



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

7 יולי 2011

ר"ע 10-10-32573 מ.ח. (מוני) להשקעות ונכסים בע"מ ח.פ. 513814327 נ' מנהל מיסוי  
מקרקעין מחוז חיפה

בפני כב' השופט מ. סלוצקי – נשיא בדימוס  
ג. יחזקאלי-גולן – רו"ח  
ש. פסטנברג – רו"ח

העוררת: מ.ח. (מוני) להשקעות ונכסים בע"מ ח.פ. 513814327

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה

1

2

**פסק דין**

3

4

5

1. בפנינו ערר על החלטת המשיב בהשגה שהגישה העוררת. הפרטים יתבררו להלן:

6

7

**העובדות:**

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

בתאריך ה-29.8.06 קנתה העוררת מחברת גינסלמן בע"מ (להלן: "המוכרת") את חלקות  
הקרקע 16-18 ו-49 בגוש 18380 וחלק מחלוקת 19 ו-21 בגוש 18383 בשטח כולל של 5,450  
מ"ר הנמצאות באיזור התעשייה העתיק של עיירת הפיתוח מעלות. על המקרקעין הנ"ל היה  
בנוי מבנה תעשייתי בשטח של 2,200 מ"ר שנבנה בשלבים בשנות ה-60 (להלן: "המקרקעין").  
שווי המכירה שהוצהר עליו היה 335,000 דולרים שווי ערך באותו תאריך  
לסך 1,472,660 ₪. המשיב לא קיבל שווי המכירה מהמוצהר והעריך את שווי השוק של  
מכירת המקרקעין הנ"ל לסך 550,010 דולרים שווי ערך לסך 2,417,800 ₪.

המוכרת הגישה השגה על שומת שווי המכירה של המשיב ומשנדחתה השגתה ע"י המשיב  
הגישה ערר על החלטתו בפני וועדה.

העוררת שבפנינו – הקונה – הגישה השגה על שומת המשיב את שווי המכירה ומשנדחתה  
השגתה לא הגישה ערר ושילמה ב-19.12.07 את מס הרכישה שהושת עליה.

ערעורה של המוכרת נתקבל ע"י הוועדה בתיק וע 9017/97 ונקבע בפסק הדין מה-31.12.09  
כי התמורה החוזית היא התמורה ששולמה עבור המקרקעין הנ"ל. על פסק דין זה לא הוגש  
ערעור



## בית המשפט המחוזי בחיפה

7 יולי 2011

ו"ע 10-10-32573 מ.ח. (מוני) להשקעות ונכסים בע"מ ח.פ. 513814327 נ' מנהל מיסוי  
מקרקעין מחוז חיפה

- 1  
2 העוררת השקיעה והשביחה את המקרקעין הנ"ל ומכרה אותם בתאריך 25.3.09 לחברת ח.נ.  
3 בניה בע"מ במחיר של 2,800,000 שקלים. ב-20.4.09 הוגשה למשיב שומה עצמית על מכירת  
4 המקרקעין הנ"ל ע"י העוררת. שווי הרכישה שצויין בה היה שווי השוק שקבע המשיב  
5 בעסקת המכר הראשונה בסך 2,417,800 שקלים.  
6  
7 לאחר מתן פסק הדין תיקן המשיב, בהסתמך על סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח,  
8 מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק הנ"ל") את שומת מס השבח שחוייבה בו  
9 העוררת, בכך ששינה את שווי הרכישה שצינה העוררת בסך 2,417,800 שקלים בהסתמכה  
10 על שווי המכירה שקבע המשיב בעסקת המכר הראשונה, לשווי המכירה שנקבע בפסק הדין  
11 בעסקת המכר הראשונה בסך 1,472,660 שקלים, המהווה, לטענתו, את שווי הרכישה  
12 בעסקת המכר השנייה. המשיב החזיר לעוררת סך 60,000 ₪ וחייב אותה במס שבח בסך  
13 220,000 ₪.  
14  
15 העוררת הגישה השגה על החלטת התיקון של המשיב. ההשגה נדחתה.  
16  
17 על החלטת המשיב לתקן את השומה נסב הערר שבפנינו.  
18  
19 2. סעיף 85 לחוק הנ"ל מאפשר למשיב מיוזמתו או לפי דרישת מי ששילם את המס לפתח  
20 שומה ולתקנה תוך 4 שנים מיום שנעשתה. התנאים הנקובים בסעיף 85 לחוק הנ"ל לתיקון  
21 השומה הם: גילוי עובדות חדשות או מסירת הצהרה בלתי נכונה ע"י המוכר או טעות  
22 בשומה. ניתן לתקן שומה בהתקיים אחד משלושת התנאים הנקובים בסעיף זה.  
23  
24 נפסק בע"א 417/74 מנהל מס שבח נ' פאלי, פס"ד כט(1) ע' 681 בעמ' 685(ב) כי בהפעלת  
25 הסמכות לתקון "... צריך גם להתחשב במצבם של מוכרי המקרקעין המעבירים את רכושם  
26 לקונים ורוצים לקבל, קודם לכן, שומה סופית שלא תהיה עלולה להתבטל על שום עוול  
27 בכפם" (ראה גם ע"א 730/87 יעקובוביץ נ' מנהל מס שבח, פס"ד מה(3) ע' 365 בע' 371).  
28  
29 אין מחלוקת כי העוררת פעלה בתום לב ולא הטעתה את המשיב במתן הצהרה שאינה  
30 נכונה, אלא פעלה על סמך שומת שווי המכירה של המשיב.  
31  
32  
33  
34



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

7 יולי 2011

ו"ע 10-10-32573 מ.ח. (מוני) להשקעות ונכסים בע"מ ח.פ. 513814327 נ' מנהל מיסוי  
מקרקעין מחוז חיפה

- 1 לתקון שנעשה יש השלכה ישירה על מסוי עיסקת המכר השניה באותו מקרקעין. שנוי  
2 ראטרואקטיבי זה פוגע בעקרון הסופיות של החלטה מינהלית של רשות המס וכן באינטרס  
3 ההסתמכות של האזרח. אין זה רצוי שהאזרח הנישום יהיה צפוי על לא עוול בכפו לשינוי  
4 החלטה קודמת. השאלה היא אם קיימת הצדקה חוקית לתיקון זה (ראה ע"א 1458/99  
5 רוזנברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין פס"ד נו"ד (2) בע" 192-191).
- 6
- 7 4. סעיף 21 לחוק הנ"ל דן ב"שווי הרכישה" קובע לאמור:  
8  
9 "נא) בכפוף להוראות הסעיפים 22 עד 36, שווי הרכישה של זכות במקרקעין לעניין חשוב  
10 השבח והמס הוא שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר.  
11  
12 (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א) –  
13 נקבע שוויה של זכות במקרקעין בקשר עם הרכישה לעניין מס שבח יהיה שווי הרכישה  
14 לעניין חשוב השבח – שווי שנקבע כאמור".
- 15
- 16 מסעיף 21(ב) לחוק עולה כפי שנפסק בע"א 25/71 לילי וזלמן דנקנר נ' מנהל מס שבח תל  
17 אביב, פס"ד כו"ד (1) ע' 29 בעמ' 33 כי "קביעת שווי המכירה בעסקה הראשונה קובעת לגבי  
18 לשווי הרכישה בעסקה השניה...". העוררת פעלה בהתאם לאמור.  
19
- 20 5. בענייננו, קיימים שני אינטרסים. מצד אחד האינטרס של הנישום לשמור על הזכויות  
21 שהתגבשו בידיו עקב החלטתו הקודמת של המשיב ומצד אחר חובתו של המשיב לדאוג  
22 לאינטרס הצבורי ולמלא את חובותיו על פי החוק. ידוע עקרון רציפות המס שנועד להבטיח  
23 שהשבח שנצבר על זכות במקרקעין מיום רכישתה ועד ליום מכירתה ימוסה במלואו.  
24  
25 במקרה שבפנינו, כאשר מכרה העוררת את המקרקעין, חושב לה מס שבח נמוך יותר, כך  
26 שקטע מהשבח – הפרש בין השווי שנקבע למוכר בעסקה הראשונה לבין שווי הרכישה  
27 לעוררת – לא חוייב במס ובכך נפגעה רציפות המס. כדי לתקן מצב זה פעל המשיב לתיקון  
28 שווי המכירה בעסקה הראשונה על מנת שתקבע את שווי הרכישה בעסקה השניה.  
29
- 30 פרופ' הדרי בספרו "מיסוי מקרקעין" כך ג' מהדורה שניה בעמ' 84 כותב כי:  
31  
32 "עקרון רציפות המס במס שבח מבטיח לרוב שכל שינוי במיסוי העסקה למוכר יחייב שינוי  
33 מקביל לקונה, לכן ביטול עסקה הינו רלוונטי לשני הצדדים כאחד... כמו כן, שווי המכירה  
34 למוכר הוא כרגיל שווי הרכישה של הקונה, לכן שינוי בשווי המכירה, למשל, שנקבע למוכר  
35 צריך להיות מלווה בשינוי מקביל לרוכש"

3 מתוך 5



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

7 יולי 2011

ו"ע 10-10-32573 מ.ח. (מוני) להשקעות ונכסים בע"מ ח.פ. 513814327 נ' מנהל מיסוי  
מקרקעין מחוז חיפה

- 1
- 2 העקרון של הציפות המס במס שבח מחייב לרוב שכל שינוי בשומה למוכר יחייב שינוי
- 3 מקביל לקונה. פרופ' הדרי, בספרו הנ"ל בעמ' 198 מוסיף כי "הדבר מתחייב מכוח עקרונות
- 4 משפטיים ומיסויים כלליים, לרבות עקרונו העל של צדק ושוויון. התנאי לכך שלא נפגעו
- 5 זכויות טיעון של הצד האחר...".
- 6
- 7 לעוררת ניתנה הזדמנות להעלות את טענותיה ולנקוט בהליכי השגה והגשת ערר, והיא
- 8 מיצתה זכויות אלה.
- 9
- 10 6. פסק בע"א 2458/03 קדושאי נ' מנהל מס שבח, פס"ד נט(3) ע' 45 בעמ' 92 כי :
- 11
- 12 "... סעיף 85 נועד למקרים שבהם הובהר מלכתחילה שלא היה מקום לשום את המס כפי
- 13 שנקבע בשומה בין משום שהמוכר מסר הצהרה לא נכונה, בין משום שנתגלתה טעות
- 14 בשומה ובין משום שהתגלו עובדות חדשות שלפיהן מלכתחילה החיוב במס כפי שנעשה לא
- 15 היה מוצדק".
- 16
- 17 בענינו, מסתבר לאור ממצאי פסק הדין שהוא בגדר עובדה חדשה, כי השומה למס שבח
- 18 בעסקה השנייה נעשתה בטעות על יסוד נתון בשומת המס של שווי הרכישה שאינו אחיד עם
- 19 שווי המכירה שנקבע בעסקה הקודמת ומן הדין היה לתקן מצב זה בהתאם לעקרונות
- 20 האחידים ורציפות המס.
- 21
- 22 לא נעלמה מעמנו פסיקת ועדת ערר בתיק עמ"ש (ת"א) 738/90 חברת נתיבי אילון בע"מ נ'
- 23 מנהל מס שבח מקרקעין, מיסים ז(1) ה 232, שדנה במקרה שבו המוכר בלבד ערער על
- 24 השווי ובית המשפט העליון קיבל את ערעורו והקטין את השווי שקבע המנהל. הוועדה
- 25 קבעה ששווי הרכישה של הרוכש שלא ערער יהיה השווי שקבע המנהל ושעל פיו שילם
- 26 הרוכש את מס הרכישה. התוצאה היא, כפי שצינו, כי כשהרוכש מכר את הנכס חושב לו
- 27 שבח נמוך יותר כך שקטע מס שבח – ההפרש בין השווי שנקבע למוכר לבין השווי לרוכש –
- 28 לא מוסה. החלטה זו, כפי שציין פרופ' הדרי בספרו הנ"ל בעמ' 225, בהערה 228, מהווה
- 29 פגיעה בעקרון של רציפות המס ודעתנו זו מקובלת עלינו.
- 30
- 31 7. נראה לנו, על סמך מה שפרטנו, כי יש להעדיף את האינטרס הציבורי שמירה על עקרון
- 32 רציפות המס בתשלום מס שבח אמת כל פי הנתונים המוכחים.
- 33
- 34
- 35



**בית המשפט המחוזי בחיפה**

7 יולי 2011

ו"ע 10-10-32573 מ.ח. (מוני) להשקעות ונכסים בע"מ ח.פ. 513814327 נ' מנהל מיסוי  
מקרקעין מחוז חיפה

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9

8. אנו מחליטים לדחות את הערעור ומחייבים את המערער לשלם למשיב את הוצאות הערר  
ושכ"ט עו"ד בסך 5,000 ₪ בתוספת הפרשי הצמדה וריבית חוקית מיום מתן פסק דין זה  
ועד לתשלום בפועל.

ניתן היום, ה' תמוז תשע"א, 7 יולי 2011, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג-רו"ח  
חבר הוועדה

יחזקאלי-גולן גלית רו"ח  
חברת הוועדה

מ. סלוצקי – נשיא בדימוס  
יו"ר הוועדה

10