



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

**בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר הוועדה
עו"ד רפאל מרסיאנו – חבר הוועדה
עו"ד אילן תמאם – חבר הוועדה**

העוררת: **שתית בע"מ**
ע"י ב"כ עוה"ד ליאור נוימן ו/או גיא ורטהיים ו/או טל שבו
ממשרד ש. הורוביץ ושות'
ועל ידי עוה"ד טל פלמבאום ועו"ד צבי חמיש ממשרד טל
פלמבאום ושות'.

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה**
ע"י עו"ד אופיר סורולוביץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

- 1 פתח דבר:**
- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
1. בפנינו ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (להלן – **המשיב**) מיום 6.10.2022 לפיה נדחתה בקשה של העוררת, שתית בע"מ (להלן – **העוררת**), לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג-1963 (להלן – **חוק מיסוי מקרקעין** או **החוק**) להאריך לה את תקופת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לצורך הגשת בקשה לתיקון שומה.
 2. הבקשה להארכת מועד לתיקון השומה (להלן – **הבקשה להארכת המועד**) (**נספח א'** לכתב הערר) הוגשה בחלוף כ- 6.4 שנים ממועד אישור השומה העצמית של העוררת, בקשר עם מכרז "מחיר למשתכן" (להלן – **מכרז מחיר למשתכן**), שפורסם על ידי רשות מקרקעי ישראל (להלן – **רמ"י**) ומשרד הבינוי והשיכון, אשר העוררת זכתה בו.
 3. העוררת הגישה את הבקשה להארכת המועד על מנת שיתאפשר לה להגיש בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – **הבקשה לתיקון השומה**) ולתקן את השומה העצמית שהוגשה על ידה לאחר הזכייה במכרז "מחיר למשתכן", במסגרתה דיווחה על רכישת זכות חכירה ושילמה מס רכישה בהתאם.
 - העוררת מבקשת לטעון במסגרת הבקשה לתיקון השומה, שאת הארכת המועד להגשתה ביקשה מהמשיב, כי נפלה אצלה טעות משפטית בשומתה העצמית, שכן במסגרת ההסכמים עליהם חתמה העוררת עם רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון לאחר הזכייה במכרז "מחיר למשתכן", היא לא רכשה "זכות במקרקעין" כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין ועל כן אין היא חייבת בתשלום מס רכישה ועל המשיב להחזיר לה את המס ששולם על ידה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

4. אציין, כי ביום 5.2.26 ניתן פסק דינה של ועדת הערר דן בשלושה עררים מאוחדים, ו"ע 26310-08-21, ו"ע 10167-10-21 ו- ו"ע 72884-11-21, שהוגשו על ידי חברת אשדר חברה לבנייה בע"מ (להלן – עררי אשדר). בפסק הדין בעררי אשדר נידונו שתי סוגיות מרכזיות, זהות לחלוטין לסוגיות שהעוררת כאן ביקשה להביא בפני המשיב במסגרת הבקשה לתיקון השומה.
- הסוגיה הראשונה שנדונה והוכרעה בעררי אשדר היא בשאלה האם אשדר עמדה בתנאי הסף של הוראת סעיף 85(א)(3) לחוק מיסוי מקרקעין והאם קיימת לה עילה לתיקון השומה בשל טעות משפטית בהבנת מהות העסקה בה התקשרה עם רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון בעקבות זכייתה במכרזי "מחיר למשתכן".
- הסוגיה השנייה שנדונה והוכרעה בעררי אשדר היא האם אשדר רכשה מרמ"י "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, על פי המהות המשפטית והכלכלית האמתית של המערכת ההסכמית שנחתמה בין העוררת למדינה (רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון) לאחר הזכייה במכרזי "מחיר למשתכן".
5. פסק הדין בעררי אשדר קיבל את עמדת אשדר בשתי הסוגיות הנ"ל, ובו נקבע: ראשית, כי אשדר הוכיחה עמידתה בתנאי סעיף 85(א) לחוק, שכן בקשת התיקון הוגשה בתוך תקופת 4 השנים ממועד השומה העצמית; הוכחה במידה מספקת קיומה של עילה לתיקון השומה העצמית שלה בשל טעות משפטית בהבנת המשמעות המשפטית של המערך ההסכמי עליו הוחתמה אשדר לאחר הזכייה במכרז "מחיר למשתכן"; שנית, כי המהות המשפטית האמיתית של ההתקשרות בין המדינה לבין אשדר היא התקשרות עם פרויקטור, קבלן מבצע, דהיינו – שאשדר שימשה כ"מוציאה לפועל" של מדיניות הממשלה שבאה לידי ביטוי בפרויקט הדגל של "מחיר למשתכן". בתוך כך סיפקה אשדר בפועל שירותי בנייה למדינה, לצורך בניית הדירות, אשר נמכרו במחיר מופחת על ידי המדינה לזכאי משרד הבינוי והשיכון, שזכו בהגרלות לרכישת דירה במחיר מופחת כאמור.
- לכן, נקבע כי אין לראות באשדר כמי שרכשה "זכות במקרקעין" כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין, וכן נקבע כי ממילא לא היתה בידי אשדר זכות משפטית אכיפה לתקופה של מעל 25 שנים.
6. עוד אציין, כי לוועדת הערר בחיפה, כמו גם לוועדות הערר בכל יתר בתי המשפט המחוזיים ברחבי הארץ, הוגשו עשרות רבות של עררים זהים על ידי חברות נדל"ן יזמיות רבות אחרות, שזכו במכרזי "מחיר למשתכן" ואף הן הגישו בקשות לתיקון שומותיהן העצמיות, בנימוקים וטיעונים זהים לאלו של אשדר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 הצדדים בכל יתר העררים האמורים במחוז חיפה ובכל יתר המחוזות ברחבי הארץ הגיעו
2 להסכמות דיוניות, אשר קיבלו תוקף של פסק דין בכל תיקי העררים האמורים, לפיהן
3 ההכרעה בעררי אשדר תחול ותחייב בכל יתר העררים האמורים.
- 4 בנוסף יצוין שוב, כי בעררי אשדר ובכל יתר העררים עליהם חל פסק הדין בעררי אשדר, הוגשו .7
5 הבקשות לתיקון השומות העצמיות במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85(א) לחוק מיסוי
6 מקרקעין, דהיינו: במסגרת תקופת 4 השנים ממועד הגשת השומה העצמית.
- 7 ועוד יצוין, כפי שנטען על ידי המשיב בכתב התשובה מטעמו, וכן במסגרת בקשות שונות
8 שהוגשו במהלך ניהול הערר, כי בקשות דומות או זהות להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק
9 להגשת בקשות לתיקון שומות לפי סעיף 85 לחוק, הוגשו על ידי חברות יזמיות נדל"ניות
10 נוספות בהקשר של מכרזי "מחיר למשתכן" ונדחו על ידי משרדי מיסוי מקרקעין נוספים
11 ברחבי הארץ.
- 12 לא הובהר עד תום לוועדת הערר דנן האם גם ביחס לסוגיית הארכת המועד קיים הסדר דיוני
13 לפיו פסק דין זה מכריע את נושא הארכת המועד. לוועדת הערר נמסר כי הצדדים הגיעו
14 להבנות לפיהן הערר דנן יהא הערר המרכזי שבמסגרתו תידון סוגיית הארכת המועד, כאשר
15 ביחס ליתר העררים יוגשו הסדרים דיוניים מתאימים (ראו בקשת המשיב מיום 22.5.23),
16 ודברים דומים נאמרו על ידי ב"כ העוררת בדיון מיום 7.1.2024 (פרוטוקול עמוד 3 שורות-14
17), אך לא נמצא בתיק הערר דנן אזכור נוסף בנושא הסדר דיוני כאמור.
- 18 יצוין, כי גם ביחס לערר דנן, כמו גם בעררי אשדר, התעכבה מלאכת כתיבת פסק הדין בשל .8
19 קשיים ניכרים בהרכב ועדת הערר בחיפה בהיבט של נציגי הציבור, קשיים אשר נפתרו רק
20 בחודש ספטמבר 2025.
- 21 כמו כן יובהר, כי פסק הדין בעררי אשדר ניתן טרם שניתן פסק הדין בערר דנן, בשל סדר
22 ועיתוי הגשת הסיכומים.
- 23 בערר דנן הוגשו תצהירי עדות ראשית על ידי הצדדים כדלקמן: העוררת הגישה תצהיר .9
24 מטעמה של גב' נעמה מלכה, המשמשת בתפקיד סמנכ"לית הכספים של העוררת החל מחודש
25 יולי 2022. מטעם המשיב הוגש תצהירו של מר רמי מקלדה, סגן מנהל מיסוי מקרקעין חדרה.
- 26 עם זאת, הצדדים הודיעו בסופו של דבר כי הגיעו להסכמה, לפיה המחלוקת ביניהם ממוקדת
27 בסוגיה המשפטית בדבר קיומו של נימוק מספק להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון שומה
28 ולכן הסכימו ביניהם כי התייתר הצורך בדיון הוכחות, תוך שהוסכם בנוסף ביניהם כי תצהירי
29 כל צד ישמשו במישור העובדתי לצורך הטיעון המשפטי.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 בהתאם להסכמה זו, שקיבלה תוקף של החלטה ביום 7.1.24, הוגשו על ידי הצדדים סיכומי
2 טענותיהם בכתב.
- 3 **התשתית העובדתית הרלבנטית:**
- 4 10. העוררת היא חברה יזמית נדל"נית, אשר על פי טענתה זכתה במספר מכרזים במסלול "מחיר
5 למשתכן" שפורסמו על ידי רמ"י ומשרד הבינוי והשיכון. המכרז מושא ערר זה, אשר ביחס
6 אליו הוגשה הבקשה להארכת המועד, הינו מכרז "מחיר למשתכן" בגוש 10535 חלקה 29,
7 למטרת בנייה רוויה של 53 יחידות דיור, בשני מתחמים בעתלית (להלן – **מכרז "מחיר
8 למשתכן"**).
- 9 11. בעקבות הזכייה במכרז "מחיר למשתכן" חתמה העוררת ביום 14.3.2016 על חוזה חכירה
10 וחווה בנייה. ביום 21.3.2016 הגישה העוררת דיווחים ושומות עצמיות בקשר עם ההסכמים
11 שנחתמו לאחר הזכייה במכרז "מחיר למשתכן", והצהירה כי רכשה "זכות במקרקעין"
12 (השומות העצמיות צורפו **כנספח 1** לכתב התשובה).
- 13 12. ביום 1.5.2016 אישר המשיב את השומות העצמיות והעוררת שילמה את מס הרכישה בגין
14 שתי השומות העצמיות, בסכום של 182,368 ₪ ובסכום של 80,568 ₪, ובסך הכל סכום של
15 262,937 ₪ עבור שני המתחמים.
- 16 13. על פי התצהיר של גב' נעמה מלכה מטעם העוררת, היא החלה לעבוד ביום 6.7.2022
17 כסמנכ"לית הכספים של העוררת. עוד נטען בתצהיר גב' מלכה, כי במסגרת תפקידה הקודם,
18 בו שימשה כמנהלת הכספים של חברת אלמוג ב.ז. בנייה והשקעות בע"מ (להלן – **חברת
19 אלמוג**), היא נחשפה בשנת 2019 או 2020 ל"טעות המשפטית" בסוגיית מס הרכישה במכרזי
20 "מחיר למשתכן", לפיה הזכויות נשוא מכרזי "מחיר למשתכן" אינן עולות כדי רכישת "זכות
21 במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין.
- 22 גב' מלכה ציינה בתצהירה כי חברת אלמוג הגישה בקשות לתיקון שומות מס הרכישה שלה
23 ביחס למקרקעין שעליהן בנתה דירות במכרזי "מחיר למשתכן", שבהם זכתה חברת אלמוג.
- 24 14. בתצהיר גב' מלכה נטען בנוסף, כי לאחר תחילת עבודתה אצל העוררת, כשהתברר לה כי
25 העוררת לא הגישה בקשה לתיקון שומה ביחס למכרז "מחיר למשתכן", פנתה היא מיוזמתה
26 ליועצים המשפטיים שליוו את חברת אלמוג, על מנת שאלו ייצגו גם את העוררת, ויגישו
27 עבודה בקשות לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין להארכת מועד להגשת בקשות לתיקוני
28 שומות מס הרכישה הרלבנטיות.
- 29 15. ביום 12.9.2022 הגישה העוררת בקשה להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף
30 107 לחוק מיסוי מקרקעין (הבקשה להארכת המועד צורפה **כנספח א'** לכתב הערר).



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו'ע 23-01-50201 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

16. ביום 6.10.2022 דחה המשיב את הבקשה להארכת המועד בנימוק כי לא הוכח קיומה של "סיבה מספקת", כפי פרשנותו של תנאי זה בהלכה הפסוקה, להארכת המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה (החלטת המשיב בבקשה להארכת המועד צורפה **כנספח 2** לכתב התשובה ו**כנספח 3** לתצהירו של מר רמי מקלדה מטעם המשיב).
17. במכרזים דומים שפרסמה רמ"י מסוג "מחיר מטרה", המשיכה העוררת לדווח על רכישת זכות במקרקעין גם לאחר המועד שטענה כי התגלתה לה "הטעות המשפטית".
- 7 **תמצית טענות העוררת בסיכומיה:**
18. יש להאריך לעוררת מכוח סעיף 107 לחוק את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין לצורך הגשת בקשה לתיקון השומות.
19. סעיף 107(א) לחוק מעניק למנהל מיסוי מקרקעין סמכות להאריך כל מועד הקבוע בחוק, אם ראה "סיבה מספקת" לכך. בהתאם להלכה הפסוקה למשיב יש סמכות לפי סעיף 107(א) לחוק להאריך גם את תקופת 4 השנים, שנקבעה בסעיף 85 לחוק לתיקון שומה.
20. במחלוקת המהותית הנוגעת לתיקון השומות העצמיות, בשל אותה "טעות משפטית" בהבנת המערך ההסכמי שנחתם בעקבות זכייה במכרזי "מחיר למשתכן", הוגשו עררים רבים על ידי זוכים שונים במכרזי "מחיר למשתכן", לרבות העוררת, על ההחלטות לדחות את בקשותיהם לתיקון שומותיהם העצמיות, שההכרעה בכולם היא על פי פסק הדין בעררי אשר. עובדה זו היא כשלעצמה מהווה "סיבה מספקת" להארכת המועד לפי סעיף 107 לחוק.
21. לפי החלטות שניתנו על ידי בית המשפט המחוזי בירושלים, החלטה מיום 30.1.24 בו"ע 33538-09-22 **פסגות זיו השקעות ופיתוח (1993) בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים** (להלן – **עניין פסגות זיו**) (ההחלטה בפתקית בעניין פסגות זיו צורפה **כנספח א'** לסיכומי העוררת) והחלטה מיום 23.11.23 מפרוטוקול דיון בו"ע 60414-09-22 **אורון נדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים** (להלן – **עניין אורון נדל"ן**), קיומו של "הליך תלוי ועומד" מהווה "טעם מיוחד" להארכת מועד להגשת הליך, ולכן, בבחינת קל וחומר, קיומו של הליך מקביל מהווה "סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת ההליך כאן.
22. בין הצדדים ממילא קיימת מחלוקת בנושא תיקון השומות העצמיות של העוררת בעקבות זכייה במכרזי "מחיר למשתכן" אחרים, לכן יש לראות בכך "סיבה מספקת" להארכת המועד ואין לייחס כמעט משקל לאינטרס סופיות הדיון ולהסתמכות של המשיב.
23. גם הטעם של מניעת החלטות סותרות בערכאות שונות ביחס לשאלה של מתן ארכה לפי סעיף 107 לחוק ביחס למועד הגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, מצדיק כי ועדת הערר דן תאמץ את החלטות בית המשפט המחוזי בירושלים בעניין **פסגות זיו** ובעניין **אורון נדל"ן**.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

24. בדרך כלל ה"סיבה המספקת" צריכה להתייחס להארכת המועד עצמה ולא לנימוק לתיקון השומה, אך בנסיבות המיוחדות כאן, הניסיון לנתק בין "הטעות המשפטית" שבבסיס הבקשה לתיקון השומה לבין הסיבה לאיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה הוא מלאכותי. מזובר ב"טעות משפטית" שמשותפת לכלל שוק המתמודדים במכרזי "מחיר למשתכן" ונדרש יעוץ מיסויי מיוחד כדי להתחקות אחריה. המניע והמנוע להתחקות אחר ה"טעות המשפטית" ולהגשת הבקשות לתיקון השומות היתה פנייה של יועצי המס החיצוניים. לכן, השאלה אם הבקשה לתיקון השומה הוגשה במסגרת תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, תלויה בגורמים רבים שאינם מצויים בשליטת החברות הקבלניות שזכו במכרזי "מחיר למשתכן", כגון המועד שבו פנו יועצי המס החיצוניים אל החברות הקבלניות וכן נסיבות חיצוניות אחרות כגון מועד תחילת העסקתה של גבי מלכה.
25. יש קשר הדוק ובלתי ניתן להפרדה בין קיומה של "טעות משפטית", המצדיקה את תיקון השומה, לבין האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה בערר דנן, שכן שאלת העיתוי של גילוי ה"טעות המשפטית" לא היה בשליטת העוררת ואין להפלות בין חברות קבלניות אשר עניין הטעות הובא לידיעתן על ידי צד שלישי לפני חלוף תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, לבין אלו שהטעות הובאה לידיעתן רק לאחר חלוף ארבע השנים ממועד השומה העצמית.
26. האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה לא נבע מהתרשלות או הזנחה מצד העוררת, אלא מנסיבות חיצוניות שאינן בשליטתה. העובדה שהשומות העצמיות שהגישה העוררת שגויות במובן בסיס החיוב במס ובהקשר השאלה האם רכשה "זכות במקרקעין" במשמעות החוק, כמו גם העובדה שלעוררת לא היתה שליטה על מועד גילוי ה"טעות המשפטית" וזו נודעה לה רק לאחר חלוף המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, מהווה סיבה מספקת להארכת תקופת 4 השנים שבסעיף 85 לחוק, וזאת מכוח סעיף 107 לחוק.
27. עניינה של העוררת עומד במבחנים שנקבעו בפסיקה לקיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד. עניינה של העוררת שונה בתכלית מהנסיבות שבגינן פסקה יו"ר ועדת הערר בבית המשפט המחוזי בת"א, כבוד השופטת י. סרוסי בעניין ו"ע 18-07-68019-07 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (28.10.2020) (להלן – עניין חוגי). בעניין חוגי נקבע כי לא די באי-ידיעה סובייקטיבית של המצב המשפטי לאשורו מבלי שנלווה לה דבר מה נוסף המצדיק אותה. כמו כן, בעניין חוגי התייחסה כב' השופטת סרוסי למצב דברים בו עוררים לא היו מודעים להלכה חדשה של בית המשפט המקנה להם זכאות להטבה, כדוגמה לסיבה מספקת. לעמדת העוררת, קל וחומר לענייננו, כאשר מדובר בסוגיה תקדימית שטרם נדונה בבתי המשפט. בשונה מנסיבותיו של עניין חוגי, העוררת לא בחרה שלא לברר את זכויותיה ולא לשכור את שירותיהם של עורכי דין, אלא מדובר בטעות משפטית שכל השוק טעה בה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

28. אמנם בפסיקת בית המשפט העליון טרם הוכרעה השאלה האם טעות בתום לב מהווה סיבה מספקת להארכת תקופת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, אך ישנה דעת יחיד, של כבי' השופט א. רובינשטיין בע"א 7759/07 **כספי נ' מנהל מס שבח נתניה** (12.4.2010) (להלן – **עניין כספי**), לפיה במקרים בהם נפלה טעות בתום לב יש לשקול את הארכת המועד לתיקון השומה.
29. כך גם בפסיקתה של ועדת הערר שליד בבית המשפט המחוזי בי-ם (ו"ע 28810-01-20 **הביטוח הרפואי לבני הישיבות נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**) (29.9.2021) (להלן – **עניין הביטוח הרפואי**) נקבעה שורת שיקולים שיש לשקול בעת בחינת קיומה של "סיבה מספקת" לגבי איחור בהגשת בקשה לתיקון השומה. לעמדת העוררת עניינה עומד במבחנים שנקבעו בעניין **הביטוח הרפואי**, שכן הוכח כי הסיבה לאי עמידה במועד שנקבע בסעיף 85 היא הייחודיות של ההתקשרות במכרזי "מחיר למשתכן" והאופן בו נוסחו המכרזים הללו. כל אלו גרמו לשוק כולו לטעות את אותה טעות משפטית. מדובר בנסיבות חיצוניות שאינן בשליטת העוררת, ואין המדובר ברשלנות או הזנחה מצידה. אין המדובר באי מודעות סובייקטיבית נקודתית של העוררת ואין המדובר באי בירור זכויותיה. הדרך בה גילה השוק כולו את הטעות המשפטית היא פנייתם של יועצי מס חיצוניים. ברור שהמועד המדויק שבו כל קבלן גילה את הטעות המשפטית אינו תלוי בהתנהלותו האישית ולא נובע מרשלנות, אלא הוא תוצאה של המועד שבו פנו אליו יועצי המס החיצוניים.
30. הארכת המועד היא מוצדקת גם בשל העיקרון של גביית מס אמת וחובת ההגינות שמוטלת על הרשות המנהלית. העקרונות העומדים בבסיס הסעיפים 85 ו-107 לחוק מיסוי מקרקעין הם, מחד, גביית מס אמת ומאידיך, עיקרון סופיות השומה. ככל שהערר בהליכי אשדר יתקבל [הערה: כאמור, הסיכומים בהליך זה הוגשו קודם לפסק הדין בעררי אשדר – א.ו.]. וככל שהערר דנן בעניין הבקשה להארכת המועד יתקבל, אזי - העוררת לא תחויב כלל במס רכישה. לכן, דחיית הערר תוביל לחיוב העוררת במס רכישה מלא, וזו תהא גביית מס שלא כדין.
31. רשות מנהלית מחויבת לנהוג בהגינות וביושר בהתקשרויותיה החוזיות עם אזרחי המדינה. על כן, מכוח חובת ההגינות ומעצם העובדה שהמדינה היא זו שניסחה את מסמכי מכרז "מחיר למשתכן", הרי שהיא אחראית במידת מה לטעות המשפטית של העוררת. המדינה היא זו שניסחה את ההסכמים עליהם חתמה העוררת לאחר זכייתה במכרז "מחיר למשתכן", אשר נוסחו באופן שנחזה להיות הסכם סטנדרטי לרכישת "זכות במקרקעין", כאשר בפועל לא הועברה לעוררת "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, מחובתו של המשיב לצמצם ככל הניתן את הפגיעה בעוררת ולאפשר לה לתקן את שומתה העצמית, מכוח סמכותו לפי סעיף 107 לחוק. המשיב אמנם טוען כי הוא אינו הגורם עמו התקשרה העוררת בהסכמים בעקבות זכייתה במכרז "מחיר למשתכן", אך טענה זו חסרת בסיס שכן מדינת ישראל היא גוף אחד, בין אם היא פועלת כרשות המסים או כרשות מקרקעי ישראל.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 32. אין לקבל את טענת המשיב לפיה העוררת לא פעלה לגילוי הטעות, ולמעשה הזניחה את הנושא
2 מצידה. העוררת טענה לחשוב שמדובר ברכישת "זכות במקרקעין" והייתה זקוקה לגורם
3 חיצוני שיביא לידיעתה את דבר הטעות שנעשתה, כפי שאירע גם לשאר הקבלנים.
- 4 33. אין גם לקבל את טענת המשיב, לפיה הטיעון שהועלה על ידי העוררת כי טעותה המשפטית
5 נובעת מניסוח מטעה של מסמכי המכרז, היא טענה המנוגדת לטענות שהועלו בעררי אשדר.
6 מנכ"ל אשדר בעדותו העיד מפורשות בעניין זה של גרימת הטעות המשפטית בשל הניסוח
7 המטעה של מסמכי המכרז.
- 8 34. יש לדחות גם טענה נוספת של המשיב, לפיה משך האיחור תומך בדחיית הבקשה להארכת
9 המועד, בהינתן העובדה שמרבית מהחברות הקבלניות הגישו את הבקשה לתיקון שומה
10 במסגרת סד הזמנים הקבוע בסעיף 85 לחוק. זאת, מאחר שכל אותן חברות קבלניות התבססו
11 על יועצי המס החיצוניים וברי כי כל חברה קבלנית נחשפה לטעות המשפטית שנעשתה באופן
12 אקראי. אקראיות זו מצדיקה מתן יחס שווה גם לאותם קבלנים, והעוררת ביניהם, שאיתרע
13 מזלם והטעות המשפטית נודעה להם בשלב מאוחר יותר.
- 14 35. המשיב העלה בתצהיר מטעמו טענה חדשה לפיה גם לאחר "גילוי הטעות המשפטית" המשיכה
15 העוררת לדווח למשרדי מיסוי מקרקעין על רכישת "זכות במקרקעין" במסגרת מכרזי "מחיר
16 מטרחה".
- 17 אין לקבל טענה זו, שכן מדובר בטענה לגופו של תיקון השומה ולא ביחס להארכת המועד ולכן
18 אינה רלוונטית. בנוסף, המשיב לא הציג ראיה כדי לתמוך בטענתו כי מכרזי "מחיר למשתכן"
19 דומים למכרזי "מחיר מטרחה".
- 20 **תמצית טענות המשיב בסיכומיו:**
- 21 36. דין הערר להידחות, מאחר שהעוררת אינה עומדת במבחנים שנקבעו בדין לעניין קיומה של
22 "סיבה מספקת", כלשון סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, לשם הארכת המועד הקבוע בסעיף
23 85(א) לחוק.
- 24 37. הטענה המרכזית בסיכומי העוררת, לפיה העובדה כי הבקשות לתיקון שומה שהוגשו על ידי
25 העוררת וחברות קבלניות אחרות שזכו במכרזי "מחיר למשתכן" מתבררות (במסגרת עררי
26 אשדר) או צפויות להתברר, מהווה סיבה מספקת להארכת המועד - מהווה טענה חדשה,
27 שנטענה לראשונה בסיכומי העוררת, אין לה זכר בבקשה להארכת המועד להגשת הבקשה
28 לתיקון שומה שהגישה העוררת למשיב, או בכתב הערר או בתצהיר שהוגש מטעם העוררת
29 במסגרת הערר דנן, ועל כן מהווה הרחבת חזית אסורה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

38. כמו כן, העוררת טענה בסיכומיה כי הגישה 2 בקשות נוספות לתיקון שומה במסגרת סד
הזמנים הקבוע בסעיף 85 לחוק, אלא שבבקשה שהגישה למשיב להארכת המועד לתיקון
השומה ואף בתצהיר שהוגש מטעם העוררת בערר - אין כל זכר לטענה זו או התייחסות
לבקשות תיקון אחרות שהוגשו כביכול על ידה ואף לא פרטים ביחס לאילו מכרזים, מועד
הגשת הבקשות וכיוצ"ב. מדובר בטענה עובדתית חדשה וכבושה המהווה הרחבת חזית
אסורה.
- אמנם העוררת הפנתה בלשון רפה לסעיף 57 להודעת הערר, אך הטיעון המצוי בסעיף זה עוסק
בחובת תום הלב של הרשות ואין בו כל זכר לטענה כי הוגשו על ידי העוררת בקשות נוספות
לתיקון שומה או כי בשל כך קיימת לה "סיבה מספקת" להארכת המועד.
39. נראה כי העוררת הבינה את חולשת טענותיה לאורך ניהול הערר דן והחליטה לשנות את כיוון
טענותיה ולהעלות טענה חדשה. לו רצתה העוררת להעלות טענה חדשה ביחס לקיומה של
"סיבה מספקת" - היה עליה להגיש למשיב בקשה חדשה לתיקון שומה, או לחילופין להגיש
בקשה לתיקון כתב הערר ולהגיש תצהיר מתוקן, בכדי לבסס תשתית עובדתית לטענתה
החדשה. העלאת טענה חדשה זו בשלב הסיכומים מהווה התנהלות דיונית בחוסר תום לב,
הגורמת לסיכול קיומו של הליך הוגן.
40. העוררת נמנעה מלציין בתצהירה או בכתב הערר את העובדות המהותיות הרלבנטיות לאיחור
בהגשת הבקשה ודי בכך כדי לדחות את הערר.
41. הבקשה להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון שומה הוגשה בחלוף כמעט 6.5 שנים ממועד
השומה העצמית, קרי - באיחור של כמעט שנתיים וחצי מתום התקופה הקבועה בסעיף 85(א)
לחוק. עיון בבקשה להארכת מועד של העוררת מעלה, כי אין כל התייחסות ל"סיבה מספקת"
להארכת המועד וכי כל הטיעונים שהועלו התייחסו לגופו של תיקון השומה ולא לאיחור
במועד. יצוין, כי גם הטיעונים שהועלו בסיכומי העוררת לא הוזכרו כלל בבקשה להארכת
המועד.
42. כפי שפורט בתצהירו של מר מקלדה מטעם המשיב, גם לאחר גילוי ה"טעות" הנטענת על ידה,
המשיכה העוררת לדווח למשרדי מיסוי מקרקעין, לאחר זכייה במכרזי "מחיר מטרה",
הדומים למכרזי "מחיר למשתכן", על רכישת "זכות במקרקעין". לעוררת אין כל תשובה
עניינית בנושא זה. העלאת הטענה בסיכומיה כי המשיב לא הוכיח שמכרזי "מחיר מטרה"
דומים למכרזי "מחיר למשתכן" מהווה התנהלות חסרת תום לב מצד העוררת, נוכח העובדה
כי הצדדים ניסו להגיע להסדרים דיוניים דומים במכרזי "מחיר מטרה", מאחר וגם לשיטת
העוררת וחברות קבלניות אחרות מדובר במכרזים דומים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 בבקשה להארכת המועד ובכתב הערר לא נטענה כל טענה באשר לסיבת האיחור בהגשת
2 בקשה לתיקון שומה. העוררת ניסתה להשלים את החסר באמצעות התצהיר שהוגש מטעם
3 גב' מלכה, סמנכל"ית הכספים של העוררת, בו נתגלה לראשונה, ובניגוד לנטען, שהעוררת לא
4 עשתה דבר לגילוי ה"טעות" הנטענת, וכי למעשה גב' מלכה התוודעה לסוגיה במסגרת עבודתה
5 בחברה אחרת, שהגישה בקשות לתיקון שומה במקרים דומים וכי רק עם תחילת עבודתה
6 אצל המערערת בחודש יולי 2022 דאגה גב' מלכה להגשת הבקשה. משמע, שהעוררת התוודעה
7 ל"טעות" רק באופן מקרי. יש לדחות את טענת העוררת, לפיה, כביכול, מי ש"טעה" אינו יכול
8 לפעול לגילוי ה"טעות" ולכן זכאי לארכה בלתי מוגבלת להגשת בקשה לתיקון שומה, עד
9 שיועץ חיצוני יעמידו על "טעותו". טיעון זה חותר תחת הרציונל של סעיף 107 לחוק
10 ומשמעותו היא ארכה מתמשכת להגשת בקשה לתיקון שומה בעילת "טעות".
- 11 קיים פער בין הנטען בתצהיר גב' מלכה מטעם העוררת לטיעון המצוי בסיכומיה. בסיכומיה
12 טוענת העוררת שהסוגיה הובאה לידיעתה על ידי מומחי מס חיצוניים, ואילו בתצהיר גב'
13 מלכה נטען שבעקבות תחילה עבודתה אצל העוררת נודע לה על הסוגיה. הטיעון בסיכומים
14 מנוגד לתצהיר ומהווה טענה עובדתית חדשה שהיא בגדר הרחבת חזית. העוררת מנסה
15 להשוות מצבה לחברות קבלניות אחרות שהגישו בקשות לתיקון שומה במסגרת התקופה
16 הקבועה בחוק. אלא שבניגוד לחברות הקבלניות הללו, העוררת שקטה על שמריה, ואלמלא
17 תחילת העסקתה של גב' מלכה, לא היתה העוררת מגישה בקשה לתיקון שומה עד היום.
18 קבלת טענה לפיה בשל החלפה של אורגן בחברה ייפרצו גבולות ההתיישנות הקבועים בחוק,
19 אינה מתקבלת על הדעת.
- 20 העמדה המשפטית בפסיקת בית המשפט העליון וכן העמדה המוצגת בספרות המשפטית היא
21 כי השימוש בסעיף 107 לחוק ביחס לבקשה לפי סעיף 85 לחוק יעשה במשורה, באופן זהיר
22 ומדוד ורק במקרים מתאימים. יתר על כן, אין חובה למשיב להאריך את המועד להגשת בקשה
23 לתיקון שומה, אלא רק במצבים שבהם ייראה לו לצודק ונכון להאריך את המועד.
- 24 פסקי הדין שניתנו בסוגיה של השימוש בסעיף 107 לחוק לצורך הארכת מועד להגשת בקשה
25 לפי סעיף 85 לחוק, לאחר ובעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 9817/17 **מנהל**
26 **מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' מיטל אביבי רייך ואח'** (להלן – **פס"ד אביבי רייך**), קובעים
27 מבחן מחמיר ומצמצם בעניין קיומה של "סיבה מספקת" להארכת מועד להגשת בקשה
28 לתיקון שומה, וכן כי יש להתייחס לסיבה להארכת המועד ולא לסיבה לתיקון השומה.
- 29 בפסיקת ועדות הערר נקבע כי אי וודאות בדבר קיומה של עסקה אינה מהווה "סיבה מספקת"
30 לצרכי סעיף 107 לחוק. בנוסף, בפסק הדין בעניין **הביטוח הרפואי** נדחה הערר בעניין בקשה
31 להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק, לגבי הארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה שהוגשה
32 שבע שנים לאחר העסקה, בדומה למצב הדברים בערר דנן.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 נקבעו מספר שיקולים שיש לקחת בחשבון בבחינת השאלה בדבר קיומה של "סיבה מספקת":
2 משך הזמן שחלף מתום תקופת ארבע השנים; קיומם של אילוצים שמקורם בנסיבות
3 חיצוניות שאינן בשליטת המבקש שגרמו להחמצת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק; האם טעמי
4 האיחור תלויים במבקש עצמו או במייצגיו; האם מקור הטעות נובע מרשלנות או הזנחה
5 שנישום סביר לא היה נכשל בהן.
- 6 במקרה דנן העוררת הייתה מיוצגת לכל אורך ההליך השומתי, ועל כן את טענותיה הכבושות
7 עליה להפנות למיצגיה ד"אז. כמו כן, אין לקבל את הטענה כי העוררת פעלה בתום לב, שכן
8 אין בה כשלעצמה כדי להוות "סיבה מספקת" להארכת המועד.
- 9 בפסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א 9264/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב נ' אפי .48
10 חוגי (15.3.2022) (להלן – הלכת חוגי) אומצה עמדת יו"ר ועדת הערר בבית המשפט המחוזי
11 בתל-אביב, כב' השופטת סרוסי, בפס"ד בעניין חוגי, ונקבע כי בכל הנוגע להארכת מועד של
12 התקופה בסעיף 85 לחוק, יש לפרש את מבחן "הסיבת המספקת" שבסעיף 107 לחוק באופן
13 מצומצם וכי נסיבות כגון היעדר ידיעה או טעות שנעשתה בתום לב אינן מהוות "סיבה
14 מספקת".
- 15 השילוב של פס"ד אביבי רייד עם הלכת חוגי מביא לקביעה כי מבחן הסיבה המספקת" בסעיף
16 107 לחוק, בכל הקשור להארכת המועד בסעיף 85 לחוק, הינו מבחן מחמיר שלא בנקל יאפשר
17 לפרוץ את גבולות הגזרה של המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ונסיבות של היעדר ידיעה או טעות
18 בתום לב, אינן מקיימות מבחן זה. עוד הובהר, כי הבחינה מתמקדת בנושא ההנמקה של
19 המועד בו הוגשה הבקשה ולנימוקים לאיחור, ככל שקיימים, ולא ביחס למחלוקת לגוף
20 העניין.
- 21 הערר דנן נסוב אך ורק סביב השאלה האם העוררת הציגה "סיבה מספקת" להארכת המועד .49
22 המבוקשת. גם אם נניח כי כל האמור בתצהיר של גב' מלכה, לגבי האופן שבו עלה הצורך
23 להגיש את בקשת התיקון ואת הסיבה לאיחור בהגשתה - הוא נכון, הרי שיש לדחות את הערר.
- 24 העוררת מודעת היטב לכך, שאינה עומדת במבחנים בעניין קיומה של "סיבה מספקת" ולכן .50
25 הקדישה חלק ניכר מסיכומיה לטיעון לפיו אין לנתק, בנסיבות המיוחדות של העניין כאן, בין
26 הטעות המשפטית שבבסיס בקשת התיקון לבין הסיבה לאיחור בהגשת הבקשה לתיקון
27 השומה. טיעון זה עומד בסתירה להלכה הפסוקה, שאינה מאפשרת קשירת קשר בין הנימוק
28 לגוף הבקשה לתיקון השומה לבין הסיבה והנימוק לאיחור ולצורך בהארכת המועד.
- 29 מאחר שהעוררת לא העלתה כל טענה באשר לקיומה של "סיבת מספקת" לאיחור ולצורך .51
30 בהארכת המועד, ואף העוררת מבהירה בעצמה כי לא פעלה לאיתור הטעות אלא הדבר נודע
31 לה באופן מקרי- ברי כי העוררת זנחה את העניין ועל כן דין הערר להידחות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

52. כמו כן, אין בסיס עובדתי לכך שאיחור העוררת נגרם כתוצאה מפנייה של יועצי מס חיצוניים, היות וטענה זו לא הוכחה והיא עומדת בסתירה לתצהיר של גב' מלכה. קיים הבדל ברור בין העוררת לבין חברות קבלניות אחרות, שהגישו את הבקשות לתיקון שומה באותה סוגיה במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ואף כ-3 שנים מוקדם יותר להגשת בקשת הארכה של העוררת, לבין העוררת שזנחה את העניין והתוודעה אליו באיחור ובאופן מקרי.
53. העוררת אינה מתייחסת בסיכומיה למבחנים שנקבעו בפסיקה לקיומה של "סיבה מספקת", והיא אינה עונה על מבחנים אלו. **מבחן משך האיחור ותזמון הגשת הבקשה:** העוררת הגישה את בקשתה באיחור משמעותי לאחר 6 שנים ו-4 חודשים מאישור השומה העצמית וכשנתיים ו-4 חודשים מהמועד האחרון בו הייתה יכולה על פי סעיף 85 לחוק להגיש בקשה לתיקון שומה. האיחור המשמעותי ופער הזמנים בין הגשת בקשת העוררת למועד הגשת הבקשות על ידי חברות קבלניות אחרות מבהיר שהעוררת אינה עומדת במבחן זה. **מבחן קיומן של נסיבות אחרות שאינן בשליטת העוררת:** הטענה על אופן ניסוח מסמכי מכרז "מחיר למשתכן" היא מופרכת ואינה יכולה להיחשב בגדר "נסיבות חיצוניות", וזאת גם בשל העובדה שלא ניתן הסבר על ידי העוררת מדוע העוררת לא פעלה במסגרת תקופת ארבע השנים לגלות את הטעות הנטענת.
- לאורך כל ההליך השומתי לוותה העוררת על ידי יועצים משפטיים, והיה על מייצגיה לעשות כל שביכולתם כדי למצות את זכויות העוררת מול רשויות המס. עמדה זו אף נתמכת בפסיקתה של ועדת הערר בעניין **הביטוח הרפואי**. גם בהנחה כי האופן בו נוסחו מסמכי המכרז היה מטעה, הרי הם היו מול עיניה של העוררת לכל המאוחר בשנים 2015-2016, והיה על העוררת לספק "סיבה מספקת" לאי הגשת הבקשה במשך שנים רבות, והסבר כזה לא ניתן. **רשלנות ו/או הזנחה מצד העוררת-** העוררת הצהירה בעצמה כי לא פעלה לאיתור הטעות ואף גילתה זאת באופן מקרי כך שלכל הפחות הייתה התרשלות מצידה, בשל כך שלא התייעצה בזמן אמת עם מומחי מס מתאימים טרם הגשת השומה העצמית. יצוין, כי תחילה העוררת טענה בבקשה להארכת מועד ובכתב הערר כי טעות בתום לב מהווה "סיבה מספקת" להארכת מועד, אך בסיכומיה ציינה כי קביעה זו טרם הוכרעה בפסיקה על אף שנקבע בהלכה הפסוקה מפי בית המשפט העליון בהלכת **חוגי** כי טעות בתום לב אינה עונה על מבחן "הסיבה המספקת". טעות בתום לב אינה יכולה להתיר לנישום לשנות עמדתו לאחר שהגיש את השומה העצמית ובפרט לא בתום ארבע השנים קבוע בסעיף 85 לחוק. העוררת כעת מנסה לשפר מצבה מתוך שיקולי כדאיות כלכלית ואין מדובר בטעות בתום לב.
54. העוררת צירפה לסיכומיה שתי החלטות לא חלוטות של כב' השופט א' דורות – בעניין **אורון נדל"ן** ובעניין **פסגות זיו**. בהליך הראשון מדובר בהחלטת ביניים בלבד ולא בהכרעה סופית באשר לשאלה האם הליך תלוי ועומד מהווה טעם מיוחד לצורך הארכת מועד.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 ההליך השני, עניינו בקשה שהגיש המשיב שם לסילוק הערר על הסף מחמת שהעוררת שם
2 כלל לא הגישה בקשה לפי סעיף 107 לחוק. בקשת הסילוק נדחתה בהחלטה בפתקית בלא
3 שניתנה למשיב אפשרות להגיש לטענה חדשה שהועלתה בתגובת העוררת שם, בעניין קיומו
4 של הליך תלוי ועומד כטעם להארכת מועד. על כן הגיש המשיב שם בקשה לעיון מחדש
5 בהחלטה אולם טרם ניתנה החלטה על בקשה זו [הערה: נכון למועד הגשת סיכומי המשיב –
6 א.ו.]. ממילא החלטות אלה אינן מנחות את ועדת הערר הנוכחית בהחלטותיה.
- 7 קיומו של הליך תלוי ועומד אינו יכול להוות "סיבה מספקת" להארכת המועד המבוקשת.
8 זאת, מאחר ואין להקיש ממצב דברים בו מתנהל הליך בקשר לבקשת תיקון שומה שהוגשה
9 במועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, למצב דברים בו שומה התיישנה זה מכבר. קבלת עמדת
10 העוררת משמעה שחיקה ופגיעה מהותית בעיקרון סופיות הדיון בענייני שומות מכוח החוק.
- 11 יש לדחות את טענת העוררת לפיה מבחן ה"סיבה המספקת" הוא מקל יותר מאשר המבחן
12 של "טעם מיוחד", הקבוע בתקנות סדר הדין האזרחי. מדובר בטיעון המנוגד לפסק הדין
13 בעניין **אביבי רייך** ולהלכת **חוגי**, הקובעים כי השימוש בסמכות להאריך מועד לפי סעיף 107
14 לחוק ייעשה במשורה, באופן מצומצם ובמקרים מתאימים בלבד.
- 15 קיומו של "הליך תלוי ועומד" אינו יכול להוות "סיבה מספקת" להארכת המועד המבוקשת,
16 וממילא טענה זו לא נטענה על ידי העוררת בתצהיר מטעמה ולא הוכחה. קיומו של הליך תלוי
17 ועומד הוכר כ"טעם מיוחד" להארכת מועד אך לא כעילה מוחלטת העומדת לבדה. בנוסף,
18 אחד התנאים להכרה בבקשה להארכת מועד לפי תקנת סד"א הוא כי הבקשה להארכת
19 המועד תוגש במסגרת המועד הקבוע בחוק, מה שאינו מתקיים במקרה דנן. הנימוק של הליך
20 תלוי ועומד אף אינו מתקבל כאשר שיקולי כדאיות עומדים מאחורי הגשת ההליך.
- 21 קיומה של "סיבה מספקת" נבחן ביחס לאיחור עד למועד הגשת הבקשה לראשונה. הבקשה
22 להארכת מועד הוגשה על ידי העוררת בספטמבר 2022, כשכבר הוגשו לוועדות הערר השונות
23 מעל 100 עררים באותה סוגיה, שנדונה בעררי אשר ואף נחתמו הסדרים דיוניים לגביהם.
24 כחודשיים אחרי הגשת הבקשה של העוררת כבר התקיים דיון הוכחות בעררי אשר ואילו
25 חברות קבלניות אחרות הגישו בקשות לתיקון שומה כבר בשנת 2019.
- 26 העוררת אמנם טוענת לכך, שהפרדה בין הסיבה לאיחור בהגשת הבקשה לבין הסיבות לתיקון
27 השומה היא מלאכותית, אך למעשה הקישור בין השניים הוא המאולץ והמלאכותי. העוררת
28 מנסה להסיט את תשומת ליבה של הוועדה מהמחלוקת מושא ערר זה, ובעצם מבקשת ארכה
29 בלתי מוגבלת בזמן להגשת בקשה לתיקון שומה כאשר נופלת "טעות משפטית" בשומה.
- 30 העוררת טוענת שיש לקבל את בקשתה מכיוון שמדובר בפנייה של יועצי מס חיצוניים, אשר
31 הסבו את תשומת ליבה לטעות המשפטית שנעשתה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 משמעות טענה זו היא שלנישום תישמר הזכות לתקן את הצהרותיו לנצח אם במקרה תונח
2 בפניו חוות דעת מתאימה. יצוין, כי חברות קבלניות אחרות הגישו את בקשותיהן לתיקון
3 שומה בתוך סד הזמנים הקבוע בחוק.
- 4 .61 העוררת משתמשת כבסיס לטיעוניה בטיעונים בעררי אשר, בעוד הם אינם ראיות בערר זה,
5 ולכן אינם יכולים לשמש לטיעוניה כאן. גם אם ייקבע בעררי אשר כי מדובר ב"טעות
6 משפטית המזכה בתיקון השומה העצמית [ראו הערה לעיל בעניין מועד הגשת הסיכומים –
7 א.ו.], הרי שהלכה חדשה זו תחול ממועד קבלתה ואילך, ולא למפרע. ההלכה לא תחול על
8 שומות שהתיישנו וזאת מתוך שיקולים של צדק, וודאות הדין, עיקרון סופיות השומה,
9 עקרונות ההסתמכות, היציבות והודאות, ושיקולי מס ותקציב.
- 10 .62 טענות העוררת על אופן ניסוח מסמכי המכרז אין מקומן בערר זה או מול המשיב, שכן כרשות
11 מס המשיב לא היה מעורב בניסוח מכרז "מחיר למשתכן" או המערכת ההסכמית שנחתמה
12 בעקבותיו. חובתו של המשיב היא לפעול לפי חוק מיסוי מקרקעין. אכן, סעיף 107 לחוק מקנה
13 למשיב את האפשרות להארכת המועד אך לאחר שמצא "סיבה מספקת" וזו לא מתקיימת
14 במקרה דנן.
- 15 **תמצית תשובת העוררת לטענות הרחבת החזית:**
- 16 .63 בסיכומי התשובה מטעמה התייחסה העוררת לטענות הרחבת החזית שהעלה המשיב
17 בסיכומיו. לעמדת העוררת הטענה כי סיבה מספקת להארכת המועד נעוצה בקיומן של
18 בקשות לתיקון שומה שהגישה העוררת כמו גם חברות קבלניות אחרות שממילא מתבררות
19 או צפויות להתברר, היא טענה שנטענה על ידה בסעיף 57 לכתב הערר ובסעיף 8 לבקשתה
20 להארכת המועד, ועל כן אין בה משום הרחבת חזית.
- 21 .64 לגישת העוררת, למשיב ידועה היטב העובדה שלעוררת עצמה יש שני "הליכים" מול מנהל
22 מיסוי מקרקעין, שביחס לאחד מהם אף נחתם הסדר דיוני שההכרעה בו תהיה כפופה
23 להכרעה בעררי אשר.
- 24 .65 עוד נטען, כי מדובר בטענה משפטית המצויה בגדרי העילה ומתבססת על עובדות שנפרשות
25 בפני ועדת הערר ולמשיב היתה אפשרות מלאה להתמודד עימה והוא אף עשה כן, ולכן אין
26 המדובר בהרחבת חזית, מה גם שמדובר בטענה אחת מבין מספר טענות שהועלו על ידי
27 העוררת בערר ובסיכומים.
- 28 **התשתית המשפטית הרלבנטית:**
- 29 .66 סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין עוסק ב"תיקון שומה" והוא קובע כדלקמן:



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 " (א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה
2 שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום
3 שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי
4 העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:
5 (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה
6 בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום
7 המס;
8 (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום
9 המס או למנוע תשלום מס;
10 (3) נתגלתה טעות בשומה."
11 .67 סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו "הארכת מועדים", וזו לשונו:
- 12 " (א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה
13 סיבה מספקת להיעתר לבקשה.
14 (ב) המנהל רשאי לדרוש מאדם שעליו מוטלת חובת תשלום מס ואשר ניתנה
15 לו ארכה לפי סעיף קטן (א) לדרוש ערובה לתשלום המס שהוא עלול
16 להתחייב בו."
17 .68 בפסק הדין בעניין אביבי רייך קבע בית המשפט העליון, בדעת רוב של כבוד השופטים ד. מניץ
18 והמשנה לנשיאה ח. מלצר, כנגד דעתו החולקת של כבוד השופט א. שטיין, כי למנהל מיסוי
19 מקרקעין מוקנית הסמכות להאריך את תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85(א) לחוק
20 מיסוי מקרקעין, לצורך הגשת בקשה לתיקון שומה וזאת מכוח הוראת סעיף 107 לחוק.
21 בנוסף, נקבע כי סמכותו זו של מנהל מיסוי מקרקעין היא סמכות שביקול דעת וכי יש לעשות
22 בה שימוש באופן מצומצם:
- 23 " לפני סיום אבקש להפחית מעט את החשש שהביע המערער, לפיו הפרשנות
24 האמורה של סעיף 107 תהפוך לאפשרות של תיקון שומה "עד אינסוף". הסמכות
25 והרשות המוקנית למנהל להאריך מועדים הקבועים בחוק אינה חובה. הוזה אומר,
26 תחולת סעיף 107 לגבי תיקון שומה אינה מצריכה בהכרח דיון רחב היקף בשאלה
27 אם קיימת הצדקה להאריך את המועד אם לאו. בהקשר זה, מקובלים עליי דבריו
28 השופט (כתארו אז) א' רובינשטיין בעניין כספי (פסקה י"ב) כי נדרש:
- 29 "...שימוש שקול ומדוד בהארכת המועד הקבוע על פי סעיף 85 על-ידי
30 סעיף 107. הארכה כזאת צריכה שתעשה בזהירות הראויה, תוך התחשבות
31 אמיתית בהסתמכות על השומה, ובקושי הראיתי שנוצר עם חלוף הזמן ...
32 על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה
33 מספקת' להארכת מועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה
34 מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם
35 (כגון תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר
36 מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק."
37 אכן, השימוש בסמכות ההארכה הקבועה בסעיף 107 ביחס לסעיף 85 צריך
38 שייעשה במשורה, במקרים המתאימים בלבד." (פסקה 26 לפסק דינו של כבוד
39 השופט מיניץ) (ההדגשות אינן במקור – א.ו.)



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 23-01-50201 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 שני עקרונות, אשר קיים ביניהם מתח מובנה והמצריכים איזון, עומדים בבסיס הוראות
2 סעיפים 85(א) ו-107 לחוק מיסוי מקרקעין: מחד, עקרון סופיות השומה ומאידך, עקרון גביית
3 מס אמת.
- 4 ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 555 (2005); ע"א 552/02 חנני
5 נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112, 122 (2005); וכן פסקה 37 לפסק דינה של כבוד השופטת
6 סרוסי בעניין חוגי.
- 7 הפסיקה אף התייחסה זה מכבר לאיזון הראוי בין עקרון סופיות השומה לבין עקרון גביית
8 מס אמת, והגדירה קריטריונים מסוימים לצורך הקביעה ידו של מי מבין שני העקרונות
9 האמורים תיגבר ותקבל עדיפות בנסיבותיו של כל מקרה.
- 10 כבוד השופט א. רובינשטיין התייחס לראשונה במסגרת ע"א 7759/07, **רות כספי ואח' נ'**
11 **מנהל מס שבח מקרקעין נתניה** (12.4.2010) (להלן – **פסק דין כספי**) ליחס שבין סעיף 85
12 לחוק לבין סעיף 107 לחוק.
- 13 יצוין, כי יתר חברי ההרכב בעניין **כספי** (כבוד השופט ע. פוגלמן וכבוד השופט י. עמית.
14 כתוארם אז) הותירו בצריך עיון את פרשנות סעיף 107 אל מול הוראת סעיף 85 לחוק. כבוד
15 השופט רובינשטיין סקר את הפסיקה והספרות המשפטית והגיע למסקנות, אשר בהמשך
16 הנחו את פסיקת ועדות הערר שבאה לאחריה, אשר בתורה קיבלה חיזוק בפסקי דין מאוחרים
17 יותר של בית המשפט העליון (פסקה י"ב לפסק דין **כספי**):
- 18 **"שאלתי את עצמי מה ראה המחוקק לקבוע הן את הוראת סעיף 85 והן את הוראת**
19 **סעיף 107, ומה היחס ביניהן. נראה כי סעיף 85, בדומה לסעיף 79 לחוק מס ערך**
20 **מוסף, תשל"ו-1975, וסעיף 19 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, בא**
21 **לקבוע סופיות ולמנוע תוהו ובוהו ומציאות ישראלית של סחבת עד אין קץ. סעיף**
22 **107, בדומה לסעיף 116(א) לחוק מס ערך מוסף וסעיף 51 לחוק מס רכוש וקרן**
23 **פיצויים, בא לקבוע סמכות כללית מסויגת להארכה, וסעיף 51 נוקט דרישה "סיבה**
24 **מספקת" כסעיף 107 בענייננו, שלא היה כמותו בחוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-**
25 **1949.**
26 **..ואכן, שאלת ההארכה על פי סעיף 107 נפרדת משאלת ההיקף הראוי לשימוש**
27 **בסעיף 85.**
- 28 המלומד הדרי, למשל, סבר כי ניתן להאריך את מועד ארבע השנים הקבוע בסעיף
29 85 על ידי שימוש בסעיף 107, אך כי על דרך הכלל, יש לעשות שימוש זהיר ומדוד
30 באפשרות לתיקון שומה על פי סעיף 85, מן הטעם של פגיעה בסופיות ההחלטה
31 של הרשות המינהלית (י. הדרי, מיסוי מקרקעין כרך ג' 211-213 (מהדורה שנייה,
32 2007); כן ראו פרשת סולטן ופרשת רוזנברג). **ברי, כי החשש מפני האפשרות**
33 **לתיקון שומה "עד אינסוף" נובע מן הרצון להגן על הודאות לגבי סופיות השומה.**
34 **אמנם, כאשר הנישום הוא המבקש את ההארכה, החשש מפגיעה בו מופחת; אך**
35 **מאידך גיסא, יש לזכור כי "טענת ההסתמכות ושיקולי הודאות והיציבות, עומדים**
36 **גם לזכות הרשות המנהלית, ולא רק לנישום" (ע"א 5040/03, מצפה 6896/19 בע"מ**
37 **נ' מנהל מיסוי מקרקעין - תל אביב, פ"ד נח(6) 180, 188-187); וכפי שציין בא כוח**
38 **המדינה - המסתייג מאפשרות ההארכה - יהיו פקידי המס שיעלצו לפרשנות**
39 **המרחיבה. זו איפוא "חרב פיפיות", אך הדבר אינו משנה את הפרשנות המשפטית;**



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 ועם זאת, השכל הישר, יועץ טוב בכל מקום, מצדיק - אכן - שימוש שקול ומדוד
2 בהארכת המועד הקבוע על פי סעיף 85 על-ידי סעיף 107. הארכה כזאת צריך
3 שתעשה בזהירות הראויה, תוך התחשבות אמיתית בהסתמכות על השומה, ובקושי
4 הראייתי שנוצר עם חלוף הזמן (הדרי, שם, 216; ו"ע 5038/05 סגל נ' מנהל משרד
5 מיסוי מקרקעין, מיסים כ/2 (אפריל 2006) עמ' ה-43; השו" פרשת רוזנברג - פסקה
6 17 לחוות דעתו של השופט, כתארו אז, ריבלין; ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס
7 שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365, 372-373). נוסף על כך, כדעת הרוב בוועדה,
8 על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה מספקת'
9 להארכת המועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד
10 אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון השומה), אלא סיבה
11 הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך
12 המועדים הקבועים בחוק." (ההדגשות אינן במקור – א.ו.)
- 13 71. בע"א 5461/11, משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים (5.2.22013) (להלן –
14 פס"ד חכמי) התייחס כבוד השופט י. דנציגר אף הוא ליחס והאיזון שבין סעיף 85 לחוק לבין
15 סעיף 107 לחוק, וצידד בעמדת כבוד השופט רובינשטיין בפסק דין כספי:
- 16 "ההלכה שנקבעה בעניין רוזנברג, לפיה מגבלת הזמן שבסעיף 85 לחוק מיסוי
17 מקרקעין חלה גם כשמדובר בתיקון "עקיף" של שומות עבר, זכתה לתמיכה גם
18 בספרות המשפטית העוסקת בפרשנותו של סעיף 85 לחוק [ראו: יצחק הדרי מיסוי
19 מקרקעין כרך ג 218-221 (מהדורה שנייה, 2007) (להלן: הדרי)]; יצחק הדרי "תיקון
20 שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין" מיסים כא(3) 10, 15-17 (2007); גיל
21 בריצמן "חידושים בעניין התיישנות שומה - האם יש מקום לסיווג מחדש של
22 עסקה במסגרת שומה מאוחרת? בעקבות ע"א 1458/99 רוזנברג נ' מנהל מס שבח"
23 מיסים טז(2) 137, 145-149 (2002) (להלן: בריצמן)]. בהקשר זה נאמר כי:
- 24 "מערכת המשפט מלאה בשאלת אמת ויציב - מה עדיף? התוצאה אליה
25 כיוון המחוקק מבחינת שומות מיסי המקרקעין היא עדיפות האמת במשך
26 4 השנים הראשונות, בהן רשאית הרשות לבחון את העסקה, הדיווח
27 והשומה ככל שתראה, בכל הכלים והאמצעים העומדים לרשותה, ולקבוע
28 שומה מתוקנת לפי הוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. לאחר אותן
29 ארבע שנים, על פי פרשנותו של בית המשפט בעניין רוזנברג, קבע המחוקק
30 תקן של העדפת יציבות השומה על פני נכונותה המוחלטת. בית המשפט
31 הרחיב את העדפת היציבות לשומה ההיסטורית תוך הגנה עליה מפני
32 שינוי עקיף באמצעות סיווג מחדש לאחר חלוף ארבע השנים, ובכך קידם
33 את מטרת החוק ליצירת יציבות ולאפשר לנישומים הסתמכות על שומות
34 עבר בבואם לבצע עסקות חדשות" (בריצמן, בעמ' 151).
- 35 "...כשלעצמי נוטה אני לדעה שהובעה בעניין כספי לפיה ניתן יהיה להאריך,
36 במקרים חריגים, את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין על ידי סעיף
37 107 לחוק, וזאת רק בהתקיים "סיבה מספקת" להארכת המועד, ובכפוף לאיזון
38 הנדרש בנסיבות העניין בין עקרונות של סופיות השומה, ודאות ויציבות, לעיקרון
39 של גביית מס אמת. בגדר כך, יש ליתן משקל הולם לאינטרס ההסתמכות על
40 השומה, שיכול שיעמוד לנישום ולרשות המינהלית כאחד, ולקושי הראייתי הכרוך
41 בתיקון השומה. מסקנה זו מתבקשת על רקע הכללים שנקבעו בפסיקתו של בית
42 משפט זה בדבר אופן הפעלת שיקול דעתו של מנהל מיסוי מקרקעין לעניין תיקון
43 שומה, עליהם אעמוד להלן (ראו בפסקאות 17-20 לחוות דעתי). עם זאת, הדעת
44 נותנת כי הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ראוי שתיעשה רק במקרים חריגים
45 ויוצאי דופן, שכן מקום בו חלפה מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק, ממילא גובר
46 משקלו של אינטרס ההסתמכות על השומה."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 לאור ובהתאם לפסיקת בית המשפט העליון הנ"ל פסעו גם ועדות הערר לפי חוק מיסוי
2 מקרקעין בפסיקתן.
- 3 ראו פסק דינו של כבוד השופט ד"ר ש. בורנשטיין בעניין ו"ע 14742-09-16, **שכון אזרחי בע"מ**
4 **נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז** (14.9.2018), אשר סקר אף הוא את הפסיקה בעניין **כספי**
5 ובעניין **חכמי** כמו גם את הספרות המשפטית הרלבנטית, ולבסוף קבע (פסקה 47 לפסק הדין):
- 6 **"לגישתי, אכן קיימת בידי המנהל סמכות להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85**
7 **ובכך יש אף לאזן את התוצאה העולה מהגישה שהבעתי לעיל בדבר האופן שבו יש**
8 **למנות את מנין ארבע השנים לצורך סעיף 85 לחוק. עם זאת, נראה כי יש להפעיל**
9 **סמכות זו רק במקרים חריגים ויוצאי דופן. יש לזכור כי המחוקק קבע נקודת איזון**
10 **שבין סופיות השומה ובין מס אמת, דהיינו פרק זמן של ארבע שנים שהוא בוודאי**
11 **פרק זמן סביר. מעבר לפרק זמן זה, כך סבר המחוקק, יש ליתן עדיפות לעקרון**
12 **סופיות והוודאות, גם אם הדבר יביא להנצחת איזו טעות בתשלום המס. למותר**
13 **לומר כי עקרון סופיות זה יפה לשני הצדדים.**
14 **גם טעות בעשיית שומה, המביאה לתשלום מס בחסר, תונצח באותו אופן ממש.**
15 **לפיכך, וכאמור, רק בנסיבות חריגות ויוצאות דופן ראוי להאריך את המועד הקבוע**
16 **בסעיף 85 לחוק. בתוך כך יש לתת את הדעת לסיבת האיחור, ולמידת האיחור, וכן**
17 **לנסיבות עריכת השומה שמבקשים את תיקונה.**
- 18 דעה דומה הובעה גם על ידי כבוד השופט א. גורמן בעניין ו"ע 29094-05-18, **שרית קופל נ'**
19 **מנהל מיסוי מקרקעין מרכז** (2.12.2018):
- 20 **"גם עמדתי היא כי ניתן, במקרים חריגים בלבד, להאריך את המועד הקבוע בסעיף**
21 **85 באמצעות ההוראה שבסעיף 107 לחוק. עמדה זו אפשרית לאור לשונו של החוק,**
22 **והיא נדרשת לדעתי לאור אופיו של חוק מיסוי מקרקעין."**
- 23 בהתאם, כך גם נקבע על ידי כבוד השופטת י. סרוסי בעניין חוגי (פסקה 39):
- 24 **"נקודת המוצא לטעמי היא, כי בקובעו את מגבלת ארבע השנים לתיקון השומה**
25 **בסעיף 85 לחוק, התכוון המחוקק לשקף במגבלת זמן זו את האיזון הראוי בין שני**
26 **עקרונות אלו, כך שבתוך מסגרת ארבע השנים תינתן הבכורה לעקרון גביית מס**
27 **אמת (בכפוף להתקיימות העילות שבסעיף) ואילו לאחר תום מגבלת ארבע שנים -**
28 **סופיות השומה תהווה את העיקרון המנחה."**
- 29 בעניין חוגי פירשה כב' השופטת סרוסי את מבחן ה"סיבה המספקת" שבסעיף 107 לחוק,
30 בראי סעיף 85 לחוק וקביעתה, אשר אושרה על ידי בית המשפט העליון בהלכת חוגי, היתה
31 כדלקמן (פסקה 42):
- 32 **"לפיכך, גם אם קשה לקבוע הגדרה ממצה למבחן ה"סיבה מספקת", נראה לי כי**
33 **בכל הנוגע להארכת מועד לעניין סעיף 85 לחוק - על מאפייניו הייחודיים ומסגרת**
34 **הזמן הקבועה בו - מן הראוי יהיה לפרש את מבחן ה"סיבה המספקת" באופן**
35 **מצמצם יחסית וזאת כדי לתת ביטוי לכוונת המחוקק להעדיף את עקרון הוודאות**
36 **וההסתמכות על השומה בתום מגבלת ארבע השנים."**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 פסק הדין בעניין חוגי אף עוסק בשאלה האם אי ידיעה סובייקטיבית של מבקש הארכה ביחס
2 לעילה לתיקון השומה, מהווה "סיבה מספקת" להארכת המועד. כב' השופטת סרוסי שללה
3 נימוק זה כעילה להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה (פסקה 49):
- 4 "לטעמי, לא ניתן לראות באי-ידיעה סובייקטיבית כשלעצמה, מבלי שמתלווה לה
5 דבר מה נוסף המצדיק אותה, משום "סיבה מספקת". היה זה מחובתו של העורר
6 לברר את זכויותיו, ואם לא עשה כן במועד, אל לו לבוא בטרוניה על כך עם המשיב.
7 היה מצופה מהעורר, בעת שהוא משקיע את מיטב כספו ברכישת דירת מגורים,
8 ובאזור יוקרתי בתל אביב, כי יעשה את המאמץ הנדרש לבירור זכאותו להטבת מס
9 כלשהי (ואינני מחווה כאן דעה בשאלת אחריותו של עורך-הדין מטעם הקבלן
10 למחדל)."
- 11 בנוסף, בחנה השופטת סרוסי בפסק דינה בעניין חוגי גם את השאלה האם טעות בתום לב
12 עשויה להוות סיבה מספקת להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון השומה, ואף בעניין זה נקבע
13 כי אין לקבל טענה שכזו.
- 14 יוזכר, כי בעניין חוגי היה העורר נכה, אשר רכש דירת מגורים, ושילם מס רכישה בלא שניצל
15 את ההטבה המוענקת ל"נכה" בהתאם לתקנה 11 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
16 (מס רכישה) התשל"ה – 1974 (להלן – תקנות מס רכישה). שבע שנים לאחר שומתו העצמית
17 ביקש העורר בעניין חוגי להאריך לו את המועד להגשת בקשה לתיקון שומה, בכדי שיוכל
18 לנצל את ההטבה במס רכישה לפי תקנה 11 לתקנות מס רכישה. העורר שם טען, כי לא ידע
19 על זכאותו להטבה האמורה וכי נפלה אצלו טעות בתום לב. טענה זו לא נתקבלה על ידי
20 השופטת סרוסי, אשר היתה בדעת מיעוט, אל מול דעתם החולקת של חברי הוועדה רוי"ח צ.
21 פרידמן ומר אברהם הוכמן. עמדתה של השופטת סרוסי, הן במישור הנורמטיבי והן במישור
22 היישומי, התקבלה על ידי בית המשפט העליון בערעור שהוגש על פסק הדין על ידי מנהל מיסוי
23 מקרקעין תל-אביב.
- 24 לפיכך, בית המשפט העליון בהלכת חוגי קבע את ההלכה בעניין מבחן ה"סיבה המספקת"
25 בהתאם לפסק דינה של השופטת סרוסי בעניין חוגי, אשר בו נקבע (פסקה 53 וכן פסקאות
26 : 55-58
- 27 "עם כל ההבנה לנסיבות חייו הקשות של העורר, קבלת טענתו כי יש לאפשר לו
28 הארכת מועד לתיקון השומה, גם במקרה של טעות בתום לב, עלולה לפתוח פתח
29 להרחבה בלתי מוצדקת של התקופה בה ביקש המחוקק לאפשר את תיקון השומה.
30 ...
31 נוכח גישת הרוב, אבקש לחדד היבט עובדתי מהותי, הנוגע לענייננו, והוא כי העורר
32 לא סיפק כל נימוק לאי-ידיעתו ולאי-בירוורו בעניין הטבת המס. העורר לא הסביר
33 מה מבדיל אותו מכל נישום אחר שלא היה מודע לזכויותיו או שלא ערך את
34 הבירוור הנדרשים. לטעמי, אין בעובדת היותו נכה, כדי להעלות או להוריד לעניין
35 זה. אין לקבל תוצאה לפיה, כל מי שלא היה מודע לזכויותיו יהיה זכאי לקבל את
36 הטבת המס בדיעבד, וזאת מבלי שהוצג נימוק משכנע לאי הידיעה ולאי הבירוור.
37 למותר לציין כי יש להיזהר מתוצאה המעודדת נישומים לעצימת עיניים ולאי בירור
38 זכויותיהם.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1
2 אבהיר ואדגיש כי אין לי כל סיבה לפקפק בגרסת העורר ואני מקבלת אותה
3 במלואה. אף לא אכחד כי נסיבות חייו של העורר עוררו אצלי אמפתיה עמוקה. עם
4 זאת, ועם כל ההבנה, עצם היותו של העורר "נכה" אינו מצדיק את הסטייה
5 שמבקשים חברי הוועדה לעשות מהבחינה הנכונה של קיומה של "סיבה מספקת".
6 חבר הוועדה קורא לנו לנהוג במידת הרחמים. בל נשכח כי מידת הרחמים במקרה
7 אחד עלולה להזיק במקרה אחר ומידת החסד כלפי בעל דין אחד עלולה לגרום
8 למידת הדין כלפי בעל הדין האחר.
9
- 10 כפי שפרטתי בחוות דעתי לעיל, אני סבורה כי על מנת שיתקיים מבחן ה"סיבה
11 מספקת", יש צורך ב"דבר-מה" חיצוני-אובייקטיבי נלווה המצדיק את חוסר
12 הידיעה הסובייקטיבי של הנישום. למשל, במקרה בו העורר הסתמך על טעות של
13 המשיב או במקרה שהיו לו קשיי שפה (ראו פסיקה להלן בסעיף 58), מה שאינו
14 מתקיים בעניינו.
- 15 לא בכדי, בכל פסקי הדין שהובאו בדעת הרוב, כדוגמאות לקבלת הערר ולמתן
16 הארכה, היה קיים אותו "דבר-מה" שנלווה לחוסר הידיעה בתום הלב, כאשר
17 בשאר המקרים הערר לא התקבל או לא נידון לגופו."
- 18 גם בעניין הביטוח הרפואי התייחס כבוד השופט א. דורות לקריטריונים הרלבנטיים לצורך
19 הקביעה אם הוכח קיומה של "סיבה מספקת" להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה
20 (ראו פסקה 12):
- 21 "נותרה אפוא השאלה האם עלה בידי העוררת להצביע על "סיבה מספקת"
22 להארכת המועד. כדי לבחון מה ייחשב כסיבה מספקת ניתן להצביע על מספר
23 שיקולים שיפורטו להלן. אין מדובר ברשימה סגורה של שיקולים וניתן להניח כי
24 פרשנות המונח "סיבה מספקת" שבסעיף 107 לחוק תתפתח בפסיקה. השיקול
25 הראשון שיש לבחון, הוא משכו של האיחור. נראה כי ככל שמשך האיחור בהגשת
26 הבקשה להאריך את המועד הינו רב יותר, כך יגבר כובד הטעם הנדרש על מנת
27 להיעתר לבקשה להאריך את המועד. חלוף הזמן מעצים את האינטרס הציבורי
28 בדבר סופיות השומה. שיקול נוסף שיש לשקול הינו האם התקיימו אילוצים
29 שמקורם בנסיבות חיצוניות, שאינן בשליטת המבקש, שגרמו להחמצת המועד
30 הקבוע בסעיף 85 לחוק, או שטעמי האיחור נעוצים במבקש עצמו, או במיצגיו.
31 כאשר טעמי האיחור נעוצים במבקש (הנישום) או במיצגו (עו"ד או רואה חשבון),
32 הנטייה הינה שלא לראות בכך משום סיבה מספקת. שיקול נוסף שיש להתחשב בו
33 נוגע לשאלה האם מקור הטעות נובע מרשלנות או הזנחה, שנישום סביר לא היה
34 נכשל בהן. ככל שמדובר ברשלנות או בהזנחה, הנטייה הינה שלא להכיר בכך
35 כסיבה מספקת."
- 36 דיון והכרעה – מן הכלל אל הפרט:
- 37 78. המחלוקת המצריכה את הכרעתנו בערר דנן נעוצה בשאלה, האם הנסיבות שנטענו על ידי
38 העוררת מהוות "סיבה מספקת" להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, לצורך
39 הגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק.
- 40 לאחר עיון בבקשה להארכת המועד, בהחלטת המשיב אשר דחתה את הבקשה להארכת
41 המועד, בכתבי הטענות של הצדדים, בתצהירי הצדדים ובסיכומי הטענות בכתב שהוגשו על
42 ידם, אני מוצאת כי דין הערר – להידחות.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 לעמדתי, הטענות שהועלו על ידי העוררת אינן מקימות לה "סיבה מספקת" להארכת המועד
2 להגשת בקשה לתיקון שומה, ואינני סבורה כי נפל פגם בהחלטת המשיב, אשר דחה את
3 הבקשה להארכת המועד. לפיכך, אין מקום להתערבותה של ועדת הערר בשיקול הדעת של
4 המשיב שהוביל למתן ההחלטה מושא ערר זה.
- 5 אקדים ואציין, כי בחנתי את טענות המשיב ביחס להרחבת חזית מצד העוררת, ובנסיבות ערר .79
6 זה, ובשל השלכות הרחב של ההכרעה בו - מצאתי שלא לקבל את חלקן, בכפוף לאמור להלן.
- 7 טיעון העוררת בסיכומיה, לפיו עצם קיומן של בקשות לתיקון שומה שהוגשו במועד הקבוע
8 בחוק על ידי חברות קבלניות אחרות, שזכו במכרזי "מחיר למשתכן", שבהן תידון טענת
9 ה"טעות המשפטית" לגופה, מהווה "סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון
10 שומה - איננו בגדר הרחבת חזית, ולמצער איננו בגדר הרחבת חזית במישור העובדתי. עובדת
11 קיומן של בקשות רבות אחרות לתיקון שומה שהוגשו על ידי חברות קבלניות אחרות שזכו
12 במכרזי "מחיר למשתכן" ונדחו על ידי מנהלי מיסוי מקרקעין ברחבי הארץ ועובדת הגשת
13 עררים בנושא זה – אינה שנויה במחלוקת וידועה לוועדת הערר מתוקף תפקידה והכרעתה
14 בעררי אשדר. על כן, גם אילו הטיעון כשלעצמו לא הועלה בבקשה להארכת המועד או בערר
15 – הרי מדובר בטיעון משפטי המבוסס על עובדות ידועות שאינן שנויות במחלוקת. ממילא,
16 טענה ברוח הטיעון האמור הועלתה בסעיף 8 לבקשה להארכת המועד וכן בסעיף 57 לכתב
17 הערר. לכן לא ניתן לקבל את טענת הרחבת החזית.
- 18 עם זאת, מקובלת עליי טענת המשיב לפיה העוררת לא טענה בשום שלב – לא בבקשה
19 להארכת המועד ואף לא בכתב הערר – כי היא עצמה הגישה בקשות לתיקון שומה בקשר עם
20 מכרזי "מחיר למשתכן" אחרים מהמכרז הנדון בערר זה, במועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.
21 בסעיף 8 לבקשה להארכת המועד אין טיעון שכזה, ואף לא בסעיף 57 לכתב הערר. דומני, כי
22 ההיגיון מחייב, כי אם העוררת עצמה הגישה בקשות לתיקון שומה שהוגשו במסגרת המועד
23 הקבוע בחוק והיא רואה בעובדה זו כבעלת משמעות לצרכי הארכת המועד שביקשה – הרי
24 שהיה עליה לציין זאת בפני המשיב ובפני ועדת הערר באופן ברור ומפורש, תוך מסירת
25 העובדות הנדרשות ביחס לאילו מכרזי "מחיר למשתכן" מדובר, מתי נערכו מכרזים אלו, מתי
26 זכתה בהם העוררת, מתי הוגשו השומות העצמיות, לאיזה מנהל מיסוי מקרקעין ומתי הוגשו
27 הבקשות לתיקון השומות, ככל שהוגשו. כל זאת לא עשתה העוררת.
- 28 הטענות שהועלו על ידי העוררת בסעיף 5 לסיכומי התשובה מטעמה בעניין "שני הליכים"
29 שמנהלת העוררת מול מנהל מיסוי מקרקעין – מעבר להיותן מעורפלות למדי, הינן טענות
30 עובדתיות, שלא הובאו בפני ועדת הערר בתצהיר מטעמה והעוררת אינה רשאית להעלותן
31 לראשונה במסגרת סיכומי התשובה. על כן טיעון עובדתי זה לא יהווה חלק מהמסד העובדתי
32 לצורך ההכרעה בערר זה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 כעת, אבחן את טענות העוררת לגופן בעניין הארכת המועד: ראשית, יש לתת את הדעת למשך
2 האיחור ולעובדה כי הבקשה להארכת המועד הוגשה לאחר חלוף למעלה משש שנים וארבעה
3 חודשים ממועד השומה העצמית. כאמור, העוררת דיווחה והגישה שומות עצמיות בקשר
4 לזכייתה במכרז "מחיר למשתכן" ביום 21.3.2016. השומות העצמיות אושרו על ידי המשיב
5 ביום 1.5.2016. לפיכך, בהתאם לסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, התקופה בת ארבע השנים
6 להגשת בקשה לתיקון שומה הסתיימה ביום 30.4.2020.
- 7 הבקשה להארכת המועד לפי סעיף 107 לחוק להגשת הבקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85
8 לחוק, הוגשה על ידי העוררת ביום 12.9.2022, דהיינו: באיחור של שנתיים וארבעה וחצי
9 חודשים לערך, לאחר תום התקופה בת ארבע השנים לתיקון שומה לפי סעיף 85(א) לחוק.
- 10 מדובר באיחור משמעותי ובעל משקל ניכר בבחינת הבקשה להארכת המועד.
- 11 על פי הפסיקה, כפי שפורטה בהרחבה לעיל, ככל שהאיחור ממושך יותר והבקשה להארכת
12 מועד מוגשת כעבור פרק זמן משמעותי יותר מתום תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85(א)
13 לחוק, נוטה הכף לכיוון ולטובת האינטרס של סופיות השומה והטיעון בעניין גביית מס אמת
14 נסוג מפניו. יתר על כן, ככל שהאיחור ממושך יותר הרי שהנטל המוטל על כתפי המבקש את
15 הארכת המועד – יגדל ויגבר, והוא יידרש לבסס בקשתו בנימוקים וטעמים כבדי משקל
16 להצדקת הארכת המועד להגשת בקשה לתיקון שומה.
- 17 כאמור, איחור של כמעט שנתיים וחצי, הינו איחור משמעותי ביותר. לפיכך, יש לבחון אילו
18 נימוקים וטעמים לאיחור הוצגו על ידי העוררת, בכדי לקבוע אם הוצגה בפנינו "סיבה
19 מספקת", כפי פרשנותה בפסיקה הרלבנטית, להארכת המועד.
- 20 במסגרת הבקשה להארכת המועד (נספח א' לכתב הערר) טענה העוררת כי מבחן ה"סיבה
21 המספקת" הוא מבחן מקל לעומת מבחנים אחרים להפעלת שיקול דעת, כגון מבחן ה"טעם
22 המיוחד" הקבוע בתקנה 528 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018 (להלן – **תקנות
23 סד"א**). אין לקבל טענה זו של העוררת.
- 24 לעמדתי, לאור איזון האינטרסים הנדרש בין הוראת סעיף 85(א) לחוק – הקובעת מגבלת זמן,
25 המביאה להתיישנות האפשרות לבקש או לבצע תיקון שומה, לבין הוראת סעיף 107 לחוק,
26 שנועדה לתמוך באינטרס של גביית מס אמת, יש להתייחס למבחן ה"סיבה המספקת" בראי
27 הוראות חוק אלו ובהתאם להן לפרש ולקבוע את תוכנו של מבחן זה, ולא תוך השוואה
28 למבחנים הקבועים בתקנות סד"א.
- 29 ראו: עניין **חוגי** בפסקה 40 ובפסקה 41 לפסק דינה של כב' השופטת סרוסי.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 מקום בו נקבע בפסיקת בית המשפט העליון (פס"ד **כספי**, פס"ד **חכמי** והלכת **חוגי**) כי
2 הסמכות להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין תופעל רק במקרים
3 חריגים ויוצאי דופן, הרי שקביעה זו משליכה אף היא על הפרשנות הרלבנטית של מבחן
4 ה"סיבה המספקת".
- 5 בעניין **חוגי** הבהירה כב' השופטת סרוסי מדוע הפסיקה אליה הפנה העורר שם ואשר עליה
6 הסתמכו חברי ועדת הערר שקיבלו את הערר שם (אשר עמדתם לא התקבלה על ידי בית
7 המשפט העליון בהלכת **חוגי**), אין בה כדי להטות את הכף למתן ארכה להגשת הבקשה לתיקון
8 השומה – ראו פסקה 58 לפסק דינה בעניין **חוגי**. אני מצטרפת ומסכימה לעמדתה זו של
9 חברתי כב' השופטת סרוסי בעניין זה. סבורני, כי האמור שם מתאים אחד לאחד לטענות
10 שהועלו על ידי העוררת בעניין הנדון כאן ואיני מוצאת מקום להוסיף מעבר לאמור בפסקה
11 58 הנ"ל.
- 12 שנית, צודק המשיב בטענתו, לפיה העוררת לא הציגה במסגרת הבקשה להארכת המועד כל
13 נימוק ממשי או ענייני המסביר את האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה. כל שנטען
14 בבקשה להארכת המועד (ראו סעיף 2 לה) כי **"לאחרונה נודע לחברה נודע לחברה [הטעות**
15 **במקור – א.ו.], כי נפלה טעות משפטית יסודית בשומה העצמית, שכן לאור הוראות הדין**
16 **וההלכה הפסוקה, העסקה כלל אינה חוסה תחת הוראות החוק, ומכאן שאינה חייבת**
17 **בתשלום מס רכישה"**.
- 18 בסעיף 6 לבקשה להארכת המועד נטען: **"הנה כי כן, לא יכול להיות חולק, כי תיקון שומה**
19 **עצמית שגויה מיסודה, אשר בבסיסה עומדת טעות משפטית מהותית שנגרמה בתום לב**
20 **כתוצאה מהבנה שגויה של הדין המשפטי הקיים, ואשר הובאה לידיעתה של החברה רק**
21 **כעת בחלוף המועד הקבוע סעיף 85 [כך במקור – א.ו.] לחוק, מהווה סיבה מספקת להארכת**
22 **המועד לפי סעיף 107 לחוק."**
- 23 יש לציין, כי העוררת לא הציגה במסגרת הבקשה להארכת המועד מסד עובדתי כלשהו מדוע
24 נודע לה, בעיתוי שנטען כי נודע לה, אודות ה"טעות המשפטית" בשומה העצמית. הטיעון
25 בבקשה להארכת המועד הינו לאקוני ונטול כל הסבר ונימוק. עיקר טיעוני העוררת בבקשה
26 להארכת המועד התמקדו בטיעון לגוף העניין של תיקון השומה שבגיניו ביקשה את הארכת
27 המועד, היינו: בטיעון בעניין גילוי בתום לב של "טעות משפטית" בשומה העצמית, בעוד שלא
28 הובאו טעמים או נימוקים ממשיים לאיחור בהגשת הבקשה ולצורך בהארכת המועד.
- 29 ההלכה הפסוקה קבעה, כפי שפורט לעיל, כי מבחן ה"סיבה המספקת" מתייחס לסיבה
30 הנוגעת למועד הגשת הבקשה להארכת המועד ולהנמקה מדוע לא הוגשה הבקשה לתיקון
31 השומה במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85(א) לחוק. מבחן זה אינו מתייחס לנימוק המהותי
32 לתיקון השומה המבוקש, שבגיניו התבקשה הארכת המועד.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 במקרה הנדון, העוררת עסקה בהרחבה בטיעון לגוף תיקון השומה במסגרת הבקשה להארכת
2 המועד ולמעשה לא העלתה כל טיעון ממשי ביחס לאיחור בהגשת הבקשה, העולה כדי "סיבה
3 מספקת" להארכת המועד. על כן, בדין דחה המשיב את הבקשה להארכת המועד.
- 4 רק במסגרת ניהול הערר הועלתה על ידי העוררת הגרסה העובדתית המצויה בתצהירה של .86
5 גב' מלכה, לפיה היא עבדה בעבר בחברת אלמוג ושם נחשפה בשנת 2019 או 2020 (ראו סעיף
6 1 לתצהיר גב' מלכה) ל"טעות המשפטית" בעניין מהות הזכויות שנרכשו במכרזי "מחיר
7 למשתכן", וחברת אלמוג פעלה להגשת בקשות לתיקון שומותיה העצמיות בקשר למכרזי
8 "מחיר למשתכן" בהם זכתה. גב' מלכה אף הצהירה (סעיף 2 תצהירה) כי החלה את עבודתה
9 כסמנכ"לית הכספים של העוררת בתחילת חודש יולי 2022 וכי בסמוך לתחילת עבודתה
10 כאמור, התברר לה כי העוררת לא הגישה בקשות לתיקון שומה עצמית בקשר עם מכרזי
11 "מחיר למשתכן" בנימוק של ה"טעות המשפטית". לפיכך, כעבור כחודשיים, ביום 12.9.2022,
12 הוגשה הבקשה להארכת המועד, לאחר שגב' מלכה פנתה מיוזמתה ליועצים המשפטיים שליוו
13 את חברת אלמוג, על מנת שאלו יפעלו להגשת בקשות להארכת מועד להגשת בקשות לתיקון
14 שומות מס הרכישה של העוררת בקשר עם זכייתה במכרז "מחיר למשתכן".
- 15 לא ניתן הסבר כלשהו על ידי העוררת מדוע טיעון עובדתי זה, המצוי בתצהירה של גב' מלכה .87
16 לא מצא כל ביטוי במסגרת הבקשה להארכת המועד. לפיכך, יש לומר כי גם בהיבט זה אין
17 מקום לקבוע כי נפל פגם בהחלטת המשיב לפיה דחה את הבקשה להארכת המועד, כמו
18 שהוגשה. ממילא, טיעון לאקוני בדבר "הגשה מאוחרת" של בקשת תיקון הנוגעת ל"טעות
19 המשפטית" – איננו מהווה ואינו יכול להוות "סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת
20 הבקשה לתיקון השומה העצמית.
- 21 לא כל שכן, שעה שהטיעון העובדתי שהציגה העוררת בתצהירה של גב' מלכה אינו כולל טענה
22 בדבר "ידיעה מאוחרת" אודות הטענה בעניין "הטעות המשפטית", אלא הטיעון העובדתי
23 התמצה רק בטענה בעניין "הגשה מאוחרת" של הבקשה לתיקון השומה, ואינני סבורה כי יש
24 לתת לעוררת ליהנות מהספק בעניין פתלתלות הניסוח.
- 25 יוזכר, כי ועדת הערר בוחנת את החלטת המשיב מושא הערר לאור הטענות, הראיות, .88
26 הטיעונים והמסמכים שהונחו בפניו או שהגיעו לידי טרם מתן ההחלטה מושא הערר. על כן,
27 כאשר בפני המשיב לא הונח כל מסד עובדתי ברור ומפורש, המנמק את האיחור בהגשת
28 הבקשה לתיקון השומה, אזי וודאי שלא ניתן לומר כי המשיב שגה בדחותו את הבקשה
29 להארכת המועד.
- 30 זאת ועוד, גם אילו הייתה מונחת בפני המשיב הגרסה העובדתית כפי שהועלתה בתצהירה של .89
31 גב' מלכה – אינני סבורה כי גרסה עובדתית זו מבססת "סיבה מספקת" להארכת המועד
32 להגשת בקשה לתיקון שומה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 למעשה, הגרסה המועלית בתצהירה של גב' מלכה דווקא מחזקת את המסקנה לפיה יש
2 לדחות את הערר בשל העדר "סיבה מספקת" לאיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה.
- 3 מתצהירה של גב' מלכה מסתבר כי כאשר הועסקה בחברת אלמוג כמנהלת הכספים שלה, .90
4 היא "נחשפה" ל"טעות המשפטית". כיצד "נחשפה" גב' מלכה ל"טעות המשפטית" במהלך
5 עבודתה בחברת אלמוג? על כך לא ניתן כל הסבר או גרסה בתצהירה.
- 6 האם העוררת לא נחשפה ל"טעות המשפטית" טרם תחילת עבודתה של גב' מלכה אצל
7 העוררת, ואם אמנם לא נחשפה - מדוע? גם על שאלות אלו אין כל תשובה בגרסה העובדתית
8 שהציגה העוררת בפני ועדת הערר דן באמצעות תצהיר גב' מלכה.
- 9 למעשה, בתצהיר של גב' מלכה לא נאמר כלל שהעוררת לא "נחשפה" לטיעון בעניין ה"טעות
10 המשפטית" לפני תחילת עבודתה של גב' מלכה אצל העוררת. כל שנאמר הוא, שבסמוך לאחר
11 תחילת עבודתה של גב' מלכה אצל העוררת, התברר **'כי נציגי חברת שתית לא הגישו בקשות**
12 **לתיקון שומה בהתאם לטעות המשפטית'** (סעיף 3 לתצהיר גב' מלכה).
- 13 הסיבות לאי הגשת הבקשות לתיקון שומה על ידי העוררת טרם תחילת עבודתה של גב' מלכה
14 – כלל לא בוארו, לא נומקו ולא הובהרו, והן יכולות להיות סיבות רבות, שונות ומגוונות. ועדת
15 הערר אינה יכולה ואינה נדרשת לשער השערות בעניין זה, וככל שהעוררת נמנעה מפריסת
16 המצב העובדתי במלואו ולאשורו – פועל מחדלה זה לחובתה.
- 17 כאמור לעיל, לאחר שהוגשו תצהירי עדות ראשית על ידי כל אחד מהצדדים, הושגה הסכמה .91
18 דיונית ביניהם לפיה לא יתקיים דיון הוכחות וכן הוסכם בין הצדדים כי תצהירי כל צד ישמשו
19 במישור העובדתי לצורך הכרעה במחלוקת המשפטית בעניין השאלה אם קיימת "סיבה
20 מספקת" להארכת המועד. לפיכך, הצדדים הסתפקו בהנחת תצהיריהם בפני ועדת הערר
21 ובהגשת סיכומים בכתב.
- 22 אלא שעל פי הדין, נטל הראיה בערר דן, להוכיח קיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד
23 להגשת בקשה לתיקון שומה – מונח במלואו על כתפי העוררת. יתרה מכך, כפי שפורט לעיל
24 בפרק העוסק בתשתית המשפטית, נטל זה הופך כבד ומוגבר יותר ככל שמשך האיחור מתום
25 תקופת ארבע השנים הוא ארוך ומשמעותי יותר, ובמקרה שלפנינו מדובר באיחור ניכר של
26 כמעט שנתיים וחצי לאחר חלוף תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק.
- 27 העוררת לא הניחה בפנינו כל גרסה עובדתית מטעמה בעניין השאלה, האם לא הוגשה על ידה
28 הבקשה לתיקון שומה בעניין מכרז "מחיר למשתכן" הנדון בערר זה, במהלך תקופת ארבע
29 השנים ממועד השומה העצמית, בשל כך שלא ידעה על הטיעון בעניין ה"טעות המשפטית" או
30 שמא מסיבה אחרת. **חלל ראייתי זה פועל לחובת העוררת.**



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

92. יודגש, כי מלבד התצהיר של גב' מלכה, לא הוגש כל תצהיר של בעל תפקיד אחר מטעם העוררת, שהועסק על ידי העוררת טרם העסקתה של גב' מלכה בתפקיד סמנכ"לית הכספים של העוררת. לפיכך, אין בפנינו, כפי שלא היה בפני המשיב בעת מתן ההחלטה בבקשה להארכת המועד, כל ראיה המסבירה מדוע לא הוגשו על ידי העוררת בקשות לתיקון השומה במועד הקבוע בסעיף 85(א) לחוק וכיצד ייתכן, אם אמנם כך אירע, שהעוררת לא "נחשפה" לסוגיית ה"טעות המשפטית" לפני שגב' מלכה התחילה את עבודתה אצל העוררת?
93. תשובות לשאלות אלו נדרשות והינן אקוטיות לקביעה אם הוכחה "סיבה מספקת" להארכת המועד, בשים לב לעובדות שהינן ברורות וידועות לוועדת הערר דנן, אשר דנה גם בעררי אשדר, ונתנה בהם פסק דין, לפיהן למעלה מ-150 עררי מיסוי מקרקעין הוגשו על ידי עשרות רבות של חברות יזמיות נדל"ניות שזכו במכרזי "מחיר למשתכן" ברחבי הארץ, הגישו שומות עצמיות בהן דיווחו על רכישת "זכות במקרקעין" במשמעות חוק מיסוי מקרקעין, ובשנת 2019, בעקבות ייעוץ מס שקיבלו ממומחי מס חיצוניים, למדו על הטעות המשפטית שנפלה בשומותיהן העצמיות ולכן הגישו בקשות לתיקון שומות אלו, **והכל במסגרת תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין.**
- אם למעלה מ-150 חברות יזמיות נדל"ניות ידעו על חוות הדעת המיסויית של אותם מומחי מס חיצוניים, בעניין קיומה של "טעות משפטית" בסיווג העסקה בעקבות זכייה במכרז "מחיר למשתכן", פעלו על בסיס חוות דעת זו והגישו **במועד** בקשה לתיקון שומותיהן העצמיות, עולה התהייה המתבקשת ונשאלת השאלה האם העוררת לא היתה מודעת כלל לקיומה של חוות דעת מיסויית זו? ואם לא היתה מודעת לקיומה של חוות דעת מיסויית זו – כיצד ייתכן שלא היתה מודעת כשעשרות רבות, אם לא מאות, חברות קבלניות ידעו אודות חוות הדעת המיסויית האמורה ופעלו לפיה בהגשת בקשות לתיקון שומה במסגרת המועד הקבוע בחוק?
94. מאחר וגב' מלכה לא נחקרה על תצהירה ומאחר והעוררת לא ביססה מסד עובדתי כלשהו בעניין השאלות האמורות – הרי שספק גדול בעיניי אם ניתן לקבוע כי העוררת, באמצעות בעלי התפקיד שלה, או מייצגיה המשפטיים ו/או המקצועיים, לא התרשלה או הזניחה את הטיפול בעניין.
- בהחלט יש לתת את הדעת בנושא זה של ההתרשלות מצד העוררת גם לעובדה כי היא המשיכה לדווח למשרדי מיסוי מקרקעין על רכישת "זכות במקרקעין" לאחר שזכתה במכרזי "מחיר מטרה", שהינם דומים למכרזי "מחיר למשתכן". יצוין, כי אינני סבורה שהיה על המשיב להוכיח כי מכרזי "מחיר מטרה" דומים למכרזי "מחיר למשתכן", שכן עניין זה מצוי בתחום מומחיותה וידעתה של ועדת הערר, ועל כל פנים – העוררת עצמה אינה מכחישה ואינה יכולה להכחיש את הדמיון הניכר בין שני סוגי המכרזים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו'ע 23-01-50201 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 למעשה, ברור כי לא נסיבות חיצוניות שאינן בשליטת העוררת הן אלו שהביאו לאיחור בהגשת
2 הבקשה לתיקון השומה ולצורך בהגשת הבקשה להארכת המועד. אם למעלה מ-150 חברות
3 קבלניות ידעו על חוות הדעת המיסויית של אותם יועצי מס חיצוניים והגישו במועד הקבוע
4 בחוק את הבקשות לתיקון השומות העצמיות שלהן – הרי שברי כי גם העוררת יכולה היתה
5 לדעת על אותה חוות דעת (אם אמנם לא ידעה עליה קודם למועד העסקתה של גב' מלכה)
6 ולפעול על פיה במסגרת המועד הקבוע בחוק. לפיכך, מחדלה מלהגיש בקשה לתיקון שומה
7 במסגרת תקופת ארבע השנים ממועד השומה העצמית, נעוץ בעוררת עצמה – בבעלי התפקיד
8 שניהלו את ענייניה באותה עת (טרם העסקתה של גב' מלכה) או במייצגיה המשפטיים
9 והמקצועיים, וגם מטעם זה יש לקבוע כי העוררת לא הוכיחה קיומה של "סיבה מספקת"
10 להארכת המועד.
- 11 טענת העוררת לפיה אין לנתק בין "הטעות המשפטית" לבין הסיבה לאיחור בהגשת הבקשה
12 לתיקון השומה – מהווה טיעון מעגלי מתעתע, שאין לקבלו.
- 13 כאמור, ההלכה הפסוקה קבעה כי הטיעון המהותי לגוף הבקשה לתיקון השומה לא יהווה
14 שיקול בקביעה אם קיימת "סיבה מספקת" להארכת המועד, וכי המבחן בדבר "סיבה
15 מספקת" מתייחס לסיבות לאיחור בהגשת בקשת התיקון. לכן, גם טיעון העוררת בעניין
16 הניסוח המטעה של המערכת ההסכמית שנחתמה לאחר זכייתה במכרז "מחיר למשתכן"
17 מהווה טיעון לגופו של עניין בנושא תיקון השומה ולא בנושא הנימוק לאיחור המצדיק הארכת
18 מועד.
- 19 העוררת בסיכומיה בכתב מבקשת לשכנענו בטיעון האמור (שיש לציין, כי אין לו זכר בבקשה
20 להארכת המועד ואף לא בכתב הערר) מאחר ולגישתה שאלת העיתוי של גילוי ה"טעות
21 המשפטית" לא היה בשליטתה ואין להפלות בינה לבין חברות קבלניות אשר עניין ה"טעות
22 המשפטית" הובא לידיעתן על ידי צד שלישי לפני חלוף תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף
23 85 לחוק לעומת חברות קבלניות שאותה "טעות משפטית" הובאה לידיעתן רק לאחר חלוף
24 ארבע השנים ממועד השומה העצמית. העוררת אף הוסיפה וטענה, כי כל חברה קבלנית
25 נחשפה ל"טעות המשפטית" באופן אקראי, ואקראיות זו מצדיקה מתן יחס שווה לחברות
26 קבלניות שהגישו את בקשת התיקון במועד וגם לחברות קבלניות, שאיתרע מזלן ונודע להן
27 על "הטעות המשפטית" במועד מאוחר יותר.
- 28 אין בידי לקבל טענות אלו, ממגוון של טעמים ונימוקים.
- 29 ראשית, מדובר בטיעונים עובדתיים מובהקים, שלא קיבלו כל ביסוס בתצהיר כלשהו בערר
30 דן, ואף לא נטענו כלל בבקשה להארכת המועד. אופן ההגעה של חוות הדעת המיסויית של
31 יועצי המס החיצוניים לידיהן ולידיעתן של חברות קבלניות שונות – הוא עניין עובדתי
32 המצריך הוכחה, וראיות בעניין זה כלל לא הובאו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 העוררת אינה רשאית להעלות טענות עובדתיות ככל העולה על רוחה במסגרת סיכומי
2 טענותיה בכתב, כאשר לטענות אלו אין כל ביסוס ראייתי. אף גורם או בעל תפקיד אצל
3 העוררת לא הגיש תצהיר או העיד בנושא זה. יתר על כן, גב' מלכה, שהגישה תצהיר מטעם
4 העוררת, לא הצהירה כלל כיצד הגיעה לידיה חוות הדעת המיסויית של יועצי המס החיצוניים
5 בעת שהועסקה בחברת אלמוג. לפיכך, בוודאי שאין לקבל טענות אלו של העוררת, לא כל שכן
6 טענת "אפליה" לכאורית בינה לבין חברות קבלניות אחרות, מאחר וטענת אפליה הינה טענה
7 עובדתית בבסיסה, והיא לא נטענה כלל טרם הגשת סיכומי העוררת וממילא לא הוכחה.
- 8 שנית, מקובלת עליי עמדת המשיב לפיה ממילא טענתה זו של העוררת דינה להידחות לגופה. 99
9 קבלת הטענה כי מי שנקלע לכלל "טעות" אינו יכול לפעול לגילוייה של ה"טעות" עד אשר יועץ
10 חיצוני יעמידו על טעותו – משמעותה כי יש לתת ארכה בלתי מוגבלת בזמן עד להתרחשותו
11 של אירוע אקראי. למשל, בדמות תחילת העסקתה של גב' מלכה כסמנכ"לית הכספים של
12 העוררת.
- 13 נוכח העמדה הברורה שנקבעה בבית המשפט העליון (פס"ד **אביבי רייך**, הלכת **חוגי**, פס"ד
14 **כספי ופס"ד חכמי**) כמוגם נוכח הפסיקה העקבית של ועדות הערר לאורה של ההלכה פסוקה,
15 כפי שפורטה לעיל, בדבר קביעת מבחן מחמיר ומצמצם בבחינת קיומה של "סיבה מספקת"
16 להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה – אין לקבל את גישת העוררת הנשענת על
17 אקראיות ורנדומליות, שממילא לא הוכחו, כאשר עסקינן בתקופת התיישנות לתיקון שומה
18 וכאשר הארכתה תתרחש רק במצבים חריגים ויוצאי דופן, שלא התרחשו במקרה הנדון.
- 19 העוררת סבורה כי יש לאבחן את עניינה מהנסיבות בעניין **חוגי**. אין בידי לקבל עמדה זו של 100
20 העוררת. בפס"ד **חוגי** נקבע כי אי ידיעה סובייקטיבית כשלעצמה, מבלי שמתלווה לה "דבר
21 מה נוסף" – אינה יכולה להוות "סיבה מספקת" להארכת המועד. גם טענה לטעות בתום לב
22 נדחתה בעניין **חוגי** ונקבע כי לא תוכל להוות "סיבה מספקת" להארכת המועד.
- 23 במקרה של פס"ד **חוגי** מדובר היה בעורר נכה, שטען כי לא ידע שהוא זכאי להטבה במס
24 רכישה בעת רכישת דירת מגורים לפי תקנה 11 לתקנות מס רכישה.
- 25 נקבע כי היתה זו חובתו של העורר בעניין **חוגי** לברר את זכויותיו, ואם לא עשה כן במסגרת
26 תקופת ארבע השנים – אין לו אלא להלין על עצמו. ראו פסקה 50 לפסק דינה של כב' השופטת
27 סרוסי:
- 28 "העורר בחר משיקוליו שלו שלא לברר לעומק את זכויותיו ולא לשכור שרותי עורך
29 דין שייצג אותו בעסקה. הוא הסביר זאת כך: "כי זה זירה מקבלן זה עורך הדין
30 של הקבלן זה זירה חדשה, לא ראיתי צורך להתייעץ" (עמ' 7, ש' 16-21
31 לפרוטוקול). אם כך, על העורר לעמוד בהשלכות בחירתו, אחרת, איך נצטדק מול
32 כל אותם נישומים שטרחו והשקיעו משאבים וזמן בייצוג ראוי ובבירור
33 זכויותיהם?"



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו'ע 23-01-50201 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

101. עוד נקבע בעניין חוגי (ראו פסקה 52) כי העורר שם לא הוכיח כי אי ידיעתו על זכאות להטבה במס רכישה נובעת מנסיבות יוצאות דופן, וכן נקבע (פסקה 55):
- 3 "נוכח גישת הרוב, אבקש לחדד היבט עובדתי מהותי, הנוגע לענייננו, והוא כי
4 העורר לא סיפק כל נימוק לאי-ידיעתו ולא-בירורו בעניין הטבת המס. העורר לא
5 הסביר מה מבדיל אותו מכל נישום אחר שלא היה מודע לזכויותיו או שלא ערך את
6 הבירורים הנדרשים. לטעמי, אין בעובדת היותו נכה, כדי להעלות או להוריד לעניין
7 זה. אין לקבל תוצאה לפיה, כל מי שלא היה מודע לזכויותיו יהיה זכאי לקבל את
8 הטבת המס בדיעבד, והאת מבלי שהוצג נימוק משכנע לאי הידיעה ולא-בירור.
9 למותר לציין כי יש להיזהר מתוצאה המעודדת נישומים לעצימת עיניים ולא-בירור
10 זכויותיהם."
102. אם בעניינינו של עורר נכה, אשר לא היה כל ספק כי היה זכאי להטבה במס רכישה לפי תקנה 11 לתקנות מס רכישה אילו היה מגיש את הבקשה לתיקון השומה במועד הקבוע בחוק, נדחתה בקשתו להארכת המועד מהטעם של היעדר עמידה במבחן ה"סיבה המספקת", על אחת כמה וכמה שיש לדחות את הבקשה להארכת המועד בעניינה של העוררת בשל כך שלא עמדה במבחן ה"סיבה המספקת". ברי, כי אין כל הגיון בתוצאה לפיה מצבה של העוררת יהיה טוב יותר ממי שטעה באשר להסדר משפטי ברור וידוע, כאשר אין חולק כי בעניין חוגי אכן מדובר היה בטעות שבתום לב וכאשר אף אין חולק כי מדובר בהסדר משפטי המיועד באופן קונקרטי להיטיב עם נישומים במצבו שלו.
- 19 כאמור לעיל, העוררת לא הוכיחה כללמהי הסיבה שלא ידעה (ככל שלא ידעה) אודות ה"טעות המשפטית" בשומתה העצמית. מעל 150 חברות קבלניות טרחו וביררו את עניין תיקון שומתם העצמית בקשר לזכייתן במכרזי "מחיר למשתכן", באמצעות קבלת חוות הדעת המיסויית. ואילו העוררת לא הציגה כל טיעון משכנע מדוע היא לא היתה מודעת, או לא ביררה או לא קיבלה לידיה את חוות הדעת המיסויית של יועצי המס החיצוניים ופעלה לתיקון השומה במסגרת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.
- 25 יש לאבחן בין עצם הטיעון המהותי לקיומה של "טעות משפטית" כעילה לתיקון שומה לפי סעיף 85(א)(3) לחוק, לבין עריכת הבירור וקבלת חוות הדעת המיסויית כמו גם עיתוי קבלתה, כנימוק לאיחור. במקרה דנן, לא הוכח דבר בעניין האיחור על ידי העוררת ואף לא הוכח קיומו של "דבר מה" חיצוני ואובייקטיבי, לצורך ביסוס הטענה לאי ידיעה סובייקטיבית.
103. העוררת מבקשת לשכנענו כי יש להאריך לה את המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה בשל כך שטענתה המהותית בנושא תיקון השומה היא נכונה, ואם לא יוארך לה המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה אזי ייפגע העיקרון של גביית מס אמת.
- 32 גם טענה זו אין בידי לקבל.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 ראשית, במועד בו הגישה העוררת את הבקשה להארכת המועד, ממילא היתה הטענה
2 המהותית בנושא תיקון השומה אך ורק בגדר טענה, שנדחתה על ידי המשיב וטרם הוכרעה
3 בפסיקה.
- 4 אכן, ביום 5.2.2026 ניתן פסק דינה של ועדת הערר דנן בו התקבלו הטענות בעררי אשדר. פסק
5 הדין עדיין אינו חלוט, טרם שיחלוף המועד להגשת ערעור לגביו, ככל שיוגש ערעור.
- 6 לפיכך, עובדת מתן פסק הדין בעררי אשדר, אשר קיבל את הטענות לגופו של תיקון השומה,
7 אין בה כדי לתמוך בעמדת העוררת בנושא הארכת המועד וקיומה של "סיבה מספקת".
- 8 שנית, וכפי שפורט לעיל בהרחבה, במהלך תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85(א) לחוק .104
9 נוטה היד לטובת האינטרס של שומת מס אמת, ואילו לאחר חלוף תקופת ארבע השנים,
10 ובהתאם למשך האיחור בהגשת הבקשה להארכת מועד – יינתן משקל גובר והולך לאינטרס
11 סופיות השומה.
- 12 המקרה דנן אינו חריג ואינו יכול להיות חריג לעמדה משפטית זו, גם אם בסופו של יום נקבע
13 בפסק דינה של ועדת הערר כי עררי אשדר דינם להתקבל. ושוב, כשם שבית המשפט העליון
14 אישר את פסק דינה של השופטת סרוסי בעניין חוגי, כאשר מדובר היה בנכה שללא ספק היה
15 זכאי לפטור ממס רכישה לפי תקנה 11 לתקנות מס רכישה, אילו היה מבקש את תיקון השומה
16 במועד הקבוע בחוק – הרי שעניינה של העוררת לא רק שאינו שונה, אלא הוא אף מובהק
17 יותר. כאמור פסק הדין בעררי אשדר ניתן כשלוש וחצי שנים לאחר שהעוררת הגישה את
18 הבקשה להארכת המועד. לא ניתן איפה להשקיף באופן רטרואקטיבי על פסק הדין בעררי
19 אשדר ולייחס את קבלת העררים בעניין אשדר למועד הגשת הבקשה להארכת המועד.
- 20 יתר על כן, בפס"ד הביטוח הרפואי נקבע (ראו פסקה 16): .105
- 21 "ב"כ העוררת ציין כי מדובר בעמותה שכל פעילותה הייתה לצרכי צדקה וחסד וכן
22 כי המשיב צריך לשאוף לקביעת "מס אמת". קביעת מס אמת הינה שיקול לעניין
23 תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק. הסעיף קובע כי ניתן לתקן שומה אם נתגלו עובדות
24 חדשות העשויות לשנות את סכום המס; אם המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה
25 בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס; או אם נתגלתה טעות בשומה.
26 יחד עם זאת וכפי שצוין בעניין כספי, "סיבה מספקת" להארכת מועד אינה סיבה
27 מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם, אלא סיבה הנוגעת למועדים, דהיינו,
28 שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק
29 (ובענייננו - התקופה של 4 שנים הקבועה בסעיף 85 לחוק). מכאן שאין די בכך
30 שמצווה על המשיב לגבות "מס אמת" וכן אין די בכך שמדובר בעמותה שפעילותה
31 הינה לצרכי צדקה, להבדיל מחברה עסקית שמטרתה השאת רווחים לבעלי
32 מניותיה. לעניין זה ראוי לציין כי קביעת תקופת התיישנות בחוקי מס אינה עניין
33 פרוצדורלי אלא עניין מהותי להסדרי חקיקת המס."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 הנה כי כן, הפסיקה חזרה והבהירה כי זכאות להטבת מס, במקרה של נכה ואף במקרה של
2 מוסד ציבורי לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין, אינה מהווה "סיבה מספקת" להארכת מועד
3 להגשת בקשה לתיקון שומה.
- 4 קביעה זו יפה ונכונה גם ביחס לעוררת, שהינה חברה עסקית מסחרית, גם אם בסופו של דבר
5 נקבע בפסק הדין בעררי אשר כי אין המדובר ברכישת "זכות במקרקעין".
- 6 עוד אציין, כי אין בידי לקבל את טענת העוררת לפיה קיומו של "הליך תלוי ועומד" מהווה
7 "סיבה מספקת" לפי סעיף 107 לחוק, לשם הארכת מועד להגשת הבקשה לתיקון השומה לפי
8 סעיף 85 לחוק.
- 9 טענת העוררת היא כי בשל כך שעררי אשר היו תלויים ועומדים במועד הגשת הבקשה
10 להארכת המועד, יש לראות בעובדה זו כ"סיבה מספקת" להארכת המועד. העוררת הפנתה
11 בסיכומיה לשתי החלטות ביניים שניתנו על ידי יו"ר ועדת הערר שלייד בית המשפט המחוזי
12 בירושלים, כב' השופט א. דורות, בעניין פסגות זיו ובעניין אורון נדל"ן.
- 13 ראשית וכאמור, מדובר בשתי החלטות ביניים ולא בפסקי דין שניתנו בעררים הנ"ל: ההחלטה
14 הראשונה, בעניין פסגות זיו, היא החלטה בפתקית שניתנה על ידי כב' השופט דורות, בעניין
15 בקשה לסילוק על הסף שהוגשה מטעם מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, אשר טען כי העוררת
16 שם לא הציגה כל נימוק להארכת המועד, אלא רק טענה טענות לגופו של תיקון השומה
17 המבוקש. כב' השופט דורות דחה את הבקשה לסילוק על הסף, מאחר וקבע כי הליך תלוי
18 ועומד מהווה טעם מיוחד להארכת מועד להגשת הליך אחר באותו עניין, וזאת מחמת שאם
19 ממילא עניין מסוים תלוי ועומד בפני בית המשפט וטרם נדון, אין הצדקה למנוע הגשת הליך
20 אחר על אותו עניין שהוגש באיחור. בהחלטה ישנה, בין היתר, הפנייה לע"א 550/01 עיזבון
21 המנוח מיכאל אטינגר ז"ל נ' החברה לשיקום ולפיתוח הרובע היהודי בעיר העתיקה, פ"ד
22 נה(3) 486 (להלן – עניין אטינגר). עוד קבע השופט דורות כי במקרה שלפניו לא נדרש טעם
23 מיוחד אלא די ב"סיבה מספקת" ולכן מצא לנכון לדחות את הבקשה לסילוק הערר על הסף.
- 24 ההחלטה בעניין אורון נדל"ן ניתנה כחלק מפרוטוקול של דיון מיום 23.11.2023, ביחס לבקשה
25 זהה, שהוגשה על ידי המשיב שם לסילוק הערר שם על הסף, ולמעשה במסגרתה התבקש
26 המשיב לשקול מחדש את עמדתו ביחס לבקשה לסילוק הערר על הסף, לאור אותם נימוקים
27 שנמקו בהחלטה בעניין פסגות זיו, כאשר צוינה גם הפניה לבש"מ 7792/08 הוריזן גולד
28 השקעות ופיתוח (1998) בע"מ נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה ירושלים (להלן – עניין
29 הוריזן).
- 30 למיטב ידיעתה של ועדת הערר דנן, לא ניתן פסק דין סופי במי מן העררים של פסגות זיו או
31 אורון נדל"ן.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 דחיית הבקשה לסילוק הערר על הסף – לא הובילה עד כה לקבלת מי מהעררים הנ"ל או
2 לקביעה כי אמנם קיים הליך תלוי ועומד או כי הליך תלוי ועומד מהווה "סיבה מספקת"
3 להארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה.
- 4 לפיכך, ובניגוד לטענת העוררת, אין במקרה דנן חשש לפסיקה סותרת של ועדת הערר כאן אל
5 מול פסיקה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים, אם הטענה בעניין קיומו
6 של הליך תלוי ועומד כמקום "סיבה מספקת" להארכת מועד לא לתקבל על ידי הוועדה דנן.
- 7 נראה דווקא כי פסק דין זה של ועדת הערר בחיפה מקדים את הפסיקה בירושלים בעניין
8 **פסגות זיו** ובעניין **אורון נדל"ן**, וממילא גם אם ועדת הערר בירושלים תסבור אחרת מוועדת
9 הערר דנן – ומוקדם עוד לדעת אם אמנם כך – אין בכך ולא כלום, שכן לכל ועדת ערר מוקנה
10 שיקול דעת עצמאי, בהיבט העובדתי והמשפטי.
- 11 על כל פנים, עמדתי היא כי יש לדחות את טענת העוררת לפיה קיומו של הליך תלוי ועומד
12 מקנה לה "סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון שומה.
- 13 הדוקטרינה של "הליך תלוי ועומד" במהותה מקנה אפשרות לבית המשפט לעכב או להשהות
14 את הדיון בתביעה מסוימת, ככל שמתנהל במקביל לה הליך אחר **בין אותם צדדים**, שעילותו
15 ונסיבותיו העובדתיות זהות לתביעה המסוימת. זאת, לשם קידום היעילות הדיונית ומניעת
16 הכרעות סותרות. כך היה בעניין **אטינגר** ובעניין **הוריזון**, מה שאין כן בעניין שלפנינו.
- 17 אינני סבורה כי בהליכי מס, על הייחודיות הקיימת בהם, ניתן להחיל את הטענה בדבר קיומו
18 של "הליך תלוי ועומד", לא כל שכן כאשר המדובר בהליך שאינו של אותו נישום מול רשות
19 המס בגין אותן נסיבות ואותה עילה, כדי לקבוע קיומה של "סיבה מספקת" להארכת מועד
20 להגשת בקשה לתיקון שומה.
- 21 לעמדתי, הארכת מועד של תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, בנימוק בדבר קיומו
22 של הליך משפטי תלוי ועומד, עומדת בסתירה להלכה הפסוקה בענייני מס, שקבעה כי הארכת
23 מועד לפי סעיף 107 את תקופת ההתיישנות בת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק תיעשה
24 במקרים חריגים ובמשורה, והיא אף תביא לריקונו מתוכן של סעיף 107 לחוק, בהקשר של
25 סעיף 85 לחוק. לטעמי, גם אין מקום ליצירת השוואה בין דיון בבקשה לתיקון שומה שהוגשה
26 במסגרת המועד הקבוע בחוק (כפי הנסיבות בעררי אשדר ובכל מאות העררים שנקבע כי
27 הפסיקה בעררי אשדר תחול לגביהם), לבין שומה שהתיישנה כבר לאחר שחלפה תקופת ארבע
28 השנים, שכן קבלת השוואה זו תביא להשמטת יסודותיו של עיקרון סופיות הדיון, המקבל
29 משקל רב וגדול יותר ככל שמשך האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה מעבר ארבע השנים
30 הוא משמעותי יותר.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 בבחינת למעלה מן הצורך אבהיר, כי אינני סבורה כי ניתן לומר, שעררי אשדר מהווים הליך
2 תלוי ועומד ביחס לעוררת. העוררת אינה צד לעררי אשדר, ואף לא הוכח בפניי כי היא חלק
3 מההסדרים הדיוניים שנחתמו עם עשרות החברות הקבלניות שהגישו עררים בנושא החלטות
4 על תיקון שומה עצמית בקשר עם מכרזי "מחיר למשתכן" ובנוגע לשאלה אם "טעות
5 משפטית" מצדיקה את תיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק והאם אמנם היתה טעות כאמור
6 בשאלה אם מדובר ברכישת "זכות במקרקעין" במשמעות החוק אם לאו.
- 7 אין ספק בליבי, שהעוררת היתה רוצה להיות חלק מההסדר הדיוני האמור, אך בכל הקשור
8 והמתייחס למכרז "מחיר למשתכן" מושא הערר דגן – לא הוכח כי הוא חלק מההסדר הדיוני,
9 ועל פניו נראה כי הוא אינו חלק מאותו הסדר דיוני. על כן, ספק גדול אם ניתן בכלל לומר כי
10 קיים "הליך תלוי ועומד" שהעוררת היא צד לו, ולכן ממילא אותו הליך תלוי ועומד אינו יכול
11 לשמש כ"סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה בקשר עם מכרז
12 "מחיר למשתכן" דגן.
- 13 הליך משפטי שמתנהל בין צדדים אחרים, שהעוררת אינה אחד מהם, בוודאי שאינו יכול
14 להיחשב כ"הליך תלוי ועומד" מבחינת העוררת, ודי בכך כדי לדחות טענתה זו.
- 15 יתרה מזו וכאמור, גם אילו היתה העוררת מוכיחה כי הוגשו על ידה, במסגרת המועד הקבוע
16 בסעיף 85 לחוק, בקשות לתיקון שומה בקשר עם מכרזים אחרים של "מחיר למשתכן" בהם
17 זכתה, וכי בקשות אלו נדחו על ידי המשיב והיו מושא לעררים נפרדים - עדיין עמדתי היא, כי
18 אין לראות בעררים אחרים אלו כמייצרים "סיבה מספקת" להארכת המועד במקרה הנדון
19 בערר דגן. שכן כאמור, קבלת טענה של "הליך ותלוי ועומד" כנימוק להארכת המועד משמעה
20 פגיעה בעיקרון "סופיות השומה". לאור ההלכה הפסוקה הקובעת כי יש להאריך מועד להגשת
21 בקשה לתיקון שומה רק במקרים חריגים ומצומצמים, הרי שספק בעיניי אם יש להחיל את
22 החריג הנוגע ל"הליך תלוי ועומד" בהקשר של הארכת מועד להגשת בקשה לתיקון שומה. לא
23 בכדי לא הועלתה אי פעם בפסיקה טענה שכזו בהקשר של דיני המס.
- 24 אציין, כי הפסיקה אליה הפנה כבוד השופט דורות בהחלטות הביניים שיצאו תחת ידיו בעניין
25 פסגות זיו ובעניין אורון נדל"ן – היינו, הפסיקה בעניין אטינגר ובעניין הוריזן, איננה מתחום
26 דיני המס, והיא נוגעת למצבים מאוד ספציפיים וקונקרטיים, מתחומי משפט שונים בתכלית,
27 שלטעמי ספק אם יש מקום להחילם בתחום דיני המס.
- 28 יחד עם זאת, וככל שיימצא כי טענת "הליך תלוי ועומד" היא רלבנטית גם לתחום דיני המס,
29 הרי שעמדתי היא כי טענה ממין זה גם כן יש להחיל באופן מצומצם וחריג, רק כאשר מדובר
30 במקרה שבו ההליך התלוי ועומד מעלה סוגיה שהיא קונקרטית וספציפית לנישום המסוים,
31 שאזי ניתן יהיה לבחון אם יש בה כדי לסייג את טענת הסתמכות של המשיב על סופיות
32 השומה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

- 1 לעומת זאת, כאשר מדובר בסוגיה עקרונית משפטית המשותפת לנישומים רבים, כמו במקרה
2 הנדון, הרי שמשמעות יישומו של טיעון חריג זה של "הליך תלוי ועומד", לא רק שפוגעת
3 בעיקרון הסופיות, אלא גם מביאה לתוצאה של שרירותיות מוחלטת בתוצאות המס הנוגעות
4 לנישומים שונים. כך, למשל, יוצא שנישום שכל בקשותיו לתיקון השומה הוגשו לאחר חלוף
5 תקופת ארבע השנים – בקשתו להארכת המועד תידחה, ואילו נישום שיש לו מספר בקשות
6 שהוגשו לאחר תקופת ארבע השנים, אך בקשת תיקון אחת הוגשה על ידו בתוך תקופת ארבע
7 השנים – לכאורה, כל בקשותיו להארכת המועד תתקבלנה, לפי גישה זו. מדובר בתוצאה
8 שרירותית ביותר, ויש לזכור כי גם העוררת עצמה אינה סבורה כי יש מקום לתוצאות
9 שרירותיות כאלה. אך כאמור, כל זאת נאמר, מבלי לגרוע מן העמדה לפיה אין מקום לתחולה
10 של חריג זה של "הליך תלוי ועומד" במקרה הנדון של הארכת מועד להגשת בקשה לתיקון
11 שומה, וכאשר עיקרון סופיות השומה הוא בעל משקל רב לאחר חלוף תקופת ארבע השנים.
- 12 113. אני דוחה גם את טענת העוררת לפיה מאחר והמדינה היא זו שניסחה את מסמכי מכרז
13 "מחיר למשתכן", הרי שהיא אחראית במידת מה לטעות המשפטית של העוררת, ולכן חובתו
14 של המשיב היא לצמצם את הפגיעה בעוררת ככל הניתן ולאפשר לה לתקן את שומתה
15 העצמית.
- 16 המשיב אינו הגורם האחראי על ניסוחם של מסמכי מכרז "מחיר למשתכן", וכל טענה בעניין
17 הטעייה או טעות שנגרמה לעוררת בשלגורם כלשהו במדינה – רמ"י או משרד הבינוי והשיכון
18 – אינה רלבנטית כלל למשיב ולערר זה ואינה יכולה להוות חלק מהבחינה הנדרשת לקיומה
19 של "סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון שומה.
- 20 114. אין גם לקבל את טענת העוררת לפיה דחיית המשיב את הבקשה להארכת מועד היא בניגוד
21 לחובת ההגינות החלה על המשיב ביחסיו מול האזרח. לטעמי, מדובר בטענה המציגה ראייה
22 צרה ביותר של תפקיד המשיב.
- 23 תפקידו של המשיב הוא לפעול לגביית מס המממן את פעילות המדינה, כאשר לצורך זה נדרש
24 תכנון וניהול של תקציב המדינה. מטעמים אלו, קבע המחוקק הסדרים קונקרטיים בתחום
25 המיסוי של הגשת השגות, עררים וערעורים, כשאחד היסודות החשובים ביותר בעולם המיסוי
26 הוא המועדים שנקבעו להגשת השגות, עררים, ערעורים וכן – גם בקשות לתיקון שומה.
- 27 115. לפיכך, אין לראות בעמידת המשיב על המשמר ביחס למועדים הקבועים בחוק כפעולה
28 המנוגדת לחובת ההגינות ביחסיו עם האזרח. שכן, חובת ההגינות מחייבת את המשיב גם
29 ובעיקר לדאוג לצרכי כלל האזרחים בגביית המס, לצורך המשך מימון פעילותו התקינה של
30 משק המדינה. על כן, הפעלת שיקול הדעת בבחינת בקשה להארכת מועד להגשת בקשה
31 לתיקון שומה צריך שתיעשה לאורם של המבחנים, התנאים והקריטריונים שנקבעו בדיון
32 ובפסיקת בית המשפט העליון – במשורה, בזהירות ובמקרים חריגים בלבד.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

1 יתר על כן, בחלוף תקופת ארבע השנים לתיקון השומה, מתגבש אינטרס ההסתמכות של
2 רשות המס כי המס שנגבה הוא סופי. נדרש מצב דברים חריג ויוצא דופן בכדי לפגוע באינטרס
3 הוודאות, היציבות והסופיות של השומה ולגרוע מתקציב המדינה מס שהפך לסופי וחלוט
4 בתום תקופת ארבע השנים שבסעיף 85(א) לחוק.

5 על כן סבורני, כי המשיב פעל כדין במתן ההחלטה הדוחה את הבקשה להארכת המועד
6 שהגישה העוררת במקרה הנדון.

7 **סוף דבר:**

8 116. אציע לחבריי לקבוע, לאור כל האמור לעיל ובשל כל הנימוקים והטעמים שצוינו, כי דין הערר
9 להידחות על כל חלקיו וכי יש להותיר את החלטת המשיב שדחתה את הבקשה להארכת
10 המועד להגשת בקשה לתיקון שומה – על כנה.

11 העוררת לא הוכיחה קיומה של "סיבה מספקת" להארכת המועד להגשת בקשה לתיקון
12 שומתה העצמית בקשר למכרז "מחיר למשתכן" מושא הערר.

13 כפות המאזניים נוטות במקרה דנן לטובת האינטרס של סופיות הדיון, הן בשל האיחור הנכר
14 והמשמעותי, של מעל שנתיים וארבעה חודשים מעבר לתקופת ארבע השנים שבסעיף 85
15 לחוק, והן בשל העובדה שהעוררת לא הציגה כל נימוק ענייני לאיחור של כשנתיים וחצי אשר
16 עשוי להוות עילה להארכת מועד במקרה הנדון.

17 117. עוד אציע לחבריי כי בנסיבות העניין העוררת תחויב בהוצאות ובשכ"ט עו"ד המשיב בסך כולל
18 של 30,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה
19 כחוק, מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

20

21 **חבר הוועדה עו"ד רפאל מרסיאנו:** אני מסכים ומצרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת
22 אורית וינשטיין, על כל חלקיו.

23

24 **חבר הוועדה עו"ד אילן תמאם:** אני מסכים ומצרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת אורית
25 וינשטיין, על כל חלקיו.

26 **אשר על כן, נפסק בהתאם לפסק דינה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת אורית וינשטיין.**

27



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 50201-01-23 שתית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה

1
2
3
4
5

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ז אדר תשפ"ו, 16 מרץ 2026, בהעדר הצדדים.

אילן תמאם, עו"ד
חבר הוועדה

רפאל מרסיאנו, עו"ד
חבר הוועדה

אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

6
7