



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

לפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963:

כבוד השופטת רות שטרנברג אליעז, סגנית נשיא (בדימ'), יו"ר

עו"ד ושמאי מקרקעין דן מרגליות, חבר

עו"ד דב שמואלביץ, חבר

העוררים

1. זאב גפן

2. יפה גפן

ע"י ב"כ עו"ד (רו"ח) טארק בשיר

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין, תל-אביב

המשיב

ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד (פרקליטות מחוז ת"א)

פסק-דין

השופטת רות שטרנברג אליעז

העוררים, זאב ויפה גפן, נישאו בשנת 1972. ב-1979 רכשו בני הזוג מבנה מסחרי בתל אביב. הנכס נרשם על שמות העוררים בחלקים שווים והושכר לדיירים. ב-20.11.2007 מכרו העוררים את הנכס. העסקה דווחה באמצעות בא כוחם דאז, לרשויות המס בינואר 2008. הדיווח כלל את שמות שני המוכרים, קרי העוררים, אך לא נתבקשה פריסה של הרווח. בהתאם לנתונים שמסרו העוררים נערך חישוב המס על ידי המשיב, כאשר כל השבח מהעסקה יוחס לעורר 1 בלבד.

ב-11.08.2008 הגיש בא כוחם דאז של העוררים השגה מפורטת שהתייחסה בין היתר, לניכוי מס רכוש וניכוי הוצאות. דא עקא שהעוררים לא העלו בפני המשיב כל טיעון לעניין פיצול הרווח ולעניין פריסת השבח שהתקבל ממכירת הנכס, המהווים עילה להליך שבפנינו.

חלפו ארבע שנים.

ב-14.05.12 פנה העורר 1 אל פקיד שומה 4 תל אביב וביקש לפצל את שומת מס השבח שנערכה ב-2007, כך שמחצית מהשבח שהושג ממכירת הנכס המשותף, תיוחס לעוררת 2. למרות הזמן הרב שחלף מכירת העסקה ומהדיווח לרשויות המס, לא הסבירו העוררים מדוע נדרש הפיצול בעת הזאת. כאן המקום לציין כי ה"תיקון" שביקשו העוררים מזכה אותם בסכום של 121,863 ₪. פקיד השומה הפנה את העוררים אל המשיב וזה סרב לפרוס את השבח בחלוף זמן כה רב מכירת העסקה.

ככל שניתן להבין מפרשת העובדות שנגולה במהלך הדיון, פעל פקיד השומה על יסוד הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 4.2011, אשר ניתנה בפברואר אותה שנה, והוגשה לוועדה במהלך הסיכומים,



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 13-02-43263 גפן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

בהסכמה. אולם הוראת הביצוע 4.2011 לא הייתה בתוקף שעה שהוגש הדיווח על מכירת הנכס, והתקבל חישוב השבח.

בהוראת הביצוע אשר הייתה בתוקף אותה העת (הוראת ביצוע 12/89), הוסבר :

"כי כאשר נישום מבקש פריסה של השבח לאחר תום שנת המס שבה נעשתה המכירה, עליו לפנות לפקיד השומה. הוראה זו נקבעה טרם תיקון 42 לחוק, עת הפריסה במס שבח לא תאמה את חישוב המס הסופי בפריסה על פי הוראות הפקודה."

אשר על כן, העוררים פנו ב-14.05.12 אל המשיב, בדרישה לתקן את השומה כמעשה מנהלי המתחייב משינוי השומה הסופית, כאשר הם מתעלמים מהדיווח ההיסטורי. בבקשתם, התבססו העוררים על סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק"). סעיף 85(א)(3) לחוק מאפשר לתקן שומה בתוך ארבע שנים, אם "נתגלתה טעות בשומה". מרחב שיקול הדעת שהעניק המחוקק למנהל דומה עד מאוד לסמכות הכללית הנתונה בידי רשות מנהלית לשינוי החלטותיה (ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365 [1991] "פרשת יעקובוביץ").

לטענת העוררים, סעיף 48(ה) לחוק מאפשר את פריסת השבח לארבע שנים מכוח זכותם של הבעלים הנובעת מסעיף זה. לכאורה, לאור ההרחבה העולה מפרשת יעקובוביץ "טעות" כוללת אף טעות בכדאיות וטעות שבשיקול הדעת. לפיכך שגה המשיב, אליבא דהעוררים, בדחותו את דרישתם לתיקון השומה.

המשיב דחה את הבקשה בהסתמכו על שתי טענות :

האחת, נוגעת לפרשנות סעיף 85 לחוק, לפיה אכן נועד הסעיף לתיקון טעויות שנפלו מלפני המשיב, אלא שבמקרה שבפנינו לא נפלה טעות מלפניו. ודוק, העוררים כלל לא ביקשו בשלב הדיווח, לפצל את השומה ולערוך חישוב בדרך של פריסה. זאת ועוד, המשיב סבור שהיה על העוררים להפנות בקשה זו מלכתחילה לפקיד השומה, כפי שמתבקש מפסק הדין שניתן בע"א 639/90 בלום נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור טבריה, פ"ד נ(1) 494 (1996) ("פרשת בלום").

טענתו השנייה של המשיב נוגעת לפן המעשי; העוררים קיבלו את המגיע להם מכוח הפריסה במסגרת החיוב במס הכנסה. דרישתם המאוחרת להחזר כספים מהמשיב, תגרום איפה לכפל החזר. טיעון זה מבוסס על המסמכים מש/1 ומש/2 המלמדים על פניהם כי במסגרת חישובי מס הכנסה ששילמו העוררים על הכנסתם מהשכרת הנכס נשוא הערר, נוכו הסכומים אשר אותם דורשים הם עתה.

על החלטה זו של המשיב נסב הערר.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

דיון:

כאמור הגישו העוררים השגה ב 11.08.08 . מן הראוי להדגיש כי בהשגה זו לא הועלתה הטענה בדבר פריסת השבח, העומדת במרכז הערר שבפנינו. עתה הם מבקשים להתגבר על השיהוי הרב בבקשתם לפריסת השבח בין שני בני הזוג, בהסתמכם על סעיף 85(א)(3) לחוק כפי שהיה בתוקף במועדים הנוגעים לפרשה זו:

"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...**
2. **המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;**
3. **נתגלתה טעות בשומה."**

ברור שהחלופות (1) ו-(2) אינן חלות בענייננו, והעוררים תולים יתבם על חלופה (3): **"נתגלתה טעות בשומה"**.

אכן הסמכות לתקן שומה סופית עקב **"טעות בשומה"** ניתנה למנהל בתיקון עקיף (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 71), התשמ"ד-1986). אף בפרשת **יעקובוביץ** פורשה סמכות זו של מנהל מס שבח כסמכות לתקן טעות מכל סוג. דא עקא שהפסיקה מתייחסת אל ה**"טעות"** שבסעיף 85 כאל אמצעי להשגת תוצאה צודקת, תוך שקילת הנסיבות השונות בכל מקרה לגופו (יצחק זמיר "שיקול הצדק בהחלטות מנהליות" **משפט וממשל** ז' 623, 635-636 [2004]).

בשלב זה נשאלת השאלה האם אכן נתגלתה טעות, המצדיקה בנסיבות שבפנינו את שינוי החיוב במס. התשובה לשאלה זו תכריע את גורל הערר.

חוק מיסוי מקרקעין קובע שיעורי מס שונים, כאשר סעיף 48א(ה) לחוק נותן אופציה למוכר לבקש שינוי וחישוב מיוחד. אופציה זו עומדת רק למי שביקש חישוב מיוחד, והדבר מובן שכן רק המוכר יודע אם חישוב מיוחד זה של המס אכן מיטיב עמו.

בענייננו מדובר בשומה שתוקנה לאחר משא-ומתן ב-16.06.09 והדרישה לחישוב המיוחד לא באה לעולם אלא במאי 2012. האם ניתן לראות בנסיבות הללו משום **"טעות"** במובנו של סעיף 85(א)(3), ששומה עלינו לתקנה על אף חלוף 6 שנים, הגם שיהא בכך משום שינוי לרעה במצבו של המשיב.

בעניין זה אמר כבוד השופט צבי א' טל בפרשת **בלום**:

"...נראה לי שכלל הסופיות והצורך בוודאות מטים את הכף לצד הכרעת המשיב... אנלוגיה לכך ניתן למצוא באופציות הניתנות לנכים לבחור בין מסלולי תגמולים ושיקום לפי חיקוקים שונים. אופציה זו עומדת להם פרק זמן



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיטרי מקרקעין, ת"א

קצר, ומשבחרו במסלול אחד, ולוא גם בהתנהגות, אין הם יכולים לבקש לעבור למסלול אחר, אלא אם מנגנון לכך נקבע בחוק. ומקום שלא נקבע בחוק מנגנון של השבת ההטבות, לא ניתן לנכה להתחרט ולעבור למסלול אחר הנוח לו יותר. כך, למשל, נפסק (בדעת הרוב) בע"א 3449/90 קצין התגמולים נ' מוחמד... בעמ' 99:

'... לא כן ביחס לבחירתו של נכה, שיסודה בברירה הנתונה לו לפי סעיף 145(ג) לחוק הביטוח הלאומי; מבחירה כזאת אין חוק הנכים מותיר פתח כלשהו לנסיגה'.

בענייננו, לאורך משא ומתן ממושך, בין לתיקון השומה ובין לביטול הקנסות, לא הועלתה כל בקשה לחישוב מיוחד. יש לראות בזה בחירה, ויותר על האופציה; ואם נכה נתפס על בחירתו, בוודאי גם נישום כך."

(עמ' 496-ג; ראה גם יצחק הדרי מס שבח מקרקעין כרך ב 515-516 [1993])

הנה כי כן סמכות התיקון קמה כאשר מתגלית טעות בשומה. אלא שבשומה הסופית הנדונה בענייננו לא נתגלתה טעות, וזאת בדומה לפרשת בלום, שבה אמר השופט טל:

"...הטעות, אם הייתה כזאת, הייתה בכך שמי שייצג בשעתו את המערער לא השכיל לדרוש בעבורו את החלופה של החישוב המיוחד לפי סעיף 48א(ה). חישוב כזה יכול לבוא רק לאחר דרישת החייב במס, ולא על-פי יוזמת המנהל... רק החייב עצמו יכול לדעת אם החישוב המיוחד מיטיב עמו. משלא באה דרישה לחישוב מיוחד, נעשתה השומה בדרך הרגילה, כדין. ומשזו נעשתה סופית, ולא חלה בה טעות, לא ניתן לתקוף אותה על דרך של 'תיקון טעות', מפני 'אי כדאיות השומה'."

(עמ' 497-ג-ד)

לאחר שסקרנו את התנהלות העוררים ואת הדיווח שהגישו בזמן אמת למשיב, לא מצאנו כי נפלה טעות בשומה המצדיקה את שינויה בשלב כה מאוחר. העוררים הם שמילאו את פרטי הדיווח על גבי הטופס לרשויות מס השבח ואין להם להלין אלא על עצמם בכך שלא ביקשו פריסה בין שני בני הזוג. מכל מקום לא נפלה טעות בחישובים שערך המשיב, שכן הוא הסתמך בתום לב על הדיווח שסיפקו לו העוררים. מכאן שהחישוב אינו נופל למסגרת סעיף 85 לחוק.

פירוש רחב יתר על המידה למונח "טעות", כאשר לכל היותר מדובר בשגיאה בשיקול הדעת של העוררים ובאי כוחם, ייתן בידי המשיב את הסמכות לפתוח שומות בכל מקרה ומקרה, וייתר את המגבלות שבסעיף 85 כליל.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיטרי מקרקעין, ת"א

דיני היושר:

לצד פרשנות סעיף 85 לחוק, מצאנו לנכון לבחון את הערר אף לאורם של דיני היושר. לשון אחר: האם בנסיבות שנגולו בפנינו התעשר המשיב שלא כדין, על חשבון העוררים. דיני היושר מבוססים על השאיפה לעשיית צדק, אגב איזון בין שאיפה זו לבין ההגנה על הצד ששינה את מצבו על יסוד המס שנגבה ממנו כדין (ראו: רע"א 5793/05 **אגודת בית הכנסת הגדול – "שונה הלכות" נ' עיריית נתניה** [פורסם באר"ש, 11.09.2007] [**פרשת אגודת בית הכנסת**]). השיהוי ותוצאותיו מקורם בדיני מניעות מהיושר.

בבואנו לבחון אם ערר זה לוקה בשיהוי, עלינו ליתן את הדעת לשלושה יסודות אשר נקבעו בפסיקה: השיהוי הסובייקטיבי, השיהוי האובייקטיבי וחומרת הפגיעה בשלטון החוק.

עלינו לשקול את השיהוי הרב החל בעניינם של העוררים, לאור נסיבותיו המיוחדות של המקרה שלפנינו. בשלב זה עלינו לאזן בין היסודות השונים וליתן משקל הולם לכל יסוד ויסוד בנפרד. פרק הזמן העולה כדי שיהוי בנקבע בכל מקרה לפי נסיבותיו. עם זאת יש מקרים שבהם מצופה מן העותרים להגיש בקשתם **בהקדם במיוחד, כגון עתירות שעניינן החלטות ממוניות, שבהן בקבלת טענות העורר עלול להיגרם נזק של ממש** לרשות או לצדדים שלישיים (דברי כבוד השופט יורם דנציגר בבג"ץ 4885/13 **רמת דוד – חינוך מיוחד נ' משרד החינוך** [פורסם באר"ש, 04.05.2014] [**פרשת רמת דוד**]). ומכאן לענייננו, הערר יידחה על הסף כאשר חל בהגשתו עיכוב שאינו יכול להיחשב סביר בנסיבות העניין והיה בו כדי להקים ציפיות לגיטימיות לצד שהסתמך על מצב קיים, במשך תקופת ההשתהות של מבקש הסעד. משך ההשתהות תלוי בנסיבות כל מקרה ומקרה. הרכיב הסובייקטיבי: העוררים "ישנו על זכויותיהם", באופן המצביע על כך שזנחו את הזכות הנטענת או ויתרו על בירור טענתם זו בערכאות – במיוחד כאשר לא היססו בעבר מהעלאת טענות אחרות הקשורות לאותה שומה, בפני אותו המשיב (מנהל מס שבח). התנהגות זאת, לצד חלוף הזמן, תיחשב כשיהוי (laches) על פי דיני היושר, אשר יצדיק את מניעת הזכות (ראו: **פרשת רמת דוד**, פסקה 12; בג"ץ 2285/93 **נחום נ' ראש עיריית פתח-תקווה**, פ"ד מח(5) 630, 640 [1994]; ע"א 4958/99 **עין גב – קבוצת פועלים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מקורות חברת מים בע"מ**, פ"ד נח(2) 11, 23 [2000]).

הרכיב האובייקטיבי: הערר הוגש באיחור. לפיכך עלולה תוצאתו לגרום לשינוי במצב הרשות לרעה, לפגיעה באינטרסים הראויים שלה ולעורר חשש כי מתן הכשר להתנהגות פסולה זו עלול להוביל אף למדרון חלקלק (ראו: ע"א 1054/98 **חוף הכרמל נופש ותיירות (1989) בע"מ נ' עמותת אדם טבע ודין אגודה ישראלית להגנת הסביבה**, פ"ד נו(3) 385, 398 [2002]; ע"מ 8723/03 **עיריית הרצליה נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, חוף השרון**, פ"ד נח(6) 728, 733–1733 [2004]; **פרשת רמת דוד**, פסקה 12).



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיטרי מקרקעין, ת"א

במסגרת בחינת הרכיב האובייקטיבי של השיהוי עלינו לתת את הדעת האם ההשתהות בהגשת הערר הביאה לשינוי במצב ולפגיעה באינטרסים ראויים להגנה, כמו גם לנזק משמעותי שלא היה בא לעולם אילו הוגש הערר במועד. בייחוד ניתן דעתנו על בחינת הנזק שנגרם לצד שלישי שהסתמך על סופיותה ועל אמינותה של ההחלטה המנהלית.

"כידוע, השתהות בהגשת תביעה אינה כשלעצמה שיהוי כמובנו במשפט. שיהוי בתוך תקופת ההתיישנות נוצר מקום שיש בהשתהות בפנייה לבית המשפט משום שימוש לא נאות בזכות התביעה הנתונה לתובע ופגיעה בציפייה הלגיטימית של הנתבע שלא להיתבע – שימוש המגיע כדי ניצול לרעה של ההליך המשפטי (ראו רע"א 4928/92 עזרא נ' המועצה המקומית תל-מונד...). לצורך טענת שיהוי נדרש להוכיח כי בנסיבות המקרה זנח התובע את זכות התביעה העומדת לו, או שבמשך הזמן שינה הנתבע את מצבו לרעה. היו שהוסיפו תנאי חלופי שלישי שעניינו שיהוי שנגרם עקב חוסר תום-לבו של התובע..."

(ע"א 7853/02 דויד נ' חברת מצפה אבו טור בע"מ, פ"ד נח(5) 681, 693ה-1 [2004]; כן ראה בג"ץ 453/84 איתורית שירותי תקשורת בע"מ נ' שר התקשורת, פ"ד לח(4) 617, 621א-ה [1984])

רכיב שלישי הוא בחינתה של מידת הפגיעה בשלטון החוק. בין היתר, יש להתחשב בכך שמדובר במקרה אחד מני רבים, לתוצאה אחרת שלו תהיה השפעה על מקרים אחרים ותגרום לחסרון כיס משמעותי אף יותר, אצל המשיבה (ראו: בג"ץ 1262/06 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' סיעת ש"ס, פ"ד סא(1) 185, 194א [2006]; עע"ם 6881/07 ברגר נ' המועצה האזורית עמק חפר, פסקה 23 [פורסם באר"ש, 14.06.2010]).

בין כך ובין כך, במצב דברים זה השיהוי המופלג בהגשת הערר – כשבע שנים לאחר מכירת הזכויות בנכס – עומד למכשול לעוררים. על-כן אפילו עמדה להם זכותם לתיקון טעות ולפריסה מחדש, הימנעותם מתביעת זכויותיהם במשך זמן ניכר עולה כדי שימוש בזכות שלא בתום לב (ראו רע"א 4928/92 עזרא נ' המועצה המקומית תל-מונד, פ"ד מז(5) 94 [1993]). אם אמנם הצדק עימם, היה עליהם להקדים בהעמדת המשיב על טעותו. מדובר במסים שייעודם מימון תקציב המדינה ולא ניתן לדרוש באיחור כה רב, השבה של סכומים אשר התקבלו אצל רשויות המדינה כדין, וגרמו לשינוי מצבן (הובאו בחשבון בעת בניית ואישור התקציב השנתי).

תכלית דיני עשיית עושר ששורשם בדיני היושר, היא להשיב את ערך טובת ההנאה שהוענקה שלא כדין לזוכה, על חשבון המזכה. דא עקא, הזכות להשבה כפופה לסייגים על פי הדין וההלכה הפסוקה. לעתים, מצויות בפני בית המשפט נסיבות העושות את ההשבה לבלתי צודקת (ראו: ע"א



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיטרי מקרקעין, ת"א

827/76 ישראל נ' בנק הפועלים, פ"ד לב(1) 153 [1977]; ע"א 290/80 ש.ג.מ. חניונים בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(2) 633 [1983].

מכאן לענייננו: לטענת המשיב, רשות מס הכנסה ניכתה בזמנו את הסכומים שהעוררים דורשים לנכות עתה, כפי שמעיד הכתוב במסמכים מש/1 ומש/2. פריסה מחדש תזכה איפה את העוררים בכפל החזר.

בהקשר אחר (פסק בוררות) כבר נאמר:

"...בעל דין אשר במשך שנים רבות התעלם מהפסק, לא פעל על פיו, ונחזה כמי ששוב איננו עומד עליו, צפוי [ל]היתקל בטענת מניעות דיונית שתטען נגדו... ככל תובענה המוגשת לערכאות, כך גם בקשת זוכה לאישור פסק בורר, כפופה לכללים של תום לב וסבירות דיוניים בדרכי הגשתה הן לענין עיתוי ההגשה והן לענין תוכנה וצורתה. על עיתוי ההגשה חלים כללי השיהוי האזרחיים, אשר הושארו בתוקפם גם במסגרת דין ההתיישנות הסטטוטורי החל על תובענות אזרחיות....

....דיני השיהוי שמקורם בכללי היושר, מתקיימים לצד הוראות ההתיישנות הסטטוטוריות, כאשר ההתיישנות מהווה גבול עליון לחסימת זכות התביעה, בעוד השיהוי יכול שיחול בתוך תקופת ההתיישנות...."

(פרשת אגודת בית הכנסת, פסקה 6; וכן ראו סמדר אוטולנגי בוררות – דין ונוהל 914–916 [מהדורה רביעית, 2005])

לפיכך לא ראוי להורות על השבה, בנסיבות המקרה שבפנינו.

סיכום:

לאחר שסקרנו את התנהלות העוררים ואת הדיווח שהגישו למשיב, לא מצאנו כי נפלה טעות בשומה המצדיקה את שינויה בשלב כה מאוחר. העוררים הם שמילאו את פרטי הדיווח לרשויות מס השבח. אין להם להלין אלא על עצמם בכך שלא ביקשו בעת ההיא, פריסה בין שני בני הזוג.

מכל מקום לא ניתן לטעון כי נפלה טעות בחישובים שערך המשיב במסגרת מס השבח שכן הסתמך בתום לב על הדיווח שדיווחו לו העוררים. מכאן שהחישוב אינו נופל למסגרת סעיף 85 לחוק.

פרשנות רחבה יתר על המידה למושג "טעות", שכל כולה טעות בשיקול הדעת של העוררים ובאי כוחם, תאפשר למנהל לפתוח שומות נישום בכל מקרה ומקרה, ותייתר את סעיף 85.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

אני סבורה כי בנסיבות שבאו בפנינו אין לומר שנפלה טעות מלפני המשיב בפרשנות סעיף 85 לחוק. השיהוי מצד העוררים והחשש לכפל החזר-מס, מחייבים את דחיית הבקשה לפריסת השבח שהוגשה בשלב כה מאוחר. אשר על כן אני מציעה לחבריי לדחות את הערר ולפנים משורת הדין לא לעשות צו להוצאות.

רות שטרנברג אליעז, שופטת
יו"ר

עו"ד דב שמואלביץ, חבר

מסכים לפסק דינה של יו"ר הוועדה.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר

דן מרגליות, עו"ד ושמאי מקרקעין, חבר

המקרה שבפנינו מעורר שאלות עקרוניות בנושאי מיסוי :

- (א) מתי צריך הנישום לבקש פריסה במסגרת סעיף 48 (ה)1 לחוק מיסוי מקרקעין. (להלן – "חוק המיסוי").
- (ב) האם הגשת הבקשה לתיקון שומה באופן שייעשה פיצול לשני שומות במס שבח במקום שומה אחת היא "טעות" לפי סעיף 85 (3)
- (ג) באם התשובה הינה חיובית, האם חלים על ה"טעות" עקרוניות השיהוי כמוסבר על ידי יו"ר הוועדה.

לגבי החלק הראשון צוטט בפנינו פסק הדין בעניין בלום (ע"א 639/90), כאשר המשיב סבור שלאור יש לדחות את הערר כיוון שמדובר במקרה דומה, ואילו העוררים באמצעות בא כחם טוענים שאין התקדים מתייחס אליהם והוא שונה. בעניין בלום מדובר היה במערער – אזרח ותושב חוץ – שמכר נכס בישראל. במקרה זה ביקש המערער להפעיל את סעיף 48(א) לחוק המיסוי. לפי נוסח החוק דאז הייתה אפשרות לערוך פריסה פיקטיבית באופן שהמס על השבח הריאלי יחושב בחישוב מיוחד. לפי אופציה זו, צרפו 1/6 מהשבח הריאלי אל ההכנסה החייבת במס הכנסה של המכר, ומחשבים את ההפרש במס ההכנסה בין המס לאחר הצירוף ובין המס אלמלא הצירוף, הפרש זה מוכפל פי ששה, הוא סכום המס שיחול.



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 ג'פן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

שם נקבע כי אי אפשר לנצל את האופציה לחישוב המיוחד אלא אם קיימת שומה סופית אחרונה לעניין מס הכנסה. כן נקבע כי הוראת הפריסה בחוק המיסוי אינה דנה בפריסה אמיתית אלא בפיקציה חקיקתית המהווה פריסה רעיונית.

במקרה שלנו שונה חוק המיסוי באופן כזה שהוא תואם את הוראות הפריסה בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), וניתן לומר כי אין יותר פיקציה חקיקתית, אלא רק מקדמה על חשבון מס הכנסה. מובן שהמצב האידיאלי היה שחוק מיסוי מקרקעין היה מהווה פרק מתוך פקודת מס הכנסה, כיוון שממילא כל החישובים הסופיים מסתיימים במס הכנסה ולא במיסוי מקרקעין. הבעיה היא שזה המצב הרצוי, אך לא המצוי.

בעניין בלום נקבע כי את הבקשה לפריסה יש להגיש תוך זמן סביר, ונקבע כי הדבר אפשרי כל עוד השומה אינה סופית.

במקרה שלנו קיים תחכום מסוים והוא: שטוענים לטעות ביחס לאי פיצול שומת מס השבח לשני בני הזוג (העוררים) ואילו לגבי הפריסה טוענים כי אין בעיה של זמן מכיוון שמרגע שיתוקן החישוב על ידי פיצולו, (במסגרת סעיף 85(3) לחוק המיסוי) כפי שהדבר נובע מהדיווח במש"ח, מחוזה המכר וכן מהנסח שצורף למש"ח זו "הטעות" שיש לתקן במסגרת סעיף 85(3) ואילו הבקשה לפריסה היא חלה מיום תיקון השומה על ידי פיצולה.

הבעיה שקיימת במקרה דנן היא כי שומות מס הכנסה הפכו לסופיות ושם למרות שהיה תיק לשני בני הזוג, נלקח בחשבון כל השבח לחשבונו של המערער (הבעל) ואילו לגבי האשה נקבע שומת אפס. הפתרון היה צריך להיות שבמקרים מיוחדים בדומה לעקרונות של סעיף 85 היה אפשר לפתוח שומות במס הכנסה גם אחרי תקופת ההתיישנות של הפקודה, אין הוראה כזאת בפקודה ויוצא כי אם הייתה מתקבלת בקשת העוררים לתיקון ויישום הפריסה ביחס לכל אחד מהם, הרי היה צריכים לקבל החזר ממיסוי מקרקעין ולא ממס ההכנסה.

גם הדיון בסעיפים 85 וסעיף 107 לחוק המיסוי אינם פשוטים ואין עדיין הלכה מחייבת, מתי ניתן להאריך המועד הקבוע בסעיף 85 על ידי שימוש בסעיף 107.

סבורני כי יישום כללי השיהוי ואופן ההתנהגות של הנישום הם מעיקרו של דבר. נישום היושב על מצב מוטעה ומגיש ביקשה לתיקון ברגע האחרון צריך להסביר את מהות השיהוי והאם נקט באמצעים סבירים כדי לתקן המעוות ברגע גילוי. סעיף 85 בא להגן על מבקש טעות שפועל בהגינות וביושר ולא על מבקש שהוא ער למצב שגוי, ורק לאחר שהוא מקבל ייעוץ משפטי מאוחר (לאחר החלפת יועצים משפטיים), מנסה לשנות את מצבו על ידי הבקשה לתיקון.

בעניין זה אני מצטרף לתוצאה אליה הגיעו חבריי לדחות את הערר.

דן מרגליות עו"ד ושמאי מקרקעין

חבר



בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

05 יוני 2014

ר"ע 43263-02-13 גפן נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ת"א

הוחלט כאמור בפסק הדין של השופטת שטרנברג אליעז

ניתן היום, ז' סיוון תשע"ד (5 ביוני 2014), בהעדר הצדדים.

דב שמואלביץ, עו"ד
חבר ועדה

דן מרגליות עו"ד ושמאי
חבר ועדה

רות שטרנברג אליעז, ס. נשיא
(בדימוס) – יו"ר הועדה