



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשל"ג-1963  
בראשות כב' השופט אבי גורמן – י"ר הועדה  
ער"ד מיכאל בן לולו – חבר  
שמאי המקרקעין אלון לילי – חבר

העוררת: שרית קופל  
ע"י ב"כ עוה"ד משה הר שמש

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ע"י ב"כ עוה"ד יונתן בן דוד  
פרקליטות מחוז ת"א אזרחי

### החלטה

#### כב' השופט אבי גורמן – י"ר הועדה:

- 1
- 2 העוררת מכרה דירת מגורים בשנת 2012 וחויבה במס שבח. בשנת 2018 ביקשה העוררת את
- 3 תיקון השומה, ומשנענתה בשלילה הוגש הערר שלפנינו. המשיב הגיש בקשה כי ערר זה ידחה
- 4 על הסף, בשל טענת התיישנות.
- 5 לפנינו אפוא בקשה של המשיב לדחיית הערר על הסף מחמת התיישנות, מכוח תקנה 101
- 6 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. טענת ההתיישנות מבוססת על כך שהשומה נושא
- 7 הערר נקבעה לפני למעלה מארבע השנים הקבועות לתיקון שומה בסעיף 85 לחוק מיסוי
- 8 מקרקעין (שבח ורכישה), התשל"ג-1963(להלן: "החוק"), ועל הטענה כי סעיף 107 לחוק, הקובע
- 9 כי המנהל רשאי להאריך כל מועד הקבוע בחוק, אינו חל על המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק.
- 10 השאלה העיקרית הדורשת הכרעה, היא האם ניתן להאריך את מועד ארבע השנים הקבוע
- 11 בסעיף 85, מכוח הוראת סעיף 107 לחוק?
- 12 אם נשיב לשאלה זו בשלילה, דין הבקשה להתקבל. מנגד, אם נשיב לשאלה זו בחיוב ונקבע כי
- 13 הארכת המועד אפשרית, הבקשה לסילוק על הסף תתקבל רק אם יקבע כי אין ולו סיכוי נמוך
- 14 כי אם ישמע התיק יקבע כי עובדות המקרה מצדיקות את הארכת המועד ותיקון השומה.
- 15
- 16

<http://www.CapiTax.co.il/Attachments/29094-05-18.pdf>



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1

2

### עיקרי העובדות

3 1. בתאריך 14.10.2010 מכרה העוררת דירת מגורים בחולון (להלן: "הדירה בחולון"). עבור  
4 מכירת הדירה בחולון הגישה העוררת באמצעות חתנה, עו"ד משה דן, בקשה לפטור ממס  
5 שבח. בקשת הפטור אושרה.

6 2. בתאריך 6.6.2012, קודם שחלפו 4 שנים ממכירת הדירה בחולון, מכרה העוררת בית בסביון  
7 (להלן "הבית בסביון"). הערר שלפנינו עוסק במיסוי השבח שנבע לעוררת ממכירת הבית  
8 בסביון.

9 3. הדיווח על מכירת הבית בסביון, נעשה אף הוא על-ידי עו"ד דן. עו"ד דן ניסה לקבל עבור  
10 מכירת הבית בסביון פטור ממס שבח. הפטור שביקש עו"ד דן הוא הפטור הקבוע בסעיף  
11 49ב(1) לחוק, כנוסחו באותה העת, אשר העניק למוכר פטור ממס שבח פעם בארבע שנים.  
12 כאמור לעיל, העוררת מכרה את הדירה בחולון בתוך ארבע השנים למכירת הבית בסביון,  
13 ומשכך דחה המשיב את בקשת הפטור.

14 4. ביום 8.1.2013, משהבין עו"ד דן כי העוררת אינה זכאית לפטור שביקש, הגיש למחלקת  
15 שומת מקרקעין בקשה להמרת הפטור שניתן במכירת הדירה בחולון לחיוב במס, ואישור  
16 הפטור ביחס למכירת הבית בסביון. תשובה לבקשה זו לא התקבלה.

17 5. אופן הדיווח על מכירת הבית בסביון הביא לאחרונה להרשעתו של עו"ד דן, בבית משפט  
18 השלום בתל אביב – יפו, ת"פ 52875-09-16, בהכרעת דינה של כבוד השופטת נעה תבור  
19 (גזר הדין טרם ניתן). עו"ד דן הורשע בביצוע עבירות לפי סעיפים 98(2ג) (1) ו- 98(2ג) (4)  
20 לחוק. עבירות לפי סעיפים אלה, עניינן במסירת הצהרה כוזבת במטרה להתחמק ממס או  
21 לעזור לאחר להתחמק ממס ועשיית שימוש במרמה ערמה או תחבולה לצורך עזרה לאחר  
22 להתחמק ממס. כפי שנקבע בהכרעת הדין מיום 15.7.18, עו"ד דן מסר בטופס הדיווח  
23 שהגיש למשיב, הצהרה כוזבת. הכזב בהצהרה בא לידי ביטוי בכך שהדיווח נעשה על-גבי  
24 טופס מס שבח שמספרו 7000 וצבעו ורוד, טופס המשמש להצהרה על מכירת דירת מגורים  
25 בפטור ממס ומבלי שהנכס כולל זכויות לבניה שאינן מנוצלות. בית המשפט הנכבד קבע,  
26 כי ממכלול הנסיבות יש ללמוד כי הדיווח נעשה כפי שנעשה, במטרה לעזור לעוררת  
27 להתחמק ממס.

28 בכתב האישום הואשמה אף העוררת בביצוע עבירות לפי הסעיפים בהם הורשע עו"ד דן,  
29 אולם בית המשפט זיכה את העוררת מהאישום בביצוע עבירות אלו, מחמת הספק.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לשלמות התמונה אציין כי העוררת הורשעה בביצוע עבירות אחרות לפי פקודת מס הכנסה  
2 (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: פקודת מס הכנסה), בשל אי דיווח על הכנסות משכר  
3 דירה, עבירות אשר אינן קשורות לתיק שלפנינו.  
4 6. בסעיפים 56 ו-57 להכרעת הדין, קבעה כבוד השופטת תבור:  
5 "על פי עובדות כתב האישום הגיע סכום המס על השבח לסך של 1.5 מיליון ₪. גב' ...  
6 שערכה את השומה אישרה בחקירתה הנגדית כי לאחר שהוצגו לה נתונים נוספים על  
7 ידי הסנגורים, הרי שהשומה האמורה אינה משקפת את השבח האמיתי בנכס וסכום  
8 המס הנכון נמוך יותר (עמ' 29 ש' 14). בחקירתה הנגדית התברר כי העדה לא לקחה  
9 בחשבון סכום נכון של שווי רכישה ולא נתנה ביטוי לעלויות בניה אף כי על השטח בנוי  
10 בית בשטח 220 מ"ר (עמ' 28 ש' 14 ועמ' 29 ש' 10).  
11 אין חולק שמדובר במחדל ותשובות העדה רחוקות מלהניח את הדעת. ..."  
12 7. ביום 21.3.18 הגיש ב"כ העוררת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק.  
13 8. המשיב דחה את הבקשה לתיקון השומה, שכן: "שומה לפי מיטב השפיטה הוצאה ביום  
14 23.12.12 ומשכך, חלפו המועדים להגשת בקשה לתיקון שומה מכוח סעיף 85 לחוק מיסוי  
15 מקרקעין".  
16 9. כנגד החלטה זו של המשיב הגישה העוררת ערר. המשיב בתגובה, הגיש את הבקשה  
17 שלפנינו, לסילוק הערר על הסף מחמת התיישנות.  
18

### עיקרי טענות הצדדים

- 19  
20 10. המשיב טוען כי סעיף 85 לחוק קובע את פרק הזמן המקסימאלי במסגרתו ניתן לתקן  
21 שומה. פרק זמן זה, עומד על 4 שנים ומעבר לו חלה התיישנות מהותית. הצורך בקביעת  
22 פרק זמן מוגדר העומד לרשות הצדדים לתיקון שומה, הנו הכרח בל יגונה, ובבסיסו עומדות  
23 התכליות שבמוסד ההתיישנות. לחיזוק עמדתו מפנה המשיב לפסיקה, אשר קבעה כי אין  
24 לחרוג ממסגרת תקופת ההתיישנות שנקבעה בחוקי המס, גם כאשר היה מדובר במצבים  
25 אנושיים לא פשוטים – כגון בהקשר של הטבות הניתנות במסגרת פקודת מס הכנסה  
26 לנכים (ראו לדוגמה, ע"א 3602/97, נציבות מס הכנסה ומס רכוש – משרד האוצר נ' דניאל  
27 שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001)).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

11. העוררת טוענת כי ראוי לפרש את סעיף 107 לחוק, כמאפשר הארכת המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק. ובמילים אחרות, כתוצאה מסעיף 107 לחוק, אין זה נכון לומר כי המחוקק קבע התיישנות המונעת תיקון שומה, במקרים המתאימים, אף בחלוף ארבע שנים. בנוסף, ובהתייחס לעובדות המקרה שלפנינו, העוררת טוענת כי את הבקשה שהגישה להמרת הפטור שניתן בעת מכירת הדירה בחולון בחיוב במס והחלת הפטור בעת מכירת הבית בסביון, יש לפרש בהתאם למהותה, כבקשה לתיקון שומה. בקשה זו הוגשה בתוך מסגרת ארבע השנים הקבועות בסעיף 85 לחוק. העוררת טוענת כי בידיה ראיות להוכיח כי המשיב רואה בקשות מסוג זה כבקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85, ולשם כך היא מבקשת להביא עדים לבית המשפט. נסיבות אלה של המקרה דנו, מביאות, לטענת העוררת, לכך שאין זה מקרה מתאים לסילוק על הסף מכוח תקנה 101 לתקנות סדר הדין האזרחי.

### דיון והכרעה

12. סעיף 85 לחוק 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 ... 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.

(ב) הורשע מוכר זכות במקרקעין ... בעבירה לפי סעיף 98, או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 101, רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף קטן (א), בתוך התקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי העניין, או עד תום התקופה הקבועה בסעיף קטן (א), לפי המאוחר.

לשלמות התמונה, הסעיף צוטט כמעט במלואו, אולם לעניינינו רלוונטית בעיקר מסגרת הזמן שקבע הסעיף – ארבע שנים.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 13. סעיף 107(א) לחוק, הסעיף באמצעותו מתבקשת הרחבת גבולות הזמן שקבע סעיף 85  
2 לחוק, קובע:  
3 **המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה**  
4 **מספקת להיעתר לבקשה.**  
5 האם "כל מועד שנקבע בחוק" כולל גם את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק? – זאת השאלה  
6 המרכזית שהעמיד המשיב בבקשתו.  
7 מבחינת לשון החוק, אין ספק כי ניתן להגיע לתוצאה לפיה יש להשיב לשאלה זו בחיוב.  
8 המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, נקבע, כלשונו של סעיף 107 - "בחוק זה", ומשכך מבחינת  
9 לשון החוק ניתן להסיק כי סעיף 107 מאפשר את הארכת ארבע השנים הקבועות בסעיף  
10 85 לחוק.  
11 אלא שהתמונה מורכבת יותר.  
12 14. על אף לשונו הגורפת של סעיף 107 לחוק, מקובלת הגישה לפיה לא את כל המועדים  
13 הקבועים בחוק רשאי המנהל להאריך. כך לדוגמה, נראה כי אין לאפשר למנהל להאריך  
14 מועד שנקבע בחוק והקובע כי עד מועד פלוני, יש לרכוש או למכור דירה כדי לזכות לפטור  
15 או הקלת מס (ראו לדוגמה, סעיף 9(ג1) לענין מס הרכישה החל בעת רכישת דירה יחידה,  
16 וסעיף 49 לענין הפטור ממס שבח בעת מכירת דירה יחידה). אם לא תאמר כן אלא תאפשר  
17 למנהל להאריך אף מועדים מהותיים מסוג זה, התוצאה תהא כי לא ניתן יהיה ליישם את  
18 הוראות החוק באופן המקדם ודאות ושקיפות אודות אופן אכיפת החוק, "ונתת את דבריך  
19 לשיעוריך".  
20 15. ההבחנה המקובלת היא בין סעיפים קבועים הוראה הנוגעת לפרוצדורה – לגביהם ניתן  
21 להחיל את סעיף 107 לחוק ולהאריך את משך הזמן הקבוע בהם, לבין סעיפים קבועים  
22 הוראה מהותית – לגביהם אין להחיל את הוראות הסעיף.  
23 כיצד נדע האם מועד הקבוע בחוק הוא בבחינת הוראה פרוצדוראלית או האם הוא מהווה  
24 חלק מהותי ושורשי מהוראות הסעיף? – לעיתים התשובה לכך ברורה ולעיתים לא.  
25 16. בהקשר שלפנינו, האם מועד ארבע השנים הקבוע בסעיף 85 הוא מועד מהותי קבוע  
26 מסגרת התיישנות שקבע המחוקק, או שמא מדובר במועד הקבוע פרוצדורה – משך הזמן  
27 בו יש להגיש בקשה לתיקון שומה, בדומה למשך הזמן בו יש להגיש בקשות שונות אחרות  
28 הקבועות בחוק – זה ותו לא?



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אודה, למיטב הבנתי ניתן להשיב על שאלה זו באופן כזה או אחר, ולנמק את כל אחת  
2 מהגישות. טרם אפנה לנמק את הדרך בה אני סבור כי יש לילך, אפנה לבחון את פסיקת  
3 בית המשפט העליון בענין זה ואת דעתם של מלומדים שעסקו בנושא.
- 4 17. נראה כי בית המשפט העליון טרם קבע בענין זה הלכה מחייבת. כב' השופט אליקים  
5 רובינשטיין (כתוארו אז) הביע את דעתו בסוגיה זו, בע"א 7759/07, רות כספי ואח' נ' מנהל  
6 מיסוי מקרקעין נתניה (נבו, 12.4.2010) (להלן: "ענין כספי"):
- 7 **"במחלוקת זו, דעתי כדעת הרוב בועדת הערר, כי ניתן להאריך את המועד המופיע**  
8 **בסעיף 85 באמצעות סעיף 107. לא מצאתי בלשון סעיף 107 דבר המגביל את תחולתו,**  
9 **ודומני כי אף יהא זה צודק, במקרים מסוימים – גם אם מועטים – לאפשר הארכת**  
10 **המועד הקבוע בסעיף 85. ..."**
- 11 אכן, עמדתו של כב' השופט רובינשטיין בענין כספי לא נדרשה לצורך ההכרעה בדיון  
12 שלפניו, ומשכך קבעו חבריו להרכב, כב' השופטים י' עמית וע' פוגלמן, כי הם מותירים  
13 שאלה זו לעת מצוא.
- 14 כב' השופט יורם דנציגר, בע"א 5461/11, משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (נבו,  
15 5.2.2013) (להלן: "ענין חכמי") תמך בגישתו של הש' רובינשטיין:
- 16 **"כשלעצמי נוטה אני לדעה שהובעה בעניין כספי לפיה ניתן להאריך במקרים חריגים**  
17 **את המועד הקבוע בסעיף 85 על ידי סעיף 107 לחוק ..."**
- 18 בניגוד לפסק הדין בענין כספי, שם עמדתו של כב' הש' רובינשטיין הייתה בבחינת אמרת  
19 אגב בלבד, בענין חכמי הייתה הכרעתו של כב' הש' דנציגר הכרחית לשם בחינת הענין  
20 שנדון שם. עם זאת, יש לציין כי בסופו של יום נקבע בפסק הדין, כי המערער לא הצביע  
21 על סיבה מספקת להפעלת הסמכות החריגה להארכת המועד. משכך, ספק בעיני אם יש  
22 לראות את הסכמת שאר השופטים שישבו בדין לפסק דינו של כב' הש' דנציגר, כיוצרת  
23 הלכה מחייבת בשאלה שלפנינו.
- 24 18. בע"א 5070/15, בר גיורא נ' מיסוי מקרקעין חדרה (נבו, 8.5.2017) ניתן תוקף של פסק דין  
25 להסדר פשרה אליו הגיעו הצדדים, ובו נקבע כי אין להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85  
26 מכוח סעיף 107 לחוק. הואיל ומדובר בפסק דין בו לא הוכרעה מחלוקת שבין הצדדים אלא  
27 ניתן תוקף להסכם שביניהם, איני סבור כי יש לראות בו הלכה מחייבת (לדעה דומה, ראו:  
28 ו"ע (תל אביב) 9451-10-16 ריין נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב (נבו, 9.4.2017) וכן את  
29 ההחלטה שניתנה בענין זה לאחר פסק הדין (נבו, 22.8.2017) (להלן: "ענין ריין").



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

19. ועדות הערר נדרשו בעבר לשאלה העומדת בבסיס הבקשה שלפנינו, וניתנו בענין זה פסיקות שונות (לסקירת הגישות השונות בוועדות הערר, ראו פסקה י לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין בענין כספי וכן פסקה 29 לפסק הדין בענין רייך).
- לאחרונה יחסית, שתי ועדות ערר קבעו כי ניתן להאריך את המועד שבסעיף 85 מכוח סעיף 107 לחוק. ראו, כאמור לעיל, פסק הדין וההחלטה שניתנה לאחריו בענין רייך, וכן ו"ע 14742-09-16 שיכון אזרחי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז (נבו, 14.9.18) (להלן: "ענין שיכון אזרחי בע"מ").
20. מלומדים שעסקו בסוגיה זו הביעו את עמדתם לפיה, במקרים המתאימים, ניתן ליישם את הוראת סעיף 107 על הוראת סעיף 85 לחוק. כך, בלשונו של פרופ' הדרי:
- "ניתן אף להאריך את תקופת ארבע השנים תוך שימוש בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, המתיר למנהל להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה "אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה" ... הארכה של תקופת ארבע השנים על-ידי המנהל ראוי שתיעשה רק במקרים יוצאי דופן".**
- י' הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך ג, מהדורה שניה (2007) עמ' 212-211.
- (לעמדה דומה, ראו: א' נמדר, מס שבח מקרקעין, חלק שני, עמ' 580 (2012)).
21. גם עמדתי היא כי ניתן, במקרים חריגים בלבד, להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 באמצעות ההוראה שבסעיף 107 לחוק. עמדה זו אפשרית לאור לשונו של החוק, והיא נדרשת לדעתי לאור אופיו של חוק מיסוי מקרקעין.
- חוק מיסוי מקרקעין ממסה עסקאות הוניות במקרקעין בישראל. רוב ניכר של העסקאות המתמסות מכוח החוק, הן עסקאות בדירות מגורים (לנתונים מספריים המלמדים שכך הם פני הדברים, ראו: א' גורמן וש' אהרונוביץ, מיסוי מקרקעין – פרשנות, הלכה ומעשה, עמ' 65 (2017)). אצל חלק ניכר מנמעני החוק, העסקה שהם מבצעים בעת רכישת/מכירת דירת המגורים, היא העסקה הכלכלית המשמעותית ביותר בחייהם. בהינתן מחירי הדירות בישראל, עמל של שנות עבודה רבות מאוד מושקע בדירות המגורים.
- במצב דברים זה ובהתחשב בכך שלשונו הרחבה של סעיף 107 לחוק מאפשרת זאת, אני סבור שיש לפרש את החוק כך שבמקרים חריגים, ניתן יהיה לתקן טעות בשומה גם בחלוף ארבע השנים הקבועות בסעיף 85 לחוק. גמישות זו, שלשון החוק מאפשרת, עשויה לצמצם מקרים בהם נזק קשה לאדם, אשר עלול לבוא לידי ביטוי בהטלת מס שאינו מס אמת ולכלות בחלק מהמקרים מרכיב משמעותי מעמל חייו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

22. מכוח סעיפים 147 ו-160 לפקודת מס הכנסה, ניתן לעיתים לתקן שומה בחלוף פרק זמן ארוך מארבע שנים. כך גם מכוח סעיף 79 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975. בניגוד לאירועים בעלי הגוון המחזורי בהם עוסקים על-פי רוב חוקים אלה, המיסים בחוק מיסוי מקרקעין מוטלים בגין אירוע הוני בודד ולרוב חד פעמי. עסקת מקרקעין כרוכה לא פעם בהתדיינויות מול גורמים שונים (כגון לצורך קביעת היטל השבחה), כך שמכלול העובדות מתברר רק בחלוף זמן. איני סבור כי דווקא בהקשרה של עסקה הונית במקרקעין, נכון לאמץ תקופת התיישנות קצרה מהרגיל. הואיל ולשון החוק אינה מחייבת קביעה שכזו, נכון יותר לטעמי לאמץ פרשנות המותירה במקרים חריגים מרחב של גמישות.
23. השימוש בסעיף 107 להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, צריך לדעתי להיעשות במקרים חריגים בלבד, בהם תמצא סיבה מספקת להארכת המועד. על-ידי הותרת מקרים אלה לאירועים חריגים בלבד, תובטח ככלל מסגרת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק ואינטרס הוודאות וסופיות הדיון יבואו בכך, ברוב המכריע של המקרים, לידי סיפוקן.
24. בדברי הנזכרים לעיל התייחסתי בעיקר לתיקון שומה מיוזמתו של הנישום. בכל הנוגע לפתיחת האפשרות בפני המנהל לתקן שומה מיוזמתו, אף לאחר חלוף ארבע השנים הקבועות בסעיף 85(א) לחוק, הרי שסעיף 85(ב) לחוק נתן לכך כבר את דעתו. אפשרות זו ניתנת למנהל במקרים בהם הורשע הנישום או הוטל עליו כופר – כמפורט בסעיף. אני נוטה לחשוב כי אין לראות בסעיף 85(ב) לחוק הסדר ממצה, כך שיתכנו מקרים חריגים ביותר בהם יוכל המנהל לעשות ביוזמתו שימוש בהוראת סעיף 107 לחוק, להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85(א) ולתקן שומה גם כאשר לא הורשע הנישום או לא הוטל עליו כופר. עם זאת, שאלה זו בנוגע לסמכויות המנהל במקרה בו לא חל סעיף 85(ב) לחוק, אינה נדרשת להכרעה במקרה שלפנינו, ומשכך אין לעת עתה הכרח להכריע בה.
25. המשיב העלה בבקשתו את הטענה כי העובדה שבסעיפים 49ד, 49מא ו-85 לחוק נקבע במפורש כי ניתן יהיה לתקן בעניינם את השומה גם לאחר חלוף ארבע השנים הקבועות בסעיף 85 לחוק, מלמדת כי בשאר המקרים אין הדבר אפשרי. מכך ביקש המשיב להסיק כי לא ניתן להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 מכוח סעיף 107 לחוק. אין בידי לקבל טענה זו.
- ראשית, כידוע, מחוקק דיני המס לא עשה מלאכתו מלאכת מחשבת ולכן יש לנקוט בזהירות בהיסקים מסוג זה. שנית, ניתן בהחלט לטעון כי המחוקק רצה מראש לקבוע כי במקרים בהם עוסקים סעיפים אלה, תתוקן תמיד השומה גם בחלוף ארבע שנים, מבלי





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 שיהיה צורך בהפעלת שיקול דעת בכל מקרה ומקרה ועמידה ברף הגבוה של סעיף 107  
2 לחוק.  
3 26. לסיכומו של דבר, בדומה לעמדה שאומצה בפסקי הדין בענין רייך ובענין שיכון אזרחי  
4 בע"מ, אף אני סבור כי ראוי לפרש את סעיף 107 לחוק כך שניתן להאריך מכוחו, במקרים  
5 החריגים המתאימים, את המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק.  
6

### מן הכלל אל הפרט

8 27. משלא קיבלתי את עמדת המשיב לפיה יש לקבוע כי בשום מקרה אין לתקן שומה בחלוף  
9 ארבע השנים הקבועות בסעיף 85 לחוק, הרי שאין בידי לקבל את הבקשה לדחיה על הסף  
10 של הערר, מבלי לבחון את נסיבות המקרה בהם עוסק הערר. ובמילים אחרות, מאחר  
11 וקבעתי כי יתכנו מקרים חריגים בהם יוארך המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, הבקשה  
12 למחיקה על הסף תתקבל רק אם יקבע כי ברור לחלוטין כי המקרה שלפנינו אינו בא בגדרם  
13 של חריגים אלה.

14 וזאת להזכיר, דחיה על הסף תיעשה רק במקרים בהם לא קיימת כל אפשרות, אפילו נמוכה,  
15 כי אם ישמע הערר, העוררת תזכה בסעד המבוקש (בענין זה, ראו: בע"מ 8329/10 פלוני נ'  
16 פלונית (נבו, 16.12.2010); א' גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי, מהדורה שתיים עשרה (2015)  
17 עמ' 342).

18 עלינו אפוא לבחון האם יש סיכוי ולו נמוך, כי אם יינתן לעוררת יומה בבית המשפט  
19 וישמעו הראיות בתיק, יקבע כי המקרה שלפנינו בא בגדר המקרים החריגים בהם יש סיבה  
20 מספקת להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.

21 28. ב"כ העוררת טען כי מצוקת ההליך הפלילי והשלכותיו המשפחתיות, בשים לב לגילה  
22 המבוגר של העוררת ולכך שחתנה אשר ביקש לעזור לה, נקלע בהקשרו לתסבוכת  
23 המאיימת על עתידו, הם שהביאו לכך שהעוררת לא הגישה בקשה נוספת לתיקון שומה  
24 זה מכבר. "בקשה נוספת לתיקון שומה", שכן העוררת עומדת על טענתה כי את הבקשה  
25 שהגישה להמרת הפטור בחיוב (ראו לעיל סעיף 4), יש לראות כבקשה לתיקון שומה, אשר  
26 לא זכתה לתשובה מאת המשיב.

27 בנוסף, העוררת טוענת כי בהיקש להוראת סעיף 85(ב) לחוק, המאפשר למשיב להאריך את  
28 מועד תיקון השומה במקרה של הרשעה, יש מקום לנהוג בגישה דומה כלפיה במקרה של  
29 זיכוי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

29. העוררת הייתה מיוצגת על-ידי חתנה, עו"ד דן, בעת הגשת הדיווח על מכירת הבית בסביון. בנוסף, העוררת הייתה מיוצגת במסגרת ההליך הפלילי אשר עסק באירוע זה. עובדה זו, מצמצמת באופן ניכר את הסיכוי כי במקרה זה יקבע כי יש מקום להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.
- אלא שלצד עובדה זו המטה לכיוון השולל את הארכת המועד, יתכן כי יש במקרה שלפנינו נסיבות חריגות המצדיקות ואולי אף מחייבות את תיקון השומה.
- כב' השופטת תבור, בהכרעת הדין בת"פ 52875-09-16, קבעה באופן ברור, לאחר ששמעה ראיות בענין זה, כי השבח לגביו חויבה העוררת במס, אינו משקף שומת מס אמת. לדברי השופטת תבור, בשומה לא נלקחו בחשבון הוצאות בניה וככל הנראה אף עניינים נוספים אותם היה הכרחי לקחת בחשבון. הסברים שניתנו בפני כב' השופטת תבור בענין זה, נמצאו בפסיקתה כרחוקים מלהניח את הדעת.
- אוסף ואומר, בזהירות הראויה ותוך שימת לב כי טרם שמעתי ראיות בתיק, כי על-פניו נראה כי חלק מהטעויות בעריכת השומה היו צריכות להיות ידועות למשיב, וחובה היה עליו לתקנם ביוזמתו הוא, קודם להגשת כתב האישום או במהלך ניהול ההליך הפלילי.
- אם אכן יוכח כי כך הם פני הדברים, הרי שאלה נסיבות המצדיקות את הארכת המועד מכוח סעיף 107 לחוק.
30. העוררת טוענת כי חיוב המס שהוטל עליה והעומד על כ- 1,500,000 ₪ שגוי לחלוטין, וכי מס האמת שצריך לחול עומד על כ- 300,000 ₪ בלבד. המשיב חולק על כך בתוקף וטוען כי שומת מס האמת גבוהה הרבה יותר, והפער בינה לבין השומה שהוא הוציא אינו כה גדול. עד לשמיעת הראיות בתיק, אין בידי להכריע בענין זה.
- אלא שכך או אחרת, נראה כי נפלו פגמים של ממש בשומה שנערכה, ובכך הודה למעשה גם המשיב. בנסיבות בהן נראה כי נוהל הליך פלילי תוך הצגת שומה גבוהה מהנדרש, ובהתחשב בכך שכזכור הוגשה בעוד מועד על-ידי העוררת בקשה להמרת פטור בחיוב (כמפורט לעיל בסעיף 4 ובשים לב לטענה שבסוף סעיף 11), אין בידי לקבוע כי אין כל סיכוי כי תתקבל בקשתה של העוררת להארכת המועד מכוח סעיף 107 לחוק ולתיקון ולו חלק מהשומה. משכך, אין מקרה זה מתאים לדחייה על הסף.
- לאור כל האמור, אציע לחברי לקבוע כי דין הבקשה לסילוק על הסף להידחות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 נוכח מכלול הנסיבות, דעתי היא כי אין בשלב זה לתת צו להוצאות והוצאות יקבעו  
2 בהתאם לתוצאות ההליך.

### עורך הדין מיכאל בן לולו – חבר ועדה:

6 אני מצטרף להחלטת כבוד השופט אבי גורמן ובהחלט מסכים שאין למחוק על הסף את  
7 הערעור וזאת, לאחר שבית משפט השלום כתב בהכרעת הדין :

8 **"שהשומה האמורה אינה משקפת את השבח האמתי בנכס וסכום המס הנכון נמוך**  
9 **יותר"**

10 ועל כן התשלום הנדרש ממנה יכול ויגרום לעיוות דין ויהווה גביית מס שאיננו אמת, במקרה  
11 מעין זה דעתי היא כי על העוררת לקבל את יומה בבית המשפט ומקרה זה נכנס במסגרת  
12 המקרים החריגים המאפשרים את השימוש בסעיף 107 להארכת המועד שבסעיף 85 לחוק.  
13 ולכן יש לדחות את הבקשה למחיקה על הסף לפי סעיף 101 לתקסד"א. ובאשר להוצאות יקבעו  
14 לפי תוצאות ההליך.

### שמאי המקרקעין אלון לילי – חבר ועדה:

17 קראתי היטב את החלטת יו"ר הועדה.  
18 בקשת המשיב לדחיית הערר על הסף מכח התיישנות, בהתאם לתקנה 101 לתקנות סדר הדין  
19 האזרחי, התשמ"ד 1984, אינה ראויה להתקבל בתיק הנדון.

21 במקרה שלפנינו אין מדובר בסיכוי אפסי לקבלת הערר ולכן יש לבחון את השאלה באם ניתן  
22 להאריך את מועד התיישנות הקבוע בס' 85 בהתאם לס' 107 לחוק, בהליך משפטי מלא.  
23 בהתאם לאמור לעיל הנני מסכים עם החלטת יו"ר הועדה לדחות את הבקשה לסילוק על הסף.  
24 לעניין מתן צו להוצאות, דעתי כי ההוצאות יקבעו לפי פס"ד שיינתן, תוך התחשבות בדחיית  
25 הבקשה הנוכחית.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 18-05-29094 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הוחלט כאמור בהחלטתו של יו"ר הועדה, כב' השופט אבי גורמן.  
2 המזכירות תשלח את ההחלטה לצדדים.  
3  
4 ניתנה היום, כד' כסלו תשע"ט, 2 דצמבר 2018, בהעדר הצדדים.  
5

מר אלון לילי,  
שמאי מקרקעין

מיכאל בן לולו עו"ד

אבי גורמן, שופט  
אב"ד

- 6  
7

