



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

**בפני** כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה  
גב' אנה מן, עו"ד – חברת וועדה  
מר אבי כאכון- חבר וועדה

**עוררים**  
1. סמיר חאג'  
2. אמירה חאג'  
3. ג'אנית פאוזי חאג'  
ע"י ב"כ עו"ד סמיר חאג'

נגד

**משיב** מיסוי מקרקעין - נצרת  
ע"י ב"כ עו"ד ליבי רווה, פרקליטות מחוז צפון - אזרחי

### פסק דין

השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:

#### רקע

1  
2  
3  
4  
5  
6 1. לפנינו ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין נצרת מיום 7.8.24, במסגרתה נדחתה בקשת  
7 העוררים להארכת מועד לתיקון שומות מס שבח. הערר הוגש בהתאם להוראות חוק מיסוי  
8 מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

#### טענות העוררים בתמצית

9  
10  
11  
12 2. העוררים הם שלושה אחים והם נכדיו של המנוח אסכנדר חדאד חביב חאג' (להלן:  
13 "אסכנדר") אשר נפטר בשנת 1951 ובעניינו הוצא צו ירושה ביום 5.4.71. אביהם של העוררים,  
14 המנוח פאוזי אסכנדר חאג' (להלן: "פאוזי") היה בנו של אסכנדר והוא נפטר ביום 7.12.77  
15 ובעניינו הוצא צו ירושה בשנת 1978 וביום 24.6.97 ניתן צו ירושה מתוקן. אסכנדר היה  
16 הבעלים הרשום של חלקה 33 גוש 10268, חלקה 65 גוש 12210 וחלקה 61 גוש 12218 (להלן:  
17 "החלקות") וזאת עד שהחלקות נרשמו בטאבו על שם העורר מס' 1 (להלן: "העורר"). ביום  
18 28.12.97 העורר נרשם כבעלים של החלקות מכוח חלוקה ראשונה של נכסי עזבון אסכנדר  
19 בהתאם להסכם חלוקת עיזבון שנחתם בין היורשים ביום 25.12.97. העוררות 2 ו-3 קיבלו  
20 זכויות בחלקה 65 לפי עסקת מכר ללא תמורה מאחיהן העורר.

21  
22 3. ביום 15.4.24 הגישו העוררים למשיב בקשה להארכת מועד להגשת תיקון שומות מס שבח עם  
23 הבקשה לתיקון השומות. הבקשה לתיקון שומות והארכת מועד הוגשה על פי סעיף 85(3) לחוק



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 בשל קיומו של טעם מיוחד מאחר ונפלה טעות עובדתית בקביעת תאריך הרכישה וטעות  
2 משפטית בפרשנות וקביעת זהות המוריש בשומת המכר של העוררים.  
3
- 4 . נושא הבקשה הוא תיקון טעות משפטית בקביעת יום הרכישה לצורך חישוב אחוז מס שבח  
5 שחל בעסקאות המכר שביצעו העוררים. המשיב קבע את יום הרכישה בעסקאות המכר  
6 האמורות ליום 7.12.77, יום פטירתו של פאוזי, אשר מעולם לא היה רשום בטאבו כבעלים  
7 של החלקות. יום הרכישה הקובע אמור להיות בשנת 1951, השנה בה נפטר אסכנדר סבס של  
8 העוררים שהוא המוריש לפי הסכם חלוקת העזבון מחודש 12/97 וממנו קיבלו העוררים את  
9 הזכויות דרך הסכם חלוקת עיזבון. עזבון של אסכנדר חולק לראשונה ונרשם לראשונה  
10 בטאבו על שם העורר ויתר היורשים ביום 28.12.97. לפני המועד האמור, לא נעשתה שום  
11 פעולה בעיזבון. פאוזי לא נרשם בטאבו כבעלים לזכות כלשהי בחלקות, אפילו לא ליום אחד.  
12
- 13 .5 המשיב דחה את הבקשה ולא נימק את החלטתו בעניין העדר סיבה מספקת מצד העוררים  
14 למתן אורכה. החלטתו לקונית ומבוססת על קביעה מוטעית לפיה אין הוא מוסמך להאריך  
15 את המועד תוך התעלמות מפסיקת בית המשפט העליון והוראות החוק עליהן הסתמכו  
16 העוררים. סעיף 107 לחוק, מעניק למנהל סמכות כללית להארכת כל מועד שנקבע בחוק.  
17 קיימת הצדקה לעשות שימוש בסמכות המשיב לשם הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק  
18 מכוח סעיף 107 לחוק.  
19
- 20 .6 בידי העוררים סיבה מספקת למתן אורכה לתיקון שומה מאחר וברגע שנודע להם אודות  
21 הטעות המשפטית הם הגישו בקשה לתיקון שומה בצירוף בקשת אורכה. בפסיקה נקבע, כי  
22 סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לתקן אלא סיבה  
23 הנוגעת למועדים. טעות העוררים שנעשתה בתום לב בעת עריכת השומה העצמית הראשונה,  
24 מהווה סיבה מספקת להארכת מועד. סיבה מספקת לא מוגדרת בפסיקה ברשימה ממצה.  
25 סעיף 107(א) לחוק לא דורש רף גבוה של טעם מיוחד. די בכך שהתגלתה טעות בשומה שנפלה  
26 בתום לב. יש לתת לעוררים את יומם בבית המשפט ואין התיישנות על מעשה לא חוקי של  
27 רשות מנהלית. הדבר מתיישב עם עיקרון תשלום מס אמת. מדובר בטעות בשומות אשר  
28 מהווה הטלת מס שלא כדין.  
29
- 30 .7 העמדה בפסיקה היא, כי יש לעשות שימוש זהיר בסעיפים 85 ו-107 לחוק. אולם, בענייננו  
31 מתקיימת סיבה מספקת ומוצדקת להארכת מועד לתיקון שומה. חלוף הזמן לא גרם לקושי  
32 ראייתי למשיב שכן, מלוא הראיות נמצאות בידי העוררים והמשיב.  
33



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 8. המשיב ביסס את החלטתו לדחיית הבקשה להארכת המועד על חלוף המועד הקבוע בחוק.
- 2 המשיב טעה שעה שסבר, כי חלפו למעלה מעשר שנים מיום עריכת העסקאות. מרבית
- 3 העסקאות בוצעו לפני 5-7 שנים. אין שחר לטענה לפיה העוררים ביקשו לפרוס את השבח.
- 4 הדבר אינו רלוונטי ונעשה אולי בשומה אחת או שתיים בלבד.
- 5
- 6 9. בהחלטה צוין, כי לצד עקרון גביית מס אמת עומדים לרשות שיקולי יציבות וודאות משפטית.
- 7 מדובר בנימוק מוטעה והוא נסוג מפני גביית מס אמת וגביית מס ביתר על ידי הרשות
- 8 המנהלית. בית המשפט העליון פסק, כי עקרון גביית מס אמת הוא מנשמת החוק ותכליתו.
- 9 עקרון גביית מס אמת מחייב ומצדיק את מתן האורכה לתיקון השומות אף שחלפו למעלה
- 10 מ-4 שנים וזאת כדי למנוע עיוות דין של הטלת מס שלא כדין. עקרון גביית מס אמת חשוב
- 11 יותר מסופיות השומה. אי תיקון השומות יגרום לעוררים עיוות דין. צדק דחוי עדיף על אי
- 12 צדק ועשיית צדק חשובה יותר מפרוצדורה.
- 13
- 14 10. העוררים לא מבקשים לפתוח את השומות מחדש או לשנות את שווי המכירה אלא לתקן
- 15 טעות בשומות בנוגע לקביעת יום הרכישה, עניין המשליך על הטלה וגביית מס שבח.
- 16
- 17 11. כחודשיים וחצי לפני שהוגשה הבקשה למשיב, נודע לעורר שהינו עו"ד במקצועו על הטעות
- 18 שנפלה ברישום יום הרכישה בשומות מושא הערר, כאשר תוך כדי חיפוש בקלסר ישן מצא
- 19 את הסכם חלוקת העיזבון שנערך בשנת 1997. מדובר בשגגה בתום לב שהתחילה בחישוב
- 20 מוטעה של העוררים בשומה עצמית שהגישו בעניין העסקה הראשונה ביום 16.5.2001
- 21 והושלמה על ידי רשויות המס בעריכת שומה סופית ומוטעית, בשומה זו וביתר השומות.
- 22 המשיב לא תיקן את הטעות בשומה האמורה. מוטלת על רשויות המס חובה לערוך את
- 23 השומה בהתאם לחוק ולפי יום הרכישה הנכון. הטעות הייתה צריכה להתגלות אצל המשיב
- 24 מתוך המסמכים שצורפו. כמו כן, המשיב לא עשה שימוש בסמכותו לבקש פרטים ומסמכים
- 25 נוספים לשם הטלת מס אמת.
- 26
- 27 12. המחלוקת היא פרשנית לעניין זהות המוריש המצוין בסעיף 26(א)(1) לחוק לצורך קביעת מועד
- 28 הרכישה וחישוב מס שבח. הגדרה ופירוש מוריש צריכה להתבסס על החוק המיוחד הרלוונטי
- 29 לענייננו- חוק מיסוי מקרקעין והאמור בסעיף 26(א)(1) לו יחד עם האמור בסעיף 37(1)ו. לא
- 30 מדובר בדיני ירושה ובזכויות קנייניות כלשהן לפי חוק הירושה, תשכ"ה-1965 (להלן: "חוק
- 31 הירושה") אלא בחוק פיסקלי שבו חורג המחוקק ממסגרת הקטגוריות של דיני הקניין
- 32 הפורמליים. בפסיקה נקבע, כי יש לאבחן בין חוק הירושה לבין חוק מס שבח מאחר ואותם
- 33 מונחים בכל חוק הם שונים.
- 34



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 24-08-43011-08 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

1 המשיב טעה בסעיף 14 להחלטתו. במקרה בו עסקינן, יש מוריש אחד, אסכנדר, והסכם  
2 החלוקה נעשה בעניין סב ונכדים ולא ילדים. אם אדם נפטר לאחר המוריש, הרי שבניו נכנסים  
3 בנעליו ויורשים את הסב. פרשנות המשיב את סעיף 5(ג)4 לחוק מוטעית. הסעיף עוסק  
4 בחלוקת נכסי עזבון בין יורשים ואין בו התנאה לחלוקה בין אב וילדיו. בנוסף, בחוק אין  
5 הגדרה למוריש לעניין מיסוי מקרקעין ואין בו הגבלה או התנאה לסוג המוריש. המשיב טעה  
6 שעה שסבר שאסכנדר הותיר צוואה. אסכנדר הוא המוריש של החלקות לצורך חישוב מס  
7 שבח. הדבר עולה גם מהסכם חלוקת העיזבון.

8

9

### טענות המשיב בתמצית

10

11 14. המשיב שב על הנימוקים שפורטו בהחלטתו. העוררים לא הציגו סיבה מספקת להארכת מועד  
12 בחלוף המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק כנדרש לפי סעיף 107 לחוק. בפסיקה נקבע, כי ניתן  
13 להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק וכי נדרשת בחינה  
14 והכרעה לגבי קיומה של סיבה מספקת. בהתאם לפסיקה של בית המשפט העליון, יש לתת את  
15 הארכה רק במקרים מעטים ובנסיבות חריגות ויוצאות דופן.

16

17 15. המשיב שומר על זכותו לטעון כנגד העלאת טענות חדשות שלא הועלו לפניו. טענות העוררים,  
18 לעניין גילוי הסכם חלוקת העיזבון על ידי העורר, עוי"ד במקצועו שחתום על הסכם חלוקת  
19 העיזבון ושזכויותיו בשתי חלקות נרשמו מכוח ההסכם האמור, אין בהן כדי להוות סיבה  
20 מספקת להארכת מועד. אין בכך כדי להסביר, ולו בדוחק, מדוע העוררים לא הגישו את  
21 השומה העצמית בהתאם לטענותיהם בהליך זה תוך ציון יום הרכישה הנטען או מדוע לא פנו  
22 בבקשה לתיקון השומה במסגרת 4 השנים, כקבוע בסעיף 85 לחוק.

23

24 16. בהתאם לפסיקה, כדי שיתקיים מבחן הסיבה המספקת יש צורך בדבר מה חיצוני אובייקטיבי  
25 נלווה המצדיק את חוסר הידיעה הסובייקטיבי של הנישום. דרישה זו לא מתקיימת בענייננו.  
26 לא קיימת סיבה אובייקטיבית חיצונית לטעות הנטענת והמוכחשת שעשויה להצדיק חוסר  
27 פעולה של העוררים במשך שנים רבות. אף אם הטעות הנטענת והמוכחשת נעשתה בתום לב,  
28 הרי שהדבר לא מהווה סיבה מספקת להארכת מועד.

29

30 17. לא נפל כל פגם בהחלטת המשיב שלא להאריך לעוררים את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק  
31 ואין מקום להתערב בהחלטה זו.

32

33 18. גם לגופו של עניין יש לדחות את טענות העוררים לעניין יום הרכישה. העוררים לא הצביעו על  
34 מקור חוקי המבסס את טענתם, לפיה מאחר והזכויות לא נרשמו על שם פאוזי אלא ישירות



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 על שם העורר, הרי שיום הרכישה צריך להיות יום פטירתו של אסכנדר ולא יום פטירתו של  
2 פאוזי. ההסכמות בהסכם חלוקת העיזבון סותרות את עיקרון הנפילה המיידית הקבוע בחוק  
3 הירושה ואת צווי הירושה שצורפו לערר ולפיהם פאוזי ירש את הזכויות מאסכנדר והעביר  
4 אותן בתורו לעורר, אף אם פאוזי לא היה רשום כבעל הזכויות בקרקע מעולם. הטענה כאילו  
5 העורר יכול להתנות יחד עם בני דודיו על הוראות חוק הירושה במסגרת הסכם חלוקת  
6 העיזבון ולפעול כאילו לא קיימים צווי ירושה ותוך התעלמות מהם והכל כדי לזכות בתשלום  
7 מס מופחת היא טענה מופרכת.  
8  
9 19. העוררים מגדילים לעשות שעה שהם מטילים את האחריות למחדלם לפתחו של המשיב אשר  
10 לגישתם היה צריך לבדוק, לדרוש מסמכים ולגלות את הטעות. אין לקבל טענה זו. המשיב  
11 קיבל את הצהרת העוררים כלשונה בהתאם לסמכותו לפי סעיף 78 לחוק.  
12  
13 20. מדובר בשני מנוחים המהווים חוליות בשרשרת ההורשה. שניהם נפטרו טרם 1.4.81, המועד  
14 בו בוטל מס עזבון. במקרה כאמור, בהתאם לסעיף 37 לחוק ולהלכה הפסוקה יש לקבוע את  
15 יום הרכישה כיום פטירת המוריש האחרון. לפיכך, דין הערר להידחות גם לגופו.

### מהלך הדיון

- 16  
17  
18  
19 21. לאחר שנערך דיון במעמד הצדדים הגישו הצדדים הודעה בדבר עובדות מוסכמות ופלוגתאות.  
20 בהמשך לכך הגישו הצדדים את סיכומיהם בכתב.

### דיון ומסקנות

- 21  
22  
23  
24 22. כאמור, הצדדים הגישו רשימת פלוגתאות ולפיה, על וועדת הערר להכריע בשאלה, האם  
25 מציאת ההסכם הנטענת בסעיף 35 לכתב הערר המתוקן על ידי העורר בחודש ינואר 2024  
26 מהווה סיבה מספקת להארכת מועד בהתאם להוראות סעיף 107(א) לחוק והפסיקה. הצדדים  
27 הוסיפו, כי ככל שוועדת הערר תכריע לחיוב בפלוגתא האמורה, הרי שעולה השאלה, האם  
28 מתקיימת עילה הקבועה בסעיף 85 לחוק לתיקון השומה.  
29  
30 23. לאחר עיון ושקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפנינו סבורני, כי אין מדובר בסיבה  
31 מספקת להארכת מועד וכי אין הצדקה להארכת המועד לתיקון השומות במקרה שלפנינו.  
32



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 24. בהתאם לסעיף 85 לחוק, המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן  
2 שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, **תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה**  
3 **עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה** ובנסיבות המפורטות בסעיף.  
4
- 5 25. במסגרת ההודעה שהגישו הצדדים בדבר עובדות מוסכמות ופלוגתאות, הם פירטו את 12  
6 השומות מושא הבקשה להארכת מועד. הצדדים ציינו את המועד בו ניתנה כל שומה וכי מניין  
7 ארבע השנים במסגרתן בידי המנהל לתקן שומה בהתאם לסעיף 85 לחוק, מתחיל לכל  
8 המאוחר במועד בו הוצאה כל אחת מהשומות. הבקשה לתיקון השומות הוגשה יחד עם  
9 הבקשה להארכת מועד לתיקון השומות בחודש אפריל 2024. אין מחלוקת, כי לגבי כל  
10 השומות האמורות חלפה התקופה בת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק. בנסיבות אלו,  
11 הוגשה בקשת האורכה אותה דחה המשיב בהחלטה מושא הערר.  
12
- 13 26. בסעיף 107(א) לחוק נקבע, כי "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש  
14 לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה"  
15
- 16 27. אין מחלוקת, כי מכוח סעיף 107(א) לחוק מוסמך המנהל להאריך, בין היתר, גם את המועד  
17 הקבוע בסעיף 85 לחוק. בע"א 9817/17 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי**  
18 **רייך** נסב הדיון אודות סמכות מנהל מיסוי מקרקעין להאריך את התקופה הקבועה בסעיף  
19 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, לתיקון שומת מס לפי סעיף 107(א) לחוק, הן בהארכת מועדים  
20 הקבועים בו. דעת הרוב בפסק דינו של בית המשפט העליון קבעה, כי סעיף 107 חל על כלל  
21 המועדים הקבועים בחוק, ללא סייג.  
22
- 23 28. בהתאם לסעיף 107(א) לחוק, המנהל רשאי להאריך מועד שנקבע בחוק אם התבקש לעשות  
24 כן וראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה. השאלה בה דרושה הכרעת הוועדה היא לעניין קיומה  
25 של סיבה מספקת בנסיבות.  
26
- 27 29. במסגרת ההחלטה מושא הערר שלפנינו קבע המשיב, כי העוררים לא הרימו את הנטל להוכיח  
28 סיבה מספקת להארכת מועד להגשת תיקון שומה. הוא ציין, כי לא מצא בטענותיהם כל סיבה  
29 חיצונית אובייקטיבית שהיוותה מניעה להגשת תיקון שומה במועד מוקדם יותר.  
30
- 31 30. הסיבה המספקת אליה מכוונים העוררים פורטה בהודעת הערר המתוקנת כדלקמן: "העורר  
32 שהינו עו"ד במקצועו, לפני כחודשיים וחצי מיום הגשת הבקשה למנהל המשיב לתיקון שומות  
33 עם הבקשה למתן אורכה, בחודש ינואר 2024, תוך כדי חיפוש בקלסר ישן במשרדו של צו  
34 ירושה מסוים, התגלה בפניו עותק מהסכם חלוקת עיזבון סבו המנוח אסכנדר חאג חאג,



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 שנערך בתאריך 25.12.1997 ע"י עו"ד מונדר סלים, ואשר כלולים בו החלקות הנ"ל, חלקות  
2 33 בגוש 10238, חלקה 65 בגוש 12210, וחלקה 61 בגוש 12218, אשר עברו בירושה ונרשמו  
3 בטאבו על שם העורר מהמוריש המנוח אסכנדר". הנה כי כן, העוררים טוענים, כי כאשר עיין  
4 העורר בהסכם חלוקת העיזבון של אסכנדר שבין היתר העוררים עצמם ערכו בשנת 1997,  
5 התבררה לו טעות משפטית ברישום יום הרכישה בשמות מושא הערר, אשר התחילה בחישוב  
6 מוטעה של העוררים בשומה עצמית שהגישו בעסקה הראשונה וזו לשיטתו הסיבה המספקת.  
7  
8 31. בעניין רייד ציין בית המשפט העליון, כי במסגרת סעיף 107 לחוק יצר המחוקק נקודת איזון  
9 ברורה, בין עקרונות היציבות והוודאות לבין האינטרס בגביית מס אמת, וזאת בדרישה  
10 לקיומה של "סיבה מספקת" להארכת מועד ומתן שיקול דעת בידי המנהל להחליט בדבר  
11 קיומה של סיבה כאמור.  
12  
13 32. בע"א 7759/07 רות כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה ציין בית המשפט העליון, כי  
14 המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה מספקת' להארכת המועד, ולא רק  
15 סיבה לתיקון השומה. צוין, כי סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו  
16 מבקשים לקדם (כגון תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים. כלומר, **סיבה שתבהיר**  
17 **מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק**. בעניין כספי ציין כבוד  
18 השופט רובינשטיין, כי דעתו היא, כי יהיה זה צודק, במקרים מסוימים, גם אם מועטים,  
19 לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85.  
20  
21 33. בעניין רייד, כבוד השופט מינץ, שדעתו אומצה כדעת הרוב בפסק הדין קבע, כי הוא מבקש  
22 להפחית את החשש שעלה, לפיו הפרשנות האמורה של סעיף 107 לחוק תהפוך לאפשרות של  
23 תיקון שומה "עד אינסוף". כבוד השופט ציין, כי הסמכות והרשות המוקנית למנהל להאריך  
24 מועדים הקבועים בחוק אינה חובה. כלומר, תחולת סעיף 107 לגבי תיקון שומה אינה מצריכה  
25 בהכרח דיון רחב היקף בשאלה אם קיימת הצדקה להאריך את המועד אם לאו. כבוד השופט  
26 מינץ אימץ את עמדתו של כבוד השופט רובינשטיין בעניין כספי, כמפורט לעיל, בנוגע לשימוש  
27 שקול ומדוד בהארכת המועד הקבוע על פי סעיף 85 על-ידי סעיף 107 והדרישה להראות 'סיבה  
28 מספקת' להארכת מועד. בעניין רייד נקבע, כי "השימוש בסמכות ההארכה הקבועה בסעיף  
29 **107 ביחס לסעיף 85 צריך שיעשה במשורה, במקרים המתאימים בלבד**".  
30  
31 34. אוסיף, כי על פסק הדין שניתן בעניין רייד הוגשה בקשה לדיון נוסף שנדחתה על ידי כבוד  
32 הנשיאה השופטת חיות, כתוארה אז. כבוד הנשיאה התייחסה לטענה בדבר חשש, כי המשלב  
33 יוצף בבקשות בשל פסק הדין וציינה, כי כבוד השופט מינץ התייחס באופן מפורש בפסק-דינו  
34 לחשש האמור והדגיש, כי **הסמכות להאריך את המועד הנקוב בסעיף 85 לחוק מכוח סעיף**



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 **107 לחוק, נתונה למבקש רק בהתקיים "סיבה מספקת" וכי השימוש בסמכותו זו "צריך**  
2 **שייעשה במשורה".**  
3  
4 35. עוד בטרם ניתן פסק הדין בעניין רייד, דן בית המשפט העליון בשאלת הארכת המועד הקבוע  
5 בסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק במסגרת ע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי  
6 **מקרקעין אזור ירושלים**. כבוד השופט דנציגר ציין, כי הוא נוטה לדעה שהובעה בעניין כספי,  
7 לפיה ניתן יהיה להאריך, **במקרים חריגים**, את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין  
8 על ידי סעיף 107 לחוק, וזאת רק בהתקיים "סיבה מספקת" להארכת המועד, ובכפוף לאיזון  
9 הנדרש בנסיבות העניין בין עקרונות של סופיות השומה, ודאות ויציבות, לעיקרון של גביית  
10 מס אמת. כבוד השופט דנציגר הוסיף, כי בגדר כך, יש ליתן משקל הולם לאינטרס ההסתמכות  
11 על השומה, שיכול שיעמוד לנישום ולרשות המינהלית כאחד, ולקושי הראייתי הכרוך בתיקון  
12 השומה. נקבע, כי מסקנה זו מתבקשת על רקע הכללים שנקבעו בפסיקתו של בית המשפט  
13 העליון בדבר אופן הפעלת שיקול דעתו של מנהל מיסוי מקרקעין לעניין תיקון שומה. עוד  
14 הוסיף, כי **"הדעת נותנת כי הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ראוי שתיעשה רק**  
15 **במקרים חריגים ויוצאי דופן, שכן מקום בו חלפה מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק,**  
16 **ממילא גובר משקלו של אינטרס ההסתמכות על השומה".**  
17  
18 36. בפסד דינה של וועדת הערר שניתן במסגרת ו"ע (מינהליים ת"א) 68019-07-18 אפי חוגי נ'  
19 **מנהל מיסוי מקרקעין ת"א** נחלקו דעותיהם של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי ושל  
20 שני חברי הוועדה. כבוד השופטת סברה, בדעת מיעוט, כי יש לדחות את הערר מאחר ונסיבות  
21 המקרה הנדונות אינן עולות כדי "סיבה מספקת" באופן המצדיק התערבות בשיקול דעת  
22 המשיב ומתן ארכה לצורך תיקון השומה. כבוד השופטת ציינה, כי כדי להגיע למסקנה מה  
23 התוכן הנכון שיש לצקת למבחן "הסיבה המספקת", בהקשרו של סעיף 85 לחוק, יש  
24 להתחקות אחר התכליות שסעיפים 85 ו-107 נועדו לשרת, ולערך את האיזון הנדרש ביניהן.  
25 היא ציינה, כי שתי התכליות האמורות הניצבות זו כנגד זו והעומדות בבסיס ההוראות  
26 האמורות, הן סופיות השומה מחד גיסא, וגביית מס אמת, מאידך גיסא. כבוד השופטת  
27 התייחסה לאיזונים הנדרשים וציינה, כי נקודת המוצא לטעמה היא, כי כאשר המחוקק קבע  
28 את מגבלת ארבע השנים לתיקון השומה במסגרת סעיף 85 לחוק הוא התכוון לשקף במגבלת  
29 זמן זו את האיזון הראוי בין שני עקרונות אלו, כך שבתוך מסגרת ארבע השנים תינתן הבכורה  
30 לעקרון גביית מס אמת (בכפוף להתקיימות העילות שבסעיף) ואילו לאחר תום מגבלת ארבע  
31 שנים – סופיות השומה תהווה את העיקרון המנחה. לדידה, בהתאם לכך יש לצקת את התוכן  
32 המתאים למבחן ה"סיבה המספקת" לצורך מתן ארכה לסעיף 85 לחוק. כבוד השופטת ציינה,  
33 כי בעת בחינת מתן אורכה למועד הקבוע בסעיף 85 לחוק יש לבחון את סיבת האיחור ומשך  
34 האיחור. לדידה, **"מן הראוי יהיה לפרש את מבחן ה"סיבה המספקת" באופן מצמצם יחסית**



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 **וזאת כדי לתת ביטוי לכוונת המחוקק להעדיף את עקרון הוודאות וההסתמכות על השומה**  
2 **בתום מגבלת ארבע השנים".**  
3  
4 37. במקרה שנדון בעניין חוגי הסביר העורר את האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה בכך  
5 שלא היה מיוצג ולכן לא היה מודע לזכויותיו לקבלת הטבת המס בעת רכישת הדירה. כבוד  
6 השופטת סברה, כי לא ניתן לראות באי-ידיעה סובייקטיבית כשלעצמה, מבלי שמתלווה לה  
7 דבר מה נוסף המצדיק אותה, משום "סיבה מספקת". היא הוסיפה, כי היה זה מחובתו של  
8 העורר לברר את זכויותיו, ואם לא עשה כן במועד, אל לו לבוא בטרוניה על כך למשיב. עוד  
9 ציינה, כי העורר לא הוכיח, כי אי ידיעתו על זכאותו להטבה נובעת מנסיבות יוצאות דופן וכי  
10 הוא אינו יכול להסתפק בטענה על אי ידיעה כנימוק להארכת מועד לתיקון השומה. היא  
11 ציינה, כי על מנת שיתקיים מבחן ה"סיבה מספקת", יש צורך ב"דבר-מה" חיצוני-  
12 אובייקטיבי נלווה המצדיק את חוסר הידיעה הסובייקטיבי של הנישום. כבוד השופטת  
13 סברה, כי כדי שלא להפוך את החריג לכלל, תוך הפרת האיזון אותו ביקש המחוקק לעגן  
14 בסעיף 85 לחוק, לא ניתן להסתפק בנימוק של טעות בתום לב כשלעצמו כדי להאריך את  
15 המועד לתיקון השומה. כבוד השופטת סרוסי הוסיפה וציינה, כי בפסיקה, לרבות בפסיקתו  
16 של בית המשפט העליון, צוין, כי יש לתת את הארכה רק במקרים מעטים ובנסיבות חריגות  
17 ויוצאות דופן. היא קבעה, כי "חוסר ידיעה סובייקטיבית, שלא הוכח כי היה מוצדק, אינו  
18 בגדר נסיבה חריגה ויוצאת דופן, אדרבא, מדובר במקרה שכיח".  
19  
20 38. כאמור, דעת הרוב בעניין חוגי סברה אחרת מעמדתה של כבוד השופטת סרוסי. שני חברי  
21 הוועדה מצאו לקבל את הערר לאחר שסברו, כי בנסיבות העניין מתקיימת "סיבה מספקת"  
22 למתן הארכה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק. חברי הוועדה ציינו, כי מאחר ואין בחוק  
23 הגדרה ממצה מהי "סיבה מספקת", הרי שיש להפעיל שיקול דעת מדוד ושכל ישר בהתאם  
24 לנסיבות של כל מקרה ומקרה, תוך איזון האינטרסים השונים של תשלום מס אמת, שהוא  
25 נשמת אפו של חוק המס, להסתמכות על השומה וסופיות הדיון. חברי הוועדה ציינו, כי המבחן  
26 של "סיבה מספקת" הוא המקל ביותר מבין המבחנים שנקבעו להפעלת שיקול דעת מנהלי.  
27 חברי הוועדה מצאו שלא לקבל את פרשנות המשיב, לפיה "סיבה מספקת" במקרה דנן חלה  
28 רק כאשר יש מניעה חיצונית-אובייקטיבית שאינה תלויה בנישום. חברי הוועדה סברו, כי יש  
29 מדרגים שונים בתוך ההגדרה של "סיבה מספקת" וכי כאשר מדובר בהארכת מועד לתיקון  
30 שומה מעבר למועד שנקבע בסעיף 85 לחוק, הרי שרף ה"סיבה המספקת" צריך להיות גבוה  
31 יותר ורק במקרים חריגים תוך הפעלת שיקול דעת מדוד ושכל ישר בהתאם לנסיבות של כל  
32 מקרה ומקרה. חברי הוועדה סברו, כי טעות בתום לב כבמקרה דנן מן הראוי לראותה כ"סיבה  
33 מספקת" לתיקון השומה ולשם גביית מס אמת.  
34



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 על פסק דינה האמור של וועדת הערר בעניין חוגי הוגש ערעור לבית המשפט העליון במסגרת  
2 ע"א 9264/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' אפי חוגי. במסגרת פסק דינו של בית המשפט  
3 העליון התקבל הערעור וצוין, כי "נבהיר כי מקובל עלינו פסק דינה של יו"ר הועדה, כב'  
4 השופטת י' סרוסי, הן במישור הנורמטיבי, הן במישור היישומי".
- 5
- 6 40. במקרה שלפנינו, במסגרת החלטתו ציין המשיב, כי לצד עיקרון גביית מס אמת עומדים  
7 לרשות שיקולי יציבות וודאות משפטית ועקרון סופיות הדיון. הוא קבע, כי פתיחת השומה  
8 בשלב זה תסב נזק לקופת המדינה ותצריך מהמשיב להקצות משאבים רבים לתיקון השומות  
9 בהן עסקינן. במסגרת הערר שלפנינו טענו העוררים בעניין זה, כי מדובר בנימוק מוטעה וכי  
10 העקרון של יציבות וודאות נסוג מפני עקרון גביית מס אמת.
- 11
- 12 41. אינני מקבלת טענתם זו של העוררים. אין מחלוקת באשר לחשיבותו של עקרון גביית מס  
13 אמת שהוא מנשמת אפם של דיני המס. עם זאת, אין בכך כדי ללמד, כי עקרונות אחרים  
14 וביניהם עקרון סופיות השומה והחשיבות של הודאות המשפטית נסוגים בהכרח תמיד  
15 מפניו. טענות העוררים כנגד עמדתו של המשיב בנוגע לעקרון סופיות השומה אין להן על מה  
16 לסמוך. עמדתם גם אינה עולה בקנה אחד עם אמירתו של כבוד השופט דנציגר בע"א 5461/11  
17 **משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים** אשר ציין, כי ההנחה היא, כי **במקרים**  
18 **חריגים ומיוחדים** נסוג עיקרון סופיות השומה מפני האינטרס הציבורי שעומד בבסיס עיקרון  
19 גביית מס אמת.
- 20
- 21 42. הפסיקה המפורטת לעיל, באשר לשימוש במשורה בסעיף 107 לחוק לשם הארכת המועד  
22 הקבוע בסעיף 85 לחוק, יחד עם פסק דינה של כבוד השופט סרוסי בעניין חוגי, אשר אומץ  
23 כאמור על ידי בית המשפט העליון, יש בהם כדי ללמד, כי טענת העוררים, לפיה כחודשיים  
24 וחצי לפני הגשת בקשת האורכה גילה העורר במשרדו את הסכם חלוקת העיזבון והתגלתה לו  
25 הטעות הנטענת ברישום יום הרכישה, לא די בה כדי להוות סיבה מספקת להארכת מועד.  
26 טעות, אף אם נעשתה בתום לב, אינה מהווה בהכרח כשלעצמה סיבה מספקת.
- 27
- 28 43. בעניין זה, אין להתעלם מכך שהסכם חלוקת העיזבון, אשר מהווה את הבסיס לטענת הטעות,  
29 הוא הסכם שהעורר הוא צד לו ואשר מכוחו הוא ביצע את הדיווח לרשויות המס. כמו כן,  
30 מדובר בהסכם שהיה בחזקתו של העורר ונמצא במשרדו. היה זה מחובת העוררים לבחון את  
31 ההסכם האמור והאם יש בו כדי להשליך על יום הרכישה הרלוונטי. העובדה שלא עשו כן, כך  
32 שיהיה בידם להגיש את הדיווח באופן הנכון לשיטתם או לכל הפחות להגיש את הבקשה  
33 לתיקון השומה במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, אין בה כדי ללמד על קיומה של סיבה  
34 מספקת המצדיקה את הארכת המועד האמור. אוסיף ואציין, כי העורר הוא עורך דין והדבר



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מחזק את עמדותי לפיה לא ניתן לקבל את הטענה בדבר עיונו בהסכם שמצא במשרדו כסיבה  
2 מספקת להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק. בנסיבות אלו, **טענת העוררים בנוגע**  
3 **למציאת ההסכם אין בה כדי ללמד על העדר ידיעה סובייקטיבית.** יתרה מזאת, אף אם  
4 תתקבל הטענה לפיה העורר לא היה מודע לפרטים הרלוונטיים ולטעות הנטענת, הרי שלא די  
5 באי הידיעה הסובייקטיבית כשלעצמה ונדרש דבר נוסף חיצוני המצדיק אותה כדי שהיא  
6 תהיה בגדר סיבה מספקת. לא עלה בידי העוררים להצביע על דבר נוסף כאמור.  
7  
8 44. בע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים ציין כבוד השופט דנציגר,  
9 כי ההנחה היא שבמקרים חריגים ומיוחדים נסוג עיקרון סופיות השומה מפני האינטרס  
10 הציבורי שעומד בבסיס עיקרון גביית מס אמת, וכי טעות מהותית בשומה, בין אם מדובר  
11 בטעות עובדתית ובין אם מדובר בטעות משפטית ובין אם היא פועלת לטובת הנישום ובין אם  
12 היא פועלת לרעתו, ניתנת לתיקון, בכפוף למועדים הקבועים בחוק ותוך מתן משקל ראוי  
13 לאינטרס ההסתמכות.  
14  
15 45. בעניין חכמי מדובר היה בתיקון שומה במסגרת המועדים הקבועים בחוק. אולם, כאמור, יש  
16 למנהל סמכות להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק. משכך, ולאור טענות העוררים בנוגע  
17 לקיומה של טעות משפטית אשר התגלתה לטענתם ואשר בגינה הם מבקשים את תיקון  
18 השומה, מצאתי, כי יש בנוסף לבחון את טענתם בנוגע לטעות האמורה לשם הכרעה בשאלה,  
19 האם קיימת הצדקה להארכת מועד.  
20  
21 46. לטענת העוררים, מדובר בטעות שנעשתה על ידי המשיב בהוצאת השומה הראשונה המוטעית  
22 והמשיכה ביתר השומות. העוררים טוענים, כי בשל טעות המשיב הם שילמו מס בסכומי עתק  
23 ביתר וכי זו סיבה מספקת להארכת מועד. לטענתם, מדובר בטעות בשומות המהווה הטלת  
24 מס שלא כדין ופוגעת בעיקרון של הטלת מס אמת. הם טוענים, כי אם לא יתוקנו השומות  
25 ייגרם להם עיוות דין. העוררים הוסיפו, כי מוטלת על רשויות המס חובה לערוך שומה בהתאם  
26 לחוק ולפי יום הרכישה הנכון כדי להבטיח גביית מס אמת. עוד טענו, כי יש סיכוי שהערר  
27 יתקבל וסיכויי הערר להתקבל מהווים סיבה מספקת. העוררים מוסיפים, כי ישנו טעם מיוחד  
28 להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק וזאת לאור הטעות לעניין מועד הרכישה.  
29  
30 47. כמפורט לעיל, יש לערוך איזון בין העקרון של גביית מס אמת והעיקרון של סופיות השומה.  
31 משכך, השאלה האם אכן נפלה בשומה טעות משפטית ו/או עובדתית כנטען ומה השלכותיה  
32 של טעות זו רלוונטיות בעת שבוחנים, האם קיימת הצדקה להארכת מועד לתיקון שומה.  
33



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 24-08-43011 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 48. בסעיף 85 לחוק נקבע, כי המנהל רשאי לתקן שומה בכל אחד מהמקרים האמורים: (1) נתגלו  
2 עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל בעת עשיית השומה,  
3 לחייב במס או לשנות את סכום המס (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות  
4 את סכום המס או למנוע תשלום מס (3) נתגלתה טעות בשומה.  
5  
6 49. העוררים סבורים, כי יש טעם מיוחד המצדיק את מתן האורכה ואת תיקון השומה וזאת,  
7 מאחר ונפלה טעות עובדתית בקביעת תאריך הרכישה וטעות משפטית בפרשנות המונח מוריש  
8 הקבוע בסעיף 26(א)(1) לחוק. העוררים טוענים, כי נפל פגם מהותי בהחלטת המשיב בפרשנות  
9 סעיף 37(1) לחוק וטעות משפטית בפרשנות המונח מוריש בסעיף 26(א)(1) לחוק.  
10  
11 50. בסיכומיו טען המשיב, כי אין ממש בטענה בדבר טעות בשומה. לטענתו, העוררים לא ציינו  
12 את סעיף המשנה עליו הם מתבססים. בעניין זה אציין, כי בהודעת הערר ציינו העוררים, כי  
13 הבקשה לתיקון שומות והארכת מועד הוגשה על פי סעיף 85(3) לחוק. כך או כך, המשיב טוען,  
14 כי לא מתקיים אף אחד מסעיפי המשנה לסעיף 85. לטענתו, לא התגלו עובדות חדשות,  
15 ההצהרה שהוגשה נכונה ואינה שגויה ואין טעות בשומה.  
16  
17 51. הטעות לה טוענים העוררים היא בנוגע לזהות המוריש, וכפועל יוצא מכך באשר למועד  
18 הרכישה. בסעיף 26(א)(1) לחוק נקבע, כי שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהגיעה למוכר  
19 או לעושה הפעולה בדרך הורשה או בדרך ויתור של אחר על זכותו לרשת אותה כאשר המוריש  
20 נפטר לפני ה- 1.4.81 הוא שוויה ביום פטירת המוריש. בסעיף 37(1)(ו) נקבע, כי יום הרכישה  
21 לעניין חישוב השבח והמס לגבי זכות במקרקעין שנרכשה לאחר תחילתו של החוק הרי שלגבי  
22 זכות במקרקעין ששווי רכישתה נקבע לפי סעיף 26(א)(1), לרבות שווי רכישה שנקבע כאמור  
23 מכוח סעיף 27 - יום פטירת המוריש. אציין, כי אין מחלוקת, כי את יום הרכישה ושווי  
24 הרכישה יש לקבוע בהתאם לסעיפים 37 ו-26(א) לחוק. השאלה שבמחלוקת בין הצדדים היא  
25 לגבי זהות המוריש- אסכנדר או פאוזי.  
26  
27 52. המשיב סבור, כי המוריש הוא פאוזי, אביהם של העוררים, לאחר שהלה ירש מאסכנדר ומועד  
28 הרכישה הוא במועד פטירתו של פאוזי ביום 7.12.77. מנגד, העוררים סבורים, כי המוריש  
29 הוא אסכנדר, סבם של העוררים, וכי מועד הרכישה הוא במועד פטירתו בשנת 1951.  
30  
31 53. מצו עיזבונו של אסכנדר (נספח 2 לערר) עולה, כי יורשיו הם פאיז, פאוזי, פואזי ופאיזה.  
32 בהתאם לצו הירושה המתוקן של פאוזי (נספח 5 לערר), העורר הוא אחד מיורשיו. מהאמור  
33 עולה, כי זכויות העורר בקרקע הן מכוח ירושה שירש מפאוזי, ומכוח כך גם חתם על ההסכם  
34 לחלוקת העיזבון של אסכנדר (נספח 4 לערר). אין מחלוקת, כי העוררים לא הציגו צו ירושה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מתוקן, לפיו העורר הוא יורשו של אסכנדר. תחת זאת, **זכויותיו בקרקע הן מכוח היותו יורשו**  
2 **של פאוזי ומכוח זה שפאוזי הוא אחד מיורשיו של אסכנדר.** ברי, כי האמור תומך בעמדת  
3 המשיב באשר לזהות המוריש.  
4  
5 54. את טענתם לעניין זהות המוריש, וכפועל יוצא מכך מועד הרכישה, מבססים העוררים על  
6 הסכם חלוקת העיזבון שנערך ביניהם בשנת 1997, שנים רבות לאחר פטירתם של אסכנדר  
7 ופאוזי ולאחר שהוצאו צווי ירושה לגבי עיזבונותיהם. לטענתם, העורר קיבל את הזכויות  
8 מאסכנדר לפי הסכם חלוקת עיזבונו. אכן, במסגרת הסכם חלוקת העיזבון (נספח 4 לערר)  
9 צוין, כי הצדדים להסכם הם היורשים היחידים על פי דין למנוח אסכנדר וכי בכוננת הצדדים  
10 להסכם לחלק את ירושת המנוח אסכנדר. עם זאת, לא יכולה להיות מחלוקת, כי **אין בידי**  
11 **הצדדים להסכם לקבוע את זהותו של המוריש ולהחליט, כי אסכנדר הוא מורישו של העורר.**  
12 חלוקת העיזבון שנעשתה על ידי הצדדים להסכם לא מאיינת את ההורשה על פי דין מאסכנדר  
13 לפאוזי. אין בידי הצדדים להסכם לקבוע קביעות מנוגדות לצו עזבונו של אסכנדר (נספח 2  
14 לערר) ולעקרון הנפילה המיידית הקבוע בסעיף 1 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965, לפיו במות  
15 אדם עובר עזבונו ליורשיו. לאמור בהסכם באשר לזהות המוריש אין תוקף משפטי לעניין דיני  
16 המס.  
17  
18 55. בנוסף, אין להתעלם מהעובדה שבמסגרת ההסכם יש התייחסות למורשיהם של הצדדים  
19 להסכם, וביניהם פאוזי (בהואיל השלישי להסכם). **העורר נכנס לנעליו של פאוזי ומכוח זה**  
20 **כרת את ההסכם לחלוקת העיזבון זאת, מכוח היות פאוזי יורשו של אסכנדר והעורר יורשו**  
21 **של פאוזי.** ככל שמדובר היה במצב שבו המוריש היה אסכנדר והיורשים של אסכנדר היו  
22 הצדדים להסכם, הרי שלא היה צורך להזכיר במסגרת ההסכם את מורשיהם של הצדדים  
23 להסכם שהם ילדיו של אסכנדר לרבות פאוזי. הטענה לפיה העורר היה היורש של אסכנדר  
24 אין לה על מה לסמוך. **העובדה שהסכם חלוקת העיזבון נכרת לאחר שפאוזי נפטר אין בה**  
25 **כדי לשנות את העובדה שפאוזי ירש את אסכנדר והעורר ירש את פאוזי.**  
26  
27 56. העוררים טוענים, כי החוק הרלוונטי הוא חוק מיסוי מקרקעין ולא חוק הירושה או דיני  
28 הירושה. לטענתם, אין בחוק מיסוי מקרקעין הגדרה למונח מוריש או הגבלה לסוג המוריש.  
29 הם סבורים, כי לשון הסעיף ברורה וכוללת כל מוריש אשר הוריש עיזבונו הרשום על שמו  
30 בטאבו וטרם חולק ליורשיו לפי הסכם חלוקת עיזבון. לטענתם, פרשנות זו עולה בקנה אחד  
31 עם לשון החוק הספציפי ותכליתו. הם טוענים, כי לשון החוק גוברת על פרשנות תכלית החוק.  
32 לטענתם, מדובר בחוק פיסקלי בו חתר המחוקק לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקאות. עוד  
33 טענו, כי בפסיקה נקבע, כי יש לאבחן בין חוק הירושה לבין חוק מס שבח מאחר ואותם



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 מונחים בכל חוק שונים. לטענת העוררים, לו רצה המחוקק פרשנות צרה למונח מוריש הוא  
2 היה קובע זאת במפורש.  
3  
4 57. המשיב מצדו טוען, כי הורשה בחוק מיסוי מקרקעין מוגדרת בין על פי דין ובין על פי צוואה.  
5 כלומר, החוק מתייחס להוראות הדין החלות לעניין צוואה או הורשה על פי דין המצויות  
6 בחוק הירושה. לטענתו, בית המשפט העליון התייחס לשילוב בין דיני המס לדין הכללי ונקבע,  
7 כי יש לשאוף להרמוניה חקיקתית. לפיכך טוען המשיב, כי באין כוונה אחרת משתמעת לפי  
8 תכלית החקיקה המיסויית יש להתייחס למונחים ככאלה העולים בקנה אחד עם מובנם  
9 במשפט הפרטי. לטענתו, חזקה, כי דיני המס משתלבים בדין הכללי. על הפרשן לשאוף  
10 להרמוניה נורמטיבית כוללת ויש לצאת מתוך הנחה, כי מושגי יסוד במשפט הפרטי משמעותם  
11 בדיני המס כמשמעותם בדין הכללי. המשיב סבור, כי אין לקבל את טענת העוררים, לפיה חוק  
12 הירושה אינו נוגע לענייננו ואינו רלוונטי.  
13  
14 58. במחלוקת האמורה מקובלת עליי עמדת המשיב. לא יכולה להיות מחלוקת באשר לשאיפה  
15 להרמוניה חקיקתית. השאיפה היא לחקיקה קוהרנטית. יש לפרש חוקים כך שלא יסתרו זה  
16 את זה ולהעדיף פרשנות שמתיישבת עם חקיקה אחרת. השאיפה היא, כי מונחים יפורשו  
17 באופן אחיד בחוקים שונים, בהעדר סיבה מוצדקת לפרשנות שונה. אהרון ברק ציין, כי "חוק  
18 אינו יצירה חד פעמית של מחוקק חולף, הנחקקת בתוך חלל חקיקתי. חוק הוא חוליה  
19 בשרשרת חקיקה של מחוקק קבוע... ההנחה צריכה להיות, כי יש לקיים הרמוניה חקיקתית  
20 בתוך מערכת החקיקה, באופן שיינתן לדבר חקיקה פירוש שישזר נאמנה עם רקמת החקיקה  
21 ויהא לגוף אחד שלם עמה. אכן אין לנתק את ההוראה המתפרשת מכלל החקיקה. המחיל  
22 הוראת חוק, מחיל את החקיקה כולה. המפרש הוראה פלונית מפרש את החקיקה כולה,  
23 והפירוש שניתן להוראה פלונית צריך להשתלב בפירוש שניתן לשאר הוראות החקיקה" (א).  
24 ברק **פרשנות במשפט- פרשנות החקיקה**, הוצאת נבו, כרך שני, 327-328).  
25  
26 59. חוק מיסוי מקרקעין מתייחס למונח מוריש אולם לא מפרש מונח זה. החוק מפרש את המונח  
27 הורשה בסעיף 1 כדלקמן: "בין על פי דין ובין על פי צוואה". ברי, כי הדין הרלוונטי הוא חוק  
28 הירושה ואין לקבל את טענת העוררים לפיה חוק זה אינו רלוונטי לענייננו.  
29  
30 60. אציין, כי בעמ"ש (מחוזי תל אביב-יפו) 1324/89 **אילן יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין אליו**  
31 הפנו העוררים נקבע, כי בנקודת הזמן של מות המנוחה, ולו לשנייה קלה, היה העורר מס' 2  
32 בעל זכויות בעיזבון המנוחה בדירה. הלה הסתלק מחלקו בעיזבון ומבחינת חוק הירושה  
33 ההסתלקות משמעותה כאילו לא היה יורש מעולם. עם זאת, חוק מיסוי מקרקעין קובע  
34 מפורשות, כי ויתור על זכות במקרקעין, מהווה מכירה לצורכי החוק. בית המשפט קבע, כי



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 יש לאבחן בין זכות על פי דין ובענייננו על פי חוק הירושה, הקובע, כי מקום שבו יורש מסתלק  
2 מחלקו בעיזבון, רואים אותו כאילו לא היה יורש מלכתחילה, לבין פעולה הנחשבת כמכירה  
3 לצורך החוק. צוין, כי חוק מס שבח הוא חוק פיסקלי במסגרתו חרג המחוקק ממסגרת  
4 הקטגוריות של דיני הקניין הפורמליים, וחתר לתפיסת התוכן הכלכלי של עסקות. מצאתי,  
5 כי אין באמור בפסק הדין כדי לסייע לעוררים. הקביעה לפיה לעניין מס שבח יש לאמץ את  
6 הוראות החוק המפורשות לגבי ויתור על זכות במקרקעין על אף האמור בחוק הירושה במקרה  
7 של הסתלקות מעיזבון אין בה כדי לתמוך בעמדת העוררים באשר לפרשנות המונח יורש  
8 וטענתם באשר להעדר הרלוונטיות של דיני הירושה לעניין זה.  
9  
10 61. בעת הגשת ההצהרות לרשויות המס העורר סבר, כי הוא היורש של פאוזי והצהיר על יום  
11 רכישה בהתאם למועד פטירתו של פאוזי. כיום העוררים מבקשים לטעון, כי על אף צו הירושה  
12 המתוקן של פאוזי משנת 1997 (נספח 5 לערר) העורר הוא בעצם היורש של אסכנדר. כאמור,  
13 בעניין זה הם מסתמכים על הסכם הירושה בו קבעו הצדדים, כי הם היורשים היחידים של  
14 אסכנדר. כפי שצינתי, להסכמה זו בין הצדדים להסכם אין תוקף משפטי מבחינת דיני המס  
15 ואין ביזה לגבור על עקרון הנפילה המיידית שבחוק הירושה. מדובר בעקרון בסיסי בדיני  
16 הירושה ולא היה בידי הצדדים להסכם להתנות עליו.  
17  
18 62. העוררים טוענים, כי מקור העיזבון הוא אסכנדר. הם הוסיפו, כי אסכנדר היה הבעלים  
19 הרשום בטאבו עד למועד בו נרשמו החלקות על שם העורר. האמור צוין, גם בהסכם חלוקת  
20 העיזבון. אף בכך אין כדי להועיל לעוררים. כאמור, עם פטירתו של אסכנדר, ובהתאם  
21 לעיקרון הנפילה המיידית, עבר עיזבונו באופן מידי ליורשיו, וביניהם פאוזי. זאת, אף אם  
22 הדבר לא קיבל ביטוי ברישום בטאבו. לפיכך, העובדה שאסכנדר נותר הבעלים הרשום של  
23 החלקות בטאבו במשך שנים לאחר פטירתו ועד לרישום הזכויות בהתאם להסכם אין בה כדי  
24 ללמד, כי הוא מורישו של העורר.  
25  
26 63. בסעיף 5(ג)4 לחוק נקבע, כי "לעניין סעיף קטן זה, חלוקת נכסי עזבון בין יורשים, לא יראוה  
27 כמכירה, ובלבד שאם במסגרת החלוקה ניתנה תמורה בכסף, או בשווה כסף שאינו נכס הנמנה  
28 עם נכסי העזבון, יראו את חלק העזבון שבשלו ניתנה התמורה כאילו נמכר. לענין זה, "חלוקת  
29 נכסי עזבון בין יורשים" – החלוקה הראשונה של נכסי העיזבון בין היורשים לאחר ההורשה,  
30 בין אם נעשתה לפני רישום צו ירושה או צו קיום צוואה, כמשמעותם בחוק הירושה, תשכ"ה-  
31 1965, ובין אם נעשתה לאחר רישום כאמור, ויראו עיזבון של שני מורשים כעזבון אחד אם  
32 התקיימו כל אלה: (א) לפני פטירתם היו המורשים בני זוג או שהיו ילד והורהו (ב) טרם  
33 הסתיימה חלוקת העיזבונות.  
34



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

- 1 64. המשיב טוען, כי לא ניתן ללמוד ממתן פטור ממס ביחס לחלוקת נכסי עיזבון בין יורשים של  
2 שני מורשים כאמור בסעיף 5(ג)4 לעניין מועד הרכישה. לטענתו, יורש של יורש מקבל פטור  
3 ממס אולם שרשרת ההורשה נשמרת וכך גם מועד הרכישה.  
4
- 5 65. העוררים טוענים, כי פרשנות המשיב את סעיף 5(ג)4 לחוק שגויה. לטענתם, יורש כולל נכד,  
6 נכדים נכללים בתא המשפחתי ויורשים שהם נכדים פטורים ממסים בזמן חלוקת עיזבון  
7 לראשונה ורישום הזכויות בטאבו על שמותיהם.  
8
- 9 66. טענת העוררים לעניין הפטור של יורשים שהם נכדים נכונה אולם אין בה כדי לסייע להם ואין  
10 בה כדי ללמד, כי הם יורשיו של אסכנדר. מקובלת עליי טענת המשיב, לפיה יורש של יורש  
11 מקבל פטור ממס אולם שרשרת ההורשה נשמרת וכך גם מועד הרכישה. למען הסר ספק  
12 אציין, כי העובדה שסב יכול להוריש ישירות לנכדיו אינה רלוונטית לענייננו ואין בה כדי ללמד  
13 על זהות המוריש במקרה בו עסקינן. לא יכולה להיות מחלוקת, כי אסכנדר לא הוריש ישירות  
14 לעורר. תחת זאת **אסכנדר הוריש ליורשיו בהתאם לצו העיזבון, וביניהם פאוזי, והעורר ירש**  
15 **את פאוזי.**  
16
- 17 67. כעת יש לבחון מהו יום הרכישה כאשר פני הדברים הם כמפורט לעיל. בע"א 355/01 **רות**  
18 **בוכהלטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב-יפו**, פד"י נז(3), 457 התייחס בית  
19 המשפט עליון למקרים בהם קיימת 'שרשרת של ירושות', שכולל קודמות ל-1.4.1981, וציין,  
20 **כי יום הרכישה של היורש האחרון הוא יום פטירת המוריש האחרון, ולא יום פטירת**  
21 **המורשים שקדמו לו.** עוד צוין, כי אם החולייה האחרונה הייתה הורשה שאירעה לאחר  
22 אפריל 1981, הרי שלפי סעיפים 26(א)2 ו-37(1)זו, יש לבדוק מה הם יום הרכישה ושווי  
23 הרכישה של המוריש, בדיקה שמובילה לחוליה מוקדמת יותר בשרשרת ההורשות. הבדיקה  
24 אחורנית תיעצר, במצוות סעיפים 26(א)1 ו-37(1)ו) אצל המוריש האחרון לפני אפריל 1981.  
25 בענייננו, **אסכנדר ופאוזי שניהם מהווים חוליות בשרשרת ההורשה. בנוסף, שניהם נפטרו**  
26 **לפני ה- 1.4.81. יום הרכישה במקרה כאמור הוא מועד פטירתו של המוריש האחרון- פאוזי.**  
27
- 28 68. העוררים טוענים, כי הטעות הנטענת על ידם באשר לזהות המוריש וליום הרכישה הייתה  
29 צריכה להתגלות אצל המשיב שלא תיקן אותה בשום שלב. מנגד, המשיב טוען, כי חזקה  
30 שהעורר ערך את הבדיקות הרלוונטיות טרם הדיווח ובעיקר כשמדובר במספר רב של  
31 עסקאות. עוד טען, כי לא הוכח, כי הדיווח שהוגש מקורו בטעות. בעניין זה מקובלת עליי  
32 עמדת המשיב. העוררים עצמם ציינו, כי השגגה הנטענת החלה בשומה עצמית שהגישו בעניין  
33 העסקה הראשונה. על העוררים מוטל הנטל לבחון את הנתונים טרם הגשת הדיווח ולפעול  
34 לשם הגשת דיווח נכון. אין לקבל את ניסיונם להעברת הנטל אל כתפי המשיב ואין לצפות, כי



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת

ו"ע 24-08-43011-08 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

1 הוא יחקור ויבחן וידרוש מסמכים נוספים מקום בו הוא מוצא לאמץ שומה עצמית. האמור  
2 למעלה מהדרוש בשים לב לכך שלא הוכחה טענת העוררים באשר לטעות הנטענת בדיווח.  
3  
4 69. אציין, כי העוררים טענו, כי חלוף הזמן לא גרם לקושי ראייתי למשיב. אף אם הייתה  
5 מתקבלת טענה זו לא די בה כדי להצדיק היעדרות לערר שלפנינו. מקובלות עליי טענות  
6 המשיב באשר לנזק שייגרם לקופה הציבורית והצורך בוודאות וסופיות השומה. כאמור,  
7 ממילא לא עלה בידי העוררים להוכיח, כי קיימת הצדקה להיעתר לבקשתם למתן אורכה ולא  
8 עלה בידם להוכיח את טענתם לעניין הטעות הנטענת.  
9

### התוצאה

10  
11  
12 70. הנה כי כן, הנטל מוטל על כתפי העוררים הן להוכחת קיומה של סיבה מספקת להארכת מועד  
13 והן לקיומה של עילה לתיקון שומה בהתאם לסעיף 85 לחוק. מצאתי, כי במקרה שלפנינו לא  
14 עלה בידי העוררים להרים נטל זה. לשיטתי, לא נפל פגם בהחלטת המשיב שלא להאריך את  
15 המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ועל כן אין מקום להתערב בהחלטה זו. **לא עלה בידי העוררים**  
16 **להוכיח, כי קיימת סיבה מספקת להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.** הטענה בדבר  
17 מציאת ההסכם על ידי העורר במשרדו לא די בה כשלעצמה כדי להצדיק את האורכה  
18 המבוקשת. כמו כן, לא שוכנעתי, כי יש ממש בטענת העוררים בדבר טעות המצדיקה את  
19 האורכה האמורה. לא הוכחה סיבה מספקת להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.  
20

21 71. כמו כן לא שוכנעתי, כי לגופו של עניין יש הצדקה לתקן את השומה. **לא עלה בידי העוררים**  
22 **להוכיח, כי מתקיימת עילה הקבועה בסעיף 85 לתיקון השומה.** כאמור, אינני מקבלת את  
23 טענת העוררים לעניין טעות בזהות המוריש וכפועל יוצא מכך בנוגע למועד הרכישה. לפיכך,  
24 אף אם היו מתקבלות טענות העוררים לעניין הארכת המועד, הרי שדין הערר להידחות לגופו  
25 מאחר וכאמור לא הוכח קיומה של עילה לתיקון שומה.  
26

27 72. סבורני, כי החלטת המשיב שלא להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק היא החלטה  
28 מבוססת וסבירה ואין הצדקה להתערב בה. אף לגופו של עניין לא עלה בידי העוררים לשכנע,  
29 כי מתקיימת עילה לתיקון השומה.  
30

31 73. בנסיבות אלו וככל שתתקבל דעתי, אזי יש להורות על דחיית הערר, תוך חיוב העוררים ביחד  
32 ולחוד בהוצאות שנגרמו למשיב בסך 15,000 ₪.  
33  
34



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963  
שליד בית המשפט המחוזי בנוף הגליל- נצרת**

ו"ע 43011-08-24 חאג' ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין - מחוז נצרת

תיק חיצוני:

1  
2  
3  
4

גב' אנה מן, עו"ד, חברת וועדה: אני מסכימה

מר אבי כאכון, חבר וועדה: אני מסכים

אבי כאכון  
חבר וועדה

אנה מן, עו"ד  
חברת הוועדה

עירית הוד, שופטת  
יו"ר הוועדה

5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14

הוחלט כאמור פה אחד על דחיית ערר. העוררים ביחד ולחוד ישאו בהוצאות המשיב בסך 15,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

המוכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, י' אייר תשפ"ה, 08 מאי 2025, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת

15  
16  
17  
18