



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

עורר

אפי חוגי  
ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

משיב

מנהל מיסוי מקרקעין ת"א  
ע"י ב"כ עוה"ד מאיר פורת ולירון ארצי  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### החלטה

#### יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי

#### פתח דבר

1. העורר הוא נכה ולטענתו הוא זכאי להקלה במס רכישה בגין דירת מגורים שרכש בתאריך 20.2.2011, בהסתמך על תקנה 11 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974 (להלן – **תקנות מס רכישה**).  
העורר דיווח על העסקה במסגרת שומה עצמית אך חישב את מס הרכישה מבלי לקחת בחשבון את ההקלה לה הוא זכאי כ"נכה". מנהל מיסוי מקרקעין אישר את השומה העצמית של העורר (בתאריך 1.3.2011) והעורר שילם את המס על פיה.
2. בתאריך 12.3.2018, בחלוף 7 שנים מיום אישור שומתו העצמית, פנה העורר למשיב בבקשה לתיקון השומה בטענה שנתגלתה בה טעות, שכן היא אינה מביאה לידי ביטוי את ההקלה במס רכישה לה הוא זכאי בתור "נכה".
3. העורר מודע לכך שחלפה מגבלת הזמן בת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – **החוק**) לתיקון השומה ולכן הוא מבקש כי המשיב יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 107 לחוק ויאריך את המועד לתיקון השומה מעבר לארבע השנים.
4. המשיב טוען **טענת סף** לפיה לא ניתן לתקן את שומת המס לאחר שחלפה מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק.  
לטענתו, הוראת סעיף 85 לחוק קובעת התיישנות "**מהותית**" ולכן אין בידו את "הסמכות" לפתוח את השומה בחלוף ארבע שנים מיום שנעשתה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

- מנגד, העורר טוען כי אין מניעה עקרונית להאריך את מועד ארבע השנים באמצעות סעיף 107 לחוק. תוצאה זו נובעת לטעמו הן מנוסחו הרחב של סעיף 107 לחוק, החל על הארכת "כל מועד שנקבע בחוק זה", והן מאיזון האינטרסים הראוי בין עקרון סופיות השומה לבין עקרון גביית מס אמת. לטענת העורר קיימת בנסיבות עניינו "סיבה מספקת" למתן הארכה המבוקשת.
- בכל הנוגע לטענת העורר כי יש לשאוף לתוצאה המאפשרת את תיקון השומה על מנת להגיע ל"מס אמת", טוען המשיב כי סופיות השומה היא-היא מס אמת ולכן אין בהתנגדותו לתיקון השומה משום פגיעה בעיקרון זה.
5. יצוין כי העורר טוען, כטענה עיקרית, כי הוא זכאי לארכה להגשת השגה על השומה.
- רק לחילופין הוא טוען, כי ככל שתידחה בקשתו זו, הוא מבקש הארכת המועד לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק.
6. בכל הנוגע לבקשה למתן ארכה להגשת השגה, המנהל מתנגד לה מכמה טעמים: האחד, לטענת המשיב לא ניתן להגיש השגה על שומה המאשרת את השומה העצמית של הנישום. במקרה זה לא ניתן לומר כי יש "מחלוקת" בין הצדדים ולכן אין סיבה להשיג על השומה.
- השני, לא ניתן לרפא את הפגם של ההתיישנות המהותית שבסעיף 85 לחוק, בחלוף מגבלת הזמן הקבועה בו, באמצעות הגשת בקשה להארכת מועד להגשת השגה. תכליתה של בקשה כזו היא לעקוף את ההתיישנות המהותית שבסעיף 85 לחוק.
7. המשיב הסכים כי הערר יידון כאילו ניתנה הארכה הנדרשת להגשתו, על מנת לאפשר בירור ענייני בשאלות העומדות על הפרק.
- כן הסכים המשיב, כי למרות שלא ניתנה החלטה מטעמו שלא להאריך את המועד להגשת השגה, לצורך יעילות ופישוט הדיון ייחשב הדבר כאילו ניתנה על ידו החלטה הדוחה את הבקשה למתן ארכה להגשת השגה (פרוטוקול מתאריך 19.2.2019).
8. כאמור, בהחלטת המשיב בבקשת הנישום לקבלת ארכה לתיקון השומה, הוא בחר שלא להביע עמדה לעניין קיומה או העדרה של "סיבה מספקת" לפי סעיף 107 לחוק, וממילא גם לא הביע עמדתו לגוף תיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק. המשיב הסתפק בטענה כי ידיו כבולות לאור ההתיישנות המהותית הקבועה בסעיף 85 לחוק (התייחסות להעדר קיומה של "סיבה מספקת" ניתנה בסיכומי המשיב, ועל כך בהמשך).
9. לטענת העורר, בתאריך 4.2.2018 נקבעה לו נכות בשיעור של 100% על ידי המוסד לביטוח לאומי בתחולה רטרואקטיבית מתאריך 1.11.2017 (מכתב העורר מתאריך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

12.3.2018; תשובת המשיב מתאריך 8.5.2018). לטענת העורר קיימת לו נכות קודמת בשיעור של 60% בשל קטיעת יד. העורר ציין כי נודע לו לראשונה על זכותו להקלה במס רכישה בעקבות קביעת הוועדה של הביטוח הלאומי.

10. בערר שלפניי עולה שאלה עתיקת יומין – האם מנהל מיסוי מקרקעין רשאי להאריך את תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לתיקון שומה, על פי בקשת הנישום?

בתוך כך עולה שאלה מקדמית, האם המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק הוא מסוג המועדים שניתן להאריך לפי סעיף 107 לחוק?

המשיב טוען כי המועד בסעיף 85 לחוק הוא מועד "מהותי" כך שבחלוף המועד החוקי (ארבע שנים) מתפוגגת הזכות לתיקון השומה ואיננה עוד. העורר מצדו טוען כי מדובר במועד פרוצדוראלי שניתן להארכה.

**על פי מה תיפול ההכרעה בשאלה?**

את התשובה לשאלה נבסס על איזון ראוי בין האינטרסים המתנגשים. מחד גיסא, האינטרס של תשלום מס אמת, המצדד במתן ארכה גם מעבר למגבלת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק באופן שישולם המס האמיתי, לא פחות ולא יותר מכך. מאידך גיסא, אינטרס ההסתמכות על השומה, הן של הנישום והן של המנהל, הנובע מעיקרון סופיות השומה והתורם לוודאות, ליציבות, תוך שמירת זכותם של הנישום והמנהל כי לא יוטרדו עד אין סוף בעניין השומה.

אך קודם לדיון בשאלה נכבדה זו, אפתח בדיון בטענתו העיקרית של העורר, לפיה הוא זכאי לבקש הארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק לצורך הגשת השגה על השומה.

### **בקשת העורר למתן ארכה להגשת השגה**

11. העורר טוען, כטענה עיקרית, כי הוא זכאי לבקש ארכה להגשת השגה על השומה, בהסתמך על סעיף 107 לחוק.

המשיב טוען כי העורר אינו זכאי לבקש ארכה להגשת השגה, משני טעמים: האחד, משום שלא ניתן להגיש השגה על שומה שהיא אישור שומתו העצמית של נישום ולכן ממילא אין טעם בבחינת הבקשה למתן הארכה. השני, כי במתן ארכה להגשת השגה על השומה יהיה משום מסלול עוקף למגבלת הזמן לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק וזאת אין לאפשר.

12. בהקשר זה טוען המשיב, כי נימוק נוסף לשלילת בקשת הנישום למתן ארכה להגשת השגה, היא העובדה שעל דחיית בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק יש להגיש ערר ולא השגה. המשיב חוזר על טיעון זה כמה פעמים במהלך סיכומיו. נדמה לי כי בכך נפלה שגגה מלפניו, משום שהעורר מבקש להגיש השגה על השומה עצמה, ולא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ר"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

על החלטת המשיב לדחות את בקשתו לתיקון השומה. על כן, אין מקום לשלול את בקשתו למתן ארכה להגשת השגה מנימוק זה.  
13. ואלו הוראות החוק הרלוונטיות:

לפי סעיף 78(א) לחוק, משנמסרה למנהל הצהרת הרוכש יראו את ההצהרה כשומה עצמית, ועל המנהל לשלוח למוסר ההצהרה הודעה בדבר סכום המס בהתאם להצהרה, כאשר "דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86". שומה זו מבוססת על הצהרתו של הנישום, והמנהל אינו מפעיל לגביה שיקול דעת, כאשר המטרה היא לחייב את הנישום לשלם את המס שאינו שנוי במחלוקת.

לפי סעיף 78(ב) לחוק, המנהל רשאי לאשר את השומה העצמית כפי שהיא או לקבוע שומה "לפי מיטב שפיטתו". המנהל רשאי לתקן את השומה אם נפלה בשומה טעות חשבון והיא עדיין תחשב לשומה עצמית (סעיף 78(ב)(3)).

סעיף 87 לחוק, עניינו בזכותו של הנישום להגיש השגה על השומה והוא קובע כדלקמן: "היה אדם חולק על השומה רשאי הוא לבקש מהמנהל, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש את הנימוקים להשגה על השומה, את סכום המס הנובע מהם ואת דרך חישובו (להלן – סכום המס שאינו שנוי במחלוקת), ותוגש בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו הודעת השומה; הוכח להנחת דעתו של המנהל שהאדם החולק על השומה היה מנוע מלהגיש את הבקשה בתוך המועד האמור משום שנעדר מן הארץ או היה חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות".

14. השאלה היא, האם נישום רשאי להגיש השגה על שומה עצמית שאושרה והתקבלה כפי שהיא מבלי שהמנהל התערב בה?

15. נקודת המוצא בתהליך פרשנותם של חוקים היא הלשון שבה נוקט החוק.

על פניו, לשון סעיף 87 לחוק נוקטת במונח "שומה" ומשתמע מכך כי ניתן להשיג הן על שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המנהל והן על שומה שהיא אישור השומה העצמית של הנישום בלא התערבות המנהל (ראו גם אהרון נמדר **מס שבח מקרקעין חלק שני, חישוב המס ותשלומו** (מהדורה שביעית, 2012), עמוד 726 ה"ש 63) (להלן – נמדר).

16. אולם, לשון החוק היא אך נקודת המוצא בתהליך הפרשני ואינה נקודת הסיום. מבין האפשרויות השונות שהלשון מאפשרת, יש לבחור את זו המגשימה באופן המיטבי את תכלית החקיקה.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

17. הליך ההשגה הוא הליך מינהלי במסגרתו בוחנת הרשות המינהלית בשנית את החלטתה. הליך זה נועד "ללבן את המחלוקת שבין החייב במס לרשות במסגרת פנימית לפני שמוציאים אותה להכרעה חיצונית של בית המשפט" (ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836, 849 (2005)).

18. פרופ' אהרון נמדר מסביר בספרו את מהות הליך ההשגה: "המחוקק מאפשר לנישום, הקובל כי החלטת המנהל מקפחת אותו, להגיש השגה למנהל..."; "סעיפים 87 ו-88 לחוק מתנים את הליכי ההשגה והערעור לפי החוק בהוצאתה של שומה על ידי המנהל שעליה חולק הנישום. ללא קיומה של שומה לא ניתן להשיג על החלטת המנהל"; "המחוקק התכוון לתת לצדדים אפשרות ממשית לסיים את המחלוקת ביניהם ולהגיע להסכמה באשר לחיוב במס" (ראו, נמדר עמוד 717, עמוד 718 ו-עמוד 728, בהתאמה).

19. הנה כי כן, בבסיס הליך ההשגה ניצבת מחלוקת בין הנישום לבין הרשות כאשר הנישום הוא בגדר מי ש"חולק" על החלטת הרשות.

לאור זאת, פשיטא כי הליך השגה אינו האכסניה המתאימה במקרה בו הרשות אישרה את שומתו העצמית של הנישום ולא התערבה או הפעילה לגביה כל שיקול דעת וכאשר אין בעצם "מחלוקת" ביניהם. במקרה זה לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 87 לחוק לפיו "היה אדם חולק על השומה" (אציין כי הנוסח הרלוונטי של סעיף 87 לחוק החל בענייננו, לפני שהוחלף בתיקון מס' 70 לחוק, היה "הרואה עצמו מקופח בהודעת שומה". ברי כי אין "קיפוח" במקרה בו השומה שהוצאה היא אישור השומה העצמית שהגיש הנישום).

20. כאמור, מטרת הליך ההשגה היא לאפשר לצדדים החלוקים ביניהם להגיע להסכמה טרם תועבר המחלוקת לדיון בערכאות המשפטיות.

מאחר שבסיטואציה של שומה עצמית שאושרה על ידי המנהל אין כל "מחלוקת" בין המנהל לבין הנישום, תכלית החקיקה מחייבת להגביל את אפשרות הגשת ההשגה במקרה בו המנהל התערב בשומה העצמית והוציא שומה לפי מיטב השפיטה באופן שנולדה מחלוקת בין הצדדים.

21. מסקנה זו עולה גם מדברי ההסבר לתיקון מספר 70 לחוק מיסוי מקרקעין, שם צוין כי סעיף 87 לחוק עוסק בזכותו של הנישום להגיש השגה על שומה שהוצאה לו לפי מיטב שפיטתו של המנהל (הצעות חוק הממשלה 541 י' בחשוון התשע"א 18.10.2010, עמוד 102) (ראו גם ו"ע (מינהליים חי') 53452-09-12 אבשלום בר גיורא נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה פסקה 9 (28.05.2015)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

22. יוצא אפוא שהדרך לתיקון טעות שהתגלתה בשומה עצמית של נישום, שקיבלה את אישור המנהל, היא הגשת בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק תוך עמידה בתנאי הסעיף (ראו, אבי גורמן ושי אהרונוביץ' **מיסוי מקרקעין פרשנות, הלכה ומעשה** עמוד 898 ה"ש 41 (כרך ב, 2017), המצדדים בגישה זו. עם זאת, לדעתם מאחר שנוסח סעיף 87 לחוק אינו מפנה לסעיף הספציפי שלפיו הוצאה השומה, אלא מסתפק במילה "שומה", ייתכן ובמקרים קיצוניים יהיה מקום לדון בהשגה על שומה עצמית (שם, בעמוד 939)).
23. דעתי עם הגישה לפיה, הדרך המתאימה להלך בה במקרה של בקשה לתיקון שומה עצמית שהתקבלה ללא התערבות המנהל, היא הגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85(א) לחוק.
- סעיף 85(א) מקנה למנהל את הסמכות לתקן שומה, בין עצמית ובין לפי מיטב השפיטה ("שנעשתה לפי סעיף 78(ב)"), במקרים המפורטים בסעיף: אם נתגלו עובדות חדשות העשויות לשנות את סכום המס; אם המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס; אם נתגלתה טעות בשומה.
24. **כפועל יוצא מהמסקנה לפיה האכסניה הנכונה לתיקון טעות שנפלה בשומה עצמית שאושרה על ידי המנהל היא הגשת בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85(א) לחוק, יש לדחות את בקשת העורר להארכת מועד להגשת השגה.**
- סעיף 85(א) לחוק קובע הסדר ספציפי וייחודי המאפשר לנישום העומד בתנאיו לבקש את תיקון שומתו העצמית. הסדר זה כולל עמידה במגבלת הזמן של ארבע שנים ובשלוש העילות הקבועות בו. מתן אפשרות לנישום להגיש השגה על שומה עצמית עלול לעקר הסדר זה מתוכו.
25. אף אם הייתי אומרת כי יהיה זה ראוי לאפשר, במקרים קיצוניים ויוצאי דופן, להגיש השגה על שומה עצמית שאושרה ללא התערבות המנהל, לא הונחה בפני תשתית עובדתית המסבירה מדוע נסיבות עניינו של העורר נופלות בגדר אותם מקרים המאפשרים את החריגה מהכלל. כאשר הארכת המועד להגשת השגה היא בגין שומה עצמית שאושרה על ידי המנהל, מוטל על הנישום הנטל להוכיח כי הוא נופל בגדר אותם מקרים חריגים המאפשרים את הסטייה מהכלל.
26. למעלה מהצורך, ולמען שלמות התמונה, אציין כי למשיב סמכות להאריך את המועד להגשת השגה מכוח המנגנון הפנימי הקבוע בסעיף 87(א) לחוק, מבלי להידרש להארכת מועד לפי תנאי סעיף 107 לחוק. למנהל הסמכות להאריך את המועד אם **"הוכח להנחת דעתו של המנהל שהאדם החולק על השומה היה מנוע מלהגיש את**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ר"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

הבקשה בתוך המועד האמור משום שנעדר מן הארץ או היה חולה או מכל סיבה סבירה אחרת, רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות". סמכות זו אינה מוגבלת בזמן וניצבת לצד סמכותו של המנהל להאריך מועד לפי סעיף 107 לחוק ככל שהנישום הראה "סיבה מספקת" לאיחור. מאחר שסעיף 87(א) לחוק מהווה דין ספציפי להארכת מועד להגשת השגה, דרך המלך למתן ארכה להגשת השגה תהא באמצעותו.

### הארכת מועד לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק

27. סעיף 85(א) לחוק קובע:

"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".

28. לצד סמכות זו קבועה בסעיף 107 לחוק סמכות כללית להארכת מועדים לפיה "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה".

29. אין מחלוקת כי פניית העורר לתיקון השומה נעשתה שבע שנים לאחר אישור שומתו העצמית, דהיינו, כשלוש שנים לאחר חלוף מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק. העורר מבקש כי המשיב יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 107 לחוק ויאריך את המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה. המנהל מצדו טוען כי ידיו כבולות וכי אין לו את הסמכות להיענות לבקשה משום שהתיישנות השומה לפי סעיף 85 לחוק היא התיישנות "מהותית" ומשכך אינה ניתנת להארכה.

30. על מה מסתמך המשיב בטענתו כי התיישנות השומה לפי סעיף 85 לחוק היא "התיישנות מהותית"?

המנהל מסתמך על שורה של טעמים. אפנה אפוא לבחון אותם כסדרם.

אקדים ואומר כי לא מצאתי לקבל את הטעמים שהציג המשיב לביסוס טענתו זו.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

31. אחד הטעמים שמביא המשיב לביסוס טענתו כי ההתיישנות שבסעיף 85 לחוק היא "מהותית" נשען על פרשנותו לסעיף 107 לחוק.

לטענתו, למרות לשונו הרחבה של סעיף 107 לחוק, לפיה ניתן להאריך על פיו "כל מועד שנקבע בחוק זה", ישנם מקרים בהם לא ניתן להאריך מועד לפי סעיף 107 לחוק, למשל, את המועד למתן החלטה בהשגה לפי סעיף 87 לחוק, וזאת בהסתמך על הלכת **סמי ואיקאפוד** (ע"א 5954/04 **פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי** (22.04.2007); דנ"א 3993/07 **פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ** (14.07.2011)).

מכאן מסיק המשיב כי אין בסיס לטענה לפיה אין מניעה להאריך את המועד שבסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107.

32. אין בידי לקבל את הטענה מכמה טעמים.

**ראשית**, בטענת המשיב יש משום הנחת המבוקש. השאלה אם סעיף 85 לחוק קובע התיישנות מהותית, אם לאו, לא תוכרע על פי פרשנותו של המשיב לסעיף 107 לחוק. סדר הדברים צריך להיות כזה שתחילה תוכרע השאלה, האם ההתיישנות הקבועה בסעיף 85 לחוק היא "מהותית", מבחינת תכלית החקיקה והאיזון הראוי בין האינטרסים המתחרים. רק וככל שהתשובה לכך תהא בחיוב, רק אז ניתן יהיה להגיע למסקנה כי לא ניתן להאריך את המועד החוקי שבסעיף 85 באמצעות סעיף 107 לחוק, ולא להיפך.

**שנית**, העובדה שמובאת דוגמא למקרה בו לא ניתן להאריך את המועד על פי סעיף 107 לחוק (הכוונה למועד למתן החלטה בהשגה על פי הכרעת בית המשפט העליון בעניין **סמי ואיקאפוד**), אינה מלמדת בהכרח, כי על בסיס אותו היגיון, לא ניתן להאריך את המועד לפי סעיף 85 לחוק.

בהקשר זה אציין כי, על אף לשונו הרחבה של סעיף 107 לחוק, מקובל עליו כי לא ניתן להאריך על פיו "כל מועד" הקבוע בחוק. למשל, מועד שהוא **תנאי מהותי** למתן הקלה או פטור ממס לא יהיה ניתן להארכה (ראו כדוגמא הטבות המס הניתנות במכירה או ברכישה של דירה יחידה, סעיף 49ב(2) לחוק, סעיף 49ג(א) לחוק, סעיף 9(ג1)(2)(ב) לחוק).

**שלישית ועיקר**, המשיב הביא כדוגמא את המקרה הנוגע להארכת מועד למתן החלטה בהשגה על ידי המנהל, לגביה קבע בית המשפט העליון בהלכת **סמי ואיקאפוד** כי לא ניתן להאריך את מועדה וכי התיישנותה היא מהותית.

אולם לא ניתן לגזור דין שווה מהעדר סמכות **המנהל** להאריך את המועד למתן החלטתו בהשגה לשאלת סמכותו להאריך מועד לתיקון השומה כאשר הבקשה מוגשת על ידי ה**נישום**. בענייננו לא מדובר בתחימת פרק הזמן העומד לרשות







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

המנהל לקבלת החלטה בעניינו של הנישום אלא במקרה הפוך בו הנישום הוא זה שמבקש את הארכה לתיקון השומה שערך המנהל. לכן לא ניתן להיבנות מהדוגמא שהביא המשיב. כאשר הנישום הוא זה שמבקש את הארכה, יחסי הכוחות משתנים ופועלים לטובת האחרון.

אכן, לפי סעיף 85 לחוק, בתוך מגבלת ארבע השנים הקבועה בסעיף רשאי גם המנהל ליזום תיקון של השומה. אולם משחלפה תקופה זו ועולה שאלת הארכתה, קובע סעיף 107 לחוק כי הארכת המועד כפופה להגשת בקשה על ידי הנישום דווקא (ראו הספקות שהועלו בעניין חכמי (פסקה 17) לעניין סמכות המנהל לתקן שומה, מכוח כללי המשפט המנהלי המעוגנים בסעיף 15 לחוק הפרשנות, מעבר למגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק: ע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים (5.2.2013) (להלן – עניין חכמי)).

33. טעם נוסף שמביא המשיב לתמיכה בטענתו כי סעיף 85 לחוק קובע התיישנות מהותית, הוא הוספת סעיף 85(ב) במסגרת תיקון מס' 70 לחוק המסדיר את סמכות המנהל לתקן שומה תוך שנה מהרשעה או מתשלום כופר של החייב במס.

המשיב טוען כי, לו היה המחוקק סבור שניתן להאריך את המועד שבסעיף 85(א) לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק, לא היה נזקק לתיקון זה. מכאן נמצאנו למדים כי אי אפשר לתקן שומה לאחר חלוף התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק אלא בהוראתו המפורשת של המחוקק. המשיב טוען כי ביסוס לטענתו ניתן למצוא גם בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון מס' 70 (הצעת חוק ממשלה 541 בעמוד 101).

34. אין בידי לקבל טענה זו מכמה טעמים.

**ראשית**, סעיף 85(ב) לחוק עניינו **בסמכותו של המנהל** לתקן את השומה במקרים בהם הורשע הנישום או הוטל עליו כופר. אין בכך ללמד על עמדת המחוקק מקום בו הבקשה להארכת המועד לתיקון השומה מוגשת על ידי הנישום. לכל היותר ניתן ללמוד מזה כי סעיף 85(ב) לחוק ממצה את המקרים בהם יורשה המנהל לתקן שומה מעבר לארבע שנים.

בהקשר זה אציין, שוב, כי נוסחו של סעיף 107 לחוק מלמד עליו כי המנהל רשאי להאריך מועד רק אם **התבקש לכך על ידי הנישום**. על רקע זה אולי ניתן להבין כי אלמלא הוסף סעיף 85(ב) לחוק ספק אם היה המנהל מוסמך להאריך את המועד לתיקון השומה בנסיבות אלו.

כשעלתה בפסיקה שאלת היחס בין סמכות המנהל לתקן שומה לפי סעיף 85 לחוק לבין סמכותו על פי כללי המשפט המנהלי לשנות את החלטתו (מכוח סעיף 15 לחוק הפרשנות), לא מצא בית המשפט העליון להכריע בה. עם זאת, הובעה הדעה כי יש לראות בחוק מיסוי מקרקעין כקובע הסדר ספציפי וממצה בנוגע לסמכויותיו של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

מנהל מיסוי מקרקעין לתקן שומה סופית (ראו עניין **חכמי** פסקה 17 וכל האסמכתאות המצוינות שם).

**שנית**, אף אם נאמר אחרת, לא מן הנמנע שהמחוקק ביקש לקבוע כי, בשל טיבם של המקרים בהם עוסק סעיף 85(ב) לחוק (הרשעה ותשלום כופר), תהיה בידי המנהל הסמכות האוטומטית לתיקון השומה מעבר לארבע השנים מבלי שיצטרך להפעיל שיקול דעת בכל מקרה ומקרה. אין בכך ללמד כי ההסדר שבסעיף 85(ב) לחוק ממצה את כל המקרים האחרים, וודאי שלא כלפי הנישום (ראו התייחסות של כב' השופט א' גורמן לטענה זו בעניין **קופל**, פסקה 24 : ו"ע (מרכז) 18-05-29094-05 **קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז** (2.12.2018) (להלן – עניין **קופל**)).

35. כתמיכה נוספת לטענתו, מביא המשיב את הוראת סעיף 85 לחוק וכן הוראות נוספות (סעיפים 49ד(ד) ו-49מא(ד) לחוק).

בסעיפים אלו קיימת הוראה מיוחדת המאפשרת את תיקון השומה בהתקיים התנאים המזכים בפטור ממס או בהחזר מס, גם אם התקיימות התנאים ארעה בחלוף מגבלת ארבע השנים לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק.

מכך מסיק המשיב כי לא ניתן להאריך את מועד ארבע השנים אלא על פי הוראתו המפורשת של המחוקק ורק במקרים המיוחדים אותם קבע. לטענתו, המקרה שלפנינו אינו נמנה עליהם.

36. אין בידי לקבל טענה זו, מכמה טעמים.

**ראשית**, לא ניתן ללמוד מהוראות הסעיפים אותם מציג המשיב כי ההתיישנות הקבועה בסעיף 85 לחוק היא בהכרח התיישנות מהותית.

בכל הדוגמאות אותם מביא המשיב מדובר **בתנאים עתידיים המזכים במתן פטור או בהקלה במס**. תנאים אלו, מעצם טיבם, עשויים להתקיים לאחר מגבלת ארבע השנים לתיקון השומה, מטעמים שאינם בהכרח בשליטת הנישום. לאור זאת, מצא המחוקק לקבוע, בהוראה מיוחדת, כי הזכות למתן הקלת המס לא תישלל רק בשל העובדה שהתנאים העתידיים התקיימו לאחר חלוף ארבע השנים.

**שנית**, דוגמאות אלו עוסקות בסמכות **המנהל** לתיקון השומה מעבר לארבע שנים. אין בהן ללמד על שלילת זכותו של הנישום לבקש הארכת מועד לתיקון השומה מעבר למגבלת ארבע השנים. לכל היותר, ניתן ללמוד מהן על הסדר ממצה לסמכות **המנהל** לתיקון השומה בחלוף התקופה. ולא בכדי. אחזור ואציין כי לפי נוסחו של סעיף 107 לחוק, המנהל מוסמך להאריך מועד רק אם נתבקש לכך על ידי הנישום. על רקע זה ניתן להבין כי, אלמלא נקבעה בסעיפים 85א, 49ד(ד), 49מא(ד) לחוק סמכותו המיוחדת של המנהל לתקן שומה סופית בחלוף המועד החוקי, ספק אם היה המנהל מוסמך לתקן מיוזמתו את השומה בנסיבות אלו. ודוק, המחוקק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

שביקש להבטיח את זכותו של הנישום לקבל את הטבת המס, למרות שהתנאים להטבה התקיימו בחלוף ארבע שנים, מצא לנכון לקבוע הסדר מיוחד המבטיח תיקון אוטומטי של השומה בנסיבות אלו מבלי שהנישום יצטרך להגיש בקשה ומבלי שיצטרך לעמוד בתנאים לקבלת הארכה.

שלישית, ניתן לטעון כי במקרים בהם עוסקים סעיפים אלו ביקש המחוקק להבטיח את תיקון השומה מבלי שיהיה צורך בהפעלת שיקול דעת בכל מקרה ומקרה אם קיימת "סיבה מספקת" כדרישת סעיף 107 לחוק, או אם התיקון עומד בעיקרון "הסבירות" (תחת הנחת התחולה של כללי המשפט המנהלי על תיקון שומה ביוזמת המנהל בחלוף מגבלת הזמן) (לעמדה דומה ראו דברי כב' השופט א' גורמן בעניין קופל פסקה 25; דברי חבר הוועדה הנכבד מר צ' פרידמן בעניין רייד פסקה 46 לחוות דעתו: ו"ע (ת"א) 9451-10-16 מיטל אביבי רייד ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב (22.8.2017) (להלן – עניין רייד)).

37. המשיב מוסיף וטוען כי ניתן ללמוד מעניין ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש – משרד האוצר מדינת ישראל נ' דניאל שחר, פ"ד נו(2) 97 (2001) (להלן – עניין שחר), כי בסוגיות של תיקון שומות והחזרי מס, המועדים הקבועים בחוק לא ניתנים להארכה והתיישנותם היא מהותית. המשיב מדגיש כי, למרות שבעניין שחר דובר על החזר כספי לנכים, ולמרות הרגישות והקושי שבמצבם, נקבע כי "אין עצה" כנגד ההתיישנות המהותית. אין לקבל את הטענה.

אין עניין שחר כענייננו. בעניין שחר לא נדונה זכותו של נישום לקבל הארכת מועד מכוח סעיף ספציפי בחקיקת המס (סעיף 107 לחוק) לצורך הגשת בקשה לתיקון שומת מס לפי אותו חוק (סעיף 85 לחוק) (וראו פסקה אחרונה בפסקה 53 לעניין שחר).

38. לבסוף, טוען המשיב כי מסקנתו בדבר ההתיישנות המהותית שבסעיף 85 לחוק מתחזקת כאשר בוחנים את ההלכה הפסוקה בנושא. נותר אפוא לבחון את גישת הפסיקה לעניין מהותה של ההתיישנות שבסעיף 85 לחוק, האם "מהותית" היא, כטענת המשיב, ולכן אינה ניתנת להארכה לפי סעיף 107 לחוק אף בהתקיים "סיבה מספקת", או "פרוצדוראלית" היא, כטענת העורר, ולכן ניתנת להארכה בהתקיים הנסיבות המתאימות. אקדים ואומר כי בחינת הפסיקה להלן מעלה כי אין הלכה פסוקה של בית המשפט העליון בעניין וההכרעה במקרים הקונקרטיים נפלה על בחינת קיומה או העדרה של "סיבה מספקת" למתן הארכה המבוקשת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

טענת המשיב, כי ניתן ללמוד מעניין **בר גיורא** (ע"א 5070/15 **אבשלום בר גיורא** נ' **מנהל משרד מיסוי מקרקעין חדרה** (8.5.2017) (להלן – עניין **בר גיורא**)) כי ההתיישנות הקבועה בסעיף 85 לחוק היא "מהותית", ולכן אינה ניתנת להארכה מכוח סעיף 107 לחוק, אינה מקובלת עליי. אסביר ואפרט להלן.  
39. בחינת הפסיקה מעלה כי קיימות שתי עמדות שונות בסוגיה הנדונה.

**לפי גישה אחת**, יש להעדיף את יסוד הוודאות והיציבות בדיני המס אף במחיר של טעות ופגיעה בעקרון מיסוי אמת. בהסתמך על עקרון סופיות השומה, משחלפו המועדים להשגה, לערעור, לשינוי ותיקון, אין לבחון שוב את השומה. בהתאם לגישה זו, סעיף 107 מאפשר הארכת מועד לגבי מועדים דיוניים ולא מהותיים.

מגבלת הזמן שקבועה בסעיף 85 פורשה כקובעת "ההתיישנות מהותית", כלומר שבחלוף המועדים לפתיחת השומה, אין סמכות למנהל לנקוט בצעדים לשינוי או לתיקון, גם לא באמצעות סעיף 107 לחוק.

(ראו, ו"ע (מינהליים חי') 53452-09-12 **אבשלום בר גיורא** נ' **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (28.05.2015); ו"ע (מינהליים י-ם) 710/10 **אל תמימי חסן מורדה** נ' **מנהל מיסוי מקרקעין** (04.05.2011); ו"ע (ירושלים) 9066/04 **זהבה אלוני** נ' **מנהל מס שבח מקרקעין** (28.8.2006); ו"ע (ירושלים) 1025/05 **ציון הדר** נ' **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים** (22.8.2007) (אם כי פסק דין זה כלל הסתייגות לפיה במקרים מיוחדים תתאפשר ארכה)).

40. **לפי גישה שניה**, ניתן להאריך את מועד ארבע השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק על ידי מתן ארכה לפי סעיף 107, אך יש לעשות זאת באופן זהיר ומדוד כדי להימנע מפגיעה קשה בסופיות ההחלטה של הרשות המינהלית. האפשרות לתיקון שומה "עד אינסוף" עלולה לפגוע באינטרס הוודאות והיציבות, כאשר טענת ההסתמכות עומדת גם לזכות הרשות המנהלית, ולא רק לנישום.

בהתאם לגישה זו, מבקש הארכת המועד לתיקון השומה צריך להראות "סיבה מספקת" להארכת המועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה).

ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (במסגרת תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, דהיינו, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הנדרשות בתוך המועדים הקבועים בחוק (ראו למשל, ע"מ (מחוזי נצי') 1454-10-13 **חלמי עטור** נ' **מנהל מיסוי מקרקעין נצרת** (03.07.2014); ע"מ (מינהליים נצי') 4653-04-17 **קאסם בדראן** נ' **מדינת ישראל** (18.08.2017); ו"ע (מינהליים ת"א) 40915-10-16 **דליה ליהיא בובליל** נ' **מס שבח**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ר"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

תל אביב (15.01.2018); ר"ע (מינהליים מרכז) 14742-09-16 שכון אזרחי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז (14.09.2018); ר"ע (מינהליים ת"א) 9451-10-16 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך פסקאות 49-53 (22.08.2017). גם המלומד פרופ' יי הדרי הביע דעתו כי, 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" (יצחק הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך ג, מהדורה שניה (2007) עמודים 211-212).

41. בית המשפט העליון טרם קבע מסמרות בין שתי הגישות האמורות, כמוסבר להלן. בע"א 1458/99 שרון רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נו(2) 174 (2001) דן בית המשפט העליון בשאלה האם המנהל מוסמך לתקן שומה גם מעבר למגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק בהסתמך על סמכותו הכללית על פי כללי המשפט המנהלי לתקן או לשנות החלטות שנתן (סעיף 15 לחוק הפרשנות). באותו מקרה נקבע כי "תיקון שומות מס באופן רטרואקטיבי הוא דבר חריג, ומן הראוי להגביל את היקף תחולתו...".

בפסק הדין לא הורשה המנהל לשנות את סיווגה של עסקה לאחר שנים רבות והודגש כי "מגבלת הזמן על תיקון שומה הקבועה בסעיף 85 לחוק תחול על כל היבטיה של השומה", הן בהיבט המיסוי בהווה והן בהיבט הצופה פני עתיד. ברם, למרות שבאותו מקרה לא נשללה מינה וביה האפשרות להארכת המועד לפי סעיף 85 לחוק, לא הוזכרה האפשרות לעשות שימוש בסעיף 107 לצורך הארכת המועד.

42. בע"א 7759/07 רות כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.04.2010) (להלן – עניין כספי), הביע כב' השופט א' רובינשטיין את דעתו כי ניתן להאריך את מועד 4 השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק, באמצעות סעיף 107 לחוק: "במחלוקת זו, דעתי כדעת הרוב בוועדת הערר, כי ניתן להאריך את המועד המופיע בסעיף 85 באמצעות סעיף 107. לא מצאתי בלשון סעיף 107 דבר המגביל את תחולתו, ודומני כי אף יהא זה צודק, במקרים מסוימים – גם אם מועטים – לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85... (פסקה יא).

אולם נאמר כי הארכה זו ראוי שתיעשה רק בהתקיים "סיבה מספקת" להארכת המועד (להבדיל מהסיבה לתיקון השומה) ואף זאת "בזהירות הראויה, תוך התחשבות אמיתית בהסתמכות על השומה, ובקושי הראיתי שנוצר עם חלוף



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ר"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

הזמן" (שם, פסקה יב); "למשל, במקרים בהם נפלה טעות בתום לב, וזו התגלתה לאחר שחלף המועד לתיקון, יש לשקול הארכת המועד לתיקון, על בסיס בחינה פרטנית של כל מקרה, וזאת 'כדי לקבוע מס-אמת המבטא את התוכן הכלכלי של העסקה ומשיג את תכלית החוק'" (שם, פסקה יא).

יצוין כי עמדתו של כב' השופט א' רובינשטיין בנוגע להארכת המועד נעשתה למעלה מהצורך ולא נדרשה להכרעה שם, ושופטי ההרכב האחרים, השופטים כב' השופטים ע' פוגלמן ו-י' עמית, לא הצטרפו לדעתו אלא הותירו שאלה זו, של היקף תחולתו של סעיף 107 לחוק על סעיף 85 לחוק, ב"צריך עיון".

פסק דין כספי אינו מהווה אפוא הלכה פסוקה בשאלה שעל הפרק.

43. בע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (5.2.2013) כב' השופט

י' דנציגר צידד בגישתו של השופט רובינשטיין: "כשלעצמי נוטה אני לדעה שהובעה בעניין כספי לפיה ניתן יהיה להאריך, במקרים חריגים, את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין על ידי סעיף 107 לחוק, וזאת רק בהתקיים 'סיבה מספקת' להארכת המועד, ובכפוף לאיזון הנדרש בנסיבות העניין בין עקרונות של סופיות השומה, ודאות ויציבות, לעיקרון של גביית מס אמת...".

"עם זאת, הדעת נותנת כי הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ראוי שתיעשה רק במקרים חריגים ויוצאי דופן, שכן מקום בו חלפה מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק, ממילא גובר משקלו של אינטרס ההסתמכות על השומה" (פסקה 13).

44. אמנם, בניגוד לעניין כספי שבו עמדתו של כב' השופט א' רובינשטיין הייתה בבחינת

אמרת אגב, בעניין חכמי הכרעתו של כב' השופט י' דנציגר הייתה צריכה לעניין.

עם זאת, בסופו של יום, ההכרעה בעניין חכמי נפלה על העובדה שהמערער לא הצליח להצביע על "סיבה מספקת" להפעלת הסמכות להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק, כפי שנקבע: "מכל מקום, בעניין שלפנינו, אין צורך להכריע בשאלה נכבדה זו, וזאת משום שהמערער לא הצביע על 'סיבה מספקת' המבהירה מדוע לא נתבקש תיקון השומות במועד שנקבע לכך..." (שם, פסקה 14).

לאור זאת, גם עניין חכמי אינו מהווה הלכה מחייבת בשאלה שעל הפרק. בנסיבות אלו, ספק אם יהיה בהסכמת השופטים הנוספים שישבו בדין (כב' השופטים מ' נאור ו-נ' סולברג) כדי ליצור הלכה מחייבת (עניין קופל פסקה 17; עניין רייד פסקה 43).

45. בהמשך לכך נדרש בית המשפט העליון לסוגיה פעם נוספת בעניין בע"א 5070/15

אבשלום בר גיורא נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין חדרה (08.05.2017).

באותו מקרה בית המשפט נתן תוקף של פסק דין להסדר פשרה אליו הגיעו הצדדים וציין כי: "בהמלצתנו הגיעו הצדדים להסכמה כדלקמן: הערעור יידחה ברובו...".





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

וזאת בהינתן ההתיישנות המהותית הקבועה בסעיף 85 לחוק ... שאת המועד

הקצוב בו לא ניתן להאריך מכוח הוראת סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין".

ספק אם ניתן לראות ב"המלצת בית המשפט" הלכה מחייבת מקום בו פסק דין נותן תוקף להסכמה בין שני צדדים ואינו עוסק בלב המחלוקת אשר לפנינו ובשאלה האם סעיף 85 לחוק קובע התיישנות מהותית, אם לאו (ראו בהקשר זה את עמדת כב' השופט מ' אלטוביה בו"ע (מינהליים ת"א) 9451-10-16 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך (22.08.2017)) ואת הביקורת שנמתחה שם על ידי חבר הוועדה הנכבד, רו"ח צ' פרידמן (בבקשה לעיון חוזר בהחלטה לאחר מתן פסק הדין בעניין בר גיורא)).

מכל מקום, יש לקרוא את הסדר הפשרה בעניין בר גיורא על כל חלקיו. בסעיף 2 להסדר הפשרה נקבע כי "בסוגיה אחת יוחזר הדיון אל בית המשפט המחוזי והיא – סוגית הזכאות לקיזוז הפסדים לצורך חישוב מס-שבח. בעניין זה יתקיים דיון לגופם של דברים ויתבררו הטענות העובדתיות והמשפטיות שבפי הצדדים".

לו היה בית המשפט העליון בדעה כי ההתיישנות שבסעיף 85 לחוק היא מהותית, הוא לא היה נאות להחזיר את הדיון אל בית המשפט המחוזי לצורך פתיחת השומה בסוגיית קיזוז ההפסדים לצורך חישוב מס השבח.

46. הנה כי כן, לא ניתן לומר כי קיימת הלכה מחייבת של בית המשפט העליון בשאלה המעסיקה אותנו, לאורה עלינו לילך.

עם זאת, יש לזכור, גם אם ברקע הדברים, כי נטייתם של שני שופטי בית המשפט העליון שישבו בדיון (כב' השופטים א' רובינשטיין ו-י' דנציגר) הייתה כי ניתן להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק, גם אם במקרים חריגים ומדודים.

47. לטעמי, גישה שחוסמת את אפשרות הארכת המועד שבסעיף 85 לחוק בכל מקרה, גם אם מדובר במקרה ראוי, היא נוקשה מידי ולא יכולה לעמוד, בפרט שלא מצאתי עיגון לטענת המשיב על התיישנות מהותית, לא בלשון החקיקה ולא בתכליתה.

ספק בעיני אם יש בטיעוני המשיב כדי לשכנע מדוע לא ניתן, בשום מקרה ובשום אופן, להיענות לבקשת נישום להארכת מגבלת הזמן שבסעיף 85 לחוק. דומני כי יש לאפשר לנישום, במקרים הראויים והצודקים, גם אם יהיו מעטים, הארכה של המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק על מנת לקבוע מס אמת, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה.

48. מגבלת הזמן בת ארבע השנים לתיקון שומה הקבועה בסעיף 85 לחוק משקפת בעיני המחוקק את נקודת האיזון הראויה בין האינטרסים המתחרים: אינטרס הוודאות והיציבות אל מול אינטרס תשלום מס אמת. בתוך פרק הזמן של ארבע השנים ידו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

של עיקרון גביית מס אמת תהיה על העליונה. בחלוף פרק הזמן הזה ילך ויתגבר המשקל ההולם שיש לתת לאינטרס ההסתמכות של הנישום או הרשות, לפי העניין. עם זאת, אין זה אומר כי בחלוף מגבלת הזמן, עיקרון תשלום מס אמת נסוג לגמרי ואין לו עוד ביטוי. לכן, במקרים הראויים, גם אם מועטים וחריגים, יהיה זה נכון להיענות לבקשת הנישום להאריך את מועד ארבע השנים תוך מתן משקל הולם לשיקולים שונים, כגון, פרק הזמן שחלף מעבר לארבע השנים עד הגשת הבקשה לתיקון השומה, הקושי הראייתי הכרוך בתיקון השומה בנסיבות אלו וכמובן הנמוק שהציג הנישום לאיחור (הן האיחור בהגשת הבקשה הארכה מאז היוודע העילה והן האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה) והאם הוא "מספק" בנסיבות העניין. כך יהיה דינה של טעות בשומה שניתן היה לגלותה רק לאחר שחלף המועד לתיקון השומה (למשל, במקרה בו שיעור הנכות נקבע באופן רטרואקטיבי לאחר חלוף מגבלת הזמן החוקית) או כאשר נבצר מהנישום להגיש את הבקשה במועדה בשל נסיבות של כוח עליון. במקרים כגון אלו, יהיה מקום לשקול את הבקשה להארכת מועד לתיקון השומה (עניין כספי פסקה יא).

יש להעתיק אפוא את מרכז הכובד משלב הבחינה העקרונית של סמכות פתיחת השומה הסופית לשלב בחינת השיקולים הרלוונטיים לקיומה או העדרה של סיבה מספקת למתן הארכה המבוקשת לתיקון השומה.

כמובן שארכה כזאת, ככל שימצא המנהל לתת, צריך שתיעשה בזהירות הראויה ובשיקול דעת מדוד תוך התחשבות בכל השיקולים הרלוונטיים על מנת להבטיח כי גבולות סעיף 85 לחוק לא ייפרצו יתר על המידה הנכונה.

49. לאור כל המקובץ, אינני מוצאת כי יש מקום לדחות על הסף את בקשת העורר לקבל ארכה לפי סעיף 107 לחוק לצורך הגשת בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק, מבלי לברר לפני כן אם מתקיימות בעניינו נסיבות המלמדות על "סיבה מספקת" למתן הארכה המבוקשת.

50. המשיב טוען (בסעיפים 45-46 לסיכומיו) כי עיון בסיכומי העורר מעלה כי לא הועלתה בהם כל טענה לקיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד לפי סעיף 85 לחוק. משכך, אף אם יסבור בית המשפט כי ההתיישנות הקבועה בסעיף 85 לחוק אינה מהותית וניתנת להארכה, יש לדחות את הבקשה לתיקון שומה מהטעם שלא הוכחה "סיבה מספקת" המצדיקה את מתן הארכה לפי סעיף 107 לחוק.

(יצוין כי המשיב טען בנוסף כי העורר לא מסר אסמכתאות מספקות לעניין שיעור נכותו, לא לגבי הנכות בשיעור 60%, שיעור נכותו כנטען בשנת 2011, ולא לגבי נכותו בשיעור של 100%, שיעור נכותו כנטען בשנת 2017 (סעיף 13 לתגובת המשיב לבקשת הפסילה מתאריך 6.9.2018)).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

העורר טוען, בצדק, כי טענה זו של המשיב מהווה הרחבת חזית אסורה שכן הוסכם כי ההחלטה דנן תעסוק אך ורק בשאלה, אם צדק המשיב בסירובו לתת ארכה להגשת השגה ולחילופין בסירובו לתת ארכה להגשת בקשה לתיקון שומה (החלטה מתאריך 19.2.2019 עמוד 5 שורות 27-28).

51. על כן, פתוחה הדלת בפני העורר להביא את טיעונו וראיותיו בפני המשיב במסגרת בקשתו למתן ארכה לפי סעיף 107 לצורך תיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק. בהתאם, יהא על המשיב לבחון, אם בנסיבות העניין, הצביע העורר על קיומה של "סיבה מספקת" למתן הארכה המבוקשת.

יובהר, בהקשר זה, כי על העורר להצביע על סיבה טובה לשיהוי בהגשת בקשת הארכה (הבקשה הוגשה כעבור כחצי שנה מאז שנודע לו לטענתו על זכאותו להקלת המס).

כמו כן, על פני הדברים, אין בעובדה שהעורר בחר לטפל בשומתו באופן עצמאי ובעובדה שלא היה מיוצג על ידי עורך דין או בעובדה שלא ידע בזמן אמת על הקלת המס, משום נימוקים המצדיקים את הארכת המועד לתיקון השומה.

יצוין כי איחור של 3 שנים מתום מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק אינו איחור של מה בכך. ככל שהאיחור מהמועד החוקי גדול יותר, כך יידרש הנישום להצביע על נימוקים והסברים כבדים ומשכנעים יותר כדי לעמוד ברף הנדרש להוכחת קיומה של "סיבה מספקת" באופן המצדיק את הארכת המועד המבוקשת.

עוד יובהר כי סיבה מספקת להארכת המועד אינה הסיבה המהותית לעניין אותו מבקשים לקדם במסגרת תיקון השומה (אם כי גם לסיכויי תיקון השומה להתקבל יש ערך בבחינת הבקשה למתן הארכה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, דהיינו, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק (עניין כספי פסקה יב).

52. יצוין כי העורר ביקש לבסס טענה של אפליה על בסיס דוגמאות שפרט בסיכומיו בהן הסכים המשיב לכאורה לתקן שומות גם בחלוף מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק.

לאור תוצאות ההחלטה, מתייתר הדיון בטענה זו.

למעלה מהצורך אציין, כי לא די בטענות בעלמא שמעלה העורר בסיכומיו על טענת אפליה (כך גם בעל-פה במהלך ישיבת קדם המשפט) על מנת לבסס טענה של אכיפה בררנית (ראו בהקשר זה החלטתי מהעת האחרונה בעניין טענה לאכיפה בררנית, ע"מ 36860-01-17, 36932-01-17 שירי יהלומים 2011 בע"מ נ' פ"ש גוש דן (20.6.2019)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

53. לעניין טענת העורר כי יש להחיל בעניינו את תקנה 28 לתקנות מס רכישה המאפשרת לתקן את שומת מס הרכישה ללא מגבלת זמן של ארבע שנים, צודק המשיב כי תקנה זו מיועדת לאותם מקרים בהם יש מקום לשלול את הקלת המס משום שלא התקיימו התנאים להענקתה. תקנה זו לא נועדה למקרים בהם הנישום הוא זה שמבקש לקבל את הקלת המס.

### סוף דבר

נדחית טענתו העיקרית של העורר אך מתקבלת טענתו החילונית במובן זה שהוא רשאי להציג בפני המשיב טיעונים וראיות על מנת לשכנעו בדבר קיומה של "סיבה מספקת" למתן הארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק לצורך הגשת בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק.

הליך זה יישאר תלוי ועומד עד להכרעת המשיב בבקשת העורר להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק.

**בשלב זה, כל צד יישא בהוצאותיו.**

**הצדדים יעדכנו לא יאוחר מתאריך 15.9.2019.**

תז"פ 16.9.2019.

### מר אברהם הוכמן, חבר הוועדה

אני מצטרף לנימוקים ולתוצאה אליה הגיע יו"ר הוועדה, כב' השופטת סרוסי, בחוות דעתה המלומדת והמנומקת.

### רו"ח צבי פרידמן, חבר הוועדה

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיעה חברתי כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה, בחוות דעתה המלומדת והמנומקת היטב.

אני מסכים עם המסקנה לפיה האכסניה הנכונה לתיקון טעות בשומה עצמית שאושרה על ידי המנהל היא הגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק.

אני מסכים גם עם המסקנה כי ניתן להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מכוח סעיף 107 לחוק ואולם רק במקרים חריגים, מדודים וכשיש "סיבה מספקת" לבקשת התיקון (וראו בעניין זה מספר פסקי דין של ועדות ערר בהרכבים שונים).

המשיב חוזר וטוען כי לפי ההלכה הפסוקה (ע"א 5070 אבשלום בר גיורא נ' משרד מיסוי מקרקעין חדרה) ההתיישנות בסעיף 85 לחוק היא התיישנות מהותית ולא ניתן להארכה מכוח סעיף 107 לחוק.

דרך הילוכו זה של המשיב מעוררת אי נחת, תמיהה ואף תרעומת.

כבר בו"ע 9451-10-16 בעניין מיטל אביבי רייך ואח' כתבתי ואמרתי כדלקמן: "נראה לי כי אין זה מכובד ואין זה יאה למדינה לבצע 'מחטף' ו'להזמין' פס"ד של בית המשפט העליון





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 יולי 2019

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

ולקבוע הלכה שתעלה בקנה אחד אם עמדתה בנושא כל כך ערכי של סופיות השומה מול החתירה לתשלום מס אמת והאיזון הנדרש ביניהם במקרים חריגים".  
אשר על כן, הייתי מציע להשית על המשיב הוצאות משפטיות בסכום של 25,000 שישאו ריבית והצמדה החל מתום 14 ימים מיום מתן פסק הדין.

לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה

סרוסי.

מר אברהם הוכמן  
חבר

מר צבי פרידמן, רו"ח  
חבר

ירדנה סרוסי, שופטת  
יו"ר

ניתנה היום, ד' תמוז תשע"ט, 07 יולי 2019, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

