הכותרת המתנוססת במכתב ששלח (טיוטה), כאילו היה זה מסמך חסר כל ערך. בכך נתן המשיב אפשרות, ולו לכאורה, בידי העוררים להניח שהחלטה שנשלחה אליהם אינה מבטאת החלטה סופית ומוחלטת המעידה על גמירות דעתו של המשיב.

לפיכך, הייתי מציע לחברי לקבל את בקשת העוררים ולקבל את הערר על הסף ללא צו להוצאות. כל צד יישא בהוצאותיו הוא.

השופט מגן אלטוביה – יו"ר הוועדה:

1. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ובחוות הדעת של חברי, רו"ח צבי פרידמן, הגעתי למסקנה כי דין הבקשה להידחות ולהלן, טעמי.

2. הוראות סעיף 78 (ב) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק"), צוטטו לעיל בחוות דעתו של חברי, ומהן עולה כי תוך חצי שנה מיום שהוגשה לו שומה עצמית על המשיב לשום שומה זמנית או סופית את שווי רכישת הזכות במקרקעין, את שווי מכירת הזכות ואת הניכויים והתוספות שפורטו בהצהרה.

העוררים הגישו הצהרות ושומות עצמיות ביום 17.2.2011. אלא שביום 2.3.2011 הוגש למשיב מכתב מטעם העוררים, ערוך בכתב יד על ידי מתמחה ממשרדם של מייצגי העוררים (נספח 2 לתשובת המשיב), שזו לשונו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

**”בהמשך למכתבנו מיום 17/2/11 בעניין עסקת המכר במקרקעין הנ”ל,
אנו מבקשים להנפיק לנו שוברים בחלוקה המפורטת להלן, ולא כפי
שפורט במכתבנו הקודם:”**

בהמשך המכתב פורטו הסכומים אותם יש לייחס לכל אחד מהנישומים הנזכרים במכתב,
באופן שעזבון אליהו מירון אשר הופיע ברשימת החייבים שפורטה במכתב מיום 17.2.2011,
נגרע מרשימת הנישומים.

3. לטענת המשיב, מכתב זה מהווה שינוי מהותי של השומה העצמית שהגישו העוררים, ועל כן,
יש למנות את התקופה להוצאת השומות לפי סעיף 78 (ב) לחוק, ממועד זה, דהיינו מיום
2.3.2011.

העוררים דוחים טענה זו. לטענתם, טענה זו של המשיב לא נזכרה בהחלטה, בהשגה או
בתגובת המשיב לבקשה, ועל כן, יש בה משום הרחבת חזית אסורה. לגופו של עניין טוענים
העוררים, כי המכתב מיום 2.3.2011 הועבר למשיב לפי בקשתו ומשום שדרש לפצל את
חלקו של העיזבון על פני השוברים האחרים. עוד טוענים הם כי אין במכתב האמור, משום
שינוי מהותי של השומה העצמית שהגישו העוררים ביום 17.2.2011.

4. בתשובה לבקשה לא העלה המשיב את הטענה לפיה יש למנות את התקופה הקבועה בסעיף
78 (ב) לחוק, מיום 2.3.2011 ואילך, אולם בסעיף 5 לתצהירו של מר מנחם אודסר, מנהל
מדור שומה במיסוי מקרקעין תל אביב (להלן: **”מר אודסר”**) אשר צורף לתשובה, מצוין, כי
במכתב מיום 2.3.2011 פנו העוררים אל המשיב **”וביקשו לשנות את בקשתם הקודמת”**.
בהתחשב באמור בתצהירו של מר אודסר ובכך שניתנה לעוררים הזדמנות מלאה להתייחס
לטענות המשיב בעניין, כפי שיפורט להלן, איני רואה לנכון לקבל את טענת העוררים כאילו
טענת המשיב לפיה יש למנות את התקופה להוצאת השומה מיום 2.3.2011, הינה הרחבת
חזית אסורה.

5. בהתייחסו לעריכת המכתב מיום 2.3.2011, העיד עו”ד אוהד סקורניק, המצהיר מטעם
העוררים (להלן: **”עו”ד סקורניק”**) (ש’ 17 ע’ 5 לפרוטוקול הדיון מיום 11.11.2013):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"המתמחה התקשרה בטלפון ואמרה שפקיד הגביה מכריח אותה לקחת את חלקו של העזבון ולפצל אותו על פני 3 השוברים האחרים של היורשים".

עו"ד סקורניק לא נכח בעת עריכת המכתב מיום 2.3.2011 ומסירתו לידי המשיב, ועל כן, אין ליתן משקל רב לעדותו באשר לנסיבות עריכת המכתב האמור. זאת ועוד. סביר להניח שאילו פעל פקיד מיסוי מקרקעין כנטען, היו העוררים אשר היו מלווים ביועצים מקצועיים, מציינים זאת במכתב שהועבר למשיב ולא מנסחים את המכתב כפי שנוסח. על אלה יש להוסיף, כי העוררים לא זימנו את המתמחה אשר ערכה את המכתב האמור לעדות, ומחדל זה פועל לרעתם. יוער, כי בתשובת העוררים לעיקרי הטיעון מטעם המשיב, הודיעו העוררים כי ככל שיהיה צורך בעדותה של המתמחה, יבקשו לזמנה לעדות (סעיף 5), אלא שאף אחד לא מנע מהעוררים להגיש בקשה לזימון המתמחה לעדות והמועד לכך חלף.

בהתחשב בכל אלה אין לי אלא לדחות את גרסת העוררים באשר לנסיבות עריכת המכתב מיום 2.3.2011.

6. בין כך ובין כך, לצורך הכרעה בשאלה האם יש למנות את התקופה להוצאת השומה לפי סעיף 78 (ב) לחוק, החל מיום 2.3.2011, כטענת המשיב, יש לבחון האם גלום באמור במכתב מיום 2.3.2011, שינוי של הצהרת העוררים מיום 17.2.2011.

חברי, רו"ח צבי פרידמן, סבור, שתוכנו של המכתב מיום 2.3.2011 אינו משקף שינוי משמעותי אלא שינוי טכני בלבד. מוסיף חברי כי בתדפיסי היסטוריית השומות שהוצגו לפנינו לא ננקב המועד בו הוגש המכתב האמור, ובכך לטעמו יש כדי ללמד שאף המשיב לא ייחס להגשת מסמך זה "קביעת מועד הצהרות חדש".

עם כל הכבוד, איני יכול לקבל זאת. ייחוס חיובי השומה של עזבון אליהו מירון לשלושת הנישומים האחרים הגדילה את חבות המס של כל אחד מהם, ובמקביל "פטרה" את עזבון אליהו מירון מחיוב במס שבח. בכך יש לטעמי, שינוי מהותי, המגיע כדי הגשת שומה עצמית חדשה. בהקשר זה יוער, כי מסקנת חברי, רו"ח צבי פרידמן לפיה החלטת המשיב להוציא שומה גם לעזבון ולא לייחס את חלקו ליורשים, מגיעה כדי טעות המצדיקה את תיקון השומות מכוח הוראות סעיף 85 לחוק (ראה סעיף 62 שלעיל), משמיעה אף היא שהשינוי הגלום במכתב מיום 2.3.2011 הינו שינוי מהותי. זאת ועוד. מהשתלשלות העניינים נראה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

- שבעת עריכת המכתב מיום 2.3.2011 לא הסכימו העוררים לשינוי הגלום בו. בכך יש כדי לתמוך במסקנה שמדובר בשינוי מהותי.
7. נוכח מסקנתי לפיה בהגשת המכתב מיום 2.3.2011 שינו העוררים את הצהרתם מיום 17.2.2011 באופן מהותי, אין לי אלא לקבל את טענת המשיב לפיה יש למנות המועדים להוצאת השומות מיום 2.3.2011.
8. מתצהירו של מר אודסר, עולה כי ביום 7.8.2011 הוצאו שלוש שומות מס שבח אשר נשלחו למשרדו של עו"ד אלעזר אלעד (להלן: "עו"ד אלעזר"), המייצג של העוררים (סעיף 6). עוד עולה מהתצהיר האמור שביום 8.8.2011 הופקו הנימוקים ואף הם נשלחו למשרדו של עו"ד אלעזר (סעיף 7).
- בסעיף 5 לתצהירו, מצהיר עו"ד סקורניק: "**במסגרת פגישה שערכתי במשרדי המשיב ביום 31/8/2011 נמסרו לי תדפיסים פנימיים של המשיב, המתייחסים לעוררים 2 ו 1 – 3...**". התדפיסים האמורים צורפו לתצהירו של עו"ד סקורניק כנספחים ג1 ו ג2 – על המסמך המתייחס למר מירון יצחק, צוין: "הודעת שומה סופית לפי סעיף 78 (ד)", ואילו על המסמך המתייחס לגב' סקורניק אסתר, צוין: "הודעת שומה זמנית לפי סעיף 78 (ב) (1)" ומסמכים אלה כללו פרטים אודות העסקה וחישובי מס שערך המשיב.
9. מכל האמור, לעיל, עולה כי לכל היותר, ביום 31.8.2011 נמסרו לעוררים 2 ו 3 השומות ונימוקיהן, ובהתחשב במסקנתי לפיה יש למנות את המועדים להוצאת השומות לעוררים 2 ו 3 מיום 2.3.2011, נמצא שהשומות נמסרו לעוררים אלה בתוך התקופה הקבועה בסעיף 78 (ב) לחוק.
10. אוסיף, כי אפילו הייתי מקבל את טענת העוררים לפיה יש למנות את התקופה להוצאת השומה מיום 17.2.2011, דהיינו היה על המשיב להוציא את השומות לעוררים עד ליום 17.8.2011, נראה שלא היה בכך כדי להועיל לעוררים.
- בתצהירו, מציין מר אודסר כי ביום 7.8.2011 הוציא המשיב שלוש שומות שנשלחו למשרדו של עו"ד אלעזר, וביום 8.8.2011 הופקו הנימוקים ונשלחו אף הם למשרדו של עו"ד אלעזר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

(סעיפים 6 ו- 7). בהתחשב בהצהרה זו של מר אודסר, נראה כי השומות הוצאו על ידי המשיב במועד.

בסעיף 4 לתצהירו, מאשר עו"ד סקורניק כי ביום 8.8.2011 הוציא המשיב מסמך שכותרתו "פירוט נימוקים לקביעת שומת מס שבח לפי מיטב השפיטה", אולם אין למצוא בתצהיר התייחסות למסמך שלטענת מר אודסר נשלח אל עו"ד אלעזר ביום 7.8.2011. בסיכומי התשובה טוענים העוררים, כי צירפו את נימוקי השומה מיום 8.8.2011 ולא צירפו כנספח כלשהו את השומות שלטענת המשיב נערכו על ידו, משום ששומות אלה מעולם לא הגיעו לידיהם. בחקירתו אישר עו"ד סקורניק שהתדפיסים נספחים ג לתצהירו התקבלו אצל העוררים, אולם לטענתו אין לראות במסמך זה שומה (ש' 12 ע' 7 לפרוטוקול הדיון מיום 11.11.2013). כאמור, מעיון בנספחים ג1 ו- ג2 האמורים, עולה כי מדובר בשומה סופית לפי סעיף 78 (ד) ובשומה זמנית לפי סעיף 78 (ב) (1), בהתאמה, אשר שודרו למחשבי המשיב ביום 7.8.2011. בכך יש כדי לתמוך בגרסתו של מר אודסר אשר לא נחקר בעניין זה. בהקשר זה אוסיף, כי אף שככלל ראוי לו למשיב להשתמש בטפסים יעודיים בהתכתבויותיו עם נישומים, איני סבור שרק טפסים ייעודיים ששולח המשיב לנישומים יחשבו כשומה. לטעמי יש לבחון את מהות המסמך שנשלח לנישום לאור תוכנו ונסיבות העניין ולא רק על פי צורתו או כותרתו. הלכה היא כי פגם במסמך היוצא מלפני רשות המס ברגיל לא תביא לאיננות השומה בפרט כאשר בטלות שומה תוביל לתוצאה בלתי מידתית ופגיעה בקופה הציבורית מול פגם שאינו יורד לשורש המסמך או תוקפו. אולי הבחירה במינוח "טיוטא" אינה הבחירה הראשונה שהייתי בוחר לכנות מסמך שהוא העתק של מסמך שלא יוצא מהמחשב המרכזי אבל אין בפגם זה, ככל שבפגם עסקינן, כדי להביא לדידי לתוצאה אליה מכוונים העוררים.

בהקשר זה אוסיף, כי עו"ד אלעזר היה המייצג של העוררים, העוררים בחרו שלא לזמן לעדות את עו"ד אלעזר כדי להבהיר האם קיבל את השומה אשר לטענת מר אודסר נשלחה אליו ביום 7.8.2011. משבחרו העוררים שלא לזמן לעדות את עו"ד אלעזר, יש להניח שאילו היה מתייצב לעדות היה תומך בגרסת המשיב בעניין זה.

בהתחשב באלה, נראה כי כבר ביום 8.8.2011 היו בידי העוררים השומות והנימוקים להן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

חיזוק למסקנה האמורה ניתן למצוא, בהודעה אלקטרונית מיום 22.9.2011 ששלח עו"ד סקורניק אל גב' ציפור שפירא, נציגת המשיב, וממנה עולה כי העוררים ביקשו "הקפאה של השומות כמוסכם".

בסיכומי התשובה טוענים העוררים כי הודעות אלקטרוניות מאוחרות ששלח עו"ד סקורניק למשיב, בהן מלין הוא שטרם קיבל שומות של העוררים סותרות את האמור בהודעתו מיום 22.9.2011 (סעיף 6). ההודעות המאוחרות פרי יצירתו של עו"ד סקורניק, אשר בהתחשב בנסיבות שפורטו לעיל, נראות כערוכות לצורך דיוני השומה שנוהלו עם המשיב, אינן יכולות לאיין את הבקשה המפורשת בעניין הקפאת השומות אותה הפנה עו"ד סקורניק אל המשיב או לגרוע הרבה ממשקלה.

11. בתשובת העוררים לעיקרי הטיעון מטעם המשיב, טוענים העוררים כי המשיב החמיץ את המועד לעריכת שומה לעיזבון גם על פי המועד הנטען על ידי המשיב, דהיינו 2.9.2011, משום שהשומה לעיזבון נערכה רק ביום 30.11.2011 (סעיף 2).

כאמור, בהמשך למכתב מיום 2.3.2011, נגרע עיזבון אליהו מירון מרשימת הנישומים החייבים במס שבח בגין העסקאות שדווחו ביום 17.2.2011. כיצד אם כך יכולים להלין העוררים כי השומה לעיזבון הוצאה באיחור? המשיב למעשה, שעה שערך שומה לעיזבון, קבע שומה למי שלא היה כלל נישום. בנסיבות אילו אין הוא מוגבל לסד הזמנים לו טוענים העוררים באשר הוראות החוק הקובעות אותו, אינן חלות.

12. נוכח מסקנתי שלעיל, איני רואה צורך להידרש לטענות הצדדים באשר לתיקון השומות מכוח הוראות סעיף 85 לחוק. מכל מקום ככל שיהיה בכך צורך, מקובלת עליי התוצאה אליה הגיע חברי רו"ח צבי פרידמן, בעניין זה.

13. מהבקשה עולה, כי ביום 1.1.2012 הגיש עזבון אליהו מירון השגה על השומה שנקבעה לו (סעיף 8 לבקשה) ואילו עוררים 2 ו-3 הגישו השגתם על השומות שנקבעו להם ביום 4.1.2012 (סעיף 9 לבקשה). לטענת העוררים, המשיב איחר את המועד להוצאת שומות בהשגה, לפי סעיף 87 לחוק, הקובע כי "המנהל ישיב למשיג את החלטתו המנומקת בכתב תוך שנה מיום שקיבל את הודעת ההשגה...". לטענתם, החלטות המשיב בהשגות של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

עוררים 1 ו – 3 הגיעה לידיהם רק ביום 14.1.2013. מוסיפים העוררים וטוענים כי לעורר 2 כלל לא נקבעה שומה בהשגה.

המשיב דוחה את טענות העוררים, וטוען כי ביום 31.12.2012 ולאחר מספר דיונים ניתנה החלטת המשיב בהשגות. ההחלטה בהשגות שודרה למחשבי המשיב ביום 31.12.2012 ובאותו היום נשלחה בפקס למשרדו של עו"ד אלעזר.

14. מתצהירו של מר אודסר עולה כי ביום 31.12.2012 שודרה למחשבי המשיב ההחלטה בהשגה ובאותו היום נשלחה ההחלטה בהשגה לעו"ד אלעזר באמצעות הפקסימיליה (סעיף 14). גרסה זו של מר אודסר לא נסתרה ולמעשה אין חולק שהעוררים קיבלו את ההחלטה בהשגה (נספח ט לבקשה) בפקסימיליה ביום 31.12.2012.

אלא, שעל המסמך צוינה המילה "טיוטא", ועל כן לטענת העוררים, אין במסמך את הוודאות שהיא מתכלית החובה החלה על המשיב למסור את השומה לעוררים בתוך התקופה הקבועה לכך. כן טוענים העוררים כי אין בהמצאת המסמך בפקסימיליה כדי לקיים את הוראות החוק בעניין המצאת השומה לנישומים. לבסוף טוענים העוררים כי המסמך האמור לא נחתם ובכך יש כדי לגרוע מתוקפו.

15. מעיון במסמך אשר נשלח אל עו"ד אלעזר בפקסימיליה, עולה כי בכותרת המסמך צוין: **"החלטה בהשגה"**. בהמשך צוין: **"בתוקף סמכותי לפי סעיף 87 לחוק הריני להודיעך כי עיינתי בשומה... והחלטתי לקבל חלק מנימוקי השגתך"**. כן כולל המסמך התייחסות לפגישות שהתקיימו בין המשיב לבין נציגי העוררים בקשר עם השומות. בסוף המסמך, צוין: **"ערר על החלטתי הינך רשאי להגיש תוך 30 ימים מיום קבלת הודעתי זו..."**. בכל אלה, ובהתחשב בנסיבות, נראה כי עם קבלת המסמך לא היה לעוררים יסוד ממשי להניח שאין מדובר בשומה סופית. כך גם נוכח המונח/מילה "טיוטא" המופיעה בגופן קטן בחלקו העליון של המסמך. בהקשר זה ראוי לציין, כי בתצהירו הסביר מר אודסר כי כאשר מדפיסים החלטה בהשגה ממחשבי המשיב בתל אביב, עוד בטרם שנשלחה על ידי מחשבי שעי"מ בירושלים, מודפסת המילה טיוטא באופן אוטומטי בראש העמוד. עוד הוסיף, כי המשיב אינו שולח לנישומים טיוטת החלטה בהשגה אלא רק החלטות סופיות (סעיף 22). בהקשר זה אוסיף, כי בעת מתן פירוש או משמעות למונחים בהם עושים שימוש צדדים למסמך, אין להסתפק במשמעות הלשונית אלא לבחון את מכלול נסיבות העניין, ובהתחשב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

בכל אלה, איני סבור שהיה לעוררים יסוד כלשהו להניח שנוכח המילה "טיוטא" המופיעה על המסמך שהגיע אל עו"ד אלעזר ביום 31.12.2012 אין מדובר במסמך מחייב. כאן, ראוי להוסיף, כי העוררים לא זימנו את עו"ד אלעזר בעניין זה, ומחדל זה פועל לרעתם.

כך, גם איני מוצא לשלול את תקפות המסמך בהעדר חתימה של עורכת המסמך גב' יעל פורת-שכטל אשר שמה ותפקידה צוינו בסוף המסמך במפורש, ובעניין זה מקובלים עליי דבריו של חברי רו"ח צבי פרידמן כאמור בסעיף 82 שלעיל.

16. לחיזוק טענתם ביחס למהות המסמך שהתקבל אצלם ביום 31.12.2012, טוענים העוררים כי ביום 10.1.2013 הודיע מר אורי סומך, מי שטיפל בהשגת העוררים מטעם המשיב, לעו"ד סקורניק, כי השומות עדיין ממתונות לביקורת ואישור של אברהם סומך.

בתצהירו מצהיר עו"ד סקורניק (סעיף 12):

"גם לאחר שנשלחה הטיוטא למשרדי המשיך המשיב להתדיין עימי בעניין שומות המס של העוררים, ואף נאמר לי ביום 10/1/2013 על-ידי מר אורי סומך (מפקח), כי "השומות עדיין ממתונות לביקורת ואישור של אברהם סומך".

בחקירתו התייחס עו"ד סקורניק לשיחה עם המפקח אורי סומך, וכך העיד (ש' 16 ע' 9 לפרוטוקול הדיון מיום 11.11.2013):

"ש. למה לא צרפת תרשומת שיחה שערכת לטענתך עם אורי סומך?

ת. איזה שיחה?

ש. שהבעת בתצהיר.

ת. אני אקריא לך את המייל שכתבתי בעקבות זה. זה מייל פנימי ששלחתי לאחר מכן בעקבות השיחה. זה מייל בינינו. אני מקריא ממייל מיום 10.1.13. הייתי במיסוי מקרקעין ודיברתי עם אורי סומך על אחת מ3 השומות של האחים. לדבריו השומות עדיין ממתונות לביקורת ואישור של אברהם סומך. לפיכך, אני מבין שהטיוטה של הנימוקים ששלחתי לכם בוודאי אינה החלטה בהשגה ושלמעשה כנראה שגם הם מבינים שטרם התקבלה החלטה בהשגה עד לרגע זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

ש. זו פרשנות שלך במייל שאתה כותב לשותפים שלך.

ת. השורה האחרונה זה פרשנות שלי". (ההדגשות אינן במקור. מ.א.).

המייל הנזכר בעדותו של עו"ד סקורניק, לא הוצג בפנינו ובעיקרי הטיעון לא התייחסו לכך העוררים. לפיכך, אין בפני ראייה לתמוך בעדותו של עו"ד סקורניק ביחס לשיחה שלכאורה ניהל עם המפקח אורי סומך. מכל מקום, אף מתצהירו ומעדויותו של עו"ד סקורניק עולה כי המפקח אורי סומך הודיע לו שהשומות ממתיונות לביקורת. מתצהירו של מר אודסר עולה כי חלק מההחלטות המשודרות למערכת שע"מ עוברות ביקורת מדגמית של סגן מנהל התחנה. עוד הוסיף, כי בטרם מתן החלטה בהשגה ליווה סגן מנהל התחנה את המפקח שערך את השומות. נמצא שביום 31.12.2012 ניתנה החלטה סופית בהשגה והחלטה זו הייתה אמורה לעבור ביקורת של סגן מנהל התחנה, וכך אף נמסר לעו"ד סקורניק. ביקורת איננה אישור סופי אלא הליך פנימי. אין המדובר בהמתנה לאישור ההחלטה בידי הגורם המוסמך הסופי אלא "בדיקת טיב" מדגמית. בעקבות בדיקה שכזו יש ומתגלות טעויות בהחלטות שניתנו בסמכות. טעויות אילו יכול וניתן לתקן במסגרת ההליך הקבוע בסעיף 85 לחוק. רוצה לומר מדובר בהליך שלאחר מתן ההחלטה בהשגה ולא עובר לנתינתה. ממילא, אין בעדותו של עו"ד סקורניק ביחס לדברים שנאמרו על ידי מפקח אורי סומך כדי לשלול קיומה של החלטה סופית בהשגה שהתקבלה כבר ביום 31.12.2012. בהקשר זה אוסיף, כי אין אנו חיים מפרשנות סובייקטיבית של עו"ד סקורניק, ועל כן, אף אם כטענתו, ביום 10.1.2013 סבר עו"ד סקורניק שטרם התקבלה החלטה בהשגה, אין בכך כדי לשנות ממסקנתי לפיה ביום 31.12.2012 התקבלה החלטה בהשגה ושוגרה אל העוררים.

17. משאין חולק שהעוררים קיבלו את השומה שנשלחה אליהם בפקסימיליה ביום 31.12.2012, איני רואה לייחס משקל רב לפגם הנוטען בדרך ההמצאה. אפילו יימצא שהיה על המשיב לשלוח את השומה בדרך אחרת, ואיני רואה צורך לקבוע מסמרות בעניין זה, איני סבור שיהיה בכך כדי להצדיק את ביטול השומה מקום שאין ספק שהשומה הגיעה לידי העוררים. לדידי שומה וכל מסמך נוסף היוצא מאת רשות המיסים, צריך שיתאפשר שיגורם גם באמצעות דוא"ל וטוב יעשה המחוקק או מחוקק המשנה אם יסדיר זאת. אולי בדרך זו תיפחת ההתדיינות סביב הוצאות שומות על הנמקותיהן וכיוצא באילו מסמכים היוצאים מלפני רשות המיסים.

18. נוכח כל אלה, הייתי מציע לדחות את הבקשה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 25331-02-13 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

אליהו מונד, רו"ח :

הנושא אשר לפני חוזר אלינו לעיתים כאשר המשיב מוציא או החלטתו בהשגה ממש ברגע האחרון.

לפנינו החלטה נוספת אשר גם בה בין השאר, דיון בעניין מועד מתן החלטתו של המשיב (המנהל).

חבר הוועדה מר צבי פרידמן, רו"ח, הרחיב מאוד בדבריו על גבי קרוב לשלושים עמודים מודפסים, עם פירוט נרחב של השתלשלות הנושא. מעניין, שהעוררים טוענים לאיחור במועד מתן החלטת המשיב גם בעת הוצאת השומות העצמאיות (בשלב הראשון) וגם בהחלטה בהשגה.

רו"ח פרידמן מגיע למסקנה ומציע לקבל את הערר.

לעומת זאת, כבוד השופט אלטוביה, גם הוא פורס את דבריו על פני כ – 10 עמודים מודפסים. אף הוא מציג את דבריו בפירוט ומנתח את מהלך הפעולות במשרדו של המשיב. על אף שכבוד השופט הנכבד, מסכים פה ושם עם דבריו ו/או ניתוח הדברים ע"י רו"ח פרידמן, מגיע כב' השופט אלטוביה למסקנה כי יש לדחות את בקשת העוררים.

איני חושב שיש מקום שאני אנתח את החלטתם של שני חברי ואסביר מדוע אני מצטרף לזה ולא לזה.

דבריהם רבים וארוכים וכוללים גם ניתוח של סעיף 85 לחוק, סעיף העוסק בנושא תיקון שומות ע"י המנהל.

אני סבור שיש להביא בחשבון את המתח בו נמצאים העוררים, עד לקבלת החלטת המנהל בהשגה שהוגשה, על כן נכון שהמנהל יעשה כל מאמץ אפשרי ואפילו מאמץ רב יותר מזה, על מנת שהאזרח/המערער יקבל את החלטתו במועד מוקדם, ולא ברגע האחרון או אולי קצת אחרי הרגע האחרון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 13-02-25331 עזבון אליהו מירון ז"ל, יצחק מירון ואסתר סקורניק נ' מנהל מיסוי
מקרקעין תל אביב

על כן בסיכומו של דבר, אני מצטרף להחלטתו של חברי הנכבד רו"ח צבי פרידמן, כלומר מציע לקבל את בקשת העוררים ולקבל את הערר.

כן אני מציע שכל צד יישא בהוצאותיו.

פסק דין

הוחלט ברוב דעות להיעתר לבקשת העוררים ולקבל את הערר על הסף.

כל צד יישא בהוצאותיו.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
ניתן היום כ"ד אדר א, תשע"ד, 24 פברואר, 2014, בהעדר הצדדים.

צבי פרידמן, רו"ח

אליהו מונד, רו"ח

מגן אלטוביה
מגן אלטוביה, שופט