



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

בקשה מס' 15

לפני כב' השופט מגן אלטוביה - יו"ר
צבי פרידמן, רו"ח - חבר
יהושע בילצקי, רו"ח - חבר

המבקש: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י בא כוח עוה"ד לירון ארצי ומאיר פורת
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

נגד

המשיבים: 1. מיטל אביבי רייך
2. דור רייך
ע"י בא כוח עוה"ד זיו שדה

החלטה

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

א. פתח דבר

1. מונחת בפנינו בקשת מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב (להלן - "הבקשה" / "המבקש") לעיון מחדש בהחלטתו מיום 9/4/2017, שבה דחתה הוועדה את בקשת המבקש לדחיית הערר על הסף של המשיבים 1 ו-2 מחמת התיישנות מכוח הוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק").
הבקשה דן לעיון מחדש בהחלטת הוועדה, מוגשת בעקבות פס"ד של בית המשפט העליון בע"א 5070/15 **אבשלום בר-גיורא** (שניתן ביום 4/5/17 כחודש ימים לאחר החלטת הוועדה).

ב. העובדות הרלוונטיות

2. ביום 7/8/2009 רכשה משיבה מס' 1, מיטל אביבי, (להלן - "מיטל" ו/או "המשיבה") דירה ברח' מגדל ים 7/6 במודיעין, הידועה כחלקה 4/47 בגוש 5871 (להלן - "הדירה במודיעין").

כל כספי הרכישה מומנו על ידי הוריה של מיטל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

3. בעת רכישת הדירה במודיעין הייתה מיטל רווקה ורק ביום 26/6/2010, כשנה לאחר רכישת הדירה במודיעין, נישאה לדור רייך, משיב מס' 2 (להלן - "דור" ו/או "המשיב").
4. מיטל ודור (להלן - "המשיבים") לא התגוררו בדירה והיא הושכרה לצדדים שלישיים.
5. ביום 17/5/2012, כשנתיים לאחר נישואיהם, רכשו המשיבים במשותף, מקבלן, דירה בתל-אביב, אשר טרם נבנתה, (להלן - "הדירה בתל-אביב").
6. ביום 26/6/2012 הגישו המשיבים הצהרה למבקש על רכישת הדירה בתל-אביב כדירה משותפת והצהירו על שיעורי מס רכישה רגילים (ולא על שיעור מס לדירה יחידה), תוך שהם מבקשים לדחות את תשלום מס הרכישה עד למועד מכירת הדירה במודיעין, אותה התחייבו למכור סמוך לקבלת הדירה בתל-אביב מהקבלן.
7. בתאריך 28/6/2012 קיבל המבקש את הצהרת המשיבים וחישב את מס הרכישה כרכישה של דירה לא יחידה (5% עד לשווי של 1,053,200 ש"ח ו-6% לחלק מהשווי מעל ל-1,053,200 ש"ח), תוך שהוא מקפיא את יתרת חוב המס עד ליום 31/1/2016 - המועד הצפוי של מכירת הדירה במודיעין אותה התחייבו המשיבים למכור.
8. ביום 14/1/2016 שלחו המשיבים מכתב למבקש, בו הם מודיעים כי מסירת הדירה בתל-אביב התעכבה בכ-10 חודשים ביחס לתאריך היעד המקורי, ובפועל נמסרה להם הדירה רק בתאריך 10/10/2015 ובהתאם לכך הם מבקשים לעדכן את המועד החוקי בו הם מחוייבים לסיים את מכירת הדירה במודיעין ולפיכך הם מבקשים להקפיא את החוב במס הרכישה עד לשנה נוספת מיום 20/10/2015, כקבוע בסעיף 9ג' לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק").
9. ביום 18/1/2016 הודיע המבקש למשיבים על תיקון שומת מס הרכישה לפי סעיף 85 לחוק ודחיית מועד מכירת הדירה במודיעין עד ליום 20/10/2016. בנוסף, הוציא המבקש למשיבים שומה לפי סעיף 85 לחוק, לפיה במידה והדירה במודיעין לא תימכר, ישולם מס רכישה על הדירה בתל-אביב לפי שיעורי מס הרכישה החלים על רכישת דירה שאינה "דירה יחידה", כדלקמן: לחלק השווי עד סכום של 1,053,200 ש"ח - 5% ולחלק השווי מעל לסכום של 1,053,200 ש"ח - 6%.
10. בתאריך 13/7/2016 חתמו המשיבים על הסכם ממון ביניהם, לפיו הדירה במודיעין, אשר נרכשה מכספים שקבלה המשיבה מהוריה, תהיה בבעלותה הבלעדית של המשיבה. הסכם ממון זה קיבל תוקף של פסק דין ביום 20/7/2016.
11. בתאריך 31/8/2016 הגישו המשיבים בקשות לתיקון שומת מס רכישה לפי סעיף 85 לחוק, ביטול קנסות וריביות והארכת מועד לתיקון שומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

בבקשה לתיקון השומה ביקשו המשיבים לתקן את שומת מס הרכישה כך שבמידה והדירה במודיעין לא תימכר, יחול על חלקו של המשיב חישוב מס רכישה בהתאם לשיעור החל על בעל "דירה יחידה" ואילו לגבי חלקה של המשיבה יחול חישוב מס רכישה לפי שיעורי מס רכישה החלים על רכישת דירה שאינה דירה יחידה. זאת בהתאם להלכה שנקבעה בע"א 3183/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' שחר פלם (פורסם במיסים) (להלן - "הלכת פלם"), שכן הדירה במודיעין נרכשה על ידי מיטל בלבד כשנה לפני נישואיה עם דור.

בבקשתם ציינו המשיבים כי לא היו מודעים להלכת פלם וקיבלו ייעוץ משפטי מוטעה, ומיד עם קבלת יעוץ משפטי מתאים, פנו למבקש לתיקון השומה.

12. ביום 7/9/2016 הודיע המבקש למשיבים כי שומתם העצמית התקבלה ביום 28/6/2012 ולפיכך השומה הינה סופית.

13. המשיבים שלא השלימו עם תשובתו הלקונית והבלתי מנומקת של המבקש והגישו ערר על החלטה זו (להלן - "הערר").

14. בתגובה לכתב הערר הגיש המבקש בקשה לדחיית הערר על הסף מחמת התיישנות מכוח הוראות 85 לחוק.

15. המשיבים התנגדו לבקשת הדחייה על הסף.

16. ביום 9/4/2017 ניתנה החלטה על ידי הוועדה, לפיה נדחתה בקשתו של המבקש, מנהל מיסוי מקרקעין, לדחיית הערר על הסף. דעת הרוב (החברים רו"ח צבי פרידמן ורו"ח יהושוע בילצקי) מהנימוק שסעיף 107 לחוק מאפשר להאריך גם את המועד על פי סעיף 85 לחוק (מניין השנים) וזאת במידה ויש "סיבה מספקת" לכך, ואילו כב' יו"ר הוועדה השופט מגן אלטוביה מן הטעם שיש לספור את מניין 4 השנים מיום תיקון השומה - 18/1/2016 ולפיכך טרם עברו 4 השנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק.

17. ביום 4/5/2017 (כחודש ימים לאחר מתן החלטת הוועדה) התקיים דיון במסגרת ע"א 5070/15 אבשלום בר גיורא נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין חזרה (טרם פורסם), ממנו נראה כי עמדתם של שופטי בית המשפט העליון היא כי סעיף 85 לחוק יוצר התיישנות מהותית אשר לא ניתן להאריכה באמצעות הגשת בקשות להארכת מועד בהתאם לסעיף 107 לחוק.

18. בתאריך 22/5/2017 התקיים דיון לפני הוועדה במסגרתו נקבע כי ככל שבדעת מי מהצדדים להגיש בקשה לעיון חוזר בהחלטת הוועדה, יעשה זאת בתוך 21 יום, ומכאן הבקשה המונחת בפנינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

19. המשיבים (העוררים מיטל אביבי רייך ודור רייך) התנגדו לבקשת מנהל מיסוי מקרקעין וביקשו לדחות על הסף את בקשתו האמורה ולחילופין לראות בהודעת המשיבים גם כבקשה לעיון מחדש מטעמים בהחלטת הוועדה מיום 9/4/2017, מהנימוק של דעת המיעוט כבי יו"ר הוועדה השופט מגן אלטוביה.
20. ומכאן הדיון שבפנינו בבקשת מנהל מיסוי מקרקעין לעיון מחדש בהחלטת הוועדה מיום 9/4/2017.

ג. טענות המבקש(מנהל מיסוי מקרקעין) (בתמצית):

21. לטענת המבקש, פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **בר-גיורא**, אשר תוכנו עומד במהופך להחלטת הוועדה מיום 9/4/17, מהווה שינוי נסיבות המצדיק עיון מחדש של הוועדה באותה החלטה שניתנה. לטענת המבקש, בפס"ד **בר-גיורא** הובהר המצב המשפטי ונאמר חד-משמעית, כי לא ניתן להאריך את התקופה הקבועה לתיקון השומה שבסעיף 85 לחוק, מכוח סעיף 107 לחוק.
22. המבקש מודע לכך כי בקשות לעיון חוזר הן בגדר חריג שבחריג, ובשגרה אין להיעתר להן, אך הוא סבור כי בעניינו המדובר במקרה חריג שבחריג בו השתנו הנסיבות, הגם שהשתנו בפן המשפטי, ועל כן יש בסמכות הוועדה לעיון מחדש בהחלטתה.
23. לדעת המבקש, סביר מאוד להניח כי אילו ההחלטה הייתה ניתנת לאחר פסק הדין בעליון בעניין **בר-גיורא**, הרי שתוצאותיה של ההחלטה היו שונות לחלוטין.
24. עוד טוען המבקש כי בהתאם להלכה הפסוקה, התחולה הרטרואקטיבית של הלכות בית המשפט העליון היא על הליכים תלויים ועומדים, ובמקרה שלפנינו לא יכולה להיות מחלוקת כי ההליך שבפנינו הוא הליך תלוי ועומד, ומשכך יש להחיל את פסק הדין בעניין **בר-גיורא** גם במקרה דנן.
25. באשר לטענת המשיבים כי נסיבות פסק דין **בר-גיורא** שונות מעניינם, טוען המבקש כי אכן העובדות שונות, אך משפטית העניין הוא אותו עניין עצמו - האם ניתן להאריך את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה מכוח סעיף 107 לחוק, אל מעבר למועד 4 השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק.
26. באשר לטענה כי פסק הדין בעניין **בר-גיורא** אינו מהווה "הלכה מחייבת" אלא הסכם בין שני צדדים: המבקש בדעה כי מדובר בפסק דין שיש בו כדי להבהיר מצב משפטי קיים. כמו כן מקריאת פרוטוקול הדיון שהתקיים בבית המשפט העליון עולה בבירור, כך לטענת המבקש, כי דעתם של שופטי בית המשפט העליון היא כי סעיף 85 לחוק מקים התיישנות מהותית אשר לא ניתנת להארכה מכוח סעיף 107 לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

27. המבקש מפנה לאמור בסעיפים 13 ו-14 לפסק דין **חכמי** של בית המשפט העליון, מהם עולה כי אין המדובר ב"הלכה מחייבת", ומכאן בשעה שניתנה החלטה שהבסיס המשפטי שלה אינו "הלכה מחייבת" והמצב המשפטי הובהר לאחר מכן, בפסק דין **בר-גיורא**, באמירה מפורשת של שופטי בית המשפט העליון, הרי שאלו בדיוק הנסיבות, לטענת המבקש, המצדיקות עיון מחדש בהחלטת הוועדה.

28. באשר לטענת המשיבים, לפיה הם מבקשים ללמוד מפסקה ט' לפסק דינו של כב' השופט רובינשטיין בעניין **כספי**, כי המועד למניין 4 השנים הוא יום 19/1/16, היום בו תיקן המשיב את השומה בהתאם לבקשת העוררים מיום 14/1/16, הרי שלדעת המבקש יש לדחות טענה זו, שכן אם תתקבל טענה זו, הרי שנמצא עצמנו במצב בו לעולם לא תהא סופיות לשומה, אשר כל פעם תוארך בדרך של הגשת בקשות לתיקון שומה "במועד". מתן החלטות בהן "במועד" והארכת מועד 4 השנים להגשת בקשה לתיקון שומה - עד אין סוף.

29. באשר לטענה כי תשובת מנהל מיסוי מקרקעין (המבקש) לתגובת המשיבים מהווה הרחבת חזית אסורה, טוען המבקש כי אין המדובר בטענה חדשה אלא בדרך הוכחתן של הטענות המקוריות. המדובר בטענה משפטית הנמצאת בגדרה של מסגרת עילת התביעה.

ד. טענות המשיבים (מיטל ודור רייך) (בתמצית):

30. קבלת בקשתו של המבקש לעיון מחדש תיצור מעשה בית דין, כך שהערר ידחה ועל כן, ובהתאם להלכה הפסוקה, אין לקבל את הבקשה ויש לדחותה על הסף.

31. השימוש בפרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון בעניינו של **בר-גיורא** אינו מהווה חלק מפסק הדין שפורסם ועל כן אין לתת לו כל משקל בקביעה כי מדובר ב"הלכה מחייבת".

32. נסיבות ערעור **בר-גיורא** שונות לחלוטין מהנסיבות בערר דנן ויש להניח כי נסיבות המקרה של **בר-גיורא** הכולל ה"טורדניות משהו" השפיעו על הלך הדברים בערעורו של **בר-גיורא**.

33. פסק הדין בערעור **בר-גיורא** אינו הלכה כי אם הסדר בין שני צדדים מתדיינים בלבד ופרוטוקול הדיון שצירף המבקש אינו חלק מפסק הדין.

34. המילים "**בהיות ההתיישנות המהותית הקבועה בסעיף 85**" נוסחו על ידי עוה"ד לינדר בעצמו ועל כן לא מדובר בהלכה שיפוטית מחייבת.

35. פסק הדין בעניינו של **בר-גיורא** הגם שאינו מהווה הלכה מחייבת, לא חל רטרואקטיבית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

36. התנהלות המשיב אינה עולה בקנה אחד עם חובתו כרשות מנהלית להתנהג בהגינות מול האזרח.
37. מפסק הדין פ"ש ירושלים נ' איקאפוד בע"מ (דנ"א 3993.07) (להלן - "פס"ד פ"ש")
אנו למדים כי אין בהכרח הלכה רטרואספקטיבית לגבי הליכים תלויים ועומדים, אלא לבחון כל מקרה לגופו.
38. לחילופין, ככל והבקשה של מנהל מיסוי מקרקעין לא תידחה על הסף (ו/או לגופו של עניין), מבקשים המשיבים להגיש בקשה מטעמם לעיון מחדש בהחלטת הוועדה מיום 9/4/17 לגבי תחילת מניין 4 השנים לתיקון שומת העוררים, ולהורות למנהל מיסוי מקרקעין לתקן את שומתם של העוררים מכוח הוראות סעיף 85 לחוק.
39. עוד טוענים המשיבים כי מתשובת המבקש לתגובת המשיבים (ובפרט סעיפים 11-3 לתשובה) עולה כי המדובר בהרחבת חזית אסורה. התשובה אינה עונה לתגובת המשיבים, מעלה טיעונים חדשים, נותנת פרשנות לסעיפי חוק ולפסיקות אשר לא צוינו בבקשה, עורכת מקצה שיפורים ומעלה נימוקי תביעה חדשים אשר אין ביכולת המשיבים להתגונן כנגדם, ואשר על כן דינם להימחק מן התשובה.

ה. דיון והחלטה

40. השאלה המרכזית הניצבת בפנינו היא: האם פסיקתו של בית המשפט העליון בעניינו של **בר-גיורא** (ע"א 5070/15 - טרם פורסם) קובעת הלכה לפיה אין בכוחו של סעיף 107 לחוק ליתן אורכה מעבר לתקופת 4 השנים הקצובה בסעיף 85 לחוק, גם במקרים חריגים של "סיבה מספקת". ואם כן - האם יש להלכה זו תחולה רטרואספקטיבית במקרה דנן מכיוון שההליך בענייננו עדיין תלוי ועומד.
41. לדעתי, פס"ד של בית המשפט העליון בעניינו של **בר-גיורא** אינו בגדר "הלכה מחייבת", ואנמק:
42. ראשית, מן הראוי לסקור בקצרה את העובדות בעניינו של **אבשלום בר-גיורא** ופסיקת ועדת הערר בעניין זה (ו"ע 53452/09/12 - פורסם בחוברת מיסים כט/4) בראשות כב' השופט ר. סוקול:
- 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 מיום 7.7.2005. על שומה זו הגיש כונס הנכסים השגה וזו נתקבלה בחלקה בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ביום 31.5.2007 הגיש כונס הנכסים בקשה לתיקון השומה. בקשת התיקון נדחתה בהחלטת המשיב מיום 10.6.2007. על החלטה זו הגיש כונס הנכסים ערר לוועדת הערר (ו"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).

ביום 22.4.2012 הגיש כונס הנכסים בקשה למשיב, על פי סעיף 107 לחוק, להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון השומה. הבקשה להארכת מועד נדחתה מהטעם שלפי סעיף 85 לחוק ניתן לתקן שומה רק תוך 4 שנים מיום אישור השומה העצמית או מיום קביעת השומה לפי מיטב השפיטה. בבקשתו עתר כונס הנכסים לאפשר לו לבקש תיקון השומה בדרך של הכרה בהוצאות שונות וכן בקיזוז הפסדים. בקשתו זו של כונס הנכסים נדחתה בהחלטה מיום 29.4.2012.

ביום 5.7.2012 הגיש כונס הנכסים בקשת ארכה נוספת ואף זו נדחתה בהחלטה מיום 30.8.2012. על ההחלטה מיום 30.8.2012 הוגש ערר לוועדת ערר בראשות כב' השופט סוקול (ו"ע 53452-09-12 פורסם במיסים כט/4). במסגרת הדיון בוועדה ביקש מנהל מיסוי מקרקעין לדון תחילה בבקשתו לסילוקו של הערר על הסף עקב התיישנות השומה, ואכן פסק דינה של הוועדה בעניינו של **בר-גיורא** עוסק בבקשה זו והחלטה בעניין זה התקבלה ביום 28.5.2015. בהחלטת הוועדה דלעיל קבעה הוועדה שסעיף 107 לחוק אינו מקנה למנהל מיסוי מקרקעין סמכות ליתן אורכה מעבר לתקופה הקצובה בסעיף 85 לחוק, וגם אם הייתה לו סמכות כזו, הרי שהעורר לא השכיל להצביע על עילה לעשיית שימוש בסמכות זו. לפיכך החליטה הוועדה האמורה למחוק על הסף את הערר מחמת התיישנות השומה.

יצוין כבר כעת כי לנגד עיניה של וועדת הערר לא עמדה פסיקתו של בית המשפט העליון בעניין **משה חכמי** (ע"א 5461/11 - טרם פורסם) מיום 5.2.2013 ואמירותיו של כב' השופט יורם דנציגר, לפיהן גם לדעתו (בנוסף לדעתו של כב' השופט רובינשטיין בפס"ד כספי):

"ניתן היה 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 השומה, וודאות ויציבות לעקרון של גביית מס אמת."

כל יתר חברי המותב שהיו בהרכב (כב' המשנה לנשיא, כתוארה אז, מ' נאור והשופט נ' סולברג) הסכימו לחוות דעתו של כב' השופט דנציגר, כך שאמירות אלו אינן בגדר אמרות אגב בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

אמנם בסופו של דבר שאלה נכבדה זו של היחס בין סעיף 85 לחוק וסעיף 107 לחוק, טרם הוכרעה סופית וזאת משום שהמערער לא הצביע על "סיבה מספקת" המבהירה מדוע לא נתבקש תיקון השומות במועד שנקבע לכך, אלא רק כעבור כ-25 שנים מעריכתו, ודי בדברים אלה כדי לסתום את הגולל על טענות המערער ולהביא לדחיית הערר.

יתכן כי אם היו עומדות בפני הוועדה האמורה אמירותיו של בית המשפט העליון בעניין **חכמי**, פסיקתה הייתה שונה לגבי היחס שבין סעיף 85 לחוק לסעיף 107 לחוק.

44. זאת ועוד, הוועדה האמורה לא הייתה צריכה כלל להכריע בסוגיה נכבדה זו של הקשר שבין סעיף 85 לסעיף 107 לחוק, שכן העורר לא השכיל להצביע על עילה לעשיית שימוש בסמכות זו ולא עמד בתנאי הבסיסי של הוכחת "הסיבה המספקת". יצוין כי הדרישה לתיקון שומה על ידי העורר הוגשה למעלה מ-7 שנים לאחר שהשומה המקורית הוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, מבלי שהעורר טרח להסביר מדוע המתין שנים כה רבות עד להגשת הבקשה לתיקון.

45. גם בנושא ההרמוניה החקיקתית בין הוראות התיישנות השומות בפקודת מס הכנסה, בפרק רווחי הון שבפקודת מס הכנסה והוראות חוק מיסוי מקרקעין שונים מהותית בין פקודת מס הכנסה לחוק מיסוי מקרקעין. כך לדוגמא, בעוד שהתיישנות שומות מס הכנסה ומס רווח הון הינה רק לאחר תום 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדוח (ראה סעיף 145(א)(2) לפקודת מס כנסה), הרי שהתיישנות השומה לפי חוק מיסוי מקרקעין הינה תוך שמונה חודשים מיום מסירת ההצהרה (ראה סעיף 78(ב) לחוק). יתרה מזו, בהתאם לסעיף 147 לפקודת מס הכנסה, רשאי מנהל רשות המיסים (ביזמתו הוא או לבקשת הנישום), להאריך את תקופת התיישנות בשנה נוספת ולערוך כל חקירה שתיראה לו (ובמקרה של הוצאות שומה בהעדר דוח - תוך שש שנים).

בחוק מס ערך מוסף תקופת התיישנות הינה לתקופה של חמש שנים, ואם נוכח מנהל מע"מ שקביעת מס או שומה אינן נכונות, רשאי הוא ביזמתו או לבקשת הנישום, להאריך את תקופת התיישנות, ובלבד שלא חלפו שבע שנים מהגשת הדוח (סעיפים 77 ו-79 לחוק מס ערך מוסף).

לפיכך, לא נוכל, לדעתי, להיעזר בנושא זה של הרמוניקה חקיקתית לעניין תחולתו של סעיף 107 גם לעניין התיישנות השומה, שכן עינינו הרואות כי לכל חוק מס יש את כללי התיישנות המיוחדים לצרכי אותו חוק.

46. גם ההוראה בסעיף 85א' לחוק (שהוסף במסגרת תיקון מס' 55 לחוק), לפיו ניתן לתקן שומה במקרים של שינוי מבנה בחברה גם בחלוף המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק, אינה מובילה, לדעתי, למסקנה שהמחוקק סבר כי בהעדרה של הוראה מיוחדת לא ניתן להאריך את המועד, וזאת משום שהמחוקק לא היה מעוניין להיכנס לשאלת "הסיבה המספקת" במקרה של תיקון שומה בעקבות שינויי מבנה ולכן קבע הוראה חלוטה בנושא זה ללא הפעלת שיקול דעת של המנהל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

שאלה זו הועלתה בדיון בבית המשפט העליון בעניינו של בר-גיורא ע"י כב' השופט א' שוהם ולהלן ציטוט רלוונטי מהדיון:

"כבוד השופט א' שוהם: לא הבנתי מה התשובה של אדוני בנוגע לסעיף 85א', למה היה צריך אותו אם אדוני צודק?"

עו"ד אלגז: 85א' [מצטט] - יש פה הוראה פוזיטיבית שאומרת ישנה התיישנות, תתקן את השומה, לא שיקול דעת כמו סעיף 107, לא נסיבות מיוחדות כמו סעיף 107 אלא אמירה מפורשת "תתקן"."

נדמה כי בית המשפט העליון קיבל הסבר זה.

47. מעיון בהיסטוריה החקיקתית של סעיף 107 לחוק עולה, על פניו, כי כוונתו המקורית של המחוקק הייתה לכלול במסגרת סעיף 107 את כל המועדים (גם את סעיף 85), שכן נוסח סעיף 107 במועד חקיקת חוק מיסוי מקרקעין היה כדלקמן:

"107. (א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה אם נתבקש לכך על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר לפי חוק זה, וראה סיבה מספקת לכך, למעט המועד להגשת ערר או ערעור." (ההדגשות - לא במקור).

רוצה לומר, המחוקק כשרצה מיעט מסעיף 107 את המועד להגשת ערר או ערעור, אך לא ראה לנכון למעט את סעיף 85 (והכל בכפוף, כמובן, לכך שיש "סיבה מספקת" לכך).

בהמשך, במסגרת תיקון מס' 34 לחוק הושמטה הסיפא של הסעיף ("למעט המועד להגשת ערר או ערעור") וכן המילים "ע"י מי שמוטלת עליו חובה..." והוא שונה כדלקמן:

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

במסגרת הדיון (ביום 18/2/97) בקריאה השנייה והשלישית בתיקון מס' 34 לחוק, נאמרו הדברים הבאים ע"י יו"ר ועדת הכספים, ח"כ הרב אברהם רביץ:

"הרחבת הסמכות להארכת מועדים. סעיף 107(א) לחוק מס שבח, כפי שקיים כיום, מאפשר למנהל להאריך מועדים. אולם, זאת בתנאי שנתבקש לכך על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר לפי חוק זה. צמצום הסמכות איננו ראוי, והוא גרם לא אחת למפח נפש לאלו אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

איחרו במועדים. כדי לאפשר למנהל סמכות רחבה להאריך מועדים, מוצע לתקן את סעיף 107 לחוק...” (ההדגשות - לא במקור).

48. על החלטה זו של וועדת הערר האמורה עתר העורר **בר-גיורא** בפני בית המשפט העליון לביטול החלטת הוועדה. בפסק הדין של בית המשפט העליון מתאריך 8.5.2017 (ע"א 5070/15 - טרם פורסם) נכתב:

”בהמלצתינו הגיעו הצדדים להסכמה כדלקמן:

(1) **הערעור יידחה ברובו (למעט המפורט בסעיף 2 להלן) וזאת בהינתן ההתיישנות המהותית הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 שאת המועד הקצוב בו לא ניתן להאריך מכוח הוראות סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין.**

(2) **בסוגיה אחת יוחזר הדיון אל בית המשפט המחוזי והיא - סוגיית הזכאות לקיזוז הפסדים לצורך חישוב מס שבת. בעניין זה יתקיים דיון לגופם של דברים ויתבררו הטענות העובדתיות והמשפטיות שבפי הצדדים.....”.** (ההדגשות - לא במקור).

49. מעיון בפסק הדין אנו למדים כי המדובר בהסכם פשרה שאליו הגיעו הצדדים, בהמלצת בית המשפט העליון, לפיו לא ניתן יהיה להאריך את השומה בהינתן ההתיישנות הקבועה בסעיף 85 לחוק, מאידך הוחזר הדיון לבית המשפט המחוזי בעניין סוגיית הזכאות לקיזוז הפסדים.

האם ניתן לראות בפסק דין זה כ"הלכה" שיצאה מבית המשפט העליון, לפיה לא ניתן להאריך את התקופה של 4 שנים שלפי סעיף 85 לחוק, מכוח הוראות סעיף 107 לחוק, גם במקרים חריגים שבהם מוכח שיש "סיבה מספקת" להארכה ?

התשובה לדעתי היא שלילית. בהסכם הפשרה בעניין **בר-גיורא** שני הצדדים "קיבלו" את מה שרצו. העורר, שבלאו הכי סיכוייו לזכות בעתירה לא היו גבוהים לאור העובדה שלא השכיל להצביע על עילה לעשיית שימוש בסעיף 107 ולא טרח להסביר מדוע המתין שנים כה רבות (למעלה מ-7 שנים) עד להגשת הבקשה לתיקון השומה, כאשר הסוגיה העיקרית עליו עמד בעניין תיקון השומה הייתה סוגיית קיזוז הפסדים, הוחזר, לפי הסכם הפשרה, לדיון לבית המשפט המחוזי, ואילו מנהל מיסוי מקרקעין "מימש", לכאורה, את תאוותו לפיה יש "הסכמה" שסעיף 107 לא יכול להאריך את התקופה של 4 השנים שלפי סעיף 85 בכל מקרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

50. המבקש צירף לבקשתו הנוכחית אף את פרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון בעניינו של בר-גיורא ואשר על פיו טוען המבקש כי בפס"ד בר-גיורא של בית המשפט העליון הובהר המצב המשפטי לאשורו ונאמר חד משמעית כי לא ניתן להאריך את התקופה הקבועה לתיקון השומה שבסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק, ועל כך יש לענות:

(א) צודק ב"כ המשיבים בטענתו לפיה השימוש בפרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון אינו מהווה חלק מפסק הדין שפורסם ועל כן אין לתת לו משקל בקביעה כי המדובר ב"הלכה מחייבת".

מן המפורסמות הוא כי אמירות שונות של שופטים במהלך הדיון לא מחייבות ומה שמחייב הוא פסק הדין הסופי הכתוב, שהרי אין זה סוד שישנם מקרים לא מעטים שבהם שופט הביע דעה מסוימת במהלך הדיון, אולם כשישב עם עצמו, עיין בכל המוצגים ובכל הפסיקה שהונחה לפניו, שינה את דעתו כאשר כתב את פסק הדין הסופי.

(ב) למעלה מן הצורך, מעיון בפרוטוקול הדיון עולה כי אין בסיס לטענה כי הובהר המצב המשפטי לאשורו וכי בית המשפט העליון אמר את דברו בצורה חד משמעית. להלן מספר ציטוטים מאותו פרוטוקול דיון:

"כבוד השופט א' חיות: החוק לא קובע את זה, הוא אומר שאחרי 4 שנים אם היה הצהרה לא נכונה אז אי אפשר לתקן שומות. אדוני בא ואומר שהוא יכול לתקן את המועד. עו"ד אלגז: רק במקרים חריגים. כב' השופט א' חיות: המקרה שלכם חריג? עו"ד אלגז: כן. אכן אפשר להגיע להסכמות עם משרדי השומה. כבוד השופט י' עמית: הכל הסתיים באולם במקום.

עו"ד לינדר: מספיק שייאמר שאי אפשר להאריך על פי 107. כבוד השופטת א' חיות: אנו לא מזמינים אצלנו פסקי דין. אם זה יידרש לצורך הכרעה כנראה זה יידרש ואנו נחליט בזה... עו"ד אלגז: פסק דין חכמי לא פורסם ושם יש אמירה של כבוד השופט דנציגר.

כבוד השופטת חיות: זו הערה שמעלים בהערת אגב ונאחזים בזה בכל הכבוד. השופט עמית השאיר את זה וצריך עיון. אפשר להבין שמבחינתכם יש אור ירוק להצעה הזו באם מקובל עליכם... .

עו"ד לינדר: קיבלתי אישור למתווה הבא ואני מבקש לחזור עליו כדי למנוע אי הבנות. תינתן קביעה עקרונית בעניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

התיישנות מהותית לפי סעיף 85 שאי אפשר להאריכה לפי
סעיף 107.....
עו"ד אלגז: מקובל עלינו.....
ניתנה החלטה.....".

עינינו הרואות כי הסכם הפשרה נוסח ע"י עו"ד לינדר (ב"כ מנהל מיסוי מקרקעין) וכן את להיטותו של עו"ד לינדר שבהסכם הפשרה הקביעה העקרונית בדבר ההתיישנות המהותית שלפי סעיף 85 לחוק (על אף דבריה של כב' השופטת חיות "שלא מזמינים אצלנו פסקי דין").

51. יפים לענייננו דבריה של כב' הנשיאה השופטת מרים נאור בפסק דינה בדנ"א 2228/17 פלוני נ. פקיד שומה אשקלון (טרם פורסם), בבקשתו של פלוני לקיים דיון נוסף בעניינו, וכך נאמר, בין היתר:

"... יש להיענות לבקשה לקיום דיון נוסף רק מקום שנפסקה הלכה חדשה וקשה או הלכה הסותרת הלכות קודמות של בית משפט זה. כידוע, על הלכה חדשה שנקבעה לגלות עצמה על פני פסק הדין, אשר יצביע על כוונה מפורשת של בית המשפט לחדש הלכה (ראו: דנ"א 173/15 בן ישי נ' אוצר מפעלי ים בע"מ (17.8.2015)). במקרה דנן, ישנו קושי בטענת המבקש שלפיה בית המשפט קבע הלכה חשובה בפסקה קצרה בפסק הדין (ראו: שם, בפס' 9; דנ"א 920/14 חוות צברי אורלי בע"מ נ' מדינת ישראל, פס' 5 (18.8.2014)). בית המשפט לא קבע בפסק הדין כל הלכה באופן מפורש, אלא לכל היותר הוסיף נדבך נוסף או פיתוח הלכתי בפסיקה העוסקת בסוגיות של התיישנות, של השתקים ושל אפשרותה של רשות המיסים כרשות מינהלית לשנות ולתקן את החלטותיה (ראו למשל: ע"א 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (7.3.2012); ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014); ע"א 8150/11 חב' ש.י סימון אחזקות בע"מ (אגף המכס והמע"מ אשדוד)...". (ההדגשות - לא במקור).

נדמה לי כי דברים אלו של כב' הנשיאה מ' נאור יפים גם לענייננו מקל וחומר וביתר שאת.

נראה לי שאין זה מכובד ואין זה יאה למדינה לבצע "מחטף" ו"להזמין" פס"ד של בית המשפט העליון ולקבוע הלכה, שתעלה בקנה אחד עם עמדתה, בנושא כל כך ערכי של סופיות השומה מול החתירה לתשלום מס אמת והאיזון הנדרש ביניהם במקרים חריגים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

52. באשר לבקשת החילופין של המשיבים, לפיה יש לעיין בהחלטת הוועדה מיום 9.4.17 לגבי תחילת מניין 4 השנים לתיקון שומת העוררים ולהורות למנהל מיסוי מקרקעין לתקן שומתם מכוח הוראות סעיף 85 לחוק;

למעלה מן הצורך, אתייחס לבקשה חילופית זו של המשיבים.

בקשה זו מסתמכת על דעת המיעוט בוועדה שהסתמכה על דבריו של כב' השופט א' רובינשטיין בפס"ד של בית המשפט העליון בעניין **כספי** (פסקה ט' לפסק הדין).

את דעתי הבעתי בהחלטת הוועדה מיום 9.4.17 (בסעיפים 27-28 להחלטה האמורה), ובין היתר כך נכתב:

"... ובדרך שונה המקרה דנן מהמקרה שנדון בעניין כספי ששם המערערים הגישו השגה על השומה המקורית ובעקבות השגה זו הוצאה למערערים שומה מתוקנת ועל כן נקבע שם בצדק שיש למנות את מניין 4 השנים מיום הוצאת השומה המתוקנת השנייה...".

ודוק, סעיף 85 לחוק קובע במפורש כי **"המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי 78(ב)..."** הודעת השומה המתוקנת ששלח מנהל מיסוי מקרקעין למשיבים ביום 18.1.2016 שנשאה את הכותרת **"תיקון שומה לפי סעיף 85"** בכל מקרה אינה בגדר שומה לפי סעיף 78(ב) לחוק.

אשר על כן, ולמעלה מן הצורך, יש לדעתי לדחות בקשה חילופית זו.

מן הכלל אל הפרט:

53. אינני סבור כי פס"ד של בית המשפט העליון בעניינו של **בר-גיורא** קבע הלכה לפיה לא ניתן להאריך את התקופה הקבועה לתיקון השומה שבסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק גם במקרים חריגים שבהם יש **"סיבה מספקת"** לתיקון השומה.

וועדות ערר לדורותיהן היו חלוקות בדעתן בנושא זה ובית המשפט העליון גם הוא עסק בסוגיה זו אך טרם הכריע סופית בנושא זה. עם זאת ישנן מספר אמירות של שופטי בית המשפט העליון. האחת של כב' השופט אליקים רובינשטיין באמרת אגב בעניין **כספי** והשנייה של כב' השופט יורם דנציגר בעניין **חכמי** שאליו הצטרפו בהסכמה כל יתר חברי המותב שישבו באותו הרכב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

לאמירותיו של כב' השופט דנציגר (שאליו הצטרפו בהסכמה כל יתר חברי המותב) יש, לדעתי, משקל הרבה מעבר לאמרת אגב ויש בסיס להנחה, לפיה, אם הייתה לנישום "סיבה מספקת" לתיקון השומה מעבר לתקופה ה-4 שנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק, היה בית המשפט העליון נעתר לתיקון השומה.

54. אני "העני ממעש, נרעש ונפחד מפחד יושב תהילות ישראל" (מתוך תפילת שליח ציבור ביום הכיפורים) הנתלה באילנות הגבוהים של שופטי בית המשפט העליון, בדעה שבמקרים חריגים יש לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, מכוח הוראות סעיף 107 לחוק, כגון: במקרים בהם נפלה טעות בתום לב, תקופה קצרה של איחור וכיוצ"ב, וזאת כדי לאפשר תשלום מס אמת. יש למצוא את האיזון הנכון בין העקרון החשוב מאד של סופיות השומה לעקרון תשלום מס אמת ויש לעשות זאת תוך שימוש זהיר ומדוד של הפעלת סעיף 107 לחוק.

גם המלומד פרופ' אהרן נמדר, בספרו "מס שבח ומקרקעין" חלק שני 580 (2012), סבור כי ככל שביהמ"ש העליון לא יקבע אחרת, יש לאמץ את הגישה לפיה הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 תיעשה רק במקרים יוצאי דופן, כאשר דחיית הבקשה תגרום לעוול ברור.

גם המלומד פרופ' הדרי, בספרו מיסוי מקרקעין (כרך ג עמ' 212), סבור שניתן להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 מכוח הוראות סעיף 107 לחוק, מעבר לתקופת ארבע השנים אך ראוי שתיעשה רק במקרים יוצאי דופן.

55. מן הראוי לחזור ולצטט את מה שכתבתי בחוות דעתי בהחלטת הוועדה מיום 9.4.2017, כדלקמן:

"נדמה כי אין ספק שהמשיבים טעו בתום לב בכך שלא ביקשו להחיל לגביהם, בשומה העצמית שהגישו את הלכת פלם.... יודגש כי אין המדובר באנשי עסקים ממולחים (כרישי נדל"ן), אלא באזרחים נורמטיביים מן השורה שלא בקיאים בנבכי החוק, הפסיקה והוראות הביצוע של רשות המיסים, ולכן טעותם מגיעה לכדי טעות בתום לב... נוסף ונאמר: "טעות תום הלב" של המשיבים נחזית, על פניו, בהליך מקדמי זה של הדיון, ואולם אם יתברר בשלב הליך ההוכחות עצמו כי לא כך הם פני הדברים - לא נהסס לשנות את דעתנו... אינני רואה כל סיבה מדוע למנוע, במקרה דנן, את האפשרות מהמשיבים להגיש בקשה... ולתת למשיבים את יומם בבית המשפט מבחינת "לא תחסום שור בדישו"..."

56. לא נותר לי אלא לחזור פעם נוספת על מה שכתבתי בהחלטת הוועדה מיום 9.4.2017:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

"דומה כי התנהלות זו של המשיב מעלה שאלה ערכית של מערכת יחסים הוגנת בין רשויות המס לבין האזרח הנישום (השווה עם ו"ע 1018/06 חברת פרויקטים גן העיר בע"מ נ' מדינת ישראל - מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים_פורסם במיסים).

יפים ככפפה ליד, דבריו של כב' השופט אליקים רובינשטיין בע"א 470/98 כרמל התפלה בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד האוצר ואח' (פורסם באתר בית המשפט העליון):

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל דרכיה, ברורה לדידי כשמש בצהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות. זהו מותר המדינה במיוחד, והשירות הציבורי בכללו, באופן חד ומובהק". (ההדגשות - לא במקור).

57. וקצת מדברי חז"ל -

במסכת בבא מציעא ל, ע"ב נאמר:

"אמר רבי יוחנן, לא חרבה ירושלים אלא על שדנו בה דין תורה.

אלא דינים של מגיזתא [דינים שנעשים בגסות ובעיוות] ידונו !?

אלא אמור: שהעמידו דיניהם על דין תורה ולא עבדו לפני משורת הדין".

58. למעלה מן הצורך, אף שהמשיבים לא העלו זאת, מן הראוי להזכיר את העיקרון הכללי במשפט המנהלי, לפיו החלטה מנהלית אינה סופית וניתנת לשינוי ולתיקון והכל בכפוף לסייגים ומגבלות ובמיוחד שמירת האיזון בין האינטרסים השונים בכלל ואינטרס ההסתמכות בפרט, וכך אומר, בין היתר, בית המשפט העליון בע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (טרם פורסם), בסעיף 17 לפסק הדין:

"יוער כי שאלת היחס בין סמכותו של המנהל לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לבין סמכותו על פי כללי המשפט המנהלי בדבר שינוי החלטת הרשות, המעוגנת בסעיף 15 לחוק הפרשנות, טרם הוכרעה בפסיקה.... לשאלה זו נפקות לעניין מגבלת הזמן החלה על תיקון שומה סופית... המערער לא העלה כל טענה בכיוון זה, ולכן איני נדרש להכריע בה...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

ח. סוף דבר:

59. אשר על כן הייתי מציע לחברי לדחות את בקשת מנהל מיסוי מקרקעין לעיון מחדש של הוועדה בהחלטתה מיום 9/4/2017 ולהשית על המבקש הוצאות משפטיות בסכום של 10,000 ש"ח שישאו ריבית והצמדה כדין מיום מתן החלטה זו אלא אם ישולמו בתוך 30 יום בתוך הפגרה.

יהושע בילצקי, רו"ח – חבר:

אני מסכים.

השופט מגן אלטוביה – יו"ר:

אני מסכים עם התוצאה אליה הגיע חברי, חבר הוועדה, רו"ח פרידמן. המבקש לא נשא בנטל לשכנע כי נוצרו נסיבות חדשות המצדיקות ומאפשרות לשנות החלטת בנייים. פסק הדין בפשרה שניתן על ידי בית המשפט העליון בעניין **בר גיורא** אין בו הלכה סדורה מלבד מתן תוקף של פסק דין להצהרה פרשנית של המנהל שהוסכמה על ידי הצד שכנגד. זאת בפרט כאשר בעבר בית המשפט התבטא בהערות אגב, באופן פרשני שונה הכל כפי שפירט בחוות דעתו המלומדת חברי רו"ח פרידמן. למצער שבמצער פרוטוקול הדיון יכול ללמד על הלך הרוח שנשב באותו יום בין שופטי אותו הרכב. כוחו ההלכתי של הסכם פשרה מצריך דיון בלא קשר לדיון ודברים שהתנהל קודם לכריתת הסכם הפשרה, מחוזות אליהם כיוון המנהל בבקשתו. המנהל נמנע מלפנות בן השאר אל תורת המשפט להביא עיגון לכוחו ההלכתי של הסכם הפשרה. יהא ההבדל שבין הסכם פשרה "רגיל" לבין הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין אשר יהא, והדבר אינו נצרך כאן, דומה כי אין לומר שהבדל זה הוא בהיות האחרון הלכה סדורה ומחייבת שיצאה מלפני בית המשפט, בפרט בשיטה האדברסרית. דומני שרק הכרעה במחלוקת יכולה להוות הלכה מחייבת. בית משפט נדרש אלא למחלוקת שיש בפניו. משעה שהמחלוקת הוכרעה על דרך הפשרה אין בית המשפט צריך עוד להכריע בה. הלכה צומחת מהכרעה במחלוקת. משאין מחלוקת – אין הכרעה, משאין הכרעה אין הלכה מחייבת. למצער בשעה שביט משפט נותן להסדר תוקף של פסק דין, יוצר הוא הערת אגב במשתמע כי פרשנות הצדדים אינה מנוגדת לדיון (שאחרת לא היה ניתן להסדר תוקף של פסק דין). למצער שבמצער הערת אגב שכזו היא בבחינת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו'ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

הבעת דעה כי פרשנות שהוסכמה בין הצדדים מקובלת על בית המשפט. אלא שהערת אגב משתמעת שכזו, על רקע הערת אגב שונה שנאמרה במפורש על ידי בית המשפט בעבר, אין בה די כדי לדון מחדש בשאלה שהוכרעה בפנינו בהחלטת ביניים.

באשר לשאלה לגופה באשר לאפשרות להאריך המועד לתיקון שומה, הפרשנות אליה מגיע רו"ח פרידמן דומה כי היא בלתי נמנעת גם על רקע ההיסטוריה החקיקתית. זו ככל הנראה התוצאה הפרשנית המתבקשת אם כי תוצאתה מוקשית. במארג דיני המס, מס השבח הוא מקדמה על חשבון מס ההכנסה. מחוקק הפקודה קבע סד זמנים ברור בקשר עם היכולת לתקן שומת מס הכנסה. בית המשפט העליון בהלכת שחר הביע את עמדתו הברורה, עד כמה יש לעמוד במועדים אילו גם כשבאופן פרטני עמידה במגבלת השנים שבפקודה, יוצרת תחושת אי נוחות וחוסר צדק. משכך קשה ליישב בין יכולת הארכת מועד בלתי מוגבלת לגבי המקדמה (מס השבח) בעוד המס הסופי נתון בסד זמנים ולו במשור התאורטי. כך אני מוצא שהעדר אמות מידה, במקרה זה של חלוף הזמן, והותרת יכולת הארכת המועד בידי המנהל על פי שקול דעתו, גם אם זו נתונה לבחינת בית המשפט, היא גם חרב פיפיות, וגם ובעיקר, פגיעה קשה בעקרון השוויוניות בפני החוק. חרב פיפיות כי היא פוגעת מחד ביציבות הקופה הציבורית ומאידך ביכולת ההסתמכות של הנישום כי משחלף המועד, תם ההליך השומתי. פגיעה בשוויוניות על שום מה, על שום שאין אמות מידה ברורות אימתי מאריכים המועד ואימתי לא, והדבר נתון לשקול דעת המנהל או בית המשפט. כך האפשרות לשוב ולתקן שומות בשל טעות, מכרסמת בחשיבות של חשיבה מראש, בדיקה ובירור קודם להגשת דוחות ודיווחים לרשויות המס ובמהלך ההליך השומתי. אם מבקשים לצקת להליך השומתי תוכן של ממש ראוי שלא לאפשר הארכת מועד לתיקוני שומה. יוצא מכאן לטעמי כי מידת הרחמנות והחמלה במקרה פרטי כזה או אחר, סופה שהיא מזיקה. מכל מקום, עניין זה ככל הנראה מצריך אמירה מפורשת של המחוקק.

בקצירת האומר אני מצטרף לתוצאה אליה מגיע חברי רו"ח פרידמן.

מזכירות בית המשפט תמציא את החלטה לבאי כח הצדדים

ניתנה היום, ל' אב תשע"ז, 22 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל אביב

עמ' אלולבני
מגן אלטוביה, שופט