



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

13 אוקטובר 2026

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

בראשות כב' השופט ה' קירש – יו"ר הוועדה

רו"ח צבי פרידמן – חבר

רו"ח יהושע בליצקי – חבר

טלמון מרקו

העורר:

ע"י ב"כ עוה"ד אהוד ברזלי וקארין צוקרמן

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

המשיב:

ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר

מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

כבוד השופט ה' קירש:

#### א. מבוא

1. בחודש ספטמבר 2015 רכש העורר זכויות במגדל מגורים יוקרתי בתל אביב. היחידה השתרעה על פני שתי קומות ונרכשה משני מוכרים שהיו חברים בקבוצת רכישה אשר יזמה את הקמת הבניין. העסקה דווחה למנהל מיסוי מקרקעין, הן על ידי העורר (הרוכש) והן על ידי המוכרים, כמכר של "דירת מגורים". העורר שילם מס רכישה בהתאם לכך. לאחר קרות אירועים שונים כמפורט להלן, העורר הגיש בחודש יוני 2020 בקשה לתיקון שומת מס הרכישה. על פי התיקון המבוקש, הנכס הנרכש יסווג כזכויות במקרקעין שאינן מהוות "דירת מגורים" – דבר שיביא לחסכון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

משמעותי במס רכישה ולביצוע החזר מס. המנהל סירב לקבל את בקשת התיקון, בין היתר בשל חלוקה המועד להגשתה, וגם בשל העדר עילת תיקון, לטעמו. הערר דן הוגש כנגד החלטת המנהל האמורה. לדעת העורר יש לקבל את תיקון הדיווח (תוך הארכת המועד להגשת בקשת התיקון) ולקבוע כי הוא חייב במס הרכישה בשיעור נמוך יותר, שחל על נכס שאיננו מסווג כ-"דירת מגורים".

2. נקדים ונציין שהוסכם בין הצדדים לערר זה "כי הנכס הנדון, במועד רכישתו [על ידי העורר], היה בבחינת דירה שבנייתה לא הסתיימה" – ראו החלטות מיום 27.11.2022 ומיום 19.2.2023. דהיינו, בהיבט הפיזי, אין מחלוקת בין הצדדים כי בעת הרכישה מדובר היה במעטפת בלבד ולא בדירת מגורים מוגמרת.

### ב. הוראות החוק הנוגעות לעניין

3. לשם הבנת מסגרת הדיון, נביא כבר כאן מספר הוראות מתוך חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ("החוק").

ראשית יוסבר כי במועד הרכישה, ספטמבר 2015, מדרגות מס הרכישה שחלו ברכישת "דירת מגורים" היו 8% ו-10% משווי הזכות הנמכרת (מכוח סעיף 9(ג1) לחוק ובהעדר תחולה לסעיף 9(ג1)(2) לחוק בנסיבות המקרה). לעומת זאת, על רכישת נכס מקרקעין שאיננה "דירת מגורים", שיעור מס הרכישה מוגבל ל-5% (בכפוף לקיום תנאי תקנה 2(א1) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974). מכאן נפקות תיקון השומה המבוקש.

4. בעת הרכישה, זאת הייתה הגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק:

**"כל אחת מאלה:**

(1) דירה המשמשת או המיועדת לשמש למגורים, ובדירה שבנייתה טרם נסתיימה, למעט דירה שאין עמה התחייבות מצד המוכר לסיים את הבניה;



## **בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

(2) זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים."

5. בהתאם לסעיף 73(ג) לחוק:

"הרוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין ימסור למנהל, בתוך 30 ימים מיום הרכישה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:

(1) פרטי הזכות;

...

(6) פרטי כלל הזכויות במקרקעין וכלל הזכויות באיגודי מקרקעין שבידי האיגוד ושוויים; "

6. על פי סעיף 78(א) לחוק:

"נמסרה למנהל הצהרת מוכר או עושה פעולה לפי סעיף 73(א) או (ב), יראו את ההצהרה כקביעת שבח בידי אותו אדם (להלן – שומה עצמית), והמנהל ישלח למוסר ההצהרה, בתוך 20 ימים מיום שנמסרה לו ההצהרה, הודעה בדבר סכום המס שמוסר ההצהרה חייב בו לפי ההצהרה; דין הודעה כאמור כדין שומה שנמסרה לגביה הודעת שומה לפי סעיף 86."

סעיף 78(ב) קובע כי:

"המנהל רשאי, בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו ההצהרה, לבדוק אותה ולעשות אחת מאלה:

(1) לאשר את השומה העצמית..."

ולפי סעיף 78(ג) לחוק:

"הוראות סעיפים קטנים (א) ו-(ב) יחולו, בשינויים המחויבים, גם על הצהרת רוכש זכות במקרקעין או זכות באיגוד מקרקעין, לפי סעיף 73(ג)."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

7. סעיף 85 לחוק עוסק בנושא "תיקון שומה":

"(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:

(1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס;

(2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס;

(3) נתגלתה טעות בשומה..."

בהמשך נשוב לעילות התיקון המפורטות בסעיף 85.

8. ולבסוף, נביא את סעיף 107(א) לחוק, שעניינו "הארכת מועד":

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

9. נוסף כאן הבהרה בנושא פרשנות סעיף 107 לחוק: בהתאם להלכה שנפסקה על ידי בית המשפט העליון, יש לפרש את המילים "כל מועד שנקבע בחוק זה" ככוללות גם את תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85(א) רישא: ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח', ניתן ביום 21.2.2021. מכיוון שכך, בנסיבות המתאימות, ניתן להאריך, מכוח סעיף 107(א), את תקופת ארבע השנים ולאפשר תיקון שומה לפי סעיף 85 אף מעבר למגבלת זמן זו.

10. כמבואר בהמשך, במקרה דנן בקשת התיקון הוגשה למשיב לאחר חלוף ארבע השנים. אולם לנוכח הפסיקה הנ"ל לא יכולה להיות מחלוקת כי באופן עקרוני – אם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נסיבות העניין אכן יצדיקו זאת – ניתן להאריך את המועד להגשת בקשת התיקון, מכוח צירוף סעיף 85 עם סעיף 107.

### ג. השתלשלות הדברים עד לשלב אישור השומה העצמית

11. ביום 6.9.2015 נחתם הסכם מכר בין העורר כרוכש ובין המוכרים, ה"ה עיני ואבנר ("הסכם המכר"). בהתאם לסעיף 5.1 להסכם, "המוכרים מוכרים בזאת לקונה [העורר], והקונה רוכש בזאת מהמוכרים, את מלוא זכויות המוכרים בדירה". המונח "הדירה" מוגדר בסעיף 2.4 להסכם המכר כ"דירת דופלקס פנטהאוז הבנויה בקומות 26 ו-27 במגדל...".

ב"הואיל" החמישי למבוא להסכם המכר נאמר כי "המוכרים הינם המחזיקים הבלעדיים בדירה אשר בנייתה הושלמה".

ב"הואיל" השישי למבוא נאמר כי "הקונה מעוניין לרכוש מהמוכרים את מלוא זכויותיהם בדירה במצבה כמות שהיא AS IS...". בסעיף 3.6 להסכם המכר הוסף כי "המוכרים מצהירים כי בוצעו בדירה עבודות הגמר...".

12. בתמורה לדירה התחייב העורר לשלם למוכרים סך כולל של 64 מיליון ש"ח (סעיף 6.1 להסכם המכר). אשר למסירת הדירה לידי העורר, נקבע כי "לא יאוחר מ-30 ימים מחתימת הסכם זה (06.10.15) ימסרו המוכרים לקונה את החזקה בדירה כנגד תשלום מלוא התמורה למוכרים... כשהדירה ומערכותיה במצבם דהיום..." (סעיף 7.1).

13. סעיף 9 להסכם המכר עוסק בנושא "מיסים ותשלומים". בסעיף 9.7 נאמר:

9.7" מס שבח מקרקעין אשר יחול, אם יחול, על העסקה הנוצרת בהסכם זה, יחול על המוכרים וישולם על ידם. המוכרים מצהירים כי הם עומדים בתנאי סעיף 48א(ב2) שעניינו חישוב מס השבח לפי ליניאריות מיוחדת ומתחייבים לבקש במסגרת השומה העצמית שיגישו חישוב מס שבח לפי סעיף זה."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כאן יש לציין כי סעיף 48א(ב2) לחוק מיסוי מקרקעין מעניק הקלה בחיוב מס שבח לגבי **"דירת מגורים מזכה"**. המונח **"דירת מגורים מזכה"** מוגדר בסעיף 49א(א) לחוק, ואחד מיסודות ההגדרה הוא היות הנכס **"דירת מגורים"**. המונח **"דירת מגורים"** – לעניין הטלת מס שבח – מוגדר בסעיף 1 לחוק, ואחד מיסודות ההגדרה **שם** הוא **"שבנייתה [של הדירה] נסתיימה"**.

14. סעיף 6.2.1(ג1) להסכם המכר **"מתכתב"** עם סעיף 9.7 שצוטט לעיל, ונקבע בו כיצד יש לשלם, מתוך התמורה הכוללת, **"...לרשויות מיסוי מקרקעין את מקדמת מס השבח בגין עסקה זו בשיעור השומה העצמית שיכין המוכר בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין והוראת שעה לחוק לשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה) – מס' 2 בסעיף 4..."**

15. והנה כבר בהסכם המכר עצמו הובהר כי העסקה תדווח לרשויות המס כמכירה של **דירה מוגמרת**, וזאת כבסיס לקבלת הקלה בחישוב מס השבח שיידרשו המוכרים לשלם.

16. בתאריך 3.11.2015 הוגשה הצהרת העורר על ביצוע העסקה למנהל מיסוי מקרקעין (שומה עצמית). דיווח זה נמסר באמצעות עו"ד ערן שטבהולץ כמייצג העורר.

בסעיף 4 בחלק ג' לטופס הצהרת הרוכש **"(תיאור כללי של המקרקעין שנמכרו)"**, סומן **"דירת מגורים"**. אף בסעיף 1 בחלק ו' לטופס, סימן העורר כי **"מהות הזכות הנמכרת"** היא **"דירה"**. בסעיף 4.6 בחלק ג', שיש למלאו רק במקרה של מכירת **"דירת מגורים או דירת נופש"**, תחת **"תיאור הדירה הנמכרת"**, סומן כי **"השימוש בפועל"** הוא **"מגורים"**. בהמשך לכך, בסעיף 2.1 בחלק ו' לטופס, צוין כי **"הדירה שרכשתי תשמש למגורים בשלמות וכחטיבה אחת... מתאריך 6/10/15"** – כלומר, תוך כשבוע מיום קבלת החזקה בנכס בידי העורר (תאריך קבלת החזקה צוין בסעיף 2 לחלק ד' לטופס כיום 1.10.2015). עוד נרשם בסעיף 4.6 בחלק ג' לטופס כי מספר החדרים בדירה הנרכשת הוא **"7"**.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בשל היות הזכויות הנרכשות "דירת מגורים", ולנוכח העובדה שזאת לא הייתה הדירה היחידה של העורר הרוכש (כמוצהר בסעיף 2.2 לחלק ו' לטופס), מס הרכישה חושב על פי **השומה העצמית** בהתאם למדרגות של 8% (שחלה על 4.8 מיליוני השקלים הראשונים של התמורה המוסכמת) ושל 10% (שחלה על 59.2 מיליוני השקלים הנותרים של התמורה המוסכמת) – וראו חלק ו' להצהרה.

17. בתחתית השומה העצמית הצהיר העורר על כך ש"כל הפרטים בהצהרת רוכש זו בחלקים א, ב, ג, ד, ו – הם נכונים, שלמים ומדויקים".

18. מס הרכישה שמחושב בהתאם לאמור בשומה העצמית שולם על ידי העורר ביום 12.11.2015 – בסך 6,303,988 ש"ח. סכום זה גבוה באופן משמעותי ממס הרכישה שהעורר היה נדרש לשלם אילו היה מצהיר על רכישת דירה שבנייתה **טרם** הסתיימה (אם לא הייתה התחייבות מצד המוכרים לסיים את הבנייה ובתנאי שהעורר איננו נמנה עם קבוצת הרכישה).

19. השומה העצמית **אושרה** על ידי המשיב ביום 29.2.2016, וזאת בהתאם להוראות סעיף 78(ב)(1) לחוק.

20. נוסף כי במסגרת דיווחי **המוכרים** למנהל מיסוי מקרקעין, בטופס 7914 ליד האמירה "**בנייתה של הדירה הסתיימה**" סומנה התשובה "**כן**" (ראו עדותו של מר מ' אודסר מיום 4.11.2018 שנמסרה לחוקרי פקיד שומה חקירות, בשורה 90 לגיליון החקירה).

### ד. המשך השתלשלות הדברים עד להגשתה של בקשת תיקון השומה

21. בשלב כלשהו הגיע לידי רשות המיסים מידע כי הנכס הנדון נמכר לעורר במצב מעטפת דירה ובטרם סיום הבנייה. הייתה בעובדה מסתברת זו אפשרות להשפיע על החבות במס שבח אצל המוכרים, וכן בהתקיים תנאים מסוימים, אף על החבות במס רכישה אצל העורר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

22. ביום 31.8.2017 נערך ביקור בנכס הנדון על ידי ארבעה נציגים מטעם המשיב. הביקור תואם עם העורר והוא נכח בו. במהלך הביקור צולם הנכס. בדו"ח סיכום הביקורת שנערך על ידי המשיב נאמר, בין היתר, כי **"הנכס מהווה חלל ריק, ללא מחיצות, ללא חדרים, צנרת חשופה, ללא גמר בניה"**. בהמשך הדו"ח (אשר התייחס לדירה שנדונה כאן ולעוד דירה סמוכה באותו בניין) נכתב כי **"הנכסים הנ"ל אינם עונים להגדרת 'דירת מגורים מזכה' ואינה דירה הראויה למגורים"**.

העורר מצהיר כי **"במועד הרכישה... ועד לביקור המשיב בנכס.... לא נעשה שינוי בנכס והיה זהה במצבו...."** (סעיף 10 לתצהיר העורר בהליך דנן). כאמור, כיום אין מחלוקת כי הן בעת הרכישה והן בעת הביקור הנ"ל הדירה הייתה במצב "מעטפת" ובנייתה טרם נסתיימה.

23. בנוסף נפתחה חקירה בעניינם של המוכרים. ביום 7.6.2018 (כתשעה חודשים לאחר הביקור הנ"ל בנכס), מסר העורר עדות ראשונה אצל פקיד שומה חקירות מרכז. בעדותו מיום זה, הדגיש העורר כי הנכס נרכש כמעטפת בלבד ובמצב בלתי גמור: שורות 9, 46, 55 לגיליון העדות. כמו כן, סופר כי בעת הרכישה הנכס ברובו היה במצב של חלל אחד גדול, ללא חלוקה פנימית: שורות 46, 52 ו-58.

24. במסגרת העדות הראשונה נשאל העורר על אופן הדיווח על העסקה למנהל מיסוי מקרקעין, דהיינו כ"דירת מגורים" שבנייתה כן הסתיימה. נביא את הדברים בהרחבה:

**"ת: ... היום קודם שנקראתי לבוא לכאן שאלתי את עו"ד שטבהולץ מה הסיפור של הדירה הזו והבנתי שיש משמעות מבחינת המיסוי אם הדירה היא דירה או מעטפת.**

**ש: האם היו חילוקי דעות באשר למצב הנכס ביום רכישתו בין המוכרים לקונים? אם כן מה היה בבסיס המחלוקת בין הצדדים.**

**ת: בזמן אמת לא ידעתי על מחלוקת כזו. אני יכול לומר לחוקר שהיום שוחחתי עם עו"ד יוסף שטבהולץ והבנתי שבזמנו הייתה התדיינות בינו לבין המוכרים שבבסיסה אי הסכמה לגבי מצב הנכס. שבה עמדתנו הייתה שהנכס ברמת מעטפת והמוכרים התעקשו שהנכס ראוי למגורים והתנו בכך את קיום העסקה.**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- ש :** האם המוכרים דיברו אתך בנושא הדיווח על מכירת הנכס כדירת מגורים?
- ת :** איתי אישית לא. עם עו"ד שלי יוסף שטבהולץ הם כן דיברו.
- ש :** איך אתה יודע שהם דיברו עם עו"ד שטבהולץ בנושא זה?
- ת :** כי עו"ד שטבהולץ אמר לי זאת היום.
- ...
- ת :** אלי לא פנו ואף אחד לא דיבר איתי בנושא הזה אלא עם עו"ד שטבהולץ, לא נראה לי שהייתי מסכים.
- ש :** אז מי נעתר לבקשה של המוכרים כאשר התנו בכך את קיום העסקה?
- ת :** עו"ד שטבהולץ.
- ...
- ת :** אני לא עשיתי את ההחלטה הזו ולא ידעתי עליה בזמן אמת, אני רק יכול לשער שאנחנו היינו אדישים להשלכות של הדיווח הזה.
- ...
- ש :** האם התייעצת עם עו"ד שלך באשר לדיווח על רכישת הנכס למסמ"ק?
- ת :** הוא טיפל בזה זה חלק מהתפקיד שלו אני רק חתמתי על המסמכים.
- ...
- ש :** האם עלו שיחות בינך לבין עו"ד שלך באשר לדיווח על הדירה כדירת מגורים?
- ת :** לא.
- ...
- ש :** האם המוכרים התנו את מכירת הדירה בכך שהדירה תדווח כדירת מגורים?
- ת :** מהשיחה שקיימתי היום עם עו"ד יוסף שטבהולץ אני מבין שכן."

(שורות 50 עד 52 ; 88 עד 97 ; 102 עד 105 ; 110 עד 111 ; 133 עד 134 ; 144 עד 145 ; ו-152 עד 153 לגיליון העדות מיום 7.6.2018).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

25. ביום 10.6.2018 נקרא העורר למתן עדות נוספת. הוא שב וציין כי הנכס היה ברמת מעטפת ולא ראוי למגורים (שורה 123 ושורה 169) ואף הוסיף – בניגוד להצהרת הרוכש שהוא חתם עליה – כי "בדירה לא היו 7 חדרים אין מצב" (שורה 148). אשר לתנאי העסקה, העורר העיד בפני החוקרים כי "לראייתי מחיר המכירה תומחר לנכס ברמת מעטפת" (שורה 24).

בהמשך החקירה, העורר נשאל:

**ש": אתה אמרת קודם לכן שהמוכרים התנו את מכירת הנכס בכך שהוא ידווח כדירת מגורים, האם בעקבות כך היה שינוי כלשהו במחיר המכירה של הנכס?**  
**ת: לא גנבנו איתם סוסים, לא היה כאן איזשהו מהלך שבעקבותיו קיבלנו הטבה במחיר או כל הטבה אחרת על מנת שנדווח שהדירה היא דירת מגורים."**

אשר לדיווח שנמסר, העורר העיד כי:

**ת: עו"ד שלי וכך גם השמאי [מטעם העורר - ה"ק] ראו בדירה דירה ברמת מעטפת ואילו המוכרים התעקשו לדווח על הדירה כדירת מגורים.**

...

**ש: ... מדוע בחרת לדווח על הרכישה כרכישה של דירת מגורים בעוד שהנכס הנרכש הינו מעטפת בלבד?**  
**ת: אני לא יודע, בזמן החתימה אני חתמתי על כל הטפסים שנתנו לי לחתום עליהם."**

(שורות 74 עד 75 ; 135 עד 138 לגיליון העדות מיום 10.6.2018)

26. עורך דין יוסף שטבהולץ נקרא למתן עדות במסגרת אותה חקירה, בתאריכים 14.6.2018 ו- 17.6.2018, מספר ימים לאחר חקירות העורר. עו"ד שטבהולץ העיד על עצמו כ"עו"ד בתחום המסחרי, נוטה לנדל"ן" (עמוד 1, שורה 2 לגיליון העדות מיום 14.6.2018). בנו של עו"ד יוסף שטבהולץ, עו"ד ערן שטבהולץ, הוא זה שהכין את הצהרת הרוכש עבור העורר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בין השאר עו"ד יוסף שטבהולץ נשאל:

**ש"ש:** האם עלו אי אילו חילוקי דעות בנוגע לדיווח על הנכסים בקומות 26

– 27, דיווח על העסקאות למיסוי מקרקעין?

**ת:** הם [המוכרים] ביקשו לדווח על דירת מגורים וזה מה שנרשם

בחווה וזה מה שדווח. לא היו חילוקי דעות, זה היה תנאי שלהם.

...

**ת:** ... אני לא נכנסתי לזה אם מדובר בדירת מגורים או לא. לדעתם [של

המוכרים] היה מדובר בדירת מגורים ואני דיווחתי מה שהם ביקשו.

**ש:** אתה אומר שהמוכרים התנו את המכירה ברישום הנכס כדירת

מגורים?

**ת:** אני לא אומר שהם התנו. האם באו ואמרו שהם מוכרים דירה.

לשאלת החוקר אם הייתי מעלה ואומר שמדובר במעטפת ולא דירה

אז יכול להיות שלא הייתה עסקה ושהם לא היו מוכרים."

(עמוד 6 שורות 26 עד 28, שורה 30; עמוד 7, שורה 1 עד שורה 4).

בהמשך הוטח בפני עו"ד שטבהולץ:

**ש"ש:** ... אתה יודע שתשלום המס [עבור] רכישת דיר[ת] מגורים גבוה[]

יותר מאשר תשלום מס רכישה עבור דירה ברמת מעטפת. וככל

שהיה לך חו"ד שמאי [הכוונה לחוות דעת שמאי מקרקעין שהוכנה

עבור העורר ביום 19.8.2015 - ה"ק] שאומרת במפורש שהדירות

נמצאות ברמת מעטפת, מדוע לא הבאת זאת לידיעת המוכרים,

ממה חששת?

**ת:** ... אני מניח שבמידה והיינו רוצים להעלות זאת בפני המוכרים הם

לא היו מוכרים לנו את הנכס ואומרים לנו אנחנו מוכרים דירה ואם

אתם לא רוצים אל תקנו."

(עמוד 7, שורה 19 עד שורה 26)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לאחר מכן עו"ד שטבהולץ נשאל:

**ש"ש:** ולמה המוכרים רצו לדווח על הנכס כדירת מגורים?

**ת:** משיקולי מס.

**ש"ש:** כיצד אתה יודע [שהסיבה] היא משיקולי מס?

**ת:** אני מניח, מה עוד יכול להיות. (עמוד 8, שורה 4 עד שורה 7)

27. בהמשך לחקירה הנ"ל, שומות מס השבח של המוכרים תוקנו ביום 15.11.2018. לא הובהר במסגרת הערר דנן מתי עובדה זו נודעה לעורר. חישוב מס השבח המיטיב נשלל על ידי המשיב, מתוך עמדה שבניית הדירה טרם הושלמה במועד המכירה לעורר. יצוין כי הערר שהוגש על ידי המוכרים על שומת מס השבח המתוקנת נמחק בעקבות פשרה שהושגה בינם ובין פקיד השומה (כלומר, בסופו של דבר המכירה מוסתה כעסקה פירותית אצל המוכרים לפי פקודת מס הכנסה ועל דרך הפשרה).

המשיב לא תיקן, בחודש נובמבר 2018, את שומת מס הרכישה של העורר באופן המקטין את גובה המס (בשל רכישה של נכס שלא היה בבחינת דירת מגורים). נשוב לנושא זה בהמשך.

28. לימים החליט העורר לפצל את הנכס הנרכש, ששטחו היה 667 מ"ר, לשלוש יחידות נפרדות. ובכן, ביום 12.1.2020 העורר מכר לצד שלישי שטח של 120 מ"ר, שעתיד היה להוות דירה בפני עצמה. העסקה הייתה מותנית במתן היתר לפיצול השטח.

ביום 23.1.2020 פנה עו"ד ערן שטבהולץ, בשם העורר, בכתב למשרד המשיב ודיווח על העסקה האמורה. במכתב זה הזכויות הנמכרות תוארו כ"במצב מעטפת". לא נכתב שם דבר לגבי חיוב העורר במס רכישה בעת קניית הנכס בשנת 2015 (חיוב שהתבסס, כאמור, על היות הנכס "דירת מגורים" מוגמרת).

### ה. בקשת תיקון השומה ודחייתה

29. ביום 10.6.2020 נתקבל במשרד המשיב טופס "בקשה לתיקון שומה – לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין..." (בטופס רשום תאריך של 8.6.2020). העורר ביקש להפחית את סכום מס הרכישה בגין עסקת רכישת הנכס לכדי 3,200,000 ש"ח.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בטופס סומן כי הבקשה מוגשת "עפ"י הוראות סעיף 85(1) לחוק", דהיינו, העילה המוצהרת להגשת בקשת התיקון הייתה גילוי "עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס" – כלשון חלופה זו בחוק (ליתר דיוק, עילה זו מצויה בסעיף 85(א)(1) לחוק, ולא כפי שמודפס בטופס).

30. נביא כאן בציטוט את עיקר הבקשה :

1. " ... עסקת המכר דווחה כדין לפי דירת מגורים והמבקש שילם מס

רכישה ... בהתאם.

2. לפני מספר חודשים נודע למבקש באקראי עת זומן לחקירה

במשטרה, כי מנהל מיסוי מקרקעין החליט כי הדירה בעת רכישתה היתה במצב 'מעטפת', וכי אינה ראויה למגורים וכי יש לחשב את המסים בגינה כאילו נמכרו זכויות במקרקעין. השומה

שהוצאה למוכרים תוקנה בהתאם.

3. לאור קביעתכם כי לא עסקינן בדירת מגורים אלא בזכויות

במקרקעין הינכם מתבקשים לתקן את השומה שהוצאה למבקש ולחייב אותו במס רכישה בשיעור של 5% מסכום הרכישה בגין

זכויות במקרקעין אשר בגינן ניתן היתר בניה..."

31. יוזכר כאן כי העורר זומן לחקירה (לא במשטרה אלא אצל פקיד שומה חקירות)

בחודש יוני 2018, כמפורט לעיל, כלומר, שנתיים בדיוק לפני שליחת בקשת תיקון השומה, ולא "מספר חודשים" קודם לכן.

32. אין למעשה מחלוקת בין הצדדים דנן כי לעניין מניין ארבע השנים, כאמור בסעיף

85(א) רישא לחוק, המועד הרלבנטי הוא 29.2.2016 – יום אישור השומה העצמית בידי המשיב (ראו סעיף 19 לעיל).

דהיינו, התקופה לשימוש בהוראות סעיף 85, על ידי המנהל או על ידי העורר, הסתיימה לכאורה ביום 29.2.2020 (שחל, אגב, בטרם הונהגו בישראל מגבלות כלשהן בעקבות התפרצות מגפת הקורונה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

33. ודוק: בקשת התיקון, כפי שהובאה לעיל, לא הזכירה את נושא המועדים, לא הפנתה להוראות סעיף 107 לחוק, ולא כללה כל עתירה להארכת המועד החוקי לתיקון שומה. נזכיר כי על פי סעיף 107 לחוק, רשאי המנהל להאריך כל מועד "אם נתבקש לכך".

34. מכל מקום, תשובת המנהל לבקשת תיקון השומה, אשר עליה הוגש הערר הנוכחי, ניתנה ביום 30.9.2021.

ראשית, התייחס המשיב בתשובתו, בכלליות, להליכים שהתנהלו מול המוכרים:

"... לאור מידע שהגיע למנהל מיסוי מקרקעין, עלה ספק בידי מנהל מיסוי מקרקעין כי במועד המכירה אכן הייתה הדירה ראויה למגורים וכי היא נמסרה במצב שבו בנייתה הושלמה. בהתאם לכך, ניהל מנהל מיסוי מקרקעין הליכים מול המוכרים שמפאת חובת הסודיות הרחבה הקבועה בסעיף 105א לחוק לא נוכל לפרט בפני הרוכש. נציין רק שבסופו של יום החיוב במס לא נבע דווקא מעצם אי הגדרת הנכס הנמכר כדירת מגורים אלא מסיבות אחרות לחלוטין..."

"...בסופו של יום החיוב במס אצל המוכרים לא נבע דווקא מאי הגדרת הנכס הנמכר כדירת מגורים..." (מתוך סעיפים 11 ו-19 לתשובה)

כמו כן, הדגיש המשיב כי סיווג הנכס אצל הרוכש (העורר) איננו חייב להיות זהה לסיווג הנכס אצל המוכרים:

"יודגש כי אין בחיוב שנקבע למוכרים כדי לשנות מהחיוב לעניין מס רכישה."

...

... עינינו הרואות, כי אין זהות בין ההגדרה [של דירת מגורים] לעניין מס שבח ובין ההגדרה למס רכישה. בעוד שלפי ההגדרה למס שבח יכול ונכס לא יוגדר כדירת מגורים ולא ייהנה משיעורי המס או מהפטורים החלים על דירת מגורים לעניין מס השבח, הרי שלעניין מס רכישה, אותו נכס,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

יכול ויוגדר כדירת מגורים ויחולו עליו שיעורי המס של דירת מגורים הקבועים בסעיף 9 לחוק, ולהיפך... (מתוך סעיפים 12 ו-14 לתשובה).

ואכן, המשיב מנמק את תשובתו, בראש ובראשונה, בכך שבנסיבות המקרה, אצל הרוכש כן מדובר ב"דירת מגורים" כמשמעותה בסעיף 9 לחוק. וכל כך למה?

אחד, כיוון שלדעת המשיב, "קיימת התחייבות מצד המוכר למסור את הדירה במצב של שלמות" (סעיף 12 לתשובה), ועל כן מתקיימת החלופה הראשונה הקבועה בפסקה (1) להגדרת המונח "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג). שניים, לתפיסת המשיב, "... הרוכש רכש את הזכות בשנת 2015... ממוכרים אשר היו חלק בקבוצת רכישה.... מדובר בדירת מגורים אשר נרכשה במסגרת קבוצת רכישה והרוכש נכנס בנעליהם של המוכרים תוך שהוא זכאי לקבל דירת מגורים מוגמרת ומושלמת...". לפיכך, לדעת המשיב, חלה על המקרה גם החלופה השנייה המצויה בפסקה (2) להגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) (סעיפים 16 ו-17 לתשובת המשיב).

35. בתשובתו, המשיב ממשיך ומנמק את סירובו באיחור בהגשת הבקשה:

"... הבקשה לתיקון השומה, שהוגשה רק ביום 18.6.2020, הוגשה לאחר חלוף המועדים הקבועים [בסעיף] 85 לחוק ועל כן אין מקום לתיקון השומה בשל התיישנותה. יצוין, כי הבקשה לתיקון השומה לא פירטה מה הסיבות לעצם האיחור בהגשת הבקשה ולמה המנהל צריך להיעתר לבקשה להארכת המועד." (סעיף 18)

כמו כן, המשיב לא מצא עילה טובה לתיקון:

"... המנהל יטען כי המסכת העובדתית בדבר טיבו של הנכס הנמכר הייתה מצויה בידי הרוכש למן ההתחלה. הרוכש ידע בסמוך למועד הצהרתו ולמצער בתוך מסגרת המועדים הקבועים בחוק לתיקון השומה, מה טיבו של הנכס הנרכש. לו היה סבור הרוכש שהנכס הנרכש אינו מהווה דירת מגורים כהגדרתה בסעיף 9(ג) לחוק היה עליו לבקש את תיקון השומה בתוך מסגרת המועדים הקבועים בחוק וזאת ללא קשר לקביעת המנהל בעניין שומת מס השבח." (סעיף 19)

כאמור, על החלטה שלילית זו הוגש הערר דן.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

### ו. מסגרת הדיון וצמצום יריעת המחלוקת

36. כידוע הוראות סעיף 85 לחוק, המאפשרות תיקון שומה בהתמלא תנאים מסוימים ובכפוף למגבלת זמן, משקפות איזון שנקבע על ידי המחוקק בין הרצון להבטיח תוצאת מס נכונה ובין ערכי הסופיות והודאות:

באותם מקרים הנופלים מחוץ לגדרי הסעיף האמור, תוצאת מס בלתי מדויקת עשויה להישאר על כנה, בשם שמירה על ערכי הסופיות.

יודגש כי סעיף 85 לחוק הוא "דו-סטריי" וכשם שהוא עשוי במקרה אחד לסייע לאזרח להביא לתיקון עיוות בחיוב המס שלו, הוא אף עשוי לשמש את המנהל כדי להביא לחיוב שלא הוטל מלכתחילה. בשני הכיוונים איזון האינטרסים המנוגדים – דיוק השומה מחד וסופיות והסתמכות מאידך – נעשה באמצעות מגבלת הזמן הקבועה בסעיף והצורך בהוכחת עילה מן העילות המנויות שם.

37. למותר לציין כי ככל שנסבור שהעורר איננו צודק **לגופו של עניין** – אשר לשיעור מס הרכישה החל – אזי אין מקום להתלבט בסוגיית תיקון השומה והארכת המועד לעשיית התיקון.

כאמור, אין מחלוקת בין הצדדים דנן כי בעת הרכישה הנכס היה במצב מעטפת בלבד **מבחינה פיזית**. על כן, היה מוצדק לגבות מס רכישה לפי המדרגות הגבוהות שחלות על "דירת מגורים" אך ורק אם הייתה התחייבות מצד המוכרים לסיום הבנייה, או לחלופין, אם מדובר ב"זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה".

38. ייאמר כי הדיון בערר, כפי שהוא התקיים בפנינו, התמקד בעיקר בקיום או אי קיום עילת תיקון (ובפרט קיום "עובדה חדשה") ובקיום "סיבה מספקת" לאיחור בהגשת בקשת התיקון על ידי העורר. אמנם בתשובת המשיב לבקשת התיקון, מחודש ספטמבר 2021, נטען כי בנסיבות המקרה ניתן למצוא התחייבות לסיום הבנייה מצד המוכרים וכי יש גם מקום להחלת חלופת קבוצת הרכישה (ראו סעיף 34 לעיל).

אולם במוקד תצהיר העדות הראשית שהוגש מטעם המשיב, בחתימתו של מר שלמה צברי, נמצאת עמדה זו:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

**"... בנסיבותיו של הערר הנדון, העורר לא הציג 'סיבה מספקת' להארכת המועד להגשת הבקשה לתיקון שומה לפי סעיף 107 לחוק והפסיקה הרלבנטית. יתר על כן, העורר אינו עומד גם בעילות המהותיות המאפשרות את תיקון השומה העצמית שהגיש." (סעיף 17 לתצהיר)**

מתוך שלושים ושישה סעיפי התצהיר האמור, רק בסעיפים 32 עד 35 מועלה לראשונה ("בנוסף לכל האמור לעיל") טיעון לפיו לעניין מס רכישה כן מדובר ב"דירת מגורים", אולם לא הובהר שם אם המסקנה מבוססת על חלופת "התחייבות מצד המוכר" או חלופת "קבוצת הרכישה", או שתיהן.

בחקירתו הנגדית, מר צברי הוסיף:

**"... הטענה היא בעיקרה הטענה שיש פה קבוצת רכישה ... וזה דירה במסגרת קבוצת רכישה." (פרוטוקול הדיון, עמוד 82, שורות 12-13)**

39. בסיכומי המשיב, שאורכם 19 עמודים, רק בסופו של עמוד 17 נאמר כי:

**"... לעמדת המשיב מדובר בדירת מגורים לפי החלופה השנייה שבסעיף 9(ג) לחוק ... לפיכך, החלטתו של המשיב שלא לתקן את שומת העורר במקביל לשומת [המוכרים] היא החלטה מנהלית מבוססת דיה הנסמכת על המידע שהיה בפניו באותה העת ועל הניתוח המשפטי שערך..."**  
(סעיף 80 לסיכומים)

ובסעיף 88 לסיכומים:

**"יתרה מכך, כאמור, לעמדת המשיב מדובר בדירת מגורים לפי החלופה השנייה בסעיף 9(ג) לחוק, ובהתאם לעמדה זו אין כל השלכה בהיבט מס רכישה להיותה של הדירה מבחינה פיזית במצב של 'מעטפת' ביום ביצוע העסקה."**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בסעיף 83 לסיכומים, הטיעון מופיע בשפה רפה עוד יותר:

**"לאור האמור, ובשים לב לכך ששאלת סיון[ם] תפקידה של קבוצת רכישה היא שאלת משפטית ועובדתית שאינה פשוטה תמידית ותלויה בנסיבותיו של כל מקרה, בדין לא תיקן המשיב את שומת העורר."**

ויושם אל לב: כלל לא נטען בסיכומי המשיב כי חלה על המקרה החלופה הראשונה של הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9(ג) לחוק, קרי התחייבות מצד המוכר, ונראה כי טענה זו נזנחה על ידי המשיב.

40. בהמשך חקירתו הנגדית, מר צברי אמר בהגינותו:

**"... רוב התיק הזה נוגע לשאלה של 85-107 המועדים להגיש את הדיווח... [ה]שאלה של דירת מגורים או לא דירת מגורים זה שיקול הדעת של המנהל במועד שבו הוא החליט לתקן או לא לתקן כשהוא תיקן למוכר... זה בטוח לא היה כזה ברור לחלוטין שזה לא דירת מגורים, זה לא ברור לחלוטין שזה לא קבוצת רכישה, זה לא ברור לחלוטין שאין התחייבות של המוכר, יש פה איזשהם ספקות שבגלל אותם ספקות הוא החליט לא לתקן לרוכש את השומה, אני מזכיר שהרוכש הוא זה שהצהיר את השומה ככה למרות שה[נ]א ידע על מחדליו והוא לא בא במועד, אז כל השאלה פה לדעתי היא האם צריך להאריך לבן-אדם את המועד לתקן את השומה, אם כבודו שואל אותי האם התיק הזה, הייתי מנהל אותו לבד על קבוצת רכישה בתיק הזה? יכול להיות מאוד שהייתי, היה לי קצת יותר קשה לנהל את התיק הזה והייתי מנסה לסיים את התיק הזה בדרך אחרת בשאלה אם קבוצת רכישה או לא קבוצת רכישה, אבל זה לא לב השאלה פה בתיק, לדעתי בעיניים שאני רואה את התיק הזה, לב השאלה זה בן-אדם שהגיש דיווח שהוא ידע מה מצב הדירה במועד הרכישה..."**

...

... אז [העורר] עשה מה שעשה ובתוך הזמן החוקי יכול לתקן את צעדיו ויכל לעשות את זה והיה לו הזדמנויות לא פעם ולא פעמיים ולא 3 פעמים לתקן צעדיו... והוא לא תיקן את השומה במועד ולדעתי הוא איחר את המועד."

(עמוד 87, שורה 9 עד שורה 34)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

41. לגופה של סוגיית קבוצת הרכישה נביא בקצרה אמירות אחדות מתוך סיכומי העורר:

**"העורר רכש את דירת המעטפת בבניין שכבר קיבל טופס 4... דירת מעטפת המחוברת לחשמל בבניין מאוכלס אחרי טופס 4..."**

**טענת המשיב כאילו רכש דירה כחלק מקבוצת הרכישה וכי נכנס בנעלי המוכר וזו רק בשל תקופת ו/או תיקוני הבדק מעוררת תמיהה. שכן האם לעולמי עד יהיה רוכש שרכש דירה שבמקורה נבנתה כחלק מקבוצת רכישה גם הוא חלק מקבוצת הרכישה?**

**ונזכיר, העד לא חתם על הסכם השיתוף, לא שילם לזיס ו/או למארגן...**

**האם כוונת המשיב שעצם העובדה כי היה מארגן בשכר שקיבל את חלקו מחברי הקבוצה חל גם על רוכשים עתידיים של הדירות שנבנו במסגרת [קבוצת] הרכישה, כאשר המארגן כבר מזמן סיים את תפקידו וקיבל מן הסתם את מל[ו]א שכרו."**

(מתוך סעיפים 78, 79, 80, ו-82 לסיכומי העורר)

טיעונים אלה לא זכו לתשובה ניצחת מצד המשיב.

42. לדעתי, לאור האמור לעיל, יש להכריע בערר מתוך נקודת המוצא כי בירור עובדתי ומשפטי מלא היה מוביל ככל הנראה למסקנה כי העורר היה רשאי לשלם מס רכישה על נכס שלא היה בחזקת "דירת מגורים", אילו הצדדים לעסקה היו מדווחים למנהל בהתאם לכך מלכתחילה. השאלה מצטמצמת אפוא לסבירות שיקול הדעת של המשיב, בסרבו להתיר תיקון השומה העצמית בעקבות בקשה שהוגשה באיחור.

43. בטרם נמשיך בדיון, יש להסיר נקודה שהעורר חזר והעלה בסיכומיו (וראו, בין היתר, בסעיפים 24, 34 ו-96 שם). ככלל, לא חייבת להיות סימטריה בין סיווג נכס מקרקעין אצל מוכר לעניין מס שבח לבין סיווגו של אותו נכס אצל הרוכש לעניין מס רכישה. הסיבה לכך נעוצה כידוע בשוני בין הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 1 לחוק, המיושמת לעניין הטלת מס שבח, ובין הגדרת "דירת מגורים" שבסעיף 9 לחוק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לעניין מס רכישה, והדברים מופרים (וראו גם דברי מר צברי, עמוד 72, שורה 9 עד שורה 12).

44. הגענו אם כן לליבת המחלוקת: האם הייתה הצדקה מספקת לתיקון השומה העצמית בכלל, ובאיחור (מעבר לתקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק) בפרט? או שמא סירוב המשיב לקבל את תיקון השומה העצמית היה סביר?

### ז. תקציר עמדות הצדדים

45. בפני העורר שני טיעונים עיקריים: ראשית, כי משתוקנו שומות מס השבח של המוכרים ביוזמת המשיב, מוטל היה על המשיב לתקן גם את שומת מס הרכישה ביוזמתו, ולהתאימה לנכס שאיננו בבחינת "דירת מגורים". שנית, חלוף הזמן, ועמו האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה העצמית של העורר, היה באשמת המשיב, אשר לא פעל בשקיפות ולא הודיע לעורר על תיקון שומות המוכרים. נביא את תמצית הדברים קודם בהיבט הראשון:

"... כאשר משנה המשיב את הגדרת הנכס בצד אחד (צד המוכר), חייב היה המשיב להשתמש בסמכותו ולתקן את שני צידי השומה, כאחד.

... סיווג הממכר באופן לא סימטרי או שוויוני, הינה פעולה מנהלית לא סבירה ולא צודקת, הנוגדת את עקרון השוויון, וכזו – דינה להתבטל. יש לראות את המשיב כחייב לתקן את השומה באופן הדדי ואולי אף לקבוע כי יש לראות את השומה כמתוקנת מיום תיקונה בצד המוכר."

ובהיבט השני:

"... כך, בסמוך למועד הביקור, כבר אז קבע המשיב כי יש לתקן סיווג השומות בהתאם לסעיף 85 וכבר אז דן על המדוכה בשינוי סיווג הממכר. ברי כי, אובייקטיבית, קבע המשיב כי הנכס אינו ראוי למגורים וכי יש לתקן השומות, אך ולרגע לא חשב כי יש לעדכן בכך את הרוכש (על אף שהיה נוכח) בעת הביקור או אף לאחר מכן. המשיב המתין (בחוסר תום לב)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כי תחלוף רוב תקופת מועד תיקון השומה מבלי לאפשר לרוכש הזכות הבסיסית של מידע ושקיפות מרשות מנהלית הדנה בעניינו.

...

... היה על הרשות לעדכן את הרוכש בשינוי סיווג הממכר ולאפשר לו, לאור העובדות החדשות והממצאים החדשים לטעון טיעונו בפני הרשות. הסתרת המידע מהעורר עד לחלוף זמן 'הגשת הבקשה', אינה מייצגת רשות שלטונית בישראל ואף גובלת בחוסר תום לב."

(מתוך סעיפים 24, 34, 50 ו-72 לסיכומי העורר)

העורר בחקירתו הנגדית הציג את תפיסתו בצורה פשוטה:

"... בוא נדבר על התכלס, התכלס הוא קניתי דירה ברמת מעטפת ושילמתי מס על דירה ברמת מגורים כי אני טיפס, כי סמכתי על העו"ד, כי מישהו עשה טעות, תבחר את הטיעון שלך, אבל לכולם ברור ששילמתי פה יותר מדי מס." (עמוד 41, שורה 26 עד שורה 29)

כלומר, השיקול של גביית מס אמת חייב לדעתו לגבור כאן.

46. המשיב מדגיש שני עניינים: כי לטענתו לא נתגלתה במקרה דנן כל עובדה חדשה שיכולה להצדיק תיקון שומה, וכי לנוכח השתלשלות הדברים, לא הייתה כל סיבה מספקת לבקש את התיקון באיחור:

"... משהעורר והשמאי מטעמו ראו בדירה כדירת 'מעטפת' (ולפי עדות העורר גם עו"ד שטבהולץ ראו וידעו שמדובר בדירה שמצבה הפיזי ביום העסקה הוא 'מעטפת'), העורר אינו זקוק לעמדת המשיב כדי לדעת את מצבה הפיזי של הדירה במועד העסקה, ובדומה אינו נדרש לעיין בפרוטוקול הביקור בנכס כדי לדעת כי מצבה הפיזי של הדירה הוא 'מעטפת'. מדובר בעובדה שמצויה כולה בידיעתו של העורר ואנשי המקצוע אותם שכר. כך שהיותה של הדירה דירה שמצבה הפיסי ביום העסקה הוא ברמת 'מעטפת' אינה עובדה חדשה ואינה יכולה להיות עובדה חדשה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

...בענייננו לא מתקיימת העילה לה טען העורר בבקשתו לתיקון שומה לפי סעיף 85(א)(1) לחוק לפתיחת שומתו העצמית – "נתגלו עובדות חדשות..." שכן כל העובדות בדבר מצבה הפיזי של הדירה היו ידועות לעורר ולעו"ד יוסף שטבהולץ החל משנת 2015, והטעם בגינו לא דיווח העורר כי רכש דירה שמצבה הפיזי בעת ביצוע העסקה היה ברמת 'מעטפת' הוא שיתוף הפעולה שלו עם המוכרים ביחד עם עו"ד שטבהולץ, על מנת שהעסקה תצא אל הפועל ושהמוכרים יוכלו לשלם מס שבח לינארי מוטב הניתן רק לגבי דירת מגורים מזכה.

...

... העורר ידע כבר בשנת 2015 ולאורך כל תקופת החזקתו בדירה, כי מצבה הפיזי של הדירה במועד העסקה היה ברמת 'מעטפת' ... בהתאם, העורר יכול היה בכל עת להגיש בקשה לתיקון שומה...

...

...אין חולק כי לכל המאוחר בחודש 06/2018 התגלתה לעורר עמדת המשיב באשר למצבה הפיזי של הדירה במועד העסקה כדירה שמצבה הפיזי הוא 'מעטפת' (ונזכיר כי כבר בחודש 08/2017 נערך ביקור בדירה בנוכחות העורר בו נשאל לעניין מצבה הפיזי של הדירה). כלומר, העורר מודה כי כבר במחצית שנת 2018, כשנה וחצי לפני המועד האחרון לתיקון שומה, יכול היה לפנות בבקשה מתאימה לתיקון שומה, והוא לא מציג כל דבר שארע בתקופה שבין 06/2018 ועד מועד הגשת הבקשה שמנע ממנו להגיש את הבקשה במועד מוקדם יותר, לא כל שכן בתוך תקופת ההתיישנות.

בעניין זה נפנה לכך שכבר בחודש 06/2018 עת נקרא למתן העדות הראשונה, שוחח העורר לפני העדות עם עו"ד שטבהולץ שהסביר לו כי יש משמעות מיסויית לדיווח...

...

.... כלומר, לכל הפחות בחודש 06/2018 הבין העורר היטב שיש השלכות פיסקאליות לאופן הדיווח שהגיש למשיב, וחרף זאת ולמרות שממועד זה ועד לתום תקופת ההתיישנות נותרו למעלה משנה וחצי, העורר לא פנה בבקשה מתאימה לתיקון שומה, ולא הסביר אף מנע מה ממנו לעשות כן."

(מתוך סעיפים 30, 37, 47, 48, 49 ו-50 לסיכומי המשיב)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

### ח. דיון

47. לאחר שקילת הדברים, הגעתי למסקנה כי אין להתערב בשיקול דעת המשיב, אשר לא קיבל את תיקון שומת מס הרכישה. אני מודע היטב לכך שמשמעות הדבר עשויה להיות תשלום-יתר של מס רכישה של למעלה משלושה מיליון שקלים, לעומת מצב בו החבות במס רכישה הייתה נקבעת מלכתחילה בהתאם לנסיבות כאשורן. ואכן מתחדד כאן במלוא חריפותו המתח המובנה בין עקרון "מס האמת" מחד וערך הסופיות מאידך, כאשר נוסף על כך, עולה כאן לדעתי גם היבט של תום לב וניקיון כפיים. אנמק את עמדתי.

48. ראשית, בנסיבות המקרה הנוכחי תיקון שומת מס השבח של המוכרים שנערך על ידי המשיב בחודש נובמבר 2018 לא הטיל על המשיב, לדעתי, כל חובה לתקן, מניה וביה, את שומת העורר. תיקון שומת המוכרים נבע מן הממצא כי בעת המכירה לעורר, הנכס היה במצב פיזי של מעטפת בלבד וכי הבנייה של הדירה טרם הסתיימה. ממצא זה הוביל בהכרח למסקנה כי השומה העצמית של המוכרים לא הייתה נכונה. אולם באותו שלב, עניינו של העורר טרם נבחן – וכאמור, בחינת קיומה של "דירת מגורים", כמשמעותה בסעיף 9 לחוק, איננה יכולה להסתיים בקביעת ממצא לגבי המצב הפיזי של הנכס בלבד. הרי העורר עצמו הצהיר שרכש "דירת מגורים" ועד לחודש נובמבר 2018 הצהרה זו, המבוססת כביכול על ההגדרה המצויה בסעיף 9(ג) לחוק, לא נבדקה על ידי המשיב לכאן או לכאן. על כן, דומה כי לא היה מקום לתיקון אוטומטי של שומת מס הרכישה אך בשל תיקון שומת מס השבח שנעשה ביוזמת המשיב.

49. שנית, לטעמי, כלל לא "נתגלו עובדות חדשות" במקרה דנן. כאמור, בקשת תיקון השומה שהוגשה בשם העורר בחודש יוני 2020 התבססה על העילה לפי סעיף 85(א)(1) לחוק (בלבד): גילוי עובדות חדשות. והנה העובדה החדשה המצוינת בבקשה, כהצדקה לתיקון השומה העצמית, היא ש"מנהל מיסוי מקרקעין החליט כי הדירה בעת רכישתה היתה במצב 'מעטפת', [ו] כי אינה ראויה למגורים..."

אלא מאי? מצב הנכס בעת הרכישה איננו פרי "החלטה" של המנהל אלא עניין של מציאות ששררה בשטח. העורר היה מודע היטב למציאות זו. אדרבה, העורר הצהיר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

כי "רציתי לרכוש את הנכס ברמת מעטפת" (סעיף 9 לתצהיר העורר). הוא ידע בזמן הרכישה כי הנכס במצב מעטפת והוא עצמו ביקר בו לפני עריכת העסקה: "... הנכס נמכר AS IS במצבו, כאשר היה במצב מעטפת" (סעיף 9, שם). לבקשת העורר הוכנה חוות דעת של שמאי מקרקעין (מר אורי גלבוט) ליום 19.8.2015, לפיה "נכון ליום הביקור נמצא כי [הנכס מצוי] במצב מעטפת" (עמוד 13 לחוות הדעת).

אכן אף המשיב הגיע להבנה כי הנכס נמכר לעורר במצב מעטפת וזאת בעקבות הביקורת במקום שנערכה בנוכחות העורר באוגוסט 2017 והחקירה שהתנהלה בחודש יוני 2018. אולם בתובנה זו – אשר הביאה את המשיב לתקן את שומות השבח של המוכרים – לא היה כל חידוש עבור העורר – הרי הוא הכיר את המציאות כל העת.

50. למעשה ה"התפתחות" הייתה שהמשיב למד שהמצג המשותף של המוכרים ושל העורר – לפיו בניית הדירה כבר הסתיימה לפני עסקת המכר – לא היה נכון ובעקבות זאת המשיב החליט לפעול מול המוכרים.

לדעתי אין זו "עובדה חדשה" אשר "נתגלתה" לעיני העורר ואשר יכולה לשמש עילה לתיקון השומה העצמית שהוגשה על ידיו בשנת 2015 (על סמך המצג הלא נכון).

משתמע מן האמור בבקשת תיקון השומה כי אם המצג המקורי היה "עובר" את המשיב והמשיב לא היה מתערב בשומות העצמיות כפי שהוגשו, העורר לא היה טורח להעמיד את הדברים על דיוקם.

השוו גם אמירה זו מתוך סיכומי העורר (סעיף 53):

"... הרי אם ידע העורר על תיקון שומת המוכר במועד תיקונה היה עומד בזמני הגשת הבקשה בתוך 4 שנים מיום אישור השומה העצמית כדרישת המשיב ותוך שנה מיום תיקון השומה למוכר."

גם כאן משתמע כי רק תיקון שומות המוכרים על ידי המשיב הניע את העורר לבקש את תיקון שומתו – ולא חתירה להצגת האמת בפני רשות המסים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

יש מקום לחדד: העורר דבק בעמדה כי חלופת "התחייבות מצד המוכר" וחלופת "קבוצת הרכישה" לא חלו בעניינו. הוא גם דבק בגרסה (שאינה שנויה במחלוקת בערר זה) כי הבנייה, פיזית, טרם הסתיימה במועד הרכישה. אם כן, אזי לצורך מס רכישה, לא הייתה כל אפשרות לכנות את הנכס הנרכש "דירת מגורים" בדיווחי הרוכש למשיב. והנה למרות זאת וכמתואר לעיל, לאורך הצהרת הרוכש כך נעשה, בחתימת העורר.

51. אוסיף כי לדעתי אף לא קרתה "טעות בשומה" כאמור בסעיף 85(א)(3) לחוק (כזכור, בבקשת תיקון השומה עילה זו לא סומנה, ואפשרות זו הועלתה אך בסיכומי העורר, בסעיף 100 שם). בשומה העצמית דווח על רכישת "דירת מגורים" באופן מודע לחלוטין, כי הרי עו"ד שטבהולץ העיד כי הנושא עלה במשא ומתן מול המוכרים. בהקשר זה אינני יכול לייחס נפקות לדברי העורר כי "**לא ידעתי שזה דווח כדירת מגורים**" (עמוד 34, שורה 25); כאמור, הוא עצמו חתום על הצהרה לפיה כל פרטי הדיווח "נכונים, שלמים ומדויקים".

יתרה מכך, הצגת הנכס כדירה מוגמרת לא החלה רק בהצהרות הצדדים למנהל מיסוי מקרקעין אלא **בהסכם המכר עצמו**. כמפורט לעיל, כבר ב"הואיל" החמישי להסכם המכר הוצהר כי המוכרים מחזיקים "בדירה אשר בנייתה הושלמה", ובסעיף 3.6 להסכם נאמר כי "בוצעו בדירה עבודות הגמר". כמו כן, אופן הדיווח המתוכנן של המוכרים (על דירה מוגמרת) מוזכר בסעיף 6.2.1(ג)(1) ובסעיף 9.7 לחוזה.

לא נפלה כל טעות: תיאור הנכס כדירת מגורים נעשה בצורה מכוונת, בשיתוף פעולה מצד העורר, ולתכלית ברורה – חסכון ממשי במס שבח עבור המוכרים.

52. לדברי העורר, בעת הדיווח על העסקה למשיב, הוא (העורר) לא הבין כי סיווג הנכס כדירת מגורים מביא למיסוי גבוה יותר עבורו כרוכש ("**לא הבנתי שיתרונות המס של המוכר כרוך בחיסרון מס שלי...**" – סעיף 14 לתצהיר העורר; "**אני לא ידעתי שיש הבדל מיסוי ביניהם**" [בין דירת מגורים ובין דירת מעטפת – ה"ק"] – עמוד 32, שורה 16; "**עד 2018 לא ידעתי שיש בכלל שני אופני פעולה**" – עמוד 51, שורה 16). למותר לציין כי אף אם העורר לא ידע, כטענתו, במועד העסקה כי הדיווח על רכישת דירה מוגמרת הוא בעוכריו, אין בכך כדי להצדיק הצהרה על נתונים בלתי נכונים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

53. והנה לאחר מכן היו לעורר הזדמנויות טובות להתעמק בעניין ולבקש לתקן את דיווחו המקורי. יצוין בהקשר זה כי העורר הוא אדם משכיל, יזם היי-טק ואיש עסקים מצליח ביותר, ועומדים לרשותו כל המשאבים הדרושים על מנת לפעול באופן מושכל ותקין. הוא רכש נכס במחיר של 64 מיליון שקלים וידע כי הרכישה כרוכה בתשלום מס מצדו.

בין האירועים שיכלו להוות הזדמנות טובה לשינוי הדיווח, נציין אלה:

(א) הביקור בדירה באוגוסט 2017: הביקור נערך על ידי משלחת ממשרד המשיב, לרבות פקידים בכירים וותיקים. לא הובאה כל ראיה לכך שפקידי המשיב סירבו להסביר את פשר הביקורת בפני העורר. היה עליו להבין כי תכלית הביקור היא בדיקת מצבו הפיזי של הנכס (ואם חל בו שינוי מאז רכישתו), וכי לנושא זה חשיבות בעיני אנשי רשות המסים;

(ב) ערב מתן עדותו של העורר בחקירה בחודש יוני 2018: לדבריו, בטרם נחקר הוא שוחח עם עו"ד שטבהולץ **"והבנתי שבזמנו הייתה התדיינות בינו לבין המוכרים שבסיסה אי הסכמה לגבי מצב הנכס. שבה עמדתנו הייתה שהנכס ברמת מעטפת והמוכרים התעקשו שהנכס ראוי למגורים והתנו בכך את קיום העסקה"**. אף אם העורר לא היה מודע כלל לסוגיה לפני שיחה זו עם עו"ד שטבהולץ, הרי מאז אותה שיחה הוא היה מודע היטב.

כאן המקום להעיר כי העורר נמנע מלהביא למתן עדות במסגרת ערר זה את עורכי הדין שטבהולץ (יוסף האב, או ערן הבן), למרות שאלה ליוו את העסקה הנדונה מטעמו. העורר אף לא הביא כל עד אחר.

(ג) לאחר מתן עדות בחקירה פעמיים בחודש יוני 2018, צריך היה להיות ברור לחלוטין לעורר כי מצב הנכס בזמן הרכישה עומד במרכז העניין, וכך גם תוכן הצהרת הרוכש בעקבות העסקה (ובנושא אחרון זה, ראו בין היתר, שאלות החוקרים בשורות 108, 133, 144, 148 ו-152 לגיליון החקירה מיום 7.6.2018, וכן בשורות 69, 119, 127, 134, 139 ו-142 לגיליון החקירה מיום 10.6.2018). לטעמי די היה בשאלה הבאה כדי להבהיר את הסיטואציה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לעורר: "מדוע בחרת לדווח על הרכישה כרכישה של דירת מגורים בעוד שהנכס הנרכש הינו מעטפת בלבד?" (שורה 135 לגיליון השני וראו סעיף 25 לעיל). מרגע הצגת שאלה זו מפי החוקרים ועד להגשת הבקשה לתיקון הדיווח חלפו שנתיים בדיוק.

(ד) כעבור שנה וחצי ממועד החקירה הנ"ל, בינואר 2020 (ובטרם חלוף ארבע שנים ממועד אישור השומה העצמית) שוב עסקו בנושא מיסוי הדירה, הפעם בשל פיצולה ומכירת חלק ממנה – "במצב מעטפת" (ראו סעיף 28 לעיל). מן הסתם נושא מס הרכישה ששולם בשנת 2015 בגין החלק היחסי של הנכס שנמכר בינואר 2020 עלה אגב בירורם של "ניכויים נוספים מותרים" (ראו סעיף 6 למכתבו של עו"ד ערן שטבהולץ מיום 23.1.2020).

54. בחקירתו הנגדית בפני ועדת הערר, העורר נשאל מדוע הוא לא פעל לתיקון הצהרתו המקורית לאחר שזומן פעמיים למסירת עדות במסגרת חקירה פלילית ביוני 2018. הנה תשובתו:

**"ההסבר היחיד שיש לי לזה זה שלא הבנתי שאני צריך לעשות משהו עם זה.**

...

**אני לא זוכר בדיוק לא הבנתי שאני צריך לעשות משהו עם זה או שאין מה לעשות או, אני באמת לא זוכר..."** (עמוד 46, שורה 1 עד שורה 5).

ובהמשך: **"לא עשיתי את האחד ועוד אחד"** (עמוד 50, שורות 22-23).

יש קושי לקבל הסבר זה: כמתואר לעיל, ביוני 2018 העורר תושאל באופן מפורש וישיר לגבי תוכן דיווחו והתאמת הדיווח למציאות, ובאותה עת העורר אף נועץ עם עו"ד שטבהולץ. בדיקת אפשרות תיקון הדיווח נראית מתבקשת בנסיבות אלה.

55. אולם, במסגרת חקירתו הנגדית בפני ועדת הערר, היה בפי העורר הסבר אחר ושונה לעיכוב הארוך בהגשת בקשת תיקון השומה. לדברי העורר, לאחר שהוא הבין כי המשיב תיקן את שומות המוכרים, הוא הניח כי המשיב יתקן ביוזמתו גם את השומה העצמית של העורר לעניין מס רכישה ויפחית אותה, בהתאמה:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

"הנחת העבודה שלי הייתה ברגע שמדינת ישראל החליטה 'רגע, זו דירת מעטפת, זו לא דירת מגורים' אז אתם [המשיב] תתקנו את זה... נראה שתיקנתם את זה לצד השני, תקנו גם אצלי, זה הדבר הנכון לעשות..."

...

הנחת העבודה שלי הייתה שתבואו, החלטתם שהדירה היא דירת מעטפת... תתקנו את זה.

...

כשאני הבנתי שהדירה הפכה להיות דירת מעטפת מבחינת המדינה הנחתי שהם יתקנו את זה אחורה..."

(עמוד 38, שורה 34; עמוד 39, שורה 4; עמוד 39, שורה 31 עד שורה 33; עמוד 52, שורות 18-19).

יוער כי העורר לא הבהיר כלל מתי וכיצד נודע לו על עריכת תיקון השומות אצל המוכרים.

56. לטעמי הסבר זה תמוה על פניו: הפרש מס הרכישה בו מדובר הוא למעלה משלושה מיליון ש"ח. יש לשער כי גם עבור אדם אמיד מאוד זהו סכום מהותי. האם סביר שאדם שחושב שמגיע לו החזר מס של יותר משלושה מיליון ש"ח ימתין כשנתיים מבלי לנקוף אצבע, מפני שהוא מניח כי רשות המיסים תחזיר את המס ביוזמתה ומבלי שהיא התבקשה לעשות כן?

57. יתרה מזו, בסיכומי העורר ננקט קו טיעון אחר (וסותר, לדעתו). לאורך הסיכומים באי כוח העורר שבים ומדגישים כי המשיב כשל בכך שלא עדכן את העורר בדבר ביצוע תיקון השומות אצל המוכרים:

"... המשיב לא עדכן את העורר בדבר סיום החקירה ולא בתוצאותיה – תיקון שומת המוכר ושינוי סיווג הממכר למעטפת. המשיב סבר ש'הרמיזות' אשר שזר לאורך הדרך, די בהן כדי לגרום לעורר להבין, כי עליו להגיש בקשה לתיקון שומה. זר לא יבין זאת וגם כאמור העורר – האדם הסביר. כל זאת, וללא כל מחשבה כי על רשות מנהלית לנהוג



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בשקיפות מלאה בהעברת המידע לאזרח שאין לו כל נגישות או אפשרות לקבלת המידע.

לא זאת ועוד, המשיב שינה את שומת המוכר (ללא ידיעת הרוכש) לאחר כשלוש שנים מיום אישור השומה העצמית, תוך ציפייה מהרוכש שיגלה זאת 'בדרך הטבע'. המשיב פעל בחוסר סבירות ללא עמידה בחובת ההנמקה ובחוסר שקיפות והוגנות בהצגת המידע כלפי העורר...

...

הסיבה לאיחור נעוצה כל כולה בהתנהלות המשיב, בחוסר שקיפות ובחוסר תקינות ההליך באי הודעה מפורשת באשר לתיקון שבוצע בשומה.

...

... לעורר אין כל דרך לדעת מתי תסתיים החקירה ומתי יערך תיקון השומה. ציפיית המשיב כי העורר יעלה על דעתו כל זאת ועוד מבלי שהרשות תעדכן אותו כלל בתהליך הפנימי שמתקיים בין כתליה ואשר מביא להחלטת שינוי שומת המוכר בלבד, עולה על כל דמיון ומופרכת עד כדי בלתי אפשרית."

(מתוך סעיפים 28,29,31 ו-57 לסיכומי העורר; ראו גם סעיפים 50, 53, 56, 66 ו-72 שם)

58. נמצא כי מחד אומר העורר (בפרפרזה) "לא ביקשתי תיקון שומה במועד משום שברגע שהבנתי שהמשיב תיקן אצל המוכרים, הנחתי כי הוא יתקן גם אצלי". מאידך, לאורך סיכומי העורר מועלה הטיעון כי העורר לא ידע ולא יכול היה לדעת על תיקון השומה אצל המוכרים מפני שהמשיב פעל בחוסר שקיפות, וכתוצאה מכך העורר איחר בהגשת הבקשה לתיקון שומת מס הרכישה.

להבנתי, טיעונים אלה מוציאים זה את זה. אמנם בסעיף 5 לסיכומי העורר נעשה ניסיון "לרבע את המעגל":

"הרוכש לא קיבל הודעה רשמית כי אכן השומה תוקנה אך ציפה והאמין כי ככל ויעשה תיקון על ידי רשויות המס בהיבט מס השבח, התיקון ייעשה בהקבלה לשני צדדי העסקה, גם למס רכישה.



## **בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

**ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב**

**בתום מתן העדות אין הרוכש יודע מתי תסתיים החקירה או מתי המשיב ישנה את שומת המוכר אם בכלל...**

לטיעון דומה ראו גם סעיף 66 לסיכומי העורר: **"העורר כאדם סביר סבר ואף ציפה כי רשות מנהלית תפנה לעדכן אותו בדבר התפתחות החקירה ובהחלטתה לתקן את שומת המוכר..."**. למותר לציין כי לא הונחה על ידי העורר כל תשתית ראייתית לכך שרשות המיסים נוהגת (או חייבת) "לעדכן" אנשים זומנו לפקיד שומה חקירות למסירת עדות (שלא כחשודים) בדבר "התפתחויות" בחקירה.

59. אוסיף כי קיים ספק רב אם המשיב היה רשאי "לעדכן" את העורר בדבר תיקון שומות מס השבח של המוכרים, וזאת בשל הוראות הסודיות הכלולות בסעיף 105(א) לחוק מיסוי מקרקעין (בהעדר היתר מפורש שניתן על ידי בית משפט או שר האוצר).

60. כאן יש מקום להדגיש כי "הסיבה המספקת", הנדרשת על מנת להצדיק את הפעלת סמכות הארכת המועד לפי סעיף 107 לחוק, חייבת להיות סיבה מספקת **לאיחור**, ולא סיבה להצדקת התיקון עצמו:

**"...על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה מספקת' להארכת המועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק."**

(מתוך סעיף י"ב לפסק דינו של כבוד השופט א' רובינשטיין (כתוארו אז) בע"א 7759/07 **רות כספי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה**, ניתן ביום 12.4.2010; ובמקום אחר בפסק הדין האמור: **"ואכן שאלת ההארכה על פי סעיף 107 נפרדת משאלת ההיקף הראוי לשימוש בסעיף 85"**).

בפנינו אפוא שתי דרישות שונות ונפרדות: מצד אחד, לשם תיקון השומה **בכלל**, נדרש קיום אחת משלוש העילות המנויות בסעיף 85(א) לחוק (עובדות חדשות; הצהרה בלתי נכונה; טעות בשומה). מאידך, לשם הארכת המועד להגשת בקשת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

תיקון על פי סעיף 107, נדרשת סיבה מספקת שמסבירה את האיחור ומצדיקה את הארכה. דהיינו, לצורך הפעלת סעיף 107 לא די להצביע על קיום עילת תיקון לפי סעיף 85.

61. אשר לשימוש בסעיף 107 לשם הארכה של תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85, ניתן למצוא בפסיקה הנחייה והכוונה.

עוד בעניין **רות כספי** הנ"ל (שניתן כאמור לפני פסק דין **רייך** המוזכר בסעיף 9 לעיל), הטעים כבוד השופט רובינשטיין:

"... דומני כי אף יהא זה צודק, במקרים מסוימים - גם אם מועטים - לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85. כך, למשל, במקרים בהם נפלה טעות בתום לב, וזו התגלתה לאחר שחלף המועד לתיקון, יש לשקול הארכת המועד לתיקון..."

... השכל הישר, יועץ טוב בכל מקום, מצדיק - אכן - שימוש שקול ומדוד בהארכת המועד הקבוע על פי סעיף 85 על-ידי סעיף 107. הארכה כזאת צריך שתעשה בזהירות הראויה..." (מתוך סעיפים י"א ו-י"ב לפסק הדין).

בפסק דין **רייך** עצמו נאמר על ידי כבוד השופט ד' מינץ (בדעת רוב) כי:

"המחוקק יצר אפוא במסגרת סעיף 107 לחוק נקודת איזון ברורה, בין עקרונות היציבות והוודאות לבין האינטרס בגביית מס אמת, וזאת בדרישה לקיומה של 'סיבה מספקת' להארכת מועד ומתן שיקול דעת בידי המנהל להחליט בדבר קיומה של אותה סיבה כאמור." (סעיף 24 לחוות דעתו)

בו"ע 14742-09-16 שיכון אזרחי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור המרכז, ניתן ביום 14.9.2018, יו"ר ועדת הערר, כבוד השופט ש' בורנשטיין, הרחיב בנושא "סיבה מספקת" ומשמעותה (סעיפים 47 ו-48 לפסק הדין):

"לגישתי, אכן קיימת בידי המנהל סמכות להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 ובכך יש אף לאזן את התוצאה העולה מהגישה שהבעתי לעיל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

בדבר האופן שבו יש למנות את מנין ארבע השנים לצורך סעיף 85 לחוק. עם זאת, נראה כי יש להפעיל סמכות זו רק במקרים חריגים ויוצאי דופן. יש לזכור כי המחוקק קבע נקודת איזון שבין סופיות השומה ובין מס אמת, דהיינו פרק זמן של ארבע שנים שהוא בוודאי פרק זמן סביר. מעבר לפרק זמן זה, כך סבר המחוקק, יש ליתן עדיפות לעקרון סופיות והוודאות, גם אם הדבר יביא להנצחת איזו טעות בתשלום המס. למותר לומר כי עקרון סופיות זה יפה לשני הצדדים. גם טעות בעשיית שומה, המביאה לתשלום מס בחסר, תונצח באותו אופן ממש. לפיכך, וכאמור, רק בנסיבות חריגות ויוצאות דופן ראוי להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק. בתוך כך יש לתת את הדעת לסיבת האיחור, ולמידת האיחור, וכן לנסיבות עריכת השומה שמבקשים את תיקונה.

...

... נראה שאין להאריך את המועד לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, מקום בו לא היתה קיימת מניעה עניינית וממשית בידי מבקש התיקון - בין אם הנישום ובין אם המשיב - לעמוד על העובדות בשלמותן ולאשורן במסגרת המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק."

דבריו הנ"ל של כבוד השופט בורנשטיין צוטטו בהסכמה על ידי כבוד השופטת י' סרוסי בו"ע 68019-07-18 אפי חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 28.10.2020 (כבוד השופטת סרוסי אמנם הייתה בדעת מיעוט בוועדת הערר, אך עמדתה אומצה על ידי בית המשפט העליון במסגרת ע"א 9264/20 מיום 15.3.2022, לפיו ערעור המנהל התקבל). כך נכתב על ידי השופטת סרוסי (סעיפים 37, 38, 39, 40 ו-42 לפסק דינה):

"שתי התכליות, הניצבות זו כנגד זו והעומדות בבסיס ההוראות האמורות, הן סופיות השומה מחד גיסא, וגביית מס אמת, מאידך גיסא.

...

כאשר בפני בית המשפט נבחנת במקרה נתון שאלת התחרות בין שני עקרונות אלו, המתמודדים על הבכורה, שומה עליו לערוך את האיזונים הנדרשים ביניהם באופן המתיישב עם תכלית החקיקה שביסודם.

...



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נקודת המוצא לטעמי היא, כי בקובעו את מגבלת ארבע השנים לתיקון השומה בסעיף 85 לחוק, התכוון המחוקק לשקף במגבלת זמן זו את האיזון הראוי בין שני עקרונות אלו, כך שבתוך מסגרת ארבע השנים תינתן הבכורה לעקרון גביית מס אמת (בכפוף להתקיימות העילות שבסעיף) ואילו לאחר תום מגבלת ארבע שנים - סופיות השומה תהווה את העיקרון המנחה.

...

... יש מקום לתת ביטוי לכך שהמחוקק ביכר את עקרון סופיות השומה בתקופה שלאחר תום מגבלת ארבע שנים מיום אישורה, ובהתאם לכך יש לצקת את התוכן המתאים למבחן ה'סיבה המספקת' לצורך מתן ארכה לסעיף 85 לחוק.

...לפיכך, גם אם קשה לקבוע הגדרה ממצה למבחן ה'סיבה מספקת', נראה לי כי בכל הנוגע להארכת מועד לעניין סעיף 85 לחוק - על מאפייניו הייחודיים ומסגרת הזמן הקבועה בו - מן הראוי יהיה לפרש את מבחן ה'סיבה המספקת' באופן מצמצם יחסית וזאת כדי לתת ביטוי לכוונת המחוקק להעדיף את עקרון הודאות וההסתמכות על השומה בתום מגבלת ארבע השנים.

בקובעו את מגבלת ארבע השנים, גילם אפוא המחוקק את האיזון המתבקש בין עקרון מס אמת לבין עקרון סופיות השומה. כדי לסטות מאיזון זה, נדרשת הצדקה בעלת משקל.

62. לדעתי העורר דגן לא הצליח להראות סיבה מספקת לאיחור בהגשת בקשת תיקון שומת מס הרכישה (ובקשת התיקון, כפי שהוגשה בשמו בחודש יוני 2020, אף לא כללה בקשה להארכת מועד בהתאם לסעיף 107 לחוק). כמפורט לעיל, לעורר היו די הזדמנויות להבין כי לא היה מקום להצהרתו המקורית על רכישת "דירת מגורים". אולם הוא לא עשה דבר במשך שנים, למרות שתיקון ההצהרה, אם יתקבל, יפעל לטובתו ויחסוך לו סכום מס רכישה ממשי ביותר.

63. אמנם לא קל לקבוע כי בקשת תיקון לא תתקבל וכתוצאה מכך סכום מס אשר ככל הנראה שולם ביתר יישאר בקופה הציבורית ולא יושב לכיס האזרח. כך גם כאשר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

האיחור בהגשת בקשת התיקון הוא "רק" כשלושה וחצי חודשים. כאמור, אני מודע לקושי זה.

אולם כחלק מאיזון השיקולים והערכים השונים, יש לדעתי להביט גם על התמונה הכוללת שמצטיירת במקרה הנוכחי:

- העורר, שהיה מיוצג בעסקת הרכישה על ידי עורכי דין שעוסקים בין היתר בתחום הנדל"ן, חתם על הצהרה אשר, לכאורה, לא שיקפה את המציאות בשטח (קיומה של דירת מעטפת בלבד) בעוד שהוא מודע היטב למציאות זו.
- עורכי הדין של העורר (אם לא העורר עצמו) ידעו בזמן אמת כי הצגת הנכס כ"דירת מגורים" מוגמרת נדרשה על ידי המוכרים לצורכי מס. העורר, באמצעות מייצגיו, שיתף פעולה עם המוכרים בעניין אופן הצגת הנכס.
- הצהרת העורר לא תוקנה על פני יותר מארבע שנים, חרף ההתפתחויות שפורטו לעיל, וחרף העובדה כי תיקון ההצהרה יכול היה לחסוך לעורר כסף רב.
- נושא המצב הפיזי של הנכס הובא לידיעת המשיב רק בזכות מידע שהתקבל מידי פקיד שומה רחובות כשנתיים אחרי העסקה.
- במקרה או שלא במקרה, בקשת ההצהרה הוגשה רק לאחר שניסיונם של המוכרים לטעון למכירת "דירת מגורים מזכה" כבר נדחה על ידי המשיב ועניינם של המוכרים כבר הגיע לערכאות. בשלב זה לא היה עוד טעם להשאיר את הצהרת הרוכש על כנה, והנה בלשון העורר בחקירתו הנגדית:

**"...ב-2018 הבנתי שנדפקתי, אבל אמרתי 'אין מה לעשות, לפעמים נדפקים, זה קורה בחיים', לא פעם ראשונה, כנראה גם לא פעם אחרונה. אחר כך הבנתי שרשות המסים סגרה עם המוכרים ... שזה הוכרז רשמית שזו הייתה דירה ברמת מעטפת..."** (עמוד 51, שורה 18 עד שורה 21)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לכאורה משתמע מדברים אלה כי עצם ההבנה שההצהרה המקורית לא הייתה במקום לא הספיקה להביא את העורר ליזום את תיקונה. רק הידיעה כי שומות המוכרים תוקנו, בעל כורחם, גרמה לעורר לצפות כי גם אצלו ייעשה תיקון.

64. אוסיף כאן כי לדעתי אין נפקות לגרסה שהובאה בסעיף 16 לתצהיר העורר לפיה "לאחר מספר חודשים" [מאז החקירה ברשות המסים ביוני 2018 – ה"ק] במהלך שיח שסיפורתי לחברי, העיר הוא את עיני כי מגיע לי לקבל החזר כספי בשל כך שההתייחסות לדירה צריכה להיות כאל מעטפת במקום דירת מגורים".

מהחקירה הנגדית של העורר משתמע כי השיחה הייתה עם "חברים" ואירעה במהלך שנת 2020 ולא "מספר חודשים" לאחר החקירה במחצית 2018: עמוד 48, שורה 6 עד שורה 12; עמוד 49, שורה 30 עד שורה 34. העורר העיד שהוא לא זוכר עם מי הוא דיבר בנושא (עמוד 46, שורה 7) וממילא לא הובא כל חבר למתן עדות בעניין. מכל מקום, לנוכח מכלול הנסיבות, השיחה הנטענת עם חבר עלום במועד בלתי ידוע, איננה יכולה להוות "סיבה מספקת" לאיחור בהגשת בקשת התיקון.

65. כאמור, העורר העיד כי בזמן עריכת העסקה הוא עצמו לא היה מודע להשלכות המיסוי של סיווג הנכס. יותר מכך, העורר שב והעיד כי מחיר העסקה לא הושפע מנכונותו כרוכש לסווג את הנכס הנרכש כ"דירת מגורים" שבנייתה הסתיימה:

"ת: המחיר סוכם ... סיכמנו את המחיר, התנאים סוכמו ... [ו] עוה"ד התחברו לזה אחרי שכבר היה מחיר...

...

ש: ... מבחינתך לפחות המחיר לא הושפע מנושא אופן הדיווח על מס רכישה?

ת: ממש לא..."

(עמוד 53, שורה 26 עד שורה 29; עמוד 54, שורה 27 עד שורה 29)

אף בהינתן כי גרסה זו אמת, לדעתי אין בה בנסיבות העניין כדי להצדיק את התנהלות העורר והאיחור בפנייה למשיב לשם תיקון ההצהרה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

לתפיסתי, אופן הרישום בהסכם המכר ובהצהרת הרוכש לא היה מוצדק מלכתחילה. ולמצער, השתהות העורר ועורכי דינו, לאחר שאלה זומנו למתן עדות בחקירה, לא הייתה מוצדקת. השתהות נוספת זו נמשכה שנתיים כאמור, ובינתיים המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק חלף. לא נמצאה, לדעתי, כל סיבה להשתהות, לא כל שכן "סיבה מספקת".

66. על כן, לאור מכלול נסיבות המקרה, אני מציע לחבריי לוועדה לדחות את הערר.

כמו כן אני מציע כי יוטל על העורר לשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 40,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים ממתן פסק הדין.

**רו"ח צבי פרידמן:**

קראתי בעיון רב את חוות דעתו המפורטת והמנומקת היטב של חברי כבוד יו"ר הוועדה השופט ה' קירש ואני מצטרף לתוצאה לפיה דין הערר להידחות מהנימוקים המפורטים בחוות דעתו וכן מהנימוקים הבאים:

1. גם אני בדעה שהעורר לא הרים את נטל ההוכחה על קיומה של "סיבה מספקת", לפיה על המנהל להאריך את המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה מעבר לארבע השנים מיום שהתקבלה השומה העצמית, כנדרש לפי סעיפים 85 ו-107 לחוק מיסוי מקרקעין. בתי המשפט ( בע"א 5461\11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים, ניתן ביום 5.2.2013, בעניין מיטל אביבי רייך הנ"ל, ועוד) קבעו שהארכת המועד, שלפי סעיף 107 לחוק, תיעשה רק במקרים חריגים ויוצאי דופן, שכן מקום בו חלפה מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק, ממילא גובר משקלו של אינטרס סופיות השומה. טיבו של הנכס הנרכש (כ-"דירת מעטפת") היה מצוי בידי העורר (הרוכש) כבר בעת החתימה על הסכם המכר בשנת 2015. יתירה מזו, גם גביית העדות מפי העורר ברשות המיסים בחודש יוני 2018 – בה לטענתו נודע לו לראשונה ובאקראי כי רשות המיסים מעלה חשד כי הממכר אינו "דירת מגורים" אלא "דירת מעטפת" ובכוונתה לשנות את הסיווג אצל המוכר – הייתה כשנתיים (!) ולא מספר חודשים לפני המועד שבו הגיש העורר את הבקשה לתיקון השומה (בחודש יוני 2020). העורר לא ראה צורך לציין מדוע הייתה חריגה ממגבלת הזמן ומדוע קיימת "סיבה מספקת" להארכת המועד. מסיכומי העורר (בסעיף 41) עולה כי גם העורר



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עצמו מודה שהאיחור נובע בחלקו ממחדלו, אם כי הוא תולה את עיקר האשמה בחוסר ההגינות ובחוסר השקיפות של המשיב.

2. לא זו אף זו. לדעתי, גם אם הייתה הבקשה לתיקון השומה מוגשת בתוך מגבלת הזמן שלפי סעיף 85 לחוק (בתוך ארבע השנים), לא היה מקום להיעתר לבקשת התיקון, שכן סעיף 85 לחוק מתנה את תיקון השומה בהתקיים המקרים של גילוי עובדות חדשות, מסירת הצהרה בלתי נכונה או גילוי טעות בשומה. טיבו של הנכס הנרכש (כ-"דירת מעטפת") היה מצוי בידי העורר (הרוכש) כבר בעת חתימת ההסכם בשנת 2015 והגשת השומה העצמית. חקירת העורר בחודש יוני 2018 אינה בגדר "עובדה חדשה", שכן עובדת היות הנכס "דירת מעטפת" הייתה ידועה לו כבר בעת החתימה על הסכם המכר. אין על העורר להלין אלא על עצמו ששיתף פעולה עם המוכרים כדי להקטין את מס השבח שלהם שלא כדין (תוך מתן הצהרה לא נכונה). גם יתר העילות המאפשרות את תיקון השומה העצמית של העורר לא מתקיימות.

3. יתירה מזו ולמעלה מן הצורך, גם אם השומה העצמית שהגיש העורר בשנת 2015 הייתה מוגשת כרכישת מקרקעין אחרים ("דירת מעטפת", לפני תיקון מס' 69 לחוק) שאינה "דירת מגורים", ספק אם היה על המנהל לקבל הצהרה זו, היות ואין חולק שהמוכרים נמנו עם חברי קבוצת הרכישה שהתארגנה, בשנת 2006, לשם רכישת מקרקעין במטרה לתכנן ולהקים מגדל מגורים ברחוב רוטשילד 30 בתל אביב. לשם כך נחתם הסכם שיתוף, נחתם הסכם עם קבלן מבצע וכו'. על פי הסכם המכר משנת 2015, העורר (הרוכש) נכנס לנעלי המוכרים, בין היתר בכספי הפקדון שהופקד בידי הנציגות (כ- 4 מיליון שקל), שנועד להבטיח את השלמת הבנייה ותיקוני בדק עבור בעלי הדירות בפרויקט. אומנם העורר רכש את הדירה בבניין שכבר קיבל טופס 4, בבניין שהיה לו חיבור לחשמל וכיוצא בזה, אך עניינו הרואות שבמועד החתימה על הסכם המכר בחודש ספטמבר 2015 הקבוצה טרם סיימה את תפקידה ועדיין נשארו השלמות בניה ותיקוני בדק. העורר למעשה נכנס בנעלי המוכרים גם אם הוא התכוון לקבל את הדירה כמות שהיא ולהשלימה בעצמו ככל שיידרש לפי צרכיו האישיים כמקובל ברכישת דירת יוקרה. צודק העורר בטענתו שלא יעלה על הדעת שכל רוכש דירת מגורים שבמקורה נבנתה כחלק מקבוצת רכישה גם הוא ייחשב תמיד כחלק מקבוצת הרכישה, אולם זאת כאשר הקבוצה סיימה את תפקידה ופעילותה, מה שאין כך במקרה דנן. אומנם סיום תפקידה של קבוצת רכישה היא שאלה משפטית ועובדתית שלעיתים אינה פשוטה ותלויה בנסיבותיו של כל מקרה, אך נדמה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

שבמקרה דנן נסיבות המקרה מצביעות על כך שהקבוצה טרם סיימה את תפקידה. משכך, עולה התובנה שרכישת הדירה בידי העורר עשויה להיכנס לחלופה השנייה של הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה, לפיה **"זכות במקרקעין שנמכרה לקבוצת רכישה לגבי נכס שהוא דירה המיועדת לשמש למגורים"** תחויב במס רכישה כ- "דירת מגורים" (וראו ו"ע 15-05-48493 מאיר אקרמן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, ניתן ביום 21.5.2017).

4. מן הראוי לחזור ולציין שיש הבדל בין הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס הרכישה ובין הגדרת "דירת מגורים" לעניין מס השבח. כך, למשל, דירת מגורים שבנייתה טרם נסתיימה אינה מזכה במועד מכירתה בהקלות המס המגיע למכירה של דירת מגורים, בעוד שדירה כאמור שיש התחייבות של המוכר לסיום הבנייה נחשבת כדירת מגורים לעניין מס הרכישה ועוד. דהיינו, סיווג שונה של דירת מגורים אצל המוכר אינו מחייב אוטומטית סיווג שונה גם אצל הרוכש. רוצה לומר, טענת העורר בסיכומיו (בסעיף 24), לפיה כאשר משנה המשיב בצד אחד (צד המוכר) חייב היה המשיב להשתמש בסמכותו ולתקן את שני צדי השומה כאחד – אינו מדויק בלשון המעטה.

אשר על כן, אני מצטרף לתוצאה שדין הערר להידחות.

**רו"ח יהושע בליצקי:**

קראתי את חוות דעתו המלומדת של כבוד יושב ראש הועדה, וכן את חוות דעתו של כבוד חבר הועדה רו"ח מר צבי פרידמן, ואני מסכים עם התוצאה לפיה יש לדחות את הערר.

\* \* \* \*

הוחלט אפוא פה אחד כאמור בסעיף 66 לחוות דעתו של יו"ר ועדת הערר.

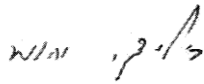
ניתן היום, ב' חשוון תשפ"ז, 13 אוקטובר 2026, בהעדר הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 46008-03-22 מרקו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

  
הר"ק אירש, שופט

  
יהושע בליצקי, רו"ח

יהושע בליצקי, רו"ח  
חבר

  
צבי פרידמן, רו"ח

צבי פרידמן, רו"ח  
חבר

  
ה' קירש, שופט

ה' קירש, שופט  
יו"ר