



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ר"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

**הערור**  
אבשלום בר גיורא  
באמצעות איימן אבו ריא – כונס הנכסים  
ע"י ב"כ עו"ד פי אלגו

נגד

**המשיב**  
מנהל מיסוי מקרקעין – חדרה  
ע"י ב"כ עו"ד ע' רזניק מפרקליטות מחוז חיפה אזרחי

### החלטה

1. האם מוסמך המשיב להאריך את המועד לתיקון שומה הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963, ומהן העילות המצדיקות הארכה שכזו. אלו השאלות העומדות להכרעה בהחלטה זו.

### רקע

2. כדי להבין את המחלוקת נפתח בתיאור קצר של השתלשלות ההליכים שהביאו את הצדדים לדיון הנוכחי. עו"ד אבו ריא (להלן: "כונס הנכסים") מונה ככונס נכסים לזכויות של מר אבשלום בר גיורא, במקרקעין המשמשים לנחלה והידועים כגוש 8802 חלקה 38. ביום 12.11.2003 מכר כונס הנכסים את הזכויות במקרקעין. למשיב הוגשה הצהרה על עסקת המכר שבעקבותיה הוצאה לכונס הנכסים שומה (שומה מיום 7.7.2005). על שומה זו הגיש כונס הנכסים השגה וזו נתקבלה בחלקה בלבד.

3. ביום 31.5.2007 הגיש כונס הנכסים בקשה לתיקון השומה (להלן: "בקשת התיקון הראשונה"). בקשת התיקון הראשונה נדחתה בהחלטת המשיב מיום 10.6.2007. על החלטה זו הגיש כונס הנכסים ערר לוועדת הערר (נו"ע 8057/07). עררו של הכונס נדחה והכונס הגיש ערעור לבית המשפט העליון וגם ערעור זה נדחה בפסק דין מיום 26.4.2010 (ע"א 11074/08).

4. ביום 22.4.2012 הגיש כונס הנכסים למשיב בקשה, על פי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963, להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה. הבקשה להארכת מועד נדרשה, שכן על פי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ניתן לתקן שומה רק תוך 4 שנים מיום אישור השומה העצמית או מיום קביעת השומה לפי מיטב שפיטה. בבקשתו עתר לאפשר לו לבקש תיקון השומה בדרך של הכרה בהוצאות שונות וכן בקיזוז הפסדים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

בקשתו זו של כונס הנכסים נדחתה בהחלטה מיום 29.4.2012. ביום 5.7.2012 הגיש כונס הנכסים בקשת ארכה נוספת (נספח ד' לערר) ואף זו נדחתה בהחלטה מיום 30.8.2012. על ההחלטה זו הוגש הערר הנוכחי.

5. במסגרת כתב הערר המקורי בתיק זה טען כונס הנכסים כי על המשיב להכיר בהוצאות השבחה שונות שהוצאו על ידי בעל המקרקעין והכונס וכן להכיר בקיוויו הפסדים שנצברו לעורר בסך של כ- 700,000 ₪ ואשר אושרו על ידי פקיד השומה. טענות אלו לא נכללו בהשגה הראשונה ולא בערר או בבקשת התיקון הראשונה. לאחר שהחל הדיון בערר הנוכחי עתר הכונס להתיר לו לתקן את כתב הערר ולהוסיף את הטענה כי עם קבלת אישור פקיד השומה לקיוויו הפסדים, היה על המשיב לתקן את השומה מיוזמתו. גם טענה זו לא נטענה בכל ההליכים שקדמו לבקשת התיקון. בהחלטתנו מיום 9.6.2013 התרנו לעורר לתקן את הודעת הערר ולהוסיף את הטענות.

6. במסגרת התשובה לערר ובטיעון בעל-פה, טען בא כוח המשיב כי דין הערר לסילוק על הסף. לטענתו, לא ניתן להאריך את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק וכי הוראות סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין אינן חלות על בקשת ארכה שכזו. מכל מקום, כך נטען, לא עומדת לעורר עילה להארכה שכזו שכן לא הצביע על סיבה מספקת להארכת המועד. עוד נטען כי תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מותנה בהתקיימות התנאים הקבועים בו. המשיב סבור כי העורר לא השכיל להצביע בערר על התקיימות התנאים לתיקון ודי בכך כדי להביא לסילוק הערר על הסף.

7. בדיון מיום 19.12.2013 עתר המשיב להורות על פיצול הדיון, כך שבתחילה תידונה טענתו לסילוקו על הסף של הערר. העורר התנגד לבקשה וסבר כי יש לדון בטענות בעניין הארכת המועד ובערר לגופו במקשה אחת, שכן שמיעת הראיות בהליך עצמו עשויה להיות רלבנטית גם לבקשות המקדמיות.

8. בהחלטתנו מיום 30.12.2014 קיבלנו את בקשת המשיב והורינו כי לצורך שאלת סמכותו של המנהל להאריך את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה ולצורך הכרעה בשאלה האם הערר מגלה עילה מספקת להארכת המועד, אין צורך בשמיעת ראיות ועל-כן ידונו הטענות המקדמיות תחילה.

### המסגרת המשפטית

9. בטרם נפרט ונדון בטענות הצדדים, ראוי לפרוש את המסגרת המשפטית הרלבנטית. סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין קובע מועדים להגשת הצהרות של הצדדים לעסקה במקרקעין. הצהרת



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו'ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

המוכר או עושה הפעולה באיגוד מקרקעין ייחשבו כשומה עצמית (סעיף 78(א) לחוק מיסוי מקרקעין).

עם קבלת השומה העצמית רשאי מנהל מיסוי מקרקעין לנקוט באחת מכמה אפשרויות. המנהל יכול לאשר את השומה העצמית (סעיף 78(ב1)); לקבוע שומה לפי מיטב שפיטתו (סעיף 78(ב2)) או לתקן טעויות חישוב בשומה (סעיף 78(ב3)).

מקום שבו קבע המנהל שומה לפי מיטב שפיטתו עומדת לנישום אפשרות להגיש השגה (סעיף 87(א)) ואם השגתו נדחתה הוא רשאי להגיש ערר לוועדת הערר (סעיף 88 לחוק).

10. מסלול זה של הגשת השגה על השומה, ובמידת הצורך ערר לוועדת הערר, מהווה דרך המלך להעמיד לביקורת את השומה שקבע המנהל, לתיקונה ולשינויה. עם זאת, הדין מכיר במסלול נוסף שמאפשר שינוי ותיקון של שומה. סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מתיר למנהל לתקן ביוזמתו, או לבקשת הנישום, שומה. סעיף 85(א) מורה כדלקמן:

(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.

כפי שניתן לראות, קובע הסעיף מגבלת זמן של ארבע שנים מיום שנעשתה השומה, שרק בגדרה רשאי המנהל לעשות שימוש בסמכותו. כן קובע הסעיף רשימה של עילות המצדיקות "תיקון שומה". גם החלטה בבקשה לתיקון שומה נתונה לביקורת שיפוטית (סעיף 88 מקנה זכות ערר על כל החלטה).

11. סעיף נוסף הרלבנטי לענייננו הינו סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין המורה כדלקמן:

(א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

12. מוקד המחלוקת בענייננו הינו האם הוראות סעיף 107, המקנה למנהל סמכות להאריך כל מועד שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין, חלה גם על מגבלת הזמן לתיקון שומה הקבועה בסעיף 85. בעוד שהעורר סבור כי למנהל סמכות להאריך את מועד הגשת הבקשה לתיקון השומה ואת התקופה בה מוסמך המנהל לתקן את השומה, וכי סירובו של המנהל לעשות שימוש בסמכותו הינה עילה להתערבות שיפוטית, סובר המשיב כי מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 אינה ניתנת להארכה.

### תמצית הטענות

13. העורר טוען כי לשונה של ההוראה בסעיף 107(א) הנ"ל אינה כוללת כל סייג להחלתה על סעיף 85. בסעיף 107(א) נאמר כי למנהל סמכות להאריך "כל מועד" ועל כן גם המועד הקבוע בסעיף 85 ניתן להארכה.

עוד טוען העורר כי ככל שיש פירושים שונים לסעיף הרי שיש לפרשו על פי התכלית של גביית מס אמת. תכלית זו מחייבת מתן כלים לתיקון טעויות ללא מגבלה של זמן. העורר מפנה גם להחלטות שונות של ועדות ערר שקבעו כי ניתן להאריך את המועד, לרבות להערוותיו של השופט א' רובינשטיין (כתוארו אז) בע"א 7759/07 **כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה** (12.4.2010), אשר ציין כי "[...] אף יהא זה צודק, במקרים מסוימים, גם אם מועטים – לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85".

14. העורר סובר גם כי כדי להצביע על סיבה מספקת להארכת המועד די לשכנע כי תוצאת השומה אינה צודקת. הרצון למנוע עיוות דין מהווה סיבה מספקת להארכת המועד, גם אם לא ניתן הסבר מניח את הדעת לעיכוב בהגשת הבקשה לתיקון. לגישת העורר יש להעדיף את גביית מס האמת על פני הצורך ביעילות ובוודאות.

15. המשיב לעומתו סבור כי הוראת סעיף 107(א) לחוק לא נועדה להאריך את מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק. מגבלת הזמן לתיקון שומה מהווה, כך לטענתו, "התיישנות מהותית" ועל-כן משחלפה התקופה המנויה בסעיף 85 לא ניתן להאריכה. סעיף 107 לחוק מעניק למנהל סמכות להאריך רק מועדים דיוניים ולא להאריך תקופות של התיישנות מהותית.

עוד טוען המשיב כי גביית מס אמת הינה רק אחת מתכליות דיני המס. לדינים תכליות נוספות, כמו יציבות, וודאות ויעילות, ואין להעדיף תכלית אחת על פני האחרת. סעיף 85 עצמו קובע איזון בין התכליות השונות ומאפשר תיקון שומה במגבלות הזמן שנקבעו. קביעת מסגרת זמן



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

לתיקון שומות, כך לגישתו, מצויה בהוראות חוק רבות בדיני המס ויש בה להצביע על העדפת יתרונות של יציבות וודאות.

16. המשיב טוען עוד כי על פי ההלכה כפי שנקבעה בע"א 417/74 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' פאליי, פ"ד (כט) 681 (1) 1975, אין למנהל סמכות טבועה לתקן שומות. לאור הלכה זו, מתן סמכות להאריך מועד להגשת בקשה לתיקון המוגשת על ידי נישום תיצור א-סימטריה בין הנישום למנהל מיסוי מקרקעין. הדבר מנוגד לעיקרון המוכר בדבר הצורך בהרמוניה חקיקתית.

17. כן מוסיף המשיב וטוען כי בפקודת מס הכנסה אין כל הוראה המאפשרת הארכת מועד לפתיחת שומה על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. ההרמוניה החקיקתית מחייבת תוצאה זהה גם בשומת מס שבח. לטענתו בע"א 7759/07 הנ"ל לא נקבעה כל הלכה. דברי כב' השופט א' רובינשטיין היו בבחינת אמרות אגב ושאר חברי המותב לא הצטרפו לעמדתו.

18. המשיב מפנה גם להוראת סעיף 85א' לחוק מיסוי מקרקעין, שהוספה בתיקון מס' 55 משנת 2005. בהוראה זו הוענקה סמכות מיוחדת למנהל להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לפקודה במקרה של שינוי מבנה בחברה. חקיקת הוראה מיוחדת המאפשרת ארכה בנסיבות מיוחדות, מלמדת כי המחוקק סבר כי אין סמכות אחרת להארכת מועד.

19. לדברי המשיב, אפילו קיימת סמכות להאריך את המועד, הרי שעל הנישום להצביע על סיבה מספקת למתן הארכה. סיבה מספקת צריכה להיות סיבה לעיכוב בהגשת הבקשה. העורר לא הצביע על כל סיבה לאיחור ואין די בטענה כי התיקון נדרש לצורך גביית מס אמת כדי לבסס סיבה מספקת להארכת המועד.

### דיון והכרעה

20. כפי שנפרט להלן אנו סבורים כי יש להעדיף את עמדת המשיב ולסלק את הערר על הסף. אנו סבורים כי סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין אינו מעניק למשיב סמכות להארכת התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק. כמו כן הגענו למסקנה כי אפילו נתונה למנהל סמכות להארכת מועד, בין מכוח סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין ובין מכוח סמכותו הכללית לשינוי ותיקון החלטות, הרי שבנסיבות המקרה לא השכיל העורר להצביע על עילה לעשיית שימוש בסמכות זו.

### על תיקון החלטות

21. תיקונה ושינויה של החלטה של רשות, כל החלטה, מעוררת מתח בין עקרונות מתנגשים. מחד עומד הצורך לשמור על הודאות, להגן על מי שסמך על ההחלטה, להבטיח את יעילות ההליכים



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

בהקצאה נכונה של משאבים ולוודא כי עניין שנדון והוכרע על ידי רשות מוסמכת לא יעסיק את הרשות וימנע טיפול בעניינים אחרים. מנגד, עומד הרצון לקבלת החלטה המיטבית, היעילה והצודקת ביותר, תוך הכרה בכך שטעויות קורות ונסיבות משתנות באופן המחייב שינוי ותיקון. מתח זה בין עקרון הסופיות למתן אפשרות לשינוי ותיקון מחייב מציאת פתרונות המאזנים בין השיקולים השונים.

22. כאשר מדובר בתיקון ושינוי החלטות שיפוטיות ניתנת בכורה לעקרון הסופיות ורק לעיתים חריגות יאפשר בית המשפט את שינוי הפסיקה, בין בדרך של הכרה באפשרות של משפט חוזר (אזרחי או פלילי), בדרך של עיון חוזר בהחלטה וכדומה (ראו סקירה בע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' איזינגר (10.5.2015), פסקה 26 לפסק דינו של השופט מ' מזוז).

23. לא כך באשר לשינוי החלטות מנהליות. במשפט המנהלי מקובל העיקרון ולפיו החלטה מנהלית אינה נתונה לסופיות והרשות המנהלית מוסמכת לעיין מחדש בהחלטותיה, לשנותן, לתקן או לבטלן (ראו שם, פסקה 27, וכן ד' ברק- ארו **משפט מנהלי** כרך א' 373 (2010)).

עם זאת, גם במשפט המנהלי מוטלים סייגים ומגבלות על כוחה של הרשות לשנות ולתקן החלטותיה. סייגים אלו עשויים להימצא בהסדרים ספציפיים הקובעים נסיבות מיוחדות להפעלת סמכות התיקון והשינוי, או בעקרונות כלליים של השיטה (ראו ד' ברק-ארו שם, עמ' 375, 377). במיוחד חשוב להזכיר כי החלטתה של רשות ציבורית לסטות מהחלטותיה ולשנותן כפופה לחובה לערוך איזון בין האינטרסים השונים ובמיוחד אינטרס ההסתמכות של הפרט או של הציבור על החלטה המקורית.

### תיקון ושינוי שומות

24. לעקרון הכללי במשפט המינהלי ולפיו החלטה מינהלית אינה סופית וניתנת לשינוי ולתיקון, נמצא גם עיגון ספציפי בדיני המס; סעיף 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] קובע את סמכותו של המנהל לפתוח ולתקן שומות; סמכות תיקון ושינוי מצויה גם בסעיף 79 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975, בסעיף 19(ג) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א – 1961 ובסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

25. בכל הוראות אלו קבע המחוקק את העילות לתיקון ושינוי שומה, את היקף הסמכות וכן את מסגרת הזמן שבגדרה ניתן לפעול לפתיחת השומות. בע"א 3604/13 הנ"ל מבהיר השופט מזוז (פסקה 33):



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

במסגרת האיזון שערך המחוקק בסעיף 147 לפקודה, ובהוראות הדומות הנזכרות לעיל, בין התכליות העומדות ביסוד סמכות המנהל לפתיחת שומה, לבין תכלית הסופיות ואינטרס ההסתמכות של הפרט, הוגבלה הפעלת הסמכות למסגרת זמן תחומה (ההדגשה במקור- ר' ס')

26. קביעת מסגרת זמן מוגבלת לתיקון ושינוי שומות נועדה כאמור לאזן בין התכליות השונות; מחד, לשמור על עקרון הסופיות ואינטרס ההסתמכות של הנישום והרשות; ומאידך, לאפשר תיקון טעויות והשגת התוצאה המיטיבית, דהיינו גביית מס האמת.

27. עקרון גביית מס האמת הינו אחד העקרונות החשובים בדיני המס שלאורם נוהגים בתי משפט לפרש את הוראות הדין השונות. עקרון גביית מס האמת משמעו כי אין לחייב נישום לשאת בתשלום מס שאינו מעוגן בחיוב כדין, ומאידך כי אין לפטור מתשלום מס אלא אם הפטור מעוגן בהוראות דין.

28. עם זאת, עקרון גביית מס האמת אינו משקף את התכלית היחידה של דיני המס. תכליות דיני המס הינן מגוונות (ראו י' אדרעי **מבוא לתורת המסים** 17 (2008)).

אחת התכליות של דיני המס הינה שמירה על הוודאות. כל החלטה בענייני מס משפיעה על התנהגות הנישומים והרשות, הסומכים על החלטה. האפשרות לשינוי החלטות בענייני מס פוגעת ביכולת של הנישומים והרשות לפעול כלכלית, לתכנן את צעדיהם ולדעת מהם המקורות העומדים לרשותם (ראו א' אדרעי לעיל עמ' 19 וכן, ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, פסקה 84 (2006); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 309 (2008)). זאת ועוד, בין תכליות דיני המס ניצבת גם היעילות. הליכי בירור החבות במס וגביית המס חייבים להיות יעילים. מערכת יעילה תאפשר לרשות לגבות את המגיע מהאזרח בתוך זמן מוגדר ולנצלו לצרכי הציבור מחד, ותבטיח כי הנישום יוכל להסדיר את תשלומיו לרשות במסגרת זמן קצרה ובהליכים פשוטים, ללא צורך בהשקעת זמן ומשאבים לשם כך (ראו ע"א 9922/02 רשות השידור נ' שפ"מ שידורי פרסומת מאוחדים בע"מ (22.8.2007); בג"צ 5503/94 סגל נ' יושב ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529 (1997); ע"א 8569/06 הנ"ל).

29. בשים לב לתכליות אלו התקבל גם עיקרון "סופיות השומה", דהיינו העיקרון ולפיו משחלפו המועדים להשגה, לערעור, לשינוי ותיקון, אין לבחון שוב את השומה (ראו ע"א 976/06 מרוס נ' פקיד שומה באר שבע (6.11.2008); ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.10.2012); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

על רקע תכליות אלו נחזור ונבחן את השאלה הניצבת בפנינו, דהיינו סמכותו של מנהל מיסוי מקרקעין להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין.

### הסמכות להארכת המועד

30. ניצבים אנו בפני שתי הוראות שונות, האחת הקבועה בסעיף 85 לחוק, קובעת מסגרת זמן תחומה ומוגדרת לשינוי ותיקון שומה. מסגרת זמן זו חלה בין אם מי שמבקש את התיקון והשינוי הינו הנישום ובין אם התיקון נעשה ביוזמת המנהל. בצידה הוראת סעיף 107, המקנה למנהל סמכות להאריך "כל מועד" אם מצא סיבה מספקת לכך.

31. טוען המשיב כי הסמכות הנתונה למשיב להאריך "כל מועד" נועדה לאפשר לו להאריך מועדים דיוניים, מועדים שנקבעו לנקיטת הליכים, אולם סמכותו זו אינה חלה על הוראות "התיישנות", כמו הוראת סעיף 85.

32. בפסיקה של ועדות הערר השונות נחלקו הדעות. יש מי שהגיע למסקנה כי ניתן לעשות שימוש בהוראות סעיף 107 לחוק כדי להאריך מועד לתיקון ושינוי שומה, ויש מי שקבע כי בחלוף המועד הקבוע בסעיף 85, לא ניתן עוד לתקן ולשנות את השומה וכי מועד זה מקים מחסום התיישנות עליו לא ניתן להתגבר על ידי הוראות סעיף 107 הנ"ל (ראו בין המצדדים באפשרות הארכת מועדים - עמ"ש (חי) 14/89 קייסון נ' מנהל מס שבח חיפה (18.1.1990); ו"ע (י-ם) 1018/06 חברת פרויקטים גן העיר בע"מ נ' מדינת ישראל (12.12.2007); ו"ע (י-ם) 1007/05 המשלחת הדתית הרוסית של הפטריארכיה של מוסקבה נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ירושלים (22.08.2007); ו"ע (ת"א) 1063/02 סולטן נ' מנהל מס שבח נתניה (08.01.2007), ולעומת זאת הסבורים כי לא ניתן להאריך את המועד - ו"ע (י-ם) 1025/05 הדר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (22.08.2007); ו"ע (י-ם) 710/10 אל תמימי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (4.5.2011)).

בע"א 7759/07 הנ"ל לא נקבעה כל הלכה בשאלה. כבי' השופט א' רובינשטיין העיר כי לגישתו אין למנוע הארכת מועד לעשיית שימוש בסעיף 85, גם אם הדבר ייעשה רק בנסיבות חריגות, אולם הערה זו הייתה הערת אגב בלבד ושאר חברי ההרכב נמנעו מהבעת דעה כלשהי.

33. לשון הוראת סעיף 107, המעניקה למנהל סמכות להאריך כל מועד, יכולה להחיל בחובה גם את הסמכות להארכת התקופה לתיקון ושינוי שומה. עם זאת, הלכה היא כי כל חוק, לרבות בתחום דיני המס, יפורש על-פי תכליתו (ראו ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985)).





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

ראינו כי לדיני המס תכליות רבות, שכל אחת מהן עשויה להוביל לתוצאה שונה. כדי לבחור לאיזו מן התכליות השונות יש לתת בכורה בפרשנות ההוראה, עלינו להתבונן גם על דברי החקיקה האחרים העוסקים בנסיבות דומות של תיקון ושינוי שומה. להוראות אלו חשיבות הן משום שיש בהן להצביע על התכלית המרכזית לפירוש ההוראה והן משום שמקובל לפרש את הדין תוך התבוננות כוללת ולמען קידום ההרמוניה החקיקתית (ראו לעניין פרשנות המבוססת על הרמוניה חקיקתית א' ברק **פרשנות תכליתית במשפט** 415 (2003); א' ברק **פרשנות במשפט** כרך שני – פרשנות החקיקה 327 (1993); ע"פ 3027/90 **חברת מודיעים בינוי ופיתוח בע"מ נ' מדינת ישראל**, פ"ד מה(4) 364 (1991); ע"א 2512/90 **סופרגו חברה ישראלית להפצת גז בע"מ נ' תופיני סער**, פ"ד מה(4) 405 (1991); ע"א 1321/02 **נוה בנין ופיתוח בע"מ נ' הוועדה לבניה למגורים ולתעשייה, מחוז המרכז**, פ"ד נז(4) 119 (2003)).

כך למשל אומר בית המשפט בבג"צ 693/91 **אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים**, פ"ד מז(1) 749 (1993):

דבר חקיקה אינו עומד בבדידותו. הוא מהווה חלק ממערך החקיקה. הוא משתלב לתוכו, תוך שאיפה להרמוניה חקיקתית. "כל חוק אינו עומד בפני עצמו... החוקים כולם מהווים מערכת אחת, והם משתלבים בתוכה אלה באלה, תוך הרמוניה חקיקתית" (בג"צ 399/85 [9] הנ"ל, בעמ' 306). אכן, המפרש חוק אחד, מפרש את החקיקה כולה. החוק הבודד עומד ביחס למערך החקיקה במערך של כלים שלובים. מערך החקיקה כולו משפיע על גיבוש תכלית החקיקה של חוק בודד. חוק מוקדם משפיע על תכליתו של חוק מאוחר. חוק מאוחר משפיע על תכליתו של חוק מוקדם.

34. הכלל בדבר הרמוניה חקיקתית משמעו כי יש לפרש את החוק באופן שימנע הוראות נוגדות, מתוך הצורך להאחדת הכללים המשפטיים (א' ברק **פרשנות החקיקה** לעיל בעמ' 333).

עוד נזכיר כי לעקרון ההרמוניה החקיקתית חשיבות מיוחדות בפרשנות חוקים בעלי זיקה זה לזה, חוקים העוסקים בתחומי משפט קרובים או כלשון השופט ברק, חוקים "מאותו עניין" (א' ברק **פרשנות החקיקה** לעיל בעמ' 341). בחוקים שונים העוסקים באותו עניין, חוקים שתכליתם קרובה, ראוי לפרש ביטויים דומים באופן זהה, לשמור על אחידות ההסדרים המשפטיים ולתת להם משמעות זהה. חוקים שנועדו לאותה תכלית יפורשו כאילו הינם "מערכת חקיקה אחת הבנויה חלקים חלקים כשלכל אחד מהם תפקיד משלו במסגרת תכלית כוללת או פשרה בין מספר תכליות" (ברק לעיל עמ' 342-343).





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

הכנסה, המסמיך את פקיד השומה לפתוח שומות וקבע כי אין אפשרות להארכת המועדים (ראו ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל-אביב 4, פ"ד יט(1) 245 (1965); ע"א 976/06 הנ"ל פסקה 27 ואילך).

כך גם אין סמכות להארכת מועדים לפתיחת שומות מס ערך מוסף או בשאר דיני המס.

39. משבאים לפרש את הוראת סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין יש לבחון האם ההוראות לתיקון שומות בחוק מיסוי מקרקעין כוללות בחובן תכלית מיוחדת המצדיקה פרשנות שאינה עולה בקנה אחד עם הפרשנות ההרמונית של החקיקה בתחומי משפט קרובים. המערער לא השכיל להצביע על תכלית מיוחדת שכזו. דומה שגם בעניין כספי הנ"ל (ע"א 7759/07 לעיל) אין כל הסבר מדוע להוראות התיקון בחוק מיסוי מקרקעין תכלית שונה מהוראות התיקון בחוקי המס האחרים ובמיוחד להוראות סעיף 147 לפקודה. ודוק, חוק מיסוי מקרקעין אינו אלא חוק בדבר מיסוי רווח הון. אין בחוק מיסוי מקרקעין תכלית מיוחדת שתצדיק פתיחת שומות סופיות בעת מיסוי רווח הון הנובע לנישום במכירת זכויות במקרקעין, בעוד שהשומות שהוצאו לו למיסוי רווח הון הנובע במכירת זכויות שאינן מקרקעין, יהיו נתונות להתיישנות מהותית ולא ניתן יהיה לתקן ולשנותן לאחר חלוף התקופות הקבועות בסעיף 147 לפקודה. מודע אני לכך כי המועדים על פי החיקוקים הנפרדים עשויים להיות שונים, אולם אין בכך די כדי להצביע על קיומה של תכלית נפרדת ושונה.

40. קביעת מועד סופי לביצוע פעולות על פי דיני המס הינה הכרחית לקיומה של מערכת מס. כך למשל בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001), שם נתבעה השבת מס ששולם ביתר, אומר בית המשפט (כב' השופט מ' חשין):

אחד היסודות החשובים המהווים חלק בלתי נפרד מן ההסדרים הסטטוטוריים למיניהם הוא יסוד המועדים הקבועים בדין להשגות, לעררים, לערעורים, לתביעות השבה ולעוד פעילויות כיוצא באלו. ואלה כולם באים - לעתים מזומנות - תחת ההסדרים הקבועים במשפט הפרטי. כך היא, למשל, קביעת חוק מסים עקיפים (בסעיף 6 ב) כי מס עקיף ששולם ביתר יוחזר למי ששילמו, אם המשלם ביקש את החזר תוך תקופה שנקבעה בחוק (חמש שנים או שלוש שנים, בהתאם לסוג הטובין). הוא הדין בחוק מס ערך מוסף, הכולל הוראות מפורטות עד-דק לפעילויות של השגות למיניהן ולהחזרי מס ששולם. כך הוא אף, למותר לומר, בפקודת מס הכנסה, והדברים ידועים.

ובהמשך:



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

אכן, התיישנות היא איבר בשיטת המשפט – איבר חיוני – כמוה כאיברי משפט אחרים. ושומה עלינו לכבדה בגדדיה כשם שמכבדים אנו כל נורמה אחרת במשפט.

41. סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, כמו סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, התפרשו בפסיקה כקובעים תקופות התיישנות, כלומר קובעים כי בתום התקופות שנקבעו בהן קם מחסום מפני בדיקה מחדש של השומה, תיקונה ושינוייה. מחסום זה יקום, אף אם יתברר כי נפלה טעות בשומה או שקיימים שיקולים נכבדים לתיקון (ראו למשל ע"א 1458/99 רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו"ד (2) 174 (2001); ע"א 5040/03 מצפה 6896/19 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב, פ"ד נח(6) 180, 187 (2004); ו"ע (י-ם) 710/10 לעיל).

ההתייחסות לסעיף 85 כהוראת התיישנות מחייבת את המסקנה כי לא ניתן להאריך את המועדים מכוח שיקול הדעת הנתון למנהל לפי סעיף 107 לחוק.

42. ניתן לסכם ולקבוע כי על פי התכליות המגוונות של דיני המס, לרבות התכלית של שמירת הודאות והיעילות וסופיות השומה, ובמסגרת הרצון לשמור על הרמוניה חקיקתית, יש לפרש את הוראת סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין בצמצום ואין להחילה על הארכת התקופות לתיקון ושינוי שומות קבוע בסעיף 85. פירוש מצמצם כזה ימנע פגיעה בסופיות השומה וישמר את הזיקה שבין חוק מיסוי מקרקעין למיסוי רווחי הון על פי הפקודה. הארכת המועדים לפתיחת השומות על פי סעיף 107 עלולה לגרום לפערים בלתי נסבלים בין קביעות שומות המס על פי פקודת מס הכנסה, קביעות אותן לא ניתן לשנות לאחר חלוף המועדים על פי סעיף 147 לפקודה, לבין קביעת השומה בעקבות פתיחת שומה על פי חוק מיסוי מקרקעין. צריך לזכור כי קבלת הטענה כי ניתן להאריך את המועד לפתיחת השומות תעניק גם למנהל אפשרות ליזום פתיחת שומה. כך למשל יוכל המנהל לפתוח שומות שנים רבות לאחר שהשומות הפכו לסופיות, ולחייב במס מכירת נכס הכפוף לחוק מיסוי מקרקעין, מבלי שהנישום יוכל לבקש לפתוח ולתקן את שומת מס ההכנסה אשר בגדרה נכללה התייחסות לאותו נכס וכדומה. הקשר ההדוק בין החוקים מחייב פרשנות דומה גם בנוגע לכלים לתיקון ושינוי שומות.

### השוואה לסעיף 85א' לחוק מיסוי מקרקעין

43. במסגרת תיקון מס' 55 לחוק מיסוי מקרקעין משנת 2005 הוסף סעיף 85א' לחוק (שתוקן שוב בתיקון מס' 70). סעיף 85א' כנוסחו היום קובע:

התקיימו התנאים המזכים בפטור ממס לפי חלק ה2 לפקודה, לאחר שחלפו ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, יתקן המנהל את השומה, על אף האמור בסעיף 85.

תכלית ההוראה הינה לאפשר תיקון שומה במקרים של שינוי מבנה בחברה גם לאחר חלוף המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק. כך גם עולה מהצעת החוק (ה"ח 105 מיום 31.5.2004 עמ' 477) שבה נאמר:

במטרה לאפשר את מתן הפטור הקבוע בחלק ה-2 לפקודה, שהתנאים בו מתקיימים לאחר שחלף מועד ההתיישנות, מוצע להוסיף לחוק את סעיף 85א' ולאפשר פתיחת שומה גם לאחר שחלפו 4 שנים, אם התקיימו הנסיבות לפטור ממס הקבועות בחלק ה-2 לפקודה לאחר שחלפה תקופה כאמור.

הוראה זו המאפשרת פתיחת שומה גם לאחר חלוף המועד במקרים של שינוי מבנה על פי הפקודה, נדרשה רק משום שהמחוקק סבר כי בהעדרה של הוראה מיוחדת לא ניתן להאריך את המועד. אילו ניתן היה להאריך את המועד על פי סעיף 107(א) לחוק, לא היה כל צורך בהוראה מיוחדת זו.

44. קבלת עמדת העורר ולפיה ניתן להאריך את המועד מכוח סעיף 107(א) לחוק מייטרת את ההוראה המיוחדת הזו. חזקה שהמחוקק לא שיחת מילותיו לריק ואם מצא כי יש צורך בהוראה מיוחדת להארכת מועד בנסיבות של שינוי מבנה, מתחייבת המסקנה כי ללא הוראה מיוחדת שכזו אין למנהל כל סמכות להארכת תקופת "התיישנותה" של השומה. יתרה מזו, הצורך בהרמוניה חקיקתית מחייב אף הוא להניח כי המחוקק העניק סמכות הארכה מיוחדת רק בנסיבות המנויות בסעיף 85א' לחוק ובכל מקרה אחר אין למנהל סמכות הארכה.

### סיכום ביניים

45. בשים לב לכל האמור דעתנו הינה כי סעיף 107(א) לפקודה אינו מסמיך את המנהל להאריך את המועד לתיקון השומות ועל כן הערר על החלטת המשיב שלא להאריך את המועד על פי סעיף 107(א) דינו להידחות על הסף.

### תיקון שומה מכוח עקרונות המשפט המנהלי

46. ראינו לעיל כי המשפט המנהלי אינו כולל הוראת סופיות נוקשה וכי מכוח העקרונות הכלליים ניתן לתקן ולשנות החלטות מנהליות. לפיכך עולה השאלה האם ניתן לתקן ולשנות שומות שהוצאו על פי חוק מיסוי מקרקעין מכוח עקרונות כלליים אלו, אף אם אין סמכות להארכת המועד על פי הוראות סעיף 85 לחוק. טענה זו לא נטענה על ידי העורר אך מאחר ונדונה בפסיקה מצאנו לנכון להעיר מספר הערות על אפשרות זו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

47. בע"א 1458/99 הנ"ל בחן בית המשפט האם ניתן לתקן שומה מכוח הסמכות הכללית לשינוי החלטות (עמ' 189). דברים אלו נאמרו למעלה מן הצורך מבלי שבית המשפט מכריע האם אכן ניתן לעשות שימוש בעקרונותיו הכלליים מקום שבו חלפו המועדים הקבועים בסעיף 85. גם בע"א 5040/03 הנ"ל נבחנה הטענה. כבי' השופט עדיאל סבר בדעת יחיד כי ניתן להאריך מועדים לתיקון שומה מכוח העקרונות הכלליים של המשפט המנהלי וסעיף 15 לחוק הפרשנות, התשמ"א – 1981, אולם חבריו להרכב, הנשיא ברק והשופט ריבלין, הותירו שאלה זו ללא הכרעה (שם, עמ' 191).

48. גם במקרה זה איננו סבורים כי יש מקום לבחון את אפשרות הארכת מועד מכוח סעיף 15 לחוק הפרשנות ועקרונותיו הכלליים של המשפט המנהלי, שכן בכל מקרה לא עומדת לעורר עילה ראויה המצדיקה הארכת מועד לתיקון ולשינוי.

### העילות להארכת מועד

49. כפי שראינו לעיל, השומה המקורית הוצאה על ידי המשיב כבר ביום 7.7.2005, כלומר למעלה מ-7 שנים לפני הגשת הערר. בשנת 2007 הגיש העורר בקשה לתיקון השומה. משנדחתה הבקשה הגיש ערר לוועדת הערר ולאחר מכן ערעור לבית המשפט העליון. בכל ההליכים האמורים לא העלה העורר, ולו גם ברמז, את הטענות המועלות כעת. יתרה מזו, הטענה בדבר הזכות לקיזוז הפסדים הועלתה לראשונה בהליך הנוכחי בשנת 2013 והטענה כי היה על המשיב לפעול מיזמתו לתיקון השומה עם קבלת האישור לקיזוז ההפסדים נזכרה לראשונה בבקשה לתיקון כתב הערר.

העורר אינו מבהיר מדוע המתין שנים כה רבות עד הגשת הבקשה לתיקון. מדובר בהוצאות שהוצאו לפני חלוף המועד לפי סעיף 85. גם האישור לקיזוז הפסדיו ניתן בשנת 2008, בטרם חלף המועד לבקש את התיקון.

50. נישום המבקש לתקן או לשנות החלטה, בין בגדרן של הוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין ובין בגדרם של העקרונות הכלליים של המשפט המנהלי, צריך לשכנע לא רק בעילה לתיקון אלא גם כי התעכב בבקשתו מטעמים ראויים המצדיקים סטייה מעיקרון סופיות השומה (ראו לעניין סיבה מספקת לתיקון ו"ע (י-ם) 1025/05 לעיל). צריך לזכור כי בין השיקולים שיש להביא בחשבון בעת הארכת מועד נכלל אינטרס ההסתמכות של הרשות המנהלית ושל הציבור. נישום שאינו נוקט בפעולה, מחכה עד חלוף המועד להגשת הבקשה לתיקון, יוצר אצל הציבור והרשות צפייה כי השומה סופית וכי ניתן לעשות שימוש בכספי המס ששולמו לצרכי הציבור.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

51. העורר מבקש לתקן את השומה ולאפשר לו לנכות מהשבח תשלום דמי הסכמה למינהל בסך של 501,965 ₪ ששולמו בחודש 04.2009, תשלום שכר טרחה בסך של 251,443 ₪ ששולם בשנת 2007, תשלום הוצאות כינוס בסך של 279,226 ₪ וקיצוץ הפסדים בסך של כ-700,000 ₪ על פי אישור פקיד השומה מיום 21.12.2008. כל התשלומים לרבות דמי ההסכמה למינהל, שכר הכונס והוצאות הכינוס היו ידועים לכונס בטרם חלפה תקופת התיישנות השומה. יתרה מזו, הדיון בוועדת הערר התקיים בשנת 2008 ופסק הדין ניתן ביום 6.11.2008. פסק הדין בערעור לבית המשפט העליון ניתן ביום 26.4.2010. בכל ההליכים יכל העורר להעלות את טענותיו, לבקש להביא ראיות או לבקש לתקן את השומה כדי לכלול את ההוצאות הנטענות, אך הוא לא עשה כן. אין כל הסבר למחדלו זה של המערער.

52. זאת ועוד, גם הטענה כי היה על המנהל לפעול מיזמתו ולאשר את קיצוץ ההפסדים על פי אישור פקיד השומה אינה יכולה להואיל. כבר נפסק כי הזכות לקיצוץ הפסדים הינה זכות אישית (ראו ע"א 7800/10 מטרי נ' אלקון (3.3.2014); ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ נ' ארנברג (22.9.2014)). מנהל מיסוי מקרקעין אינו רשאי להכיר בקיצוץ הפסדיו של נישום אלא אם ביקש זאת הנישום. יתרה מזו, קיצוץ ההפסדים לבקשת בעל תפקיד, כמו כונס נכסים על נכס, מותנה בכך כי גם זכות הקיצוץ כלולה בנכסי הכינוס (ראו ע"א 9060/11 הנ"ל).

סעיף 48ב(א)(1) לחוק קובע:

[...]

(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיצוץ הפסדים, או שיש לזכות מהמס סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה, ובמקרה זה יתאם המנהל את המס לפי זה והוראות חוק זה יחולו על גביית המקדמה; (ההדגשה הוספה – ר' ס').

משמע, המחוקק התנה את קיצוץ ההפסד בכך שהנישום ימציא את האישור ויביע את רצונו כי ייעשה שימוש בהפסדים להקטנת החוב במס שבח. נישום אינו יכול להניח כי מנהל מיסוי מקרקעין יפעל מיזמתו לביצוע הקיצוץ ולתיאום המס.

משמע, גם הטענה שהוספה בערר המתוקן אינה יכולה להואיל לעורר ולהצדיק הארכת המועד לאחר שחלף המועד לתיקון ושינוי השומה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ו"ע 12-09-53452 בר גיורא נ' מנהל מס שבח חדרה

### סוף דבר

53. בשים לב לכלל האמור אנו מקבלים את עמדת המשיב וקובעים כי לא נפל כל פגם בהחלטת המשיב שקבע כי אין להאריך את המועד להגשת בקשה לפתיחת השומה ומורים על דחייתו של הערר על הסף.

הערר ישלם למשיב הוצאות בסך של 10,000 ₪.

ניתנה היום, י' סיוון תשע"ה, 28 מאי 2015, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח  
חבר הוועדה

יחזקאל-גולן גלית רו"ח  
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט  
יו"ד הוועדה