

עו"ד אמיר דרמר



עו"ד על נדל"ן

עדכון ON-LINE

מאמרים, עדכוני חקיקה וחידושי פסיקה בנושאים: תכנון ובנייה, מקרקעין והתחדשות עירונית

עריכה מקצועית: עו"ד צבי שוב | ניהול ועריכה: עו"ד אמיר דרמר

גרסת הדפסה 

[מס שבח- האם מגבלת 4 השנים לתיקון שומה חלה רק על תיקון ישיר ולא על תיקון עקיף?](#)

מאת עו"ד צבי שוב וגב' ספיר סרוסי, מתמחה

מספר הליך: ע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים

ערכאה: בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים, בפני כב' המשנה לנשיא מרים נאור וכב' השופטים יורם דנציגר ונעם סולברג.

תאריך מתן פסק הדין: 5.2.2013.

ב"כ המשיב: עוה"ד צפי קוינט-שילוני

עסקינן בערעור שהוגש על ידי משה חכמי (להלן: "המערער") על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (להלן: "החוק"), במסגרתו נדחה ערר שהגיש המערער על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: "המנהל").

ערעור זה דן בשתי שאלות עיקריות: הראשונה, האם מגבלת הזמן המעוגנת בסעיף 85 לחוק חלה גם כשמדובר בתיקון "עקיף" של שומת עבר, השנייה האם ניתן לפרש את סעיף 107 לחוק באופן שיאפשר הארכה מעבר למועד הקבוע בסעיף 85.

המערער הינו בעלים של שליש מהזכויות בנכס אשר קיבל מאביו. ביום 19.4.1977, מכר אביו את זכויותיו בנכס לשניים מבני משפחתו. בד בבד, נחתם ביניהם הסכם אופציה לרכוש בחזרה את הזכויות בנכס. ביום 7.11.1977, רכש אביו של המערער את שליש הזכויות בנכס בשנית, בהתאם הושבו לו זכויותיו בנכס וסך נוסף בתוספת הצמדה, העסקה דווחה למנהל (שתי העסקאות יקראו להלן ביחד: "העסקאות הקודמות").

בבוא המערער למכור את זכויות בנכס, במסגרת השומה העצמית אשר הגיש, ביקש לקבוע את יום רכישת הזכויות בנכס, ליום בו נרכש הנכס על ידי משפחתו, וטען כי יש למעשה להתייחס אחרת לשומות העבר שלא הוצאו באופן נכון, כן טען כי המגבלה של תיקון ל-4 שנים בלבד, התייחסה לתיקון ישיר של השומה החדשה אבל לא לתיקון עקיף של השומה הישנה, המנהל דחה את הטענה ומכאן ערעור זה.

בית המשפט פתח וציין כי, בבסיסו של סעיף 85 עומד הרציונאל של תיחום מסגרת הזמן בה רשאי המנהל להפעיל את סמכותו לתקן שומה. מגבלה נוספת שקובע סעיף 85 לחוק נוגעת לעילות המנויות בסעיף בגינן ניתן יהיה לפתוח את השומה הסופית. בכך מגלם הסעיף את כוונות המחוקק ליצור איזון בין סופיות, ודאות ויציבות, לבין עיקרון של מס אמת.

בענייננו מגבלת הזמן הקבועה בחוק חלפה משכבר, לפיכך בית המשפט קבע כי תיקון ה"עקיף" של שומות העסקאות הקודמות כעבור "שנות דור" מאז עריכתו, טומן בחובו יסוד של רטרואקטיביות ופוגע באופן משמעותי בעיקרון סופיות השומה ובאינטרס ההסתמכות הלגיטימית של הרשות המנהלית. יתירה מזאת, תיקון זה יביא לכך שהמערער יידרש לשלם מס שבח בפעם השנייה על תקופה שכבר מוסתה בעבר, וזאת בניגוד לעיקרון רציפות המס.

כמו כן, בית המשפט ציין כי משחלפו ארבע שנים מיום הפיכת השומות לסופיות, המערער לא יכול להתגבר על מכשול דיוני זה ו"לקנות סמכות" לביצוע "תיקון עקיף" של השומה מכוח סעיף 102 לחוק הקובע כי המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי העסקה בוטלה, בית המשפט קבע כי, נמנע מן המערער לטעון כי העסקאות הוותיקות בטלות או ניתנו לביטול, וזאת משום שהמערער לא היה כלל צד לאותן עסקאות הקודמות.

התשובה לטענתו החלופית שיש לפרש את סעיף 107 לחוק הקובע כי המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, באופן שיאפשר הארכה של המועד הקבוע בסעיף 85, בית המשפט סבור כי המערער לא הצביע על סיבה מספקת המבהירה מדוע לא נתבקש תיקון השומות במועד שנקבע לכך אלא כעבור- 25 שנים וכי את הסמכות לתקן שומה סופית יש לבחון על פי הוראת סעיף 85 לחוק, כאשר ההגמשה של מגבלת הזמן הקבועה בו, יכול שתיעשה, אם בכלל, באמצעות סעיף 107 לחוק. המשמעות הינה כי לצורך הגמשה זו יהיה צורך תחילה להצביע על "סיבה מספקת" לאיחור במועד, וזאת בנוסף להיותה של ההחלטה כפופה לעיקרון הסבירות, ומכאן גם להתחשבות באינטרס ההסתמכות על השומה ובקושי הראייתי הכרוך בשינויה לאחר זמן רב.

מעבר לדרוש, בית המשפט ציין כי סמכות המנהל לפי כללי המשפט המנהלי כפופה לעיקרון הסבירות אך אף על פי כן, לו הייתה סמכות למנהל לתקן את השומות גם בחלוף מגבלת הזמן המעוגנת בסעיף 85, לא היה ראוי לעשות כן בנסיבות העניין דנן.

בהתאם לאמור לעיל, בית המשפט דחה את הערעור בקבעו כי **המערער לא הצביע על סיבה מספקת להארכת המועד וכי בנסיבות העניין, בהן פתיחת השומות מתבקשת כעבור שנים רבות, אין מקום לעשות כן, מפאת אינטרס ההסתמכות של המנהל ובשל הקושי הראייתי הכרוך בכך.**