



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9817/17

לפני : כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר
כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופט א' שטיין

המערער : מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

נ ג ד

המשיבים : 1. מיטל אביבי רייך
2. דור רייך

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו (כב' השופט מ' אלטוביה, רו"ח י' בילצקי ורו"ח צ' פרידמן) בו"ע 9451-10-16 מיום 31.10.2017

תאריך הישיבה : ז' בתמוז התש"ף (29.06.2020)

בשם המערער : עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבים : עו"ד זיו שדה

פסק-דין

השופט ד' מינץ:

ערעור על פסק דינה של ועדת הערר (להלן: ועדת הערר) לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק) שליד בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו (כב' השופט מ' אלטוביה, רו"ח י' בילצקי ורו"ח צ' פרידמן) בו"ע 9451-10-16 מיום 31.10.2017, במסגרתו התקבל ערר המשיבים על החלטת המערער לדחות את בקשתם לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין בשל חלוף המועד להגשת הבקשה.

כבר עתה יצוין כי בנסיבות מקרה זה התעוררה מחלוקת כספית בהיקף מצומצם יחסית, אך המערער התקשה להשלים עם הכרעת ועדת הערר בשל הסוגיה העקרונית הנגזרת ממנה, שהיא בעלת השלכות רוחב משמעותיות בתחום מיסוי המקרקעין. בתמצית, השאלה הניצבת לפנינו היא סמכות מנהל מיסוי מקרקעין בתל אביב (להלן: המערער או המנהל) להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 85(א) לחוק, לתיקון שומת מס לפי סעיף 107(א) לחוק הדן בהארכת מועדים הקובעים בו. ברם, טרם נעמיק בסוגיה זו, נפתח בהצגת נסיבות המקרה הקונקרטי.

הרקע לערעור

1. ביום 7.8.2009 רכשה משיבה 1 (להלן: המשיבה) דירה במודיעין (להלן: הדירה במודיעין). ביום 26.6.2010, כשנה לאחר רכישת הדירה, התחתנה המשיבה עם משיב 2 (להלן: המשיב). בהמשך לכך, ביום 17.5.2012 רכשו המשיבים במשותף דירה מקבלן בתל אביב (להלן: הדירה בתל אביב). ביום 26.6.2012 הגישו המשיבים למערער, הצהרה 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, שאותה התחייבו למכור סמוך למועד קבלת הדירה בתל אביב מהקבלן. במענה לכך, ביום 28.6.2012 קיבל המערער את הצהרת המשיבים וחישב את מס הרכישה כרכישה של דירה יחידה, תוך שהוא מקפיא את יתרת המס לתשלום בגין דירה לא-יחידה עד ליום 31.1.2016, המועד שהיה צפוי למכירת הדירה במודיעין. ביום 14.1.2016 הודיעו המשיבים למערער כי מסירת הדירה בתל אביב התעכבה מעבר למועד המסירה המקורי שנקבע עם הקבלן, ועל כן ביקשו לעדכן את המועד החוקי בו יהיו חייבים לסיים את מכירת הדירה במודיעין ולהקפיא את תשלום יתרת המס בשנה החל מיום 20.10.2015. בהמשך לכך, ביום 18.1.2016 הודיע המערער למשיבים על תיקון שומת מס הרכישה לפי סעיף 85 לחוק, ודחיית מועד מכירת הדירה במודיעין עד ליום 20.10.2016. שומה זו עמדה על סך של 169,424 ש"ח (130,228 ש"ח קרן בתוספת 42,242 ש"ח הפרשי הצמדה וריבית וקנסות).

2. אלא שלטענת המשיבים, באותו שלב התברר להם כי נפלה בידיהם טעות ביחס להערכת מצבם המשפטי, שכן נוכח העובדה שהדירה במודיעין הייתה בבעלותה הבלעדית של המשיבה, הרי שהמשיב היה זכאי לחישוב חלקו בשומת רכישת הדירה בתל אביב כדירה יחידה, אף טרם נמכרה הדירה במודיעין. ביום 13.7.2016 אף חתמו המשיבים על הסכם ממון, לפיו הדירה במודיעין היא בבעלותה הבלעדית של המשיבה. הסכם זה קיבל תוקף של פסק דין ביום 20.7.2016.

3. נוכח טענה זו, ביום 31.8.2016 הגישו המשיבים בקשה לתיקון שומת מס הרכישה של הדירה בתל אביב ולהעמיד את השומה על סך של 86,235 ש"ח תוך ביטול הפרשי ההצמדה והקנס. ברם, ביום 7.9.2016 הודיע המערער למשיבים כי שומתם העצמית בשעתה התקבלה כבר ביום 28.6.2012 ולפיכך היא סופית ולא ניתן לתקנה עוד. המשיבים לא השלימו עם החלטה זו והגישו ערר לוועדת הערר.

4. בקליפת האגוז, המערער טען כי יש לדחות את הערר על הסף מחמת התיישנות מכוח הוראות סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין אשר קובעת כי ניתן לתקן שומת מס תוך 4 שנים בלבד ממועד עריכתה. משכך, בחלוף ארבע שנים מהמועד שבו קיבל המערער את הצהרת המשיבים על רכישת הדירה בתל אביב, היינו מיום 28.6.2012, הפכה השומה לסופית ולא ניתן היה ביום 31.8.2016 לתקנה עוד או להאריך את המועד לתיקונה באמצעות המנגנון הקבוע בסעיף 107 לחוק הדן בהארכת מועדים. מנגד, המשיבים טענו כאמור, כי השומה המקורית שהגישו נבעה מטעות בתום לב ויש להעדיף גביית מס אמת על פני שיקולים אחרים. לכן, אף אם חלף המועד להגשת בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, היה על המערער להאריך את המועד בהתאם להוראות סעיף 107 לחוק.

החלטותיה של ועדת הערר

5. כדי שעיני הקורא תרוצנה בקריאת פסק הדין וכדי לעמוד על החלטת הוועדה וטיעוני הצדדים בעקבותיה, נביא כבר עתה את לשון שני הסעיפים שעל פרשנותם נסוב הדיון. סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:

המנהל רשאי, בין ביוזמתו 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.

וסעיף 107 לחוק שעניינו הארכת מועדים, קובע כך:

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

(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.

6. ביום 9.4.2017 דחתה הוועדה את בקשת המערער לדחיית הערר על הסף. רו"ח פרידמן שכתב את חוות הדעת העיקרית קבע כי בהתאם לפסיקת בתי המשפט, סעיף 107 לחוק מאפשר להאריך גם את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, אם יש "סיבה מספקת לכך". בנסיבות העניין הקונקרטיות, נקבע כי אין סיבה למנוע מהמשיבים להגיש בקשה לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק. השופט אלטוביה אשר הצטרף לרו"ח פרידמן קבע אף הוא שיש לקבל את הערר אלא שלשיטתו, תיקון השומה מיום 18.1.2016 הוא המועד ממנו יש למנות 4 שנים לפי סעיף 85 לחוק. על כן טרם חלף המועד האמור ביום 31.8.2016, המועד שבו בקשו המשיבים לתקן את שומת המס. לפיכך באותה החלטה, הוא לא נדרש לשאלת היחס בין סעיף 85 לחוק לסעיף 107 לחוק. רו"ח בילצקי הצטרף לחוות דעתו של רו"ח פרידמן.

7. על ההחלטה האמורה הגיש המערער בקשה לעיון חוזר. הבקשה לעיון חוזר נסמכה על פסק דינו של בית משפט זה בע"א 5070/15 בר גיורא נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין חדרה (להלן: עניין בר גיורא), שניתן ביום 8.5.2017 לאחר החלטת ועדת הערר מיום 9.4.2017. בעניין בר גיורא, שעסק אף הוא בסוגיית היחס שבין סעיף 85 לבין סעיף 107, הסכימו הצדדים בהמלצת בית המשפט לדחיית הערעור. בפסק הדין, הכולל שורות בודדות, קבע בית המשפט כי הערעור באותו עניין יידחה ברובו, וזאת: "בהינתן ההתיישנות המהותית הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין..., שאת המועד הקצוב בו לא ניתן להאריך מכוח הוראת סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין". המערער סבר כי פסק דין זה בעניין בר גיורא, בו לשיטתו הובהר המצב המשפטי, מהווה שינוי נסיבות המצדיק עיון מחדש של הוועדה בהחלטתה המקורית. המשיבים, מנגד, עמדו על כך שמדובר בפסק דין שנתן תוקף להסכמת הצדדים ועל כן אינו מהווה הלכה. מכל מקום, לפסק הדין אין תחולה רטרואקטיבית. ביום 22.8.2017 הוועדה דחתה את הבקשה לעיון חוזר, כאשר הפעם גם השופט אלטוביה הצטרף לנימוקי רו"ח פרידמן בעניין פרשנות סעיפים 85 ו-107 לחוק. כך נקבע כי בעניין בר גיורא לא נקבעה כל הלכה מחייבת ואין הצדקה לעיון חוזר בהחלטה המקורית מיום 9.4.2017.

8. לשלמות התמונה יצוין כי ביום 8.11.2017 התקיים דיון בפני הוועדה במסגרתו הודיע המערער כי הוא מסכים לקבלת ערר המשיבים נוכח רצונו לערער על החלטת הוועדה בעניין תחולתו של סעיף 107 לחוק. לפיכך, ניתן פסק דין והערר התקבל. מכאן הערעור שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

9. המערער טוען כי סעיף 85 לחוק מקנה למנהל סמכות לתקן שומה "תוך ארבע שנים". מדובר בתקופה הקובעת "התיישנות מהותית". לפיכך בחלוף ארבע השנים האמורות לא ניתן עוד לתקן את השומה. הוראת סעיף 107 לחוק, הקובעת כי המנהל רשאי להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק, מתייחסת למועדים בעניינים פרוצדורליים בלבד ולא למועדים בעניינים מהותיים הקובעים התיישנות מהותית. מכיוון שבבסיס הוראות ההתיישנות השונות השזורות בחוקי המס השונים עומדות תכליות הוודאות והיציבות, אין לאפשר הארכת מועדים לאחר תום התקופה הקבועה בסעיף 85. זאת שכן, בתום מועד ההתיישנות המהותית, הזכות המגולמת בהוראה פוקעת. דבר זה אף משליך על השיקול הנגדי לשיקולי הוודאות והיציבות – גביית מס אמת. כחיזוק לטענתו הצביע המערער על סעיף 85א לחוק, שעניינו "תיקון שומה בשינוי מבנה". על פי סעיף זה, "התקיימו התנאים המזכים בפטור ממס לפי חלק ה2 לפקודה, לאחר שחלפו ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, יתקן המנהל את השומה, על אף האמור בסעיף 85" (ההדגשות שלי – ד.מ.). המערער מבקש ללמוד מהסעיף האמור, כי אילו אכן ניתן היה להאריך כל מועד בהתאם לקבוע בסעיף 107 לחוק, לא היה כל צורך בהוראה נוספת מיוחדת וספציפית במסגרת סעיף 85א.

בנוסף טוען המערער כי על אף לשונו הרחבה של סעיף 107 הנוקט כאמור לשון של "כל מועד", תחולתו של הסעיף אינה בלתי מוגבלת. לעניין זה נטען כי די להראות מקרה בודד שבו נפסק כי אין בכוחו של הסעיף להאריך מועד, כדי לשכנע שמדובר בסעיף שיכולותיו מוגבלות להארכות מועד דיוניות ובאמתחת המערער קיימים מספר מקרים כאלו עליהם עוד ידובר להלן. כמו כן, המערער ביקש ללמוד ממספר פסקי דין שניתנו על ידי בית משפט זה, כי הפרשנות המוצעת על ידו לסעיף 107 לחוק היא הפרשנות המקובלת.

10. המשיבים מנגד טוענים כי ממועד הוצאת שומת מס הרכישה הסופית ועד למועד בו הוגשה השגתם לפי סעיף 85 לחוק, ממילא לא חלפו ארבע שנים. לחלופין, באשר לסמכותו של המנהל להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 מכוח סעיף 107 לחוק, טוענים המשיבים כי חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 34), התשנ"ז-1977 (להלן: תיקון מס' 34 לחוק), במסגרתו שונה נוסחו של סעיף 107 ובוטלו סייגים שהיו קבועים בו לעניין סמכותו של המנהל להאריך מועדים, מלמד על כוונת המחוקק להרחיב את סמכותו של המנהל במסגרת הסעיף ולא לצמצמה. כמו כן, פסקי הדין עליהם נסמך המערער לא עסקו בשאלת הסמכות להארכת מועד לצורך דיווח בקשת פטור או הנחה ממס רכישה.

לשיטתם, כל פסקי הדין שהביא המערער לתמיכה בעמדתו מתייחסים לבקשות תיקון לאחר חלוף שנים רבות ולעיתים אף עשרות שנים, בהן ביקשו הנישומים להתחמק מתשלום מס תוך תכנון מס אגרסיבי. על כן, לא ניתן להקיש מהם לסוגיה שלפנינו. באשר להבחנה שביקש המערער לערוך בין התיישנות דיונית לבין התיישנות מהותית, טוענים המשיבים כי אין כל בסיס להבחנה האמורה בחוק מיסוי מקרקעין בכלל, ובסעיפים 85 ו-107 לחוק בפרט.

11. בתשובתו לסיכומי המשיבים עמד המערער על כך שדחיית הערעור תביא לאי יציבות ולשונות רבה בשומות מס. זאת מפני שכל נישום הסבור כי מגיע לו החזר מס יטען כי הוא נכנס לגדרו של מקרה חריג ונדיר ועל כן מצדיק הארכת המועד להשגה על השומה שניתנה לו על אף חלוף ארבע שנים. כך, כל שומות מיסוי המקרקעין יהפכו ל"סיפור שאינו נגמר" כאשר המנהל יצטרך לבחון לגופה כל בקשה שתוגש, גם לאחר חלוף התקופה הקבועה בחוק.

דיון והכרעה

12. לאחר עיון בכתבי הטענות ושמיעת באי-כוח הצדדים בדיון שלפנינו, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות וכך אציע לחבריי כי נעשה.

13. הוראת סעיף 85 לחוק תוחמת את מסגרת הזמן בה רשאי המנהל להפעיל את סמכותו לתקן שומה ומעמידה על ארבע שנים מיום הפיכת השומה לסופית. הסעיף מגלם את האיזון שערך המחוקק בין עקרונות של סופיות, ודאות ויציבות מצד אחד לבין העיקרון של הטלת מס אמת מצד שני. העובדה שתיקון שומה לפי הסעיף יכול להתבצע הן ביוזמת המנהל והן לפי בקשת הנישום, מלמדת כי האיזון בין עקרונות אלה יכול שיפעל לטובת מי מהצדדים. פעם לטובת הנישום ופעם לטובת הרשות (ראו: ע"א 5461/11 חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים, פסקה 7 (5.2.2013) (להלן: עניין חכמי)).

השאלה המתעוררת בענייננו נוגעת כאמור להחלתו של סעיף 107 לחוק על המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק. באופן רחב יותר השאלה הניצבת לפנינו היא האם סעיף 107 אכן מקנה למנהל סמכות להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק או שמא ישנם מועדים מסוימים שאין בסמכותו להאריך? זוהי שאלה שכל כולה מצויה בד' אמותיה של פרשנות החוק.

14. על עקרונות תורת הפרשנות של דברי חקיקה ככלל עמדתי לאחרונה במסגרת ע"א 450/17 א.ס.ב.י.אן הלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (29.10.2019). הדברים מתאימים ביותר לענייננו:

"כידוע, מלאכת פרשנותו של חוק נשענת ראש וראשון על לשון החוק, ועליה ליתן לחוק רק משמעות אשר לשונו יכולה לשאת (ע"א 4096/18 חכס את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו, פסקה 18 (23.5.2019); בג"ץ 7755/14 צלול – עמותה לאיכות הסביבה נ' הממונה על ענייני הנפט, פסקה 9 (28.12.2016); אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 81-82 (1993)). לשון החוק קובעת את גבולותיה של הפרשנות, ורק אם גבולות אלו כוללים משמעויות שונות אפשריות, יש לבחון גם את תכליתה של החקיקה (בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש – תע"ל נ' יושבת-ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת ה-17, נח(6) 685, 701-704 (2004); ע"א 8096/17 סקוק נ' איסחקוב, פסקה 14 לפסק דינה של השופטת וילנר ופסקה 5 לפסק דינו של השופט שטיין (3.2.2019)). הסעיף בו עסקינן, לטעמי, לא מעלה שאלה פרשנית כלל, שכן לשונו ברורה והוא אינו טומן בחובו משמעויות שונות." (שם, פסקה 7 לחוות דעתי; וראו גם: בר"מ 6878/17 עיריית ראשון לציון נ' נחום, פסקה 26 לפסק דיני (6.5.2020)).

פרשנות דיני המס אינה שונה מתורת הפרשנות הכללית המקובלת בענפי המשפט האחרים, אף כי יש לחוקי המס מאפיינים ייחודיים משל עצמם ותכליות ייחודיות המונחות ביסודם (ראו למשל: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין, חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302 (2008) (להלן: עניין פוליטי); ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609 (2005) (להלן: עניין סיוון); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)). קרי, גם בדיני מיסים לשון החוק היא זו שקובעת את גבולות הפרשנות. כך כאשר גבולות הלשון כוללים משמעויות אפשריות שונות, יש לבחור את הפרשנות המגשימה בצורה מיטבית את תכליתו של החוק לרבות, במקרים המתאימים, הגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום (ראו: ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פסקה 26 (26.1.2020)).

נבחן אפוא את סעיף 107 לחוק לאורם של כללי פרשנות אלה.

15. תחילה יצוין כי שני הצדדים ביקשו להסתמך על פסיקות קודמות של בית משפט זה כדי לתמוך את טענותיהם. המערער הפנה כאמור לעניין בר גיורא וגם לע"א 821/08 מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים נ' חברת פרויקטים גן העיר (2010) (10.2.2010), ע"א

489/13 מנהל מיסוי מקרקעין נצרת נ' עיזבון המנוח איברהים אסמר סעאידה (17.3.2014) וע"א 5676/09 קליימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (4.4.2011). ברם, בכל המקרים הנ"ל התקבל או נדחה הערעור בהסכמת הצדדים ללא פירוט או נימוק. על כן, פסקי דין אלה בוודאי אינם בגדר הלכה (יועזר כי גם לא נעלמה מעיני העובדה שבעניין בר גיורא בא-כוח המערער הנוכחי, שייצג גם בהליך שם, הוא זה שעמד על כך שהסכמת הצדדים תכלול את ההבחנה בין התיישנות מהותית להתיישנות פרוצדורלית בקשר לסעיף 107). מנגד, המשיבים ביקשו להסתמך על עניין חכמי ועל ע"א 7759/07 כספי נ' מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.4.2010). אולם דבריהם של השופטים י' דנציגר ו-א' רובינשטיין באותם פסקי דין, לפיהם יש לפרש את סעיף 107 לחוק באופן שיאפשר הארכה של המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק נאמרו כהערות אגב בלבד. על כן, אין די בפסיקה אליה הפנו שני הצדדים כדי לתת תשובה ברורה לסוגיה שלפנינו.

16. שנית ייאמר כי ההבחנה בין הוראות חוק הקובעות "התיישנות דיונית" לבין הוראות חוק הקובעות "התיישנות מהותית" מקובלת בפסיקה. ההבדל בין השניים בא לידי ביטוי בכך שההתיישנות הדיונית מכוונת כנגד זכות התביעה ואילו ההתיישנות המהותית המכוונת כנגד הזכות שאת מימושה תובעים. ההתיישנות הדיונית מהווה אפוא טענת הגנה בלבד ואילו ההתיישנות המהותית קובעת שהזכות עצמה אובדת (וראו: ע"א 132/85 אמרופא א. ג. נ' ה. ש. י. המגדר – תעשיות פלדה בע"מ, פ"ד מא(4) 477, 487-486 (1987)). ומעניין לראות את גישת המשפט העברי בסוגיית ההתיישנות המהותית: בבלי, כתובות קד, ע"א; טור, חושן משפט, סימן סא; שולחן ערוך, חושן משפט, סימן סא, סעיף ט; שולחן ערוך, חושן משפט, סימן צח, סעיף א; ע"א 7805/02 הלפרט נ' אסותא מרכזים רפואיים בע"מ, פ"ד נח(6) 847, 862 (2004)). כמו כן, מוכן אני להניח כי המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק הוא מועד התוחם את "הזכות" לתקן שומה כאשר מעבר למועד זה, היא פוקעת בשל "התיישנות מהותית". אלא שלצד הוראה זו קיימת הוראת סעיף 107 שמטרתה "להפיח חיים חדשים" במקרים המתאימים גם בזכות שפקעה בשל חלוף המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק.

17. לשון סעיף 107 לחוק היא ברורה וחדה. ניתן "לחלץ" ממנה משמעות אחת, בהירה ופשוטה. אין מדובר בלשון דו-משמעית או כזו הטומנת בחובה מספר משמעויות שונות. המחוקק קבע כי המנהל רשאי להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק. על פי פשוטו של מקרא, המילה כל משמעה מלוא המידה מושא העניין הנמדד. סך כולל של כל הפריטים הכלולים במניין. לא חלק, לא מיעוט, אלא שלם. על כן שעה שמושא העניין הנמדד הוא מועדים, המושג כל כולל בחובו את המועדים כולם. המחוקק לא סייג וקבע

כי מועדים מסוימים הקבועים בחוק אינם ניתנים להארכה. אכן, חרף האמור, טענת המערער היא כי לשונו של הסעיף סובלת פרשנות מצמצמת, על פיה המחוקק כיוון רק למועדים פרוצדורליים ולא למועדים הקובעים "התיישנות מהותית". ברם, טענה זו נעדרת כל עיגון בלשון החוק. גם ניסיון המערער להצביע על מועד אחר הקבוע בחוק שסעיף 107 לא חל לגביו, בהתאם לפסיקה, לא צלח.

18. הינה כי כן, המערער ביקש להקיש מהלכות שנקבעו בבית משפט זה, בקשר להוראות חוק שונות, לעניין היקף תחולתו של סעיף 107 לחוק. אולם, אין בהפניות המערער כדי להועיל לו, שכן הלכות אלה אינן עוסקות בחוק מיסוי מקרקעין אלא בחוקים אחרים ממארג דיני המיסים שאינם כוללים הוראה מקבילה להוראת סעיף 107 לחוק. גם כאשר ביקש המערער להישען על הוראות חוק מיסוי מקרקעין, הפנה לפסיקה שאינה תומכת בטענותיו. כך, המערער הפנה לסעיף 87 לחוק הקובע כי על המנהל לתת החלטה בהשגה בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו הודעת השגה, והוא רשאי להאריך את התקופה עד תום שנה מיום שנמסרה לו אותה הודעה. לטענת המערער, על פי פסיקת בית משפט זה, לא ניתן להאריך מועד "קשיח" זה על ידי סעיף 107 לחוק. בהקשר זה ביקש המערער להסתמך על ההלכה שנקבעה בע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים 1 נ' סמי (22.4.2007) (להלן: עניין סמי), שעסקה בסעיף 152 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) שעניינו גם כן השגה על שומה. מהלכה זו ביקש המערער להיבנות נוכח פסק דין שניתן בע"א 3345/13 מדינת ישראל נ' יוסף (15.12.2014) שאימץ את שנקבע בעניין סמי גם לעניין סעיף 87 לחוק.

19. אלא שאין בסיס להיקש אותו ביקש המערער לעשות. לטענת המערער, בעניין סמי נקבע שבחלוף המועד שנקבע בפקודה למתן החלטה בהשגה, יראו את ההשגה כאילו התקבלה. עוד לטענתו, בעניין יוסף, נקבע כי יש להחיל הלכה עקרונית זו גם לעניין סעיף 87 לחוק, שכן באותו עניין נקבע שאין מקום להבחנה פרשנית בין שתי הוראות החוק. אלא שהאמור בעניין יוסף, כי יש מקום להחיל את אותו הדין, הן על הוראת סעיף 87 לחוק והן על הוראת סעיף 152 לפקודה, נקבע רק לגבי הסוגיה שעמדה שם על הפרק, והיא האם התקופה הקבועה בסעיף נמנית עד ליום שבו נשלחה ההחלטה, או עד ליום שבו התקבלה ההחלטה אצל הנישום. מחלוקת זו אינה משליכה אפוא כלל על עניינו.

20. כך גם הפנה המערער לפסק הדין בעניין ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש – משרד האוצר, מדינת ישראל נ' שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001) בקשר להתיישנות הזכות להשבת מס הקבועה בסעיף 160 לפקודה. שם נקבע כי ההתיישנות הקבועה בסעיף

160 לפקודה היא התיישנות מהותית וגם מכך ביקש המערער ללמוד כי "ישנה קבוצה שלמה של הוראות בחקיקת המס הכפופות להתיישנות מהותית" וביניהן הוראת סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין. ברם, אף אם ניתן ללמוד היקש מהוראות החוק – אלו המופיעות בפקודה וזו המופיעה בחוק, לא ניתן ללמוד מאומה בדבר הסמכות המוענקת למנהל הקבוצה בסעיף 107 לחוק, אשר מקומו של סעיף הדומה לו נפקד מהפקודה – עניין שלא נדון כלל בפסק הדין האמור. גם עניין אביגדור זיו (ע"א 1613/92 זיו נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נ(1) 485 (1996)) אליו הפנה המערער כפסק דין בו נערכה הבחנה בין מועדים מהותיים בחוק לבין מועדים פרוצדוראליים אין בו כדי לסייע לטענתו. מוקד פסק הדין היה פרשנות סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין ולשאלה האם סעיף 69(ג) לחוק, הקובע חובת מסירת הודעה, הוא תנאי מהותי או פרוצדוראלי לצורך הכרה בנאמנות. קרי, ההבחנה האמורה לא נערכה כלל ביחס להארכת מועד לפי סעיף 107 לחוק. אדרבה, השופט צ' א' טל ציין בחוות דעתו באותו עניין כי "יש לפרש את לשון סעיף 107 פרשנות מרחיבה, שלפיה יוכל הנאמן לבקש ארכה".

למעשה, בשלב זה ניתן לעצור את מלאכת פרשנותו של סעיף 107 ולחרוץ את גורלו של הערעור לשבט. אולם, לשם הבהירות אמשיך קמעה.

21. ראשית, אציין כי מתקבל חיזוק לפרשנות לשונית-דווקנית של התיבות "כל מועד" בסעיף 107 לאור נוסחו המקורי של הסעיף. בנוסח המקורי עובר לתיקון מס' 34 נקבע כך:

(א) המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע אם נתבקש לכך על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר לפי חוק זה, וראה סיבה מספקת לכך, למעט המועד להגשת ערר או ערעור (ההדגשה שלי – ד.מ.).

עינינו הרואות, כי המילים "למעט המועד להגשת ערר או ערעור" הושמטו במסגרת תיקון מס' 34. מילים אילו מלמדות כי כאשר ביקש המחוקק לקבוע כי אפשרות ההארכה הקבוצה בסעיף 107 לחוק לא תחול לגבי מועדים מסוימים (המועד להגשת ערר או ערעור), הוא ציין זאת במפורש. על כן, אף מבלי להידרש יתר על המידה לכוונתו הסובייקטיבית של המחוקק (וראו לעניין זה: בג"ץ 3562/95 פורז נ' ממשלת ישראל, פ"ד מט(3) 153, 158 (1995)), דומה כי במסגרת תיקון מס' 34 ביקש המחוקק להרחיב את סמכותו של המנהל להאריך מועדים הקבוצה בחוק. בכך אפוא תומך תיקון זה בקביעה כי בפשט הדברים, הסעיף חל על כלל המועדים הקבוצה בחוק, ללא כל סייג.

22. זאת ועוד. סעיף 107 לחוק אינו בודד במערכה וקיים לו אח ורע בדברי חקיקה פיסקאלית וכלכלית לא מעטה. למשל, סעיף 101 לחוק להסדרת מתן שירותי פיקדון ואשראי בלא ריבית על ידי מוסדות לגמילות חסדים, תשע"ט-2019 קובע כי: "המפקח רשאי להאריך, לסוג מקרים או למקרה מסוים, כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות לפיו, למעט מועד שנקבע בסעיפים 68(ד) [מועד להגשת בקשה לביטול צו הפסקה או מניעה של עיסוק בלא רישיון] ו-87(א) [ערעור על החלטה סופית של מפקח על מוסדות לגמילות חסדים]"; סעיף 116(א) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 קובע כי: "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר, ורשאי הוא לקבוע שהחוב ישולם לשיעורין, ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) [ששה חודשים ממועד הוצאת חשבונית] לתקופה העולה על חמש שנים"; סעיף 21 לחוק נכי המלחמה בנאצים, תשי"ד-1954 קובע כי: "הרשות המוסמכת רשאית, מטעם מיוחד, שתציין, להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות שהותקנו על פיו לעשות דבר, למעט הגשת ערעור"; סעיף 103 לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), תשמ"א-1981 קובע כי: "הממונה רשאי להאריך, לסוג מקרים או למקרה מסוים, כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות לפיו, למעט מועד שנקבע בסעיפים 29(ג) [התליית רישיון של סוכן], 81 [מועד של ביצוע פעולה בשל הפסקת מתן שירותים על ידי מבטח] או 102 [זכות ערעור על החלטת הממונה על פי החוק] או בתקנות לפי סעיף 102" (ההדגשות שלי: ד.מ.). על פניו, הוראות אלו ממחישות כי המחוקק מורה לא פעם על הארכת מועדים, גם בעניינים שקובעים התיישנות מהותית, ומקום שבו הוא מבקש להחריג עניינים מסוימים, ובמיוחד מועדים להגשת ערעורים, הוא עושה כן במפורש מבלי להותיר מקום לספקות. זאת לעומת סעיף 107 לחוק שבו השמיט המחוקק במסגרת תיקון מס' 34 בכוונת מכוון את הגבלת סמכות הארכת המועדים במקרה של הגשת ערר או ערעור כאמור. בעיני פשיטא אפוא כי במקום שבו המחוקק אינו מסייג את דבריו ואינו מגביל את הסמכות להארכת מועדים, הסמכות אינה מסויגת ומוגבלת.

23. שנית, גם אם הייתי מוכן להניח כי לשון הסעיף סובלת מספר משמעויות – מה שאין כן כאמור – הרי שבחינת התכליות העומדות ביסוד הסעיף אינה מובילה בנקל לתוצאה כי הפרשנות הנכונה של סעיף 107 לחוק היא הפרשנות שהוצעה על ידי המערער.

התכלית הכללית שמשותפת לכל חקיקת המס היא הבטחת הכנסה לאוצר המדינה למימון שירותים ומוצרים ציבוריים וכן חלוקה מחדש של העושר במטרה לצמצם פערים חברתיים ולקדם צדק חלוקתי (ראו: ע"א 4305/10 אילן נ' לוי, פסקה 31 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (9.5.2012)). אלא שיצירת ההכנסות לקופת המדינה צריכה להיעשות

באמצעות תשלום מס אמת, תוך מניעת התחמקות מתשלום מס לפי החוק (ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 11 לפסק דינו של השופט א' שהם (11.11.2015)). גם היעילות והוודאות מהוות תכליות כלליות הניצבות ביסודם של דיני המס (ע"א 2515/18 חברת אס.סי.אל קניון דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה, פסקה 35 (17.6.2020); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 309 (2008)) והן מתבטאות בין היתר בהוראת סעיף 85 לחוק, המעגנת את סופיות שומת המס. אין מקום להקל בחשיבותם של עקרונות אלה, העומדים ביסודם של דיני המס (ראו למשל: עניין סיוון, עמ' 610). על שיקולים מסוג זה, כמו גם השיקול שעניינו העומס המוטל על מערכות השומה, מבקש המערער להסתמך בעמדתו הפרשנית. ואולם, במקרה זה, שעה המחוקק יצר באופן מפורש את הפתח לסטייה מהמועדים שנקבעו בחוק, קשה לקבל את עמדת המערער כי יש בעקרונות אלה כדי לשנות את האיזון שנקבע במסגרת הסעיף, ולהביא להחרגת סוגי מקרים עליהם הצביע המערער (היינו, מקרים בהם מדובר ב"התיישנות מהותית").

24. המחוקק יצר אפוא במסגרת סעיף 107 לחוק נקודת איזון ברורה, בין עקרונות היציבות והוודאות לבין האינטרס בגביית מס אמת, וזאת בדרישה לקיומה של "סיבה מספקת" להארכת מועד ומתן שיקול דעת בידי המנהל להחליט בדבר קיומה של אותה סיבה כאמור. בהינתן העובדה שהסעיף מותיר בידי המנהל את הסמכות ושיקול הדעת להכריע אימתי מתעורר הצורך בהארכת המועד, הרי שאין בשיקולים שעניינם קידום היעילות והוודאות כדי להחריג "התיישנות מהותית", מכלל הוראה זו. אין זה מתפקידו של בית המשפט לשנות את האיזון שקבע המחוקק על ידי פרשנות שאינה מתיישבת עם לשון החוק. זאת בוודאי שעה שמדובר במתן סמכות שיש בה כדי לאפשר הארכת המועדים הקבועים בחוק באופן המונע מהמועדים הקבועים בו להפוך ל"מיטת סדום" (השוו: ע"א 189/66 ששון נ' קדמה, פ"ד כ(3) 477, 479 (1966)).

25. כאמור, המערער גם תלה את יהבו גם בסעיף 85 לחוק. זו לשונו של הסעיף:

התקיימו התנאים המזכים בפטור ממס לפי חלק ה2
לפקודה, לאחר שחלפו ארבע שנים מיום שאושרה כשומה
עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי
העניין, יתקן המנהל את השומה, על אף האמור בסעיף
85.

המערער ביקש ללמוד מהתיבות "על אף האמור בסעיף 85", כי המחוקק הביע עמדה לפיה בהיעדרה של הוראה ספציפית, כדוגמת סעיף 85א, אין למנהל סמכות להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85. ברם, ההוראה הקבועה בסעיף 85א עניינה בסמכות

שבחובה, ללא הותרת שיקול דעת בידי המנהל. מדובר אפוא במקרה ספציפי בו קבע המחוקק כי המנהל חייב לתקן את השומה בהתקיים התנאים הקבועים בסעיף, ואין ללמוד ממנו לגבי סמכותו הכללית להארכת מועד הקבועה בסעיף 107 לחוק המסורה לשיקול דעתו (והשוו לחוות דעתה של הנשיאה מ' נאור בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי (12.9.2017)). מתוך "ההן" שבסעיף 85 לחוק, אין ללמוד אפוא את "הלאו" בקשר לפרשנות סעיף 107 לחוק.

26. לפני סיום אבקש להפחית מעט את החשש שהביע המערער, לפיו הפרשנות האמורה של סעיף 107 תהפוך לאפשרות של תיקון שומה "עד אינסוף". הסמכות והרשות המוקנית למנהל להאריך מועדים הקבועים בחוק אינה חובה. הוזה אומר, תחולת סעיף 107 לגבי תיקון שומה אינה מצריכה בהכרח דיון רחב היקף בשאלה אם קיימת הצדקה להאריך את המועד אם לאו. בהקשר זה, מקובלים עליי דבריו השופט (כתארו אז) א' רובינשטיין בעניין כספי (פסקה י"ב) כי נדרש:

"...שימוש שקול ומדוד בהארכת המועד הקבוע על פי סעיף 85 על-ידי סעיף 107. הארכה כזאת צריך שתעשה בזהירות הראויה, תוך התחשבות אמיתית בהסתמכות על השומה, ובקושי הראיתי שנוצר עם חלוף הזמן ... על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה מספקת' להארכת מועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק".

אכן, השימוש בסמכות ההארכה הקבועה בסעיף 107 ביחס לסעיף 85 צריך שייעשה במשורה, במקרים המתאימים בלבד. מכל מקום, אף אם אכן תתגשם תחזיתו הקודרת של המערער – ויש לקוות שלא כך יהא – בית המשפט אינו מחליף את המחוקק במלאכת החקיקה, זאת גם אם מדובר בחוק אשר מביא לתוצאה שייתכן שאינה רצויה מבחינתו של המנהל. בית המשפט אינו בוחן את תבונתו של החוק ואינו מפרשו כך שיביא לתוצאה המיטבית בעיניו של צד כלשהו (ראו: בג"ץ 1715/97 לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ' שר האוצר, פ"ד נא(4) 367, 388 (1997)).

טרם חתימה

לאחר סיום כתיבת חוות דעתי הגיע לעיוני חוות דעתו של חברי השופט א' שטיין. אוסיף אפוא מספר מילים משלי בתגובה לחוות דעתו.

27. סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין מהווה הסדר ייחודי אשר אין דומה לו בפקודת מס הכנסה, עליה תולה חברי הרבה מיהבו. כפי שציינתי לעיל, להשקפתי החוק אינו מבחין בין הארכת מועד שמשמעותה התגברות על התיישנות דיונית לבין הארכת מועד שמשמעותה התגברות על התיישנות מהותית. על כן, פסיקתו של בית משפט זה, כמו גם פסיקתם של בתי משפט במדינות הים באשר לחשיבות סופיות שומות המיסוי, אינה מעלה ואינה מורידה לענייננו, בו קיים כאמור הסדר חוקי ספציפי מפורש שכדוגמתו נמצא, כפי שפורט לעיל, בדברי חקיקה כלכלית ופיסקאלית שונים.

28. כפי שציינתי לעיל, תורת הפרשנות בדין הישראלי וכך גם בדיני המיסים מתבצעת בשני שלבים: שלב הבחינה הלשונית; ושלב הבחינה התכליתית. במסגרת שלב הבחינה הלשונית, חברי סבור כי "המחוקק דיבר כפי שמדברים אנשים רגילים" (פסקה 3 לחוות דעתו). לי נדמה כי בכך קיים חוסר דיוק מסוים. אכן, בבדיקת המשמעות הלשונית נשען בית המשפט על כללי הדקדוק, הכתיב, המינוח, מילונים ומקורות לשוניים נוספים. ההנחה המובלעת היא כי המחוקק בתוך עמו הוא יושב, ולכן בעת שחוקק את החוק התנסח באופן בו הציבור יבין את האמור בו (ראו: אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 97 (1993) (להלן: פרשנות החקיקה)). לשון אחר, החוק צריך "לדבר בלשון בני אדם" (שם, עמ' 135). אלא מאי, במשמעות של "לשון בני אדם" אין הכוונה ללשון מופרזת, ללשון רחוב וגם לא לעגה. לעניין זה עדיין לא נס ליחס של דברי השופט (כתוארו אז) י' זוסמן בע"פ 146/64 היועץ המשפטי לממשלה נ' סלאמה, פ"ד יח(4) 501 (1964):

"כך למשל, הקמת קיר יכול שתיחשב כהקמת מבנה לעניין חוזהו של אדם שהתחייב לא להקים מבנה על אדמה... ולא תיחשב כהקמת מבנה לעניין חוקי הבנייה, לפחות לא אם הקיר עשוי מעץ ואינו משמש להשלמה של מבנה אחר." (שם, בעמ' 504).

דוגמה זו ממחישה את הצורך בבחינת הקשרם של הדברים. רוצה לומר, אף אם לשיטתו של חברי המילה "כל" יכולה להיאמר בשטף דיבורם של "אנשים רגילים" ככוללת בנסיבות דנן אך ורק את מה ש"בר-השגה" וטרם חלף מהעולם, אין הדבר מצביע על כך שזו כוונת הלשון בהתאם לכוונת המחוקק. זאת שכן, אם ניקח את הדוגמה שנטל חברי, ברי כי כאשר פלוני טוען כי רופא כלשהו יכול לרפא "כל" מחלה, אין ספק כי אותו פלוני מדבר בלשון גוזמה. נוכח הקשרם של דבריו של אותו פלוני ניתן גם להבינם, וברי כי כוונתו היא לשבח את יכולותיו של אותו רופא. ואולם ההנחה כי זו גם הייתה המשמעות שהעניק המחוקק למילה "כל" בענייננו אינה מבוססת, ואף מניחה בתוכה את

הסברה שהמחוקק אמר את שלא אמר. נהפוך הוא. המחוקק יעדיף תמיד לשון מפורשת, על פני הסתמכות משתמעת מהלשון. זאת כדי למנוע טעויות בהבנת החוק וגבולותיו (ראו: ברק פרשנות החקיקה, 135-136; ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280 (2008)). מכאן שמתקשה אני לקבל את עמדת חברי שבחר בפרשנות המשתמעת של החוק ולא אחז בפשוטו של מקרא.

29. סבור אני גם, כי קיים כשל לוגי בעמדה הקובעת שלמרות שמדובר בהתיישנות מהותית על אודותיה לא קיימת סמכות להאריך מועדים, שכל אימת שלא חלפה תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 85(א) לחוק, אין מניעה להאריך את המועד. אם אכן מדובר בלשונו של חברי כדבר "החולף עם הרוח", כיצד ניתן למנוע את חלוף הרוח, אשר צפויה להתרחש במועד ידוע וקבוע מראש? כך או כך, אם חרדים אנחנו מפגיעה בסופיות השומה, מדוע לא קיים חשש זהה כאשר ההחלטה על הארכת מועד מתן השומה ניתנה בתוכו? הבחנה מעין זו אינה קיימת בחוק ואינה משתמעת מלשונו.

30. בסופו של יום החוק ביד המחוקק הוא "כחומר ביד היוצר – ברצותו מרחיב וברצותו מקצר; כיריעה ביד הרוקם – ברצותו מישר וברצותו מעקם" (מתוך תפילת ערב יום הכיפורים). אין זה משנה ממה עשוי החומר וממה עשויה היריעה. אין זה משנה אימתי מחליט המחוקק להאריך או לקצר את החומר או לישר או לעקם את היריעה – לפני שסיים את מלאכת היצירה או לאחריה. הדין הוא זהה ו"הכל" משמע "בכל מכל כל". לא פחות. לא מסויג. לא מוגבל.

אם תישמע דעתי, הערעור יידחה והמערער יישא בהוצאות המשיבים בסך של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט א' שטיין:

1. קראתי את חוות דעתו של חברי הנכבד, השופט ד' מין, ושקלתי את נימוקיה. לאחר התלבטות, גיבשתי דעה שונה. סבורני כי עלינו לקבל את ערעור המדינה ולאמץ את עיקרי עמדתה בנוגע לפרשנותו של סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה),

התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין או החוק), וליחס שבינו לבין סעיף 107 לחוק. דעתי היא שלאחר חלוף תקופת ההתיישנות אשר נקבעה בסעיף 85(א) לחוק, הארכתה תתאפשר רק במסגרתם של סעיפים 85(ב) ו-85א לחוק, אשר מסדירים אותה במפורש, ולא תתאפשר מכוח ההוראה הכללית בדבר הארכת מועדים שבסעיף 107 לחוק. הוזה אומר: שומת מס מקרקעין תיסגר ותהא סופית ובלתי ניתנת לתיקון ולשינויים בחלוף תקופת ההתיישנות בת ארבע שנים אשר נקצבה בסעיף 85(א) לחוק, בכפוף לאמור בסעיפים 85(ב) ו-85א לחוק, ורק בהם. תקוותי היא שפרשנות זו תשים קץ למחלוקת פוסקים שקיימת בנושא (ראו ע"א 5461/11 חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים (5.2.2013), פסקאות 13-22).

פירוט עמדתני בסוגייה

2. כפי שאסביר להלן, ההתיישנות המוסדרת בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין היא התיישנות מהותית, להבדיל מדינית גרידא. התיישנות זו – הכפופה לחריגים אשר נקבעו בסעיפים 85(ב) ו-85א לחוק, ואשר אינם נוגעים לענייננו – מבטלת את כוחו של מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: המנהל או המדינה, לפי העניין) לפתוח שומה ולתקנה לחובת הנישום או לטובתו בחלוף התקופה הקצובה בת ארבע שנים שנספרת "מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה". בד-בבד, מבטלת התיישנות זו את זכותו של הנישום לדרוש את תיקון השומה כדי שהמדינה תחזיר לו את כספי המיסים שגבתה ממנו ביתר מחמת טעות, או מכל טעם אחר.

3. השופט מ'נץ סבור כי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, שעניינו הארכת מועדים, מאפשר למנהל להאריך את מועד ההתיישנות הקבוע בסעיף 85(א) לחוק גם אחרי שהמועד חלף ואחרי שההתיישנות נכנסה לתוקף – זאת, מאחר שהסעיף מקנה למנהל את הסמכות "להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה" (ההדגשה הוספה – א.ש.). לטעמו של חברי, "כל מועד" – משמעו כל מועד ללא יוצא מן הכלל; ואם כך קבע המחוקק, מי שמנו לקחת את סעיף 85(א) לחוק לידינו ולהוציאהו מן הכלל?

בכל הכבוד הראוי, טעם זה של חברי איננו מקובל עלי. לדידי, "כל מועד", פירושו כל מועד שעדיין לא חלף ועודנו רלבנטי, להבדיל ממועד שכבר פקע וחלף עם הרוח, והמנהל מבקש להאריכו באופן רטרואקטיבי אחרי שהתוצאה המשפטית של חלוף המועד – התיישנות וסגירת השומה, במקרה דנן – היתה למעשה עשוי שאינו ניתן לתיקון. במילים אחרות: הביטוי "כל מועד" שסעיף 107 לחוק מאפשר להאריכו הוא כל מועד שניתן להאריכו בזמן הפעלת הסמכות שהמחוקק העניק למנהל. באמרו את אשר

אמר בסעיף 107, המחוקק לא הניח כמובן מאליו שכל מועד חוקי – באשר הוא "מועד" – ניתן להארכה, כולל הארכה רטרואקטיבית. הפעלתו של סעיף 107 מצריכה אפוא בדיקה מוקדמת שבמסגרתה יש לוודא אם המועד החוקי הספציפי שבו עסקינן ניתן להארכה, בהינתן מהותו ותנאיו. בהשתמשו במילה "כל", המחוקק דיבר כפי שמדברים אנשים רגילים בהתייחסם לכל מה שניתן לעשות, כאשר הם מוציאים מכלל זה דברים שאינם בני השגה. למשל, בבואם לשבח רופא מוכשר בשפת יומיום, אנשים רבים נוהגים לומר עליו כי הוא מסוגל לרפא "כל חולה"; ובאומרם "כל חולה", הם מתכוונים, מן הסתם, רק לאותם חולים שעדיין בחיים ושטרם הלכו לעולמם. בדומה לכך, המנהל רשאי להאריך כל מועד, כלשונו של סעיף 107, כל אימת שאקט ההארכה נעשה ביחס לתיק מס פעיל, שחי וקיים – להבדיל מהתיקים שכבר נסגרו ולאחר כבוד נקברו בארכיון. במילים אחרות: הסמכות להאריך "כל מועד" אשר ניתנה למנהל בסעיף 107 היא ללא ספק סמכות רחבה, אולם גם לסמכות רחבה זו יש גבול. היא איננה מקנה למנהל את הכוח להחיות עניין מיסוי שמת ואינו עוד עמנו, כפי שקובע דין ההתיישנות המהותית. אפילו ג'יני באגדת "אלאדין ומנורת הקסמים" – שבדומה לשלטונות המס, יכול היה להפוך עני לעשיר ועשיר לעני – לא ניחן ביכולת להחזיר לרחובות אגובה מתים שהלכו לעולמם.

פרשנות לשונית

4. השופט מיןץ העמיד את חוות דעתו על אדני הפרשנות המילולית אשר משלבת בתוכה את הצורך להגשים את תכליותיהם של דיני המס: גביית מס אמת, הגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום והגבלת כוח השררה של שלטונות המס. גישה זו מקובלת עלי לחלוטין, שכן היא נגזרת מההלכות שהיו עמנו מקדמת דנא (לסקירה מפורטת של הלכות אלו, ראו פסקאות 29-35 לפסק דיני בע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ (4.7.2019)). בפרט מקובלת עלי דבקו של חברי בכלל הנותן מעמד בכורה ללשון החוק בדיני מיסים ובכלל (ראו והשוו: בר"מ 2283/18 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' נכסי יד חרוצים בע"מ (1.1.2019), פסקאות 4-2 לדעת היחיד שהבעתי אגב הצטרפותי לעמדת הרוב באותו עניין). ואולם, במקרה דנן לא נוכל להסתפק בלשון החוק – זאת, מאחר שהביטוי "כל מועד" איננו מתפרש באופן טבעי ומובן מאליו כמכיל בחובו גם מועדים אשר כבר פקעו.

5. בזאת נוכל להיווכח אם נערוך ביקור קצר בעולמה של פרוצדורה אזרחית. בעולם זה, הארכת מועדים היא מעשה רגיל ושכיח, אולי אפילו שכיח מדי. עניינה הוסדר בתקנה 528 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: תקנות סדר הדין האזרחי), אשר עמדה בתוקף עד לאחרונה ודיברה בזו הלשון:

"מועד או זמן שקבע בית המשפט או הרשם לעשיית דבר שבסדר הדין או שבנוהג, רשאי הוא, לפי שיקול דעתו, ובאין הוראה אחרת בתקנות אלה, להאריך מזמן לזמן, אף שנסתיים המועד או הזמן שנקבע מלכתחילה; נקבע המועד או הזמן בחיקוק, רשאי הוא להאריך מטעמים מיוחדים שיירשמו." (ההדגשה הוספה – א.ש.).

על בסיסה של תקנה זו, יכול היה בית המשפט או הרשם להאריך מועד חוקי לאחר פקיעתו, מטעמים מיוחדים. ואולם, כדי שסמכות זו תתקיים, דאג מחוקק-המשנה לקבוע זאת בלשון מפורשת שאיננה משתמעת לשתי פנים, בציינו כי גם המועד שנסתיים הינו בר-הארכה. זאת, למרות שתקנה 528 לתקנות סדר הדין האזרחי התייחסה לכל המועדים לעשיית דבר שבסדר הדין, בדומה לסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, שאף הוא מתייחס לכל מועד הקבוע באותו חוק. לשון מפורשת זו היתה הכרחית, מאחר שאנשים רגילים, בדוברם על מועדים וזמנים שאותם אפשר להאריך, אינם מכוונים את דבריהם באופן טבעי למועדים אשר פקעו ולזמנים אשר חלפו. בשונה מתקנה 528 לתקנות סדר הדין האזרחי, סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין איננו מציין את האפשרות לתקן מועד שכבר חלף. מסיבה זו, לא ניתן לראות בסעיף זה, למרות שהוא משתמש בביטוי "כל מועד", בסיס לשוני להקניית הסמכות למנהל לתקן מועדים שפקעו אחרי המעשה.

6. יתירה מכך: עולמה של פרוצדורה אזרחית מתנהל לפי הכלל שאיננו מאפשר את תיקונו של כתב תביעה – אשר מעדכן את האמור בכתב זה באופן רטרואקטיבי, נכון ליום הגשתו – אם התיקון מוסיף עילת תביעה שהתיישנה במועד כלשהו שאחרי הגשת כתב התביעה המקורי. כפי שנאמר על ידי השופט ש' לוין (כתוארו אז) בע"א 728/79 קירור אגודה שיתופית חקלאית מרכזית למשקי עמק חפר והשומרון בע"מ נ' זייד, פ"ד לד(4) 126, 130 (1980), "אם מבקש בעל דין להעלות, על דרך של תיקון כתב התביעה, עילה שהתיישנה, תידחה בבקשה, שהרי לו הגיש תובענה אחרת חדשה, היא היתה נדחת מטעם זה, ולא מן המידה הוא להרשות לתובע קבלת יתרון בלתי נאות על-ידי הוספת עילה שהתיישנה, אשר מועד הגשתה ייוחס אחורנית למועד הגשת כתב התביעה המקורי". מתן היתר לתיקונו של כתב תביעה בהליך אזרחי כמוהו כהארכת מועד להגשת כתב-תביעה נכון. לפיכך, אם התיקון המבוקש כולל הוספת עילה שהתיישנה, מתן היתר לתיקון כמוהו כהארכת תקופת ההתיישנות שכבר חלפה; ודבר זה איננו אפשרי.

7. פתרון הסוגייה שבה עסקינן לא נמצא אפוא במילותיו של סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין ובביטוי "כל מועד". היחס שבין סעיף 85 לסעיף 107 לחוק צריך שייקבע

מטעמים שבמהות, אשר משתייכים לתורת המשפט האנליטית ולמשפט המשווה; ובאלו אצטוק להלן.

8. בטרם אעשה כן, אתייחס להיבט טכני נוסף של המהלך הפרשני של השופט מין. אין חולק על כך שסעיף 107 הוא דין כללי באשר הוא מתייחס ל"כל מועד" שנקבע בחוק מיסוי מקרקעין, אשר מחזיק 120 סעיפים. כמו כן אין חולק על כך שסעיף 85(א), שעניינו התיישנות ותנאיה, הוא דין ספציפי. היחס בין דין כללי לבין דין ספציפי הוגדר מקדמת דנא על ידי כלל פרשני הקובע כי דין ספציפי גובר על דין כללי, ולא להיפך. כפי שלימדונו מלומדי המשפט הרומי הקדום וממשיכיהם: *Lex specialis derogat legi generali* (ראו: Silvia Zorzetto, *The Lex Specialis Principle and its Uses in Legal Argumentation: An Analytical Inquiry*, EUNOMÍA. REVISTA EN CULTURA DE LA LEGALIDAD 61 (2012)). כלל זה חל כל אימת שקיימת התנגשות או סתירה בין הוראת דין כללית לבין הוראת דין ספציפית. הכלל מיישב את הסתירה ומכריע בהתנגשות בין הוראות דין כאמור, בקבעו כי ידה של ההוראה הספציפית תהא על העליונה (ראו, למשל: ש"ז פלר יסודות בידי עונשין כרך א 167 (1984)). מכאן נגזר כלל-עזר פרשני שנסוב על דברי חקיקה: לאחר שידענו מהי הוראת חוק כללית ומהו הסדר חקיקתי ספציפי, חובה עלינו לקחת לידינו את ההוראה הכללית, להביאה אל ההסדר הספציפי ולבחון האם ניתן לשלבה בגדרו של אותו הסדר ספציפי, על כל תנאיו, באופן שיקיים את דבר המחוקק הכלול בו ויגשים את מטרתו. אם שילוב כאמור יהא אפשרי, נהיה חייבים ללכת לפיו; ואם הוא איננו אפשרי, יהא עלינו לקבוע, על כורחנו, כי ההוראה הכללית תפנה את דרכה להסדר הספציפי וההסדר הספציפי יחול על המקרה בהתאם לתנאיו. בית המשפט העליון האמריקני שפך אור על היבט חשוב זה של פרשנות חוקים, באומרו כך:

"This Court has understood the present canon ("the specific governs the general") as a warning against applying a general provision *when doing so would undermine limitations created by a more specific provision*." *Varity Corp. v. Howe*, 516 U.S. 489, 511 (1996) (א.ש. – ההדגשה הוספה).

בעניינו-שלנו, כלל פרשני זה אומר כי לא יהא זה נכון לפרש את ההוראה הכללית שנקבעה בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין באופן שיאפשר למנהל להסיר מעצמו את מגבלת הזמן הקשיחה שקבע כלל ההתיישנות השוכן בסעיף 85(א) לאותו חוק.

9. הוראת חוק כללית בדבר הארכת מועדים, אשר נקבעה בסעיף 107, תשתלב בגדרו של הסדר ההתיישנות הספציפי הקבוע בסעיף 85(א) רק אם נפרשה כמאפשרת את

הארכת המועדים במהלך המרוץ של תקופת ההתיישנות בת ארבע שנים, כהגדרתה בהסדר, ולא אחרי שהמרוץ הזה הסתיים וההתיישנות התגבשה. פרשנותו של השופט מין, אשר מפקידה בידי המנהל את הכוח להאריך את מועד ההתיישנות שכבר חלף, איננה מקיימת את דבר המחוקק אשר ביקש לשלול מהמנהל כוח זה בגדרי ההסדר הספציפי שנקבע בסעיף 85(א), באוסרו עליו לפתוח שומות שנסגרו בחלוף ארבע שנים מיום אישור השומה העצמית או מיום שבו נקבעה שומה לפי מיטב השפיטה (לפי העניין). הפה שאסר את אשר נאסר בגדרו של סעיף 85(א) והפה שהתיר את אשר הותר בגדרו של סעיף 107, הוא אותו פה, ואין לייחס לו דבר והיפוכו. מכאן עולה מסקנה ברורה שהאמור בסעיף 107 הינו כפוף לאמור בסעיף 85(א), ולא להיפך. דומני כי השופט מין הגיע לתוצאה אליה הגיע בהביאו את סעיף 85(א) אל חיקו של סעיף 107 – בניגוד לחוקי התנועה אשר נקבעו על ידי הכלל *Lex specialis derogat legi generali*.

10. מעמדו של סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין כהוראת דין ספציפית אשר דוחה דין כללי כבר הוכר בפסיקתנו: ראו ע"א 4452/00 ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ' עיריית טירת הכרמל, פ"ד נו(2) 773 (2002) (להלן: עניין טכנולוגיה מתקדמת). בעניין טכנולוגיה מתקדמת נדונה האפשרות של תיקון רטרואקטיבי של שומת ארנונה לאחר שהתברר כי נפלה טעות בשומה המקורית. אפשרות זאת נשללה על ידי בית המשפט, תוך הפנייה מפורשת לסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין. בהקשר זה, ציין בית המשפט כי "ההשוואה לחקיקה פיסקאלית אחרת מצביעה על כך שהמחוקק איפשר לרשויות המס לתקן שומות מס למפרע, אם כי תוך הגבלת פרק הזמן הרטרואקטיבי והגבלת העילות לתיקון השומה" (שם, בעמוד 782; ההדגשה הוספה – א.ש.). העדר חקיקה ספציפית בעניינם של תיקוני שומת-ארנונה הוביל את בית המשפט למסקנה כי תרופת הנישום אשר שילם לרשות המקומית תשלום יתר במסגרת תשלומי הארנונה מצויה בהוראה הכללית בדבר תיקון הוראות מינהל שבסעיף 15 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981 (להלן: חוק הפרשנות).

הוראה כללית זו קובעת כדלקמן:

"הסמכה להתקין תקנות או ליתן הוראת מינהל – משמעה גם הסמכה לתקן, לשנות, להתלות או לבטל בדרך שהותקנו התקנות או ניתנה ההוראה".

על רקע הסדרים אלה, אמר בית המשפט את הדברים הבאים:

"כאמור, אין הוראה מיוחדת המסמיכה את הרשות המקומית לשנות למפרע שומת ארנונה. למרות זאת

פתוחה בפני הרשות האפשרות לבצע שינוי בשומת הארנונה, וזאת בהתאם לעקרונות הכלליים בדבר שינוי החלטה מינהלית. הטעמים והשיקולים שיצדיקו שינוי בדרישת הארנונה יהיו דומים אפוא לטעמים המנחים בנוגע לשינוי של החלטה מינהלית ולשיקולים ולאינטרסים שעל הרשות להביא בחשבון במקרה כזה.

(שם, בעמוד 783 ; הציטוטים הושמטו – א.ש.).

מדברים אלה עולה בבירור כי ההסדר של שינוי החלטה מינהלית אשר נקבע בסעיף 15 לחוק הפרשנות, ואשר חל על כל סוגי החלטות, הוא הסדר כללי שלעולם יידחה על ידי הוראות דין מיוחדות כדוגמת אלו שעניינן תיקון שומת-מס, אשר כוללות את סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין.

11. היחס שבין הוראת סעיף 15 לחוק הפרשנות לבין הוראת סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין עלה שוב לדיון בע"א 5040/03 מצפה 6896/19 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין, תל-אביב, פ"ד נח(6) 180 (2004). השופט י' עדיאל, שכתב את פסק הדין העיקרי באותו ערעור, סבר כי "נראה שתכלית החקיקה וטעמי הדין שביסוד מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 85 לחוק ראוי שיביאו להעדפת הוראה זו, על מגבלת הזמן שבה, על הסמכות הכללית לשינוי החלטות מכוח סעיף 15 לחוק הפרשנות", וכי מסקנה זו מתחייבת מהאמור בסעיף 1 לחוק הפרשנות אשר קובע [כי] "חוק זה יחול [...] אם אין הוראה אחרת לעניין הנדון ואם אין בעניין הנדון או בהקשרו דבר שאינו מתיישב עם חוק זה" (שם, בעמוד 186). אולם, שותפיו להרכב, הנשיא א' ברק והשופט א' ריבלין (כתוארו אז), ראו לנכון שלא להכריע בסוגייה והשאירוה בצריך עיון – זאת, מכיוון שהמסלול של סעיף 15 לחוק הפרשנות ממילא לא היה פתוח בפני המערערת דשם (שם, בעמודים 192-190).

בעניין זה, דעתי כדעתם של השופט עדיאל ושל המותב אשר דן בעניין טכנולוגיה מתקדמת והתלכד סביב פסק הדין שכתב השופט י' אנגלרד. בחלוף תקופת ההתיישנות שנקבעה בגדרו של סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, השומה נסגרת סגירה הרמטית, בכפוף לחריגים הקבועים בסעיפים 85(ב) ו-85א לחוק; ומתוצאה זו לא ניתן להימלט על ידי מעבר לפסים של שינוי החלטה מינהלית לפי הדין הכללי אשר נקבע בסעיף 15 לחוק הפרשנות. ההסדר הספציפי שבסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין דוחה את הדין הכללי הקבוע בסעיף 15 לחוק הפרשנות. תוצאה זו מוכתבת לא רק על ידי הוראת סעיף 1 לחוק הפרשנות, שצוטטה לעיל, אלא גם על ידי העיקרון *Lex specialis derogat legi generali*.

12. מאותם טעמים ממש, לא ניתן, לדעתי, להימנע מהגזירה של סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין על ידי פנייה לסעיף 107 לחוק בחלוף תקופת ההתיישנות. סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין מכיל בתוכו הוראת דין כללית בדבר הארכת מועדים, שאף היא נדחית על ידי סעיף 85(א) לחוק כשהסעיף הזה חל. בכל הקשור ליחס שבינה לבין סעיף 85(א), הוראת דין כללית שבסעיף 107 לחוק איננה שונה מהוראת דין כללית אשר נקבעה בסעיף 15 לחוק הפרשנות בעניין תיקון ושינוי של הוראות מינהל.

טעמים שבמהות:

האם התיישנות מהותית ניתנת להארכה לאחר התגבשותה?

13. כאן המקום לעבור מעניינים טקסטואליים לטעמים שבמהות. טעמים אלו, כפי שכבר ציינתי, כוללים את תורת המשפט האנליטית והמשפט המשווה: כלים שמשמשים אותנו בהבנת המוסדות המשפטיים כדוגמת "חוזה", "קניין", "מעשה נזיקין", "עבירה", ו"התיישנות".

התיישנות דיונית והתיישנות מהותית

14. מוסד ההתיישנות מכיל בחובו שני מנגנונים: (1) מנגנון שחוסם תביעות, הידוע כהתיישנות דיונית; וכן (2) מנגנון של פקיעת זכויות וכוחות משפטיים, אשר נקרא התיישנות מהותית.

התיישנות דיונית, שמקומה הרגיל הוא בהתדיינות אזרחית, ושמבשילה, ברגיל, בחלוף שבע שנים מהיום שבו נולדה לתובע עילת התביעה (ראו סעיפים 5(1) ו-6 לחוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן: חוק ההתיישנות)), מקנה לנתבע זכות-ברירה: האופציה לחסום את התובענה שהגיש נגדו התובע ולמנוע את ההתדיינות. נתבע שחפץ לממש אופציה זו נדרש לעשות זאת "בהזדמנות הראשונה לאחר הגשת התובענה", כאמור בסעיף 3 לחוק ההתיישנות, שאם לא כן, יראוהו כמי שוויתר על ההתיישנות; כפי שייעשה גם ביחס לנתבע שמסר הודאה בלתי מסוייגת בזכות התובע (ראו סעיף 9 לחוק ההתיישנות). נתבע פוטנציאלי יכול לוותר על ההתיישנות הדיונית גם בהחליטו להגיש תביעה הקשורה לאותה מערכת נסיבות שבעניינה עומדת ליריבו – התובע הפוטנציאלי – הזכות לטעון טענת קיזוז שהתיישנה או להגיש תביעה-שכנגד שהתיישנה (ראו סעיפים 3 ו-4 לחוק ההתיישנות). זאת, מאחר שהתיישנות דיונית, כשמה כן הוא, נטועה בסדרי הדין ותו לא, ואיננה מבטלת את הזכות גופה (ראו סעיף 2 סיפא לחוק ההתיישנות).

15. מוסד ההתיישנות הדיונית בא לקדם ארבע מטרות שיש ביניהן זיקת גומלין. המטרה הראשונה קשורה לנטל שמירת הראיות שרובץ על כל נתבע פוטנציאלי, ושביחס אליו ראוי לשים גבולות-זמן ברורים וקשיחים – כדוגמת הגבול של שבע שנים שהוצב בסעיף 5(1) לחוק ההתיישנות – זאת, כדי שהנטל לא יהפוך לכבד מנשוא. המטרה השנייה, חשובה לא פחות, היא מתן תמריץ לתובעים להגיש את תביעותיהם מהר ככל שניתן – זאת, כדי לאפשר לבתי המשפט להכריע בתביעות אלה בהתבסס על מסמכים מקוריים ועדכניים, שטרם פוזרו או נשלחו לפח, ועל דבריהם של עדים שזיכרונם טרי ושטרם שכחו את פרטי האירועים עליהם הם נדרשים למסור עדות. המטרה השלישית, השקולה בחשיבותה לקודמותיה, היא מניעת תכסיסנות ומהלכים אסטרטגיים פסולים: באין התיישנות, יוכל התובע לשבת באפס מעשה על מנת לגרום ליריבו, הנתבע הפוטנציאלי, "להירדם בשמירה" על ראיותיו ולאבדן, ואז להגיש נגד נתבע זה תביעה מנצחת. המטרה הרביעית – מניעת הליכים מיותרים – קשורה לניסיון החיים הכללי, אשר מלמדנו כי אדם שבאמתחתו תביעה בעלת סיכויים להצליח איננו משהה את הגשתה לבית משפט במשך שנים ארוכות; תובע שאינו מגיש את תביעתו במשך שנים מעריך, מן הסתם, שהתביעה נדונה לכישלון או מחליט לוותר עליה מטעם אחר. כך או כך, מדובר בתביעה מיותרת שראוי למנוע את הגשתה מעיקרה: לא חסרי תיקים אנחנו.

16. מטרות אלו של התיישנות דיונית מוכרות היטב בספרות ובפסיקה – הן בישראל (ראו ע"א 7401/00 יחזקאלי נ' עו"ד גלוסקה, כונס נכסים, פ"ד נז(1) 289, 300-301 (2002), והאסמכתאות הנזכרות שם), והן במערכות משפט מקבילות (ראו Tyler T. Ochoa & Andrew Wistrich, *The Puzzling Purposes of Statutes of Limitation*, 28 MICHAEL D. BAYLES, PROCEDURAL JUSTICE 453, 460-499 (1997); וכן PAC. L.J. 453, 460-499 (1997)). (1990) 44.

פסק דין חשוב של בית המשפט העליון האמריקני, אשר נסוב על מוסד ההתיישנות, הביאן במרוכז בזו הלשון:

"Statutes of limitation, like the equitable doctrine of laches, in their conclusive effects are designed to promote justice by preventing surprises through the revival of claims that have been allowed to slumber until evidence has been lost, memories have faded, and witnesses have disappeared. The theory is that even if one has a just claim it is unjust not to put the adversary on notice to defend within

the period of limitation and that the right to be free of stale claims in time comes to prevail over the right to prosecute them." Order of R. Telegraphers v. Railway Express Agency, Inc., 321 U.S. 342, 348-349 (1944).

17. התיישנות דיונית, בשל היותה דיונית ותו לא, כפופה למסכת רחבה של חריגים. למשל: אמצעים פסולים דוגמת מרמה, הטעיה או איום אשר מופעלים כלפי התובע על ידי הנתבע הפוטנציאלי או אחד מעושי דברו עוצרים את מרוץ ההתיישנות (ראו סעיף 7 לחוק ההתיישנות). לא זו אף זו: דיננו מכיר בחריג של "התיישנות שלא מדעת" אשר מאפשר לתובע להקפיד את מרוץ ההתיישנות הדיונית לפרק הזמן שבמהלכו "נעלמו" [ממנו] העובדות המהוות את עילת התובענה, מסיבות שלא היו תלויות בו ושאל בזהירות סבירה לא יכול היה למנוע אותן" (ראו סעיף 8 לחוק ההתיישנות).

18. התיישנות מהותית, אשר מביאה לפקיעתן של זכויות וכוחות משפטיים, פועלת באופן שונה ומקדמת מטרות אחרות. בדין האנגלו-אמריקני, התיישנות זו מכונה, על פי רוב, בשם repose, להבדיל מ-statute of limitations, ולא בכדי (ראו Michael J. Kaufman & John M. Wunderlich, *Toward a Just Measure of Repose: The Statute of Limitations for Securities Fraud*, 52 WM. & MARY L. REV. 1547, (2011) (1558-1559) (להלן: Kaufman & Wunderlich). הביטוי repose, משמעו "מנוחה" או, בהקשרנו, "מנוחת עולמים", שכן התיישנות מהותית קוצצת את זמן החיים של הזכות שאינו ניתן להארכה. בחלוף תקופת ההתיישנות המהותית, הזכות מגיעה לקיצה ומשולה למת. זיכרונה נמחק מניה וביה מלוח הזכויות, ואיש אינו יכול עוד להעלותה מעלה מתהום הנשייה (ראו Kaufman & Wunderlich, בעמודים 1587-1588). מחיקת זכויות כאמור גם איננה כפופה לשום חריג למעט זה של מרמה או סחיטה באיומים מצדו של נתבע או בעל דין אחר, אשר בא ליהנות מההתיישנות (ראו, למשל: Alex Stein, *Toward a Theory of Medical Malpractice*, 97 IOWA L. REV. 1201, (2012) (1254-1256). חריג כאמור יכול שיוכר גם בדין הישראלי כחלק מהדוקטרינה הכללית אשר אוסרת על שימוש לרעה בזכויות ובהליכי משפט ואשר מיוסדת על סעיפים 39 ו-61(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973, כפי שפורשו בפסיקתנו (ראו ע"א 3496/15 הורמוזי בבלפור נ' גבעת מרום בע"מ (17.1.2017) (פסקה 9 לפסק דינה של השופטת א' חיות (כתוארה אז) והאסמכתאות הנזכרות שם); וכן יששכר רוזן-צבי ההליך האזרחי 248-240 (2015)).

19. התיישנות מהותית משרתת שלוש מטרות חברתיות. המטרה הראשונה היא מחילה ומחיקת חובות. בחלוף זמן רב, אדם זכאי להניח מאחור את עברו, לפתוח דף חדש בחייו ולתכננם מבלי לחשוש מכך שביום מן הימים יבואו עמו חשבון בגין עבירותיו, עוולותיו, וחובותיו הישנים (ראו *Kaufman & Wunderlich*, בעמודים 1610-1609). דוגמה טובה לכך היא התיישנות אשר חלה על רוב העבירות והעונשים שקבע הדין הפלילי (ראו סעיפים 9 ו-10 לחוק סדר הדין הפלילי [נוסח משולב], התשמ"ב-1982; וכן ע"פ 290/63 נאסף נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יח 570 (1964); בג"ץ 11058/08 שניאור נ' היועץ המשפטי לממשלה (29.8.2010)). דוגמאות נוספות הן הוראת סעיף 89(2) לפקודת הנזיקין [נוסח חדש], אשר מפקיעה את זכות הנזוק להיפרע מהמזיק בגין נזק חבוי בחלוף עשר שנים מיום קרות הנזק (ראו ע"א 9413/03 אלנקווה נ' הועדה המקומית לתכנון ולבניה, ירושלים, פ"ד סב(4) 525 (2008)); הוראת סעיף 17א לחוק הגנת השכר, התשי"ח-1958, אשר תוחמת את חיי הזכות לקבלת פיצוי בגין הלנת שכר בפרקי זמן קצובים וקצרים (ראו ע"א 449/67 עירון נ' דוקל, תעשיות מבלטים בע"מ, פ"ד כב(1) 267 (1968); זלמן יהודאי דיני התיישנות בישראל – תוך זיקה למשפט האנגלי והאמריקני 425 (כרך א, 1991)); וכן סעיף 15 לחוק התובלה האווירית, התש"ם-1980 (להלן: חוק התובלה), אשר קובע כי התקופה לפקיעת הזכות לקבלת דמי-נזק לפי חוק זה תהא זהה לתקופה הקבועה באחת האמנות הבינלאומיות אשר נזכרות בסעיף 1 לחוק (ראו סעיפים 2, 3 ו-3א לחוק התובלה).

20. המטרה השנייה היא הגבלת כוח השררה שבידי השלטון והקניית חסינות נגד כוח זה לאזרח מן השורה. בחלוף זמן רב, יהא האזרח זכאי לכך שהשלטון יעזבו במנוחה ולא יטרידו עוד בחקירות, בדרישות או בשומות מס שצצו מן העבר: איום על ביטחונו האישי והכלכלי יטיל על האזרח חרדה מתמדת ויחייבו לנהל ארכיון פרטי של קבלות, תרשומות ומסמכים אחרים, אשר נסרקים לתוך מחשב או נשמרים בתוך מגירות וארגזים. באחזו בחסינות שדין ההתיישנות מקנה לו, יוכל האזרח לומר לאיש השררה, אשר יבוא אליו בדרישה ישנה כזאת או אחרת, "לאו בעל דברים ידי את". מטרה זו עומדת, בין היתר, מאחורי הוראות ההתיישנות שבחוקי המס, דוגמת סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין שבו עסקינן (ראו גם סעיפים 145(א)(2), 152(ג), 160(א) ו-167(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה); סעיף 77(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975; סעיפים 1 ו-2 לחוק מיסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968; סעיף 56 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961).

21. המטרה השלישית היא הקטנת העלויות האדמיניסטרטיביות בהן נושאות מערכות שונות של אכיפת החוק וגביית מיסים (ראו: *Camilla E. Watson, Equitable*

Recoupment: Revisiting an Old and Inconsistent Remedy, 65 FORDHAM L. REV. (1996), 693-694, 691). במסגרת זו, סגירה הרמטית של שומות מס ישנות מעמידה שומות אלה בחזקת אמת שאינה ניתנת לסתירה; וכפועל יוצא מכך, נחסכות העלויות שהמדינה היתה מוציאה מקופתה על בדיקת תביעותיהם של נישומים אשר מלינים על כך שמפאת שגגה שילמו למדינה מסי יתר בעבר הרחוק. בהקשר זה חובה עלינו לזכור כי פתיחת שומה ישנה למענו של נישום אחד תגרור אחריה פתיחה של שומות רבות אחרות – זאת, מאחר שרשות המס חייבת לתת יחס שוויוני לכל הנישומים שפונים אליה בבקשות (ראו דפנה ברק-ארז משפט מינהלי 673-678 (כרך ב, 2010)).

22. ברי הוא כי ההתיישנות שנקבעה בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין הינה מהותית, ולא דיונית. היותה של ההתיישנות מהותית מקים חזקה כי מגבלת-הזמן שנקצבה בגדרה למיצוי זכויותיו של הפרט ולשימוש בכוח השררה של המדינה איננה ניתנת להארכה בדיעבד, בחלוף הזמן המוקצב. כדי לגבור על חזקה זו ולהסירה מדרכו, בעל דין החפץ להאריך את מגבלת-הזמן באופן רטרואקטיבי צריך להראות כי קיים הסדר סטטוטורי אשר מאפשר זאת במפורש בהתייחסו להסדר ההתיישנות שבו עסקינן. על כך ניתן ללמוד מהאופן שבו מנוסח סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, מהסדרים דומים אשר מופיעים בחוקי מס מקבילים, וכן מהמשפט המשווה. בשלושת העניינים האלו אעסוק כעת.

23. סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין מכיר באפשרות לתקן שומת מס בתוך תקופת ההתיישנות בת ארבע שנים, תוך שהוא מגבילה למקרים הבאים:

“(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.”

באשר לתקופה שאחרי חלוף ארבע שנות ההתיישנות – סעיפים 85(ב) ו-85א לחוק מורים כי תיקונה של שומת המס שנסגרה יתאפשר רק במקרים הבאים:

סעיף 85(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 85א

"התקיימו התנאים המזכים בפטור ממס לפי חלק ה' לפקודה, לאחר שחלפו ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, יתקן המנהל את השומה, על אף האמור בסעיף 85."

לצד חריגים מצומצמים אלה להתיישנות, החוק לא קבע שום חריג בדמותה של "התיישנות שלא מדעת" או בצלמם של חריגים אחרים אשר מאפיינים את דיני ההתיישנות הדיונית. בניגוד לעמדת המדינה בטיעונה לפנינו, אינני לומד מחריגים מצומצמים אלה את שלילת תחולתו של סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין: בעניין זה, דעתי היא כדעתו של השופט מ'ינן. יתירה מכך: כפי שכבר ציינתי ועוד אפרט בהמשך, הנני סבור כי סעיף 107 מאפשר למנהל להאריך את תקופת ההתיישנות בתוך התקופה הקצובה של ארבע שנים. ואולם, העובדה שהחריגים שקבע המחוקק בסעיפים 85(ב) ו-85א לחוק מיסוי מקרקעין הינם מצומצמים וצרים עד מאד שופכת אור נוסף על החלטת המחוקק שלא לחרוג מכלל ההתיישנות המהותית שקבע בסעיף 85(א) בנסיבות של "התיישנות שלא מדעת" ובמקרים נוספים המכוסים על ידי החריגים להתיישנות דיונית. ברי הוא, כי המחוקק ביקש לקבוע כאן התיישנות מהותית על כל כלליה המובנים, ואת רצונו נקיים.

24. כפי שכבר צויין על ידי, המחוקק בחר בהתיישנות מהותית גם בגדרם של הסדרים מקבילים שבפקודת מס הכנסה. סעיף 145(א)(2) לפקודה מאפשר לפקיד השומה לחלוק על דו"ח מס שמסר לו הנישום "תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח". סעיף 152(ג) לפקודה קובע בהקשר זה, כי "אם בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדו"ח לפי סעיף 131 או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר מביניהם, לא הושג הסכם [...] ולא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו [לקבוע שומה בצו – א.ש.], יראו את ההשגה כאילו התקבלה; ואולם השגה שהוגשה על שומה שנערכה לפי סעיף 145(ב), יראו אותה כאילו התקבלה רק אם לא השתמש פקיד השומה בסמכויותיו כאמור בסעיף זה, בתוך חמש שנים מתום שנת המס שבה הוגשה."

סעיף 167(א) לפקודה מוסיף על כל אלה וקובע כך:

"אדם שהוראות סעיפים 161 או 164 חלות עליו ולא ניכה מס כאמור בהם או לא מסר דו"ח כאמור בסעיפים 161 או 166, או מסר דו"ח כאמור, אך לפקיד השומה יש טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון – רשאי פקיד השומה לשום לפי מיטב שפיטתו את סכום המס שאותו אדם היה חייב לנכותו, ואין שומה זו פוטרת אותו אדם מכל אחריות אחרת לפי פקודה זו; דין שומה לפי סעיף זה כדין שומה לפי סעיף 145. פקיד השומה רשאי לשום אדם כאמור בסעיף זה, בתקופה האמורה בפסקה (1) או בפסקה (2), לפי המאוחר:

- (1) בתקופה שבה רשאי הוא לקבוע, לפי מיטב שפיטתו, את סכום ההכנסה החייבת של אותו אדם לשנת המס שבה היה חייב בניכוי המס;
- (2) בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגש דו"ח הניכויים השנתי האחרון של החייב לשנת המס, לפי הוראות סעיפים 161, 164 או 243.

עניינם של תשלומי יתר ששולמו על ידי הנישומים מוסדר בסעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה, אשר מורה כי אם "הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית – בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת – יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע הסכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית [...] מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר."

25. הזמנים שנקצבו בהוראות אלו של פקודת מס הכנסה בעניינם של תיקוני החבות במס הם זמנים קשיחים. זמנים קשיחים אלו מגדירים את גבולותיה ואת תוצאותיה של התיישנות מהותית (ראו: דניאל פרידמן ואלרן שפירא בר-אור דיני עשיית עושר ולא במשפט 1034-1029 (כרך ב, 2017)). התיישנות מהותית זו מביאה, כמצוות המחוקק, למחיקת חובות מס של הנישום ולביטול החובה להחזיר לנישום את מיסי היתר שהלה שילם, אשר חלה על המדינה. בית משפט זה עמד על טיבה של התיישנות זו – כהתיישנות מהותית, אשר פועלת כמעשה-בית-דין – בהתייחסו לאמור בסעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה ובהוראות מס מקבילות, שבחוקים אחרים, במוטב של חמישה שופטים אשר ישב על מדין בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש – משרד האוצר מדינת ישראל נ' שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001) (להלן: עניין שחר). פסק דינו ניתן פה-אחד. כותבו של פסק הדין, השופט מ' חשין (כתוארו אז), אמר את הדברים הבאים בעניינה של התיישנות מהותית אשר חלה בגדרם של דיני המס:

"מיסים למיניהם הנגבים מן התושבים אמורים לממן את פעילויות המדינה, ומדיניות מיסים ראויה תיועד אף להביא לחלוקת משאבים מיטבית בין התושבים ובין שכבות האוכלוסייה למיניהן. ניהול ראוי של משק הכספים מחייב מעצם טיבו המעטת יסוד חוסר הוודאות, שכן רק בהגברת יסוד הוודאות ניתן לתכנן כראוי פעילויות לעתיד-לבוא. פריעת סדרים בניהול משק בכספים של רשות הציבור עלולה לקלוע אותה לקשיים לא-מעטים, ומכאן הצורך המובנה – לא פחות מאשר בעניינו של היחיד – להציב גדרות לחיובה של רשות הציבור להחזיר כספים שגבתה מן היחיד, ומכל מקום, להעמיד את הרשות במהירות מרבית במצב שתדע מה משאבים עומדים לרשותה. אכן, הצורך ביסוד של ודאות בניהול ענייניה הכספיים של רשות הציבור הוא כה דומיננטי, עד שהמחוקק – ולא רק בישראל – מצא לנכון, לעתים, להפקיע חטיבות דין שלמות בנושאי מיסוי מתחומו של המשפט הפרטי ולספחן – למצער בחלקן – אל המשפט הציבורי. תופעה תדירה היא בתחום המיסוי, שהחוק קובע הסדר שלם ומקיף להשגות, לעררים ולערעורים, ומוסיף הוא וקובע הסדרים מיוחדים לתביעות שתוגשנה ואשר עניינן השבת כספים ששולמו לרשות. הסדרים אלה סגורים הם לעתים מזומנות ממרבית צדדיהם – לרבות בקביעת לוחות זמנים להשגות לעררים, לערעורים ולתביעות השבה – וכל אלה נועדים הם לעתים לבוא תחת הסדרי המשפט הפרטי שהיו נוהגים – למצער בחלק מן ההליכים – לולא ההסדרים הסטטוטוריים הספציפיים. עם הסדרים אלה פוקדים עצמם, למשל, ההסדרים שבפקודת מס הכנסה, ההסדרים שבחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, ההסדרים שבחוק מיסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968 (חוק מחסים עקיפים), ההסדרים שבחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 ועוד. כליאתם של הליכים אלה במסגרת סטטוטורית פורמאלית אגב קביעת לוחות זמנים ברורים עשויה להבטיח מידה ראויה של ודאות לניהול המשק הכספי של רשויות הציבור ולמעט מגורם חוסר הוודאות העשוי לפגום בתכנון פעילויות שהרשות אמורה לבצע בגדרי תפקידיה.

אחד היסודות החשובים המהווים חלק בלתי נפרד מן ההסדרים הסטטוטוריים למיניהם הוא יסוד המועדים הקבועים בדין להשגות, לעררים, לערעורים, לתביעות השבה ולעוד פעילויות כיוצא באלו. ואלה כולם באים – לעתים מזומנות – תחת ההסדרים הקבועים במשפט הפרטי. כך היא, למשל, קביעת חוק מיסים עקיפים (בסעיף 6 בו) כי מס עקיף ששולם ביתר יוחזר למי ששילמו, אם המשלם ביקש את ההחזר תוך תקופה שנקבעה בחוק (חמש שנים או שלוש שנים, בהתאם לסוג הטובין). הוא הדין בחוק מס ערך מוסף, הכולל הוראות מפורטות עד-דק לפעילויות של השגות למיניהן ולהחזרי

מס ששולם. כך הוא אף, למותר לומר, בפקודת מס הכנסה, והדברים ידועים.

הסדר הדוק של יחסי היחיד והרשות הכרח הוא, כאמור, לניהול ענייניה הכספיים של רשות הציבור באורח תקין, ויסוד הזמן היה פִּיכִין וּכְבֻּעַז שעליהם נשען בניין ההסדר כולו.

[...]

בעניינינו-שלנו לא הוטל עלינו להכריע אלא בשאלה אחת בלבד, לאמור: האם מועד שש השנים הקבוע בסעיף 160 לפקודת מס הכנסה מועד של "התיישנות" הוא לתביעה להחזר מס בִּיתָר. בשאלה זו לא נהסס לומר כי אכן כן הוא דין, ולא נוכל לקבל את טיעון הנישומים ולפיו זכותם לקבל החזר של מס יתר ששילמו בעבר אינה מוגבלת במועד קצוב לעבר. סעיף 160 הורה אותנו כי זכאי הוא נישום לקבל החזר מס ששילם ביתר אך בגין שש שנים לאחר, והנישומים שלפנינו חייבים לספק עצמם במסגרת מועד זו.

משנקבעה תקופת "התיישנות" להגשתן של תביעות להשבת מס ששולם ביתר, מספחת עצמה אותה התיישנות לכל תביעת השבה. כך, גם אם במקרה פלוני או פלמוני תחלחל בנו תחושה של אי-נוחות (כתחושה שחש בית-המשפט המחוזי שזיכה את הנישומים בתביעתם). ואולם אין די בה בתחושה זו כדי לזכות אדם בזכות שהחוק לא העניק לו, שלו עשינו כן פרענו חוק וסדר. אכן, טענת התיישנות, כמוה כטענת מעשה-בית-דין או כטענה שעניינה סופיות הדיון, מעוררת בנו תחושת אי-נוחות וזרעת היא בנו מבוכה, ואולם אין די באותן אי-נוחות ומבוכה כדי שנניע את אמות-הספים.

(שם, בעמ' 327-328, 331; הציטוטים הושמטו, וההדגשה הוספה – א.ש.).

26. הגיונם של דברים נכוחים אלה חל ביתר שאת על גבולות-הזמן הסטטוטוריים אשר מגבילים את כוחם של שלטונות המס לפתוח שומות שנסגרו כדי להגדיל את חבות הנישום במס. את גבולות-זמן אלו יש לפרש כחסינות מפני פעולות של אנשי שררה שהמחוקק העניק לאזרחיו: בחלוף פרק הזמן הסטטוטורי, שבמהלכו יכולים השלטונות לפתוח שומות כדי להגדיל את חבות האזרח במס, כל אותן השומות שלא נפתחו תעמודנה בחזקת אמת שאינה ניתנת לסתירה ותחייבנה את השלטון כדרכו של מעשה-בית-דין. שומות סופיות אלו לא תהיינה עוד נתונות לתיקון בדיעבד לחובת הנישום או לטובתו.

27. כך פועלת התיישנות מהותית, וכך נעשה ונחליט בעניינו של סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין. ברי הוא, לטעמי, כי בקובעו התיישנות מהותית בגדרו של סעיף זה, המחוקק ביקש לשלול את כוחו של המנהל לבטל במעשה חד-צדדי את החסינות מפני פתיחת שומות ודרישות-תשלום שהנישום קונה לעצמו בחלוף תקופת ההתיישנות במסגרת הסעיף. כמו-כן נעלה מכל ספק, כי המחוקק ביקש לסתום את הגולל גם על תביעות להחזר מיסי-יְתָר, שהנישומים שילמו למדינה, בחלוף התקופה האמורה. אשר על כן, אין זה סביר ואין זה נכון לפרש את האמור בסעיף 107 לחוק כמבטא את רצון המחוקק להחזיר למנהל את הכוחות והסמכויות שנלקחו ממנו בסעיף 85(א).

משפט משווה

28. כפי שציין השופט חשין בעניין שחר (שם, בעמוד 327), גבולות הזמן הקשיחים, אשר נקבעו בחוקי המס דוגמת סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין לגביית מיסי-תְּסָר ולהחזר מיסי-יְתָר, אינם נחלתו של הדין הישראלי לבדו. מערכות משפט מקבילות, אף הן רואות בגבולות-זמן כאמור התיישנות מהותית אשר סוגרת שומות, מצמצמת את כוחות השררה של רשויות המס ומאיינת את זכויות הנישומים במהלך סופי שאין ממנו חזרה. מכאן חשיבותו של המשפט המשווה לענייננו-שלנו. אפנה אפוא לדין האמריקני שעניינו התיישנות מהותית וסגירה סופית של שומות מס.

29. בית המשפט העליון של ארצות הברית דן בהתיישנותה המהותית של זכות הנישום לקבלת החזרי מס בפרשת *Rothensies v. Electric Storage Battery Co.*, 329 U.S. 296 (1946). במרכזה של פרשה זו עמד סיפורו של נישום שהרשות גבתה ממנו מסי בלו עודפים, שאותם הוא לא היה חייב לשלם, בשנים 1919-1922. הנישום ביקש מהרשות לקבל את כספו בחזרה, אך זו העלתה טענת התיישנות בהתבסס על דבר חקיקה שחסם תביעות נישומים להחזרי מס בחלוף התקופה שנקצבה. כלית ברירה, הנישום הודה בתחולת ההתיישנות, אך טען כי בידו הזכות להחזר הסכום העודף או לקיזוזו, כי זכות זו מיוסדת על דיני היושר ואותה, לשיטתו, ניתן להפעיל ללא הגבלת זמן במסגרת עסקים מתמשכים כדוגמת אלו שבינו לבין רשות המס (בדומה לזכות הקיזוז המוכרת בדיננו-שלנו, שאותה ניתן להפעיל כטענת הגנה לפי סעיף 4 לחוק ההתיישנות).

בית המשפט העליון האמריקני דחה טענה זו בקבעו כי דין התיישנות שחל בגדרם של חוקי המס מכיל בחובו הסדר מהותי אשר בחלוף פרק-הזמן הקצוב סוגר שומות באופן סופי ומוחלט ומבטל, בד-בבד, את זכויות הנישומים להחזרי מס ואת כוחה

של רשות המיסים לגבות מהנישומים מיסים שלא שולמו על ידיהם. בית המשפט גם הסביר את הרציונל העומד מאחורי הסדר נוקשה זה, באומרו כך:

"It probably would be all but intolerable, at least Congress has regarded it as ill-advised, to have an income tax system under which there never would come a day of final settlement and which required both the taxpayer and the Government to stand ready forever and a day to produce vouchers, prove events, establish values and recall details of all that goes into an income tax contest. Hence, a statute of limitation is an almost indispensable element of fairness as well as of practical administration of an income tax policy. [...]"

As statutes of limitation are applied in the field of taxation, the taxpayer sometimes gets advantages and at other times the Government gets them. Both hardships to the taxpayers and losses to the revenues may be pointed out. They tempt the equity-minded judge to seek for ways of relief in individual cases. But if we should approve a doctrine of recoupment of the breadth here applied, we would seriously undermine the statute of limitations in tax matters. [...] Every assessment of deficiency and each claim for refund would invite a search of the taxpayer's entire tax history for items to recoup."

ראו שם, בעמודים 301-302.

30. בפרשה אחרת, *United States v. Brockamp*, 519 U.S. 347 (1996), נדחתה טענת הנישום שביקש להאריך את תקופת ההתיישנות לקבלת החזרי מיסים, ששולמו ביתר, בהישען על כלל ה"התיישנות שלא מדעת" של דיני היושר (equitable tolling). בית המשפט העליון האמריקני דחה טענה זו בהחלטת פה-אחד שהתבססה על אופיה הקטגורי של התיישנות אשר חלה בדיני המיסים כמכשיר אשר נועד להביא, בחלוף התקופה הקצובה, לסגירתן הסופית של שומות מס.

ואלה היו הדברים שבית המשפט אמר בהקשר זה:

"To read an "equitable tolling" provision into these [limitation – A.S.] provisions, one would have to assume an implied exception for tolling virtually every time a number appears. To do so would work

a kind of linguistic havoc. Moreover, such an interpretation would require tolling, not only procedural limitations, but also substantive limitations on the amount of recovery. ... Section 6511's detail, its technical language, the iteration of the limitations in both procedural and substantive forms, and the explicit listing of exceptions, taken together, indicate to us that Congress did not intend courts to read other unmentioned, open-ended, "equitable" exceptions into the statute that it wrote. There are no counter-indications. Tax law, after all, is not normally characterized by case-specific exceptions reflecting individualized equities."

ראו שם, בעמוד 352.

31. פסק הדין השלישי והאחרון שבחרתי להביאו מתוך דיני המס האמריקניים, הוא *United States v. Home Concrete & Supply, LLC*, 566 U.S. 478 (2012). פסק דין זה דן בבקשתה של רשות המס לחרוג מכלל ההתיישנות שמורה על סגירת שומות בחלוף שלוש שנים אחרי הגשת דו"ח המס על ידי הנישום. החריג הסטטוטורי עליו נסמכה הרשות קבע כי דיווח כוזב שמקטין את הכנסת הברוטו האמיתית של הנישום בשיעור העולה על 25% מהסכום המדווח מזכה את הרשות בהארכת תקופת ההתיישנות ל-6 שנים (במקום 3). רשות המס ביקשה להיבנות מחריג זה אחרי שגילתה, בחלוף תקופת ההתיישנות בת שלוש שנים, כי הנישום העלה ביותר מ-25% את מחיר הקניה של הנכס אשר נמכר על ידיו ברווח, ועל ידי כך הקטין את הרווח המדווח מהמכירה.

בית המשפט דחה את טענת הרשות ברוב דעות. פסק דינו התבסס על לשון החריג להתיישנות – שכאמור דיבר על העלמת הכנסה אשר נתקבלה ולא דווחה, ולא על ניפוח הוצאות – ועל היות החריג להתיישנות חריג לכלל, שאותו ראוי לפרש בצמצום ולא בהרחבה. ביסודו של פסק דין זה עמד הצורך החברתי להבטיח לנישומים סגירה סופית של שומות מס עצמיות בחלוף שלוש שנים ממועד הגשתן, כמצוות המחוקק.

סיכום

32. מסקנות אשר עולות מן המקובץ הינן ברורות וחד-משמעיות:

ראשית, בחלוף תקופת ההתיישנות בת ארבע שנים אשר נקצבה בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, השומה נסגרת באופן סופי ומוחלט וזוכה לחזקת אמת שאיננה

ניתנת לסתירה. שומה כאמור לא ניתן יהיה לפתוח אלא במסגרת החריגים המוגדרים והצרים אשר נקבעו בסעיפים 85(ב) ו-85א לחוק (שכאמור אינם נוגעים לענייננו-שלנו).

שנית, ההתיישנות שהוסדרה, כפי שהוסדרה, בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, היא התיישנות מהותית שבהשתכללותה מבטלת, בד-בבד, את כוחה של המדינה לפתוח שומות ולחייב את הנישומים בתשלום מיסי-תִּסְרָ ואת זכותו של הנישום לעתור להחזר של כספים שהלה שילם למדינה כמיסי-תִּסְרָ. ביטול הדדי זה הינו סופי ומוחלט, ואין הוא מאפשר את החייאתם של כוחות השררה ושל זכויות הנישומים. כפועל יוצא מכך, נוצרת חסינות דו-צדדית: הנישום מקבל חסינות מוחלטת מפני דרישות המדינה לפתיחת השומות והדו"חות שהלה הגיש ולתשלום מיסי-תִּסְרָ, ואילו המדינה זוכה לחסינות מפני תביעות להחזרת מיסי-תִּסְרָ מצד הנישומים, אשר עלולות להציף את רשויות המס, להטיל עליהן נטלים אדמיניסטרטיביים כבדים מנשוא ולדלל את קופת המדינה.

שלישית, וכפועל יוצא מהאמור לעיל: האמור בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין איננו מאפשר למנהל להאריך את מועד ההתיישנות הקבוע בסעיף 85(א) לחוק אחרי שמועד זה כבר פקע ועל ידי כך להסיר את החסינות מדרישותיו ומפעולותיו שלו-עצמו, שסעיף 85(א) מקנה לאזרח הנישום. סמכות המנהל להאריך "כל מועד" במסגרתו של סעיף 107 לחוק איננה מתייחסת אלא למועדים שטרם פקעו ושעודם רלבנטיים לשומה שבה עסקינן. סעיף 107 לחוק מסמיך את המנהל להאריך את מועד ההתיישנות הקבוע בסעיף 85(א) אך ורק במהלכה של תקופת ההתיישנות, דהיינו: לפני שתקופה זו חלפה ולפני שהשומה היתה לסופית והועמדה בחזקת אמת שאיננה ניתנת לסתירה.

33. לפי הפרשנות המוצעת על ידי, סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין איננו מאבד את ייחודיותו כהוראה שמסמיכה את המנהל להאריך "כל מועד" הקבוע בחוק. בהפעילו את הסמכות שהוקנתה לו בסעיף זה, יוכל המנהל לעשות את אשר לא ניתן לעשות במסגרתה של פקודת מס הכנסה, בהיעדר סמכות הארכה מקבילה. בהישענו על האמור בסעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, יוכל המנהל להאריך את תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 85(א) לחוק, כל אימת שהוא עושה כן בתוך התקופה האמורה, ולא אחרי שזו חלפה.

לסמכות זו יש השלכות מעשיות רחבות היקף, במיוחד בימים קשים אלה של מגפת הקורונה. טול נישום שקיבל לידי מידע הנותן יסוד סביר להניח כי הוא שילם למדינה מס רכישה הגבוה מזה שהיה עליו לשלם. מידע זה הגיע לידי הנישום חודשיים לפני תום תקופת ההתיישנות בת ארבע שנים; ומחמת הסֶגֶר שהוטל על עירו, אין הנישום

יכול לקבל את שירותיו של עורך הדין ושל רואה החשבון אשר אמורים לטפל בענייננו. במצב דברים זה, טוב יעשה הנישום אם יפנה למנהל – בתוך תקופת ההתיישנות ולפני שזו חלפה – בבקשה להארכת המועד להגשת בקשה לפתיחת השומה ולבדיקתה מחדש, וטוב יעשה המנהל אם ייעתר לבקשה זו. מובן מאליו הוא, כי בקשות כאלה יכול שתוגשנה למנהל גם מטעמים מיוחדים אחרים, אשר כוללים, למשל, פטירה פתאומית של איש מקצוע שייצג את הנישום מול רשות המס, וכיוצא באלה. הארכת מועד כאמור יכול שתידרש גם על ידי המדינה. טול מקרה שבו עלה חשד סביר כי הנישום, כמוכר מקרקעין, "מסר הצהרה בלתי נכונה שהיה בה כדי לשנות את סכום המס" המגיע ממנו "או למנוע תשלום המס" – אירוע שמהווה עילה לתיקון השומה, כאמור בסעיף 85(א)(2) לחוק מיסוי מקרקעין. המנהל חפץ אפוא לבדוק את השומה לעומק כדי לאמת את החשד או להסירו, אך לשם כך נותרו לו רק חודשיים: בחלוף חודשיים, תקופת ההתיישנות שנקבעה בסעיף 85(א) תרוצה במלואה והשומה תיהפך לסופית. שני החודשים שנותרו אינם מספיקים למנהל כדי לבצע את הבדיקות הנדרשות ולקיים שימוע עם הנישום. במצב דברים זה, טוב יעשה המנהל אם יודיע לנישום על פתיחת השומה לשם בדיקה מחודשת ועל הארכת פרק הזמן שהוקצב לו לשם כך בסעיף 85(א) – ובלבד שהדבר ייעשה בתוך תקופת ההתיישנות ולפני שזו חלפה. הארכת פרק-הזמן כאמור לעולם תתאפשר כל אימת שהיא מבוססת על טעמים ענייניים ונעשית לפני חלוף תקופת ההתיישנות.

34. בנקודה זו, לא נותר לי אלא לחזור אל עובדות המקרה שלפנינו ולסיים את דבריי. במקרה דנן, ביקשו המשיבים לתקן את שומת המס בחלוף תקופת ההתיישנות. המנהל סירב לעשות כן מטעמי התיישנות. בהחלטתה מושא ערעור זה, הפכה ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו את החלטת המנהל, בהישענה על הסברה כי סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין מאפשר למנהל להאריך את תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 85(א) לחוק, למרות שזו כבר חלפה.

35. לטעמי, פרשנות זו איננה נכונה. פרשנותו הנכונה של סעיף 85(א) לחוק הוגדרה והוסברה לעיל בחוות דעתי, ואציע לחבריי לפסוק לפיה.

36. אשר על כן, אם דעתי תישמע, יהא עלינו לקבל את ערעור המדינה על החלטת הוועדה, לבטל החלטה זו, ולהחזיר את החלטת המנהל בעניינם של המשיבים על כנה – ללא צו להוצאות.

המשנה לנשיאה ח' מלצר:

1. במחלוקת שנפלה בין חברי להרכב – הנני נוטה לגישתו של חברי, השופט ד' מינץ, כפי שבאה לידי ביטוי בחוות דעתו.

להלן אביא את נימוקיי למסקנה זו, וכן הדגשים משלי.

2. חברי, השופט א' שטיין מבסס את דעתו על כך שההסדר הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) הינו הסדר של התיישנות מהותית. הנחה זו מהווה את הבסיס לדיון הנרחב שהוא עורך בשאלה האם בכוח סעיף 107 לחוק להאריך מועד כאשר הזכות עצמה פקעה, אם לאו. לתפסתי – יש לבחון את תוקפה של ההנחה האמורה שמדובר בהסדר של התיישנות מהותית. לשם כך, אשוב למושכלות ראשוניים לגבי אופיו של מושג ההתיישנות במשפט, ולאחר מכן אחיל את האבחנות המתבקשות על העובדות שבפנינו. אפרט איפוא עכשיו את הדברים – ראשון-ראשון, ואחרון-אחרון.

מהותה של התיישנות

3. כפי שציין חברי, השופט א' שטיין, בחוות דעתו, עולם המשפט מלא במגבלות זמן שונות – למימושן של זכויות, או לנקיטתם של הליכים משפטיים. עם זאת, ברי כי לא כל מגבלת זמן על האפשרות לנקיטת הליך – הינה התיישנות במובנו המשפטי של המושג. כך, למשל, תקנה 137 (א) לתקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018 (להלן – תקנות סדר הדין האזרחי) קובעת כי ערעור אזרחי יש להגיש בתוך 60 ימים ממועד המצאת ההחלטה (ראו בעבר: תקנה 397 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984). למרות מגבלת זמנים זו, הרי שלא יהיה זה נכון לומר כי לזכות הערעור נקבעה "תקופת התיישנות" של 60 ימים, וברי שאין מקום לדון בהקשר זה בשאלה האם "התיישנות" זו הינה מהותית או דיונית, או להחיל את דיני ההתיישנות על הוראה זו.

הנה כי כן, כאשר אנו נתקלים במסגרת זמנים המגבילה את האפשרות לנקוט הליך משפטי או מינהלי, עלינו לבחון האם מדובר בהסדר התיישנות, או שמא עסקינן בהגבלת זמנים מסוג אחר. רק לאחר שניווכח שאכן מדובר בהתיישנות – נבדוק האם יש לסווגה כדיונית או מהותית ואת ההשלכות הנגזרות מכך.

4. הבחנה זו, בין התיישנות לבין הסדרים אחרים המגבילים בזמן את האפשרות לקבל סעד מבית המשפט איננה חדשה עמנו והיא מוכרת בפסיקה ובספרות (ראו: ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש – משרד האוצר מדינת ישראל נ' שחר פ"ד נו(2) 297 פסקה 27 לפסק דינו של השופט מ' חשין (כתוארו אז) (2001) (להלן: עניין שחר); זלמן יהודאי דיני התיישנות בישראל 8 בהקדמת הנשיא מ' לנדוי (1991); טל חבקיין התיישנות 8 (2014) (להלן: חבקיין)). יחד עם זאת, טרם נוסחה בפסיקה או בספרות הגדרה שלמה לאבחנה זו. גם לענייננו אין לנו צורך בהגדרה ממצה לאבחנה האמורה, ונוכל להסתפק בהבחנה הרלוונטית לענייננו, שאותה נחדד על ידי ניתוח אנליטי של הגדרת הסדר ההתיישנות, כפי שהיא משתקפת במקורות המשפט השונים.

5. במשפט האנגלי, שממנו נקלט הסדר ההתיישנות במשפטנו (לצד השפעות של המשפט העות'מאני; חבקיין, 10), הוגדרה ההתיישנות, על ידי המלומד האנגלי, השופט Sir John Salmond כ:

"The effect of lapse of time in creating and destroying rights. It is the **operation of time as a vestitive fact**".

(ההדגשה שלי – ח"מ).

(ראו: John W Salmond, Jurisprudence, 1st ed, 530 (1902)).

6. מההגדרה הנ"ל של הסדר התיישנות כ"פעולת הזמן – כעובדה מקנה", נוכל לגזור את האבחנה לפיה הסדר התיישנות הינו הסדר הגורם לזמן להשפיע על זכות הקיימת בפני עצמה, כאשר הזמן הינו גורם חיצוני לזכות זו. לעומת זאת, בהליכי השגה וערעור – בין אם מדובר בערעור בהליך משפטי או בערר או השגה בהליך מנהלי, הרי שהזמן איננו גורם חיצוני להם, אלא כזה שקובע את גבולם.

הטעם להבחנה זו ברור, שכן בעוד שזכויות מהותיות עומדות ברשות עצמן, ונדרש הסדר חוקי מיוחד כדי שחלוף הזמן יוכל לשנותן – הזכות להשיג או לערער על החלטה מינהלית או שיפוטית היא עצמה יצירת המאסדר, הקובע את גבולותיה של הזכות, הן במימד הזמן והן במימדים האחרים.

הבחנה דומה היתה קיימת במשפט הרומי הקדום (שממנו התפתח מוסד ההתיישנות ראו: Ernst Rabel The Conflict of Laws (2nd ed. 1962), עוד טרם שמוסדה ההתיישנות

האזרחית בחוק הרומי. כך בעוד שתביעות המבוססות על החוק האזרחי (actiones civiles), היו מתאפשרות ללא הגבלת זמן – תביעות המבוססות על זכויות שניתנו מאת הפראיטור – היו זמניות וניתנו לתקופה שנקבעה על ידו (Institutes Of Justinian 4.12). הבחנה זו נשמרה גם לאחר חקיקת הסדר ההתיישנות הרומי הכללי על ידי הקיסרים הונוריוס ותאודוסיוס השני (באימפריה הרומית המערבית והמזרחית בהתאמה), כך שעל תביעה אזרחית חל חוק ההתיישנות הכללי, הקובע התיישנות של שלושים שנה, בעוד שתביעות פראיטוריות נשארו "במעמדן הזמני" כביכול (Code Of Theodosius, Novels Of Valentinian III 27 ראו גם: Nov 35 §31. המקורות הלטיניים כאן ולהלן הינם על פי התרגום של: (Alan Watson The Digest Of Justinian (1998)).

7. בדומה לכך, כפי שראינו לעיל, הרי שבניגוד לזכות התביעה בערכאה הראשונה, שהגבלת המועד למימושה הינה מכוח דיני ההתיישנות, הסייגים המסדירים את המועדים לזכות ההשגה או הערעור – אינם מכוח התיישנות, אלא מכוח דיני הפרוצדורה וסדרי המינהל. הטעם לכך הינו שבעוד שזכות התביעה נחשבת כשלעצמה לחלק אינטגרלי מהזכות המהותית העומדת בבסיסה (לדיון בסוגיה זו ראו: ע"א 733/95 אדפ"ל אלומיניום בע"מ נ' קליל תעשיות בע"מ, פ"ד נא(3) 577 פסקה 10 לפסק דינו של השופט א' גולדברג (1997)), הרי שזכות ההשגה או הערעור הינה זכות נלווית לזכות המהותית, העומדת בבסיסה ההחלטתית הנתקפת (להבחנה זו ראו גם: שלמה לויין תורת הפרוצדורה האזרחית סעיפים: 24, 30(ד) ו-32 (1999)). הדבר דומה לזכויות פרוצדורליות רבות, הכוללות "מינהון ובהון" סד זמנים למימושן. כך, למשל, כאשר תקנה 50(3) לתקנות סדר הדין האזרחי מאפשרת הגשת תשובה לבקשה בכתב, תוך 20 יום (או בתוך פרק זמן אחר שבית המשפט מורה), הרי שאין זה נכון לומר כי ל"זכות התשובה" קבועה "תקופת התיישנות" של 20 יום, או מועד אחר, אלא כי התקנה מעניקה זכות תשובה לבקשה בכתב, התחומה בתקופה האמורה.

הגדרה זו של התיישנות, כמגבילה את כוח התביעה של זכויות מהותיות, ניתנת למצוא גם בדברי ההסבר לסעיף 822 להצעת חוק דיני ממונות, התשע"א-2011, (הצע"ח הממשלה 700, שטרם התקבלה כידוע), שם מנוסחים הדברים כך:

"ההגדרה החדשה המוצעת מבהירה מהי התביעה שבה עוסק חלק זה. לכל אדם יש זכות ראשונית, כגון הזכות לשלמות הגוף, לשם טוב, לכבוד, לחירות, לקניין ולחופש העיסוק, אשר עומדת לו כלפי כולי עלמא. פגיעה בזכות זו מצמיחה זכות שניונית (הזכות נושא התביעה), לקבלת תרופות, להפסקת הפגיעה או לתיקונה. התביעה שעליה מדובר בחלק זה היא התביעה לקיום הזכות השניונית,

כלומר, התביעה כלפי הפוגע לתרופה בשל הפגיעה.
 "תביעה" היא הדרישה המהותית של התובע מהנתבע לקיים
 את זכותו המהותית".
 (ההדגשה הוספה – ח"מ)

אף שהצעת החוק הנ"ל טרם נתקבלה כאמור, הרי כפי שהודגש בדברי ההסבר
 הנ"ל, מדובר בהצעה המבהירה את המצב המשפטי הקיים, ואין מדובר בשינוי של המצב
 המשפטי, ועל כן ניתן להשתמש גם במקור זה כדי לסייע בדינו להבין את מהותו של
 מוסד ההתיישנות, כפי שזה מוסדר במשפטנו.

מן הכלל אל הפרט

8. נוכח האמור לעיל – ננתח עתה את ההוראה המופיעה בסעיף 85(א) לחוק, המורה
 כדלקמן:

"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"

מקריאת הסעיף עולה לכאורה כי ההוראה הקבועה בסעיף 85(א) לחוק הנ"ל,
 כלל איננה קובעת התיישנות, שכן היא מתייחסת למועד תיקון השומה, והיא קרובה
 מבחינה מושגית למועד שנקצב להשגה או לערעור על החלטה מינהלית, ולא לזכות
 המהותית להחזר מס, המוסדרת בסעיפים 102-103 לחוק (להבחנה בין חבות במס, הזכות
 לתיקון שומה והזכות להחזר מס ששולם ביתר – ראו: ע"א 10846/06 "בזק" החברה
 הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין פסקה 22 לפסק דינה של השופטת
 א' חיות (כתוארה אז) (23.12.2011) (להלן: עניין בזק)). ממילא, המניעה המוטלת על
 הנישום או המנהל מלהשיג על השומה לאחר ארבע שנים, איננה נובעת מדיני
 ההתיישנות, אלא נעוצה בעקרונות ההליך המינהלי הקובעים מועדים קצובים להשגה
 ולשינוי של החלטות מינהליות, שאחריהם האזרח והרשות רשאים להניח כי ההחלטה
 המינהלית תשאר במתכונתה המקורית ולא תשונה עוד.

9. הדבר דומה לשאר הסדרי ההשגה והערעור הקבועים הן בחוק והן בחוקים אחרים. כך, למשל, סעיף 87(ו) לחוק קובע כי השגה שלא ניתנה בה החלטה במשך שנה (או שמונה חודשים לפי העניין) יראו אותה כאילו נתקבלה. ברי כי אין בסעיף זה כדי לקבוע תקופת התיישנות מקוצרת לשומה, וזאת למרות שלאחר חלוף התקופה פוקעת זכותו של המנהל, כמשמעו בחוק (להלן: המנהל), להחליט בה, ונראה לפיכך שמטרת הסעיף הינה לקבוע רק מועדים כעניין שבסדרי מינהל בלבד (השוו גם ל: סעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה; סעיף 82(ד) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ו-סעיף 4(ב) לחוק הרשויות המקומיות (עדר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976), וזאת בדומה למועדי השגה אחרים על החלטות מינהליות שאינן קובעות תקופות התיישנות.

10. ער אני לכך שישנם מקומות בהן השתמשו הערכאות בביטוי "התיישנות" ביחס לסעיף 85 לחוק והסעיפים המקבילים לו בחקיקת המס (ראו למשל: ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע (06.11.2008) (להלן: עניין מרום); ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.10.2012) (להלן: עניין מחלב)). יחד עם זאת, נראה כי שימוש זה נעשה כ"לשון מושאל" ולא במטרה לראות בהסדר, הקבוע בסעיף 85 לחוק, כחלק מדיני ההתיישנות. תמיכה למסקנתי זאת, ניתן לראות גם בכך שבתי המשפט לא החילו את דיני ההתיישנות על הסדרים אלו, כפי שהיה מתחייב אילו אכן היה מדובר בהסדר התיישנות וכפי שאפרט מיד.

11. סוגיית היחס בין דין ההתיישנות הכללי לדיני ההתיישנות הספציפיים נידונה בהלכת טייכנר (ד"נ 36/84 טייכנר נ' איר-פרנס נתיבי אוויר צרפתיים, פ"ד מא(1) 589 (1987)). לעניין זה נקבע שם, כי ככלל, הוראות חוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן: חוק ההתיישנות) יחולו על כל הסדר התיישנות ספציפי, בין שהוא קובע התיישנות דיונית ובין שהוא קובע התיישנות מהותית (וזאת בניגוד לחוות דעתו של השופט ג' בך שסבר שם כי יש להחיל את הוראות חוק ההתיישנות רק על חוקים הקובעים הסדרי התיישנות דיונית (ראו: חוות דעתו של השופט א' ברק (כתוארו אז), שם בעמ' 600-608; חוות דעתו של השופט ד' לוין בעמוד 622 מול אות א'; ועיינו: חוות דעתו של השופט ג' בך בעמוד 643 בין האותיות א' וב'; חבקין 33). יוער, כי השופט א' ברק (כתוארו אז), אף שהיה בדעת רוב לעניין סוגיה זו, נותר במיעוט בפסק הדין האמור באשר לישומו של עקרון זה על העניין שנדון שם). העקרון שהוצג כאן הוא איפוא כללי, אלא אם יש בהסדר הסטטוטורי הפרטני כדי לשלול, במפורש או על דרך פרשנות, את העיקרון האמור (ראו גם: ר"ע 166/83 בן הלל נ' קצין התגמולים, אגף השיקום במשרד הביטחון, פ"ד לח(3) 13, 17 (1984); דנ"א 1595/06 עזבון ארידור נ' עיריית פתח תקווה, פ"ד סו(2) 58 (2013)).

12. ככל שאכן, כדעתו של חברי, השופט א' שטיין, ההסדר הקבוע בסעיף 85 לחוק הוא הסדר של התיישנות, ותהיה זו התיישנות דיונית או מהותית, הרי שלפי הלכת טייכנר היה צריך להחיל כאן את הוראות חוק ההתיישנות על הסדר זה, או למצער לדון האם יש בהסדר הקבוע בסעיף 85 לחוק כדי לשלול, בדרך של פרשנות, את תחולתו. בפרט, היה עלינו להחיל את ההסדרים בדבר "התיישנות שלא מדעת" (סעיף 8 לחוק ההתיישנות), "קטינות" (סעיף 10 לחוק ההתיישנות) וכו' על העניין. ממילא, קטין המוכר נכס מקרקעין היה יכול לכאורה לתקן את שומתו בתוך ארבע שנים מעת הגיעו לבגרות, תוצאה שנראה שאין לקבלה. ואכן, גם בתי המשפט שהשתמשו במונח: "התיישנות" ביחס לתיקוני שומה – לא החילו, ואף לא דנו בתחולתן של הוראות חוק ההתיישנות על הסדרים אלה (וזאת בניגוד לסעיפים אחרים בחקיקת המס, אשר עניינים בהתיישנות הזכות המהותית להחזר, כדוגמת סעי' 160 לפקודת מס הכנסה, אשר לגביה דנו בתי המשפט בתחולת הסעיפים שנזכרו לעיל עליה. ראו, למשל, עניין שחר, שדן בשאלת תחולת סעיף 8 לחוק ההתיישנות על תקופת ההתיישנות של הזכות המהותית הקבועה בסעיף 160 לפקודת מס הכנסה).

במאמר מוסגר אוסיף, כי ככל שהייתי מקבל את דעתו של חברי, השופט א' שטיין, כי מדובר בהסדר התיישנות מהותי, היה מקום לדון האם נסיבות המקרה שלפנינו מכניסות את עניינם של המשיבים לחריג "ההתיישנות שלא מדעת", המאריך את תקופת ההתיישנות, אם לאו, אולם לאור התוצאה שהגעתי אליה – הרי שאין צורך להידרש לכך.

13. זאת ועוד – אחרת. בפסקי דין רבים, בהם נידונו הוראותיו של סעיף 85 לחוק, הרי שמסגרת הדיון לא היתה דיני ההתיישנות, אלא דיני המשפט המינהלי – וספציפית אפשרות העיון מחדש בהחלטה מינהלית ותיקונה.

כך, ב-ע"א 736/87 יעקב יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991) (להלן: עניין יעקובוביץ) נאמר על ידי השופט א' ברק (כתוארו אז):

"טענה זו של המערערים מעלה פעם נוספת את השאלה, מהי מידת הסופיות של החלטה שניתנה על-ידי רשות מינהלית, ובאילו נסיבות יש לאפשר לה לחזור מהחלטתה, גם אם בכך היא מרעה את מצבו של האזרח. שאלה זו נדונה כבר פעמים רבות בבית-משפט זה, אלא שמעבר לקשיים הרגילים שמתעוררים בהקשר זה, מעורר המקרה שלפנינו קושי נוסף: בעוד שעל-פי רוב אין החוק שמסמך את הרשות לקבל את החלטה מסמיכה במפורש לתקנה או לשנותה, הרי שחוק מס שבח מקרקעין קובע מפורשות את סמכותו של המנהל לתקן שומה, בנסיבות מסוימות ובפרק זמן מוגדר [...] מצאנו אם כן, כי סמכותו

של המנהל לשנות "שומה סופית" דומה לסמכותה של כל
רשות מינהלית לחזור בה מהחלטתה"
(ההדגשה שלי – ח"מ).

השקפה זו בדבר סמכותו של פקיד השומה מכוח סעיף 85 לחוק **כסמכות של תיקון החלטה מינהלית עוברת כחוט השני בפסיקה** שלאחר עניין יעקובוביץ (ראו: ע"א 1458/99 רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד נ(2) 174 (2001); עניין מרום פסקה 39 לפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן (כתוארו אז); ע"א 8116/08 נדבך לנדל"ן והשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור מרכז (02.08.2010); עניין מחלב; ראו גם סמכויות דומות במיסים אחרים: ע"א 9792/02 פואז נ' מס הכנסה - טבריה פסקה 11 לפסק דינו של השופט א' ריבלין (כתוארו אז) (13.09.2005); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פד נט(5) 538 (2005); ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר פסקה 31-35 לפסק דינו של חברי השופט מ' מזוז (10.05.2015)).

במיוחד ראוי לציין כאן את פסק הדין ב-ע"א 5040/03 מצפה 6896/19 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב, פ"ד נח(6) 180 (2004) באשר גם בו, כמו בעניין שלפנינו, טען המערער כי סעיף 85 לחוק קובע התיישנות מהותית, אך בית המשפט – בהתעלם מטענה זו, דן בעניין על פי כללי המשפט המינהלי והכריע כי לא מתקיימת עילת שינוי **על פי הדין המינהלי**.

14. הנה כי כן, לאחר שנוכחנו לדעת כי ההסדר הקבוע בסעיף 85 לחוק כלל איננו הסדר של התיישנות, מתייחר הצורך לדון בשאלה האם מדובר בהתיישנות מהותית או דיונית ובנפקות של הסיווג לצורך העניין העומד להכרעתנו. בכך נשמט למעשה הבסיס לטענתו של המערער, אשר ביסס את טיעונו על כך שמדובר בהתיישנות מהותית.

עם זאת, בכך לא תם דיונו ועלינו עדיין לגשת למלאכת הפרשנות של סעיף 107 לחוק, ולבחון האם על פי כללי הפרשנות המקובלים יש לפרש את הסעיף כך שיכלול את הסמכות להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק. לכך אפנה עתה.

פרשנות סעיף 107

15. אפתח בציטוט סעיף 107 לחוק, הקובע כהאי ליסנא:

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

(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. (ההדגשה שלי – ח"מ)

בעניין זה, טעמיו של חברי, השופט ד' מין, מקובלים עלי. אכן, המילים: "כל מועד" שבסעיף הנ"ל, כוללות על פי פשוטן: כל מועד, ולא מצאתי בטיעוניו של המערער כל סיבה או טעם להבחין בין מועד לפי סעיף 85 לחוק לבין מועדים אחרים בחוק. אמנם ב"כ המערער הרחיב בטעם על חשיבות הסופיות והוודאות בדיני מיסים, שיקולים התומכים בסופיות של השומות ובאי תיקון, אולם שיקולים אלו נכונים הם לכל מועד בחוק ולא דווקא למועד הקבוע בסעיף 85 לחוק. המערער אכן לא העלה כל נימוק מהותי (לבד מהחילוק בין התיישנות מהותית לפרוצדורלית), המבהיר מדוע, לדוגמה, יש לתת למנהל את הסמכות להאריך את המועד להגשת השגה לפי סעיף 87 לחוק ואין לתת לו את הסמכות להאריך מועד לתיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק, כאשר התוצאה הפיסקלית ושיקולי הסופיות והוודאות בשני המקרים זהים. ארחיב עוד בנושא מיד בסמוך.

16. דיני המיסים מתפרשים, כידוע, בדומה לשאר החוקים האזרחיים, ו"אין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם" (ראו בפסק דיני ב-ע"א 8958/07 פקיד שומה ת"א יפו 5 נ' שבטון (18.08.2011) (להלן: עניין שבטון); ע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (02.12.2020); ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ, פסקאות 4-6 לפסק דיני (04.07.2019) (להלן: עניין טוונטי האנדרד) וכן את המקורות שאוזכרו בפסקאות 29-30 לדעת היחיד של חברי, השופט א' שטיין שם). בשל כך, יש לפרש את חקיקת המס על פי תורת הפרשנות התכליתית לפי מבחני המשנה שלהלן:

בחינת התכלית הסובייקטיבית – במסגרת זו נבדקת "כוונת המחוקק" הסובייקטיבית, כפי שעולה, בין השאר, מדיוני ועדת הכנסת שדנה בהצעת החוק, הנכללים בגדר "ההיסטוריה החקיקתית" של הסעיף. תכלית זו, על אף שאינה מסיימת את מלאכת הפרשנות, הרי שהיא תורמת תרומה ראשונית לפרשנות הסעיף (על היחס בין התכלית האובייקטיבית והסובייקטיבית – עיינו והשוו: דנג"ץ 5026/16 גיני נ' הרבנות הראשית לישראל (12.09.2017)).

בחינת התכלית האובייקטיבית – במסגרת זו נבדקת "כוונת החקיקה" ומטרתה, וזאת בין השאר באמצעות "איתותים" שנלמדים ממיקום הסעיף ומהשוואת הלשון של הסעיף לסעיפים ולחוקים אחרים במאטריה קרובה, ואפילו: מחקיקת משנה קשורה,

הוראות ביצוע, וכתבי מלומדים, והכל כדי לזקק את התכלית האובייקטיבית שהחוק בא להגשים במדינה דמוקרטית.

לבסוף, ורק אם טרם נלמדה הפרשנות הנכונה מן המקורות הנ"ל – הרי שיש לפנות לעקרונות היסוד הכלליים של השיטה ולפרש את החוק על בסיסם. במסגרת זו, הרי שמכוח הצורך בהגנה על קניינו של הנישום, על זכותו לחירות ובהתבסס על אלמנט ההסתמכות, שכולם נחשבים כעקרונות יסוד כלליים בשיטתנו המשפטית, מתחייב כי יש לפרש את הדין לטובתו של הנישום (ראו: עניין טוונטי האנדרד פסקאות 5-6 לפסק דיני שם).

17. בענייננו, כפי שאראה מיד, הרי שהן התכלית הסובייקטיבית, הן התכלית האובייקטיבית, ואף עקרונות היסוד של השיטה – כולם תומכים במתן פירוש מרחיב לסעיף 107 לחוק, כך שיתאפשר למנהל להאריך גם את המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק. עתה אפרט.

התכלית הסובייקטיבית

18. אמנם דברי ההסבר להצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 36) (פטור במכירת דירת מגורים מזכה), התשנ"ז-1996, הצ"ח הממשלה 89 (להלן: הצעת החוק) (שלאחר הדיון בוועדת הכספים הפכה לתיקון מס' 34 (להלן: תיקון מס' 34, או התיקון)), שבגדרו נקבע הנוסח של סעיף 107 לחוק, כפי שהוא כיום – אינם שופכים אור על כוונתו של המחוקק בעניין זה, אך עיון בפרוטוקול ישיבה מס' 89 של ועדת הכספים, הכנסת ה-14, (04.02.1997) (להלן גם: הוועדה), שדנה בהצעת החוק, מראה ברורות, כי כוונת יוזמי התיקון והתומכים בו היתה להרחיב את סמכות המנהל ככל האפשר.

את הסעיף בהצעת החוק, מושא דיוננו, הסביר סגן נציב מס הכנסה דאז, עו"ד א' ברזילי, בהופיעו בפני הוועדה כך:

"סעיף 10 [בהצעת החוק, שתיקן את סעיף 107 לחוק – ח"מ] הוא סעיף חשוב. סעיף 10 אומר כך: יש היום סמכות להארכת מועדים – סעיף 107 לחוק. אלא שהסמכות הזאת מצומצמת"

כאשר הוא נשאל על ידי יו"ר הוועדה: "הארכת מועדים למה?" השיב: לכל דבר. בהמשך הדיון הוא הוסיף ואמר:

"אנחנו לא רוצים לצמצם את הסמכות. אנחנו רוצים שהסמכות תהיה כמו שהיא. לכן אנחנו מבקשים למחוק את המילים "על ידי מי שמוטלת עליו חובה לעשות דבר" כלומר, שתהיה סמכות להאריך מועדים בכל עניין. [...] כדי שלא יעלה איזשהו פקיד בדעתו שאין לו סמכות להאריך. אין דבר כזה, אדוני. יש לך סמכות להאריך כל דבר.

(ההדגשות שלי – ח"מ).

גם בהמשך הדיון, כאשר נדונה השאלה האם לאפשר הארכת מועד להגשת ערר על ידי פנייה למנהל, או שיש להגיש את הבקשה לוועד הערר עצמה, נאמר בתוקף על ידי יו"ר הוועדה: "נשלח בני אדם לוועדות? ניתן לו סמכות גם לזה" (ההדגשה שלי – ח"מ).

19. הנה כי כן, למקרא פרוטוקול הדיון בוועדה עולה בבירור, כי כוונת המחוקק היתה לתת סמכות רחבה ככל האפשר למנהל על מנת שיוכל, על פי שיקול דעתו, להאריך מועדים בכמה שיותר עניינים. זה המקום להדגיש כי הדיון הנ"ל נערך בוועדה לאחר שהשאלה הפרשנית העומדת לפנינו כבר התעוררה בפני ועדות הערר (ראו למשל: עמ"ש (חי') 14/89 קייסון נ' מנהל מס שבח חיפה (18.01.1990) (להלן: עניין קייסון)), וממילא ככל שכוונת רשות המיסים היתה שלא לאפשר הארכת המועדים הקבועים בסעיף 85 לחוק, הרי שחזקה עליה שהיתה נותנת לכך ביטוי בדיוני הוועדה, או בלשון החוק (למתן משקל בפרשנות להימנעותו של המחוקק מהסדרת הסוגיה; השוו: בג"צ 4956/20 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' כנסת ישראל פסקה 11 לפסק דינו של חברי, השופט י' עמית (20.08.2020). להרחבה עיינו עוד: א' ברק פרשנות במשפט – פרשנות חקיקה 790-785 (1993)). ממילא ברי כי פרשנות רחבה של הסעיף מקיימת את "כוונת המחוקק" – היא התכלית הסובייקטיבית.

התכלית האובייקטיבית

20. כידוע, דיני המס באים להגשים שתי תכליות עיקריות:

התכלית הראשונה במעלה הינה, כמובן, תכלית הגביה – שעניינה גביית כספים שיספיקו למימון צרכי המדינה, פעילותה והשירותים המסופקים על ידה לציבור (עניין טוונטי האנדרד פסקאות 33-34 לפסק דינו של חברי, השופט א' שטיין; עניין שחר פסקה 48; GLEN LOUTZENHISER TILLY'S REVENUE LAW §1.2.1 (8th ed. 2016) (להלן: Loutzenhiser)).

התכלית השניה הינה השגת צדק חלוקתי, וזאת על ידי מימוש עיקרון "היכולת לשלם", במסגרתו מוטל נטל מס גבוה יותר על בעלי היכולת, וזאת בהשוואה לאלו שמצבם הכלכלי שפיר פחות (עניין שחר פסקה 48; י' אדרעי מבוא לתורת המיסים 46-48 (2008) (להלן: אדרעי); יורם מרגליות "דיני מיסים" הגישה הכלכלית למשפט 818 (2012) §1.2.2; Loutzenhiser).

נוסף לכך, דיני המס שואפים, מקדמת דנא, להגשים את התכליות שלעיל על ידי הטלת "מס טוב" (השוו: ADAM SMITH, AN INQUIRY INTO THE NATURE AND CAUSES OF THE WEALTH OF NATIONS BOOK V CHAPTER II PART II (1789)), שהינו מס, שלצד היותו מקדם את שתי התכליות לעיל, הוא עונה גם על הדרישות של: היעילות, ההגינות והוודאות, שעל פירושן נעמוד מיד (עיינו: ע"א 2515/18 חברת א.ס.י. אל קניון דרורים בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה פסקה 35 לפסק דינו של חברי, השופט ד' מינץ (17.06.2020) (להלן: עניין קניון דרורים); §1.3; Loutzenhiser).

21. דרישת היעילות הנ"ל הינה בעלת שתי פנים: יעילות אדמיניסטרטיבית – כלומר, שהמס יגבה בקלות ובהוצאה מזערית על גבייתו, כך שהמדינה תהנה ממלוא המס שהאזרח משלם (עניין קניון דרורים; אדרעי בעמ' 458; בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541 (1997); §1.3.5; Loutzenhiser) ויעילות כלכלית – שעניינה כי הטלת המס תהיה ככל האפשר ניטרלית מבחינת השפעתה על התמריצים הכלכליים, ובכך לא תפגע ביעילות כלכלת המשק (§1.3.3; Loutzenhiser). דרישה זו מתבטאת באופן מעשי, בשאיפה שכל פעולה כלכלית שהיתה מתבצעת טרם הטלת המס, בהיותה יעילה, תמשיך להתבצע גם לאחר הטלתו וכל פעולה שלא היתה מתבצעת, באשר היא בלתי יעילה, תמשיך שלא להתבצע גם לאחר הטלת המס. (עם זאת, ייתכנו מצבים בהם המדינה דווקא מעוניינת להשתמש בכלי המס כדי להשפיע ולכוון את הפעילות הכלכלית מסיבות שונות (כזה, למשל, הוא החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, שמטרתו לקדם את התעשייה ואת הפריפריה, כך שישקיעו בהם השקעות שהיו מנותבות לאפיקים אחרים לולא הטבת המס; במקרה זה תתבטא היעילות הכלכלית דווקא בכך שהמס יקדם אותה תכלית באופן הנמרץ ביותר).

22. דרישת ההגינות שנזכרה לעיל – עניינה בגביית מס-אמת, כלומר, שעל נישומים במצב שווה, יוטל נטל מס זהה (§1.3.2; Loutzenhiser). לשם כך, על דיני המס לוודא מחד גיסא כי נישומים לא יוכלו להתחמק מתשלום המס על ידי "תעלולים ותחבולות", כך שיישאו פחות מחלקם בנטל המס (עיינו: רע"א 10643/02 חבט ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה פסקה 15 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (14.5.2006) (להלן:

עניין חבט), ומאידך גיסא עליהם לשמור כי לא יוטל על נישומים נטל מס כבד יותר מכפי הנדרש מנישומים במצבם. דרישה זו "היא מנשמת אפה של מערכת דיני המס ומקומה במארג השיקולים ובאיזון בין השיקולים השונים בדיני המס – הוא רב עוצמה", שכן היא חיונית כדי למנוע פגיעה בלתי מידתית בזכות החוקתית לקניין ולהגן על עקרונות השוויון בין הנישומים (עניין קניון דורות פסקה 2 לפסק דיני).

23. דרישת הוודאות הנ"ל – עניינה בשאיפה לוודאות ויציבות פסקלית הן למדינה והן לאזרח, כך שיוכלו לדעת את מצבם לאשורו (Loutzenhiser §1.3.4). לדרישה זו פנים רבות. כך, למשל, על חקיקת המס להיות מוגדרת באופן ברור ככל האפשר, כדי שהנישום ידע בבירור האם הוא חייב במס, אם לאו (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 309, 280 (2008)).

היבט אחר של דרישה זו, הינה דרישת הסופיות, כך שבחלוף תקופה מסוימת, יוכלו הנישום והמדינה לדעת (למעט במקרים של חריגים סטטוריים) מה המשאבים העומדים לרשותם – ללא חשש מדרישה לתשלום מס נוסף, או להחזר המס שנגבה (עניין שחר פסקה 48).

24. על פניו, התכליות הנ"ל "מושכות" בענייננו לכיוונים מנוגדים. כך, למשל, תכלית הגביה תומכת בעמדת המערער, שכן, כפי שאראה בהמשך, הפעלת סעיף 107 לחוק עומדת לנישום בלבד, וממילא פרשנות מצומצמת לסעיף זה תעלה את סך המיסים הנגבים מן הציבור. לעומת זאת, תכלית הצדק החלוקתי תומכת דווקא בפרשנות מרחיבה של הסעיף, שכן, על פי רוב נישומים הנדרשים להארכה, הינם, כמו בענייננו אנו, נישומים "קטנים" שאין להם את הנגישות לייעוץ המקצועי שהנישומים הגדולים והמתוחכמים חשופים אליו. מטבע הדברים, על נישומים אלה רובצת סכנה רבה יותר שלא יוכלו לעמוד על זכויותיהם במועד מתוך חוסר שימת לב, או מתוך חוסר ידע, וזאת בהשוואה לנישומים "חזקים". בשל כך, צמצום האפשרות לתקן את השומה בשלב מאוחר יותר, יטיל מס עודף על נישומים "חלשים", בהשוואה לנישומים "חזקים" וזאת בניגוד לתכלית הצדק החלוקתי.

25. גם ישום עיקרון "המס הטוב" מוליך לכאורה לתוצאה דומה. בעוד שצמצום תחולתו של סעיף 107 לחוק מקדמת את היעילות האדמיניסטרטיבית (כך שפקידי המס לא יאלצו לבחון בקשות לתיקוני שומה בחלוף זמן רב, עם כל הקשיים האדמיניסטרטיביים הנלווים לכך), וכן את דרישת הוודאות, הרי שדרישת ההגיונות, מחייבת כי במקום בו נגבה מס "שלא בצדק", הרי שהוא יוחזר למשלמו, כך שישולם מס-אמת.

26. עם זאת, לאחר עיון מעמיק יותר, נראה כי במקרה שלפנינו "הכל הולך אל מקום אחד", ומכלול התכליות שנסקרו לעיל תומכות בפרשנות מרחיבה לסעיף 107 לחוק, וזאת עקב כך שאין בסעיף כדי לחייב את המנהל "לפתוח את השומה", אלא ניתנת לו רק סמכות לאפשר זאת על פי שיקול דעתו. ברי כי כאשר המנהל יפעיל את סמכותו, חזקה עליו כי הוא יביא בגדרי שיקול דעתו את כלל התכליות עליהן עמדנו לעיל ויאזן ביניהן, תוך מתן משקל מתאים לכל אחת מהן בנסיבות העניין העומדות לפניו. ממילא, אין בפרשנות המרחיבה כשלעצמה כדי להביא לתוצאה שאינה מקיימת את תכליות המס שנסקרו לעיל. כך, למשל, ככל שתוגש בקשה המטילה עלויות אדמיניסטרטיביות בלתי מתקבלות על הדעת, לאור משך הזמן שחלף ולנוכח מורכבות העניין, ובמידה שלא יעמדו כנגד עלויות אלו שיקולי הגינות וצדק חלוקתי משמעותיים, הרי שבדין ידחה אותה המנהל.

הנה כי כן קבלת פרשנות מרחיבה לסעיף 107 לחוק, אין בה אלא רק כדי למנוע את המצב בו המנהל אכן סבור כי יש ליתן הארכת מועד ו"לפתוח" את השומה במקרה שלפניו, וזאת לצורך הגשמת תכליות דיני המס שסקרתי לעיל, אולם אין בידיו הכח לעשות זאת עקב כך "שידיו כבולות" על ידי המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק. ממילא יש בפרשנות זו רק להועיל לקידומן של כלל התכליות שסקרנו לעיל, וזאת על ידי הסרת אותם "כבלים" מידי המנהל.

27. ודוק, אין בדבריי הנ"ל כדי להכריע בשאלה מה היתה צריכה להיות הכרעת המנהל במקרה שלפנינו, לו היה בוחן את בקשת המשיבים לפי התכליות שסקרתי לעיל. ייתכן והיה על המנהל לדחות את הבקשה ולא לאפשר את פתיחת השומה וזאת מכל אותם נימוקים שהעלה המערער בטוב טעם ודעת, ואולם מאחר והמנהל בחר שלא לבחון את בקשת המשיבים לגופה, אלא טען כי אין לו כלל סמכות לבחון את הבקשה, הרי שבדין דחתה ועדת הערר הנכבדה עמדה זו, שכן סמכות לחוד ושיקול הדעת בהפעלת אותה סמכות לחוד.

יפים לעניין זה דברי חברי, השופט מ' מזוז ב-ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (10.05.2015) (להלן: עניין אייזינגר) שפסק כדלקמן:

"מבחינה מתודית-אנליטית, ראוי להימנע מיצירת מחסומים אפריוריים להפעלת הסמכות לפי סעיף 147 [הסעיף המקביל בפקודת מס הכנסה לסעיף 85, ח"מ] - כמו גם להפעלת הסמכות הכללית שלפי סעיף 15 לחוק הפרשנות - על ידי יצירת קטגוריות ועילות שרק בהתקיימן ניתן להפעיל את הסמכות. כפי שכבר נאמר לעיל, סמכות לחוד ושיקול דעת לחוד. הסמכות היא

כאמור כללית ורחבה, ואילו את בחינת איזון האינטרסים יש לערוך במסגרת שיקול הדעת בהפעלתה של הסמכות. שיקול דעת זה מחייב בחינה של כל מקרה לגופו על יסוד איזון השיקולים והאינטרסים הקונקרטיים בכל מקרה. יצירת קטגוריזציה פורמלית של עילות יש בה כדי לערב בין שאלת הסמכות לשאלות של שיקול דעת".

עקרונות היסוד של השיטה

28. גם עקרונות היסוד של השיטה, על אף שאין לנו צורך בפניה אליהם מאחר ותכליותיה הסובייקטיבית והאובייקטיבית של החקיקה ברורות – תומכים בפרשנות המרחיבה שהוצעה לעיל. פרשנות זו מתיישבת עם העיקרון הכללי במשפט המינהלי, לפיו יש לרשות המינהלית סמכות לתקן את טעויותיה, ורק חקיקה מפורשת יכולה להגבילה, במיוחד כאשר הפרט הוא זה המבקש את תיקון הטעות (ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי סעיפים 11.3 ו-11.6 (2010); בג"ץ 28/74 שעשע נ' ועדת העררים לענייני מוניות, פ"ד כח(2) 652 (1974); עניין אייזינגר).

29. נוסף לכך, כפי שראינו לעיל, הרי שמכוח ההגנה על זכויותיו החוקתיות של הנישום, זכות הקניין והזכות לחירות, שהינן זכויות יסוד בשיטתנו, נובע כי אם לאחר מיצוי הניתוח הפרשני של הוראת המס לא ניתן להגיע לכלל הכרעה וזו נשארת סתומה, **כי אז יש לפרשה לטובת הנישום** (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 78 (1985); עניין חבס; ע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ פסקה 13 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין (11.08.2008); עניין מרום פסק דינו של השופט י' דנציגר; עניין טוונטי האנדרד פסקאות 5-6 לפסק דיני), ממילא איפוא, גם לו הייתי מגיע למסקנה כי לא ניתן להכריע כאן מתוך בחינת התכלית הסובייקטיבית והאובייקטיבית מהי הפרשנות הנכונה, הרי שעדיין הייתי מפרש את סעיף 107 לחוק **בהרחבה לטובת הנישום**. ודוק, דברים אלה אמורים גם כאשר ישנו ספק מהותי באשר לחובת המס של הנישום, על אחת כמה וכמה שהם יפים לענייננו כאשר ברור כי אין כל חבות מס לנישום וכי רק שיקולים פרוצדורליים עומדים מול התכלית של גביית מס-אמת. מתאימים לעניין זה דברי השופטת מ' נאור (כתוארה אז) בעניין בזק:

"לטעמי ניתן, במסגרת כללי הפרשנות, להגיע לכל אחת מן המסקנות הנוגדות אליהן הגיעו חבריי השופטת חיות והשופט עמית הכל כפי שהראו חבריי בהרחבה. בסופו של יום, לדידי, לא כללי פרשנות צריכים להכריע את הכף, אלא שיקולי מס אמת. לשיטת חברי השופט עמית אף שהמערערת לא שכרה בסופו של דבר את הנכס ל-10 שנים – אין היא זכאית להחזר, דהיינו יש לראות את הדברים

”כאילו” היתה שכירות כזו. פתרון המונע תוצאה זו עדיף בעיני. עם כל הקשיים המעשיים שמעלה חברי ניתן להתמודד. אין גם להניח כי מספר המקרים בהם לא ימומשו אופציות כך שתהא זכאות להחזר הוא כה רב כך, שתהיה לו השפעה של ממש על קופת הרשות, שלשיטת חברי תכלול צעדיה מתוך הנחה שהכסף כבר נמצא בקופתה.”

30. גם דברי המלומדים, שאף להם ניתן ליחס משקל מסוים בפרשנות על פי שיטתנו – תומכים בגישה הרחבה שלפיה קיימת למנהל האפשרות להאריך גם את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק (ראו: אבי גורמן ושי אהרונוביץ’ מיסוי מקרקעין פרשנות הלכה ומעשה 1039 (2017); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין 211 (2007); אהרן נמדר מס שבח מקרקעין חישוב המס ותשלומו 580 (2012)).

31. אף דבריהם של השופט י’ דנציגר ב-ע”א 5461/11 חכמי נ’ מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים (05.02.2013) והשופט א’ רובינשטיין (כתוארו אז) ב-ע”א 7759/07 רות כספי נ’ מנהל מס שבח מקרקעין נתניה (12.04.2010), שהביעו דעתם כי יש לפרש את סעיף 107 לחוק כך שיש בידי המנהל סמכות להאריך גם את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, על אף שאין הם בגדר הלכה, כפי שציין בצדק, חברי השופט ד’ מין, הרי יש בהם כדי להוות ”תנא דמסייע” לפרשנות שהגעתי אליה, בפרט כאשר עד היום טרם נמצא מי שחלק עליהם בבית משפט זה (זאת למעט פסקי דין שניתנו בהסכמת הצדדים, ללא פירוט או הנמקה כלשהי).

הגשמת תכלית החקיקה כלקח למצבים עתידיים

32. זאת ועוד – אחרת. כפי שראינו לעיל, הרי ששני סעיפי החוק מקורם בהצעת חוק ממשלתית, שלוותה לאורך כל שלבי החקיקה על ידי גורמי המקצוע האמונים על הכנסות המדינה. לדעתי, גם בעובדה זו יש כדי לתמוך בפרשנות כנגד עמדת המערער ולטובת הנישום, וזאת משיקולים של מדיניות ראויה והגשמת תכלית החקיקה במבט צופה פני עתיד, כפי שאפרט מיד.

33. הצבעתי קודם לכן על כך שבפרשנות החקיקה, על השופט לעמוד על הפרשנות שתגשים באופן המיטבי את תכלית החקיקה. ואולם, כדי לעשות זאת, ברי כי אין די בכך שהשופט יבחן את המקרה הנתון, וכיצד פרשנותו תגשים את תכלית החקיקה במקרה זה, אלא שומה עליו לבחון את תוצאות הפרשנות במקרים העתידיים לבוא ובמסגרת זו לבדוק אם פרשנותו תגשים את תכלית החקיקה בעניינם (להתחשבות בתוצאות הפרשנות

בקביעת הפרשנות "הנכונה" ראו: א' ברק פרשנות במשפט – תורת הפרשנות הכללית 38-37 (1992)).

יפים לעניין זה דבריו של הנשיא מ' לנדוי ב-ד"נ 15/79 ליבל נ' הרשות המוסמכת לצורך חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957, פ"ד לה(3) 029 (1981) (שנאמרו בהקשר קרוב, אך רלוונטים גם לענייננו):

"אכן, כאשר הפירוש הנכון של דבר המחוקק מוטל בספק, כי אז מותר לנו להיזקק גם לשיקולים, החורגים מן המסגרת המשפטית הפורמלית, ולשאול, אילו הן התוצאות, העשויות לנבוע מפירוש זה או אחר."

על כן, כאשר בית המשפט בא למלאכת הפרשנות, הרי שלאחר שעמד על תכלית החקיקה העומדת לפרשנות, עליו להיות בבחינת "הרואה את הנולד" ולא להסתפק במבט צופה פני עבר – והכל כדי שהפרשנות המועדפת תסייע בהגשמת תכלית החקיקה במקרה הנדון בפניו ובמצבים עתידיים, לרבות על ידי התמריצים שיווצרו מכוח אותה פרשנות.

34. כפי שפירטתי לעיל, אחת הדרישות מחקיקת מס "טובה", הינה כי תהיה בהירה, ברורה וחד משמעית, זאת על מנת לתת יציבות וודאות לנישום ולרשות, מה שכל כך חיוני להצלחת הפעילות הכלכלית ולניהול נכון של משק המדינה. אינטרס זה הינו משותף הן לנישומים והן למדינה, והוא משרת גם תועלות אחרות הנובעות מבהירות משפטית, כגון: חיסכון בעלויות של התדיינות וזמן שיפוטי והפחתת העומס על גורמי המינהל ועל מערכת המשפט. כדי להגשים מטרה זו, הרי שעל בית המשפט לשאוף כי פרשנותו תביא לא רק להסרת אי-הבהירות המשפטית במקרה העומד לפניו, אלא כי פרשנותו תסייע גם לקדם את הבהירות המשפטית של כלל חקיקת המס במשפטנו. בשל כך, מוטל על בית המשפט לקבוע כללי פרשנות שיתמרצו את מי שבכוחו להשפיע על חקיקת המס כדי שיפעל בכל כוחו על מנת לחוקק חקיקת מס בהירה וברורה ולשם הסרת כל אי בהירות המתעוררת בחקיקת המס הקיימת.

35. על כן, כאשר מדובר בחקיקה שהתבססה על הצעת חוק ממשלתית ולוותה לכל אורכה על ידי גורמי המקצוע ברשות המיסים, הרי שבמקום בו חקיקה כזו נתונה לפירושים שונים – יש להעדיף את הפרשנות המנוגדת לפרשנות המוצגת על ידי נציגי הממשלה בעת שההליך נדון. כלל זה, לא רק שיתמרץ את גורמי המקצוע ברשות המיסים לוודא, ככל האפשר, כי החקיקה המובאת לכנסת על ידי הממשלה תהיה בהירה, נהירה

וחד משמעית, אלא גם יתמרץ אותם לתקן חקיקה שנראתה בהירה ונהירה בשעתה, אך לימים התעוררה לגביה אי בהירות בעת יישומה.

טלו לדוגמה מקרה זה שלפנינו. שאלת הפרשנות של סעיף 107 לחוק, והיחס בינו לבין סעיף 85 לחוק התעוררה עוד קודם לתיקון מס' 34 לחוק, שקבע את נוסחו של הסעיף היום, וזאת, למשל, בעניין קייסון, כאשר כבר אז הועלתה על ידי המנהל הטענה שמעלה המערער בפנינו, וטענתו נדחתה על ידי ועדת הערר הנכבדה. והנה על אף שהיה בידי המנהל לבקש הבהרה של החוק במסגרת תיקון 34 לחוק שעסק בסעיף הנדון – רשות המיסים בחרה להשאיר את היחס בין סעיפים 85 ו-107 לחוק בעמימות. לא זו אף זו, בעשרים השנים שחלפו מאז, תוקן חוק מיסוי מקרקעין יותר מ-50 פעמים, כאשר סעיף 85 לחוק עצמו תוקן לא פעם ולא פעמיים – במקום לעגן את פרשנותו של המערער בלשון מפורשת, פשוטה ובהירה בחוק, המנהל העדיף לנהל עשרות רבות של הליכים בוועדות ערר בסוגיה, תוך שהוא גורם לחוסר בהירות משפטית, הכרעות סותרות ובזבוז של משאבי המדינה ושל משאבי הנישומים.

36. העקרון הפרשני הנ"ל, דומה, בצורתו ובטעמיו, לחזקת "הפרשנות כנגד המנסח" ("Cum quaeritur in stipulatione, quid acti sit, ambiguitas contra stipulatorem est.") שהינו עקרון מוסד בפרשנות דיני החוזים בשיטתנו ובשיטות משפט זרות, ושורשיו עתיקים ונעוצים עוד בחוק הרומי (השוו: סעיף 25(ב1) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973; עיינו: אהרן ברק פרשנות במשפט – החוזה 634 (2001); Digest Of Justinian 34.05.26). לדעתי, מן הראוי להחיל עיקרון זה גם על פרשנות חקיקת המס לנוכח ההיסטוריה החקיקתית, ובכך לתרום לבהירות חקיקת המס, אשר ממילא היא סבוכה דיה מעצם טבעה (ראו: אמנון רפאל "האם דיני המס חייבים להיות מסובכים" מסיים יב/6 א-21 (1998)).

ודוק – אין הכוונה לחזור לתפיסה ששלטה בעבר כי כל אי בהירות בחקיקת המס צריך שתתפרש לטובת הנישום. תפיסה זו נדחתה זה מכבר במשפטנו ואין מקום "להעלותה מהאוב" בשנית (ראו עניין טוונטי האנדד פסקאות 30 ו-33 לפסק דינו של חברי, השופט א' שטיין). יש להשתמש בחזקה זו, כפי שיש להשתמש בה בדיני החוזים, אך ורק במקום בו לא ניתן לשפוך אור על אי בהירות החקיקה באמצעות כלי הפרשנות האחרים. במצב דברים זה, תבוא לעזרתנו החזקה ותכריע לטובת הפירוש המנוגד לעמדת רשות המיסים.

37. לפני סיום, ראיתי לנכון להתייחס לחשש שהעלה המערער כי פרשנות מרחיבה לסעיף 107 לחוק תגרום למנהל לפתוח שומות סופיות לרעת הנישומים, לאחר שעברה התקופה הנקובה בסעיף 85 לחוק. העלאת החשש מראה כי המערער סבור כי סעיף 107 לחוק הינו "סעיף סימטרי", באשר ניתן להשתמש בו כביכול הן לבקשת הנישום והן לבקשת המנהל.

אין בידי לקבל את פרשנות המערער בעניין זה. לשונו של הסעיף מראה בבירור כי המנהל רשאי להאריך את המועד רק אם **נתבקש לכך**. אמנם, אין הכרח כי הבקשה תוגש דווקא על ידי הנישום, והיא יכולה, במקרים חריגים, להיות מוגשת גם על ידי אדם אחר שיש לו עניין בדבר (למשל, "בעסקת נטו" במסגרתה רוכש המקרקעין מתחייב לשלם את מס השבח בו חייב המוכר, ייתכן ורוכש המקרקעין יהיה מעוניין לבקש הארכת מועד אף כי אינו הנישום). עם זאת לא ניתן מבחינה לשונית לראות במנהל כאילו הוא "**מבקש מעצמו**" את הארכת המועד. גם ההיסטוריה החקיקתית שסקרנו לעיל, מוכיחה כי כוונת המחוקק היתה ליתן לנישומים את האפשרות לבקש הארכת מועדים מהמנהל ולא ליתן למנהל את האפשרות להאריך מועדים **לעצמו**.

38. נוכח כל האמור לעיל ובשים לב להדגשים שהעליתי – אני מצטרף איפוא לפסק דינו של חברי השופט ד' מיןן שהגיע למסקנה כי יש לדחות את הערעור.

המשנה לנשיאה

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינו של השופט ד' מיןן, כנגד דעתו החולקת של השופט א' שטיין.

ניתן היום, ט' באדר התשפ"א (21.2.2021).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה

רד 17098170_N10.docx

מרכז מידע, טלי' 3852, 077-2703333 ; אתר אינטרנט, <http://supreme.court.gov.il>