



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 40915-10-16 דליה ליהיא בובליל נ' מנהל מס שבח תל אביב

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

העוררת **דליה ליהיא בובליל**
ע"י ב"כ עוה"ד יורם חגיבי ודוד חגי

נגד

המשיב **מס שבח תל אביב 1**
ע"י ב"כ עוה"ד נעה אלישיב מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

7

8

צבי פרידמן, רו"ח - חבר

פתח דבר

1. ענייניו של הערר שבפנינו הוא בקשת העוררת לתקן את שומת מס השבח שהוצאה לה בחלוף כשש שנים ממועד הוצאת השומה.

10

11

הרקע העובדתי

2. ביום 21/3/2010 מכרה דליה ליהיא בובליל (להלן: "העוררת") דירת מגורים (פנטהאוז) (דירה 73 ו-74) ברחוב שלונסקי 1 המאירי 17 תל-אביב (גוש 6625 חלקה 1251).

13

3. ביום 22/3/2010 דווחה העסקה למשיב לפי שווי מכירה של 5,763,000 ש"ח והפסד של 517,801 ש"ח ו-593,366 ש"ח (סה"כ הפסד של 1,111,172 ש"ח).

15

4. ביום 31/8/2010 נערכה ע"י המשיב שומה לעוררת תחת הכותרת "הודעת שומה זמנית לפי סעיף 78(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין שבח ורכישה), התשכ"ג - 1963 (להלן - "החוק" ו/או "חוק מיסוי מקרקעין").

18

5. בשומה שהוציא המשיב לעוררת היו הפרשים בין הדיווח של העוררת לשומה של המשיב כדלקמן:

20

לעניין שווי המכירה, בעוד שהעוררת דיווחה על שווי מכירה של 5,763,000 ש"ח, הרי שהמשיב קבע את שווי המכירה לסכום של 5,892,225 ש"ח (פער של 129,225 ש"ח). פער זה נובע בגין היטל השבחה שהקונה לקח על עצמו, והוסף ע"י המשיב לשווי המכירה.

23



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 40915-10-16 דליה ליהיא בובליל נ' מנהל מס שבח תל אביב

- 1 לעניין הניכויים וגובה ההפסד, בעוד שהעוררת דיווחה על הפסד של 1,111,172 ש"ח, הרי
2 שהמשיב (אשר לא הכיר בחלק מהניכויים) קבע בשומתו שבח נומינלי בגובה 503,851 ש"ח
3 (שכולו שבח אינפלציוני פטור ממס).
- 4 .6 בחלוף כשש שנים ממועד הוצאת השומה הגישה העוררת בקשה לתיקון השומה. הבקשה
5 התקבלה אצל המשיב ביום 3/8/2016.
- 6 .7 ביום 4/8/2016 דחה המשיב על הסף את הבקשה לתיקון השומה "היות ועברו יותר מארבע
7 שנים מיום השומה והשומה סגורה בפני כל הליך".
- 8 ביום 21/9/2016 הגישה העוררת השגה על החלטתו של המשיב וביום 26/9/2016 דחה המשיב
9 את ההשגה על הסף, ומכאן הערר שבפנינו.
- 10 .8 בפני הוועדה העידו מר שרון בובליל מטעם העוררת (בעלה של העוררת) ומר מנחם אודסר מטעם
11 המשיב (פרוטוקול דיון מיום 27/2/2017).

12

13 סלע המחלוקת וטענות הצדדים (בתמצית)

14

- 15 .9 לטענת העוררת, בשומת מס השבח שהוציא המשיב נאמר כי המדובר בהודעת שומה זמנית
16 בהתאם לסעיף 78(ב)(1) לחוק. דהיינו, המשיב קיבל דה יורה את השומה העצמית ובשגגה (טעות
17 סופר) לא שידר את כולה אלא את חלקה ואף הוציא אישור מס שבח לרשם המקרקעין. מכך
18 ניתן היה להבין כי המשיב קיבל את השומה העצמית. לחילופין, טוענת העוררת, כי השומה
19 נותרה זמנית וממילא ניתן לתקנה כל עוד אינה סופית (לעניין זה מפנה העוררת את הוועדה
20 לע"א 494/76 אילנה קרול נ' מנהל מיסוי מקרקעין (פ"ד לא (ד) 239), וכן לדברי כב' השופט מגן
21 אלטוביה בו"ע 9451-10-16 רייך נגד מנהל מס שבח. עוד טוענת העוררת כי לחילופי חילופין
22 ניתן לעשות שימוש בסמכות הקנויה בסעיף 107 לחוק, לצורך הארכת המועד הקבוע בסעיף 85
23 לחוק, לאור פסקי הדין של בית המשפט העליון בעניין משה חכמי ובעניין רות כספי.
- 24 .10 לטענת העוררת, תום ליבה יש בו כדי להוות סיבה מספקת להארכת המועד לתיקון השומה
25 ולהעדפת עקרון גביית מס אמת.
- 26 .11 עוד טוענת העוררת כי טרם התקשרותה בעסקה המאוחרת הסתמכה על פעולות ומצגי המשיב
27 ועל בסיסם התקשרה בעסקה מתוך הנחה שהפסדיה יוכרו לה ולאור שיקולי צדק יש לדעתה
28 לקבל את הערר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 40915-10-16 דליה ליהיא בובליל נ' מנהל מס שבח תל אביב

- 1 לסיום טוענת העוררת כי בבחינת השומה נעשו טעויות רבות על ידי המשיב וממילא יש סיכוי
2 טוב להצלחה לגופו של עניין.
- 3 12. מאידך, דוחה המשיב את טענות העוררת וטוען כי הוא לא קיבל את הדיווח העצמי של העוררת
4 ואין המדובר בטעויות סופר אלא בקביעת שומה לאחר הפעלת שיקול דעת. לטענת המשיב, עיון
5 בשומה עצמה וכן במסמכי התיק מעלה בברור כי השומה לא התקבלה בשתי סוגיות, הן לעניין
6 שווי המכירה והן לעניין השבת, והראייה שלא הוגש על ידי העוררת כל דיווח לרשויות המס,
7 לרבות מס הכנסה (פקיד השומה) על ההפסד לכאורה שנוצר לעוררת.
- 8 13. לטענת המשיב, העוררת פנתה בבקשה לתיקון שומה בחלוף התקופה המנויה בחוק, הקבועה
9 ל-4 שנים. בהתאם לכך, בחלוף התקופה הקבועה בחוק, לא ניתן לדון בבקשת העוררת
10 שהתיישנה מכח הוראות סעיף 85 לחוק.
- 11 14. לטענת המשיב דין הערר להידחות אף לגופו של עניין שכן, לעמדת המשיב לא נפלו טעויות סופר
12 בשומה שהוצאה לעוררת אלא תוצאה של הפעלת שיקול דעת. יתרה מזו, ההפסד הנטען על ידי
13 העוררת לא דווח על ידה לרשויות המס ובפרט למס הכנסה.
- 14 15. עוד טוען המשיב שהשומה שהוציא הינה שומה סופית לפי מיטב השפיטה. אמנם בהמשך
15 המסמך נכתב בכותרת "הודעת שומה זמנית", ואולם עיון בשומה שיצאה, על פי מהותה, מעלה
16 בבירור כי המדובר בשומה סופית לפי מיטב השפיטה. כלל ידוע בדיני מיסים כי מהות המסמך
17 היא הקובעת ולא צורתו, ומהותו של מסמך תגבר על כותרתו ולעניין זה מצטט המשיב את פסק
18 הדין של בית השפט העליון בעניינו של יואל בורשטיין.
- 19 16. באשר לטענת העוררת בדבר חובת השימוע וחובת ההנמקה, טוען המשיב כי מקורה בטעות
20 נגררת של "פספוס המחשב". אין המדובר בפגם היורד לשורשו של עניין ובכל מקרה הפגם נרפא
21 בהתאם לסעיף 108 לחוק ונוכח הדיון היסודי בסוגיה זו בפני ועדת הערר.
- 22 17. לסיום טוען המשיב כי דין הערר להידחות, הן על הסף מחמת התיישנות מהותית והן לגופו,
23 נוכח קבלת השומה העצמית בהתאם לממצאים שנבחנו ונשקלו על ידי המשיב טרם הוצאת
24 השומה לפי מיטב השפיטה.
- 25
- 26 **דיון**
- 27
- 28 18. כאמור לעיל בפרק העובדתי, עסקת המכירה דווחה ביום 22/3/2010, שומת מס שבח הוצאה
29 לעוררת ביום 31/8/2010 תחת הכותרת "שומת מס שבח - הודעת שומה זמנית לפי סעיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 16-10-40915-10 דליה ליהיא בובליל נ' מנהל מס שבח תל אביב

- 1 לחוק מיסוי מקרקעין". על אף הכותרת "שומה זמנית", הרי שעיון בשומה עצמה
2 מעלה שיש פערים גדולים בין השומה העצמית שהגישה העוררת לבין השומה שהוציא המשיב,
3 ולמעשה אין המדובר בשומה זמנית על פי הדוח שהוגש.
- 4 העוררת לא הגיבה לפערים בין השומה העצמית שהגישה (שומת הפסד) לבין השומה שהוציא
5 המשיב, ורק בחלוף כשש שנים ממועד הוצאת השומה הגישה העוררת ביום 31/7/2016 בקשה
6 לתיקון השומה, אשר נדחתה על ידי המשיב.
- 7 כמו כן העוררת לא כללה בדוח שהוגש על ידה לפקיד השומה את הפסד ההון אליו היא טוענת.
8 לדעתי, אין מנוס מלדחות את הערר נוכח ההתיישנות המהותית, מהנימוקים הבאים :
- 9 20. ניתן להגיש בקשה לתיקון שומה שהוצאה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין, ואולם זאת יש לעשות
10 במסגרת המועדים הקבועים בחוק ובענייננו, הקובע הוא סעיף 85 לחוק כנוסחו עובר לתיקון
11 70 לחוק (שכן, העסקה דן נעשתה בשנת 2010 - לפני תיקון 70) כדלקמן :
- 12 **"המנהל רשאי, בין ביוזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה**
13 **שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79 ו-82 תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, בכל אחד**
14 **מהמקרים האלה:**
- 15 (1) נתגלו עובדות חדשות...
16 (2) המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה...
17 (3) נתגלתה טעות בשומה."
18 (ההדגשות – לא במקור).
- 19 21. סעיף 107 לחוק מאפשר למנהל:
20 **"להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה. אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת**
21 **להיעתר לבקשה".**
- 22 (ההדגשות – לא במקור).
- 23 והשאלה היא: האם סעיף 107 לחוק מאפשר להאריך גם את התקופה הקבועה בסעיף 85 לחוק
24 לתיקון שומה. וועדות ערר לדורותיהן היו חלוקות בנושא זה וגם בית המשפט העליון טרם
25 הכריע סופית בסוגיה זו. ישנן מספר אמירות של בית המשפט העליון בהרכבים שונים (בעניין
26 כספי, בעניין חכמי וכן בעניין בר גיורא), אך הכרעה סופית טרם יצאה מבית מדרשו של בית
27 המשפט העליון. בכל מקרה, גם לאלה הסוברים שיש סמכות למנהל, מכח סעיף 107 לחוק,
28 להאריך את תקופת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק לתיקון השומה, הרי שסמכות זו שמורה
29 רק למקרים חריגים ומיוחדים המצדיקים זאת, כאשר המדובר בטעות בתום לב ומנהל מיסוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 40915-10-16 דליה ליהיא בובליל נ' מנהל מס שבח תל אביב

- 1 מקרקעין השתכנע שאכן יש "סיבה מספקת" להארכת המועד (ראה ו"ע 9451-10-16 מיטל
2 אביבי רייך ואח' נ' מנהל מס שבח תל-אביב- פורסם במיסים).
- 3 .22 בענייננו, העוררת לא הרימה את נטל ההוכחה כי מדובר בטעות בתום לב מצידה וכי מדובר
4 במקרה חריג ומיוחד אשר מהווה "סיבה מספקת" לתיקון השומה בחלוף שנתיים מתום תקופת
5 ההתיישנות של 4 השנים.
- 6 .23 בעלה של העוררת, שהעיד בפנינו, הינו סוכן ביטוח, בבעלותו חברה בע"מ והוא מגיש דוחות
7 לפקיד השומה. העוררת יוצגה על ידי עורך דין שאמור להיות בקיא בתחום הנדל"ן ובדיני המס.
8 כמו כן העוררת ובעלה היו מיוצגים על ידי רואה חשבון שאמור היה לדעת כי חובה על המערערת
9 לדווח לפקיד השומה על הפסד ההון/השבח שנגרמו לה כתוצאה ממכירת הדירה בשנת 2010.
10 העוררת אף לא טרחה להביא לעדות את רואה החשבון שלה שיסביר מדוע לא דווח הפסד ההון
11 לפקיד השומה, ואף עורך הדין שלה לא עלה לעדות כדי להסביר מדוע לא בדק את השומה
12 שהוציא המשיב לעוררת בגין מכירת הדירה בשנת 2010 ואת סיבת ההפרשים בין השומה
13 העצמית שהגישה העוררת לשומה שהוציא המשיב.
- 14 בשל כל אלה לא נראה לי כי מדובר במקרה חריג ומיוחד המצדיק הארכת תקופת ההתיישנות
15 מעבר לתקופת 4 השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק.
- 16 .24 לא זו אף זו. סעיף 48ב' לחוק קובע כי:
- 17 **"לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח כפי שנקבע על פי**
18 **חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה**
19 **המכירה.... על החייב במס על פי חוק זה לכלול את השבח כפי שנקבע**
20 **בשומה, בהשגה, בערר או בערעור, לפי העניין, בדו"ח שהוא מגיש על פי**
21 **סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, ואולם –**
- 22 **(1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס**
23 **הכנסה, זולת אם המציא המוכר אישור מפקיד השומה שלפיו יש להפחית**
24 **מסכום השבח סכום כלשהו בשל קיזוז הפסדים, או שיש לזכות מהמס**
25 **סכום כלשהו בשל זיכויים על פי פקודת מס הכנסה...".**
26 **(ההדגשות – לא במקור).**
- 27 .25 עיינו הראות כי על פי סעיף 48ב' לחוק, נישום המגיש דוח לפקיד השומה לפי סעיף 131
28 לפקודת מס הכנסה (להלן – "הפקודה") חייב לכלול בדוח גם את השבח כפי שנקבע לו בשומת
29 מס שבח וכו' (ראה גם סעיף 131 (א5) לפקודה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 40915-10-16 דליה ליהיא בובליל נ' מנהל מס שבח תל אביב

- 1 סביר להניח כי אם העוררת הייתה כוללת בדוח שהוגש לפקיד השומה לפי סעיף 131 לפקודה)
2 את הפסד ההון בגין מכירת הדירה בשנת 2010, היה פקיד השומה בודק ומברר פשר הפסד ההון
3 לאור העובדה שבמרשמי מס השבח אין הפסד הון בגין מכירה זו וספק אם היה מאשר את
4 הפסד ההון.
- 5 יתירה מזו, לפי סעיף 48ב(1) לחוק, על מנת שמנהל מיסוי מקרקעין יוכל לקזז בשנת 2016
6 הפסד הון שנוצר לעוררת מעסקת מקרקעין בשנת 2010, עליו לקבל את אישורו של פקיד השומה
7 לקיומו של ההפסד. ודוק, אין המדובר באישור טכני של פקיד השומה אלא באישור מהותי,
8 היות וגם אם נניח שאכן נוצר לעוררת, כטענתה, הפסד הון ממכירת הדירה בשנת 2010, הרי
9 שיתכן שניצלה הפסד זה לצורך קיזוז רווחי הון ממכירת נכסי הון אחרים בשנים מאוחרות
10 יותר (כגון: ממכירת מניות, רווחי הון בשוק ההון וכיוצ"ב). לפיכך ללא אישור פקיד השומה על
11 קיום הפסד הון לקיזוז בשנת 2016 אין סמכות למנהל מיסוי מקרקעין לקזז את הפסד ההון
12 לו טוענת המערערת.
- 13 האם פקיד השומה יכול/רשאי כיום לאשר את הפסד ההון לו טוענת העוררת?
14 התשובה לדעתי, היא שלילית מהנימוקים הבאים:
- 15 ראשית, דיווח על הפסד ההון לפקיד השומה בגין מכירת הדירה בשנת 2010 לא נמסר לפקיד
16 השומה, ובהעדר דיווח כיצד יכול פקיד השומה לאשר הפסד זה?
- 17 שנית, גם אם יוגש לפקיד השומה דיווח על ההפסד כיום, הרי ששומת שנת 2010 התיישנה מכח
18 הוראות סעיפים 145-158 לפקודה, ואין אפשרות לפתוח שומה זו מכח הכלל של התישנות
19 השומה וסופיותה.
- 20 יפים בעניינו דברי בית המשפט העליון בע"א 3602/97, 5142/97, 5986/97 ו- 2738/98 נציבות
21 מס הכנסה ומס רכוש – משרד האוצר, מדינת ישראל ואח' נ' דניאל שחר ואח' (פורסם
22 במיסים):
- 23 "דוקטרינת ההתיישנות, על היבטיה השונים, מוסד הוא בשיטת המשפט - בכל
24 שיטת משפט, ופוקדת היא עצמה עם מושכלות היסוד של המשפט... משעה
25 שנקבעה התיישנות שומה, על בית המשפט להחילה כלשונה וכרוחה על עניינים
26 הבאים לפניו...אכן טענת ההתיישנות כמוה כטענת מעשה בית דין או כטענה
27 שעניינה סופיות הדיון, מעוררת בנו תחושת אי נוחות וזרעת היא בנו מבוכה,
28 ואולם אין די באותן אי נוחות ומבוכה כדי שנייע את אמות הסיפים..."

29



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ו"ע 40915-10-16 דליה ליהיא בובליל נ' מנהל מס שבח תל אביב

1

סוף דבר

2 לאור האמור לעיל בדבר ההתיישנות המהותית, אין טעם, לדעתי, לדון בטענות אחרות של העוררת
3 באשר לשיקולי צדק, תורת ההסתמכות, פגמים שהיו בהוצאת השומה המקורית שהוצאה ללא
4 נימוקים, טעות בכותרת הסעיף בחוק לפיו הוצאה שומה, ובטענות המשיב לפיהן פגמים אלו נרפאו
5 במהלך הדיונים בערעור וכי פגמים אלו אינם פגמים היורדים לשורשו של עניין וטענת הרחבת חזית.

6 אשר על כן, הייתי מציע לחברי לדחות את הערר ולהשית על העוררת הוצאות משפט, ושכ"ט עו"ד
7 בסך 20,000 ₪ שישאו ריבית והצמדה כדין, החל מתום 15 ימים מיום מתן פסק הדין.

8

9

השופט מגן אלטוביה – יו"ר הוועדה:

10

אני מסכים.

11

12

13

רו"ח אליהו מונד – חבר הוועדה:

14

אני מסכים.

15

16

17

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

18

ניתן היום, כ"ח טבת תשע"ח, 15 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

19


מגן אלטוביה, שופט

20

21

22

23

24

רו"ח אליהו מונד - חבר

25

רו"ח צבי פרידמן – חבר

26