**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין**
**בבית המשפט המחוזי בירושלים**

**06 יוני 2021**

**ו"ע 28149-09-20 אזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין**

**בפני כב' השופט אביגדור דורות, יו"ר הועדה**

**המבקש:**
**העורר** **יצחק אזרחי**
ע"י ב"כ עו"ד חגי גרוס

**נגד**

**המשיב:** **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**
ע"י ב"כ עו"ד אלינעם קדוש
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

## החלטה

לפניי בקשה מטעם העורר, מר יצחק אזרחי (להלן: "**העורר**"), לקבלת הערר שהוגש על ידו על הסף. הערר הוגש כנגד החלטת מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (להלן: "**המשיב**" או "**המנהל**"), הדוחה השגה שהוגשה על ידו.

### רקע עובדתי

1. ביום 14.2.06 נישאו העורר וגב' ברגר רבקה (להלן: "**בת הזוג**"). ביום 22.10.12 אושר הסכם ממון שנחתם בין בני הזוג בתאריך 31.5.2012, על ידי בית הדין הרבני בירושלים. ביום 22.8.13 רכשה בת הזוג על שמה בלבד דירה בשכונת בית וגן בירושלים מחברת נופי בית וגן תמורת 3,250,000 ₪ (להלן "**הדירה הראשונה**"). ביום 12.3.18 רכשו בני הזוג במשותף דירה נוספת בגוש 30192, חלקה 263, תת חלקה 153, בירושלים תמורת 5,850,000 ₪ (להלן: "**הדירה הנוספת**").

2. ביום 22.3.2018 הגישו העורר ובת זוגו הצהרה למשיב על רכישת זכויות בדירה יחידה, ובהתאם קבעו את שומתם העצמית. ביום 17.5.2018 הגישו העורר ובת זוגו באמצעות מייצגם הקודם, בקשה לתיקון שומה, בה הודיעו כי בהצהרתם המקורית נפלה שגגה, וכי בבעלותם דירה נוספת. לאור זאת קבע המשיב את שומת מס הרכישה של העורר ובת זוגו על פי מדרגות מס על דירת מגורים שאיננה יחידה, כאמור בסעיף 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**החוק**").

3. ביום 21.2.2019 פנו העורר ובת זוגו בשלישית אל המשיב וטענו, כי בין הצדדים מתקיימת ההפרדה רכושית מוחלטת בהתאם להסכם הממון שחתמו ביניהם. לטענתם, בהתאם להפרדה הרכושית, הדירה הראשונה הינה בבעלות בת הזוג בלבד, כך שביחס למחצית הדירה הנוספת של בת הזוג מדובר בדירה שאיננה יחידה, אולם, כלפי המחצית שבבעלות העורר מדובר בדירה יחידה, ועל כן

התבקש המשיב לתקן את שומת מס הרכישה ביחס לעורר לצורך חישוב מס מופחת לפי מדרגות מס על דירת מגורים יחידה בהתאם לסעיף 9 לחוק. המשיב דחה את הבקשה לתיקון השומה.

4. ביום 11.9.2019 הגיש העורר השגה על החלטת המשיב בטענה כי יש לראות את חלקו בדירה הנוספת כדירה יחידה, לאור הסכם הממון, ושמירה על הפרדה רכושית קפדנית. כמו כן צוין כי הסכם הממון נחתם 5 שנים קודם לרכישת הדירה הראשונה בכדי להגן על בת הזוג מסיכונים עסקיים שנטל על עצמו העורר, ולא לשם הפחתת מס לא נאותה. עוד נטען, כי בת הזוג שמרה על שם משפחתה ולא שינתה אותו לשם בעלה כנהוג במגזר החרדי, כי לבני הזוג חשבונות בנק נפרדים, כי הדירה הראשונה נרכשה ממקורות כלכליים עצמאים של בת הזוג, וכי החזרי המשכנתא משולמים מחשבון הבנק של בת הזוג.

5. במהלך החודשים לאחר מכן פנה בא כוח העורר אל המשיב באמצעות הודעות דואר אלקטרוני (בתאריכים 11.11.2019, 10.12.2019, 30.12.2019), ובפנייה טלפונית (בתאריך 17.2.2020) לשם בירור התקדמות הטיפול בהשגה, ונענה כי הטיפול בהשגות נעשה על פי תאריכי הגשת ההשגה וכי עליו להיאזר בסבלנות. ביום 6.4.2020 פנה המשיב אל בא כוח העורר טלפונית וביקש מספר הבהרות בקשר להשגה. בהמשך, ביום 19.4.2020 פנה המשיב בשאלות הסבר ובדרישת הגשת מסמכים לצורך ההחלטה בהשגה וכן בבקשה לצירוף תדפיסי עו"ש של העורר ובת זוגו לשנים 2017-2018.

6. ביום 22.4.2020 השיב בא כוח העורר לשאלות המשיב וצירף לתשובתו תדפיסי עו"ש לתקופה 4/2018-4/2020 וזאת לדבריו כי ניתן להפיק תדפיסי עו"ש מהבנק לתקופת זמן של שנתיים אחורה. תדפיסי עו"ש לתקופה מוקדמת יותר מצריכים פנייה לארכיון הבנק הכרוכה בהמתנה משוערת של כ 2-3 שבועות. בא כוח העורר אף שלח העתק מתשובתו אל מנהלת מחלקת השגות במשיב, וזאת לאחר שהבין כי המפקח איננו בעבודה באותה העת.

7. ביום 6.5.2020 שלח המשיב תגובה, בגדרה נכתב כי הוא ממתין לתדפיסי העו"ש משנת 2017 וכן ביקש מענה לשאלות הבהרה נוספות וצירוף אסמכתאות. באותו היום בא כוח העורר השיב לשאלות ההבהרה. תדפיסי העו"ש המבוקשים לשנת 2017-2018 נשלחו באמצעותו ביום 10.5.2020.

8. ביום 17.5.20 דרש המשיב מב"כ העורר את הסכמי המשכנתא של דירות בני הזוג, וכן את תדפיסי חשבונות עו"ש של העורר ובת זוגו לשנים 2013-2016 לצורך בדיקת מימון רכישת הדירה הראשונה, וכן לבדיקת העברות כספים בין החשבונות. הסכמי המשכנתא הומצאו למשיב על ידי ב"כ העורר ביום 24.62020. דרישת תדפיסי העו"ש לא נענתה וזאת גם לאחר פנייה מטעם המשיב לבירור נושא זה מיום 13.7.2020. לטענת ב"כ העורר צירוף של נסיבות אישיות וקושי בהשגת מסמכים בנקאיים היסטוריים, בפרט בתקופת הסגרים עקב נגיף הקורונה, מנעו ממנו מלהמציא את מסמכי הבנק.

9. ביום 11.8.20 החליט המשיב לדחות את ההשגה בהתבסס על החומר שהומצא לידיו עד לאותה העת. על החלטה זו הגיש העורר את הערר שלפנינו מכוח סעיף 88 לחוק. במסגרת הערר, בנוסף לטענות המהותיות כנגד החלטת המשיב בעניין העדר הפרדה רכושית בין בני הזוג, העלה העורר טענה מקדמית ובה טען כי החלטת המשיב התקבלה במועד מאוחר מזה הקבוע בחוק על פי סעיף 87(ד), וזאת על אף הארכה שנקבעה מכוח תקנות שעת חירום חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים בענייני הליכי מס ומענקי סיוע (נגיף הקורונה החדש – הוראת שעה – תיקוני חקיקה), תש"ף-2020 (להלן: "**תקנות שעת החירום**"), ועל כן יש לקבל את הערר שעה שהחלטת המשיב התקבלה בחוסר סמכות.

10. בדיון שנערך בפניי ביום 9.2.2021 הרחיב ב"כ העורר וטען בעניין קבלת החלטת המשיב לאחר המועד הקבוע בחוק, לבקשת ב"כ המשיב אפשרתי למשיב להגיש תגובה בכתב לטענות אלו. כמו כן אפשרתי לעורר להשיב לתגובה בכתב. לאחר שתגובת המשיב ותשובת העורר התקבלו, הגיעה עת הכרעה.

**<u>טענות העורר בתמצית</u>**

11. העורר טען כי החלטת המשיב התקבלה לאחר המועד הקבוע בחוק. לטענתו, הוא פנה מיוזמתו למשיב במטרה לזרז את הטיפול בהשגה, והמשיב השתהה בהחלטתו. לטענת העורר הוא נענה לכלל דרישות המשיב ועמד לרשותו לכל בקשת המצאת מסמכים או שאלת הבהרה באופן רציף במהלך חודשים 4-5/2020. לטענת העורר דרישת המצאת חשבונות הבנק לשנים 2013-2016 התבקשה בדואר אלקטרוני ולא במכתב דרישה פורמלי. עוד נטען, כי דרישה זו הינה דרישה שאיננה מטעמים עניינים. לטעמו של העורר, דרישה זו נולדה לאחר שהמשיב נכח כי המסמכים שהומצאו על ידי העורר עד לאותה העת תומכים באופן מוחלט בטענת ההפרדה הרכושית בין בני הזוג, כך שבאמצעות "שיטת מצליח" ביקש המשיב עוד מסמכים שמא בהם תימצא הוכחה לסתירת ההפרדה הרכושית.

12. לאור זאת טען העורר כי על פי סעיף 87(ד) על המשיב היה לתת את החלטתו בהשגה בתוך 8 חודשים מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה. על פי זה, התאריך האחרון לקבלת ההחלטה (בתוספת הארכת המועד הנובעת מתקנות שעות החירום) הינו 22.7.2020 כך שההחלטה שנתקבלה בתאריך 11.8.2020, התקבלה לאחר המועד ובחוסר סמכות וממילא יש לקבל את הערר על הסף.

13. העורר ציין כי האפשרות שנקבעה בחוק למתן החלטה בתוך 30 ימים מיום אישור המנהל כי הומצאו לו המסמכים שדרש איננה רלוונטית לענייננו, שעה שבפועל המצאת המסמכים לא בוצעה במלואה. לפרשנותו של העורר, אפשרות הארכה ל-30 יום מתאפשרת על פי המחוקק רק במידה והומצא מסמך בפועל, ונדרשת למשיב ארכה לשם בחינתו, אך לא במקום שלא הומצא כל מסמך לפני תום התקופה. העורר ציין בדיון כי מתן אפשרות גורפת להארכת מועד על ידי דרישת צירוף מסמכים כגישת המשיב, יכולה להביא להתארכות תקופת מתן ההחלטה עד אין קץ ואיננה מתקבלת על הדעת. על כן לשיטת העורר, המועד היחיד הרלוונטי לענייננו הוא 8 חודשים מיום הגשת הערר.

14. העורר הפנה למכתבה של הגב' מירי סביון סמנכ"לית ברשות המסים אל פקדי השומה, בו נקבעו הנחיות לפעולה לטיפול בנישום תוך מתן הזדמנות סבירה לנישומים ולמייצגים להשמיע את טענותיהם. במכתב זה נקבע, בין השאר, כי יש לפנות אל הנישום בדרישת מסמכים, לפחות כחודשיים לפני מועד ההתיישנות של השומה. בהסתמך על כך הלין העורר כי המשיב התחיל את הטיפול בהשגה חודש אחד בלבד לפני תום המועד המקורי כך שהתנהלות המשיב חורגת מהוראה זו.

**<u>טענות המשיב בתמצית</u>**

15. מנגד, המשיב טען כי אין כל שיהוי במועד קבלת ההחלטה בהשגה, וכי ההחלטה התקבלה במהלך המועד הקבוע בחוק, משום שקיימים בסעיף 87(ד) לחוק 2 מועדים אפשריים למתן החלטה, והמועד הקובע הוא לפי המועד המאוחר. המועד הראשון, קבוע בחלוף 8 חודשים מיום הגשת ההשגה, בענייננו, ביום 22.7.2020 (כולל הארכת הזמן שנקבעה בתקנות שעת החירום). המועד השני הינו, 30 יום לאחר שהמשיב אישר כי הומצאו לו כל המסמכים והפרטים הנדרשים שהתבקשו, בענייננו, ביום 17.5.2020 התבקשו על ידי המשיב מסמכים נוספים, ומסמכים אלה לא הומצאו לפחות עד הגשת הערר. על כן החלטת המשיב שניתנה ביום 11.8.2020 ניתנה בתוך הזמן הקבוע בחוק.

16. המשיב הוסיף כי הטיפול בהשגת העורר נערך בעוד כל המדינה הייתה מצויה בסגר, ורוב אנשי המקצוע אצל המשיב כלל לא עבדו. אכן, בתחילתו של הליך הבירור ניהל ב"כ העורר חלופת תכתובת דואר אלקטרוני רציפה, אך החל מעת דרישת המסמכים האחרונה (ביום 17.5.20), השתהה העורר בהמצאת המסמכים הנוספים שנדרשו, ואשר על כן נאלץ המשיב לקבל את החלטתו בהשגה ללא מלוא המסמכים שדרש מהעורר. לשיטת המשיב, לאור האמור, בשל העדר המסמכים ההחלטה התקבלה במועד בהתאם לאפשרות השנייה שנקבעה בחוק כאמור.

17. המשיב טען כי במקרה דנן דרישת המסמכים הייתה הכרחית וחשובה מתוך רצון להגיע לחקר האמת ולצורך גביית מס אמת. מסמכים אלו בכוחם לשפוך אור על סוגיית ההפרדה הרכושית שהתעוררה בענייננו, ובפרט, לאור זאת כי נמצאו העברות כספים מחשבונו של העורר לחשבון בת זוגו. המשיב הדגיש כי נטל סתירת חזקת התא המשפחתי מוטל על העורר, וכי בענייננו אף נדרש בירור מעמיק יותר בהתבסס על ראיות, לאור הצהרתו הראשונית של העורר שבהמשך תוקנה על ידו פעמיים.

18. עוד נטען כי הליכי הבירור התחילו 3 חודשים טרם תום המועד, ועל כן העורר איננו יכול להסתמך על מכתבה של סמנכ"לית רשות המיסים. בנוסף, ב"כ העורר בעצמו ביום 19.7.2020 התנצל בפני המשיב על האיחור בהמצאת המסמכים הנדרשים, ואמר כי הוא יבדוק שוב עם הבנק בימים הקרובים את סיבת העיכוב. תאריך פניית ב"כ העורר הינו 3 ימים בלבד לפני מועד ההתיישנות לשיטת העורר, כך שמדובר לשיטת המשיב בהודאת בעל דין כי המסמכים שנדרשו לא הומצאו ולא יכול לחלוף המועד הקבוע בחוק.

**<u>דיון והכרעה</u>**

19. אקדים ואומר כי לאחר בחינת טענות הצדדים באתי לכלל מסקנה כי אין מקום לקבלת בקשת העורר. להלן יפורטו הטעמים למסקנה זו.

<u>המסגרת הנורמטיבית</u>

20. המחלוקת בין הצדדים בנוגע למועד מתן החלטה בהשגה, מתמקדת בפרשנותו של סעיף 87(ד) לחוק, הקובע את סדרי הדין בהם יש לנהוג כאשר מוגשת השגה. על כן אצטט את חלקי הסעיף הרלוונטיים במלואם:

> **"(ד) המנהל ייתן למשיג את החלטתו המנומקת בכתב בתוך שמונה חודשים מיום שנמסרה לו הודעת ההשגה או בתוך 30 ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם, לפי המאוחר;"**

חריגה מתקופת הזמן למתן החלטת המנהל אף כוללת בחובה סנקציה כלפי המנהל:

> **" (ו) לא נתן המנהל את החלטתו למשיג במהלך התקופה האמורה בסעיפים קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו את ההשגה כאילו התקבלה".**

תכליתו של הסעיף בעניין קביעת המועד להחלטת המנהל והסנקציה הקבועה בצד הוראה זו, מבוארת בדברי כבוד השופט י' דנציגר בע"א 3178/12 **יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה** (17.11.2014) פסקה 23. חשוב להבהיר כי פסק הדין מתייחס לתקופת זמן של שנה בהשגה, וזאת קודם לתיקון מס' 70 לחוק שצמצם את תקופת הזמן ל-8 חודשים, אך גופם של הדברים יפים לענייננו:

> **" סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי אם לא נתן המשיב החלטה בהשגה תוך שנה מיום הגשתה אזי "יראו את ההשגה כאילו התקבלה" [ראו: הסיפא לסעיף 87(א) לחוק, כנוסחו בטרם תיקון מס' 70 לחוק (שהוא הנוסח הרלוונטי למקרה דנן), וסעיף 87(ו) לחוק, כנוסחו לאחר תיקון מס' 70 לחוק]. סעיפים דומים במהותם ובניסוחם פזורים בחוקי מס שונים [ראו למשל: סעיף 82(ד) לחוק מע"מ וסעיף 152(ג) לפקודת מס הכנסה], והם מורכבים בדרך כלל משני חלקים המשלימים זה את זה: מחד, קציבת מסגרת זמן נוקשה לרשות המנהלית למתן החלטה בהשגה, ומאידך, קביעת סנקציה ברורה בגין חריגה של הרשות המנהלית ממסגרת הזמן הקצובה. תכליתם של סעיפים אלו ברורה: הם נועדו לתמרץ את הרשות המנהלית לקבל החלטה בתוך פרק זמן סביר, על מנת לצמצם את חוסר הוודאות שבו שרוי הנישום שממתין להחלטת הרשות המנהלית בהשגה ולאפשר לו לכלכל את צעדיו בתבונה. תכלית זו מושגת על ידי השילוב שבין שני החלקים האמורים לעיל: קציבת**

**מסגרת זמנים נוקשה למתן החלטה מגדירה מהו פרק הזמן הסביר המקסימאלי שניתן לרשות המנהלית על מנת לדון ולהחליט בהשגה, ואילו קביעת הסנקציה הברורה בגין חריגה של הרשות המנהלית ממסגרת זמנים זו מייתרת (ולמצער מצמצמת) את ההתדיינות המשפטית הפוטנציאלית בדבר תוצאותיה המשפטיות של חריגת הרשות המנהלית ממסגרת זמנים זו".**

(ראה עוד: ע"א 5954/04 **פקיד שומה ירושלים 1 נ' משה סמי** (22.4.2007); ו"ע (מינהליים ת"א) 21556-12-17 **גד אוחיון נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** (12.05.2019)).

21. יחד עם זאת, ועל אף התכלית להשגת יעילות ומניעת עינוי דין לנישום, המחוקק ראה לנכון לקבוע בצד הוראת מסגרת הזמנים הקשיחה, הוראה נוספת הקובעת כי במקרה בו המנהל ביקש מסמכים לשם בחינת ההשגה, זמן מתן ההחלטה יהיה 30 יום לאחר שהמנהל אישר כי המשיג המציא את כל המסמכים שדרש. הוראה זו באה למנוע מקרים בהם הליך בירור ההשגה אצל המנהל לא הסתיים בתוך 8 חודשים, וזאת מחמת אי שיתוף פעולה מצד הנישום, או במקרים מסוימים בהם המנהל נכח לראות כי נדרשים לו מסמכים נוספים לשם גיבוש החלטתו. אפשרות זו באה מתוך מטרה להביא את ההליך הבירור העובדתי לידי מיצוי וזאת לשם קבלת החלטה בהשגה המבוססת על תשתית ראייתית רחבה ככל האפשר, הוראה המתיישבת עם העיקרון של גביית מס אמת. נמצא אפוא, כי שתי האפשרויות למועדי מתן החלטה בהשגה מתיישבות זו לצידה של זו. הוראות אלו למעשה מגלמות את האיזון שערך המחוקק בין עקרונות של וודאות ויעילות מצד אחד לבין העיקרון של החתירה לגביית מס אמת מצד שני (השווה: ע"א 9817/17 **מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייך** (21.02.2021)).

<u>המועד האחרון לקבלת החלטה בהשגה שלפנינו</u>

22. במקרה שלפנינו, אין מחלוקת כי החלטת המשיב ניתנה במועד מאוחר לשמונת החודשים ממועד הגשת ההשגה, גם בצירוף הארכה שנקבעה בתקנות שעת החירום. אם כן, השאלה העומדת להכרעה היא האם מתקיימת בעניינו האפשרות השנייה למועד ההחלטה הקבועה בחוק. העורר טען כי דרישת המסמכים מצד המשיב איננה מתירה לו להאריך את זמן ההחלטה בהשגה ככל שירצה. לטעמו של העורר, פרשנותו של הסעיף כשיטת המשיב תביא למצב אבסורדי בו המנהל יכול לשלוט בלוחות הזמנים ככל שיחפוץ עד אין קץ, במידה ויעלה דרישה מלאכותית למסמך כלשהוא שלא ניתן לאתרו. במילים אחרות, לטענת העורר אפשרות הארכת המועד באמצעות בקשת מסמכים כפרשנות המשיב איננה סבירה, משום שפרשנות זו הלכה למעשה מרוקנת את הוראת הגבלת הזמן מתוכנה, וזאת בניגוד לכוונתו הברורה של המחוקק.

23. ברי כי ההוראה המאפשרת את הארכת המועד במקרה של בקשה להמצאת מסמכים הינה אך ורק במקום שדרישה זו מבוססת, הגיונית וסבירה בנסיבות הדיון בהשגה ושהיא הכרחית להחלטה

בהשגה. העלאת דרישות סרק מצד המנהל להמצאת מסמכים וזאת מתוך כוונה להביא לכדי הארכת זמן מלאכותית איננה כדין. נזכיר, כי בהתאם לסעיף 88 לחוק החלטת המנהל כפופה לביקורת שיפוטית, במסגרת הגשת ערר על החלטות המנהל.

לשונו של סעיף 88 רחבה דיה, וכוללת זכות לערור <u>על כל החלטה של המנהל</u> ובכלל זה גם כנגד החלטה לדרישת מסמכים בלתי סבירה, שכל מטרתה הארכה מלאכותית של המועד למתן החלטה בהשגה.

24. אם כן, עתה נותר לבחון האם החלטת המשיב בדרישת המצאת המסמכים במקרה שלפנינו הינה ענייינית, ואיננה דרישה מלאכותית לשם הארכת המועד. לאחר שבחנתי את ההחלטה בהשגה עליה הוגש הערר, מצאתי כי בקשת המצאת המסמכים מצד המשיב סבירה וכי אין מקום לטענה כי מדובר בדרישה מלאכותית. בהתאם לכך, הרי שניתן להאריך את המועד של מתן ההחלטה בהשגה בהתאם לאפשרות השנייה שנקבעה בסעיף 87(ד).

25. בלב הערר מצויה סוגיית ההפרדה הרכושית הנטענת בין העורר ובת זוגו. לשם ביסוס טענה זו על המשיג לסתור את החזקה שנקבעה בסעיף 9(ג1ג)(4)(ג) לחוק, הקובעת חזקת תא משפחתי:

> **"יראו רוכש ובן זוגו, למעט בן זוג הגר דרך קבע בנפרד, וילדיהם שטרם מלאו להם 18 שנים, למעט ילד נשוי – כרוכש אחד;"**

בנידון דידן, מדובר במחלוקת בין העורר לבין המשיב ביחס לדירה הראשונה והגדרתה לשיטת המשיב גם כדירת העורר. הנפקות להגדרת הדירה הראשונה כדירת העורר היא, קביעת חבות מס על הדירה הנוספת לפיה שיעור מס על דירת מגורים שאיננה יחידה. כאמור בהחלטת המשיב בדחיית ההשגה, הדירה הראשונה הינה נכס שנרכש במהלך תקופת הנישואין של בני הזוג ונכס כזה מוגדר כנכס פנימי ואשר סתירת חזקת התא המשפחתי המשותף לגביו תיעשה רק בהוכחת רף ראייתי גבוה במיוחד (ו"ע (מחוזי מרכז) 26968-11-17 **הרצל פדלון נ' רשות המיסים- מנהל מסמ"ק נתניה** (04.04.2019). לאור זאת אני סבור כי בקשות המשיב להמצאת חשבונות הבנק הכרחית ומתבקשת, וזאת משום שניתן לבחון וללמוד מתדפיסי חשבונות בני הזוג האם אכן מתקיימת הפרדה רכושית מלאה ומוחלטת כנטען בהשגה. חשבונות הבנק הינם מהאמצעים הטובים ביותר לצורך בחינת טענות אלו לשם קבלת התמונה העובדתית המלאה בהקשר זה, ועל כן דרישת המשיב לתדפיסי חשבונות הבנק הייתה ענייינית ומטעמים מקצועיים.

26. אין מקום לטענת העורר כי דרישת החשבונות לשנים 2013-2016 הינה דרישה לשם "מסע דיג" במטרה למציאת הוכחות לסתירת החזקה. להתרשמותי, מדובר בדרישה לגיטימית וענייינית לצורך בדיקתו המעמיקה של המשיב את נושא טענת ההפרדה הרכושית, לאור הממצאים שנמצאו בחשבונות בני הזוג בשנים 2017-2018. בחינת ההפרדה הרכושית בעניינו והרף הראייתי הגבוה הנדרש בשל כך, אף מתחדדת יותר לאור שינויי הצהרות השומה של העורר ובת זוגו. שיקול נוסף המחייב דרישת רף ראייתי גבוה במיוחד להוכחת הטענה בדבר ההפרדה הרכושית המוחלטת, עולה מטענת

המשיב בהחלטתו בהשגה, ומבלי לקבוע מסמרות באשר לנכונות טענה זו, כי ב"כ הקודם של בני הזוג השיב לשאלת המשיב כי בני הזוג לא זכרו את הסכם הממון ולכך לא דיווחו בתחילה על ההפרדה הרכושית. אשר על כן, טענה זו מחייבת בחינה מעמיקה ביותר. לנוכח נסיבות אלו אני מוצא את דרישת המצאת המסמכים ובכלל זה את הדרישה מיום 17.5.2020 מוצדקת וענייינית ובהתאם לצורך לקבל החלטה בהשגה המשקפת מס אמת.

<u>דרישת המצאת מסמכים ואישור המנהל</u>

27. באשר לטענת העורר כי על פי לשון סעיף 87(ד) משלא התקבלו בפועל כל המסמכים שהתבקשו על ידי המשיב, והמשיב לא אישר כי הומצאו מסמכים אלו, לא ניתן יהיה להאריך את מועד ההחלטה בהתאם לנוסח הסעיף הקובע את הארכת הזמן רק בהמצאת כל המסמכים הנדרשים ולאחר אישור המשיב את קבלתם. מצאתי כי יש לדחות את טענה זו. לצורך הדיון, אצטט שוב את נוסח הסעיף בהקשר זה:

> **"[...] או בתוך 30 ימים מיום שאישר כי המשיג המציא את כל המסמכים והפרטים שנדרש להמציאם [...] "**

לגישת העורר, הוראה זו מאפשרת למשיב לבחון רק מסמכים שנתקבלו ערב תום המועד לצורך בחינתם במהלך 30 יום, אולם ככל שלא נתקבלו מסמכים בסמוך לתום המועד אזי על אף שדרישת המצאת המסמכים לא הושלמה, המועד הקובע הוא מועד 8 החודשים ולא מועד הארכת 30 הימים. אני סבור כי פרשנות העורר שגויה ואיננה מתיישבת עם ההיגיון. על פי גישת העורר, במקרה של השגה מורכבת הדורשת המצאת מסמכים רבים ואשר לגביה מתנהלים בין המנהל לבין נישום פלוני דיונים ארוכים ומורכבים הנמשכים מעבר לתקופת זמן של-8 חודשים, כל שעל אותו פלוני לעשות הוא לא להמציא ליד המשיב מסמך אחד שהתבקשה המצאתו וכך המשיב יהיה מנוע מלאשר כי התקבלו בידיו כלל המסמכים שהתבקשו, ובזאת יביא אותו פלוני לקבלת השגתו בהתאם לסעיף 87(ו) וזאת משום שלא נתקבלה החלטת בתוך 8 החודשים להגשת ההשגה. ברי כי אפשרות זו לא תעלה על הדעת הן משום חוסר סבירותה, והן משום הפגיעה בעקרון השוויון בין הנישומים.

28. הוראת הסעיף מתייחסת למקרים בהם נדרשים מסמכים נוספים שטרם הומצאו, אם מחמת נישום שאיננו משתף פעולה ואם מכוח דרישה לגיטימית מצד המנהל להשלמת מסמכים. ולכן, במהלך התקופה האמורה ועד תום 30 הימים מאישור המנהל שהתקבלו בידיו כל המסמכים, ניתן לקבל החלטה בהשגה. על כן, במהלך תקופת דרישת המצאת המסמכים ניתן לקבל החלטה בהתבסס על החומר המצוי בידי המנהל במקרה והשלמת המסמכים לא הושלמה במלואה, כפי שנהג המשיב במקרה דנן בהתאם להוראות החוק.

<u>זמן הטיפול בהשגה והודעה באמצעות דואר אלקטרוני</u>

29. נותר לדון בטענת העורר כי הטיפול בהשגתו התחיל חודש לפני תאריך ההתיישנות המקורי בניגוד להנחיית סמנכ"לית רשות המיסים. למעשה, לאור התארכות הזמן בהתאם להוראות תקנות שעת החירום, נמצא כי הטיפול בהשגה נעשה בתקופת זמן של יותר מ-3 חודשים מתום התקופה, כך שלא מצאתי כי יש ממש בטענה זו.

30. כמו כן אני סבור כי אין ממש בטענת העורר כי בקשת המשיב להמצאת המסמכים הנוספים הגיעה באמצעות הודעת דואר אלקטרוני ולא במכתב רשמי מטעם המשיב. מדובר באמצעי תקשורת אמין ונפוץ ואין כל פגם פרוצדוראלי בהעברת מסרים, דרישות ובקשות הבהרה באמצעותו, ככל שהצדדים זמינים ומשתפים פעולה באמצעי זה. יודגש כי אף ב"כ העורר בעצמו התנהל בזמן אמת מול המשיב במשך חודשים ארוכים באמצעות הודעות דואר אלקטרוני בנושא השגה זו, ובכלל זה ענה לשאלות הבהרה שנשאל וצירף מסמכים לבקשות המשיב, כך שעתה הוא מנוע מלהעלות טענה בנידון. לאור זאת עולה כי בקשת המשיב באמצעות הדואר האלקטרוני נמסרה כנדרש.

**<u>סוף דבר</u>**

31. נוכח כל האמור, הבקשה נדחית.

32. לאור התרשמותי כי ב"כ העורר אכן עשה מאמץ אינטנסיבי ומשמעותי מטעמו לשם קידום הטיפול בהשגה באמצעות פניות חוזרות ונשנות אל המשיב, וזאת לכל הפחות עד לעת קבלת דרישת המסמכים מיום 17.5.2020, אינני עושה צו להוצאות.

33. על העורר להגיש תצהירי עדות ראשית מטעמו עד ליום 20.7.21. המשיב יגיש תצהירי עדות ראשית מטעמו עד ליום 31.10.21. נקבע לקדם משפט מסכם ליום 22.11.21 בשעה 10:00.

**המזכירות תשלח את ההחלטה לב"כ הצדדים.**

ניתנה היום, כ"ו סיוון תשפ"א, 06 יוני 2021, בהעדר הצדדים.

**אביגדור דורות, שופט**