



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

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

בקשה מס' 7

כב' השופט מגן אלטוביה – יו"ר
צבי פרידמן, רו"ח - חבר
יהושע בילצקי, רו"ח - חבר

המבקש: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י בא כח עוה"ד לירון ארצי - פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

נגד

המשיבים: 1. מיטל אביבי רייך
2. דור רייך
ע"י בא כח עוה"ד זיו שדה

החלטה

צבי פרידמן, רו"ח – חבר

א. פתח דבר

1. מונחת בפנינו בקשה לדחיית הערר על הסף מחמת התיישנות, מכוח הוראות סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "החוק").

המשיבים (העוררים) מתנגדים לבקשה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

ב. העובדות הרלוונטיות

2. ביום 7/8/2009 רכשה משיבה 1, מיטל אביבי, (להלן: "מיטל" ו/או "המשיבה") דירה ברח' מגדל ים 7/6 במודיעין, הידועה כחלקה 4/47 בגוש 5871 (להלן: "הדירה במודיעין").

כל כספי הרכישה מומנו על ידי הוריה של מיטל.

3. בעת רכישת הדירה במודיעין הייתה מיטל רווקה ורק ביום 26/6/2010, כשנה לאחר רכישת הדירה במודיעין, נישאה לדור רייך, משיב 2 (להלן - "דור" ו/או "המשיב").

4. מיטל ודור לא התגוררו בדירה והיא הושכרה לצדדים שלישיים.

5. ביום 17/5/2012, כשנתיים לאחר נישואיהם, רכשו המשיבים במשותף, מקבלן, דירה בתל-אביב, אשר טרם נבנתה (להלן - "הדירה בתל-אביב").

6. ביום 26/6/2012 הגישו המשיבים הצהרה למבקש על רכישת הדירה בתל-אביב כדירה משותפת והצהירו על שיעורי מס רכישה רגילים (ולא על שיעור מס לדירה יחידה), תוך שהם מבקשים לדחות את תשלום מס הרכישה עד למועד מכירת הדירה במודיעין, אותה התחייבו למכור סמוך לקבלת הדירה בתל-אביב מהקבלן.

7. ביום 28/6/2012 קיבל המבקש את הצהרת המשיבים וחישב את מס הרכישה כרכישה של דירה לא יחידה (5% עד לשווי של 1,053,200 ש"ח ו-6% לחלק מהשווי מעל ל-1,053,200 ש"ח), תוך שהוא מקפיא את יתרת חוב המס עד ליום 31/1/2016 - המועד הצפוי של מכירת הדירה במודיעין אותה התחייבו המשיבים למכור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

8. ביום 14/1/2016 (בטעות נרשם תאריך 14/1/2015 צ.פ.) שלחו המשיבים מכתב למבקש, בו הודיעו כי מסירת הדירה בתל-אביב התעכבה בכ-10 חודשים ביחס למועד היעד המקורי, ובפועל נמסרה להם הדירה רק ביום 10/10/2015 וכי הם מבקשים לעדכן את המועד החוקי בו יהיו חייבים לסיים את מכירת הדירה במודיעין ולהקפיד את חוב המס בשנה נוספת מיום 20/10/2015, כקבוע בסעיף 9'ג' לחוק.

9. ביום 18/1/2016 הודיע המבקש למשיבים על תיקון שומת מס הרכישה לפי סעיף 85 לחוק, ודחיית מועד מכירת הדירה במודיעין עד ליום 20/10/2016. בנוסף, הוציא המבקש לעוררים שומה, לפיה במידה והדירה במודיעין לא תימכר, ישולם מס רכישה על דירה בתל-אביב לפי שיעורי מס הרכישה החלים על רכישת דירה שאינה "דירה יחידה", כדלקמן: לחלק השווי עד סכום של 1,053,200 ש"ח - 5% ולחלק השווי מעל לסכום של 1,053,200 ש"ח - 6%.

10. ביום 13/7/2016 חתמו המשיבים על הסכם ממון ביניהם, לפיו הדירה במודיעין, אשר נרכשה מכספים שקבלה המשיבה מהוריה, תהיה בבעלותה הבלעדית של המשיבה. הסכם ממון זה קיבל תוקף של פסק דין ביום 20/7/2016.

11. ביום 31/8/2016 הגישו המשיבים, (באמצעות מיופה כוחם, עו"ד זיו שדה), בקשות לתיקון שומת מס רכישה לפי סעיף 85 לחוק, ביטול קנסות וריביות והארכת מועד לתיקון שומה (להלן: "**הבקשה לתיקון שומה**").

בבקשה לתיקון השומה ביקשו המשיבים לתקן את שומת מס הרכישה כך שבמידה והדירה במודיעין לא תימכר, יחול על חלקו של המשיב חישוב מס רכישה בהתאם לשיעור החל על בעל "דירה יחידה" ואילו על חלקה של המשיבה יחול חישוב מס רכישה לפי שיעורי מס רכישה החלים על רכישת דירה שאינה דירה יחידה. זאת, בהתאם להלכה שנקבעה בע"א 3183/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' שחר פלם (פורסם במיסים) (להלן: "**הלכת פלם**") שכן הדירה במודיעין נרכשה על ידי מיטל בלבד כשנה לפני נישואיה עם דור.

בבקשתם ציינו המשיבים כי לא היו מודעים להלכת פלם וקיבלו ייעוץ משפטי מוטעה, ומיד עם קבלת יעוץ משפטי מתאים, פנו למבקש לתיקון השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

12. ביום 7/9/2016 הודיע המבקש למשיבים כי שומתם העצמית התקבלה ביום 28/6/2012 ולפיכך השומה הינה סופית.

13. המשיבים לא השלימו עם תשובתו הלקונית והבלתי מנומקת של המבקש והגישו ערר על החלטה זו.

14. בתגובה לכתב הערר הגיש המבקש את הבקשה שלפנינו.

ג. נימוקי המבקש (בתמצית):

15. ביום 28/6/2012 קיבל המבקש את הצהרת המשיבים על רכישת הדירה בתל-אביב, בהתאם להוראות סעיף 78(ב)(1) לחוק, ולפיכך עפ"י הדין היו המשיבים זכאים לבקש תיקון השומה עד ליום 28/6/2016. עם חלוף המועד האמור הפכה השומה לסופית ואין עוד מקום לדון בבקשה לתיקון השומה שהוגשה ביום 31/8/2016, בחלוף המועד האמור.

16. אם ייקבע, כעמדת המבקש, שהשומה סופית ואין לדון בה עוד, אין מקום לדון בטענותיהם של המשיבים לגבי נסיבות העסקה.

17. המבקש מסתמך על החלטת וועדת ערר 1025/05 ציון הדר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם במיסים), לפיה סעיף 107 לחוק לא נועד להאריך את המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק, וכי יש להעדיף את העיקרון של סופיות השומה והיציבות הדרושה על פני ירידה לחקר האמת וגביית מס אמת, אותו ניתן לעשות רק במסגרת הזמן של 4 השנים שקצב המחוקק בסעיף 85.

18. יש הבדל בין הודעת שומת מס הכנסה לבין הודעת שומת מיסוי מקרקעין, ובכל מקרה המועד הקובע לעניין מרוץ ההתיישנות הוא מועד משלוח הצו/השומה ולא המועד בו התקבל אצל הנישום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

19. דבריו של כב' השופט רובינשטיין בע"א 7759/07 רות כספי ואחרים נ' מנהל מס שבח (פורסם במיסים) (להלן: "עניין כספי") אליו מפנים המשיבים לגבי סעיף 107 והשלכתו על סעיף 85 לחוק, נאמרו כאמרת אגב, ובכל מקרה כדי להפעיל את סעיף 107 לחוק וסעיף 85, צריכה להיות "סיבה מספקת" ובענייננו, זה שהמשיבים לא ידעו את הדין, אינה סיבה מספקת.

ד. טענות המשיבים להארכת המועדים ותגובה לבקשת המבקש לדחיית הערר מחמת התיישנות (בתמצית):

20. המדובר בטעות בתום לב של מצב המיסוי הפרטני של המשיב שנבעה מכך שלא היה מודע אליו (הלכת פלם), ונדמה כי אין מקרה מתאים יותר להכניסו תחת ההגדרה של העדפת גביית מס אמת חלף כל שיקול אחר.

21. את מניין 4 השנים לתיקון השומה, שלפי סעיף 85 לחוק יש לספור החל מיום הוצאת השומה המתוקנת, קרי, מיום 18/1/2016 ולכן בקשת תיקון השומה לא חורגת ממסגרת 4 השנים שבסעיף 85 לחוק (טענה זו הועלתה רק בכתב הערר וננטשה בתגובת המשיבים לבקשת המבקש).

22. לחילופין טוענים המשיבים, כי ככל שיקבע שהמועד הקובע לתחילת ספירת 4 השנים לתיקון השומה הוא המועד בו התקבלה הודעת השומה הזמנית הראשונה (חודש יוני 2012), כי אז שגה המבקש בכך שלא האריך את המועד להגשת הבקשה לתיקון השומה בהתאם להוראות סעיף 107 לחוק, לאור דברי כב' השופט רובינשטיין בעניין כספי בדבר אפשרות הארכת מועד תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מעבר ל-4 שנים וכן בהסתמך על מספר פסיקות של ועדות ערר.

23. לטענת המשיבים המבקש, תוך זלזול מוחלט בבקשתם, ומסיבות השמורות עמו בלבד, בחר שלא להתייחס כלל לבקשתם להארכת המועד לתיקון השומה לפי סעיף 107 לחוק, לא נימק ולא פירט מאומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

24. במקרה דנן, כך טוענים המשיבים, גם אם נמנה את מניין 4 השנים מחודש יוני 2012 (מועד הוצאת השומה הזמנית הראשונה), המדובר בהארכת מועד של חודש ימים לכל היותר, בהתחשב בעובדה שהמצאת הודעת השומה לידי המשיבים, לוקחת פרק זמן מסוים.

25. טענה נוספת שמעלים המשיבים היא כי המועד לתיקון השומה לא התיישן, שכן המשיבים קיבלו את השומה הזמנית הראשונה רק לאחר ה- 31/8/2012 וכלל ידוע הוא כי יש לספור מועדים מהיום בו התוודע הנישום להחלטה המנהלית אשר ניתנה בעניינו וזאת בהתאם להלכת סמי שנקבעה בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי ואח' (פורסם במיסים) (להלן: "עניין סמי").

ה. דיון והחלטה

המסגרת הנורמטיבית:

26. אלה סעיפי החוק הנוגעים לענייננו:

"85. תיקון שומה

המנהל רשאי, בין ביוזמתו 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 בשומה.

107 הארכת מועד

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

(ב) המנהל רשאי לדרוש מאדם שעליו מוטלת חובת תשלום מס ואשר ניתנה לו ארכה לפי סעיף קטן (א) לדרוש ערובה לתשלום המס שהוא עלול להתחייב בו".

תחילת מניין 4 השנים:

27. האם צודקים המשיבים בטענתם שיש למנות את 4 השנים החל מיום 18/1/2016, היום שבו הודיע המבקש למשיבים על תיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק (להלן - "השומה המתוקנת")?

לדעתי, התשובה היא שלילית. אמנם הודעת השומה המתוקנת מיום 18/1/2016 נושאת את הכותרת "תיקון שומה לפי סעיף 85", אולם שומת מס הרכישה ושיעורי מס הרכישה לא השתנו, אלא רק המועד בו נדחה מועד מכירת הדירה במודיעין בעקבות איחור בקבלת הדירה בתל-אביב מהקבלן.

לא זו אף זו, המשיבים לא ביקשו תיקון השומה אלא ביקשו רק לדחות את המועד להתחייבות למכירת הדירה במודיעין עקב איחור במסירת הדירה בתל אביב ע"י הקבלן, וזאת בהתאם להוראות סעיף 9 לחוק.

השומה המקורית שאישר המבקש ביום 28/6/2012 לפי סעיף 78(ב) לחוק, לגבי שיעור מס הרכישה לא תוקנה ולא שונתה, ובכך שונה המקרה דנן מהקרה שנדון בעניין כספי, ששם המערערים הגישו השגה על השומה המקורית ובעקבות השגה זו, הוצאה למערערים שומה מתוקנת, ועל כן, נקבע שם ובצדק שיש למנות את מנין ארבע השנים מיום הוצאת השומה המתוקנת השנייה.

אשר על כן, לדעתי, יש למנות את מניין 4 השנים על פי סעיף 85 לחוק, החל ממועד הודעת השומה הראשונה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

כלל ידוע הוא שהכותרת לא קובעת אלא המהות, ראה גם ו"ע 1063/02 סולטן רוזי ואח' נ' מנהל מס שבח נתניה (פורסם במיסים) (להלן: "עניין רוזי"), וכן ראה ע"א 73/87 צבי אבן נ' מנהל מס שבח חיפה (פורסם במיסים); וכן ע"א 751/82, 752/82 מנהל מס שבח, אזור מרכז נ' משה ואירית רשל ואח' (פורסם בתקדין).

יתירה מזו, את הטענה שיש למנות את ארבע השנים מיום 18.1.2016 (יום הוצאת השומה המתוקנת) שהועלתה בכתב הערר נזנחה ע"י המשיבים בתגובתם לבקשת מנהל מיסוי מקרקעין (המבקש).

28. עוד טוענים המשיבים שבפועל קיבלו את הודעת השומה הראשונה מיום 28/6/2012 רק לאחר תאריך 31/8/2012 ואת מניין 4 השנים הקבועות בסעיף 85 לחוק יש למדוד מיום הגעת השומות לידי הנישום ולא מיום הוצאת השומות על ידי המנהל, ולפיכך במועד הבקשה לתיקון שומה, טרם חלפו 4 השנים.

אין לקבל טענה זו של המשיבים, משום שלא זו בלבד שלא הוכיחו שאכן קיבלו את השומה לאחר תאריך 31/8/2012, הרי שטענה זו סותרת את האמור בכתב הערר שהגישו העוררים, לפיה אין כל ידיעה מתי הודעת השומה הומצאה למשיבים בדואר (סעיף 53 לכתב הערר) וכי "קיים לכל היותר פער של חודש ימים בלבד בין חלוף מועד 4 השנים ממועד המצאת הודעת השומה הזמנית לבין הגשת הבקשה...". (סעיף 55 לכתב הערר).

יתרה מזו, הטענה לפיה יש למנות את מניין 4 השנים ממועד המצאת ההודעה לידי המשיבים, אינה עומדת במבחן הפסיקה, לפיה המועד הקובע לעניין מרוץ ההתיישנות הוא מועד משלוח השומה ולא המועד בו התקבלה אצל הנישום, ראה עניין סמי.

סעיף 107 לחוק - האם ניתן להאריך גם את המועד הנקוב בסעיף 85 לחוק?

29. ועדות הערר השונות היו חלוקות בדעתן לגבי היקף תחולתו של סעיף 107 לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

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 ג' העיר בע"מ נ' מדינת ישראל, (פורסם בנבו); ו"ע 1007/05 המשלחת הדתית הרוסית של הפטריארכיה של מוסקה נ' מנהל מיסוי מקרקעין, ירושלים, (פורסם בנבו).

בהחלטות אחרות הוכר כוחו של סעיף 107 להאריך את מועד ארבע השנים שבסעיף 85 רק ב"נסיבות מיוחדות", ו"ע 1063/02 סולטן נ' נהל מס שבח נתניה, (פורסם בנבו); ו"ע (מחוזי ת"א) 1340/05 סטרינסקי נ' מס שבח ת"א 2, (פורסם בנבו); ו"ע 1369/03 מסטי נ' מנהל מס שבח רחובות, (פורסם בנבו).

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 השומה, וזאת בשל השאיפה ליציבות המס וסופיותו, גם על חשבון חקר האמת ו"ע 9066/04 אלוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם בנבו), וההפניות דשם; ו"ע 1025/05 הדר נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם בנבו) (אם כי פסק דין זה כלל גם הסתייגות, לפיה במקרים מיוחדים תתאפשר ארכה).

30. בית המשפט העליון נדרש לסוגיה זו בשני פסקי דין שניתנו לאחרונה.

פסק הדין הראשון היה בעניין כספי, שם אומר כב' השופט אליקים רובינשטיין באמרת אגב, בין היתר, כדלקמן:

"...אולי למעלה מן הצורך בתיק הספציפי, אך כדי לסייע להפגת אי-הבהירות שתתואר להלן, אתייחס לחילוקי הדעות שנתגלו 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 מועדי דיונים קצרים גרידא. ... במחלוקת זו, דעתי 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,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

במקרים מסוימים - גם אם מועטים - לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85. כד, 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)...

...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 (הררי, 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 הודאות 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, 188-187); וכפי שצוין 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 הראייתי 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; השוו 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 שונה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק...". (ההדגשות - לא במקור צ.פ).

31. דבריו של כב' השופט אליקים רובינשטיין בעניין כספי נאמרו באמרת אגב ("למעלה מן הצורך") כאשר חברי המותב האחרים לא התייחסו לאמרת אגב זו (ולכן אין הם בגדר הלכה מחייבת), ואולם בע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים (לא פורסם - צורף לתשובת המבקש) דן בית המשפט העליון בהיקף תחולתו של סעיף 107 לחוק וכך נאמר, בין היתר, מפי כב' השופט יורם דנציגר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

"...השאלה אם ניתן לפרש את סעיף 107 לחוק, שיאפשר הארכה של המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, טרם הוכרעה בפסיקתנו. סעיף 107 לחוק קובע כי "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה". בע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.4.2010) (להלן - עניין כספי) עמד השופט א' רובינשטיין על חילוקי הדעות הקיימים ביחס לשאלת פרשנותו של סעיף 107, אם ניתן להאריך בעזרתו "כל מועד", כולל המועד הנקוב בסעיף 85 לחוק, או רק מועדים דינמיים קצרים. בעניין זה, הביע דעתו השופט א' רובינשטיין, בבחינת למעלה מן הצורך, כי אכן ניתן להאריך את מועד ארבע השנים הקבוע בסעיף 85 לחוק, באמצעות סעיף 107 לחוק, אולם הארכה זו יכול שתיעשה רק בהתקיים "סיבה מספקת" להארכת המועד (להבדיל מהסיבה לתיקון השומה) ואף זאת "בזהירות הראויה, תוך התחשבות אמיתית בהסתמכות על השומה, ובקושי הראייתי שנוצר עם חלוף הזמן" (שם, בפסקה י"ב). אולם, דברים אלו נאמרו כאמור בבחינת למעלה מן הצורך, בעוד סוגיית פרשנותו של סעיף 107 לחוק נותרה ב"צריך עיון" על ידי מרבית חברי המותב באותו עניין וטרם מצאה את פתרונה בפסיקה.

כשלעצמי נוטה אני לדעה שהובעה בעניין כספי לפיה ניתן יהיה להאריך, במקרים חריגים, את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין על ידי סעיף 107 לחוק, וזאת רק בהתקיים "סיבה מספקת" להארכת המועד, ובכפוף לאיזון הנדרש בנסיבות העניין בין עקרונות של סופיות השומה, ודאות ויציבות, לעיקרון של גביית מס אמת. בגדר כך, יש ליתן משקל הולם לאינטרס ההסתמכות על השומה, שיכול שיעמוד לנישום ולרשות המנהלית כאחד, ולקושי הראייתי הכרוך בתיקון השומה. מסקנה זו מתבקשת על רקע הכללים שנקבעו בפסיקתו של בית משפט זה בדבר אופן הפעלת שיקול דעתו של מנהל מיסוי מקרקעין לעניין תיקון שומה, עליהם אעמוד להלן (ראו בפסקאות 17-20 לחוות דעתי). עם זאת, הדעת נותנת כי הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ראוי שתיעשה רק במקרים חריגים ויוצאי דופן, שכן מקום בו חלפה מגבלת הזמן הקבוע בסעיף 85 לחוק, ממילא גובר משקלו של אינטרס ההסתמכות על השומה...". (ההדגשות - לא במקור צ.פ).

פס"ד זה התקבל על דעת כל חברי המותב (פה אחד) ולכן הוא מהווה, אם כן, הלכה מחייבת.

הלכת פלם והלכת שלמי:

32. בחודש אוגוסט 2004 פורסם פסק הדין בע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין מרכז נ' פלם שחר ודפנה (פורסם במיסים) (להלן: "הלכת פלם"). שם דובר בבני זוג שרכשו דירת מגורים משותפת, כאשר לאחד מהם הייתה, במועד הרכישה, דירה קודמת שנרכשה לפני הנישואין, ואשר נשארה בבעלותו הבלעדית מכוח הסכם ממון. השאלה שנדונה הייתה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

האם זכאי בן הזוג השני למס רכישה מופחת הניתן לרוכש "דירה יחידה" או שמא יש לראותו כמי שבבעלותו שתי דירות מכוח חזקת התא המשפחתי, המביאה במניין דירותיו גם את דירות בן זוגו. בית המשפט קבע כאמור, כי אין תחולה לחזקה בנוגע לדירות שנרכשו על ידי שאחד מבני הזוג טרם הנישואין, וכי קו הגבול לתחולת החזקה הוא הקו של יצירת התא המשפחתי.

33. בחודש אפריל 2011 פרסמה רשות המיסים את הוראת הביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2011 שכותרתו: "היקף תחולת חזקת התא המשפחתי" ושם קובעת רשות המיסים, בין היתר, כדלקמן:

"עמדת רשות המיסים היא, כי הלכת פלם חלה, בין אם יש הסכם ממון ובין אם לאו. כלומר, גם בהעדר הסכם ממון לא תחול החזקה על נכסים חיצוניים. עמדה זו חלה הן על בני זוג שנישאו לפני 1974 (קרי לפני שנכנס לתוקפו חוק יחסי ממון בין בני זוג, תשל"ג - 1973 (להלן - "חוק יחסי ממון")), והן לאחריו...

...הכלל הוא שלעניין מס רכישה אין ליצור שיתוף בנכסים חיצוניים למעט במקרים החריגים שיפורטו להלן, ומשכך לא תחול חזקת התא המשפחתי על נכסים אלו (בהתאם להלכת פלם). המקרים החריגים: מגורים משותפים, מימון משותף, תשלום משכנתא משותף, דמי שכירות המשתלמים לחשבון בנק משותף...". (ההדגשות – חלקן לא במקור וחלקן במקור צ.פ).

34. בחודש נובמבר 2014 פורסם פסק הדין בע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה (פורסם במיסים) (להלן: "עניין שלמי"), בו נקבעה הלכה לפיה, הן לעניין מס שבח במכירת הדירה והן לעניין מס הרכישה, החזקה של התא המשפחתי אינה חזקה חלוטה אלא חזקה הניתנת לסתירה, ולבני הזוג אפשרות להוכיח הפרדה רכושית אמיתית ביניהם ובכך לסתור את חזקת התא המשפחתי.

בעניין שלמי נקבע גם סוג הראיות אותן ידרשו בני הזוג להציג על מנת לסתור את חזקת התא המשפחתי וזאת באמצעות קיומם של שני תאים מצטברים: האחד - הסכם ממון הקובע את הפרדה הרכושית והשני - יש להוכיח כי בני הזוג פעלו על פי ההסכם, הלכה למעשה, וכי הפרדה הרכושית לא נתרה "על הנייר" אלא התקיימה בפועל, וראה בעניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

זה ו"ע (חיפה) 37792-09-14 אילן קוייתי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (פורסם לאחרונה במיסים).

35. עינינו הרואות כי חזקת התא המשפחתי וסתירתו ויישום הלכת פלם (שפורסם בשנת 2004) היה לוט בערפל עד לפרסום פסק הדין בעניין שלמי בבית המשפט העליון, בו נקבעה בבירור ההלכה כי חזקת התא המשפחתי (הן לעניין מס שבח והן לעניין מס רכישה ניתן לסתירה, ומה הן הראיות הנדרשות לצורך כך (הסכם ממון והפרדה רכושית בפועל).

מן הכלל אל הפרט:

36. נדמה, כי אין ספק, שהמשיבים טעו בתום לב בכך שלא ביקשו להחיל לגביהם, בשומה העצמית שהגישו ב-26/6/2012, את הלכת פלם. טעות שנבעה, כך לטענתם, מכך שקיבלו יעוץ משפטי שלא הביא בחשבון את נסיבות רכישת הדירה המשותפת שלהם בתל-אביב ואת נסיבות רכישת הדירה במודיעין על ידי המשיבה לפני נישואיה למשיב.

אינני רואה כל סיבה לכך שהמשיבים לא ביקשו להחיל עליהם את הלכת פלם כבר בשנת 2012, כשנתיים לפני פרסום פסק הדין בעניין שלמי בו "הוחמרו" הקריטריונים לסתירת חזקת התא המשפחתי, למעט סיבת הטעות בתום לב.

יצוין, כי מיד עם היוודע למשיבים, כך לטענתם, דבר אפשרות החלת הלכת פלם לגביהם, בעקבות ייעוץ משפטי שקיבלו, הגישו מיד את בקשתם לתיקון השומה, כחודש ימים בלבד לאחר תום 4 השנים.

יודגש, אין המדובר באנשי עסקים ממולחים (כרישי נדל"ן), אלא באזרחים נורמטיביים מן השורה שלא בקיאים בנבכי החוק, הפסיקה והוראות הביצוע של רשות המיסים, ולכן טעותם מגעת לכדי טעות בתום לב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

נוסיף ונאמר: "טעות תום הלב" של המשיבים נחזית על פניו בהליך מקדמי זה של הדיון, ואולם אם יתברר בשלב הליך ההוכחות עצמו כי לא כך הם פני הדברים-לא נהסס לשנות את דעתנו.

37. ראינו לעיל כי עפ"י הפסיקה, סעיף 107 לחוק מאפשר להאריך גם את המועד שלפי סעיף 85 לחוק (מניין 4 השנים), וזאת במידה ויש "סיבה מספקת" לכך.

38. ראינו גם שהפסיקה ראתה בטעות בתום לב כ"סיבה מספקת" המאפשרת הארכת המועד של 4 השנים שלפי סעיף 85 לחוק.

39. אינני רואה כל סיבה מדוע למנוע, במקרה דנן, את האפשרות מהמשיבים להגיש בקשה לתיקון שומה שלפי סעיף 85 לחוק, ולהביא את ראיותיהם לסתירת חזקת התא המשפחתי ולתת למשיבים (לעוררים) את יומם בבית המשפט בבחינת "לא תחסום שור בדישו" (דברים, כ"ה ד') וראה גם במשלי ג, כז: "אל תמנע טוב מבעליו להיות לאל ידך".

40. דומה כי התנהלות זו של המשיב מעלה שאלה ערכית של מערכת יחסים הוגנת בין רשויות המס לבין האזרח הנישום (השווה עם ו"ע 1018/06 חברת פרויקטים גן העיר בע"מ נ' מדינת ישראל – מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (פורסם במיסים)).

יפים, ככפפה ליד, דבריו של כב' השופט אליקים רובינשטיין בע"א 470/08 כרמל התפלה בע"מ נ' מדינת ישראל - משרד האוצר ואח' (פורסם באתר בית המשפט העליון):

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל זרביה, ברורה לדידי כשמש בצהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות. זהו מותר המדינה במיוחד, והשירות הציבורי בכללו, באופן חד ומובהק" (ההדגשה במקור צ.פ.).

41. אשר על כן הייתי מציע לחברי לדחות את בקשת המשיב ולהשית עליו הוצאות משפטיות בסכום של 20,000 ש"ח שישאו ריבית והצמדה כדין מיום מתן פסק הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-9451 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

כבוד השופט מגן אלטוביה:

1. הנני מצטרף לתוצאה אליה הגיע חבר הוועדה רו"ח צבי פרידמן, מן הטעם שלטעמי, תיקון השומה מיום 18.1.2016 הוא המועד ממנו יש למנות 4 שנים, משום שבמועד זה התקיימה הדרישה הקבועה בסעיף 85 (א) לחוק: "מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה", כפי שטענו המשיבים בפנייתם למבקש ובערר שהגישו.
2. בעניין כספי התייחס בית המשפט להוראות סעיף 85 לחוק, וכך נקבע (שם, פסקה ט לפסק הדין של כבוד השופט א' רובינשטיין):

"...בכך שונה דעתי מדעת הוועדה, ונקודת המחלוקת נוגעת לשאלת המועד ממנו יש למנות במקרה דנא את ארבע השנים בבקשות תיקון על פי סעיף 85. כאמור, הוועדה, 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 עליי. אומנם, 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 3/1 (יוני 1992) ה-31); ניתן לומר ששומה זו "נבלעת" בסעיף 78, ועל כן עומדת בדרישות סעיף 85. ודוק, השומה הסופית והמחייבת לתשלום היא השומה המתוקנת, זו השנייה, ועל כן בקשה לתיקון שומה שהוגשה לאחריה, בהכרח תתייחס אליה. זאת ועוד, ספירת המועדים החל מהחלטה המתוקנת היא דרך נהגת בשיטת המשפט בישראל... 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..."

3. בכותרת השומה מיום 1.7.2012 (נספח 2 לכתב הערעור) צוין: "שומת מס רכישה – הודעת שומה זמנית לפי סעיף 78 (ב) (1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963". בכותרת השומה מיום 18.1.2016 (נספח 5 לכתב הערעור) צוין: "שומת מס רכישה – הודעת שומה סופית לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963". סעיף 85 לחוק עוסק בתיקון שומה, ומכאן שהמבקש ראה צורך לתקן את השומה הזמנית (ככל הנראה עקב פניית המשיבים לדחיית מועד מכירת הדירה במודיעין). לפיכך, ונוכח האמור בעניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

כספי, יש לראות בשומה המתוקנת הסופית מיום 18.1.2016 כשומה שממועד הוצאתה יש למנות את ארבע השנים לצורך תיקון השומה מכוח הוראות סעיף 85 לחוק.

אוסף, כי לעניין החלת הוראות סעיף 85 לחוק, איני סבור שיש נפקות לכך שמלבד השינוי בדבר הארכת תקופת הקפאת חובת תשלום המס, הנתונים אודות העסקה ושיעורי המס לא שונו. עם כל הכבוד לא מצאתי באמור בפסק הדין בעניין רוזי בו מצאה וועדת הערר שמדובר בשומה סופית למרות שנשאה כותרת "שומה זמנית", כדי לשנות ממסקנתי שלעיל.

4. נוכח מסקנתי זו, יש לדחות את הבקשה מבלי להידרש ליחס בין הוראות סעיף 107 לחוק, לבין הוראות סעיף 85 לחוק או להלכה שנקבעה בעניין חכמי (ע"א 5461/11). כך אין אני מוצא מקום שיש לדון בעילות הקבועות בסעיף 85 לתיקון שומה. כיוון שחבר הועדה רו"ח פרידמן נזקק לכך, אעיר כי לטעמי השאלה אם טעות בהבנה או פרשנות הדין החל, בפרט לאחר קבלת יעוץ משפטי, באה בגדר עילה לתיקון שומה מכוח סעיף 85 יהא זה הדיוט, 'כריש נדל"ן' או מנהל מיסוי מקרקעין, מצריכה עיון ודיון שלא בעת הזו.

יהושע בילצקי רו"ח - חבר:

אני מסכים לחוות הדעת של החבר רו"ח צבי פרידמן.

סוף דבר

הוחלט לדחות את הבקשה.

המבקש ישלם למשיבים את הוצאות הבקשה, ושכ"ט עו"ד בסך 20,000 ₪.

מזכירות בית המשפט תמציא את ההחלטה לבאי כח הצדדים
ניתנה ביום יג' ניסן תשע"ז, 9 אפריל, 2017, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך ודור רייך נ' מנהל מס שבח תל אביב

עו"ד אלכסנדר
מגן אלטוביה, שופט