



בית המשפט המחוזי בנצרת

ת"א 16782-02-19 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת עינב גולומב

יורשי המנוח סלמאן נבואני ז"ל

התובעים

נגד

רשות המיסים, משרד מיסוי מקרקעין נצרת

הנתבעת

פסק דין

1
2 לפניי בקשת הנתבעת לסילוק התביעה על הסף מחמת חוסר סמכות עניינית.

3
4
5 רקע:
6 1. ענייננו בתביעה שהוגשה, לפי כותרתה, על-ידי "יורשי המנוח סלמאן נבואני ז"ל" (להלן –
7 המנוח), למתן פס"ד הצהרתי לפיו עסקת מקרקעין שבוצעה בשנת 1983 בין המנוח לבין בנו
8 כמאל נבואני (להלן – כמאל), לא היתה עסקה מכר בתמורה כי אם עסקה ללא תמורה
9 (מתנה).

10
11 2. הרקע להגשת התובענה מונח בשומת מס שבח שהוצאה ביחס לעסקה הנ"ל ביום
12 20.7.1990. השומה הוצאה לפי מיטב השפיטה ועל בסיס סיווג העסקה כמכר בתמורה,
13 וזאת לאחר שהנתבעת החליטה שלא לקבל את הדיווח שהוגש לה ע"י הצדדים לעסקה
14 לעניין מהותה ולעניין שווי הזכויות.

15
16 3. ביום 8.8.1990 הגיש כמאל השגה על השומה, בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין (שבח
17 ורכישה), התשכ"ג – 1963 (להלן – חוק המיסוי, בשמו הקודם – חוק מס שבח מקרקעין,
18 תשכ"ג – 1963), וזאת בטענה כי מדובר בעסקה ללא תמורה. הנתבעת הודיעה לכמאל כי
19 עליו להמציא לה מסמכים ותצהירים (נספחי ג' לבקשה לסילוק על הסף), אולם אלה לא
20 הומצאו. במכתב מיום 14.11.1990 הודיעה הנתבעת לכמאל כי ההשגה לא תדון משלא
21 הומצאו על-ידו המסמכים והפרטים שנדרשו. יצוין כי לבקשה לסילוק על הסף צורפה
22 תרשומת שיחה מאותו יום של נציג הנתבעת עם בא-כוחו של כמאל אשר הגיש בשמו את



בית המשפט המחוזי בנצרת

ת"א 16782-02-19 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש

תיק חיצוני:

- 1 ההשגה, בה צוין כי נמסר לאחרון הסבר על הפרטים החסרים בתיק והוא הבטיח להשלימם
- 2 בהקדם האפשרי (נספח ה לבקשה).
- 3
4. אין חולק כי מסמכים לא הוגשו, השומה הפכה חלוטה לפני שנים רבות וחוב המס לא שולם
- 5 עד היום.
- 6
7. במהלך השנים ביצעה הנתבעת פעולות לגביית חוב המס. בעקבות אותן פעולות/איזה מהן,
- 8 פנו התובעים בשנת 2017 למשיבה בטענה כי השומה שגויה. זאת, לטענתם, משמדובר
- 9 במתנה ולא בעסקת מכר בתמורה כפי שקבעה הנתבעת. בחלוף כשנתיים מאז פנייתם בכתב
- 10 לנתבעת שצורפה לתובענה, הוגשה התובענה שלפני, בה מבוקש כאמור סעד הצהרתי בדבר
- 11 היות העסקה בין המנוח לכמאל עסקת מתנה.
- 12
13. 6. לטענת התובעים בתביעה, קיימים סממנים מובהקים שמדובר בעסקה ללא תמורה;
- 14 ראשית, מדובר בהעברה מאב לבן. שנית, בגין העסקה שילם כמאל ביום 20.7.1990 סך 500
- 15 ₪ עבור מס רכישה כולל ריבית והצמדה, סכום המגלם לטענת התובעים שליש מ- 5%
- 16 מערך המקרקעין (משוער), השווה לסכום מס הרכישה שהוחל בתקופה הרלוונטית על
- 17 עסקה ללא תמורה.
- 18

הבקשה לסילוק על הסף – תמצית טענות הצדדים:

- 19
- 20
21. 7. הנתבעת הגישה בקשה לסילוק התביעה על הסף בטענה לחוסר סמכות עניינית. לטענתה,
- 22 מדובר בתביעה המכוונת לתקיפת השומה שהוצאה בגין עסקה, בעוד שהדין מתווה הליכי
- 23 השגה וערעור ספציפיים לנישום המבקש לתקוף שומת מס שהוצאה לו. בענייננו אכן הוגשה
- 24 השגה כאמור, כך שהצדדים היו מודעים לדרך תקיפתה. אלא שבהמשך זנח כמאל את
- 25 ההשגה ולא המציא את המסמכים שנדרשו ממנו ומשכך השומה הינה חלוטה ולא ניתן
- 26 לתקוף אותה כיום, בחלוף כ- 30 שנה, תוך עקיפה של דרכי ההשגה המחייבות הקבועות
- 27 בדין. הנתבעת מפנה לפסיקת בית המשפט העליון בה נקבע כי מקום שהמחוקק קבע
- 28 פרוצדורה ייחודית לנקיטת הליך משפטי, ובכלל זה דיני המס, לא ניתן לעקוף פרוצדורה זו
- 29 באמצעות הגשת תביעה הצהרתית לבית המשפט.
- 30
31. 8. התובעים בתגובתם לבקשה טוענים כי הם לא ידעו על העסקה האמורה שכן כמאל עזב את
- 32 הארץ סמוך לאחריה ולא שב עד היום. לטענתם, נודע להם על העסקה וממילא על השומה,
- 33 רק לאחר שהוטלו עיקולים ונשלחו דרישות תשלום בשנת 2017. לטענתם, תביעתם לא
- 34 התיישנה לנוכח הוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות, תשי"ח - 1958, שכן נעלמו מעיניהם



בית המשפט המחוזי בנצרת

ת"א 16782-02-19 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש

תיק חיצוני:

- 1 העובדות המהוות את עילת התובענה מסיבות שלא היו תלויות בהם שאף בזהירות סבירה
- 2 לא יכלו היו למנוע אותן. לפיכך, יש לבחון לטענתם את חלוף הזמן מיום היוודע להם
- 3 כיורשים על טענות הנתבעת. בנוסף טוענים הם כי אין מקום לדחיית התביעה בשל שיהוי,
- 4 שכן דחיה על הסף מטעם כאמור תיעשה רק במקרים חריגים ונדירים.
- 5
- 6 9. התובעים טוענים עוד כי אין להחיל עליהם את הטעות שביצע עורך הדין שטיפל בעסקה
- 7 מול רשויות המס. בנוסף הם טוענים כי דרישת הנתבעת בשעתו מכמאל להמצאת מסמכים
- 8 נוספים, לא היתה במקומה, שכן מסמכים אלה צורפו מלכתחילה להשגה.
- 9
- 10 10. בתשובתה לתגובה חזרה הנתבעת על טענותיה בבקשה באשר להלכה הפסוקה בנוגע
- 11 למסלול המחייב לתקיפת שומת מס לפי חוק המיסוי. עוד מציינת הנתבעת, לגופן של
- 12 טענות, כי כמאל היה בארץ בתקופה הרלבנטית, וכי בכל מקרה ההשגה הוגשה באמצעות
- 13 בא-כוח מטעמו. הנתבעת מפנה לנספחים לבקשה מהם עולה כי בא-כוח כאמל היה בדין
- 14 ודברים עם הנתבעת וכי הובהרו לו המסמכים שיש לצרף, אולם המסמכים לא הוגשו
- 15 וההשגה נזנחה. עוד מציינת הנתבעת, בהתייחס לטענות התובעים בדבר שיעור מס הרכישה
- 16 ששילם כמאל בגין העסקה, כי בניגוד לנטען ע"י התובעים מדובר בסכום התואם חבות מס
- 17 בגין עסקה בתמורה. הנתבעת מציינת עוד כי לאורך השנים היא פעלה לגביית חוב המס, כך
- 18 שהתובעים ידעו על קיומו של החוב ועל קיומם של הליכי מימוש, אולם, למרות זאת, רק
- 19 כעת, באחור של כ- 30 שנים ממועד בו נעצרו הליכי ההשגה, מנסים לפתוח לעצמם ערוץ
- 20 לתקיפת שומה חלוטה, ערוץ שהדין איננו מכיר בו.
- 21

דיון והכרעה:

- 22
- 23
- 24 11. בטרם דיון לגופה של בקשה אציין כי התביעה ותגובת התובעים לסילוק על הסף לוקות
- 25 בפגמים דינוניים מהותיים; כך, מגישי התובענה הוכתרו בכותרתה כ- "יורשי המנוח סלמאן
- 26 נבואני", וזאת ללא כל פירוט באשר לזהות היורשים ופרטיהם (שמות ומספרי זיהוי) ומבלי
- 27 לצרף צו ירושה או צו קיום צוואה, כמתחייב. זאת ועוד, תגובת התובעים לבקשה לסילוק
- 28 על הסף הוגשה ללא תצהיר, על-אף שהיא כוללת טענות עובדתיות לרוב.
- 29
- 30 12. מכל מקום, ואף בהתעלם מהליקויים האמורים, דין בקשת הנתבעת לסילוק על הסף
- 31 להתקבל.
- 32
- 33 13. כעולה מהמפורט לעיל, בבסיס התביעה ניצבות טענות התובעים כנגד שומת מס שהוצאה
- 34 לעסקת מקרקעין שנערכה בשנת 1983 בין המנוח לבין כמאל. עסקה זו סווגה ע"י הנתבעת



בית המשפט המחוזי בנצרת

ת"א 16782-02-19 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש

תיק חיצוני:

1 כמכר בתמורה, ובהתאמה נקבעה ביולי 1992 שומת המס בגינה. התובעים מבקשים לתקוף
2 סיווג זה ואת חבות המס הנגזרת ממנו. מדובר, אפוא, בניסיון לתקיפה ישירה של השומה,
3 וזאת באמצעות הגשת תביעה לפס"ד הצהרתי בחלוף כמעט 30 שנים לאחר הוצאת השומה.
4
5 מהלך מעין זה איננו אפשרי ואיננו עומד לתובעים. טעם הדבר הוא בהליכי ההשגה והערעור
6 המיוחדים הקבועים בחוק המיסוי, אשר מתווים מסלול ממצה ומחייב לנישום המבקש
7 לתקוף שומה שהוצאה לו. ההלכה הפסוקה והמושרשת של בית המשפט העליון קובעת כי
8 תקיפה כאמור מחויבת ברגיל להיעשות במסלול הספציפי הקבוע לכך בדין, על כלליו
9 ותנאיו, לרבות זהות הפורום המוסמך ולוחות הזמנים, וכי לא ניתן לעקוף מסלול מחייב
10 זה באמצעות הגשת תביעה אזרחית. ראו לעניין זה ע"א 461/69 ביטון נ' הממונה על מס
11 בולים, פ"ד כד(1) 50, 53, מפי כב' השופט זוסמן, כדלקמן:
12

13 "מקום שנמנע אדם מלערער על דרישות המינהל, והזמן להגשת
14 ערעור עבר, אין ולא כלום אחר מעשה המינהל; מעשה המינהל
15 כמוהו כמעשה בית דין. זו היא מסקנה הגיונית הנובעת מהענקת
16 זכות ערעור, בה יכול אדם להשתמש תוך מועד קצוב; עבר המועד ולא
17 עירער או עירער וערעורו נדחה, החבות שרירה וקיימת והיא סופית".
18

19 וראו פסק-דינו של כב' השופט אור בע"א 2665/96 חב' החשמל לישראל בע"מ נ' הועדה
20 המקומית לתו"ב חיפה, פ"ד נב(4) 124, 142-143:

21
22 "בדרך כלל, כשנקבעת בדין דרך מיוחדת להשגה על החלטות הרשות
23 המינהלית, לא ניתן לתקוף החלטות הרשות בדרך אחרת. אכן,
24 ההליכים לדיון בהשגה המינהלית, ובהם קביעת הפורומים
25 המוסמכים לדון בהשגות כאלה; הרכבם של פורומים אלה; לוחות
26 הזמנים להשגה על פעולות הרשות ודרכי הדיון בהשגות כאלה, אינם
27 הליכים אקראיים או שרירותיים. הם נקבעים בדין, על-מנת
28 להגשים באורח מאוזן והוגן את התכלית העומדת ביסוד החקיקה.
29 תכלית זו תסוכל, אם בתי-המשפט לא יעמדו על עיקרון ברור, שלפיו
30 אין מקום לשוב ולהעלות בפניהם עניינים אשר הוכרעו בהליך
31 ספציפי ומוגדר שנקבע לדיון בהם".
32



בית המשפט המחוזי בנצרת

ת"א 16782-02-19 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש

תיק חיצוני:

עקרון זה חזר ונשנה בפסיקה מאוחרת יותר של בית המשפט העליון. ראו לעניין זה ע"א 9168/06 יורם יזדי נ' פקיד שומה 3 י-ם (פורסם במאגרים) (2010), מפי כב' השופט רובינשטיין, כדלקמן:

"מסיבה זו, משנמנע המערער מניצול זכות הערעור הקבועה בסעיף 153 לפקודה, הפכה השומה סופית – ואין, ואל היה מקום, להשיג עליה בהליכים אחרים. למערער לא ניתן חופש בחירה, להחליט להגיש המרצת פתיחה במקום להגיש ערעור לפי פקודת מס הכנסה. 'מזמן נפסקה ההלכה, שמקום שהנישום רשאי לערער על שומה, אין הוא יכול ללכת בדרך אחרת, אלא אם החוק עצמו משאיר בידו את הברירה'".

וראו גם: ע"א 2801/06 עטרה מואטי נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (פורסם במאגרים) (2007); ע"א 3901/11 דוד מחקשוילי ואח' נ' רשות המיסים בישראל ואח' (פורסם במאגרים) (2012).

15. בענייננו מדובר כאמור בתובענה המבקשת לתקוף ולשנות שומה שהוצאה בשנת 1991. בהתאם להוראות חוק המיסוי, נישום החולק על שומה שהוצאה לו רשאי להגיש עליה השגה בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו הודעת השומה (סעיף 87(א) לחוק). על ההחלטה בהשגה רשאי הנישום להגיש ערר לוועדת ערר בתוך 30 ימים (סעיף 88 לחוק), ועל החלטת וועדת הערר ניתן לערור בשאלה משפטית לבית המשפט העליון בתוך 45 ימים (סעיף 90 לחוק). בהתאם למתווה זה שקבע המחוקק, הגיש אכן כמאל השגה על השומה ביום 8.8.1991. אלא שלאחר מכן הוא זנח אותה מטעמיו, כך שהשומה הינה חלוטה מזה שנים ארוכות. בנסיבות אלה ועל-פי ההלכה הפסוקה כפי שהובאה לעיל, אין הצדדים לעסקה, או יורשיהם בנעליהם, רשאים כיום לפתוח לעצמם ערוץ התדיינות חדש כנגד השומה החלוטה, תוך התעלמות ועקיפה של מסלולי ההשגה והערעור הקבועים בחוק.

16. יצוין כי הפסיקה קבעה שלכלל האמור ייתכנו חריגים במקרים מיוחדים. כך, כאשר מדובר בסוגיה המעוררת שאלות בעלות חשיבות עקרונית/רוחבית (ע"א 6971/93 עיריית רמת-גן נ' קרשין, פ"ד נ(5) 478) או בסוגיה שמחמת מהותה אינה מתאימה ברגיל לביורר במסלול ההשגה (ראו: רע"א 1351/00 פקיד שומה י-ם נ' ארגון המנוניים המרכזי (פורסם במאגרים) (2000), בו נדונה שאלת תוקפו ונפקותו של הסכם עם מדינה זרה). חריג נוסף שנקבע הוא כאשר הנישום איננו מבקש לתקוף את השומה אלא מעלה טענה שעניינה רישום בלתי תקין אצל הרשות שהוליד חוב בלתי ידוע, וזאת בסייגים של הצגת תשתית



בית המשפט המחוזי בנצרת

ת"א 16782-02-19 סלמאן נבואני ז"ל נ' משרד האוצר/אגף מס הכנסה ומס רכוש

תיק חיצוני:

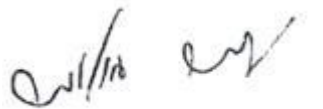
לכאורית לסתירת חזקת התקינות המנהלית (ר' פסק-דינה של כב' השופטת ברק ארז בע"א 3901/11 לעיל). ענייננו שלנו לא בא בגדרו של איזה מהחריגים הנ"ל (ואף לא נטען על-ידי התובעים להתקיימותם). כמפורט לעיל, טענות התובעים יוצאות כנגד השומה עצמה. הן מתמקדות בשאלה עובדתית אופיינית של סיווג העסקה לצורך קביעת חבות המס והיקפה. אין הן מעוררות כל שאלה כללית או עקרונית. הן ניתנות ומתאימות ברגיל לבירור בהליך של השגה, ובהליך כזה אכן נקט כמאל עד שזנחו לפני שנים רבות, כפי שפורט לעיל.

17. אציין כי טענות התובעים בתגובתם באשר לסעיף 8 לחוק ההתיישנות ולדיני השיהוי, אינן רלבנטיות לענייננו; הנתבעת לא טענה לסילוק התביעה על הסף מטעמי התיישנות או שיהוי, אלא מהטעם שהשומה היא חלוטה ולא ניתנת לפתיחה מחדש בדרך של הגשת תביעה כפי שעשו התובעים. גם הטענה כי כמאל עזב את הארץ זמן קצר לאחר העסקה אין בה כדי לשנות לענייננו, שכן אין הדבר יכול להצדיק עקיפה של המסלול הקבוע בחוק לתקיפת השומה באמצעות הגשת תביעה אזרחית, ומכל מקום כפי שפורט – בפועל הגיש כמאל השגה, בין אם היה בארץ ובין אם לא, כך שהיה מודע "בזמן אמת" לערוץ הפעולה החוקי לתקיפת השומה.

18. סיכומם של דברים; על יסוד כל המקובץ, דין התובענה להידחות על הסף, וכך אני מורה.

19. בנסיבות העניין לא ראיתי לעשות צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"ב ניסן תש"פ, 16 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.


עינב גולומב, שופטת

