



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7759/07

בפני : כבוד השופט א' רובינשטיין  
כבוד השופט ע' פוגלמן  
כבוד השופט י' עמית

המערערים : 1. רות כספי  
2. הילה ברונשטיין  
3. אלדד ברונשטיין

נגד

המשיב : מנהל מס שבח מקרקעין נתניה

ערעור על פסק דינה של ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה, רכישה) התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו בתיק ו"ע 1012/05 שניתן על ידי השופט בדימוס ז' עמוס וחברי הועדה ד' מרגליות וא' מונד.

תאריך הישיבה : כ"ד בחשון התש"ע (11.11.09)  
בשם המערערים : עו"ד פרופ' יצחק הדרי, עו"ד מרדכי גלוסקה  
בשם המשיב : עו"ד עמנואל לינדר

### פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינה של ועדת ערר מס שבח מקרקעין (השופט בדימוס עמוס זמיר ע"ה והחברים עו"ד מרגליות ורו"ח מונד) מיום 3.6.07 בתיק ו"ע 1012/05, בגדרו נדחה עררם של המערערים על שומת מס שבח מקרקעין שהוצאה להם.

רקע והליכים

ב. בבעלות המערערים חלקת מקרקעין ברמת השרון. המערערים התקשרו ביום 17.9.99 בהסכם לעסקת קומבינציה עם חברת א.א. קלאסיק הומס בע"מ (להלן הקבלו), לפיה יקבלו מהקבלן שש מתוך שתים עשרה הדירות בבנין שייבנה, ובתמורה ימסרו לו

את הבעלות ביתר הדירות וכן ישלמו לו תשלומי איזון בגובה \$40,000 (להלן עסקת הקומביניציה; על המונח 'קומביניציה' ראו רע"א 6519/09 חסקל נ' אוסדיטשר (לא פורסם)). המערערים הגישו למשיב שומה עצמית לגבי שווי הסכם הקומביניציה, אך זו נדחתה, והמשיב הוציא שומה מטעמו ביום 23.2.00 (להלן השומה הראשונה). לאחר שהשיגו המערערים על השומה, הושגה הסכמה בין הצדדים, ועל בסיסה הוצאה שומה מתוקנת ביום 28.2.01 (להלן השומה השנייה או המתוקנת). לאחר שמכר 5 דירות עתידיות ("על הנייר"), קרס הקבלן במהלך שנת 2001 והבניה הופסקה. בחודש יולי 2001 מונו כונסי נכסים לצורך השלמת הבניה, ואלה גבו לשם כך כספים הן מהמערערים והן מרוכשי הדירות, בהתאם לשטחי הדירות. ביום 9.2.03 שלח בא כוח המערערים מכתב למשיב בבקשה להקפאת הליכי הגביה בשומה, וזאת תוך הסבר השתלשלות העניינים. ביום 18.4.04, ושוב ביום 7.11.04, שלח בא כוח המערערים מכתבים נוספים, בהם התבקש עדכון השומה, בהתאם לסכומים הנוספים שנאלצו המערערים לשלם לכונסים על מנת לסיים את הבניה. במכתבי המשיב מיום 10.11.04 ומיום 13.12.04 נדחו בקשות המערערים, בקביעה שחלף המועד לתיקון שומה המופיע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן החוק) – קרי, חלפו מעל ארבע שנים מיום הוצאת השומה. עוד נמסר למערערים, כי כשימכרו את הדירות, ניתן יהא להתחשב בסכומי היתר שהשקיעו לשם השלמת הפרויקט כהוצאות לצורך שומת מס השבח במכירה. על החלטה זו עררו המערערים.

ג. בדיון בפני ועדת הערר לא נשמעו ראיות, וההכרעה בוססה על רשימת "פלוגתאות ומוסכמות" שהוגשה על-ידי הצדדים. חברי הועדה היו תמימי דעים, כי בנידון דידן יום תחילת ספירתם של המועדים הוא יום הוצאת השומה הראשונה (מיום 23.2.00), וכי המכתב הראשון בו הופיעה בקשה מפורשת לתיקון שומה הוא המכתב מיום 18.4.04, קרי, מעל ארבע שנים מאוחר יותר; כן ברור, כי המועד לא הוארך על ידי המשיב. בוועדת הערר נקבע ברוב דעות, כי סעיף 107 לחוק, המרשה למנהל להאריך מועדים מ"סיבה מספקת" הוא סעיף ברור שאינו נדרש לפרשנות, ושניתן על פיו להאריך כל מועד; ואולם המערערים לא הצביעו על "סיבה מספקת". בדעת מיעוט, סבר חבר הועדה עו"ד מרגליות כי יש להחיל את סעיף 107 לחוק רק על מועדים קצרים יחסית שהם בעלי אופי דיוני ולא מהותי, ולא על המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, אשר מרשה למנהל לתקן שומה במקרים מסוימים תוך ארבע שנים. כך או כך נקבע, כי אין למערערים זכות לתיקון השומות. למעלה מן הצורך, נפסק כי הסכומים ששולמו לכונסי הנכסים, אינם חלק מעסקת הקומביניציה, אשר נבחנת על פי האמור בהסכם העסקה, ועל כן אף אילו נפתחה השומה, לא יכלו להתחשב בסכומים אלה במסגרתה. אולם,

נקבע כי סכומים אלה יהיו ניתנים לניכוי כהוצאה לצורך מס שבח במקרה של מכירה עתידית, כאמור.

#### טענות הצדדים

ד. בערעור נטען, כי המערערים שלחו מכתבים למשיב כבר החל משנת 2002, כך שידע על השתלשלות האירועים בעניין קריסתה של עסקת הקומבינציה ומינוי כונסי הנכסים. כן נטען, כי במכתב מיום 9.2.03 התבקשה הקפאת ההליכים עקב הצורך לפתוח את השומות (אציין, כי מעיון במכתב עולה כי לא הוזכרו בו פתיחת השומות, תיקון או שינוי). נטען גם, כי יש למנות את מועד ארבע השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק החל מיום הוצאת השומה המתוקנת, קרי, החל מיום 28.2.01, וכי לכן לא איחרו המערערים את המועד. נטען, כי פרשנותו של עו"ד מרגליות לסעיף 107 לחוק שגויה ותקדימית. לעניין דעת הרוב, נטען עוד, כי קריסת הקבלן לפני תום הבניה והעובדה שהמערערים מקבלים תמורה פחותה, מהוה סיבה מספקת להארכת מועד, שכן השבח הממוסה השתנה משמעותית. נאמר, כי המשיב לוקה בחוסר תום לב, שכן אילו היה המצב הפוך, והמערערים היו מקבלים תמורה גדולה יותר מהמוסכם, היה מבקש הגדלת השומה בהתאם. נטען, כי הסכומים הנוספים ששולמו לכונסי הנכסים, שולמו לשם הגשמת הסכם הקומבינציה, וכי הכונסים באו בנעליו של הקבלן, ועל יש לראות בסכומים אלה חלק מהוצאות העסקה. נאמר, כי אין ממש בטענת המשיב, כי הסכומים הנוספים ששולמו מהוים הוצאה פרטית על דירות המערערים, ולא על הפרויקט כולו. כן נטען, כי בהתאם להוראות המקצועיות של אגף מס שבח מקרקעין, לצורך חישוב המס יש להפחית משווי שירותי הבניה תשלומים במזומן שמשלם בעל המקרקעין לקבלן, ואף מסיבה זו אין לראות בתשלומים הנוספים חלק מהסכום הכולל שיש לשום. נאמר, כי דין תשלומי האיזון (שאושרו לניכוי) כדין הסכומים הנוספים. לבסוף נטען, כי סירוב המשיב לתיקון השומה עומד בניגוד לתכלית החוק, שהיא למסות את השבח האמיתי שנבע למוכר.

ה. המשיב ציין, כי המערערים חורגים מן העובדות המוסכמות שהוצגו בפני הועדה. נטען, כי הסכומים הנוספים שולמו לכונסים בהתאם לשטחי הדירות היחסיים, ועל כן אין לראות בהם חלק מעסקת הקומבינציה, הכוללת בניית הפרויקט בכללותו. נאמר, כי השומה שממועדה יש למנות את המועדים לצורך בקשה לתיקון שומה היא השומה הראשונה מיום 23.2.00, שהוצאה בהתאם לסעיף 78 לחוק, ואילו השומה המתוקנת מיום 28.2.01 ניתנה בהתאם לסעיף 87 לחוק (שומה בעקבות השגה), אשר

סעיף 85 אינו חל עליו. נטען עוד, כי למרות שהקבלן קרס כבר במהלך שנת 2001, התמהמהו המערערים ולא ביקשו את תיקון השומה עד לאחר שחלף המועד, מבלי להצביע על סיבה מספקת לשיהוי במועדים. כן נטען, כי בעסקאות קומבינציה נקבע שווי המכירה לעניין מס שבח על פי התמורה המוסכמת בהסכם הקומבינציה, ותו לא; על כן אין לראות בסכומים אחרים ששולמו, החורגים מההסכם, חלק משווי המכירה לעניין מס. המשיב חוזר על האמור בפסק הדין, כי המערערים יוכלו לנכות לצורך מס את הסכומים הנוספים כהוצאות במכירת הדירות בעתיד.

ו. בדיון בפנינו טען בא כוח המערערים, כי התשלומים הנוספים נובעים מהסכם הקומבינציה, ואינם עסקה חדשה; לעניין מיסוי הרווח האמיתי הופנינו לע"א 8763/06 גבריאלי נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים (לא פורסם). בא כוח המשיב טען, כי סעיף 107 לא נועד להארכת כל מועד באשר הוא, ובודאי לא המועד שבסעיף 85, דבר העשוי לגרום קשיים מכיוונים שונים. הוסף, כי שווי המכירה הוא השווי ביום ההסכם; וכי לעתים פעולה מאוחרת עשויה להיחשב עסקה חדשה, וזו תמוסה בהתאם (ו"ע 1262/03 מ. מגן אינטרנשיונל חב' לבניין והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, מיסים כב/3 (יוני 2008) עמ' ה-37).

דיון והכרעה

"הערת פורום"

ז. אפתח ואעיר, כי אין לטעמי סיבה ראויה מדוע ערעור זה צריך מהותית להישמע בבית משפט זה ולא בבית המשפט המחוזי, ומדוע לא ישונה הדין לעניין זה. בע"א 3534/07 פרידמן חכשורי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (לא פורסם) נזדמן לי לאחרונה להידרש לכך, ואני חוזר על הדברים בתקוה שמא יפלו על אוזן קשבת אצל העוסקים בחקיקת מסים:

"...קשה להבין מדוע בחוקי מס שונים ערכאות הערעור שונות ללא טעם מבורר על פניו. כך למשל, בחוק בו עסקינן, חוק מיסי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), הערעור על ועדת הערר, בנקודה משפטית, הוא – לפי סעיף 90 – לבית משפט זה; במה נשתנה חוק זה מחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, שם הערעור על ועדת הערר (לפי סעיף 29(3)) הוא לבית המשפט המחוזי? למחוקק פתרונים. לשם התמונה ההיסטורית, אציין כי מקורה של הסמכות בענייננו בבית משפט העליון יסודו בסעיף 14 לחוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949. בהביאו את החוק לקריאה שניה ושלישית,

(דברי הכנסת כרך 2 עמ' 1394, ישיבת ל' אב תשי"ט (25.8.49)), אמר ח"כ דוד צבי פנקס, יו"ר ועדת הכספים, כי על החלטת ועדת הערעורים לעניין המס, "אפשר יהיה לערער בפני בית המשפט העליון". היו ימים אחרים, ועל כתפי בית המשפט העליון לא היה מוטל אותו עומס שיש בו כיום; אך דור הולך ודור בא, והסעיף לעולם עומד (עד הנה). לטעמי, המקום הטבעי לסמכות זו הוא בית המשפט המחוזי, כפי שנקבע גם בחוקים אחרים שיש בהם ועדות ערר או ערעור, למשל חוק הנכים (תגמולים ושיקום) תשי"ט-1959 (נוסח משולב) - סעיף 34, וחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום) תשי"י-1950 - סעיף 25(ח). בשני אלה הערעור מועדת הערעור, התחום לנקודה משפטית, הוא לבית המשפט המחוזי. הנה אתגר, לא מורכב במיוחד, לעוסקים בחקיקה, ולא אאריך עוד שכן לא נטען לפנינו בנושא. אזכיר גם, כי הערעור בענייני מס הכנסה על החלטות פקיד השומה (פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), סעיף 153) הוא לבית המשפט המחוזי, והוא הדין לחוק מס ערך מוסף (תשל"ו-1975), (סעיף 83)".

הארכת מועד לצורך תיקון שומה

ח. אלה סעיפי החוק הנוגעים לענייננו:

"85. תיקון שומה

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;

...

87. השגה

(א) הרואה עצמו מקופח בהודעת שומה רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההודעה, להשיג עליה לפני המנהל בכתב שבו יפרט את פרטי השומה עליהם הוא חולק ויתן טעם להשגתו; המנהל ישיב למשיג את החלטתו המנומקת בכתב תוך שנה מיום שקיבל את הודעת ההשגה או תוך שלושים ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר; לא השיב המנהל למשיג במהלך תקופה זו, יראו את ההשגה כאילו התקבלה.

...

## 107. הארכת מועד

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

ט. ראשית אומר, כי בענייננו אין לטעמי צורך בהיזקקות לסעיף 107, שכן בקשת המערערים הוגשה במועד. בכך שונה דעתי מדעת הועדה, ונקודת המחלוקת נוגעת לשאלת המועד ממנו יש למנות במקרה דנא את ארבע השנים בבקשות תיקון על פי סעיף 85. כאמור, הועדה, כמו המשיב, סברה כי המועד הקובע לעניין זה הוא מועד השומה הראשונה, שהוצאה ביום 23.2.2000 לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק. יצוין, כי שומה זו הוצאה כ"שומה זמנית" לפי כותרתה, כפי שמאפשר הסיווג בחוק. כאמור, על שומה זו הגישו המערערים השגה, ובעקבות הדיון וההחלטה בהשגה (שניתנה לפי סעיף 87) הוצאה שומה מתוקנת ביום 28.2.01. כשלעצמי סבורני, כי שומה שניה זו היא השומה שממנה יש למנות את ארבע השנים. טענת המשיב, לפיה סעיף 85 מאפשר רק תיקון שומה שנעשתה על פי סעיפים 78, 79 ו-82 לחוק, ולא על פי סעיף 87, אינה מקובלת עלי. אמנם, השומה השניה הוצאה על בסיס החלטה בהתאם לסעיף 87, שאינו נזכר בסעיף 85, אך היא באה לתקן שומה שהוצאה כנדרש לפי סעיף 78, ואינה שומה מסוג אחר (עמ"ש 17/91 שפירא נ' מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים 3/ו (יוני 1992) ה-31); ניתן לומר ששומה כזו "נבלעת" בסעיף 78, ועל כן עומדת בדרישות סעיף 85. ודוק, השומה הסופית והמחייבת לתשלום היא השומה המתוקנת, זו השניה, ועל כן בקשה לתיקון שומה שהוגשה לאחריה, בהכרח תתייחס אליה. זאת ועוד, ספירת המועדים החל מההחלטה המתוקנת היא דרך נהגת בשיטת המשפט בישראל; כך, למשל, סעיף 81(ג) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 קובע: "תוקנו פסק דין או החלטה אחרת כאמור בסעיף קטן (א) יראו, לענין ערעור, את מועד החלטת התיקון כמועד מתן פסק הדין או ההחלטה האחרת". בנוסף, לטעמי אין להלום קביעת מועדה של שומה זמנית כמועד ממנו יימנו ארבע שנות האפשרות לתיקון, ובהתאם לפסיקה יש לקבוע כי תיקון השומה ייעשה לגבי שומה סופית (ע"א 254/79 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' אהרון, פ"ד לד(1) 836, 839-840 והאסמכתאות דשם; בעמ"ש 209/84 בן עזרא נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י"ב/20-21 (1985) 412, נקבע כי ארבע השנים יימנו מיום שהפכה השומה הזמנית לסופית, ובאותו מקרה – מתום שנה מיום הוצאתה). אשר על כן, מכתבם הראשון של המערערים בו התבקש תיקון השומה – מיום 18.4.04 – נשלח פחות מארבע שנים לאחר הוצאת השומה הקובעת, היא השומה השניה מיום 28.2.01, ועל כן לא היה על המערערים לבקש הארכת מועד לפי סעיף 107.

י. אולי למעלה מן הצורך בתיק הספציפי, אך כדי לסייע להפגת אי הבהירות שתואר להלן, אתייחס לחילוקי הדעות שנתגלעו בין חברי ועדת הערר שנסבו, כאמור, על שאלת פרשנותו של סעיף 107 לחוק – האם, כלשונו, ניתן להאריך בעזרתו כל מועד, כולל המועד הנקוב בסעיף 85, או שמא נועד הסעיף לאפשר הארכת מועדים דיוניים קצרים גרידא. חילוקי דעות אלה מבטאים מגוון דעות שהושמעו בהחלטות ועדות הערר בשאלה זו. כך, במספר החלטות נקבע כי בכוחו של סעיף 107 להאריך את המועד שבסעיף 85 (עמ"ש 14/89 קייסון נ' מנהל מס שבח חיפה, מיסים ד/6 (דצמבר 1990) עמ' ה-27; ו"ע 1018/06 חברת פרויקטים גן העיר בע"מ נ' מדינת ישראל, מיסים כב/1 (פברואר 2008) עמ' ה-46; ו"ע 1007/05 המשלחת הדתית הרוסית של הפטריארכיה של מוסקבה נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ירושלים, מיסים כא/5 (אוקטובר 2007) עמ' ה-33). בהחלטות אחרות הוכר כוחו של סעיף 107 להאריך את מועד ארבע השנים שבסעיף 85 רק ב"נסיבות מיוחדות" (ו"ע 1063/02 סולטן נ' מנהל מס שבח נתניה, מיסים כא/1 (פברואר 2007) עמ' ה-37; ו"ע (מחוזי ת"א) 1340/05 סטרינסקי נ' מס שבח ת"א 2, מיסים כא/6 (דצמבר 2007) ה-42; ו"ע 1369/03 מסטי נ' מנהל מס שבח רחובות, מיסים כב/6 (דצמבר 2008) עמ' ה-43). אציין, כי בחלק מן ההחלטות דובר במקרה של טעות בתום לב מצד הנישום, מצב שחייב, לדעת הועדות, אפשרות למתן ארכה לתיקון השומה. בפסקי דין אחרים נקבע, כי אין לעשות שימוש בסעיף 107 לשם הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לתיקון שומה, וזאת בשל השאיפה ליציבות המס וסופיותו, גם על חשבון קיומן של טעויות (ו"ע 9066/04 אלוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (לא פורסם), וההפניות דשם; ו"ע 1025/05 הדר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים מיסים כא/5 (אוקטובר 2007) עמ' ה-34, אם כי פסק דין זה כלל גם הסתייגות, לפיה במקרים מיוחדים תתאפשר ארכה). בית משפט זה טרם נדרש לסוגיה זו, אך לגבי סעיף 107 באופן כללי נפסק, כי יש ליתן לו פרשנות מרחיבה (ע"א 1613/92 זיו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, ירושלים, פ"ד נ(1) 485, השופטים טל וטירקל). לעניין סעיף 85 נקבע בפרשת רוזנברג כי "תיקון שומות מס באופן רטרואקטיבי הוא דבר חריג ומן הראוי להגביל את היקף תחולתו" (ע"א 1458/99 רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין (לא פורסם), השופט אנגלרד); בפרשה ההיא לא אושר למנהל לשנות סיווג עסקה רטרואקטיבית לאחר שנים רבות, והודגש, כי "מגבלת הזמן על תיקון שומה הקבועה בסעיף 85 לחוק תחול על כל היבטיה של השומה" – היבט המיסוי בהווה והיבט הצופה פני עתיד, אך לא נשללה האפשרות להארכה מיניה וביה, ולא הוזכרה אפשרות השימוש בסעיף 107 לצורך ההארכה.

יא. במחלוקת זו, דעתי כדעת הרוב בועדת הערר, כי ניתן להאריך את המועד המופיע בסעיף 85 באמצעות סעיף 107. לא מצאתי בלשון סעיף 107 דבר המגביל את תחולתו, ודומני כי אף יהא זה צודק, במקרים מסוימים – גם אם מועטים – לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85. כך, למשל, במקרים בהם נפלה טעות בתום לב, וזו התגלתה לאחר שחלף המועד לתיקון, יש לשקול הארכת המועד לתיקון, על בסיס בחינה פרטנית של כל מקרה, וזאת "כדי לקבוע מס-אמת המבטא את התוכן הכלכלי של העסקה ומשיג את תכלית החוק" (פרשת גן העיר, וההפניות דשם).

יב. שאלתי את עצמי מה ראה המחוקק לקבוע הן את הוראת סעיף 85 והן את הוראת סעיף 107, ומה היחס ביניהן. נראה כי סעיף 85, בדומה לסעיף 79 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, וסעיף 19 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים תשכ"א-1961, בא לקבוע סופיות ולמנוע תוהו ובוהו ומציאות ישראלית של סחבת עד אין קץ. סעיף 107, בדומה לסעיף 116(א) לחוק מס ערך מוסף וסעיף 51 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, בא לקבוע סמכות כללית מסויגת להארכה, וסעיף 51 נוקט דרישה "סיבה מספקת" כסעיף 107 בענייננו, שלא היה כמותו בחוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949. לשלמות התמונה יצוין כי העיקרון שביסוד הוראת ההארכה שבסעיף 85 ראשיתו עוד בהצעת חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ב-1962, הצעות חוק תשכ"ב, 270, 272 (בסעיפים 67-68 שם דובר בשלוש שנים, ובמקרה של הצהרה בלתי נכונה - שש). הוראת סעיף 107 היתה שם בסעיף 89, וראו גם תיקון סעיף 107 אשר הרחיב את תחולתו ((תיקון מס' 34) התשנ"ז-1997 מיום 28.2.97, ס"ח 1612, 72). ואכן, שאלת ההארכה על פי סעיף 107 נפרדת משאלת ההיקף הראוי לשימוש בסעיף 85. המלומד הדרי, למשל, סבר כי ניתן להאריך את מועד ארבע השנים הקבוע בסעיף 85 על ידי שימוש בסעיף 107, אך כי על דרך הכלל, יש לעשות שימוש זהיר ומדוד באפשרות לתיקון שומה על פי סעיף 85, מן הטעם של פגיעה בסופיות ההחלטה של הרשות המינהלית (י' הדרי, מיסוי מקרקעין כרך ג' (מהדורה שנייה, 2007) 211-213; כן ראו פרשת סולטן ופרשת רוזנברג). ברי, כי החשש מפני האפשרות לתיקון שומה "עד אינסוף" נובע מן הרצון להגן על הודאות לגבי סופיות השומה. אמנם, כאשר הנישום הוא המבקש את ההארכה, החשש מפגיעה בו מופחת; אך מאידך גיסא, יש לזכור כי "טענת ההסתמכות ושיקולי הוודאות והיציבות, עומדים גם לזכות הרשות המנהלית, ולא רק לנישום" (ע"א 5040/03 מצפה 6896/19 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - תל אביב, פ"ד נח(6) 180, 187-188); וכפי שציין בא כוח המדינה – המסתייג מאפשרות ההארכה – יהיו פקידי המס שיעלצו לפרשנות המרחיבה. זו איפוא "חרב פיפיות", אך הדבר אינו משנה את הפרשנות המשפטית; ועם זאת, השכל הישר, יועץ טוב בכל מקום, מצדיק – אכן – שימוש שקול ומדוד בהארכת המועד הקבוע על פי סעיף 85 על-ידי סעיף 107. הארכה כזאת צריך



שתעשה בזהירות הראויה, תוך התחשבות אמיתית בהסתמכות על השומה, ובקושי הראיתי שנוצר עם חלוף הזמן (הדרי, שם, 216; ו"ע 5038/05 סגל נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין, מיסים כ/2 (אפריל 2006) עמ' ה-43; השו"פ פרשת רוזנברג - פסקה 17 לחוות דעתו של השופט, כתארו אז, ריבלין; ע"א 736/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365, 372-373). נוסף על כך, כדעת הרוב בועדה, על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה מספקת' להארכת המועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק.

תיקון שומה בעסקת קומבינציה שקרסה

יג. נוכח עמדתי כי בקשת המערערים הוגשה במסגרת המועדים הנכללים בסעיף 85, אפנה לדון בשאלה המהותית; קרי, האם היה בנסיבות כדי לגרום לתיקון שומה בהתאם לסעיף 85, בהתחשב בכספים הנוספים ששילמו המערערים לכונסים. אקדים ואומר כי התשובה לכך לטעמי אינה בחיוב, כגישת ועדת הערר והמשיב.

יד.

"מס שבח מקרקעין מטיל מס ישיר על שבח שנצמח ממכירת זכות במקרקעין ואין הוא אלא מקרה ספציפי של מיסוי רווחי הון שזכה להסדר סטטוטורי נפרד... על מנת לאמוד את השבח יש לבחון את ההפרש שבין שווי המכירה לבין 'יתרת שווי הרכישה' (סעיף 6(ב) לחוק)" (פרשת גבריאלי - השופטת חיות, פסקה 6).

שווי המכירה, שהוא הנתון שבמוקד ענייננו, מוגדר בחוק כלהלן:

"1. ... 'שווי' של זכות פלונית - הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון, ובלבד שבמכירות -  
(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור"

"שווי המכירה

17. (א) שווי המכירה הוא שווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין..."

כאמור בסעיף 17 לחוק, שווי המכירה יחושב ב"יום המכירה", המוגדר בסעיף 19 לחוק:

"יום המכירה"  
19. "יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב  
השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה..."

משמע, שווי המכירה מחושב נכון ליום ההסכם – "קביעת שיעור החבות במס צריכה להיעשות על-פי היום בו התגבש החיוב" (ע"א 188/82 Hotel Corporation of Israel נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לט(2) 197, 213). יצוין, כי בתיקון 50 לחוק משנת 2002, נוסף סעיף 19(4) המאפשר לבעלים, בעסקת קומביניציה מסוג מכר חלקי, לדחות את יום המכירה מיום ההסכם ליום "סיום הבניה", אולם סעיף זה חל רק על עסקאות שנחתמו בתקופה הקובעת שבחוק, ואינו רלבנטי למקרה שלפנינו. לדעת פרופ' הדרי, אף במקרים בהם יבחר הבעלים לדחות את "יום המכירה" על פי סעיף זה, עדיין יחושב שווי העסקה על פי שוויה ביום כריתת ההסכם, בהבדל היחיד שעלויות הבניה יהיו ידועות (בדיעבד) ולא משוערות; זאת, נוכח הכלל ששווי המכירה יחושב ביום המכירה, שהוא מעקרונות היסוד של החוק (י' הדרי, מיסוי מקרקעין כרך ב' – חלק שני (מהדורה שניה, 2004) 221). לא זו אף זו – מכלל ההן אנו למדים את הלאו, וברי, כי מי שאינו נופל בגדר התקופה הקובעת לסעיף 19(4) מחויב ל"יום המכירה" כתאריך הקובע, גם בעסקת קומביניציה שעברה תהפוכות בהמשך הדרך.

טו. נוכח הוראות החוק, רואה הפסיקה את שווי המכירה, על דרך הכלל, כמחיר השוק של הנכס הנמכר, או, במקרים התואמים את תנאי סעיף קטן (1) – את התמורה המוסכמת, ביום ההסכם. בעסקאות קומביניציה מסוג מכר חלקי (מקרים בהם מוכר בעל הקרקע חלק ממנה לקבלן, תמורת בניה של הקבלן על חלקו של המוכר), כגון במקרה שלפנינו, ההלכה היא כי שווי המכירה יהא שווי התמורה המוסכמת, קרי, הבניה; שווי הבניה יחושב כשווי השוק של שירותי הבניה לבעלים בצירוף רווח קבלני מקובל ביום המכירה, אך ללא מרכיב הקרקע (י' הדרי, מיסוי מקרקעין כרך ב' – חלק ראשון (מהדורה שניה, 2003) 153-154; ע"א 487/77, 503/77 מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה נ' אחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121; ע"א 595/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' יוניזדה, פד"א י"ג 197). שווי זה יכלול בתוכו גם מרכיבים עתידיים, ככל שאלה מקבלים ביטוי בהסכם (שכן עניין לנו בתמורה המוסכמת) – תשלומים דחויים, תנאים מתלים וכן הלאה. דוגמה לכך תהא, למשל, זכאות לניכוי דמי הסכמה למנהל מקרקעי ישראל, שגובהם טרם נקבע ביום עריכת השומה – שהרי הצדדים היו מודעים לאפשרות התשלום בעת עריכת ההסכם, ועל כן, עם קביעת גובהו, יוכלו לעתור למינהל

לפתוח את השומה (עמ"ש 209/84 בן עזרא נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"א י"ב/20-21 (1985) 412). כל אלה תואמים גישה הוגנת ואמיתית. בע"א 552/82 אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז המרכז, פ"ד מב(3) 508, 516 נקבע, כי תיקון הסכם מאוחר מצדיק פתיחת השומה והתאמתה להסכם המתוקן; אולם, במקרה דשם תיקון ההסכם שיקף נכונה את כוונת הצדדים להסכם המקורי, ולמעשה, המצב העובדתי מלכתחילה היה כמתואר בהסכם המתוקן ולא בהסכם המקורי; כך, בפרשת אופיר הותרה פתיחת השומה לא בשל התפתחות חדשה וחיצונית להסכם, אלא תיקון השומה הותר בהתאם למצב העובדתי האמיתי ביום עריכת ההסכם המקורי. בהתאם, תשלומי האיזון ששילמו המערערים בענייננו לקבלן, ואשר אושרו להפחתה בשומה, הם תשלומים אשר נקבעו כבר בהסכם הקומבינציה, ולכן אף אם שולמו מאוחר יותר, אין בכך בכדי לגרוע משייכותם לשומה.

טז. נוכח האמור, יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיצוניות להסכם יכולות לשנות שווי זה. בעת חתימת ההסכם התגבש החיוב, שכן המוכר (המערערים בענייננו) קיבל תמורה חוזית בשווי המוסכם של הנמכר. אם בסופו של יום לא תועבר לו תמורה זו במלואה על ידי הצד השני (הקבלן בענייננו), יוכל המוכר לקבל את המגיע לו באמצעים העומדים לרשותו בדיני החוזים. זאת, זולת מקום בו בוטל ההסכם, אז יבוטל אף החיוב במס (לפי סעיף 102 לחוק), אך לא זה המקרה שלפנינו. אין להלום כי בידי המוכר יהא לאחוז את המקל בשני קצותיו, הן להפחית למפרע את שווי המכירה לצרכי מס, והן לעמוד על זכותו לקבלת מלוא התמורה בתביעה חוזית. הדבר אף אינו מתיישב עם הגדרת השווי שבסעיפים 1 ו-17 לחוק (כמובא מעלה), שעניינה השווי ה"נייטרלי" (בין מוכר מרצון לקונה מרצון, או המוסכם בתום לב) ביום המכירה. יפים לענייננו דבריה של השופטת דורנר בע"א 7489/01 די-רום (1971) בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נח(3) 35; בפרשה זו נעשתה עסקת קומבינציה, ושווי המכירה/רכישה נכון ליום העסקה הוערך על-ידי מנהל מס שבח, בהסתמך על עלויות הבניה החזויות שמסר הקבלן. בסופו של יום, עלו עלויות הבניה האמיתיות בכ-50% על ההערכה, כפי שיארע במקומותינו. אחת השאלות שהתעוררו היתה, האם ניתן לשנות את שומת המס של הקבלן הנוגעת לשווי חלקת הקרקע שקיבל בהסכם הקומבינציה (תמורת שירותי הבניה שהעניק לבעלים בחלקם). נקבע כי,

"אין מקום לכך שרשויות מס שבח ישנו את שומתן ביחס לשווי חלק המערערת (הקבלן – א"ר) בקרקע. שהרי, יש להניח ששווי זה היה, בעת המכירה, שווה לעלויות החזויות של שירותי הבניה - הא ותו לא. ואילו היו

הצדדים יודעים, בעת כריתת העסקה, כי שווי השירותים גבוה יותר, היו הם משנים את תנאי העסקה, לטובת המערערת" (עמ' 43; לעמדה נוגדת ראו י' מ' אדרעי אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל (2007) עמ' 159 ואילך).

כלומר, ההסכם בין הצדדים משקף את השווי האמיתי – מבחינתם – של העסקה ביום ביצועה, ושווי זה הוא שממוסה. אין להלום כי התפתחויות מאוחרות ובלתי צפויות בביצוע הסכם הבניה יביאו לפתיחת השומה מחדש על פי סעיף 85 באשר להסכם שנחתם ומוסה זה מכבר (כן השוו ע"א 2458/03 קדושאי נ' מנהל מס שבח, פ"ד נט(3) 85, 92; ע' זחאלקה, "פרשת די-רום – אפילוג", אירועי מס, 171; ע"א 975/97 המועצה המקומית עילבון נ' מקורות חברת מים בע"מ, פ"ד נד(2) 433).

אי-התקימות תנאי סעיף 85

יז. כאמור, ההתפתחויות המאוחרות להסכם, בענייננו, אינן משנות את שווי המכירה שיש למסות. מעבר לצורך, סבורני כי התפתחויות אלה אף אינן מהוות "עובדות חדשות" כנדרש בסעיף 85(1) לשם תיקון שומה – עובדות שאילו היו בפני המנהל בעת עריכת השומה היה בכך כדי לשנות את סכום המס או הפטור (הדרי, כרך ג', 227). אותן "עובדות חדשות" הנדרשות לשם תיקון השומה לפי סעיף 85(1), אינן כוללות, על דרך הכלל, עובדות הנוגעות להתפתחויות מאוחרות וחיצוניות לעסקה (עמ"ש 241/87 אביב נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פד"א י"ז/5 (1989) 127, 129), שלא היו צפויות בעת חתימת ההסכם. כך נפסק בועדות הערר, כי המבחנים לסיווגן של עובדות חדשות הם המבחנים "אשר מנחים את בית המשפט בבואו להכריע בשאלה האם ניתן להביא בפני ערכאת הערעור ראיות נוספות שמטרתן להוכיח עובדה שארעה לפני מתן פסק הדין" (עמ"ש 629/90 טל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה, מיסים 1/ז (פברואר 1993) עמ' ה-31, השופט הומינר, ההדגשה הוספה – א"ר). כך, לא כל עובדה חדשה תצדיק פתיחת שומה על פי סעיף 85(1), אלא רק עובדות חדשות הנוגעות לאירועים שאירעו טרם חתימת השומה, או הנוגעות להתפתחויות מאוחרות שנחזו בעת חתימת ההסכם אך פרטיהם לא היו ידועים עדיין, או כאלה הזורעות אור על האירועים הקודמים לעריכת השומה והמאפשרות להבינן באורח מדויק יותר. באופן זה קיימת התאמה בין אופיין ה"טכני" של העובדות החדשות שישמשו לפתיחת שומה לבין תוכנן המהותי של העובדות, שכן אירועים חיצוניים להסכם אינם יכולים, כאמור, לשנות את שווי המכירה למפרע.

יח. כאמור, אירועים מאוחרים שאינם עונים על ההגדרות הללו, לא יאפשרו את פתיחת השומה, ובכך תישמר התכלית של יציבות המס. עם זאת, אירועים מאוחרים אלה לא "ייעלמו" משיקוליהן של מרשויות המס כלא היו, אלא יקבלו ביטוי בהליכי שומה נפרדים, בין אם מדובר באירועים העולים כדי אירוע מס נפרד - עסקה חדשה - שימוסו בנפרד (פרשת מגן אינטרנשיונל; ו"ע 1519/04 אהרוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א 2, מיסים כב/2 (אפריל 2008) עמ' ה-45), או בעובדות שיובאו בחשבון בבוא היום בחישוב המס הנוגע לאותו נכס מקרקעי. כך במקרה דנן, נכון המשיב לראות בסכומים הנוספים ששילמו המערערים הוצאות השבחה שיהיו מותרות לניכוי בשומה עתידית אשר תיערך להם בעת מכירת הדירות. התחשבות זו בעובדות מאוחרות שאינן מאפשרות פתיחת השומה, תבטיח את המטרה של גביית מס אמת, בכך שכל עובדה הנוגעת לנכס תחושב בהתאם לאירוע המס המתאים לה, ולא "תאבד". בכך יש כדי להבטיח גם את הוגנות המיסוי, אינטרס ציבורי אף הוא, באופן שלא יפגע מהותית הן בנישום הן בקופת הציבור.

יט. אשר על כן, צדקה הועדה בקבעה, כי אין בסכומים הנוספים ששילמו המערערים לכונסי הנכסים משום גורם שיש בו כדי לשנות את שומת המס שנערכה, אלא אך כגורם שניתן יהא להתחשב בו בעתיד כהוצאה לצורך מס שבח במכירה.

כ. מן הטעמים המנויים מעלה, מסקנתי היא כי אין להיעתר לערעור. המערערים ישלמו שכר טרחתם של באי כוח המשיב בסך 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

מסכים אני למסקנת חברי, השופט א' רובינשטיין, כי יש לראות בשווי המכירה לצרכי מס שבח את השווי ביום ההסכם, ואין התפתחויות מאוחרות וחיזוניות להסכם יכולות לשנות שווי זה. להשקפתי, די באמור כדי להביא לדחיית הערעור. לפיכך אמנע מלטעת מסמרות בשאלות הנוספות אליהן התייחס חברי. בנפרד מכך, מצטרף אני ל"הערת הפורום" של חברי.

ש ו פ ט

1. אני מסכים עם חברי השופט רובינשטיין, כי שווי המכירה נקבע ביום ההסכם ואין לפתוח את השומה מחדש בשל התפתחויות חיצוניות מאוחרות. ודוק: הכוונה להתפתחויות חיצוניות כמו עליה או ירידה בעלויות הבניה, להבדיל מהתפתחויות מאוחרות הנובעות מהחזרה עצמו, כמו תוספת אחוזי בניה שעשויה להתחלק בין הקבלן לבעל הקרקע בהתאם לאחוז הקומבינציה. התפתחות מעין זו, יש לראות כחלק מהחזרה וכנובעת מהחזרה המקורי (ראו, לדוגמה, ע"א (מחוזי ת"א) 1877/01 יבנה תעשיות בניינים בע"מ נ' דותן (לא פורסם, 19.6.2007)).

2. אם וככל שהמערערים יבקשו בעתיד למכור את דירות התמורה בפטור ממס כדירת יחיד, אף לא יתאפשר להם לנכות כהוצאות השבחה את הסכומים שנאלצו להוסיף להשלמת הבנייה. במקרה כאמור, נסתחפה שדם של המערערים, אך זו טיבה של עסקת קומבינציה, שגלומים בה חסרונות וסיכונים לצד יתרונות וסיכויים.

3. נוכח דחיית הערעור לגופו של עניין, אותיר בצריך עיון את הסוגיה של היקף תחולתו ופרשנותו של סעיף 107 לפקודה.

4. בשולי הדברים, אין לי אלא להצטרף לקריאתם של חברי למחוקק לתקן את "דין הפורום" של עניינים כגון דא.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, כ"ח בניסן תש"ע (12.4.10).

שופט

שופט

שופט