

הנושא: התיישנות ותיקון שומות במס שבח

ועדת ערר לחוק מס שבח תל אביב

מס' תיק: עמ"ש 738/90

בפני: כב' השופט א. הומינר - יו"ר וה"ה מ. לזר ור. סעד - חברים

העוררת: חברת נתיבי אילון בע"מ

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין

ניתן ביום 07.01.1993

העובדות:

1. העוררת רכשה קרקע בשנת 1974 ובשנת 1983 נמכרה הקרקע.
2. המחלוקת מתיחסת לשווי הרכישה משנת 1974, כאשר לטענת מנהל מס שבח יש להקטינה ואילו לטענת העוררת יש להותירה על כנה.
3. במקורה, היתה עיסקת הרכישה בסכום נמוך יותר, אולם בעקבות פסק בוררות בין העוררת לבין המוכרת שהגדיל את שווי העיסקה, הוגשה הצהרה מתקנת ע"י העוררת ובשנת 1980 שולם מלוא סכום מס הרכישה המתחייב משווי העיסקה.
4. המוכרת טענה בפני מנהל מס שבח כי אין להגדיל את השווי וכי השבח לגביה ייקבע עפ"י השווי שהוצהר בשנת 1974. על כך הוגש ערר בפני הוועדה, שקיבלה את עמדת המוכרת ובית המשפט העליון (בע"א 381/80) החזיר את שווי העיסקה לשווי המקורי הנמוך יותר, אלא שהעוררת לא היתה צד לכל אותם הליכים ומבחינתה השומה הגבוהה יותר הפכה לסופית.
5. לטענת העוררת תיקון שומת מס הרכישה ע"י מנהל מס שבח מכוח סעיף 85 לחוק ניתנה לאחר חלוף תקופת ההתיישנות והקטנת המחיר המקורי בטלה מעיקרא.

נפסק:

1. כל העובדות היו ידועות למשיב במועדן ולא היתה מניעה כי יעשה בהן שימוש כלפי העוררת בשעתו.
2. "עובדה חדשה" לענין סעיף 85 מותנית בגילוייה של עובדה שלא היתה ידועה קודם לכן וכי המשיב לא התרשל בגילוייה.
3. אין לקבל את הטענה שפסק הדין של בית המשפט העליון בענין המוכרת מהווה עובדה חדשה לענין סעיף 85.
4. לאור הלכת פאליי, טעותו של פקיד ביחס למצב המשפטי אינה כשלעצמה "עובדה". מכאן שלמשיב לא קיימת עובדה חדשה המקנה לו סמכות לתקן שומה לפי סעיף 85(1) לחוק.
5. תיקון סעיף 85(3) בהוספת "טענה משפטית" אינה חלה במקרה הנדון לאור העובדה שתיקון

השומה בוצע קודם לתיקון החוק ולאור הוראת התחולה של תיקון מס' 71 לפקודה.

6. לאור הלכות פאליי ויעקובוביץ, אין בסעיף 15 לחוק הפרשנות כדי להעניק סמכות כללית לתקן שומות.

7. מכל מקום, פסק הדין של בית המשפט העליון בענין המוכרת לא מהווה טעות משפטית על פיה ניתן לתקן את שומת הרוכשת, משזו לא היתה צד לדין שם.

8. עקרון רציפות המס הקבוע בסעיף 21 לחוק תומך בגירסת העוררת דווקא מששילמה את מס הרכישה לפי השווי הגבוה יותר.

9. עקרון רציפות המס נדחה בפני סופיות השומה הקבועה בסעיף 85 לחוק.

10. הפסד מס למשיב אינו מהווה עילה לקבלת עמדת המדינה וכפי שנפסק בהלכת פאליי שעל בית המשפט להיות נייטרלי וכן שההפסד לאוצר המדינה עלול להתחרש כל אימת שהרשות נדיבה ורחומה.

11. במקרה הנדון גובר "אינטרס ההסתמכות" של העוררת על האינטרס הציבורי לגביית המס.

הערר התקבל

עמ' 232

בפני ועדת ערר לחוק מס שבח מקרקעין
ליד בבית המשפט המחוזי בתל-אביב

עמ"ש 738/90

בפני: כב' השופט א. הומינר - יו"ר
וה"ה מ. לזר ור. סעד - חברים

העוררת: חברת נתיבי אילון בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד סהר

נגד

המשיב: מנהל מס שבח מקרקעין
ע"י ב"כ עו"ד ליבנה

פסק דין

א. הומינר, שופט - יו"ר

1. זהו ערר על החלטת המשיב מיום 27.5.90 (מוצג כ"א בתיק המוצגים), לפיה נדחתה ההשגה אשר הוגשה על ידי העוררת (מוצגים יד' ו-טו' בתיק המוצגים), בה השיגה כנגד החלטת המשיב לתקן את שומת מס השבח של העוררת תוך הסתמכות על הוראות סעיף 85 לחוק מס שבח, תשכ"ג-1963 (להלן - החוק).

הרקע העובדתי

2. הרקע העובדתי העומד בבסיסו של ערר זה, תחילתו בעיסקה בה נרכשו המקרקעין נשוא ערר זה על ידי העוררת (להלן - העיסקה הראשונה), והמשכו במכירת המקרקעין על ידי העוררת לחברת אחים אלקון בע"מ (להלן - העיסקה השניה).

בין לבין שתי העסקאות האמורות התנהלו גם הליכים משפטיים בקשר לעיסקה הראשונה, וזאת הן בפני ועדת הערר לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 (להלן - החוק), והן בפני בית המשפט העליון (להלן - הלכת סטלה), הליכים - אשר העוררת לא היתה צד להם. במהלך הדין הגישו הצדדים רשימת עובדות ופולוגתאות מוסכמות (עמודים 4-8 לפרטיכל) וכן הוגש תיק מוצגים מוסכם ובנוסף נשמעו ראיות בתיק.

3. העיסקה הראשונה

א. בהתאם להסכם (מוצג ט"ז בתיק המוצגים) שנחתם ביום 4.1.74 (להלן - הסכם הרכישה), רכשה העוררת את המקרקעין נשוא הערר, מחברת סטלה - שרותי מכוניות בע"מ, ומחברת סוכנות מכוניות לים התיכון בע"מ (ושתייהן ביחד תקרונה להלן - סטלה).

ענ" 233

ב. מכח סעיף 16 להסכם הרכישה, מונה בורר בין הצדדים על מנת שיקבע את התמורה שעל העוררת היה לשלם לסטלה בגין הקרקע, המבנים אשר עליה, וכן את סכום הפיצוי אשר ישולם לה בגין העתקת המוסך אשר היה בנוי על הקרקע, למקום אחר.

ג. בחודש מאי 1977, ניתן פסק בורר, בו קבע הבורר מחיר נפרד לקרקע מזה ולמבנים שעליה מזה, וכן את הפיצוי בגין העתקת המוסך. פסק דינו של הבורר אושר על ידי בית המשפט המחוזי ביום 26.10.78, ונקבע כי על העוררת לשלם לסטלה סך של 17,631,540 ל"י בערכי נובמבר 1978 (סעיף 2 לרשימת העובדות המוסכמות).

ד. בעקבות אישור פסק הבוררות על ידי בית המשפט, דיווחה העוררת על ביצוע העיסקה למשיב, הגישה שומה עצמית בגין מלוא שווי העיסקה כנקוב בפסק הדין (17,631,540 ל"י), ושילמה ביום 8.8.80 את מלוא סכום מס הרכישה (תוספת מס בשמה דאז) המתחייב משווי העיסקה (סעיף 4 לרשימת העובדות המוסכמות). השומה הפכה לסופית.

ה. המשיב, הוציא לסטלה שומה זמנית לפיה שווי המכירה (שווי הרכישה של העוררת), נקבע לפי הסכום שהוצהר, היינו 17,631,540 ל"י. על השומה האמורה הוגשה השגה על ידי סטלה אשר בהמשך ארחיב הדיבור עליה (סעיף 4 להלן לפסק דין - הליכי סטלה). הליכי סטלה, הסתיימו רק ביום 9.10.85, עת ניתן פסק הדין בבית המשפט העליון בע"א 381/80 מנהל מס שבח נ' סטלה, פ"ד לט(3) 413 (להלן - פסק דין סטלה).

4. העיסקה השניה (נשוא הערר)

א. בינתיים, ובטרם הסתיימו ההליכים המשפטיים בין המשיב לבין סטלה שהיו קשורים בעיסקה הראשונה, מכרה העוררת ביום 11.1.83, את זכויותיה במקרקעין נשוא הערר תמורת סך של 49,363,056 ש"י (מוצג א' בתיק המוצגים) לחברת אחים אלקון בע"מ (להלן "אחים אלקון").

ב. ביום 25.2.83, דווחה העוררת למשיב על מכירת המקרקעין בדרך של שומה עצמית ושילמה את מס השבח בגין המכירה (ראה סעיף 6 לרשימת העובדות המוסכמות ומוצגים ב' וג' בתיק המוצגים).

- ג. שווי הרכישה עליו דיווחה העוררת בעת שמכרה את המקרקעין בעיסקה השניה, היה השווי כפי שדווח בשומת מס הרכישה בעיסקה הראשונה, דהיינו, בסך 1,763,154 ש"י.
- ד. ביום 3.3.83, פנה המשיב לעוררת בדרישה למתן פרטים חסרים לצורך חישוב השבח בעיסקה השניה (מוצג ד' בתיק המוצגים), וביום 25.4.83 השיבה העוררת לדרישת הפרטים החסרים (מוצג ה' בתיק המוצגים).
- ה. לאחר חילופי מכתבים בין ב"כ העוררת והמשיב בתאריכים 27.8.84 ו-31.5.85 (מוצגים ו' ו-ז' בתיק המוצגים), הוציא המשיב לעוררת ולאחים אלון ביום 3.6.85 אישור לרישום בפנקסי המקרקעין (מוצג ח' בתיק המוצגים).

עמ' 234

- ו. השומה העצמית עליה דווחה העוררת בגין העיסקה השניה, הפכה לסופית (סעיף 6 לרשימת העובדות המוסכמות).

5. הליכי סטלה (הקשורים בעיסקה הראשונה)

- א. בחודש פברואר 1979 הגישה סטלה הצהרה למשיב בקשר לעיסקה הראשונה, וביום 29.4.79 הוציא המשיב לסטלה "שומה זמנית", שהתבססה על שווי הרכישה והמכירה של הקרקע והמבנים גם יחד, כולל הפיצוי להעברת המוסך.

על השומה הזמנית הוגשה השגה על ידי סטלה ובעקבותיה שינה המנהל את השומה הזמנית שהוציא להן, והעמיד את שווי המכירה בסכום של 775,277 ש"י, במקום הסך של 1,763,154 ש"י בשומה הזמנית.

במקביל לתיקון שווי המכירה לסטלה, כאמור לעיל, לא תיקן המשיב את שווי הרכישה של העוררת, והשאיר אותו בסכום של 1,763,154 ש"י. סטלה הגישה ערר לוועדת הערר על פי החוק על החלטתו האמורה של המשיב. בפסק הדין שניתן על ידי הוועדה ביום 25.4.80 קיבלה הוועדה את עמדת העוררות שם, לפיה שווי המכירה של המקרקעין בעיסקה הראשונה על ידי סטלה, הינו 1,763,154 ש"י, ולא 775,277 ש"י כעמדת מנהל מס שבח.

על פסק דינה הנ"ל של וועדת הערר הוגש ערעור מטעם המשיב לבית המשפט העליון וזה ניתן ביום 9.10.85. פירוט נרחב יותר בענין השתלשלות העובדות הקשורות בעיסקה הראשונה מוצאים אנו בפסק הדין סטלה ובערר זה הובאו העובדות בקצרה.

בעקבות פסק דין סטלה, נקבע שווי המכירה של המקרקעין בעיסקה הראשונה, לצורך תשלום מס שבח על ידי סטלה, בסכום של 775,277 ש"י. למרות שהמשיב הקטין בהחלטתו בהשגה שהגישה סטלה את שווי המכירה והעמיד אותו על סך של 775,277 ש"י, הרי בכל הקשור לעוררת נשארה שומת מס הרכישה עומדת על כנה ולא הוקטן לה שווי הרכישה וזאת עד ליום 21.11.85.

6. תיקון השומות לעוררת

- א. ביום 21.11.85, הוציא המשיב לעוררת שומת מס רכישה מתוקנת (מוצג י' בתיק המוצגים), לגבי העיסקה הראשונה הנושאת כותרת: "הודעת שומה סופית לפי סעיף 85 לחוק מס שבח

מקרקעין, תשכ"ג-1963".

בהודעה זו הוקטן שווי הרכישה של המקרקעין בעיסקה הראשונה לסכום של 775,277 ש"י (להלן - שומת מס רכישה).

ענמ' 235

מוסכם בין הצדדים כי טרם הוחזר לעוררת סכום כלשהו בגין תיקון מס הרכישה בעיסקה הראשונה (סעיף 8 לעובדות המוסכמות).

ב. ביום 21.1.86, הוצאה לעוררת שומת מס שבח מתוקנת לגבי העיסקה השניה (מוצג ט' בתיק המוצגים). שומה זו הוצאה תחת הכותרת "הודעת שומה סופית לפי סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין תשכ"ג-1963", ובמסגרתה הוקטן שווי הרכישה של המקרקעין (נשוא ערר זה), והועמד על הסך של 775,277 ש"י (ראה סעיף 10 לעובדות המוסכמות) (להלן - שומת מס שבח).

ג. בין השנים 1986-1989 התנהלה בין העוררת והמשיב חליפת מכתבים (מוצגים יא'-יג' בתיק המוצגים), כאשר ביום 3.1.89, הגישה העוררת השגה (מוצגים יד' טו' בתיק המוצגים) על החלטת המשיב מיום 21.1.86 (מוצג ט' בתיק המוצגים), בה הקטין המשיב את שווי הרכישה של המקרקעין בעיסקה השניה נשוא הערר, לסכום של 775,277 שקלים.

ד. ביום 27.5.90, דחה את ההשגה שהוגשה על ידי העוררת (מוצג כא' בתיק המוצגים).

אין מחלוקת על כך, כי כתוצאה מתיקון שומת השבח של העוררת בעיסקה נשוא ערר זה (העיסקה השניה), בה הופחת שווי הרכישה מסכום 1,763,154 ש"י לסך 775,277 ש"י, גדל סכום מס השבח אשר על העוררת לשלם בגין מכירת המקרקעין.

מכאן הערר.

7. טענות העוררת

א. המשיב, חרג מסמכותו לפי סעיף 85 לחוק, בכך שהוציא לעוררת שומה המתקנת את שווי הרכישה של המקרקעין בעיסקה הראשונה, כ-7 שנים לאחר שהעיסקה הראשונה הושלמה, בעוד שסעיף 85 לחוק מאפשר למשיב לתקן שומה סופית תוך 4 שנים בלבד מיום שנעשתה השומה.

אשר על כן, אין כל משמעות להחלטתו זו של המנהל (מוצג י' בתיק המוצגים), ולצורך מכירת המקרקעין בעיסקה השניה, עומד בעינו שווי הרכישה עליו דיווחה העוררת בעיסקה הראשונה בסך של 1,763,154 ש"י.

ב. אין בעובדה כי המשיב התדיין עם סטלה בקשר עם שווי המכירה של המקרקעין בעיסקה הראשונה, כדי להשפיע על סופיות השומה של העוררת אשר לא היתה צד לאותן התדיינויות. המשיב, יכול היה לנקוט במספר הליכים במשך התקופה העומדת לרשותו לפי סעיף 85 לחוק, לרבות צירוף העוררת כצד להליכים שהתקיימו בין המשיב ובין סטלה. משלא עשה כן המשיב, אין הוא יכול לאחר 7 שנים לתקן את שומת מס הרכישה של העוררת בעיסקה הראשונה, על ידי הקטנת שווי הרכישה.

ג. הואיל ושווי הרכישה שנקבע בעיסקה הראשונה בסך 1,763,154 ש"י עומד בעינו הרי בהתאם לסעיף 21(ב) לחוק, ובהתאם לעקרון רציפות המס, יש לראותו כשווי הרכישה לצורך חישוב השבח במכירת המקרקעין בעיסקה השניה.

ד. לצורך הכרעה בשאלה מהו שווי הרכישה הנכון של המקרקעין, יש להעדיף את שומת מס הרכישה של העוררת בעיסקה הראשונה, על פני שומת מס השבח שנקבעה לסטלה, שכן המשיב טעה כאשר בשומת מס השבח שהוציא לסטלה ולסוכנות לים הפחית את שווי המבנים משווי המכירה, וזאת אף בהסתמך על דבריה של כב' המשנה לנשיא מ. בן פורת בפסק דין סטלה (שם, בעמודים 418-420).

ה. פסק דין סטלה, אינו בגדר "עובדה חדשה" כמשמעותה בסעיף 85(1) לחוק. לחילופין, עובדה זו נולדה לאחר עשיית השומה נשוא העיסקה הראשונה ו/או השניה, ועל כן איננה יכולה להוות בסיס לתיקון השומה לפי סעיף 85(1) לחוק.

ו. תיקון שומת העוררת בעיסקה השניה על ידי המשיב, אינו בא בגדר סעיף 85(3) לחוק מהסיבות הבאות:

(א) תיקון השומה נעשה קודם שתוקן סעיף 85(3) לחוק ועוד לפני שהוקנתה למנהל הסמכות לתקן שומה באם נתגלתה "טעות בשומה".

(ב) המשיב לא טעה טעות משפטית בעת שקיבל את שווי הרכישה עליו דווחה העוררת בעיסקה הראשונה ובהתאם, בעיסקה השניה.

ז. יש להעניק משקל כבד לאינטרס ההסתמכות של העוררת ועל כן יש להעדיף את שווי הרכישה עליו דווחה העוררת בעיסקה הראשונה על פני השווי שנקבע לצורך חישוב מס השבח של סטלה לאחר שניתן פסק דין סטלה.

ח. התנהגות המשיב בקשר עם הליכי תיקון השומות נשוא העיסקה הראשונה ו/או השניה, אשר לוותה ביצירת מצגי שווא ובהפעלת זרוע הגביה במקביל, נגועה בחוסר סבירות ובחוסר הגינות, וגם מטעם זה אין להכשיר את הליכי תיקון השומות נשוא ערר זה.

8. טענות המשיב

א. משאיר בית המשפט העליון בפסק דין סטלה את החלטת המשיב בהשגה שהגישה סטלה בעיסקה הראשונה, ולפיו שווי המכירה של המקרקעין בעיסקה הראשונה אינו כולל את שווי המבנים והפיצוי בגין העתקת המוסך, הרי סכום זה של 775,277 ש"י יהא שווי הרכישה בחישוב השבח בעיסקה השניה, וזאת בהתבסס על סעיף 21(ב) לחוק ולפי עקרון רציפות המס.

עמ' 237

ב. פסק דין סטלה, הינו בגדר עובדה חדשה לצורך סעיף 85(1) לחוק.

ג. סעיף 85(3) לחוק, לאחר שתוקן בתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 71), התשמ"ז-1986 (להלן - תיקון 71), חל רטרואקטיבית בהתאם להוראות המעבר, ועל כן הוא מאפשר למשיב לתקן את שומת העוררת בשל טעות משפטית.

ד. למשיב סמכות כללית לתקן טעויות לפי סעיף 15 לחוק הפרשנות תשמ"א-1981 (להלן - חוק הפרשנות), וסעיף 85(3) לחוק אינו בא אלא להבהיר את היקף הסמכות.

ה. שילובם של פסק דין סטלה וסעיף 21(ב) לחוק, מהווים שיקולים רבי משקל, שיש להעדיפם על אינטרס ההסתמכות של העוררת אפילו לא ניתנת שומת מס הרכישה בעיסקה הראשונה לתיקון על פי סעיף 85 לחוק.

9. החוק

בסעיף 85 לחוק, כפי שעמד בתוקפו עד ליום 16.10.86, נקבע כי:

"85. המנהל רשאי בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79 ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, 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.
3. נתגלתה טעות סופר בשומה".

בסעיף 26(2) לתיקון מספר 71 תוקנו הוראות סעיף 85(3) לחוק באופן הבא:

"בסעיף 85(3), המילה "סופר" - תימחק".

משמע לאחר התיקון האמור תהא זו לשונו של סעיף 85(3) לחוק:

"נתגלתה טעות בשומה".

בסעיף 35(יב) לתיקון 71 נקבע כי:

"תחולתו של סעיף 26(2) מיום פרסומו של חוק זה גם לגבי טעויות שארעו לפני כן".

תיקון 71 פורסם ביום 16.10.86.

עמ' 238

בע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח (פד"א יט 248; להלן - פסק דין יעקובוביץ), נפסק לגבי היחס בין מרכיבי השונים של סעיף 85 לחוק כדלקמן (שם, בעמ' 251 סעיף 8):

"כאשר נתגלתה עובדה חדשה - סמכות התיקון היא על פי סעיף 85(1); כאשר נמסרה הצהרה לא נכונה - סמכות התיקון היא על פי סעיף 85(2) (ויש לשים לב - שני המקרים הללו אינם בגדר טעויות רגילות, אלא עניינם בהחלטות שנתקבלו על סמך מידע חסר או מידע כוזב); כאשר נפלה טעות כלשהי בין אם עובדתית ובין אם משפטית - סמכות התיקון היא על פי סעיף 85(3)".

10. נקודת מוצא

בטרם ארחיב את הדיבור בשאלה האם בכלל קמה הזכות למשיב לעשות שימוש בהוראות סעיף

85(1) או (3) לחוק, מן הראוי להדגיש כי יש לבחון שאלה זו מכל בחינה שהיא לאור נקודת המוצא המרחפת מעל כל מערכת היחסים שבין העוררת והמשיב בענייננו, לאמור: המשיב בעצמו, בהחלטה שנתן ביום 10.7.79, בתגובה להשגה שהגישה סטלה בעיסקה הראשונה, קבע את שווי המכירה של המקרקעין לסטלה בסך של 775,277 ש"י. ואולם, בכל הקשור ביחסים שבין המשיב והעוררת, התעלם המשיב, משיקולים השמורים עימו, מהשווי שקבע לסטלה, והשאיר את שווי הרכישה של העוררת בסך 1,763,154 ש"י על כנו.

זאת למרות שכל העובדות היו ידועות למשיב עוד בשנת 1979, והוא עצמו עשה בהן שימוש במישור היחסים שבינו ובין סטלה, ולא היתה כל מניעה מצידו לקבוע לעוררת שווי רכישה זהה כבר בשנת 1979.

נקודת המוצא האמורה, די בה כדי להשמיט את הקרקע תחת כל טענותיה של ב"כ המשיב בענייננו, שכן במקביל לקביעת שווי מכירה של 775,277 ש"י לסטלה, היה על המשיב לקבוע שווי זהה לעוררת.

תיקון שומה בשל קיומן של עובדות חדשות

11. בעמ"ש 629/90 מיכה טל נ' מנהל מס שבח (לא פורסם: להלן - פסק דין מיכה טל), נדונה השאלה אימתי נאמר כי נתגלו למבקש את תיקון השומה, עובדות חדשות כמשמעותן בסעיף 85 לחוק, ונפסק שם על ידי הוועדה בראשותי כי:

"המבחנים אשר ישמשו אותנו לשם הכרעה בשאלה האם נתגלו לעורר עובדות חדשות כמשמעותן בסעיף 85 לחוק, הם אותם המבחן אשר מנחים את בית המשפט בבואו להכריע בשאלה האם ניתן להביא בפני ערכאת הערעור ראיות נוספות שמטרתן להוכיח עובדה שארעה לפני מתן פסק הדין... כעולה מן ההלכה, הרי תיקון שומה על פי סעיף 85 לחוק בשל גילוייה של עובדה חדשה, יעשה רק מקום שהמבקש יוכיח כי עובדה זו לא היתה ידועה לו קודם לכן, וכי לא התרשל בגילוייה כאשר החובה המוטלת עליו היא חובת השקיפה הראויה" (ההדגשה במקור - א.ה.).

ענ' 239

12. נשאלת כעת השאלה האם בפועל נתגלו בענייננו עובדות חדשות כמשמעותן בסעיף 85 לחוק, אשר מקנות למשיב את הזכות לתקן את שומת מס השבח של העוררת (בעיסקה השניה).

לטענת ב"כ המשיב (עמ' 8 לסיכומיו סעיף 5.1): "מתן פסק הדין בע"א סטלה, בו נקבע סופית מהו השווי לענין מס שבח ברכישה (בעיסקה הראשונה - א.ה.), הינו בגדר עובדה חדשה, שנוצרה ב-10/85, המקימה את סמכותו של המשיב לתקן את השומה הסופית במסגרת סעיף 85(1) לחוק".

דין טענתה הנ"ל של ב"כ המשיב להידחות מן הטעמים הבאים:

א. לאור נקודת המוצא, היינו: לאור העובדה כי המשיב ידע לקבוע לסטלה עוד ביום 10.7.79, את שווי המקרקעין בסכום של 775,277 ש"י.

לא נהיר לי כלל, מדוע היה זקוק המשיב לפסק דין סטלה שניתן ביום 9.10.85 על מנת לקבוע לעוררת שווי זהה לזה שנקבע לסטלה.

ב. פסק דין סטלה אינו מהווה "עובדה" ממערכת העובדות המהוות בסיס לשומה ועל כן אין הוא בגדר עובדה חדשה שנתגלתה למשיב.

זאת לאור ההלכה שנפסקה בע"א 417/74 מנהל מס שבח נ' פאליי (פ"ד כט(1) 681; להלן - פסק דין פאליי). העובדות שם היו כלהלן: המשיב קבע את יום הרכישה לפי סעיף 29 לחוק, במקום לפי סעיף 26 לחוק, וזאת למרות שכל העובדות היו ידועות לו בעת שקבע את יום הרכישה.

בקשתו של המנהל לתקן את השומה לפי סעיף 85 לחוק נדחתה מאחר שכל העובדות היו ידועות לו בטרם הוציא את השומה, וערעורו לבית המשפט העליון נדחה, וכך נאמר שם מפי כב' השופט ויתקון (בעמ' 684 מול האות א'):

"לכן טען המנהל שטעותו המשפטית של הפקיד, שטיפל בשומה, היא אשר צריך לראות בה עובדה חדשה שנתגלתה. ועדת הערר דחתה טענה זאת, ואין תימה בכך. טעותו של הפקיד ביחס למצב המשפטי אינה כשלעצמה "עובדה" ממערכת העובדות המהוות בסיס לשומה.

בזה נסתם הגולל על מאמצו של המנהל להצדיק את תיקון השומה בגילוי עובדה חדשה" (ההדגשה שלי - א.ה.).

ג. בענייננו, כל התשתית העובדתית נשוא ערר זה, לרבות חוזה הרכישה של המקרקעין בעיסקה הראשונה (מוצג ט"ז בתיק המוצגים), ולרבות כל הפרטים החסרים שנדרשה העוררת להמציא למשיב בעיסקה השניה (מוצגים ד' וה' בתיק המוצגים), היתה מונחת לפני המשיב וידועה לו עוד בטרם הפכה שומת העוררת בעיסקה השניה, נשוא ערר זה, לסופית.

מכל האמור לעיל, עולה כי למשיב לא נתגלתה כל עובדה חדשה המקנה לו סמכות לתקן את שומת העוררת לפי סעיף 85(1) לחוק.

עמ' 240

לאור מסקנתי האמורה, נתייטר הצורך לדון בטענתו החילונית של ב"כ העוררת, כי גם אם נשקיף על פסק דין סטלה כעובדה חדשה, הרי היא נולדה לאחר עשיית השומה נשוא העיסקה הראשונה ו/או השניה, ועל כן איננה יכולה להוות בסיס לתיקון השומה לפי סעיף 85(1) לחוק.

טעות משפטית

13. כאשר אנו באים לבחון את השאלה האם רשאי המשיב להסתמך על החלופה של סעיף 85(3) לחוק, בכל הקשור לתיקון שומת מס השבח של העוררת, הרי התייחסותנו לנושא זה, הינה בעלת שני היבטים:

הראשון - האם הוראות סעיף 85(3) לחוק בנוסחן המקורי לפני תיקון (ביום 21.10.86), איפשרו למשיב לתקן את שומת מס השבח בשל טעות משפטית; והאם, תיקון סעיף 85(3) לחוק, הכשיר למפרע את תיקון שומת מס השבח על ידי המשיב שנעשה בתקופת חיותו של סעיף 85(3) המקורי. ואילו **ההיבט השני** מתמצה בשאלה האם לגופו של ענין, טעה המשיב טעות משפטית כמשמעותה בסעיף 85(3) לחוק.

אדון בטענות אלה כסדרם.

ההיבט הראשון (פרשנות סעיף 85(3) לחוק)

14. סעיף 85(3) לחוק תוקן ביום 16.10.86 (בתיקון 71 לפקודת מס הכנסה), ונקבע שם כי תחולתו של התיקון מיום פרסומו של התיקון "גם לגבי טעויות שארעו לפני כן" (סעיף 35(יב) לתיקון 71).

בענייננו, המשיב, בהסתמך על הוראות סעיף 85(3) לחוק, **תיקן** את שומת מס הרכישה של העוררת (נשוא העיסקה הראשונה), ביום 21.11.85 (מוצג י' בתיק המוצגים); ואילו את שומת מס השבח של העוררת (נשוא העיסקה השניה), תיקן המשיב **ביום 21.1.86** (מוצג ט' בתיק המוצגים) גם כן בהסתמך על סעיף 85 לחוק.

היינו, תיקון שומת השבח של העוררת בעיסקה השניה, שהינה נשוא ערר זה, נעשה עוד קודם שפורסם תיקון 71.

השאלה הראשונה הצריכה הכרעה, הינה, האם רשאי היה המשיב ביום 21.1.86, לתקן את שומת מס השבח בעילה של טעות משפטית, וזאת בהסתמך על נוסחו המקורי של סעיף 85(3) לחוק אשר איפשר לתקן שומה רק בעילה של טעות סופר.

התשובה לכך היא שלילית, וזאת מאחר שאין המדובר בענייננו בתיקון עקב טעות סופר. נשאלת כעת השאלה, האם תחולתו הרטרואקטיבית של תיקון 71, יש בה כדי להכשיר למפרע את תיקון שומת מס השבח על ידי המשיב. התשובה לכך גם היא שלילית, וזאת מן הנימוקים הבאים:

עמ' 241

בסעיף 35(יב) לתיקון 71, נקבע כי תחולתו של תיקון סעיף 85(3) לחוק הינה רטרואקטיבית **"לגבי טעויות שארעו"** לפני יום פרסומו של החוק - 21.10.86. לא נאמר שם כי תחולתו רטרואקטיבית **"לגבי שומות שתוקנו"** בעילה של טעות משפטית לפני יום פרסומו של תיקון 71.

רוצה לומר - תיקון 71, לא הכשיר את תיקון שומת מס השבח שבוצע על ידי המשיב טרם שפורסם תיקון 71; למרות שיתכן כי המשיב היה רשאי לאחר שפורסם תיקון 71, לתקן פעם נוספת את שומת המשיב בעילה של טעות משפטית, אולם הוא לא עשה כן. בניסבות אלה לא יחולו הוראות סעיף 85(3) לחוק המתוקן על שומת מס השבח שנערכה על ידי המשיב עובר לפרסום תיקון 71.

ב"כ המשיב, בהיותה ערה לבעייתיות בהחלת תיקון 71 בענייננו, וזאת מאחר ולא הוצאה על ידי המשיב שומה מתקנת לפי סעיף 85(3) לחוק לאחר שתוקן, טענה כי לא היה כל צורך בכך וסמכה את טענתה זו על הדברים שנאמרו בעמ"ש 34/87 **טלישבסקי נ' מנהל מס שבח** (מיסים ד/1 ה-210 בעמוד ה-213) לפיהם:

"אין כאן שאלה של רטרואקטיביות... כי לא מדובר כאן בהטלת מס או הגדלתו, אלא בסמכות המשיב לתקן טעות קיימת. יתר על כן רטרואקטיביות בכגון זה הוכרה במפורש על ידי המחוקק עצמו...".

אין בדברים אלה כדי לסייע בידי ב"כ המשיב ומקובלים עלי דברי ב"כ העוררת לפיהם (בעמוד 13 לסיכומיו סעיף 5.7):

"נכון כי ישנה הוראת מעבר בתיקון לסעיף 25(3) לחוק מס שבח, המחילה את התיקון רטרואקטיבית, אך בתנאי כי הודעת השומה המתקנת הוצאה אחר פרסום התיקון הכולל את הוראת המעבר".

לסיכום: מכל האמור לעיל, עולה המסקנה כי לא קמה למשיב כל זכות בעת שתיקן את שומת מס השבח של העוררת לעשות כן בנימוק של טעות משפטית לפי סעיף 85(3) לחוק.

15. טענה נוספת שהעלתה ב"כ המשיב, היא כי למשיב נתונה סמכות כללית מכח סעיף 15 לחוק הפרשנות לתקן שומות, וכי סעיף 85(3) לחוק אינו בא אלא להבהיר את היקף הסמכות. מכאן שהמשיב היה מוסמך לתקן את שומת העוררת בעילה של טעות משפטית עוד קודם שפורסם תיקון סעיף 85(3) לחוק.

דין טענתה הנ"ל של ב"כ המשיב להידחות.

בפסק דין פאליי אמר כב' השופט ויתקון (בעמ' 685 מול האות ב')::

עמ' 242

"ברור שהסמכות לתקן שומה בשל טעות טעונה הסדר חקיקתי, ומשאמר המחוקק את דברו, כפי שעשה בסעיף 85, אין סמכות "טבועה" ובלתי גדורה יכולה לדור עמה בכפיפה אחת".

בהתייחסו לדברים אלה אמר כב' השופט ברק בפסק דין יעקובוביץ (שם, בעמ' 252):

"דברים אלו יתכן והיו יפים לתקופה בה נאמרו, טרם תיקון סעיף 85(3), שאז ניתן היה ללמוד מהסעיף על כוונה לסטות מההלכה הכללית בדבר הסמכות לתקן טעויות. אך כיום אין כל מניעה, ואף יש טעם רב לראות את הסמכות הכללית ואת הסמכות הספציפית שבחוק כמשלימות זו את זו".

ועל דברים אלה של כב' השופט ברק, סומכת ב"כ המשיב את טענתה לענין הסמכות הכללית הנתונה למשיב לתקן את שומות העוררת.

נראה לי, כי מאחר שתיקון שומת העוררת על ידי המשיב נעשה קודם שתוקן סעיף 85(3) לחוק (בתיקון מס' 71), הרי שהדברים שנאמרו לעיל בפסק דין פאליי, עומדים בתוקפם לענייננו ולפיהם סמכות המשיב בעת שתיקן את שומת העוררת היתה גדורה במסגרת הוראות סעיף 85(3) לחוק.

בהתאם לכך נמצא כי בעת שהמשיב תיקן את שומת מס השבח של העוררת קודם לפרסום תיקון מס' 71 לפקודה, הרי לא היתה לו הסמכות לעשות כן בעילה של טעות משפטית.

לא זו אף זו: אף אם אצא מתוך הנחה כי המשיב היה מוסמך גם טרם תיקון סעיף 85(3) לחוק, לתקן את שומת העוררת בעילה של טעות משפטית, וזאת מכח סמכותו הכללית הרי אין אני סבור כי טעותו של המשיב עולה כדי טעות משפטית, כפי שטוענת ב"כ המשיב, ועל כך אפרט בהרחבה בהמשך הדברים.

ההיבט השני (האם טעותו של המשיב הינה טעות משפטית)

16. השאלה הבאה אשר ברצוני לדון בה, קשורה בטענתה של ב"כ המשיב לפיה טעה המשיב טעות משפטית בעת שקבע את מלוא התמורה בעיסקה הראשונה (1,763,154 ש"י) כשווי הרכישה לצורכי העיסקה השניה, וכך מנמקת ב"כ המשיב את טענתה (עמ' 9 לסיכומי המשיב):

"אם טעה המשיב בקבעו את מלוא התמורה בעיסקה הראשונה כשווי הרכישה בעיסקה השניה, אם טעה בכך שלא קבע את שווי הרכישה בסכום שנקבע בהחלטתו בהשגתה של סטלה, או אם טעה בסברו שכיוון שהחלטתו לגבי שווי הרכישה בוטלה על ידי ועדת הערר

וטרם נדונה על ידי בית המשפט העליון, הרי שאין הוא רשאי להתבסס עליה ולפעול לפיה כהוראת סעיף 21(ב) לחוק - הוא רשאי לתקן טעותו בהתבסס על סעיף 85(3) לחוק".

עמ' 243

תאמר האמת, כי לא ירדתי לסוף דעתה של ב"כ המשיב באשר למהות הטעות המשפטית של המשיב, אשר אליבא דב"כ המשיב מהווה נימוק חליפי לתיקון שומת העוררת, זאת מאחר שיש בה משום התעלמות מנקודת המוצא כפי שעמדתי עליה לעיל.

17. בעת שאני דן בטענתה הנ"ל של ב"כ המשיב, מן הראוי להביא מדבריו של מר יהודה שפירא שהינו השמאי הראשי במשרדו של המשיב. לדבריו, שומת מס השבח של העוררת תוקנה בעקבות פסק הדין שניתן בבית המשפט העליון בענין סטלה, ואשר אישר סופית את השומה שהוציא המשיב לסטלה בעקבות מכירת המקרקעין מסטלה לנתיבי איילון, ואלה דבריו (עמוד 17 לפרטיכל שורות 26-31):

"פעלתי על פי הקביעה האמורה, היות וזאת היתה השומה הראשונית שעליה הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי, וכאשר בית המשפט המחוזי קיבל את הערר שהוגש על ידי חברת סטלה הרי שווי המכירה שנקבע בשומתנו הראשונית השתנה, כתוצאה מפסיקת וועדת הערר".

ובהמשך (בעמוד 18 לפרטיכל שורות 5-7) אומר מר שפירא:

"ש.ת. ראיתי את עצמי חייב לחזור לשומה המקורית ולקבוע את הסכום שקבענו בשומה הראשונית כשווי הרכישה במכירה העתידית על פי סעיף 21 לחוק".

משמע, עמדתו של המשיב, הינה, שרק בעקבות מתן פסק דין סטלה, קמה הזכות לתקן את השומה שהוצאה על ידו לעוררת בעיסקה השניה.

נימוקיו של המשיב, באשר לסיבות שהביאו אותו לתיקון השומה אינן מקובלות עלי כלל ועיקר, ואין הן יכולות לשמש בסיס לתיקון שומת מס השבח של העוררת בעילה של טעות משפטית, מאחר שכזו לא קיימת כלל בענייננו לאור נקודת המוצא שהרחבתי עליה את הדיבור לעיל.

18. פסק דין סטלה, לא איפשר בשום פנים ואופן למשיב לעשות שימוש בהוראות סעיף 85(3) לחוק ולתקן את שומת המשיב וזאת מן הנימוקים הבאים:

א. העוררת, לא היתה צד לפסק הדין סטלה ולכן אין בקביעותיו של פסק דין סטלה כדי להקנות זכות למשיב לתקן את שומת מס השבח של העוררת, כפי שעשה.

ב. המשיב היה יכול להעלות את טענתו לפיה הוא חזר לשומה המקורית בעקבות פסק הדין סטלה, רק אם היה מתקן במועד שנקבע על פי סעיף 85 לחוק את שומת מס הרכישה של העוררת בעיסקה הראשונה.

עמ' 244

אם נזכור הרי בעיסקה הראשונה תיקן המשיב את שומת מס השבח של סטלה בלבד, ומשיקוליו הוא בחר באותה תקופה לקבל את שומת מס הרכישה שהוגשה על ידי העוררת לגבי אותם מקרקעין.

במצב דברים זה, לא תשמע טענתו של המשיב לפיה הוא פעל או היה בכלל רשאי לפעול בהוצאת שומת מס השבח המתוקנת, לאחר שבית המשפט העליון הפך את קביעת וועדת הערר בענין סטלה.

משבחר המשיב משיקולים השמורים עמו, שלא לתקן את שומת מס הרכישה המקורית של העוררת, אלא עשה כן רק לאחר חלוף המועד של ארבע שנים, הרי לא תישמע כעת טענתו לפיה הוא יכול בעקבות פסק הדין סטלה לתקן את שומת מס השבח של העוררת.

ג. בכל מקרה, אין ליישם את פסק דין סטלה רטרואקטיבית שכן בהתאם לפסק הדין מיכה טל הרי הלכה שנפסקה בבית המשפט העליון יש ליישם באופן פרוספקטיבי לצורך בחינת הטעות המשפטית; זאת מאחר שאין זה רצוי לאפשר, לא לציבור הנישומים ולא לרשויות המס לתקן שומות בעילה של טעות משפטית על פי סעיף 85(3) לחוק, כל אימת שבית המשפט העליון יפסוק הלכה חדשה.

19. גם אם אתעלם מכל אשר נקבע על ידי בפסק דין זה, הרי עדיין תשאל השאלה האם המשיב הוכיח כי טעה טעות משפטית לגופו של ענין כאשר קבע לעוררת את שווי הרכישה בעיסקה הראשונה ו/או השניה בסכום של 1,763,154 ש"י, היינו בסכום הכולל גם את שווי המבנים שנבנו על הקרקע וכן את סכום הפיצויים בגין העתקת המוסך.

בנושא זה לא הובאו כל ראיות שהן על ידי המשיב והוא סומך אך ורק על התוצאה הסופית כפי שנקבעה בפסק דין סטלה, כאשר הוא מתעלם מן העובדה כי שאלה זו לא הוכרעה שם.

בהקשר לנ"ל מן הראוי להביא מדבריה של כב' המשנה לנשיא מ. בן פורת, אשר היתה סבורה שם כי דווקא השומה המקורית שהוציא המשיב לסטלה, ואשר בה נכלל שווי המבנים כחלק מהתמורה, היא השומה הנכונה.

וכדבריה (בעמ' 419 לפסק הדין מול האותיות א ו-ז):

"נוטה אני לחשוב, שדווקא השומה הזמנית היא המבוססת על פירוש נכון של החוק.... לפיכך, לא היתה לכאורה סיבה טובה להימנע מהטלת מס שבח על מכירת המבנים בענייננו".

כב' השופט ד' לזין הסכים עם דבריה של כב' המשנה לנשיא מ. בן פורת, ואילו כב' השופט בך אשר הסכים גם כן לפסק דינה של כב' המשנה לנשיא מ. בן פורת אמר (עמוד 420 מול האות ה'):

"אולם כשלעצמי, אין אני רואה צורך להביע דעה בשאלה, אם צדק המנהל, כאשר החיל בשומתו הסופית את תשלום מס השבח על הקרקע בלבד, תוך התעלמות מהמבנים שהוקמו עליה.

נקודה זו לא הועלתה ולא נדונה בערעור זה, כפי שצויין גם על ידי המשנה לנשיא, ועל כן הייתי משאירה בצריך עיון".

דעתי היא כי לאור דברי כב' המשנה לנשיא מ. בן פורת, ולאור העובדה שהעוררת בענייננו לא היתה צד להתדיינות שבין סטלה ובין המשיב, ולמעשה נמנע ממנה מלהתגונן כראוי כנגד קביעת השווי על ידי המשיב, הרי המשיב מנוע היום מלהפחית את שווי הרכישה של העוררת. קבלת טענות המשיב תגרום לקיפוח העוררת מבחינה זו שהמשיב יגלגל עליה את תשלום מס השבח בגין ההפרש בשווי הרכישה, תשלום שבו לכאורה היתה אמורה לשאת סטלה, וזאת כדעת הרוב כפי שהובעה בדברי כב' המשנה לנשיא מ. בן פורת (שם, בעמ' 420 מול האות א'):

"אולם, משהוציא המנהל, ולו גם בטעות, את השומה החדשה, הפוטרת את "עיסקת" מכירתם של המבנים מתשלום מס שבח, החלטה המטיבה עם המשיבות, אין מקום שנתערב בדבר במסגרת הערעור המונח לפנינו, ערעור הסב כל כולו על השאלה, אם המנהל מוסמך היה לסטות בעת הדין בהשגה מעבר לפרטים, שעליהם חלקו המשיבות בהשגתן".

20. עקרון רציפות המס

סעיף 21 לחוק קובע בזו הלשון:

"(א) בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב המס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) -

נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לענין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח - השווי שנקבע כאמור".

מחד, טוענת ב"כ המשיב כי לאור סעיף 21 לחוק ולאור עקרון הרציפות, הרי יש לראות בשווי המכירה, שנקבע בסופו של דבר בפסק דין סטלה לצורך תשלום מס השבח בעיסקה הראשונה, כשווי הרכישה לצורך העיסקה השניה.

מאידך, טוען ב"כ העוררת כי סעיף 21 לחוק ועקרון הרציפות תומכים דווקא בגירסתו, שכן הואיל ושומת מס הרכישה של העוררת בעיסקה הראשונה הפכה לסופית, והואיל וחלפו ארבע שנים מאז שנערכה ללא שתוקנה על ידי המשיב, הרי יש להעדיף את שווי הרכישה שנקבע בשומת מס הרכישה המקורית של העוררת בעיסקה הראשונה - על פני שווי המכירה שנקבע בשומה שהוצאה לסטלה בעקבות פסק דין סטלה.

עמ' 245

נראה לי, כי המחלוקת העומדת בבסיס הדיון באשר לפרשנות שיש ליתן להוראות סעיף 21(ב) לחוק היא כלהלן: האם לאור העובדות שבענייננו, גוברות הוראות סעיף 21(ב) לחוק על פני הוראות סעיף 85 לחוק. היינו, האם יש לראות בשווי המכירה שנקבע לסטלה כמחייב את העוררת בעסקה השניה, אפילו הפכה שומת מס הרכישה של העוררת לסופית ובלתי ניתנת לתיקון אף מכח הוראות סעיף 85 לחוק.

לדעתי, הרי בענייננו גוברות הוראות סעיף 85 לחוק על פני הוראות סעיף 21(ב) לחוק ואסביר את דבריי:

סעיף 21(א) לחוק קובע כי:

"... שווי הרכישה של זכות במקרקעין לענין חישוב השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר".

משמע, ההוראה הכללית נקובה בסעיף 21(א) לחוק, ולפיה שווי הרכישה של הרוכש הוא השווי המחייב בעת מכירת המקרקעין על ידו.

ובעניינו, השווי הקובע לענין חישוב השבח והמס של העוררת בעסקה השניה הוא שווי הרכישה שנקבע לעוררת בשומת מס הרכישה המקורית שהגישה בקשר לעסקה הראשונה.

נכון אמנם, כי הוראות סעיף 21(ב) לחוק, מסייגות את ההוראה הכללית הקבועה בסעיף 21(א) לחוק ונאמר בה כי:

"נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לענין מס שבח, יהיה שווי הרכישה לענין חישוב השבח - השווי שנקבע כאמור".

בהתבסס על הוראות סעיף 21(ב) לחוק טוענת ב"כ המשיב כי משנקבע בעקבות פסק דין סטלה שווי המכירה לענין חישוב השבח של סטלה הרי שווי זה מחייב אף את העוררת בעסקה השניה.

דין טענתה זו של ב"כ המשיב להידחות.

הסייג הקבוע בסעיף 21(ב) לחוק לא יחול מקום שבו שומת מס הרכישה של העוררת הפכה לסופית ובלתי ניתנת לתיקון לפי הוראות סעיף 85 לחוק לאמור; הואיל וחלפו ארבע שנים מאז הפכה שומת מס הרכישה המקורית של העוררת לסופית, ועל כן לא ניתן לתקנה לאור סעיף 85 לחוק, הרי היא המחייבת בענייננו וזאת מכח ההוראה הכללית הנקובה בסעיף 21(א) לחוק.

ענ' 246

המשיב, בהיותו ער למכשול העומד בפניו לאור הוראות סעיף 21(א) לחוק, ולאור חלוף ארבע השנים הנקובות בסעיף 85 לחוק, ניסה להתגבר על מכשול זה בכך שהוציא לעוררת שומת מס רכישה מתוקנת לאחר חלוף ארבע שנים ואשר בה הפחית את שווי הרכישה של העוררת והעמידו על הסך שנקבע לסטלה.

הואיל והמשיב אינו יכול בשל הנימוקים שפירטתי לעיל, לתקן את שומת מס הרכישה של העוררת בעסקה הראשונה, הרי במקביל אין הוא יכול כיום לתקן את שומת מס השבח של העוררת בעסקה השניה.

21. הפסד מס למשיב

ב"כ המשיב, ניסתה להתגבר על המכשולים העומדים בפני המשיב בניסיונו לתקן את שומת מס השבח של העוררת, והעלתה בסיכומיה את הטענה הבאה לפיה (עמוד 12 לסיכומיה בסעיף 7.2):

"אם לא תתוקן (שומת מס השבח של העוררת - א.ה.) יוצר הפרש נכבד מאד שלא ימוסה בין מחיר המכירה לפיו שולם מס השבח על ידי סטלה לבין שווי הרכישה אצל העוררת לענין העסקה השניה. העוררת מבקשת לקבוע שווי הרכישה בסך 1,763,154 ש"י על אף שהשבח בעסקה הראשונה נישום רק על פי שווי של 775,277 ש"י. המשמעות של קבלת טענתה היא כי הפרש - 56% ממחיר העסקה הראשונה - לא ימוסה".

טענה זהה לזו שהועלתה על ידי ב"כ המשיב בענייננו, נדונה כבר בפסק דין פאליי, ונדחתה שם ובהקשר לנ"ל מן הראוי להביא מן הדברים שאמר כב' השופט ויתקון (שם בעמ' 684, מול האות ז' ובעמ' 685 מול האות א'):

"אך עלי להודות שקריאתו הנרגשת של בא כח המנהל אלינו להציל את אוצר המדינה

מאבדן הון עתק מעוררת בי הרהורים. לא מזמן נתבררו לפנינו שני ענינים שבהם עמדו אזרחים מול השלטון וידם היתה על התחתונה בשל מכשול דיוני שהיה להם לרועץ... הפעם מתבקשים אנו להקל בכללי הדיון כדי להציל את המדינה ממבוכתה. כלום צריך לומר לבא כח המערער, שאין לבית משפט תפקיד נעלה מזה שברייב בין בלתי שווים עליו להיות עקבי, לחומרה כלקולה, ולא לצאת מגדרו השיפוטית הניוטרילית?"

וכב' השופט ח. כהן הוסיף באותו פסק דין את הדברים הבאים (בעמ' 687 מול האות ז' ובעמ' 688 מול האות א'):

"אמת נכון הדבר שיש בטעות זו כדי לגרום הפסד ממון לאוצר המדינה - אלא הפסד הוא ממין ההפסדים הנגרמים לאוצר המדינה כל אימת שהרשות המוסמכת שמה נישום שומה נדיבה ורחומה, למטה מן הראוי לו".

עמ' 247

עם כל הכבוד והענווה, דברים אלה יאים גם לענייננו.

22. אינטרס ההסתמכות של העוררת

טענה נוספת שהעלה ב"כ העוררת היא כי יש לאינטרס ההסתמכות של העוררת משקל כבד, ולכן יש להעדיף את שווי הרכישה שנקבע בשומה העצמית של העוררת בעיסקה הראשונה.

מנגד, טוענת ב"כ המשיב כי יש להעדיף את האינטרס הציבורי על פני אינטרס ההסתמכות של העוררת.

בעמ"ש 629/90 מיכה טל שלעיל, נאמר כי:

"בשורה ארוכה של פסקי דין באה לידי ביטוי העמדה לפיה בעניינים פיסקליים, למכלול השיקולים הנורמטיביים, קרי: אינטרס ההסתמכות, היציבות, הוודאות, עקרון הסופיות ועקרון הציפיות, יש משקל מכריע במסגרת הכרעת הדין".

לענין זה ראה בהרחבה האסמכתאות שהובאו שם:

ע"א 415/59 דוידוב נ' עירית ת"א (פ"ד טז 648, 656); בג"צ 117/67 גור אל נ' המועצה המקומית קרית אונו (פ"ד כא(2) 477, 479); ע"א 33/72 פרומין נ' מנהל המכס והבלו (פ"ד כח (2) 459, 463); ע"א 417/74 מנהל מס שבח נ' הארי פאליי (פ"ד כט(1) 681, 685); ע"א 734/78 אשר ישראל נ' הרשות המוסמכת לצורך חוק נכי רדיפת הנאצים (פ"ד לג(2) 767, 771); ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח (פ"ד א יט 248); עמ"ש 153/90 ארצאפל נ' מנהל מס שבח (מיסים ז/2 ה-194).

השאלה העומדת להכרעה בערר זה הינה האם אינטרס ההסתמכות של העוררת גובר על על האינטרס הציבורי.

דעתי היא כי בערר שלפנינו גובר אינטרס ההסתמכות של העוררת על פני אינטרסים אחרים וזאת מהסיבות הבאות:

א. שומת מס הרכישה של העוררת בעסקה הראשונה נעשתה סופית, ולא ניתן לתקנה מכח

סעיף 85 לחוק, שכן עברו כ-7 שנים מיום שנעשתה.

גם הסמכות הכללית הנתונה למשיב, ככל רשות ציבורית לחזור בה מהחלטתה, מוגבלת לצורך תיקון השומה לתקופה של ארבע שנים מיום שנעשתה, וזאת כפי שנפסק בע"א 736/87 יעקובוביץ שם נאמר מפי כב' השופט ברק (בעמ' 252 לפסק הדין):

"אין כוונתנו שהפיכתה של השומה ל"סופית" היא חסרת כל משמעות. מעבר למשמעויות הטכניות פרוצדוראליות שנובעות מכך, ישנה לסופיות חשיבות גם לענין תיקון השומה. ראשית, הסמכות לשנות שומה מוגבלת לארבע שנים מיום הפיכתה לסופית".

עמ' 248

ב. המשיב לא צירף את העוררת להתדיינות שהיו בינו ובין סטלה והמצב שנוצר עקב כך כלפי העוררת הוא כי המשיב מקבל את שווי הרכישה של המקרקעין כפי שנקבע בשומת מס הרכישה שהגישה העוררת בעיסקה הראשונה. לא זו אף זו: בדרך זו נמנעה העוררת להתגונן כנגד קביעת השווי על ידי המשיב.

במצב דברים זה, רשאית היתה העוררת להסתמך על שווי הרכישה כפי שהצהירה עליו בשומת מס הרכישה שהגישה למשיב בגין העיסקה הראשונה, ולאור זאת יש להעדיף את אינטרס ההסתמכות שלה על פני שיקולים אחרים.

ג. בעת שקיבל המשיב את שומתה העצמית של העוררת, לא פעל בניגוד לחוק. זאת בניגוד לעובדות שעמדו בבסיס פסק הדין בענין יעקובוביץ שם העדיף כב' השופט ברק את האינטרס הציבורי של שמירת חוקיות פעילות המינהל שכן שם עמדה השומה המקורית בניגוד לחוק, וזאת כפי שנפסק שם.

23. לאור כל האמור לעיל, אני מציע לקבל את הערר ולחייב את המשיב לשלם לעורר הוצאות הערר וכן שכ"ט עו"ד (כולל) בסך של 10,000 ש"ח בצרוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד התשלום בפועל.

(-) יו"ר

מר מיכה לזר:

אני מצטרף לדעתו המלומדת של יו"ר הועדה על כל נימוקיה, ולדעתי תוצאת המס בפסק דין זה הינה היחידה האפשרית גם מהבחינה הכלכלית, שכן כל החלטה אחרת היתה גורמת לעוות בקביעת המס המגיע מהעוררת.

(-) חבר

מר רסולי סעד:

אני מסכים.

(-) חבר

הוחלט כאמור בפסק דינו של כב' השופט א. הומינר - יו"ר

ניתן היום 7.1.93.

(-) חבר

(-) חבר

(-) יו"ר