

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

אם כן, בין ההוצאות המותרות בניכוי נמנה גם היטל השבחה ("מס השבחה", כלשון הסעיף) או תשלום חובה אחר המשולם בגין המקרקעין.

בקצרה: היטל השבחה משולם מכוח חוק התכנון והבניה, התשכ"ה – 1965 (להלן: "**חוק התכנון והבניה**"). ההיטל משולם על ידי בעל המקרקעין לרשות המקומית, בעקבות אישור תכנית בניין עיר (תב"ע), אישור הקלה או אישור לשימוש חורג במקרקעין. גובה ההיטל הוא מחצית מעליית השווי של המקרקעין, עקב קבלת האישור הנ"ל. המועד לתשלום ההיטל הוא בעת מכירת המקרקעין או קבלת היתר בניה עליהם.

עליית השווי של המקרקעין, עליה מבוסס החיוב בהיטל השבחה, נקבעת באמצעות הערכת שמאי מקרקעין הממונה על ידי הרשות המקומית. הערכת שמאי, ככל הערכת שווי, אינה מדויקת במאת האחוזים, דבר הגורר לעיתים מחלוקות רבות אודות גובה היטל השבחה, באמצעות שמאי מכריע והגשת ערר על החיוב (ראו תיקון 84 לחוק התכנון והבניה). עם זאת, על מנת שלא לעכב את המכירה או הבניה, חייבים רבים מגישים ערר על סכום היטל השבחה שנקבע על ידי הרשות המקומית, ובמקביל משלמים את ההיטל. נציין, כי ללא תשלום היטל השבחה, לא ניתן לבצע העברת זכויות בטאבו ו/או במרשמי זכויות אחרים.

היטל השבחה הוא בדרך כלל סכום נכבד, וניכוי כהוצאה בחישוב השבח עשוי להשפיע מהותית על

על ודאות ואי ודאות בניכוי היטל השבחה לצרכי מס שבח והארכת מועדים לתיקון שומה בעקבות

פסיקה חדשה במיסוי מקרקעין

לאחרונה פורסמו מספר פסקי דין בתחום מיסוי מקרקעין, אשר עסקו באי התרה בניכוי של היטל השבחה לצרכי חישוב מס השבח, כאשר המוכר חולק על החיוב, ובסירוב מנהל מיסוי מקרקעין לתת ארכה להגשת בקשה לתיקון שומה מכוח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין. להלן נסקור את הקביעות של אותם פסקי דין, נדון בהתנהלות רשות המיסים ובאי הודאות שנותרה בסוגיות אלו ונעמוד על נקודות השקה מעניינות ביניהם.

פסק דין וינוגרד – התרה בניכוי של היטל השבחה

במחלוקת

סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**" או "**החוק**") קובע רשימת הוצאות, אותן ניתן לנכות במסגרת חישוב השבח במכירת זכות במקרקעין. סעיף 39(11) לחוק קובע כי יש להתיר בניכוי:

"כל סכום ששילם המוכר על המקרקעין שהזכות בהם נמכרת כמס השבחה לפי פקודת בנין ערים, 1936, או לפי פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943, או לפי פקודה שבוטלה על ידי אחת משתי הפקודות האמורות, או מס השבחה אחר או תשלום חובה כיוצא באלה."

לאחרונה עמדה שאלה זו בפני ועדת הערר בפסק דין **וינוגרד** (ו"ע 3056-09-14). באותו מקרה שילם הנישום היטל השבחה בסך של 318,290 ₪ בהתאם לשומה שקבעה לו הרשות המקומית, ובמקביל הגיש ערר על אותה שומה. הנישום ביקש להתיר בניכוי בחישוב השבח את סכום ההיטל ששולם, ומנהל מיסוי מקרקעין סירב לכך, וקבע כי כל עוד לא הסתיימו הליכי הערר מול הרשות המקומית, אין מקום להתירו בניכוי. המחלוקת הגיעה לוועדת הערר, אשר קיבלה את עמדת הנישום, וקבעה בדעת רוב (מפי יו"ר ועדת הערר השופט רון סוקול):

"סעיף 39(11) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי בין ההוצאות שיותר בניכוי ייכלל גם היטל השבחה ששולם... הסעיף עוסק בתשלום היטל ששולם. אין בסעיף 39 כל התייחסות להליכי השגה בערר על תשלום ההיטל ואין כל הוראה כי התנאי לניכוי הוא היותו של חיוב ההיטל חלוט. אין גם כל הוראה כי התנאי לניכוי הוצאות השבחה אחרות יהיה שהחיוב חלוט. כך יתכן שמוכר שילם את שכר טרחת עורכי דין שטיפלו בעסקה, אולם דורש החזר חלקי מעורך הדין; כי שילם ארנונה והגיש תביעה להחזר וכדומה. העלאת טענות לגבי שומת ההיטל אינה ייחודית ולמעשה לגבי כל הוצאה ששולמה ניתן לתהות האם ננקטו הליכים להחזר.

...

המשיב לא הצביע על כל מקור המאפשר את עיכוב הניכוי עד להכרעה בערר שהגיש העורר על

החיוב במס שבח. עולה השאלה, כיצד יש לנהוג כאשר נישום שילם את היטל ההשבחה אך חולק על גובהו? אם יותר כל הסכום ששולם, ולבסוף הנישום יזכה במחלוקת מול הרשות המקומית, לכאורה תהיה רשות המיסים תלויה בנישום, אשר ידווח לה על תוצאות ההליך והפחתת ההיטל.

המדיניות של רשות המיסים, לפחות עד לאחרונה, הייתה שאין להתיר בניכוי את היטל ההשבחה כלל. לא את מלוא הסכום ששולם, ואף לא את הסכום שמוסכם על הנישום ואשר אינו שנוי במחלוקת. נישום המבקש להתיר בניכוי היטל השבחה נדרש על ידי רשות המיסים למלא טופס, בו הוא מצהיר בפני עורך דין על כך שלא הגיש ערר על סכום ההיטל. ללא מילוי הטופס, לא תותר לנישום ההוצאה. לדעתנו, אין הצדקה לעמדה זו. ראשית, העמדה אינה נתמכת בלשון סעיף 39 לחוק. שנית, וחשוב מכך, עמדת רשות המיסים גורמת לקיפוח חמור של הנישומים. אין הצדקה לכך שהנישום ישלם מס על רווח שלא הפיק. מס זה אמנם יוחזר לנישום בסופו של דבר, אך הדבר יאלץ אותו למצוא מקורות למימון המס לתקופת הביניים, עד שתושג הכרעה לגבי גובה ההיטל (תקופה שלעיתים אורכת זמן רב). חלף זאת, רשות המיסים יכולה לדרוש מהרשויות המקומיות לדווח לה על תוצאות הליכים בועדות הערר לעניין היטל השבחה, להצליב את המידע עם העסקאות המדווחות, ולאתר בקלות את היטלי ההשבחה שנוכו ביתר. יתרה מכך, אף אם מדובר בהליך מסובך מדי (והוא לא!), מה הטעם באי התרה בניכוי של ההיטל שאינו שנוי במחלוקת?

מיעוט, כי יש להתיר בניכוי רק את החלק שאינו שנוי במחלוקת.

אמנם מדובר בפסק דין של ועדת ערר, אשר אינו מהווה "הלכה מחייבת", אך אנו מקווים כי יש בו כדי לשים קץ לנוהג הבעייתי שאימצה רשות המסים ללא כל סמכות, בו נישומים, אשר נושאים בתשלום היטל השבחה במיטב כספם, נאלצים להמתין עד לסיום ההליכים מול הרשות המקומית כדי לנכות את סכום ההיטל, ובינתיים משלמים מס שבח ביתר.

פסק דין רייר ופסק דין בר גיורא – הארכת מועד

לתיקון שומה

סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מאפשר למנהל מיסוי מקרקעין לתקן שומה תוך ארבע שנים מיום אישורה כשומה עצמית או מיום הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה. זו לשון הסעיף כיום:

"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."

שומת ההיטל. על כן, משהוכח כי העורר שילם את היטל השבחה יש להכיר בניכוי הסכום ששולם. אין למנוע מנישום ששילם את ההיטל לנכותו ולסיים את חיוביו במס שבח. הדרישה להמתין להשלמת דיוני הערר שהגיש הנישום על חיובו בהיטל השבחה, תגרור עיכוב בסיום הליכי השומה אצל מנהל מיסוי מקרקעין, תמנע מהצדדים להשלים את רישום הזכויות במקרקעין או שתאלץ את הנישום לשלם תשלום למס שבח, אף כי אינו חייב בו, רק מחמת כפירתו בשומת היטל השבחה...

אוסף כי אם יוכר בשלב זה רק ניכוי חלקי של ההיטל, בהתאם לחלק בו מודה העורר, הרי שאם הערר על היטל השבחה יידחה, יהי תיקון השומה והגדלת הניכוי מותנה בשיקול דעתו של המשיב בפתיחת השומה על פי סעיף 85 לחוק ועמידה בתנאים ובמועדים הקובעים לכך. איני סבור כי במצב החוקי הקיים, נכון להותיר את ניכוי מלא ההיטל לשיקול דעת המשיב בפתיחת השומה, לא כל שכן מקום בו כבר שילם העורר את מלוא ההיטל.

כמובן כי אם בשלב כלשהו יזכה העורר להחזר ההיטל ששולם או חלקו, יהיה עליו להצהיר על כך ולשלם את המס המתחייב ואם לא יעשה כן יהיה צפוי לסנקציות הקבועות בדין."

עיננו הרואות, כי ועדת הערר הגדילה לעשות וקבעה, כי יותר בניכוי לא רק סכום ההיטל אשר אינו שנוי במחלוקת, אלא כל סכום ההיטל ששולם. יוער, כי חבר הועדה עו"ד דב שמואלביץ היה סבור, בדעת

וכי מתן סמכות למנהל מיסוי מקרקעין להאריך את המועד בסעיף 85 לחוק עושה את המועד הנ"ל לפלסטר, ומעמידה את כוחו וסמכותו של המנהל מעל ומעבר לחוק. לעומת זאת, בעניין קייסון הנ"ל (ו"ע עמ"ש 14/89) נקבע, כי סעיף 107 לחוק הוא כללי ולא נאמר שאינו חל על סעיף 85 לחוק.

בשנים האחרונות הגיעה הסוגיה לפתחו של בית המשפט העליון, אשר נראה היה כי הכריע לטובת הפרשנות המרחיבה, לפיה ניתן לשלב את הוראות סעיפים 85 ו-107 לחוק.

בעניין כספי הנ"ל (ע"א 7759/07) קבע כב' השופט רובינשטיין באמרת אגב, כי:

"...במחלוקת זו, דעתי כי ניתן להאריך את המועד המופיע בסעיף 85 באמצעות סעיף 107. לא מצאתי בלשון סעיף 107 דבר המגביל את תחולתו, ודומני כי אף יהא זה צודק, במקרים מסוימים - גם אם מועטים - לאפשר הארכת המועד הקבוע בסעיף 85. כך, למשל, במקרים בהם נפלה טעות בתום לב, וזו התגלתה לאחר שחלף המועד לתיקון, יש לשקול הארכת המועד לתיקון, על בסיס בחינה פרטנית של כל מקרה, וזאת "כדי לקבוע מס-אמת המבטא את התוכן הכלכלי של העסקה ומשיג את תכלית החוק"...

... ברי, כי החשש מפני האפשרות לתיקון שומה "עד אינסוף" נובע מן הרצון להגן על הודאות לגבי סופיות השומה. אמנם, כאשר הנישום הוא המבקש את ההארכה, החשש מפגיעה בו מופחת; אך מאידך גיסא, יש לזכור כי "טענת ההסתמכות

סעיף 107 לחוק קובע, כי מנהל מיסוי מקרקעין רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק, אם מצא לכך סיבה מספקת. שאלה שנשאלה פעמים רבות היא, אם "כל מועד" כולל גם את תקופת ארבע השנים בסעיף 85 לחוק. לדידה של רשות המיסים, התשובה לכך היא בשלילה, ולאורך השנים העלתה שלל טענות שיתמכו בכך. בעניין כספי (ע"א 7759/07) טענה הרשות, שסעיף 107 נועד להאריך מועדים דיוניים קצרים (כגון התקופה להגיש השגה בתוך 30 ימים), להבדיל ממועד "מהותי" כמו ארבע השנים בסעיף 85 לפקודה. בעניין קייסון (עמ"ש 14/89) טענה הרשות, שכוונת סעיף 107 לחוק היא להארכת מועדים לגבי פעולות שבחובה ולא פעולות שברשות, בעוד שסעיף 85 דן בפעולה שברשות.

בעניין גן העיר (ו"ע 1018/06) ציינה ועדת הערר, לא בלי נימה של ביקורת, כי:

"המשיב מגייס, בגדר טיעונו, כל טענה אפשרית כדי להראות שהשומה הייתה לחלוטה, התיישנה ולא ניתן לתקן כל טעות שבה, אף אם זו טעותו של המשיב..."

ועדות הערר היו חלוקות בשאלת הארכת המועד בסעיף 85 לחוק. למשל, בעניין הדר (ו"ע 1025/05) נקבע, כי יש להעדיף את העיקרון של סופיות השומה והיציבות הדרושה על פני ירידה לחקר האמת וגביית מס אמת, אותו ניתן לעשות רק במסגרת הזמן של ארבע השנים שקצב לכך המחוקק. בעניין אלוני (ו"ע 9066/04) נקבע, כי עדיפה יציבות בתחום המס, גם אם יש בה טעות, על פני אנדרלמוסיה של תיקוני שומה ללא הגבלת זמן,

ויציבות, לעיקרון של גביית מס אמת. בגדר כך, יש ליתן משקל הולם לאינטרס ההסתמכות על השומה, שיכול שיעמוד לנישום ולרשות המנהלית כאחד, ולקושי הראייתי הכרוך בתיקון השומה...". לפני כחודשיים פורסם פסק דין רי"ך (ו"ע-10-9451-16). באותו מקרה היו הנישומים בני זוג, אשר בעת נישואיהם כבר הייתה לבת הזוג דירה בבעלותה. בשנת 2012, כשנתיים לאחר נישואיהם, רכשו בני הזוג דירה, ובשומת מס הרכישה שהוצאה להם הוטל על שניהם מס רכישה "רגיל" המוטל ברכישת דירה שאינה יחידה. בשנת 2016 הגישו בני הזוג בקשה לתיקון השומה מכוח סעיף 85 לחוק, לפיה בהתאם להלכת פלם (ע"א 3183/03) והלכת שלמי (ע"א 3178/12) יחול על חלקו של בן הזוג מס רכישה מוטב החל על רוכש דירה יחידה ואילו על חלקה של המשיבה יחול מס רכישה רגיל החל על רוכש דירה שאינה יחידה. בבקשתם ציינו בני הזוג כי בעת רכישת הדירה המשותפת לא היו מודעים להלכת פלם וקיבלו ייעוץ משפטי מוטעה. מנהל מיסוי מקרקעין הודיע לבני הזוג שעברו יותר מארבע שנים מאז שהתקבלה שומתם העצמית, והיא הפכה סופית ואין לתקנה. בני הזוג הגישו ערר על ההחלטה, והמנהל הגיש בקשה לסילוק הערר על הסף מפאת התיישנות. המנהל טען, בהסתמך על פסק דין הדר הנ"ל, כי סעיף 107 לחוק לא נועד להאריך את המועד שנקבע בסעיף 85 לחוק, וכי יש להעדיף את העיקרון של סופיות השומה והיציבות הדרושה על פני ירידה לחקר האמת וגביית מס

ושיקולי הוודאות והיציבות, עומדים גם לזכות הרשות המנהלית, ולא רק לנישום...". זו איפוא "חרב פיפיות", אך הדבר אינו משנה את הפרשנות המשפטית, ועם זאת, השכל הישר, יועץ טוב בכל מקום, מצדיק - אכן - 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 הראייתי שנוצר עם חלוף הזמן... נוסף על כך, כדעת הרוב בועדה, על דרך הכלל, המבקש הארכת מועד לתיקון שומה צריך להראות 'סיבה מספקת' להארכת המועד (ולא רק סיבה לתיקון השומה). ודוק, סיבה מספקת להארכת מועד אינה סיבה מהותית לעניין אותו מבקשים לקדם (כגון תיקון השומה), אלא סיבה הנוגעת למועדים, קרי, סיבה שתבהיר מדוע לא נעשו הפעולות הדרושות בתוך המועדים הקבועים בחוק."

בעניין חכמי (ע"א 5461/11) קבע בית המשפט העליון, הפעם כחלק מפסק הדין ולא כאוביטר, כי: "...השאלה אם ניתן לפרש את סעיף 107 לחוק, שיאפשר הארכה של המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק, טרם הוכרעה בפסיקתנו... כשלעצמי נוטה אני לדעה שהובעה בעניין כספי לפיה ניתן יהיה להאריך, במקרים חריגים, את המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין על ידי סעיף 107 לחוק, וזאת רק בהתקיים "סיבה מספקת" להארכת המועד, ובכפוף לאיזון הנדרש בנסיבות העניין בין עקרונות של סופיות השומה, ודאות

"הערעור 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."

לא ניתן אלא לתהות, כיצד פסק הדין הנ"ל של בית המשפט העליון עולה בקנה אחד עם דבריו והכרעותיו בעניין **כספי** ובעניין **חכמי** ומדוע לא מצא בית המשפט העליון לנכון לאבחן ולאזכר פסקי דין אלו, טרם קבלת הכרעתו, אלא הסתפק בפסק דין לאקוני ובלתי מנומק בעליל.

יתכן, כי הדבר נובע מכך שפסק הדין ניתן בהסכמת הנישומים ועל כן לא נדרש בית המשפט לנמק את החלטתו. מכל מקום, יש להצר על החלטתו של בית המשפט העליון שהחזירה את חוסר הודאות בסוגיה, לאחר שנדמה היה, כי הגיעה להכרעה ברורה. על כן, לדעתנו, טרם ניתנה המילה האחרונה בסוגיה ובהחלט ניתן לטעון, כי פסק הדין בעניין **בר גיורא** לא ביטל את הלכת בית המשפט העליון בעניין **חכמי**, כך שבנסיבות המתאימות ניתן להאריך את מניין ארבע השנים בסעיף 85 באמצעות סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שנקבע בפסק הדין בעניין **רייך**.

מספר נקודות מחשבה לסיום

תם ולא נשלם. יש לקוות כי פסקי הדין שנסקרו לעיל יביאו לידי סיום את העיוותים הגלומים בעמדות שהציגה רשות המיסים בטענותיה ובמדיניות שנקטה עד כה הן לעניין ניכוי היטל ההשבחה

אמת, אותו ניתן לעשות רק במסגרת הזמן של ארבע שנים שקצב המחוקק.

ועדת הערר סקרה את הפסיקה בנושא, והגיעה למסקנה, כי לאחר פסק דין **חכמי**, אשר התקבל פה אחד ומהווה הלכה מחייבת, סעיף 107 לחוק מאפשר להאריך גם את מניין ארבע השנים לפי סעיף 85 לחוק, וזאת במידה ויש "סיבה מספקת" לכך, וכי טעות בתום לב מהווה סיבה מספקת כאמור.

לגופו של עניין קבעה הועדה, כי על פניו, שבני הזוג טעו בתום לב בכך שלא ביקשו להחיל בשומה העצמית את הלכת פלם. טעות שנבעה, כך לטענתם כאמור, מייעוץ משפטי מוטעה. העובדה שהנישומים אינם אנשי נדל"ן ממולחים, אלא אזרחים נורמטיביים מן השורה שלא בקיאים בדיני המס, חיזקה את הועדה במסקנה שהטעות נעשתה בתום לב. על כן, אין למנוע מבני הזוג את יומם בבית המשפט בבחינת **"לא תחסום שור בדישו"**.

ואם חשבנו, כי הסוגיה הוכרעה וניתן להאריך את מניין השנים בסעיף 85 לחוק באמצעות סעיף 107 לחוק, הרי שימים מספר לאחר פסק דין רייך ניתן פסק הדין העליון בעניין **בר גיורא** (ע"א 5070/15). באותו מקרה קבעה ועדת הערר (ו"ע 53452-09-12), כי סעיף 107 לחוק אינו מקנה למנהל מיסוי מקרקעין סמכות לתת אורכה מעבר לתקופה הקצובה בסעיף 85 לחוק. על פסק הדין הגישו הנישומים ערעור לבית המשפט העליון. בית המשפט העליון נתן פסק דין קצרצר בהסכמה, בו נקבע כדלקמן:

העיקרון של סופיות השומה והיציבות הדרושה על פני ירידה לחקר האמת וגביית מס אמת", ובוחרת להיצמד באופן דווקני למועדים הקבועים בחוק, ולא להאריכם.

בעניין זה נזכיר את דבריו של בית המשפט העליון, לפיהם: "חובת ההגינות המחייבת רשות בפעולותיה עם האזרח מכח המשפט הציבורי הינה קודמת, רחבה יותר, ומחמירה יותר מחובת תום הלב הנובעת מדין החוזים, והיא חלה על הרשות בכל מגוון פעולותיה הן בתחום המשפט הפרטי, והן בתחום הציבורי" (ע"א 3266/08) ובמקום אחר: "ממוסדות המדינה בתוכה פנימה אינך מצפה - ואיני מדבר בימות מלחמה ובמהלכים חיצוניים כאלה ואחרים - לשיקולים טקטיים" (רע"א 470/08).

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתיעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

בחישוב שומת מיסוי מקרקעין והן לעניין הארכת מניין ארבע השנים בסעיף 85 לחוק.

לסיום ולסגירת מעגל נציין נקודת השקה מעניינת בין פסק הדין בעניין **וינוגרד** לבין פסקי הדין שפורטו לעיל בעניין שאלת ההתיישנות.

בסקירת הפסיקה בעניין הארכת המועד לתיקון שומה עמדנו על כך, שעמדתה הקטגורית של רשות המיסים היא שלא ניתן להאריך את המועד לתיקון שומה מכוח סעיף 107 לחוק. יחד עם זאת, בעניין **וינוגרד הנ"ל**, אשר עסק כאמור בסוגית ניכוי היטל ההשבחה נאמר:

"מן הראוי לציין כי המשיב עצמו בהליכים כאן ובמקרים רבים אחרים הסכים כי ניתן יהיה להגיש בקשת תיקון שומה לפי סעיף 85 לחוק המיסוי וגם להאריך התקופה לפי סעיף 107 לחוק המיסוי בעניינים מיוחדים שבהם ידוע היה תמיד שיש הליכים מתמשכים ("סחבת")..."

אם כן, בעניין **וינוגרד** הציע מנהל מיסוי מקרקעין בעצמו להאריך את מועדי סעיף 85 מכוח סעיף 107 לחוק, הצעה שמן הסתם אינה עקבית עם טענתו שלא ניתן לשלב בין שני הסעיפים.

חוסר העקביות בטענות רשות המיסים הוא לעתים מקומם ממש. מניסיוננו, כאשר מועלית כנגד רשות המיסים טענת התיישנות עקב איחור בהוצאת שומות, היא ממהרת לשלוף את הקלף של עיקרון "מס אמת", אשר לטענתה ייפגע אנושות אם עמדת הנישום תתקבל אוטומטית. לעומת זאת, כאשר מתהפכות היוצרות, והפרוצדורה פועלת לטובתה של רשות המיסים, היא טוענת כי "יש להעדיף את