



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

1

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

כב' השופטת ירדנה סרוסי - יו"ר הוועדה

רו"ח אברהם הוכמן - חבר

רו"ח צבי פרידמן - חבר

אפי חוגי

עורר

ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

משיב

ע"י ב"כ עוה"ד מאיר פורת ולירון ארצי

2

3

פסק דין

4

5

6

יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי (דעת מיעוט)

7

פתח דבר

1. העורר הוא "נכה" כהגדרתו בתקנה 1 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס

רכישה), התשל"ה-1974 (להלן: "תקנות מס רכישה") אשר עומד לכאורה בתנאי

10 תקנה 11 לתקנות מס רכישה לעניין זכאות להטבה במס רכישה.

11 2. עניינו של הערר הוא בעתירת העורר לקבל את ההטבה במס רכישה בגין דירת

12 מגורים שרכש בשנת 2011, וזאת על אף שחלפה מגבלת הזמן לתיקון השומה

13 הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן:

14 "חוק מיסוי מקרקעין" או "החוק").

15 3. במסגרת הערר, מבקש העורר כי המשיב יעשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 107 לחוק

16 מיסוי מקרקעין ויאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק לתיקון השומה. לטענת

17 העורר קיימת בנסיבות עניינו "סיבה מספקת" למתן הארכה המבוקשת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

4. המשיב טען מנגד טענת סף לפיה לא ניתן לתקן את שומת המס לאחר שחלפה מגבלת הזמן בת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק. לטענתו, הוראת סעיף 85 לחוק קובעת התיישנות "מהותית" ולכן אין בידו הסמכות לפתוח את השומה בחלוף ארבע שנים מיום שנעשתה (להלן: "טענת הסף של המשיב").

5. ביום 7.7.2019 ניתנה החלטת הוועדה הדוחה את טענת הסף של המשיב (ו"ע (מינהליים ת"א) 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (7.7.2019) (להלן: "ההחלטה בטענת הסף").

בהחלטה בטענת הסף נקבע כי "אין מקום לדחות על הסף את בקשת העורר לקבל ארכה לפי סעיף 107 לחוק לצורך הגשת בקשה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק, מבלי לברר לפני כן אם מתקיימות בעניינו נסיבות המלמדות על 'סיבה מספקת' למתן הארכה המבוקשת", ולפיכך "יש להעתיק אפוא את מרכז הכובד משלב הבחינה העקרונית של סמכות פתיחת השומה הסופית לשלב בחינת השיקולים הרלוונטיים לקיומה או העדרה של סיבה מספקת למתן הארכה המבוקשת לתיקון השומה" (פס' 48 – 49 להחלטה).

6. בהמשך לדחיית טענת הסף של המשיב, נותר אפוא להכריע, האם בנסיבות עניינו קיימת "סיבה מספקת" לפי סעיף 107 לחוק למתן הארכה המבוקשת לתיקון השומה.

עניינו של פסק דין זה, אם כן, הוא בבירור קיומה או היעדרה של "סיבה מספקת" להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק.

7. יצוין כי בימים אלו נידונה בבית המשפט העליון טענת הסף של המשיב במסגרת ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' אביבי רייד. הוועדה הציעה לצדדים לעכב את ההליכים בערר עד להכרעת בית המשפט העליון בסוגיה. ברם, הצדדים לא שזו להצעה ולפיכך נדרשת הכרעה.

העובדות שצריכות לעניין

8. העורר הוכר בילדותו כנכה ונקבעה לו נכות לצמיתות בשיעור של 60%.

ביום 20.2.2011 רכש העורר דירת מגורים בתל אביב. העורר דיווח על העסקה במסגרת שומה עצמית וחישב את מס הרכישה מבלי לקחת בחשבון את ההטבה לה הוא זכאי עקב נכותו לפי תקנה 11 לתקנות מס רכישה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

- 1 מנהל מיסוי מקרקעין אישר את השומה העצמית של העורר והעורר שילם את המס על
2 פיה.
- 3 9. במהלך השנים חלה החמרה במצבו של העורר והוא אושפז בבית החולים בתחילת שנת
4 2018. לטענת העורר, במהלך אשפוזו הוא קיבל לידיו חוברת מידע מטעם המוסד
5 לביטוח הלאומי ממנה למד בדיעבד כי היה זכאי למס רכישה מופחת בעת רכישת
6 הדירה.
- 7 10. ביום 12.3.2018 פנה העורר למשיב בבקשה לתיקון השומה בטענה שנתגלתה בה טעות,
8 שכן היא אינה מביאה לידי ביטוי את ההטבה במס רכישה לה הוא זכאי עקב נכותו.
9 העורר טען כי לא היה מודע לזכאותו להטבת מס רכישה מופחת עד לאותו מועד.
- 10 המשיב דחה את בקשת העורר מהטעם כי אין בסמכותו להאריך את המועד הקבוע
11 בסעיף 85 לחוק. כאמור, טענה זו של המשיב נדחתה בהחלטת הוועדה בטענת הסף.
- 12 11. בהמשך להחלטת הוועדה בטענת הסף, פנה העורר ביום 30.7.2019 למנהל בבקשה
13 להארכת מועד לתיקון השומה (נספח 10 לתצהיר העורר). בהחלטה מיום 11.11.2019
14 (נספח 4 לתצהיר המשיב) דחה המשיב את בקשת העורר וקבע כי לא מתקיימת
15 בענייננו "סיבה מספקת" לאיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה. עניין זה עומד
16 להכרעת הוועדה כעת.

טענות הצדדים

- 17
- 18 12. בכל הנוגע ל**רובד המשפטי**, לשיטתו של העורר קיים מדרג של מבחנים בחקיקה
19 להארכת מועדים, כאשר המבחן המקל ביותר הוא "סיבה מספקת", לאחריו "טעם
20 מיוחד", ואילו המבחן המחמיר ביותר הוא "טעמים מיוחדים שיירשמו". לטענת העורר,
21 המשיב מתייחס ל"סיבה מספקת" כאל המבחן המחמיר יותר של "טעם מיוחד". העורר
22 טוען כי בניגוד לעמדת המשיב, לא ניתן לייחס למבחן של "סיבה מספקת" מניעות
23 חיצונית-אובייקטיבית דווקא.
- 24 13. העורר טוען כי פרשנות המשיב למבחן ה"סיבה מספקת", לפיה המבחן יחול רק במקרים
25 בהם הייתה מניעות חיצונית-אובייקטיבית להגשת הבקשה לתיקון השומה במועד,
26 סותרת את עמדתו בתיקים אחרים בהם יישם מבחן מקל יותר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

14. לטענת העורר, המונח "סיבה מספקת" הוא "מושג שסתום" המחייב את המשיב להפעיל שיקול דעת פרטני בהתאם לנסיבות של המקרה הנתון. לדידו, הגם שלא ניתן לצקת למונח הגדרה ממצה, אין מניעה לפרשו כך שיכלול גם טעות בתום לב של הנישום.
15. מוסיף העורר וטוען כי, ככלל, בבקשות ארכה יש לשקול גם את "סיכויי ההליך" – ככל שהסיכוי לקבלת את עמדת המבקש גבוה יותר, כך ייטה בית המשפט לאשר את הארכה ביתר קלות. בענייננו, השיקול המקביל לסיכויי ההליך הוא הטלת מס אמת כך שיש לקחת בחשבון את העובדה שלא קיימת מחלוקת לגבי זכאותו לקבל את הטבת המס ומתן הארכה המבוקשת יסלול את הדרך לשומת מס אמת. העורר טוען כי עקרון זה אומץ על ידי המשיב במקרה אחר.
16. לטענת העורר, הגם שיש הסתמכות של הרשות על השומה הסופית, במקרה של הטבה במס רכישה לנכה, שיקול זה פועל דווקא לטובת הארכת המועד. זאת מכיוון שבמקרים כגון אלו הרשות ממילא גובה את מלוא המס מראש מתוך מודעות לכך כי לאחר הוכחת התנאים לקבלת ההטבה – שיכול שיתקיימו שנים רבות לאחר מכן – יהיה עליה להשיב את הכספים שנגבו ביתר.
17. בכל הנוגע ל**רובד העובדתי**, טוען העורר כי המשיב הסכים כי הטעות נבעה מאי-ידיעה ונעשתה בתום-לב. העורר לא היה מיוצג בעת הגשת הדיווח על הרכישה וכך גם ביתר עסקאות המקרקעין שערך.
18. העורר טוען כי בניגוד לטענת המשיב, חלפו מעט יותר משש שנים מאז שהשומה הפכה לסופית ועד למועד הגשת הבקשה. עוד נטען כי הוא פנה למשיב בבקשה לתיקון השומה סמוך לאחר גילוי זכאותו להטבה ולכן יש לדחות את טענת המשיב לשיהוי. כמו כן, אף אם היה שיהוי, מן הראוי שלא להעלות טענה זו כלפי אדם המשתחרר מבית חולים לאחר אשפוז.
19. העורר טוען בנוסף כי מעולם לא זכה לפטור מהמשיב, וכי למרות הנכות ממנה הוא סובל מאז ילדותו, הוא לא קיבל קצבה או תמיכה אחרת מהרשויות, למעט תו נכה. לפיכך, מניסיון העבר הסיק בטעות כי הוא אינו זכאי לכאורה להטבה מהרשויות.
20. לטענת העורר, כאשר מדובר באי-ידיעה של החוק במישור האזרחי, אין להפעיל את הוראת סעיף 43 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 הנוגעת לטעות במצב המשפטי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

21. העורר הוסיף והתייחס גם לנסיבות חייו הקשות ולכך ששילם את המיסים במועדם.
כתוצאה מכל אלו, אין מקום להחמיר עמו יתר על המידה בבחינת "הסיבה המספקת".
22. מנגד, סבור המשיב כי לא מתקיימת בענייננו "סיבה מספקת", כנדרש לפי הוראת סעיף 107 לחוק. לשיטתו, אין בעובדה שהעורר בחר לפעול בשומתו באופן עצמאי ובעובדה שלא היה מיוצג על ידי עורך דין או בעובדה שלא ידע בזמן אמת על הקלת המס כדי להוות סיבה מוצדקת למתן הארכת המועד המבוקשת, אשר יש להחילה רק במקרים חריגים ונדירים במיוחד.
23. לטענת המשיב, עניינם של המקרים החריגים, בהם יוחל מבחן הסיבה המספקת, נעוץ במניעות חיצונית-אובייקטיבית שאינה תלויה בנישום, כגון מחלה שמנעה מהנישום את היכולת להגיע למשרדי הרשות. המשיב מבהיר כי בבחינת "הסיבה המספקת" אין כדי לבחון את השאלה המהותית האם זכאי הנישום לקבל את ההקלה המבוקשת על ידו, אלא עניינה בהוכחת הסיבה לאיחור.
24. לטענת המשיב, לפני רכישה או מכירה של נכס מקרקעין על הנישום, ובכלל זה העורר, לערוך בדיקות אשר לזכויותיו וחובותיו.
- המשיב הבהיר כי התפרסמה חוברת מטעם רשות המיסים המציגה את החובות והזכויות של המוכרים והרוכשים זכויות במקרקעין, לרבות התייחסות לפטור לפי תקנה 11 לתקנות מס הרכישה (נספח 5 לתצהיר מטעם המשיב). לטענת המשיב, בחירתו של העורר שלא לערוך בדיקות כלשהן ולא להיות מיוצג היא בחירה מושכלת ומודעת ואין לו להלין אלא על עצמו.
25. בנוסף טוען המשיב, כי מרישומיו עולה כי בעסקאות קודמות שביצע העורר בסמוך לרכישת הזכויות בדירה, הוא היה מיוצג על ידי עורך דין, לרבות בעסקאות רכישה של זכויות במקרקעין.
- יתרה מכך, העורר חלק בעבר על שומות מס שהוצאו לו וביקש לתקן אותן תוך המועדים הקבועים בחוק.
- כמו כן, טענת העורר, על כי לא היה מיוצג ברכישה, התבררה כלא מדויקת. העורר אישר כי עורך דינו של הקבלן ערך עבורו את השומה העצמית ומילא עבורו את הטפסים ושולם לו על כך שכר-טרחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

26. עוד טוען המשיב, כי העורר ידע לעמוד על זכויותיו ואף עשה זאת בפועל עובר לרכישת הדירה, הן בפני רשויות המס והן בפני גופים ציבוריים אחרים. כך למשל העורר פעל מול הרשויות על מנת לקבל תו נכה ופעל מול המוסד לביטוח לאומי, באמצעות מייצגת, על מנת לזכות בקצבה.

27. כן טוען המשיב כי הבקשה לתיקון השומה הוגשה בשיהוי של 6 חודשים מהמועד שבו טוען העורר על כי נודע לו על זכאותו להקלה במס רכישה. למעשה, העורר לא סיפק אסמכתא לתאריך המדויק בו נודע לו על זכאותו להקלה במס רכישה, כך שגם את טענתו היחידה לא הצליח להוכיח.

28. לשיטת המשיב, אם יתקבלו טענותיו של העורר, ייפתח פתח לציבור הנישומים לטעון שבכל מקרה של העדר ייצוג או במקרה של ייצוג כושל או במקרה של אי ידיעה או טעות, אף בתום לב, תתקיים "סיבה מספקת" להארכת המועד – דבר שאינו מתקבל על הדעת ואף מנוגד לפסיקה ועלול לגרום לפגיעה קשה בקופה הציבורית.

דיון והכרעה

29. יובהר מראש כי גדר המחלוקת בין הצדדים אינו נוגע לשאלת עצם זכאותו של העורר להטבת המס הניתנת מכוח תקנה 11 לתקנות מס הרכישה, לו היה מבקש אותה במועד. המשיב לא חולק על כך שאם יצלח העורר את המשוכה שבסעיפים 85 ו-107 לחוק, כי אז יזכה להטבת מס הרכישה המבוקשת (ראו עמ' 23, ש' 1 – 8 לפרוטוקול וכן דברי ב"כ המשיב בעמ' 4, ש' 17 – 19 לפרוטוקול).

כן אזכיר כי אין ענייננו בטענת הסף שהעלה המשיב לפיה לא ניתן לתקן את שומת המס לאחר שחלפה מגבלת הזמן בת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק. טענה זו הוכרעה כזכור ביום 7.7.2019 במסגרת החלטת הוועדה שדחתה את טענת הסף של המשיב (ו"ע (מינהליים ת"א) 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (7.7.2019)).

30. לצורך הכרעה בערר יש לברר אפוא שתי שאלות:

הראשונה – מהו תוכן מבחן "הסיבה המספקת" לפי סעיף 107 לחוק;

השנייה – בראי ההכרעה בסוגיית מבחן "הסיבה המספקת" – האם נסיבות המקרה דגן עולות כדי "סיבה מספקת" באופן המצדיק את מתן הארכה המבוקשת.

אדון בשאלות אלו כסדרן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 18-07-68019 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

31. אציין כבר כעת, כי לאחר שבחנתי את טענות הצדדים ועיינתי במכלול הראיות, הגעתי לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערר. כפי שיפורט להלן, נסיבות המקרה הנדונות אינן עולות כדי "סיבה מספקת" באופן המצדיק התערבות בשיקול דעת המשיב ומתן ארכה לצורך תיקון השומה.

"סיבה מספקת"

32. סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין תחת הכותרת "תיקון שומה" קובע כדלהלן:
 "(א) המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי סעיף 78(ב) או (ג) או לפי סעיף 82, תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה:
 (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל, בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס; (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלום מס; (3) נתגלתה טעות בשומה" [ההדגשה שלי – י"ס].

33. מן העבר השני ניצב לו סעיף 107(א) לחוק הקובע כי "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה".

כלומר, למנהל הסמכות לאשר חריגה מהמועדים שנקבעו, אם ראה "סיבה מספקת" לכך.

34. נשאלת השאלה, איזה תוכן יש לצקת למבחן ה"סיבה מספקת" המצדיק מתן ארכה מעבר למגבלת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק?

35. העורר טוען כי מדובר במבחן מקל, שיכול לטמון בחובו גם נסיבות סובייקטיביות, לרבות טעות בתום לב.

מנגד, טוען המשיב כי מדובר במבחן מחמיר הבודק קיומה של מניעות חיצונית-אובייקטיבית בשלה לא הוגשה הבקשה לתיקון השומה במועד.

36. על מנת להגיע למסקנה מה התוכן הנכון שיש לצקת למבחן "הסיבה המספקת", בהקשרו של סעיף 85 לחוק, עלינו להתחקות אחר התכליות שסעיפים 85 ו-107 נועדו לשרת, ולערוך את האיזון הנדרש ביניהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

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

לא למותר לציין כי שתי תכליות אלו הן חשובות וראויות :

"מחד, השיקול בדבר סופיות השומה שהוא עיקרון מרכזי בדיני המס
והצורך להגן על אינטרס ההסתמכות של הנישום. מאידך, השיקול בדבר
שומת מס אמת שהוא נשמת החוק ותכליתו" (ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד
שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 555 (2005); וראו גם ע"א 552/02 חנני נ'
פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112, 122 (2005)).

איזון האינטרסים

38. יישום העקרונות בדבר חקר האמת לעומת סופיות וודאות, על המתח הקיים ביניהם
לעיתים, אינו רלוונטי רק לדיני המיסים אלא הוא חולש על כל תחומי המשפט.

כאשר עקרונות אלו מתחרים ביניהם, יצדד עקרון גילוי האמת ביישום הדין המהותי על
פני הסדר הדיוני ואילו עקרון הסופיות ייתן עדיפות לסיום יעיל של ההליכים, לעיתים
על חשבון גילוי האמת (להרחבה ראו י' רוזן-צבי ההליך האזרחי (2005)).

מובן מאליו כי לא ניתן לקבוע כי עקרון אחד עדיף על משנהו. לא ניתן לקיים מערכת
משפט הגונה ויעילה בהתבסס רק על אחד משני העקרונות. מערכת משפט איכותית
וראויה, היא מערכת משפט היודעת לאזן בין שני העקרונות, בהתאם לנסיבות המקרה
הנבחן.

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

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

יפים לעניין זה דברי בית המשפט העליון ברע"א 8467/06 אבו עוקסה נ' בית הברזל
טנוס בע"מ, פס' 12 (8.7.2010):

"משעה שנקבע מועד מסוים על-ידי המחוקק, שיקולים אלו
מגולמים בתקנות והדבר הינו בגדר סוף פסוק, אלא בכפוף לטעם
מיוחד. יתר על כן, קביעת כללים ברורים מעידה על העדפת
השיקול בדבר וודאות בעלי-הדין ויעילות הדיון, על-אף שלעיתים
נראה כי הם חוטאים למהות. לפיכך, בבואנו לדון בסוגיה דנן
נקודת המוצא היא כי התקנות משקפות את השיקולים השונים
העומדים על כפות המאזניים לאשורם, והפעלת שיקולים נוספים
תעשה בשים לב לכך שהאיזון הראוי כבר נקבע בגדרן של
התקנות".

40. לפיכך, אף אם אקבל את עמדת העורר כי אין מקום לתת פרשנות נוקשה למבחן "הסיבה
המספקת", כך שישוּם רק בנסיבות אובייקטיביות-חיצוניות כעמדת המשיב, עדיין יש
מקום לתת ביטוי לכך שהמחוקק ביכר את עקרון סופיות השומה בתקופה שלאחר תום
מגבלת ארבע שנים מיום אישורה, ובהתאם לכך יש לצקת את התוכן המתאים למבחן
ה"סיבה המספקת" לצורך מתן ארכה לסעיף 85 לחוק.

עמדתי על עניין זה בהחלטה בטענת הסף, בפסקה 48 להחלטתי:

"מגבלת הזמן בת ארבע השנים לתיקון שומה הקבועה בסעיף 85
לחוק משקפת בעיני המחוקק את נקודת האיזון הראויה בין
האינטרסים המתחרים: אינטרס הוודאות והיציבות אל מול
אינטרס תשלום מס אמת. בתוך פרק הזמן של ארבע השנים ידו
של עיקרון גביית מס אמת תהיה על העליונה. בחלוף פרק הזמן
הזה ילך ויתגבר המשקל ההולם שיש לתת לאינטרס ההסתמכות
של הנישום או הרשות, לפי העניין. עם זאת, אין זה אומר כי
בחלוף מגבלת הזמן, עיקרון תשלום מס אמת נסוג לגמרי ואין לו
עוד ביטוי. לכן, במקרים הראויים, גם אם מועטים וחריגים, יהיה
זה נכון להיענות לבקשת הנישום להאריך את מועד ארבע השנים
תוך מתן משקל הולם לשיקולים שונים, כגון, פרק הזמן שחלף
מעבר לארבע השנים עד הגשת הבקשה לתיקון השומה, הקושי
הראיתי הכרוך בתיקון השומה בנסיבות אלו וכמובן הנימוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

1 שהציג הנישום לאיחור (הן האיחור בהגשת בקשת הארכה מאז
2 היוודע העילה והן האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה)
3 והאם הוא 'מספק' בנסיבות העניין. כך יהיה דינה של טעות
4 בשומה שניתן היה לגלותה רק לאחר שחלף המועד לתיקון
5 השומה (למשל, במקרה בו שיעור הנכות נקבע באופן
6 רטרואקטיבי לאחר חלוף מגבלת הזמן החוקית) או כאשר נבצר
7 מהנישום להגיש את הבקשה במועדה בשל נסיבות של כוח עליון.
8 במקרים כגון אלו, יהיה מקום לשקול את הבקשה להארכת מועד
9 לתיקון השומה (עניין כספי פסקה יא)."

10 41. בהתאם לכך, ובניגוד לטענות העורר, אני סבורה כי לצורך בחינת המושג "סיבה
11 מספקת", בהקשרו של סעיף 85 לחוק, לא ניתן להקיש מהוראות חוק אחרות או
12 מהנחיות שונות של רשות המסים. האיזון שיש לעשות הוא בין סעיף 107 לחוק לבין
13 סעיף 85 לחוק על מאפייניהם הייחודיים של סעיפים אלו, למשל, על ידי מתן תוקף
14 למגבלה הקשיחה יחסית של ארבע שנים הקבועה בסעיף 85 לחוק, מגבלה שלא קבועה
15 בסעיפים אחרים.

16 מובן מאליו כי בעת בחינת מתן הארכה, יש להידרש לנתונים רלוונטיים כגון סיבת
17 האיחור, משך האיחור וכיו"ב. כך, לא דומה בקשה למתן ארכה בת שבע שנים לבקשה
18 למתן ארכה בת יום אחד (וזאת מבלי לגרוע מן העובדה שאיחור קצר אין בו כשלעצמו
19 כדי להוות סיבה מספקת להארכת מועד). בין כלל השיקולים יתבצע תמיד איזון של
20 מעין "מקבילית כוחות" – ככל שהארכה המבוקשת מתייחסת לפרק זמן ארוך יותר,
21 יעלה הצורך בהצדקה משמעותית למתן הארכה. כל מקרה לפי נסיבותיו. נראה כי זוהי
22 גם עמדתו של העורר (וראו סעיף 33 לסיכומיו).

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

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

43. יפים לעניין זה הדברים האמורים בו"ע (מינהליים מרכז) 14742-09-16 שכן אזרחי
בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור מרכז, פס' 47 (14.9.2018):

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

כן ראו ו"ע (מינהליים מרכז) 29094-05-18 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז, פס' 21
– 26 (2.12.2018); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין, כרך ג', מהדורה שנייה, בעמודים 211 –
212.

44. נראה כי זו גם עמדתו של בית המשפט העליון. ביטוי לכך ניתן למצוא בע"א 5461/11
חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים, פס' 13 (5.2.2013):

"הדעת נותנת כי הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק ראוי
שתיעשה רק במקרים חריגים ויוצאי דופן, שכן מקום בו חלפה
מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק, ממילא גובר משקלו של
אינטרס ההסתמכות על השומה".

וכן בע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה, פס' י"ב (12.4.2010)
(להלן: "עניין כספי"):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

- 1 "השכל הישר, יועץ טוב בכל מקום, מצדיק – אכן – שימוש שקול
- 2 ומדוד בהארכת המועד הקבוע על פי סעיף 85 על-ידי סעיף 107.
- 3 הארכה כזאת צריך שתעשה בזהירות הראויה, תוך התחשבות
- 4 אמיתית בהסתמכות על השומה, ובקושי הראיתי שנוצר עם חלוף
- 5 הזמן (הדרי, שם, 216; ו"ע 5038/05 סגל נ' מנהל משרד מיסוי
- 6 מקרקעין, [פורסם בנבו]; השוו פרשת רוזנברג - פסקה 17 לחוות
- 7 דעתו של השופט, כתארו אז, ריבלין; ע"א 736/87 יעקובוביץ נ'
- 8 מנהל מס שבח מקרקעין, נצרת, פ"ד מה(3) 365, 372-373). נוסף
- 9 על כך, כדעת הרוב בועדה, על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד
- 10 לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה מספקת' להארכת המועד (ולא
- 11 רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד
- 12 אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון
- 13 השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע
- 14 לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק".
- 15 45. העורר התייחס בסיכומיו לאמור בעניין כספי. לטענתו, מדובר בהערת אגב וכי השיקול
- 16 הנזכר בו למתן הארכה בצמצום, עקב הסתמכות הרשות על השומה, תומך דווקא במתן
- 17 הארכת המועד (פס' 46 – 51 לסיכומי העורר). לטענתו, במקרה של תשלום מס רכישה
- 18 על ידי נכה, הרשות ממילא אינה מסתמכת על התשלום, שכן היא מודעת לכך שעל אף
- 19 גבייתו מראש, יהיה עליה להחזיר את החלק העודף לאחר התקיימות התנאים להטבה.
- 20 חוששני כי אין בידי לקבל טענה זו.
- 21 ראשית, אין מקום להשוואה בין כספים שנגבו ביתר, בידיעת הרשות על היתכנות סבירה
- 22 להשבתם, לבין כספים שנגבו מראש ללא כל התניה כזו (ראו דיווח העורר).
- 23 שנית, חוץ מהשיקול של הסתמכות הרשות על השומה, קיימים שיקולים נוספים
- 24 התומכים בעקרון סופיות השומה (למשל, יעילות, ודאות, יציבות, הכוונת התנהגות
- 25 וכדומה).
- 26 46. בניסיון נוסף לתמוך בטענותיו, הפנה העורר לע"א 1613/92 זיו נ' מנהל מס שבח
- 27 מקרקעין, אזור ירושלים, פ"ד נ(1) 485, 493 (1996) שם צוין, לעניין סעיף 107 לחוק, כי
- 28 "קנה המידה [ל"סיבה מספקת" – י"ס] הוא פחות חמור [מאשר "טעם מיוחד"] ובית
- 29 המשפט רשאי להיעתר למבקש, במקרים אלה ביתר קלות".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

1 חוששני שגם בכך אין כדי לסייע לעורר.

2 **ראשית**, עניין זיו עסק בהארכת מועד פרוצדוראלית הנוגעת להוראת סעיף 74 לחוק,
3 שעניינה המועד למסירת הודעה על קיומה של נאמנות. האיזונים הנדרשים בעניינינו
4 שונים מהותית מאלו שנדונו באותו מקרה.

5 **שנית**, אף אם נאמר כי רף ה"סיבה המספקת" אינו מחמיר כרף ה"טעם מיוחד", עדיין
6 נסכים כי נדרש לעמוד ברף כלשהו, שאינו בהכרח שולי. מכל מקום, בקביעת רף זה יש
7 לזכור כי ההגבלה שבו לא תחול רק על ציבור הנישומים אלא גם על הרשות שיהא עליה
8 להימנע מלתקן את שומותיה לאחר חלוף מגבלת ארבע השנים (וראו ו"ע (מחוזי
9 ירושלים) 9066/04 אלוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פס' 11 – 12 (28.8.2006)).

10 47. מכל מקום, אף אם הייתי מקבלת את טענות העורר לעניין התוכן הראוי שיש לצקת
11 למבחן ה"סיבה המספקת", עדיין בחינת נסיבות העניין הנדון מלמדות כי אין הצדקה
12 להתערב בשיקול דעתו של המשיב וכי החלטתו שלא להאריך את המועד לתיקון השומה
13 היא החלטה סבירה בנסיבות העניין ואינה מצדיקה התערבות שיפוטית. אסביר.

14 **האם בנסיבות עניינינו מתקיימת "סיבה מספקת" למתן ארכה?**

15 48. אזכיר לקורא כי העורר הסביר את האיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה בכך שלא
16 היה מיוצג ולכן לא היה מודע לזכויותיו לקבלת הטבת המס בעת רכישת הדירה (עמ' 21
17 ש' – 25 – עמ' 22 ש' 21 לפרוטוקול).

18 49. לטעמי, לא ניתן לראות באי-ידיעה סובייקטיבית כשלעצמה, מבלי שמתלווה לה דבר מה
19 נוסף המצדיק אותה, משום "סיבה מספקת". היה זה מחובתו של העורר לברר את
20 זכויותיו, ואם לא עשה כן במועד, אל לו לבוא בטרוניה על כך עם המשיב. היה מצופה
21 מהעורר, בעת שהוא משקיע את מיטב כספו ברכישת דירת מגורים, ובאזור יוקרתי בתל
22 אביב, כי יעשה את המאמץ הנדרש לבירור זכאותו להטבת מס כלשהי (ואינני מחווה
23 כאן דעה בשאלת אחריותו של עורך-הדין מטעם הקבלן למחדל).

24 50. העורר בחר משיקוליו שלו שלא לברר לעומק את זכויותיו ולא לשכור שרותי עורך דין
25 שייצג אותו בעסקה. הוא הסביר זאת כך: **"כי זה דירה מקבלן וזה עורך הדין של הקבלן**
26 **וזה דירה חדשה, לא ראיתי צורך להתייעץ"** (עמ' 7, ש' 16 – 21 לפרוטוקול). אם כך, על
27 העורר לעמוד בהשלכות בחירתו, אחרת, איך נצטדק מול כל אותם נישומים שטרחו
28 והשקיעו משאבים וזמן בייצוג ראוי ובבירור זכויותיהם?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

51. אזכיר, כי הדירה נרכשה בשנת 2011, בתקופה בה לא הייתה כל מניעה למצוא את המידע הדרוש, ואף בקלות יחסית, באמצעות חיפוש במאגרי המידע השונים במרשתת. לא נטען בפניי, וממילא לא הוכח, כי לעורר לא הייתה האפשרות להיוועץ בעורך דין או כי לא הייתה לו יכולת לגשת למידע בדבר הטבת המס וכיו"ב.
52. העורר לא הוכיח כי אי ידיעתו על זכאותו להטבה נובעת מנסיבות יוצאות דופן. כל שטען הוא כי הניח כי "לא מגיע לי שום דבר", וזאת לאחר שנכשל במאבקו מול הביטוח לאומי לקבלת קצבה (עמ' 10, ש' 3 – 5 לפרוטוקול). העובדה שלא קיבל קצבת ביטוח לאומי אין משמעותה כי לא היה זכאי לקבל הטבות אחרות, ובכללן הטבת מס ברכישת דירת מגורים, ולראיה אישורו של העורר כי לפני רכישת הדירה קיבל תו נכה (עמ' 10 ש' 14 – 18 לפרוטוקול). הנה כי כן, העורר היה מודע לכך כי אי זכאותו לקצבה מביטוח לאומי אינה שוללת בהכרח את זכאותו לקבלת הטבות אחרות. העורר טען בחקירתו כי בעת שקיבל את תו הנכה לא היה מודע לזכאותו לכך (שם). לטעמי, דווקא היא הנותנת. העובדה שהיה זכאי לתו נכה, למרות חוסר מודעותו לכך, הייתה צריכה ללמדו כי עליו לחקור ולדרוש בדבר זכאויותיו הנוספות, לרבות לעניין הטבת המס ברכישת הדירה. כך, ביתר שאת, כאשר מדובר בעסקה משמעותית של רכישת דירת מגורים שבה הוא משקיע את מיטב כספו.
- הנה כי כן, היה על העורר לערוך את הבירור הנדרש מתוך מודעות לכך כי הוא עשוי לזכות בהטבות שונות בשל נכותו. כך, לגבי תו הנכה וכך גם לגבי הטבת מס ברכישת הדירה.
- מכאן, שהעורר אינו יכול להסתפק בטענה על אי ידיעה כנימוק להארכת מועד לתיקון השומה.
53. עם כל ההבנה לנסיבות חייו הקשות של העורר, קבלת טענתו כי יש לאפשר לו הארכת מועד לתיקון השומה, גם במקרה של טעות בתום לב, עלולה לפתוח פתח להרחבה בלתי מוצדקת של התקופה בה ביקש המחוקק לאפשר את תיקון השומה. אימוץ טענת העורר משמעותה היא, כי רק במקרים בהם הטבת המס לא התבקשה בכוונה תחילה ומתוך מודעות מלאה, יצדק המשיב בסירובו למתן הארכה. תוצאה שכזו אינה סבירה ואינה הגיונית. על מנת שלא להפוך את החרוג לכלל, תוך הפרת האיזון אותו ביקש המחוקק לעגן בסעיף 85 לחוק, לא ניתן להסתפק בנימוק של טעות בתום לב כשלעצמו כדי להאריך את המועד לתיקון השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

התייחסות קצרה לדעת הרוב וסיכום עמדתי

1

2 54. חבריי לוועדת הערר, רו"ח הוכמן ורו"ח פרידמן, הגיעו למסקנה שונה, לפיה יש לקבל
3 את הערר, כמנומק היטב בחוות דעתו של רו"ח פרידמן. דעת הרוב סברה כי בנסיבות
4 העניין מתקיימות "סיבה מספקת" למתן הארכה לתיקון השומה לפי סעיף 85 לחוק.

5 55. נוכח גישת הרוב, אבקש לחדד היבט עובדתי מהותי, הנוגע לענייננו, והוא כי העורר לא
6 סיפק כל נימוק לאי-ידיעתו ולאי-בירורו בעניין הטבת המס. העורר לא הסביר מה
7 מבדיל אותו מכל נישום אחר שלא היה מודע לזכויותיו או שלא ערך את הבירורים
8 הנדרשים. לטעמי, אין בעובדת היותו נכה, כדי להעלות או להוריד לעניין זה. אין לקבל
9 תוצאה לפיה, כל מי שלא היה מודע לזכויותיו יהיה זכאי לקבל את הטבת המס בדיעבד,
10 וזאת מבלי שהוצג נימוק משכנע לאי הידיעה ולאי הבירור. למותר לציין כי יש להיזהר
11 מתוצאה המעודדת נישומים לעצימת עיניים ולאי בירור זכויותיהם.

12 56. אבהיר ואדגיש כי אין לי כל סיבה לפקפק בגרסת העורר ואני מקבלת אותה במלואה.
13 אף לא אכחד כי נסיבות חייו של העורר עוררו אצלי אמפתיה עמוקה. עם זאת, ועם כל
14 ההבנה, עצם היותו של העורר "נכה" אינו מצדיק את הסטייה שמבקשים חברי הוועדה
15 לעשות מהבחינה הנכונה של קיומה של "סיבה מספקת". חבר הוועדה קורא לנו לנהוג
16 במידת הרחמים. כל נשכח כי מידת הרחמים במקרה אחד עלולה להזיק במקרה אחר
17 ומידת החסד כלפי בעל דין אחד עלולה לגרום למידת הדין כלפי בעל הדין האחר.

18 57. כפי שפרטתי בחוות דעתי לעיל, אני סבורה כי על מנת שיתקיים מבחן ה"סיבה מספקת",
19 יש צורך ב"דבר-מה" חיצוני-אובייקטיבי נלווה המצדיק את חוסר הידיעה הסובייקטיבי
20 של הנישום. למשל, במקרה בו העורר הסתמך על טעות של המשיב או במקרה שהיו לו
21 קשיי שפה (ראו פסיקה להלן בסעיף 58), מה שאינו מתקיים בענייננו.

22 58. לא בכדי, בכל פסקי הדין שהובאו בדעת הרוב, כדוגמאות לקבלת הערר ולמתן הארכה,
23 היה קיים אותו "דבר-מה" שנלווה לחוסר הידיעה בתום הלב, כאשר בשאר המקרים
24 הערר לא התקבל או לא נידון לגופו.

25 **אסביר ואנמק:**

26 58.1. ב-ו"ע (מינהליים ת"א) 9451-10-16 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' אביבי
27 רי"ך (9.4.2017), העוררים לא היו מודעים להלכה חדשה של בית המשפט המקנה
28 להם זכאות להטבה, זאת בשונה מענייננו בו מדובר על זכאות ברורה הקבועה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

1 בתקנות. נוסף על כך, כב' השופט אלטוביה הסתייג מקביעתו של רו"ח פרידמן
2 לעניין "סיבה מספקת" וקיבל את הערר מטעמים אחרים לחלוטין (פס' 4 לפסק דינו
3 של השופט אלטוביה). לא למותר לציין שבהחלטה לעיון מחדש מיום 22.8.2017
4 קבע כב' השופט אלטוביה כי "אם מבקשים לצקת להליך השומתי תוכן של ממש
5 ראוי שלא לאפשר הארכות מועד לתיקוני שומה. יוצא מכאן לטעמי כי מידת
6 הרחמנות והחמלה במקרה פרטי כזה או אחר, סופה שהיא מזיקה" ואין לי אלא
7 להצטרף לכך.

8 58.2. ב-עמ"ש (מחוזי חיפה) 14/89 קייסון נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה
9 (18.1.1990) דובר בעולים חדשים, שמטבע הדברים לא היו בקיאים בזכויותיהם.
10 ("בבואנו לדון בבעיות העומדות לפתרון בערר זה, אנו מציינים, שלדעתנו, במקרה
11 כגון זה, כשמדובר על זכויות עולים שהוענקו להם לפי החוק, צריכה הגישה להיות
12 ליברלית והפרשנות – במידת האפשר – לטובת העולים"). זאת, בשונה מהעורר
13 שגדל בישראל והייתה לו נגישות מלאה לכל המידע הנוגע לזכויותיו ובמשך שנים
14 רבות

15 58.3. ב-ו"ע (מחוזי ת"א) 1063/02 רוזי נ' מנהל מס שבח נתניה (8.1.2007) ובו"ע
16 (מחוזי ירושלים) 1018/06 חברת פרויקטים גן העיר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
17 ירושלים (12.12.2007) טעויותיו של המשיב הן שגרמו להטעיית העוררים והיה בכך
18 להוביל לקבלת הערר ("נראה אפוא, כי עלה בידי העוררים להראות סיבה לאיחור
19 אשר נגרם במידה מסוימת, בעטיה של טעותו של המשיב" (עניין רוזי); "בשל
20 הטעות של המשיב, שהוציא בתחילה שומה שלא כללה מע"מ בשווי העסקה,
21 ואחרי כן תיקן את חישוביו וכלל בשווי גם מע"מ, נראה לנו שיש מקום לקבל את
22 הערר ולחייב את המשיב לתקן את השומה, אף שחלף המועד לפי סעיף 85 (א)
23 לחוק" (עניין פרויקטים גן העיר פס' 26)).

24 58.4. ב-ו"ע (מינהליים מרכז) 29094-05-18 קופל נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז
25 (2.12.2018) כלל לא נדונו נסיבות העניין לגופן, ואף הוועדה עמדה במפורש על כך
26 שהארכת מועד תינתן רק במקרים חריגים, כאשר למשל בנסיבות אותו עניין עלתה
27 הטענה כי היה על המשיב לתקן את השומה ביוזמתו (ראו למשל פס' 27 ו-29:
28 "אוסף ואומר, בזהירות הראויה ותוך שימת לב כי טרם שמעתי ראיות בתיק, כי
29 על-פניו נראה כי חלק מהטעויות בעריכת השומה היו צריכות להיות ידועות
30 למשיב, וחובה היה עליו לתקנם ביוזמתו הוא, קודם להגשת כתב האישום או



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

- 1 במהלך ניהול ההליך הפלילי. אם אכן יוכח כי כך הם פני הדברים, הרי שאלה
- 2 נסיבות המצדיקות את הארכת המועד מכוח סעיף 107 לחוק").
- 3 58.5. יתרה מכך, בו"ע (מינהליים מרכז) 14742-09-16 שכון אזרחי בע"מ נ' מנהל
- 4 מיסוי מקרקעין אזור מרכז (14.9.2018), נדחה הערר ונקבע "שאין להאריך את
- 5 המועד לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, מקום בו לא היתה קיימת מניעה עניינית
- 6 וממשית בידי מבקש התיקון – בין אם הנישום ובין אם המשיב – לעמוד על
- 7 העובדות בשלמותן ולאשורן במסגרת המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק" (שם, פס' 48).
- 8 כך גם בנסיבות ענייננו, לא הוכח כי הייתה מניעה עניינית וממשית מצד העורר
- 9 לעמוד על העובדות בשלמותן ולאשורן במסגרת המועד החוקי.
- 10 59. בהקשר זה יצוין, כי דעת הרוב התעלמה בציטוטיה מאמירות בפסקי הדין, לרבות באלו
- 11 של בית המשפט העליון, כי יש לתת את הארכה רק במקרים מעטים ובנסיבות חריגות
- 12 ויוצאות דופן. חוסר ידיעה סובייקטיבית, שלא הוכח כי היה מוצדק, אינו בגדר נסיבה
- 13 חריגה ויוצאת דופן, אדרבא, מדובר במקרה שכיח.
- 14 60. דעת הרוב ביקשה להקיש מהוראות סעיף 87 לחוק. לדידי, סעיף 87 לחוק דווקא מחזק
- 15 את המסקנה כי נסיבות ענייננו אינן עולות כדי "סיבה מספקת". ומדוע?
- 16 עניינו של סעיף 87 לחוק בהליך "השגה" והוא קובע כי ארכה להגשת השגה תינתן,
- 17 לדוגמא, אם הוכח כי המשיג "היה מנוע מלהגיש את הבקשה בתוך המועד האמור
- 18 משום שנעדר מן הארץ או היה חולה..." דהיינו, עסקינן בנסיבות אובייקטיביות. מטבע
- 19 הדברים, היענות לבקשת ארכה להגשת השגה אמורה להיות "קלה" יותר מבקשת ארכה
- 20 לתיקון שומה סופית שיש עליה הסתמכות. והנה, אם בהליך השגה נדרשות נסיבות
- 21 חיצוניות-אובייקטיביות לצורך מתן הארכה, קל וחומר שכך כאשר מדובר בתיקון
- 22 שומה שהפכה לסופית. מכאן, שסעיף 87 לחוק דווקא מחזק את הגישה לפיה אין די
- 23 באי-ידיעה סובייקטיבית גרידא כדי להאריך את המועד לתיקון השומה.
- 24 61. בהסתמך על המפורט לעיל, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערר להידחות וכי על העורר
- 25 לשאת בהוצאות המשיב בסכום של 15,000 ש"ח.

חבר הוועדה - צבי פרידמן, רו"ח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

קראתי בעיון רב את חוות דעתה של חברתי, כב' יו"ר הועדה השופטת ירדנה סרוסי. דעתי שונה מדעתה השופטת ואינני מסכים לתוצאה אליה הגיעה.
לדעתי העורר הרים את נטל הראיה להוכחת ה"סיבה המספקת" ומשכך יש לקבל את הערר, ואנמק:

1. **סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין (להלן – "החוק") קובע כי "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה".** דהיינו, סעיף 107 לחוק מעניק סמכות למנהל לאשר חריגה מהמועדים שנקבעו אם ראה "סיבה מספקת" לכך.

2. אין הגדרה ממצה בחוק מהי אותה "סיבה מספקת", ובהעדר הגדרה כאמור, יש להפעיל שיקול דעת מדוד ושכל ישר בהתאם לנסיבות של כל מקרה ומקרה, תוך איזון האינטרסים השונים של תשלום מס אמת (שהוא נשמת אפו של חוק המס), להסתמכות על השומה וסופיות הדיון. כדי לרדת לעומק הענין מן הראוי לסקור תחילה את ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 107 לחוק.

3. האם הכללת סעיף 85 לחוק (במסגרת 4 השנים) בתוך סעיף 107 לחוק המקנה סמכות למנהל להאריך כל מועד שנקבע בחוק אם ראה "סיבה מספקת" לכך, הינה בגדר "טעות טכנית" של המחוקק ("פספוס") או שמא המחוקק, בכוונה תחילה ותוך מודעות ברורה, קבע שיש לכלול את סעיף 85 לחוק במסגרת הסמכות להארכת המועדים.

תשובה לכך ניתן למצוא בהיסטוריה החקיקתית של סעיף 107 לחוק, כמפורט להלן:

4. מעיון בהיסטוריה החקיקתית של סעיף 107 לחוק עולה, על פניו, כי **כוונתו המקורית של המחוקק הייתה לכלול במסגרת סעיף 107 את כל המועדים (גם את סעיף 85), שכן נוסח סעיף 107 במועד חקיקת חוק מיסוי מקרקעין (להלן-החוק) היה כדלקמן:**

"107. (א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה אם נתבקש לכך על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר לפי חוק זה, וראה סיבה מספקת לכך, למעט המועד להגשת ערר או ערעור." (ההדגשות - לא במקור).

רוצה לומר, המחוקק כשרצה מיעט מסעיף 107 את המועד להגשת ערר או ערעור, אך לא ראה לנכון למעט את סעיף 85 (והכל בכפוף, כמובן, לכך שיש "סיבה מספקת" לכך).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

בהמשך, במסגרת תיקון מס' 34 לחוק הושמטה הסיפא של הסעיף ("למעט המועד להגשת ערר או ערעור") וכן המילים "ע"י מי שמוטלת עליו חובה..." והוא שונה כדלקמן:

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

במסגרת הדיון (ביום 18/2/97) בקריאה השנייה והשלישית בתיקון מס' 34 לחוק, נאמרו הדברים הבאים ע"י יו"ר ועדת הכספים, ח"כ הרב אברהם רביץ:

"הרחבת הסמכות להארכת מועדים. סעיף 107(א) לחוק מס שבח, כפי שקיים כיום, מאפשר למנהל להאריך מועדים. אולם, זאת בתנאי שנתבקש לכך על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר לפי חוק זה. צמצום הסמכות איננו ראוי, והוא גרם לא אחת למפח נפש לאלו אשר איחרו במועדים. כדי לאפשר למנהל סמכות רחבה להאריך מועדים, מוצע לתקן את סעיף 107 לחוק..." (ההדגשות - לא במקור).

5. משהגענו לתובנה, בהתבסס על סקירת ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 107 לחוק כי כוונתו המקורית של המחוקק הייתה להכליל את סעיף 85 לחוק במסגרת המועדים הניתנים להארכה שלפי סעיף 107 לחוק, הבה ונבדוק מהי "סיבה מספקת" שבגינה מוסמך המנהל להאריך את המועדים.

6. כפי שאמרנו לעיל אין הגדרה ממצה בחוק המגדירה מהי "סיבה מספקת" לעניין המועדים השונים ולעניין הארכת המועד שלפי סעיף 85 לחוק.

מעיון בסעיפי החוק ובסעיפי חוקי המס השונים, נקבעו מספר מבחנים להפעלת שיקול דעת מינהלי כגון: סיבה מספקת, נסיבות מוצדקות, טעמים מיוחדים, טעמים מיוחדים שיירשמו ועוד.

צודק, לדעתי, ב"כ העורר כי מבין המבחנים שנקבעו, מבחן זה של "סיבה מספקת" נראה כי הוא המקל ביותר כפי שנאמר, בין היתר, בע"א 1613/92 אביגדור זיו נ' מנהל מס שבח מקרקעין (פורסם במיסים 5/):

"התוצאה היא שעל המקרה הנדון לא חלה תקנה 528 לתקנות סדר הדין האזרחי התשמ"ד – 1984 הדורשת "טעם מיוחד" להארכת המועד, ודי ב"סיבה מספקת" גרידא. קנה המידה הוא פחות חמור ובית המשפט רשאי להיעתר למבקש במקרים אלה ביתר קלות" (זוסמן, סדרי הדין האזרחי, מהדורה שביעית, עמ' 884-883) ובאסמכתאות שם; הדרי, שם, שם." (ההדגשות - לא במקור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

7. עמדת המשיב היא כי "סיבה מספקת" לעניין סעיף 85 לחוק חלה רק במקרים חריגים מיוחדים וקיצוניים. אליבא דמשיב "סיבה מספקת" במקרה דנן חלה רק כאשר יש מניעה חיצונית-אובייקטיבית שאינה תלויה בנישום, כגון מחלה שמנעה מהנישום את היכולת להגיע למשרדי הרשות ולהגיש את הבקשה לתיקון השומה (ראה סיכומי המשיב בעמ' 24). בפרוטוקול הדיון מיום 2/6/2020 (להלן-**הפרוטוקול**) חוזר וטוען ב"כ המשיב:

"...פה בהליך הזה של חוגי, צריך להיות חריגים שבחריגים, זה משהו שלא קשור באדם עצמו, משהו אובייקטיבי, שפרצה מלחמה, לא יכול היה לחתום על טופס וחלפו המועדים, כי אחרת כל מי שנכה יכול להגיד לא ידעתי... ואז אנחנו נפרץ את קופת המדינה, זה משהו שאנחנו לא יכולים להרשות לעצמנו..." (עמ' 39 לפרוטוקול שורות 20-27)(ההדגשות-לא במקור).

8. עם כל הכבוד אינני מסכים עם הפרשנות הצרה והמחמירה של המשיב בעניין זה, ואנמק:

8.1 ראינו לעיל, בסקירת ההיסטוריה החקיקתית, שהכללת סעיף 85 במסגרת הארכת המועדים שלפי סעיף 107 לחוק, לא נעשתה כלאחר יד ואין המדובר ב"פספוס" של המחוקק והכל בכפוף לקיומה של "סיבה מספקת" לאיחור.

8.2 ראינו גם לעיל כי בחוקי המס השונים נקבעו מספר מבחנים להפעלת שיקול דעת מינהלי וכי מבין המבחנים שנקבעו מבחן זה של "סיבה מספקת" נראה כי הוא המקל ביותר.

8.3 המחוקק יודע להבדיל בין "סיבה מספקת" לבין סיבה הנובעת מ"מניעות חיצונית-אובייקטיבית שאינה תלויה בנישום" (כגון: מחלה, מלחמה וכיוצ"ב), שכן בסעיף 87 לחוק נקבע שאם הנישום החולק על השומה מנוע מלהגיש את ההשגה במועד שנקבע "... משום שנעדר מן הארץ או היה חולה או מכל סיבה אחרת... רשאי הוא להאריך את המועד ככל שנראה סביר לפי הנסיבות..." אם המחוקק היה סובר כי רק בשל מניעות חיצונית (כגון: מחלה, מלחמה וכו') ניתן להאריך את המועד שלפי סעיף 85 לחוק מעבר ל-4 השנים, היה צריך לומר זאת במפורש ולא להסתפק באמירה הכללית של "סיבה מספקת". יתירה מזאת, הפירוש שמציע המשיב לא הגיוני ולא מתקבל על הדעת, שכן סעיף 85 לחוק קובע מסגרת של 4 שנים לתיקון השומה המקורית. גם אם היתה מלחמה של 3 חודשים או מחלה של 3 חודשים עדיין היו לנישום 3 שנים ו-9 חודשים להגיש את הבקשה לתיקון השומה. אליבא דמשיב רק מלחמה או מחלה ארוכת מועד של מספר חודשים רב (כמו מלחמת השחרור) יכולה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

להיחשב כ"סיבה מספקת" לאיחור בהגשת הבקשה לתיקון השומה מעבר ל-4 השנים. כמובן שפירוש כאמור נוגד את השכל הישר וקשה לייחס למחוקק כוונות כאמור.

8.4 אני מסכים שיש מדרגים שונים בתוך ההגדרה של "סיבה מספקת". ואין דין איחור בהגשת ההשגה או איחור בתשלום המס כדין איחור להגשת הבקשה לתיקון שומה מעבר ל-4 השנים שנקבעו בסעיף 85 לחוק, שבמקרה כזה רף ה"סיבה המספקת" צריך להיות גבוה יותר ורק במקרים חריגים תוך הפעלת שיקול דעת מדוד ושכל ישר בהתאם לנסיבות של כל מקרה ומקרה. לדעתי, טעות בתום לב כבמקרה דנן מן הראוי לראותה כ"סיבה מספקת" לתיקון השומה ובכך לגרום לתשלום מס אמת שהיא נשמת אפו של חוק המס גם אם יש פגיעה מסוימת בסופיות השומה, כפי שגם יפורט בהמשך.

8.5. כי שנראה בהמשך, כל הפסיקות של וועדות הערר על הרכביהן השונים, אשר קבעו כי ניתן להאריך את המועד שלפי סעיף 85 מכוח סעיף 107 לחוק, קבעו פה אחד שטעות בתום לב מהווה "סיבה מספקת" להארכת המועד שלפי סעיף 85. לא זו אף זו, גם בית המשפט העליון הביע את דעתו (אמנם באמרת אגב) שטעות בתום לב הינה סיבה להאריך את המועד שלפי סעיף 85 לחוק כפי שיפורט להלן:

9. ועדות הערר השונות, זה שנים רבות מאד (עוד מתחילת המאה הנוכחית), עסקו בשאלה לגבי היקף תחולתו של סעיף 107 לחוק (והחלתו גם על סעיף 85) והיו חלוקות בדעתן. עם זאת, רוב וועדות הערר השונות היו בדעה כי ניתן לעשות שימוש בסעיף 107 לחוק לשם הארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לתיקון השומה מעבר ל-4 השנים וכל וועדות הערר שדגלו בפרשנות זו קבעו פה אחד שטעות בתום לב מהווה "סיבה מספקת" להחלת סעיף 107 גם על תיקון שומה שלפי סעיף 85 לחוק.

9.1 בו"ע 9451-10-16 מיטל אביבי רייך נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב במסגרת פסק הדין ובמסגרת ההחלטה שניתנה לבקשת המשיב לדחיית הערר על הסף מכוח החלטת בית המשפט העליון בעניין אבשלום בר-גיורא (פורסם במיסים לא/3 ובמיסים או ליין), קבעה הוועדה פה אחד (תוך שהיא דוחה על הסף את טענת המשיב כי הסכם הפשרה בעניין אבשלום בר-גיורא מהווה הלכה מחייבת), כי טעות בתום הלב מקימה סמכות למנהל להאריך את המועד לעניין סעיף 85 לחוק, וכך קובעת הוועדה (מפי הח"מ):

"נדמה כי אין ספק שהמשיבים טעו בתום לב בכך שלא ביקשו להחיל לגביהם, בשומה העצמית שהגישו את הלכת פלס.... יודגש כי אין המדובר באנשי עסקים ממולחים (כרישי נדל"ן),



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 18-07-68019 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

אלא באזרחים נורמטיביים מן השורה שלא בקיאים בנבכי החוק, הפסיקה והוראות הביצוע של רשות המיסים, ולכן טעותם מגיעה לכדי טעות בתום לב...

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... אינני רואה כל סיבה מדוע למנוע, במקרה דנן, את האפשרות מהמשיבים להגיש בקשה... ולתת למשיבים את יומם בבית המשפט מבחינת "לא תחסום שור בדישו"..." (ההדגשות – לא במקור).

9.2 בעמ"ש 14/89 קייסון נ' מנהל מס שבח (פורסם במיסים 6/3 קובעת הוועדה פה אחד, בין היתר):

"הסעיף 107 של החוק הוא כללי ואין בו הגבלה לגבי הסעיף 85, ובאשר לסיבת האיחור, חוסר ידיעה בתום לב נראית לנו לסיבה מספקת שאפשרה למשיב להפעיל את שיקול דעתו לטובת העוררים....

העוררים לא ידעו על זכותם הנ"ל בתור עולים והם שילמו מס רכישה מעל ל-0.5%, מבלי לציין בהצהרה שהגישו למשיב את העובדה שהם עולים. התשלום הנ"ל נעשה, איפוא, מתוך טעות ובתום לב והעוררים זכאים להחזר הפרש... (ההדגשות – לא במקור).

9.3 ב"ע 1063/02 (פולטן רודי נ' מנהל מס שבח, נתניה) (פורסם במיסים כ"א/1 - פברואר 2007), נקבע בין היתר, כדלקמן:

"בנסיבות המתוארות לעיל סביר להניח כי טעותם היתה טעות בתום לב... נראה איפוא כי עלה בידי העוררים להראות סיבה לאיחור אשר נגרם במידה מסויימת בעטייה של טעותו של המשיב... סיכומו של דבר, העוררים הראו טעם מיוחד להארכת המועד ולאור פסיקתו של בית המשפט העליון בעניין צינדורף אש, הראו סיכוי הצלחה לגופו של עניין... (ההדגשות – לא במקור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 18-07-68019 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

9.4 ב"ע 1018/06 - חברת פרויקטים גן העיר בע"מ (מיסים כב/1) קובעת
הוועדה פה אחד, בין היתר, כדלקמן:

"העוררת גילתה את טעותה בדיווח לרשויות מיסוי
מקרקעין על שווי העסקה, אך בחודש דצמבר 2005, דהיינו
בחלוף יותר מחמש שנים מהשומה העצמית..... פרשנות
לשונית של סעיף 107 לחוק, מאפשרת הארכת המועד לפי
סעיף 85 לחוק אם יש סיבה מספקת... אין יכולה להיות
מחלוקת כי העוררת טעתה בתום לב והטעות היתה לרעתה,
אף שיכלה לברר, לתקנה ולדרוש כמי שמיוצגת על ידי עורך
דין..." (ההדגשות – לא במקור).

9.5 ב"ע 29094-05-18 - שרית קופל נ' מיסוי מקרקעין מרכז (פורסם
במיסים און ליין) קובעת הוועדה פה אחד, בין היתר, (מפי כב' השופט
גורמן) (סעיף 21 לפסק הדין) כדלקמן:

"במצב דברים זה ובהתחשב בכך שלשונו הרחבה של סעיף
107 לחוק מאפשר זאת, אני סבור שיש לפרש את החוק כך
שבמקרים חריגים ניתן יהיה לתקן טעות בשומה גם בחלוף
ארבע השנים הקבועות בסעיף 85 לחוק. גמישות זו שלשון
החוק מאפשר עשויה לצמצם מקרים בהם נגרם נזק קשה
לאדם אשר עלול לבוא לידי ביטוי בהטלת מס שאינו מס
אמת ולכלות בחלק מהמקרים מרכיב משמעותי מעמל
חייו..." (ההדגשות – לא במקור).

9.6 ב"ע 14742-09-16 - שיכון אזרחי בע"מ (פורסם בנבו) דחתה הוועדה את
בקשת הנישום להאריך את המועד לתיקון השומה מעבר למגבלת ארבע
השנים מהסיבה שהמדובר היה בשומה שהיא פרי הסכמה שהושגה בין
הצדדים וממכלול הראיות עלה כי אין המדובר בטעות שלא הייתה
באפשרות העוררת לדעת עליה וספק אם היה ניתן לתקן "טעות" זו גם
בתוך 4 השנים הקבועים בסעיף 85 לחוק.

רוצה לומר, לדעת וועדה זו, טעות "בתום לב" מהווה "סיבה מספקת"
להאריך את המועד לתיקון השומה שלפי סעיף 107 לחוק.

9.7 כן קיימות פסיקות נוספות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

10. ומה דעתו של בית המשפט העליון בנושא זה ?

אין פסיקה ישירה והלכה מחייבת של בית המשפט העליון נכון לכתיבת שורות אלו לגבי היחס שבין סעיף 85 וסעיף 107 לחוק אלא התייחסות באמרות אגב בלבד.

בע"א 7759/07 רות כספי ואח' (פורסם במיסים כו/3) אומר בית המשפט העליון באמרת אגב (מפי המשנה לנשיאה כב' השופט אליקים רובינשטיין, בין היתר, את הדברים שלהלן (ראה פסקה יא' לפסק הדין) :

"אולי למעלה מן הצורך בתיק הספציפי, אך כדי לסייע להפגת אי-הבהירות שתתואר להלן, אתייחס לחילוקי הדעות שנתגלו בין חברי וועדת 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, 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" (פרשנות גן העיר, וההפניות דשם)...

נוסף על כך, לדעת 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 הנדרשות בתוך המועדים הקבועים בחוק..." (ההדגשות - לא במקור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

רצה לומר, גם דעתו של בית המשפט העליון באמרת האגב הנ"ל
היא שטעות בתום לב מהווה "סיבה מספקת" לענין הארכת המועד
מעבר למסגרת 4 השנים.

גם בע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים (פורסם
בנבו) אומר בית כב' השופט דנציגר (באמרת אגב) את הדברים:

**"...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..."** (ההדגשות - לא במקור).

עינינו הרואות כי גם בית המשפט העליון (אמנם באמרת אגב) בדעה כי "טעות
בתום לב" מהווה "סיבה מספקת" להארכת המועד לעניין סעיף 85 לחוק.

11. **מן הכלל אל הפרט:**

מדובר בעורר (מר אפי חוגי) שהגורל התאכזר אליו. עוד בילדותו נקבעה לו נכות
לצמיתות בשיעור של 60% (קטוע יד שמאל) ומאוחר יותר חלה החמרה רצינית
במצבו והוא אושפז בבית חולים בתחילת שנת 2018 עקב מחלת הסרטן שפשטה
בגופו (ואז הוכרה לו גם נכות בשיעור של 100%). מאוחר יותר, בחודש אוקטובר
2019 עבר ניתוח קשה וארוך של כריתת איברים משולב עם כימותרפיה להוצאת
מספר רב של גרורות שהתפשטו בחלל הבטן.

אין מחלוקת כי העורר זכאי להקלה במס רכישה בשיעור של 0.5% מכוח תקנה
11 לתקנות מס הרכישה, בהיותו נכה מעל ל-50% היות והדירה שרכש בשנת
2011 שימשה לשם שיכונו.

העורר הגיש ביום 16/2/2020 תצהיר לוועדה וביום 2/6/2020 העיד בפנינו ונחקר
ארוכות על ידי ב"כ המשיב.

אודה ולא אבוש, עדותו של העורר הייתה כנה ואמיתית, העורר דיבר מדם ליבו
ונדמה כי כל חברי הוועדה וגם המשיב השתכנעו מכנותו של העורר (ראה גם
עמ' 46 לפרוטוקול שורה 27).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

לשאלת ב"כ המשיב מדוע בעת רכישת הדירה בשנת 2011 לא התייעץ עם עו"ד
לגבי רכישת הדירה, ענה העד :

**"כי זה דירה מקבלן וזה עורך הדין של הקבלן וזה דירה חדשה,
לא ראיתי צורך להתייעץ" (עמ' 7 שורות 18-21).**

כבר כעת ברצוני להעיר כי אין זו תופעה יוצאת דופן בה זוגות צעירים רוכשים
דירה מקבלן (דירה יד ראשונה) ומסתמכים על עורך הדין של הקבלן שכן
המדובר בדרך כלל בחוזה סטנדרטי שמכתיב הקבלן. כמו כן, אין זו תופעה לא
רגילה שאת המש"ח ממלא עורך הדין של הקבלן והרוכשים סומכים עליו
שיעשה את עבודתו נאמנה.

וממשיך העד בעדותו :

**"אחרי שאושפזתי בבית החולים ותוך כדי אישפוז קיבלתי, הם
טיפלו בנושא של ביטוח לאומי לגבי הזכויות שיש לי וקיבלתי איזו
חוברת ובחוברת ראיתי שמגיע לי זכויות של מי שחלה בסרטן ויש
לו מאה אחוז, כשמעל 50 אחוז כבר מגיע פטור לדירת מגורים וזה
לא ידעתי אף פעם. ידעתי רק באקראי בעקבות זה פניתי לרשות
המיסים". (עמ' 7 שורות 27-31).**

ובהמשך :

**"ניסיתי לקבוע בגיל 18 נכות כללית, ביטוח לאומי דחה את
הנכות. נכות שאני אקבל נכות, קצבה או משהו כזה, ביטוח לאומי
דחה, עשיתי משפט אפילו, זה גם הופיע בעיתון שדרכו הארוכה
של נכה לשיקום ככה התחיל המשפט בעיתון, וראיתי שאני נלחם
בתחנות רוח וזהו מאז חייתי ככה. אז לא קיבלתי קיצבה". (עמ' 8
שורות 30-34).**

ובהמשך :

**"אף אחד לא אמר לי, ראיתי פשוט בחוברת של ביטוח לאומי.
קיבלתי, ראיתי בחוברת של ביטוח לאומי על כל מיני זכויות ואז ראיתי
שעל דירת מגורים אני צריך לשלם חצי אחוז, בעקבות זה פניתי עם
מכתב לרשות". (עמ' 10 שורות 24-26).**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

מעדותו הנוגעת ללב והמשכנעת של העורר אין לי כל ספק כי המדובר בטעות בתום לב של העורר, שכן, אין כל היגיון ואין כל סיבה לא לדרוש את הקלת המס כבר בעת רכישת הדירה בשנת 2011, למעט הטעות שנעשתה בתום הלב. נדמה שגם המשיב יסכים שלא היתה כאן כל כוונה סמויה שלא לדרוש את הקלת המס המגיעה לנכה זולת הטעות בתום לב של העורר.

12. **למעלה מן הצורך:** גם אם יש ספק מסוים שמידת הדין מאפשרת לעורר לתקן את השומה (ודעתי אינה כזו), הרי שמידת הרחמים היתה צריכה לגבור על מידת הדין כפי שנאמר בבראשית רבה, יב': "בתחילה עלה במחשבה (של הקב"ה – צ.פ.) לברוא את העולם במידת הדין, ראה שאין העולם מתקיים שיתף עמו מידת הרחמים". ועוד מדברי חז"ל:

"אמר רבי יוחנן, לא חרבה ירושלים אלא על שדנו בה דין תורה....שהעמידו דיניהם על דין תורה ולא עבדו לפנים משורת הדין" (מסכת בבא מציע ל, ע"ב)

מן הראוי לתאר ולצטט כאן את דבריו של כב' השופט גורמן בעניין שרית קופל שהוזכר לעיל:

"...גמישות זו בלשון החוק מאפשר עשויה לצמצם מקרים בהם נגרם נזק קשה לאדם אשר עלול לבוא לידי ביטוי בהטלת מס שאינו מס אמת ולכלות בחלק מהמקרים מרכיב משמעותי מעמל חייו..."
(ההדגשות – לא במקור).

דברים אלו מתאימים ככפפה ליד במקרה דנן ואין צורך להאריך.

13. באשר לטענת השיהוי שמעלה המשיב לפיה מיום שהעורר גילה את טעותו ועד הגשת הבקשה לתיקון השומה עברו כ-6 חודשים: העורר חולק על קביעה זו וטוען שבקשת התיקון היה אחרי 3 חודשים של האישפוז של הניתוח הראשון ... בערך בפברואר או מרץ... (עמ' 7 לפרוטוקול שורות 34-33).

טענה זו של המשיב מעוררת תמיהה ומעידה על חוסר רגישות למצבו הבריאותי של העורר. אדם שעובר ניתוח קשה שדורש ימי החלמה וטיפול לא קלים – האם 3 חודשים או 4 חודשים, הזה ייחשב כשיהוי?

14. **באשר להתנהלותו של המשיב:**

המשיב סימן לו כמטרה שאין בכוחו של סעיף 107 לחוק להאריך את מגבלת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 ולשם כך המטרה מקדשת את כל האמצעים. לשם כך אף ניסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

1 "לסחוט" הלכה מבית המשפט העליון בפרשת בר-גיורא מבלי שבית המשפט העליון
2 יקיים דיון ענייני ומעמיק בנושא. (וכך אומרת כב' הנשיאה השופטת חיות בפרוטוקול
3 הדיון בענין בר-גיורא: "...לא מזמינים אצלנו פסקי דין. אם זה יידרש לצורך הכרעה
4 כנראה זה יידרש ואנו נחליט בזה...").

5
6 ומשלא צלח בידו, המשיך לטעון שהסכם הפשרה בעניין בר-גיורא מהווה הלכה של
7 בית המשפט העליון, גם כאשר טענה זו שלו נדחתה על ידי הרכבים שונים של ועדות
8 ערר שונות, לרבות ועדת הערר בהרכבה הנוכחי. ואולם המשיב ממשיך בשלו. משלא
9 צלח את "סחיטת" ההלכה מבית המשפט העליון הוא טוען עתה שטעות בתום לב אינה
10 מהווה "סיבה מספקת" וכי כדי לתקן שומה מעבר למסגרת 4 השנים יש צורך במניעות
11 חיצונית אובייקטיבית שאינה תלויה בנישום (כגון: מחלה או מלחמה) (וכפי שהוסבר
12 לעיל פירוש זה אינו סביר בעליל).

13 לו זו אף זו, המשיב מהלך אימים על הוועדה וטען כי אם הערר של העורר יתקבל
14 "אנחנו נפרוץ את קופת המדינה, זה משהו שאנחנו לא יכולים להרשות
15 לעצמינו" (עמ' 39 לפרוטוקול שורות 20-27). המשיב לא הביא לוועדה נתונים בכמה
16 מקרים מדובר ובאילו סכומים. למיטב ידיעתי המדובר במקרים מועטים מאוד
17 (הדומים למקרה דנן) ובסכומים זניחים מאוד לתקציב המדינה, זאת לעומת הנזק
18 שעשוי להיגרם לאזרח הפשוט בשל תשלום מס שאינו אמת ואשר אצלו המדובר
19 בסכום משמעותי אשר עשוי לכלות חלק נכבד מעמלו.
20 אין לי ספק כי במקרה דנן תשלום מס אמת גובר על סופיות השומה.

21
22 הייתי מצפה מהמשיב שלפחות היה מביא בפני העורר ובפני בית המשפט כגילוי נאות
23 את הפסיקות של ועדות הערר השונות (לרבות הערות האגב של בית המשפט העליון),
24 לפיהן "טעות בתום לב" מהווה "סיבה מספקת" לתיקון שומה לפי סעיף 85 מעבר
25 למגבלת 4 השנים, ויאמר וינמק מדוע דעתו שונה מפסיקות אלו של ועדות הערר
26 השונות. יש בחוסר גילוי נאות זה כדי לגרום להטעיית ב"כ העורר ולהטעיית בית
27 המשפט.

28 יפים ככפפה ליד דבריו של כב' השופט רובינשטיין בע"א 470\08 כרמל התפלה
29 בע"מ(פורסם באתר בית המשפט העליון):

30 "חובת המדינה להגינות יתירה בהתנהגותה בכל דרכיה ברורה לדידי כשמש בצהרי
31 היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות. זהו מותר המדינה במיוחד והשירות הציבורי
32 בכללו, באופן חד ומובהק"

33
34 15. אשר על כן לו דעתי הייתה נשמעת הייתי מקבל את הערר ומציע לחברי להורות למשיב
35 להחזיר לעורר את מס הרכישה העודף ששילם.
36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 אוקטובר 2020

ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א

1 כמו כן הייתי מציע לחברי, לאור האמור לעיל, להשית על המשיב הוצאות משפטיות
2 בסכום של 50,000 שקלים, שיישאו ריבית והצמדה כדין החל מתום 14 יום מיום מתן
3 פסק הדין.
4

חבר הוועדה – מר אברהם הוכמן

5
6
7
8 16. בהמשך לטיוטת ההחלטה של השופטת, קראתי בעיון רב גם את עמדת חברי. אני
9 מצטרף לעמדה שהציג רו"ח צבי פרידמן. כנציג ציבור אני מזדהה לחלוטין עם הניתוח
10 המעמיק בכל מה שקשור ל"סיבה מספקת". יתר על כן, המערער השיב בחקירה: "אף
11 אחד לא אמר לי, ראיתי פשוט בחוברת של ביטוח לאומי. קיבלתי, ראיתי בחוברת
12 של ביטוח לאומי על כל מיני זכויות ואז ראיתי שעל דירת מגורים אני צריך לשלם
13 חצי אחוז, בעקבות זה פניתי עם מכתב לרשות". (עמ' 10 שורות 24-26). מדובר במענה
14 לשאלה שבה התבקש להוכיח שהוא ראה את החוברת. עליי לציין שעוד במהלך הדיון
15 השאלה הזו קוממה אותי, הכיצד ניתן להוכיח זאת?
16 התרשמתי כי המערער הוא אדם אמין שגורלו לא האיר לו פנים וזה בדיוק המקרה
17 שבו יש להפעיל את שיקול הדעת לגבי סיבה מספקת.
18
19

20 הוחלט אפוא ברוב דעות לקבל את הערר לפי חוות דעתו של חבר הוועדה, רו"ח
21 פרידמן.
22
23

24 ניתן היום, י' חשוון תשפ"א, 28 אוקטובר 2020, בהעדר הצדדים.
25
26
27
28
29
30
31