

בקשה לתיקון שומה פברואר - 2021



עו"ד איתי הכהן
איתי הכהן – משרד עורכי דין
בית שאפ

רחוב היצירה 3 ר"ג

טל': 03 7538811

itay@ihacohen.com

www.ihacohen.com

© כל הזכויות שמורות

סעיף 85 – תיקון שומה

• (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.

(ב) הורשע מוכר זכות במקרקעין, עושה פעולה באיגוד מקרקעין, רוכש זכות במקרקעין או רוכש זכות באיגוד מקרקעין, בעבירה לפי סעיף 98, או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 101, רשאי המנהל לפעול כאמור בסעיף קטן (א), בתוך התקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי העניין, או עד תום התקופה הקבועה בסעיף קטן (א), לפי המאוחר.

סעיף 85 כמכשיר נוסף לשינוי השומה גם מצד הנישום

- מלבד הגשת השגה וערר על החלטת מסמ"ק פתח המחוקק דרך נוספת לשינוי השומה.
 - הסעיף משרת לא רק את המנהל אלא גם את הנישום.
- היתרון – בעוד שהשגה מוגבלת בזמן של 30 יום, הרי שבקשה לתיקון שומה ניתן להגיש תוך פרק זמן של 4 שנים!!!
- החיסרון –
1. נקבעו רק שלוש עילות לפתיחת השומה. עילות די רחבות.
 2. הסמכות תחומה בזמן (אבל יותר ארוך מהשגה).
 3. לא רק הנישום זכאי לפתוח השומה גם המנהל.

העילות לתיקון שומה

- העילות לתיקון שומה נקבעו על מנת לאזן בין אינטרס ההסתמכות של הנישום / רשות המס, לבין האינטרס הציבורי בגביית מס אמת.

א. **נתגלו עובדת חדשות** – העשויות לחייב מס נוסף או לשנות את הסכום.

לדוגמא –

1. הוצאות נוספות שהוצאו לאחר יום המכירה המותרות בניכוי מכוח ההגדרה שבסעיף 47 לחוק לגבי "יתרת שווי הרכישה". כגון-היטל השבחה ששולם מאוחר יותר.

בפרקטיקה מאפשרים לנכות גם הוצאות מותרות שלא נדרשו בשלב א.

עילות התיקון - המשך

2. שולמה תוספת לתמורה או חל שינוי בשווי המכירה כתוצאה מהתקיימות תנאי בהסכם המכר כגון תוספת אחוזי בניה וכיוצ"ב. עסקת תמורות – נדון בהמשך.

ב. המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה – שיש בה כדי לשנות את סכום המס או למנוע תשלומו.

עילה זו מטבעה רלבנטית לפתיחת שומה ע"י הרשות ולא ע"י הנישום ועלולות להיות לה גם השלכות במישור הפלילי. לדוגמא- נתונים לא נכונים לגבי זכאות לפטור בגין מכירת דירת מגורים או לגבי זכויות בניה. אך לדעתנו אין מניעה חוקית שגם הנישום יעשה בה שימוש כמו הגשת דוח מתקן למס הכנסה (סוג של "גילוי מרצון").

עילות התיקון - המשך

ג. "נתגלתה טעות בשומה" –

- בעבר (לפני תיקון 71) הוגבל התיקון לטעות סופר בלבד. כיום הורחבה הסמכות גם לטעות משפטית וכן לטעות בשיקול הדעת.
- במתכונת החדשה מדובר למעשה על אפשרות לתקן כל סוג של טעות בשומה.

דוגמאות לתיקון על בסיס טעות משפטית

- פס"ד אהרון יצחק (ו"ע 8079/07):
- סבא העביר לנכדה דירה במתנה ובטרם חלפו ארבע שנים מכר דירה נוספת בתמורה וביקש פטור. הסתבר כי עוה"ד שלו טעה בהבנת החוק שכן לפי הוראות החוק (בנוסחו אז) רק מתנה לילד או בן זוג אינה "מלכלכת" את הפטור הניתן אחת לארבע שנים.
- משהוצאה השומה ביטל הסב את המתנה לנכדה ובמקומה נתן מתנה לבנו וזה העביר במתנה לנכדה.

פס"ד אהרון יצחק - המשך

- ביהמ"ש הכיר בטענה מרחיקת לכת של ביטול ההעברה לנכדה ובמקומה העברה לבן בדרך של תיקון שומה לפי סעיף 85.
- לדעתנו – גם אם התוצאה נכונה, חל ערבוב בפסה"ד בין סוגיית תיקון שומה לסוגיית ביטול עסקה לפי סעיף 102 העומדת בפני עצמה.
- מכל מקום קיימת הסכמה כי גם טעות משפטית בהבנת החוק עשייה להוות עילה לתיקון שומה.
- דוגמא לטעות בשיקול הדעת – המרת פחיוב בפטור לגבי דירת מגורים (ר' הרחבה בהמשך).

נטל ההוכחה

- נטל ההוכחה כי התקיימו תנאי הסעיף חל על הצד היוזם את התיקון וניתן עקרונית לתקן את השומה מספר פעמים.

סוגי השומות שניתן לתקן

- לפי לשון הסעיף המנהל רשאי לתקן רק שומות שנעשו על ידו באופן אקטיבי:
- שומה לפי סעיף 78(ב) או (ג) – אישור השומה עצמית או לפי מיטב שפיטה. כולל שומת מס רכישה.
- שומה לפי סעיף 82- שומה בהיעדר הצהרה. לפי ס' 87(ב) הגשת הצהרה במקרה זה מותנית בהגשת הצהרה מפורטת. לעומת זאת הגשת בקשה לתיקון שומה אינה מתונית בכך.

תיקון שומה עצמית שהתיישנה ע"י המנהל

- לפי פס"ד עזבון מירון (ו"ע 25331-01-13) המנהל אינו רשאי לתקן שומה עצמית שהתיישנה (דהיינו שומה עצמית שלא הוצאה שומה במשך 8 חודשים).
- עמדת רשות המיסים שונה. (לעמדה דומה ר' פסיקה ישנה: פס"ד קורצגורן, ת"א 1895/93, ר' גם פרופ' י.הדרי, מיסוי מקרקעין, פרק 15.60, ה"ש 182-183).
- אך ר' עמדה חולקת של סמנכ"ל מיסוי מקרקעין, ש.אהרונוביץ והשופט א. גורמן בספרם "מיסוי מקרקעין" סעיף 11.9.1 ה"ש 35, בנימוק כי זו עמדת הפסיקה לענין שומות מס הכנסה ואין סיבה שלא תחול גם על מסמ"ק.
- יש לזכור כי גם בפקודה ישנם הוראות מיוחדות לפתיחת שומה ולתיקונה לפי סעיף 147 לפקודה כולל הגשת דוח מתקן.

תיקון שומה לפי סעיף 78(ב)(3) –

תיקון טעות חשבון

- אם שוכנע המנהל שנפלה בשומה העצמית או בשומה לפי מיטב שפיטה טעות חשבון – הוא רשאי לתקנה, ביוזמתו או לבקשת המוכר או עושה הפעולה.
- תיקן המנהל כאמור שומה שאושרה לפי פסקה (1), יוסיפו לראות בה שומה עצמית.
- בקשת התיקון כאמור אינה מכוח סעיף 85 ולכאורה אינה מוגבלת בזמן. אבל כנראה שחלים דיני ההתיישנות והשיהוי המינהלי.

תקופת תיקון השומה וסעיף 107

- סעיף 85 קובע תקופה של 4 שנים לתיקון השומה. האם ניתן להאריך את המועד לפי סעיף 107 הקובע:

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

תקופת תיקון שומה - המשך

- לגבי סעיף 107 קיימת מחלוקת עקרונית בפסיקה אם הוא חל רק על מועדים דיוניים או גם על מועדים מהותיים.
- עמדת רשות המיסים שמרנית- רק מועדים דיוניים כגון הארכת מועד להגשת השגה או הודעה על נאמנות לפי סעיף 74.
- לפי דברי ההסבר להצ"ח לתיקון 34 בהתייחס להגשת הצהרה למסמק לפי סעיף 73 עולה, שגם הארכת מועד לבקשת פטור שלא התבקשה במועד הגשת ההצהרה כלולה בסמכות.
- דוגמה למועד מהותי- המועדים הקבועים בסעיף 9(ג1)(ג)(2)(ב) לצורך הגדת "דירה יחידה" לענין מס רכישה- תקופת ה- 18 חודש למכירת הדירה הישנה וכו'.

מהי "סיבה מספקת" להארכת מועד

- בפס"ד אורות חיפה, עמ"ש 5239/97 ובפס"ד ססונקר, ע"ש 2490/97 נפסק כי ניהול מו"מ בין הצדדים אינו סיבה מספקת להגשת ערר באיחור.
- נקבע כי "טעם מיוחד" הוא קיומן של נסיבות חיצוניות שאינן בשליטת בעל הדין.
- מדובר בפס"ד ישנים יחסית וספק אם משקפים את ההלכה הנכונה. שכן, יש אינטרס ציבורי שנישומים לא ירוצו לבתי משפט אלא שינסו קודם למצות את ההליך המינהלי על מנת להגיע להבנה עם הרשות. מו"מ שנכשל מהווה לדעתנו סיבה מספקת לאפשר לנישום את יומו בביהמ"ש.

האם סמכות להארכת מועד סעיף 107 חלה גם על תיקון שומה לפי סעיף 85?

- לא ברור האם המועד שנקבע לתיקון שומה נחשב מועד פורצדורלי או מהותי.
- הפסיקה חלוקה בשאלה הזו. אין עדיין הלכה בעליון.
- בפס"ד כספי ע"א 7759/07 השופט רובינשטיין באימרת אגב קבע שיש סמכות. אולם, דעת הרוב השאירה הסוגיה בצריך עיון.
- עמדת ש.אהרונוביץ ו-א.גורמן בספרם – עקרונית הסמכות חלה אך רק במקרים חריגים (ר' שם, סעיף 11.15 ו-16.10 ה"ש 54).

סמכות להארכת מועד לתיקון שומה-

סיבה מצדקת - המשך

- לדעתנו – אם עילת התיקון נולדה לאחר חלוף ה-4 שנים יש הצדקה להאריך. לדוגמה – הליכי שומת היטל השבחה שהסתיימו בחלוף 4 שנים ממועד הוצאת השומה במסמק.
- למיטב ידיעתנו מסמק מגלה פרגמטיות במקרים של שומת היטל השבחה כאמור או דמי הסכמה שמוציאה רמ"י שיש בה כדי להשפיע על ניכוי ההוצאה ועל השומה. (ר' אהרונוביץ וגורמן, בספרם סעיף 11.15)
- לדעת אהרונוביץ וגורמן בספרם (שם) – יש לאפשר לחרוג מתקופת ההתיישנות באותם מקרים חריגים שבהם מדובר בעובדות שהנישום לא ידע ולא יכול היה לדעת בטרם חלפה התקופה.

פס"ד מלכיאור- ו"ע 27213-02-19 -

- הנישום רכש דירה שניה במסגרת קבוצת רכישה בשנת 2013 וחלו עיכובים רבים בבנייה. את דירתו הראשונה מכר בשנת 2018 עוד לפני השלמת הבניה ולפני מסירת החזקה בדירה הנרכשת.
- לאחר מכירת הדירה ביקש הנישום לתקן את שומת מס הרכישה בגין הדירה החדשה כדירה יחידה.
- מסמ"ק טען לחלוף תוקפת ה-4 שנים.

פס"ד מלכיאור-המשך

- בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 02/2013 מיום 21.4.2013, רשות המסים הביעה את נכונותה להחיל את החלופה לגבי קבלן גם במצב שהדירה הנרכשת מוקמת באמצעות קבוצת רכישה. (בינתיים הוסדרה מאז בתיקון 93 משנת 2018, בעיית העיכובים עם קבוצת רכישה בחוק בסעיף 0(ג1)(ב1)).
- ועדת הערר קבעה, כי בנסיבות אלו לא נדרשת כלל הגשת בקשה לתיקון שומה. הזכאות להטבה במקרה של רכישת דירה חלופית, יכולה להיקבע רק לאחר מעשה, ולעתים רק כעבור תקופה ממושכת, אשר אינה מוגבלת בזמן. לכן, באופן מבנה, יישום הסעיף בשלמותו אינו מחייב תיקון שומה ואינו מוגבל בתקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק.
- קביעת ביהמ"ש מהווה לדעתנו פתח לדרוש הוצאות שהוצאו לאחר 4 שנים לפי אותה הנמקה משפטית.

ממתי חלה תקופת הארבע שנים

- כפי שצויין ניתן לתקן שומה מספר פעמים, גם לאחר הגשת השגה וערר. לאור זאת עולה השאלה ממתי מתחיל מירוץ "תקופת ההתיישנות" של ה- 4 שנים, מיום השומה הראשונה או מיום השומה המתוקנת?
- בעבר נקבע ע"י רובישינטיין בפס"ד כספי, בניגוד לעמדת רשות המיסים, כי מירוץ התקופה מתחיל מהשומה האחרונה.
- בעקבות תיקון מס' 70 – נקבע כי תקופת ההתיישנות מתחילה "מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי הענין". תיקון זה מאמץ את עמדת הרשות.

המרת חיוב בפטור על דירת מגורים

– דוגמא לטעות בשיקול הדעת

- האם ניתן לתקן שומה עצמית ולהמיר חיוב בבקשה לפטור ממס?
- בעבר ועדות ערר לא איפשרו זאת אולם בעקבות פס"ד הייער, עמ"ש 17/89 השתנתה המגמה. הועדה עשתה שימוש בסעיף 85 כדי לאפשר לנישום לבקש פטור בגין מכירת דירת מגורים הגם שבמועד הגשת ההצהרה הוא ביקש שהמכירה לא תהיה פטורה ממס.

פס"ד הייער – המרת חיוב בפטור

- העוררים מכרו ב-4.9.88 דירה ובהצהרתם בקשו שלא לפטור את הדירה ממס אך לאחר הוצאת השומה חזרו בהם ובקשו פטור. המשיב ראה בבקשה זו השגה וקבע כי משבקשו שלא לפטור את הדירה ממס הם יכולים לחזור בהם רק תוך תקופת 50 יום מיום המכירה (שזה היה המועד דאז להגשת השומה העצמית).
- המחלוקת נסבה איפוא סביב השאלה אם רשאים המוכרים לחזור בהם גם אחרי תום תקופת 50 הימים.

פס"ד הייער-המשך

- בעקבות ע.א. 329/79 - יש לתת עדיפות לכוונת המחוקק לפטור מוכר ממס, ומקום שהחוק אינו מונע זאת במלים מפורשות אין לתפוס אזרח על בקשה פורמלית ויש לתת עדיפות לזכויותיו לפי הענין הכלכלי.
- המחוקק העניק לאזרח פריבילגיה שלא להזקק לפטור לטובת ענינו הכלכלי בעסקה מאוחרת יותר, ולא נתן לשלול אפשרות בסיסית זו רק מטעם פורמלי של הגשת בקשה בהווה. השכל הישר מאפשר לוותר על הפריבילגיה מעבר למועד הגשת ההצהרה ואין בחוק דבר המונע ויתור לאחר מכן.
- הוא הדין מבחינת מדיניות מיסוי נכונה. הפסדה של מדיניות זו מבחינה כספית יוצא בשכרה של מערכת שלטון המכבדת את האזרח, זכויותיו וטובתו.
- יש לאבחן האמור כאן מהנושא שנדון בעמ"ש 47/83 (חיפה) שכן שם דובר על תחום מועד קבוע בחוק שהיה בבחינת הוראת מעבר קצובה בזמן.
- ניתן לפתור את הצד הפורמלי על ידי שימוש המשיב בסעיף 85, שכן חזרה מהבקשה לפטור היא עובדה חדשה שנוצרה לאחר עריכת השומה. השיקול של הנטל על מנגנון המיסוי אינו עדיף על שיקול של מיסוי צודק והתחשבות באזרח.

המרת חיוב בפטור או חלפת פטורים

- בעקבות פס"ד הייער, רשות המיסים מאפשרת כיום למוכר להימלך בדעתו בתקופת 4 השנים שבסעיף 85 ולשנות בדיעבד בקשה לפטור או לחיוב או את עילת הפטור בקשר לדירות מגורים. (ר' גם הדרי, פרק 15.62 וכן ה"ש 195 שם).
- כך לדוגמא – ניתן לבקש המרת הפטור הרגיל של דירת מגורים של סעיף 49(ב)(2) בפטור של המוריש לפי 49(ב)(5) ובכך "להרוויח" את תקופת הצינון של 18 חודש, או להימנע מהמיגבלות של דירה יחידה (לדוגמא, כשיש דירה נוספת).

תיקון שומה בגין עסקת קומבינציה ועסקת תמורות

- סעיף 85 מאפשר הן למנהל והן לנישום לתקן שומה בהתאם להוצאות הבניה שהוצאו בפועל.
- לפי הנחיות חב"ק-מס שבח, רשות המיסים תבדוק את עלויות הבנייה בפועל כפי שידווחו לפקיד השומה ושומרת לעצמה הזכות לתקן השומות בעניין שווי התמורה וכן לבחון ביתר הקפדה דיווחים בעתיד.

תיקון שומה בעסקת קומבינציה -

המשך

כאשר נקבעים תנאים מתלים בדבר גודל התמורה שהמוכר יקבל בעסקאות קומבינציה, ותנאים אלה קשורים בהחלטת רשויות התכנון (כגון בקשה להגדלת אחוזי בנייה, שינוי ייעוד וכו'):

- קבלת התחייבות הצדדים לדווח על השינוי בעתיד ותיקון השומה בתוך 4 שנים לפי סעיף 85.
- לחלופין, הוצאת שומה לפי הצפוי והקפאת החלק השנוי במחלוקת במסגרת השגה.

תיקון שומה ועסקת תמורות

- הביטוי "**עסקת תמורות**", עסקה למכירת זכות במקרקעין, אשר תמורתה תתקבל אצל המוכר, כאחוז מהתמורה שיקבל רוכש הזכות, בעת מכירת הנכס שיבנה על גבי הקרקע בעתיד.
- לדוגמא, בעל קרקע מגיע להסכם עם יזם, שבתמורה למכירת הקרקע ליזם, יקבל 30% מתמורת הדירות הגמורות שיקבל היזם בעתיד.
- בהלכת **נאות דברת (ע"א 10793/08)** קבע בית המשפט, כי בניגוד לעסקת קומבינציה, המהווה "**מכר חלקי**", הרי שעסקת תמורות מהווה "**מכר מלא**", שבה גם שווי הקרקע מובא בחשבון.

תיקון שומה ועסקת תמורות

- קיימת בעיה מובנית במיסוי עסקת תמורות, שכן בהתאם לכלל בסעיף 17 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק"), יש למסות את המקרקעין לפי שווים ביום המכירה, אולם בעסקת תמורות התמורה שתתקבל אצל בעל הקרקע תלויה בשווי המכירה שיהיה בעתיד וקרוב לוודאי שייווצר פער בין 2 השווים הללו, אשר יביא למיסוי שגוי של העסקה.
- לכאורה, פתרון מספק היה יכול לקבוע כי שווי המכירה ייקבע בשלב הראשון ביום המכירה, ולאחר קבלת התמורות, יבוצע תיקון שומה. עם זאת, הדבר איננו פשוט שכן יתכן ובמועד קבלת התמורות העתידיות, לא ניתן יותר לתקן את השומה לאור הוראותיו של סעיף 85 לחוק, המאפשרות את תיקונה במשך 4 שנים בלבד ורק בהתקיימם של תנאים מסוימים.

תיקון שומה ועסקת תמורות

- בכל הקשור לעסקת שבח שהינה עסקת תמורות, פרסמה רשות המיסים, במסגרת רשימת העמדות החייבות בדיווח במס הכנסה את עמדה מספר 41/2017 הקובעת כדלקמן:
- **"דווחה עסקת שבח שהינה עסקת תמורות, כל תמורה שהתקבלה בפועל, או שנוצרה הזכאות לקבלה (בהתאם לבסיס הדיווח של הנישום) מעבר לסכום שהוכר כשווי המכירה במס שבח, תדווח בתקופה השוטפת כהכנסה חייבת במס. לעניין זה, עסקת תמורות הינה עסקה שבמסגרתה נמכרות זכויות במקרקעין בתמורה שכולה או חלקה נגזרת מן התקבולים שיתקבלו בידי הרוכש ממכירת הדירות או המבנים אשר יבנו על המקרקעין."**
- מהאמור לעיל עולה, כי בהתאם לעמדת רשות המיסים, בעת ביצוע עסקת תמורות יבוצע חישוב מס ראשוני בהתאם לשווי המכירה שיקבע במס שבח, כאשר כל תמורה נוספת שתתקבל בעתיד, תדווח ותמוסה בשנה השוטפת במס הכנסה.
- לא ניתנה התייחסות בעמדה הנ"ל לסוגיות נוספות הקשורות לעסקת תמורות כגון; כיצד תסווג ההכנסה העתידית (פירותית, הונית?), מס רכישה, מקרים של ירידת ערך המקרקעין ועוד, ועל כן צפוי שסוגיות אלו יעלו בעתיד בדיוני השומות מול מנהל מסמ"ק.

תיקון שומה – החלפת דירת מגורים מקבלן

- ניתן בדרך של תיקון שומה לבצע החלפת דירת מגורים שנרכשה מקבלן בדירה אחרת באותו בנין. (ה"ב 20/97).
- מדובר בהקלה שכן באופן רגיל הדבר נחשב כשתי עסקאות: הראשונה מכירה חוזרת של הדירה לקבלן ורכישת דירה חדשה.
- בתוספת מס' 1 לה"ב הנ"ל נקבע כי ההקלה תחול גם על דירה בבנין אחר באותו פרויקט.
- ההקלה הנ"ל תחול גם בסמוך לאחר גמר הבנייה ולא דווקא בשלבי הבניה.

החלפת דירת מגורים מקבלן

- התנאים להקלה-
- החלפת הדירה נעשתה בתום לב ואין בה משום מכירה חוזרת של הדירה הראשונה ממנה הפיק הרוכש שבח ראלי כלשהו, פרט להפרשי ההצמדה ע"פ מדד המחירים לצרכן, שנוצרו לגבי התשלומים ששלם הרוכש מאז רכישת הדירה הראשונה ועד לביטולה.
- שני הצדדים לעסקה אכן הצהירו כי המכירה הראשונה בטלה.
- ניתנה הצהרה על מכירת הדירה החדשה ע"פ סעיף 73 לחוק ושוויה ייקבע על פי מחירה בשוק החופשי ביום מתן ההצהרה.
- אם התקיימו התנאים שבפסקה 2 דלעיל יזקף לזכותו של הרוכש מס הרכישה ששולם עבור הרכישה הראשונה בתוספת הצמדה וריבית כמתחייב מביטול מכירה ע"פ סעיף 102 לחוק מס שבח מקרקעין.

החלפת דירה מקבלן- פס"ד ישי

- פסה"ד דן במצב שבו בוצעה החלפה בין הדירות ושולמה תוספת תמורה. כמו כן, בין העסקה לרכישת הדירה הראשונה ועד להחלפת הדירה באחרת עלו שיעורי מס הרכישה (ל-8% מס למרובי דירות). האם יש לשלם את השיעורים המעודכנים? על כל התמורה?
- ביהמ"ש קבע כי מלכתחילה מדובר בעסקה חדשה אלא שהרשות נתנה הקלה ועל כן יחול מס הרכישה בשיעורים העדכניים על כל התמורה (ו"ע 50652-11-17).
- לפי האמור – מה הדין במקרה הפוך שבו שיעורי מס הרכישה ירדו בינתיים? יישום עקבי של פסה"ד מחייב את המסקה כי מגיע החזר.

הגשת ערר על החלטה בבקשת תיקון

סעיף 88 לחוק מסמק קובע כי:

“הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל רשאי, תוך שלושים יום מיום שנמסרה לו ההחלטה, לערור עליה לפני ועדת ערר, ובין היתר לערור על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה.”

קיימת מחלוקת באשר לפרשנות הסעיף-

לשון הסעיף אינה מתייחסת ספציפית להחלטה בהשגה דווקא אלא נוקטת בלשון “החלטת המנהל”. עם זאת הוראת סעיף 87 באה לאחר הוראת סעיף 87 הקובע את הזכות להגיש השגה על שומה שהוציא המנהל ולאחר מכן בא סעיף 8 וקובע את זכות הערר.

ועל כן יש הסוברים כי ניתן להגיש ערר רק על החלטה בהשגה. (גישה זו אומצה בעמ”ש 1590/93, הסוכנות היהודית).

הגשת ערר על תיקון שומה-המשך

- אנו סבורים כי פרשנות זו אינה נכונה וכי הוראת סעיף 88 עומדת בפני עצמה וכי ניתן לערער לא רק על החלטה בהשגה כי אם גם על כל החלטה כפי שנאמר מפורשות בסיפא של הסעיף, לרבות החלטה בבקשה לתיקון שומה.
- זו גם עמדת סמנכ"ל מיסוי מקרקעין ש.אהרונוביץ (בספרו, פרק 12.4 ה"ש 45) ולפיה כל החלטה של המנהל כפופה לוועדת הערר שהיא בעלת הסמכות השיפוטית הביקורתית על החלטות המנהל.