



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 58771-02-20 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

כב' השופטת אורית וינשטיין, יו"ר
עו"ד אהובה סימון, חברה הוועדה
אברהם שרם, חבר הוועדה

העורר: דן מזרחי ת"ז 022849053
ע"י ב"כ עו"ד נורית רגינשווילי

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין – חיפה
ע"י ב"כ עו"ד שאול כהן – מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

1
2
3

פסק דין

4

5

יו"ר הוועדה – כבוד השופטת אורית וינשטיין:

6

פתח דבר:

7 אדם רוכש שתי חנויות זהות במאפייניהן ומשלם תמורת כל אחת מהן את אותו סכום. לימים מוכר
8 הוא את אחת החנויות תמורת סכום כפול משווי רכישתה. בדיווחו למנהל מיסוי מקרקעין מצהיר
9 אותו מוכר, לטענתו בטעות, על שווי רכישה בסכום ששולם עבור שתי החנויות יחד, באופן המביא לכך
10 שלמעשה לא משולם על ידו כלל מס שבח באותה עסקה. טעות זו לא התגלתה על ידי מנהל מיסוי
11 מקרקעין.

12 כעבור מספר שנים מוכר אותו אדם את החנות השנייה ובהצהרתו למנהל מיסוי מקרקעין דורש כי מס
13 השבח יחושב לפי שווי הרכישה של אותה חנות. מנהל מיסוי מקרקעין מגלה את הדיווח השגוי בעסקה
14 הקודמת רק באותה עת ועל כן קובע שווי רכישה של 0.01 ש"ח בעסקת המכירה של החנות השנייה,
15 מאחר ולעמדתו המוכר ניצל כבר את מלוא שווי הרכישה של החנות בעסקת המכירה של החנות
16 הראשונה.

17 לאיזה שווי רכישה זכאי המוכר בחישוב מס השבח בעסקת המכירה של החנות השנייה?

18 זו המחלוקת שבפנינו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 58771-02-20 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

1. לעורר, מר דן מזרחי (להלן – **העורר**), הוצאה שומת מס שבח ביום 21.1.20, לפיה הועמד שווי הרכישה של הנכס מושא הערר (חנות) על סך של 0.01 ₪. לעמדת מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן – **המשיב**), שווי הרכישה של הנכס נוצל במלואו במסגרת עסקת מכר של נכס זהה אחר (חנות זהה) שהיה בבעלות העורר ונמכר בשנת 2010, ומכאן שלא ניתן לנצל פעמיים את אותו שווי רכישה.
2. העורר סבור כי אין לאפשר למשיב לתקן שומות בחלוף המועדים הקבועים בדין, ויש להכיר לו בשווי הרכישה המלא בחישוב מס השבח בגין מכירת הנכס מושא הערר. העורר טוען, כי המשיב עשה דין לעצמו ומעולם לא פעל לתיקון השומה בגין מכירת הנכס הראשון בשנת 2010 ועל כן, על המשיב לשאת בתוצאות טעותו זו, לפעול על-פי הוראות הדין ולהכיר לו בשווי הרכישה המלא של הנכס במסגרת העסקה מושא הערר.
- 11 **הרקע העובדתי הנדרש:**
3. העורר רכש ביום 25.12.07 שתי חנויות זהות ברחוב העצמאות בקריית אתא, גוש 11017 חלקה 21. העורר שילם עבור כל חנות סך של 268,338 ₪, ובסך הכל עבור שתי החנויות שילם סך של 536,676 ₪.
4. ביום 16.12.10 מכר העורר את אחת החנויות והצהיר כי קיבל תמורתה סכום של 550,000 ₪. במסגרת הדיווח למשיב מיום 22.12.10, הוצהר על ידי העורר כי סכום מס השבח לתשלום הוא 0 ₪.
5. איש מהצדדים לא הציג בפנינו את השומה העצמית של העורר משנת 2010, אולם מתדפיס פלט מערכת שע"מ שהציג המשיב (נספח ב' לתצהירה של גב' לוסקי, נציגת המשיב – מש/2) עולה כי שווי הרכישה שנקבע בעסקה האמורה הועמד על סך של 536,676 ₪ - דהיינו, הוצהר על שווי הרכישה **הכולל** של שתי החנויות יחד. יום הרכישה המוצהר בעסקת המכירה של החנות הראשונה נקבע ליום 25.12.07.
6. העורר מכר ביום 11.10.18 מחצית מזכויות הבעלות בחנות השנייה לחברת בובליל נכסים בע"מ (להלן – **הרוכשת**) תמורת סכום של 370,000 ₪, בתוספת מע"מ. העסקה דווחה למשיב באותו יום, ובמסגרת דיווח זה הצהיר העורר על שווי רכישה של החנות בסך 268,338 ₪ (נספח א' למש/2).
7. מאחר והעורר לא דרש ניכוי פחת בשומתו העצמית, בדק המשיב את נתוני העסקה ואז גילה כי במכירת החנות הראשונה בשנת 2010 הותר לעורר שווי רכישה בסכום השווה לשווי הרכישה של שתי החנויות יחד.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-58771 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

- 1 לפיכך, דחה המשיב את שומתו העצמית של העורר וביום 16.6.19 הוציא לעורר שומה לפי
2 מיטב השפיטה, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 78(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) –
3 התשכ"ג-1963 (להלן – החוק), בה קבע כי שווי הרכישה הוא 0.01 ₪ ואילו שווי המכירה
4 הועמד על 490,000 ₪ (ראו נספח ג' לתצהיר העורר – ע/1).
- 5 8. העורר חלק על שומת המשיב והגיש השגה ביום 3.7.19 בה טען כי שווי המכירה שנקבע אינו
6 משקף את שווי השוק, וכן טען כי יש לחשב את השבח בעסקה דנן לפי שווי הרכישה של החנות
7 בסך 268,338 ₪ (נספח ד' למוצג ע/1).
- 8 9. השגת העורר נדחתה ביום 21.1.20 (נספח ה' למוצג ע/1). לעניין שווי המכירה, דחה המשיב
9 את טענת העורר בהתאם לעסקאות להשוואה באזור. לעניין שווי הרכישה, הסביר המשיב,
10 כי היות ששווי הרכישה לשתי החנויות נוצל במלואו בשומת המכירה של החנות הראשונה
11 בשנת 2010, אזי שלא נותר עוד שווי רכישה שניתן להתיר בשומה הנוכחית.
- 12 10. בגין החלטה זו הגיש העורר ביום 24.2.20 את הערר דנן, במסגרתו חזר על טענותיו הן ביחס
13 לשווי המכירה והן ביחס לשווי הרכישה של החנות בשומה דנן.
- 14 להשלמת התמונה אציין, כי הערר דנן כלל בתחילה גם את שומת מס הרכישה שהוצאה
15 לרוכשת, אולם לאור הודעת המשיב מיום 23.11.20, בה הודיע כי שווי העסקה (שווי המכירה)
16 אינו במחלוקת עוד, ניתן על-ידנו פסק דין חלקי ביום 24.11.20, לפיו התקבל שווי המכירה
17 המוצהר, ובכך הסתיים הדיון בערר על שומת מס הרכישה של הרוכשת. לפיכך, לא מצאתי
18 כל מקום לדון בטענות שהועלו על ידי המשיב בסיכומיו בעניין פסיקת הוצאות בגין ערר
19 הרוכשת. כאמור, ניתן פסק דין חלקי ולא מצאנו כי יש מקום לפסיקת הוצאות לרוכשת –
20 ובכך נסתיים העניין בכל הקשור למס הרכישה.
- 21 11. נותר אפוא לדון בערר העורר על שומת מס השבח שהוצאה לו על פי ההחלטה בהשגה, ובאופן
22 ספציפי: בקביעת שווי הרכישה לצורך חישוב השבח בעסקה מושא הערר.

תמצית טענות הצדדים:

- 23
- 24 12. העורר סבור כי הגם שאין חולק כי הדיווח במכירת החנות הראשונה בשנת 2010 היה שגוי,
25 דיווח זה הכיל פגמים, שהיו צריכים להדליק "נורות אדומות" אצל המשיב – דבר שהיה
26 מאפשר נקיטת פעולות בזמן אמת כדי לתקן את הטעות. משלא בוצעה כל בדיקה מצד
27 המשיב, הרי שישנו אשם תורם מצידו. כמו כן, משחלפו 8 שנים ממועד עסקת המכירה של
28 החנות הראשונה, הרי שלא ניתן לפעול לתיקון השומה על-פי סעיף 85 לחוק. אך המשיב מנסה
29 במסגרת הליך זה "להכשיר את השרץ" ולתקן פגמים שנפלו בשומה הקודמת – וזאת כאשר
30 מעולם לא פעל להעמיד את העורר על טעותו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-58771 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

- 1 לעמדת העורר, אין זה ראוי כי שלטונות המס יעשו דין לעצמם, על אחת כמה וכמה, כאשר
2 הם מסרבים באופן קבוע לבקשות לתיקון שומה מצד נישומים בחלוף המועדים הקבועים
3 בחוק. כפי שרשות המס דורשת מנישומים לשאת בתוצאות טעותם, אזי גם המשיב צריך
4 לשאת בתוצאות טעותו זו.
- 5 לצד עקרון רציפות המס, קיימים גם עקרון ההסתמכות ועקרון הסופיות העומדים לזכותו
6 של נישום. אלו צריכים לגבור על עקרון רציפות המס, שאם לא כן, הנישום יעמוד ללא הגנה
7 מפני רשות המס, וזו תעשה ככל העולה על רוחה – דבר שאינו ראוי.
- 8 המשיב מצידו סבור לעומת זאת, כי אין להתיר את שווי הרכישה פעמיים. העורר לא שילם
9 מס שבח במכירת החנות הראשונה בשנת 2010, על אף שללא ספק היה חייב במס שבח, וזאת
10 מאחר והצהיר על שווי רכישה של שתי חנויות. משנוצל במלואו שווי הרכישה של החנות
11 מושא עסקת המכירה בערר שבנדון במסגרת העסקה הקודמת - אין המשיב יכול להתיר אותו
12 שווי רכישה פעמיים. העורר מבקש, למעשה, ליהנות פעמיים משווי הרכישה של החנות מושא
13 הערר הנוכחי – דבר שיוביל להתעשרותו על חשבון הקופה הציבורית. לעמדת המשיב שומה
14 על ועדת הערר להתחקות אחר מס האמת בעסקה דנן.

דיון והכרעה:

- 15
- 16 **15. לעמדתני, אין כל ספק כי דין הערר – להידחות.**
- 17 טענות העורר, לפיהן יש להכיר לו בשווי הרכישה של החנות השנייה פעם נוספת – אינן יכולות
18 להתקבל.
- 19 **16. עיקרון-על בדיני המס הוא העיקרון של גביית מס-אמת. על פי עיקרון זה, יש לחתור לכך כי**
20 **נישום ישלם מס על התוספת לעושר שנצמחה לו – לא יותר ולא פחות. ראו לעניין זה ע"א**
21 **1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, נג(1) 699 (1999), בפסקה**
22 **: 15**

- 23 **"הפירוש המוצע כאן עונה לדרישה זו, היינו כל אימת שניתן לקבוע תשלום מס**
24 **אמת, הוא ישולם. הפירוש, לדעתי, נכון והוגן, עונה לדרישת הצדק ומשתלב עם**
25 **תכלית החוק. תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו..."**
- 26 **17. עקרון גביית מס אמת לא נוצר רק על מנת להבטיח את הכנסות המדינה אלא גם ובעיקר על**
27 **מנת להביא להגשמתם של ערכים ותכליות חברתיות וכלכליות. משכך, על-פי עקרון זה,**
28 **הטלת המס וגבייתו ינוהלו תוך שמירה על ערכים של צדק, הוגנות, מידתיות ושוויון בין**
29 **הנישומים, וכן תוך הגשמה של עקרונות וערכים משיקים ומשלימים: יעילות, יציבות וכן**
30 **וודאות משפטית.**





ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-58771 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

- 1 "לאמיתו של דבר, "מס אמת" אינו מונח טכני-מתמטי. זהו מונח נורמאטיבי,
2 המגלם בתוכו לא רק את הערך המתמטי או החשבונאי של המס, אלא גם שיקולים
3 של הוגנות, צדק חלוקתי, ודאות ויעילות מינהלית." [ע"א 10071/16 מנהל מס ערך
4 מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ (09.05.2018), בפסק דינה של כבוד
5 השופטת ברק-ארז].
- 6 ראו גם: דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי (12.09.2017), בפסקה 47; ע"א
7 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה (01.11.2018), בפסקה
8 39; ע"א 8500/10 אביעד פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים (10.09.2012), בפסקה 46.
- 9 עקרון יסוד נוסף, המיועד אף להגשים את עקרון מס האמת – הוא עקרון רציפות המס, אשר
10 נועד למנוע עיוותי מס. של מיסוי בחסר או מיסוי כפול. על-פי עקרון זה, מס שבח יוטל על
11 רצף התקופות בהן נצבר השבח בידיו של בעל הזכויות במקרקעין בתקופת בעלותו בנכס, כך
12 שלא יוותרו תקופות שבח בלתי ממוסות. עקרון רציפות המס הוא זה העומד בבסיסם של
13 פטורים שונים הקבועים בחוק, אשר בפועל אינם פטור מוחלט אלא מהווים, למעשה, דחיית
14 אירוע המס. למשל, פטור בהעברת נכס לקרוב או פטור ממס בהעברת נכס אגב פירוק איגוד
15 מקרקעין לבעלי מניותיו. על פי עקרון רציפות המס, לכשימכור הקרוב או בעל המניות את
16 נכס המקרקעין לצד שלישי – מס השבח בו יחוייבו יהיה בגין השבח שנצבר הן בתקופה בו
17 החזיקו הם בנכס אך גם בגין התקופה בה החזיק המעביר בנכס עד להעברתו אליהם.
- 18 בהתאם, קביעת "יתרת המחיר המקורי" של הנכס, "יום הרכישה" ו"שווי הרכישה"
19 מבטיחים כי נישום לא ימוסה בכפל מס, ומנגד, לא יתחמק מתשלום מס אמת [ע"א 3721/12
20 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה (27.04.2014), בפסקה 36; דנ"א 6811/04 מנהל מס שבח
21 מקרקעין - חיפה נ' נפתלי שדמי, סג(1) 778 (2009), בפסקה 14].
- 22 אל מול עיקרון מס אמת ועקרון רציפות המס, עומדים אינטרסים נוספים וחשובים - אינטרס
23 ההסתמכות של הנישום וסופיות השומה – אשר גם הם אינטרסים ראויים להגנה ולמעשה,
24 מהווים חלק מעקרונות היציבות והוודאות המשפטית.
- 25 חקיקת המס מסדירה ברובה את האיזון הדרוש בין עקרונות אלו (ראו לדוגמה סעיף 85 לחוק
26 וסעיף 147 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]), לרוב על-ידי קביעת מסגרת הזמן במסגרתה
27 מוקנית הסמכות לשוב ולבחון מחדש את שומת המס של הנישום. אולם, במצבים בהם אין
28 מענה מוגדר במסגרת חקיקת המס, יהיה זה תפקידו של בית המשפט לאזן בין שיקולים אלו
29 ולעשות משפט צדק.
- 30 ראו לעניין זה: ע"א 552/02 איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה, ס(1) 112 (2005), בפסקה 16;
31 ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב-רו"ח ועו"ד (16.10.2012) בפסקאות 26-27.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-58771 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

21. **מן הכלל אל הפרט:** במקרה דנן, העורר הוא זה שדיווח באופן שגוי למשיב בהצהרתו על עסקת המכירה של החנות הראשונה בשנת 2010. על פי עמדת העורר לא היתה בליבו כוונה להונות את רשות המס ולהתחמק מתשלום מס, אך עם זאת דיווח שגוי זה הוא שהוביל לכך שהעורר לא שילם כלל מס שבח באותה עסקה, הגם שברור היה שעל פי הדין הוא חייב היה בתשלום מס שבח (שווי המכירה באותה עסקה עלה פי 2 על שווי הרכישה והביא לרווח של כ- 313,000 ₪ - ראו עדות העורר עמוד 13 לפרוטוקול הדיון מיום 8.12.20 שורות 12-14).
- יצוין, כי בהצהרת העורר למשיב על מכירת החנות הראשונה (מוצג מש/1) כלל הוא גם בקשה לפטור לפי סעיף 50 לפקודת מס הכנסה, וזאת על אף העובדה שהעורר אינו קבלן. העורר טען כי מדובר בטעות מצד משרד עורכי הדין אשר מייצג אותו (עמוד 9 לפרוטוקול מיום 08.12.20, בשורה 27).
22. במאמר מוסגר אעיר, כי העורר לוקה, לכל הפחות אם לא למעלה מכך, ב"עצימת עיניים" בכל הקשור לדיווחו וחבותו במס שבח בעסקה הראשונה משנת 2010. אין ולא יכול להיות ספק, שהעורר ידע בוודאות כי תהיה חבות במס שבח בעסקה משנת 2010 שעה שמכר את החנות הראשונה ברווח משמעותי (למעלה מכפול מהשווי בו רכש את החנות) – אך הוא בחר לעצום עיניו ולא לשאול דבר.
- העורר נשאל בחקירתו הנגדית אם לא בירר דבר בקשר לתשלום מס השבח:
- ש. האם כשסיימתם את ההסכם ולא קיבלת חוב לתשלום מס שבח בשומה, ולא ביקשו ממך כסף, האם שאלת מה קרה או למה?**
- ת. דיווחו לי להפתעתם או לא, אין מס לשלם וברוך ה' לא שאלתי ולא זכור לי דיון מעמיק בנושא." (עמוד 12 לפרוטוקול שורות 25-28)**
- ישנו יסוד סביר להניח שמייצגי העורר לא "הופתעו" מחבות המס האפסית – שכן בהכירם את הוראות הדין, ציפו או היה עליהם לצפות לחבות לעורר במס שבח – אולם העורר ומייצגיו נמנעו במכוון מלברר את מצב הדברים כהווייתו, על מנת "שלא לעורר מתים". לפיכך, הרי שמדובר, במקרה הטוב, בעצימת עיניים מצד העורר ומייצגיו, בגינה נמנעו מלברר את עניין שומת מס השבח מול המשיב ולאפשר את הצפת הטעות ותיקונה.
23. אך גם אם אקבל את טענת העורר לפיה הצהרתו על העסקה משנת 2010 ואי תשלום מס שבח בגינה נעשו בטעות וללא כוונת זדון, ואף אם אתעלם מעצימת העיניים הבולטת בעניין זה, הרי שברור כי העורר לא שילם מס אמת בעסקת המכירה של החנות הראשונה, ובהחלט שמכך לא ניתן להתעלם.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-58771 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

- 1 מכלול השיקולים הרלוונטיים, שיקולים של הוגנות וצדק חברתי, העומדים בבסיס דיני המס,
2 מחייבים כי וועדת הערר תשלול אפשרות של הכשרת התנהלות המעודדת דיווחים שגויים
3 לרשויות המס והתחמקות מתשלום מס כדן [השוו: ע"א 9060/11 בנק לאומי לישראל בע"מ
4 נ' עו"ד אייל ארנברג, הנאמן על נכסי החייב אברהם וייס (22.09.2014), בפסקה 64].
- 5 עקרון העל של תשלום מס אמת במשולב עם עקרון רציפות המס מחייבים קביעה כי העורר
6 חייב בתשלום מס שבח בגין מכירת מחצית החנות השנייה, לפי שווי הרכישה כפי קביעת
7 המשיב, דהיינו – לפי שווי רכישה של 0.01 ₪. אין לעורר שווי רכישה מעבר למה שהיה קיים,
8 ומשעה שמלוא שווי רכישה זה נוצל על ידו, שלא כדן – יש לומר, במסגרת עסקת המכירה
9 של החנות משנת 2010, אין הוא יכול לייצר "יש מאין" שווי רכישה שכבר לא קיים ולא עומד
10 עוד לרשותו.
- 11 לעמדתי, קבלת טענות העורר בערר דן משמען, כי בנוסף לכך שהעורר לא שילם מס אמת .24
12 במסגרת עסקת המכר משנת 2010 וגרע מקופת הציבור מס שחייב היה בו על פי דין - לא ישלם
13 הוא מס אמת אף במסגרת עסקת המכר משנת 2018 נשוא הערר דן, תוך גריעה ופגיעה נוספת
14 בקופת הציבור והכל בשל רשלנותו שלו בהצהרתו בעסקה הראשונה.
- 15 **זאת אין לקבל ואין להתיר.**
- 16 זאת ועוד, סבורני, כי בחינת טיעוניו של העורר מעלה כי הללו אינם נכונים כלל ועיקר, .25
17 ולמעשה – לאו טיעונים הם.
- 18 המשיב, בשומת מס השבח שהוצאה לעורר בגין מכירת מחצית החנות השנייה – לא תיקן את
19 שומת מס השבח בעסקת מכירת החנות הראשונה, שכן המועד לתיקון שומת מס השבח של
20 העסקה הראשונה, לפי סעיף 85 לחוק – חלף.
- 21 כעת יש לבחון מה מהות הפעולה שביצע המשיב בשומת מס השבח של העסקה מושא הערר.
22 לעמדתי, המשיב מיסה את עסקת מכירת מחצית החנות השנייה בהתאם לנסיבותיה, נתונה
23 הנכונים ועל פי הדין – דהיינו: בנסיבות בהן מוצה מלוא שווי הרכישה, מחייב הדין כי ישולם
24 מס אמת וכי חישובו יעשה על פי עקרון רציפות המס. כך פעל המשיב, ולא נפל פגם בהחלטתו
25 זו בהשגה.
- 26 למעשה, ניתן להתייחס לפעולת המשיב, בהחלטתו בהשגה מושא הערר דן, אף בדרך הבאה
27 שתביא לאותה תוצאה: העורר הוא שייחס בהצהרתו על העסקה משנת 2010 את כל שווי
28 הרכישה לחנות אחת מתוך השתיים.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 58771-02-20 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

- 1 משמע, כי בהצהרתו זו גילה העורר באופן מפורש את דעתו – ולצורך העניין אין חשיבות
2 לשאלה מדוע כך נהג - כי אין לייחס לחנות השנייה שווי רכישה כלשהו, שאחרת היה "מותיר"
3 מחצית משווי הרכישה לחנות השנייה, ולא "מנצל" את כולו בעסקת המכירה של החנות
4 הראשונה.
- 5 ואם כך הדבר, מה לו לעורר כי ילין על המשיב שהחליט לאמץ באופן מלא ושלם דרך זו שבה
6 בחר העורר לדווח על העסקה הראשונה!?
- 7 לפיכך, אין כל בסיס לטענות העורר בדבר פגיעה בסופיות השומה או פגיעה בעקרון .26
8 ההסתמכות, שכן שומת המס השבח של העסקה משנת 2010 – נותרה על כנה בלא כל שינוי,
9 ולמעשה, בשומתו של המשיב לעסקה משנת 2018 הוא אף חזר ונתן תוקף לשומה משנת 2010.
- 10 אינני מקבלת גם את טענות העורר כי השומה מושא הערר אינה אלא ניסיון מצד המשיב
11 "לעקוף" את דיני ההתיישנות ולערוך תיקון שומה בדיעבד. כפי שכבר הבהרתי, כל שעשה
12 המשיב בהחלטתו בהשגה הוא לקחת בחשבון את עיוות המס שנוצר, וזאת לצורך גביית מס
13 אמת בעסקה הנוכחית. דהיינו, החלטת המשיב מושא הערר ענינה העסקה הנוכחית ולא
14 העסקה מן העבר.
- 15 יודגש, כי אין כל פסול בהתחשבות בנתונים עובדתיים ובנסיבות, כשם שהיו במקרה דנן, גם .27
16 בשומות מאוחרות, במטרה לחתור להגשמת עקרון מס אמת ולהבטיח את עקרון רציפות
17 המס.
- 18 יפים לענייננו דברי כב' השופט רובינשטיין בפסק הדין בע"א 7759/07 רות כספי נ' מנהל מס
19 שבח מקרקעין נתניה (12.04.2010), בפסקה יח':
20
- 21 **"...אירועים מאוחרים שאינם עונים על ההגדרות הללו, לא יאפשרו את פתיחת**
22 **השומה, ובכך תישמר התכלית של יציבות המס. עם זאת, אירועים מאוחרים אלה**
23 **לא "ייעלמו" משיקוליהן של מרשויות המס כלא היו, אלא יקבלו ביטוי בהליכי**
24 **שומה נפרדים, בין אם מדובר באירועים העולים כדי אירוע מס נפרד - עסקה חדשה**
25 **- שימוסו בנפרד ... או בעובדות שיובאו בחשבון בבוא היום בחישוב המס הנוגע**
26 **לאותו נכס מקרקעין. כך במקרה דנן, נכון המשיב לראות בסכומים הנוספים**
27 **ששילמו המערערים הוצאות השבחה שיהיו מותרות לניכוי בשומה עתידית אשר**
28 **תיערך להם בעת מכירת הדירות. התחשבות זו בעובדות מאוחרות שאינן מאפשרות**
29 **פתיחת השומה, תבטיח את המטרה של גביית מס אמת, בכך שכל עובדה הנוגעת**
30 **לנכס תחושב בהתאם לאירוע המס המתאים לה, ולא "תאבד". בכך יש כדי להבטיח**
31 **גם את הוגנות המיסוי, אינטרס ציבורי אף הוא, באופן שלא יפגע מהותית הן**
32 **בנישום הן בקופת הציבור."**
- 33 על כן, אין בידי לקבל את טענת העורר ואינני מוצאת כי המשיב "עקף" את הדין או חרג
34 מסמכותו, וממילא לא נפגם במאום האינטרס של סופיות השומה, שכן שומת העסקה משנת
35 2010 נותרה בסופיותה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-58771 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

- 1 אוסיף גם ואציין, כי אילו המשיב אכן היה מבצע תיקון של שומת מס השבח בעסקת מכירת
2 החנות משנת 2010 – אין ספק כי השומה שהיתה יוצאת לעורר היתה גבוהה משמעותית בשל
3 תוספת ריבית והפרשי הצמדה שהיה מקום לחייבו בהם, שלא לומר שהיה מקום אף לחייבו
4 בקנס גירעון לכל הפחות לפי סעיף 95(א) לחוק.
- 5 יתר על כן, לא מצאתי אף כל ממש בטענות העורר לפגיעה באינטרס ההסתמכות שלו. ראשית,
6 בכתב הערר לא מצויה כל טענה של הסתמכות מצד העורר. גם בתצהיר העדות הראשית של
7 העורר לא נטענה כל טענה של הסתמכות. על כן, לא ברור כלל מניין הופיעה לפתע טענה
8 לפגיעה באינטרס ההסתמכות של העורר. שנית, ככל שהכוונה היא שהעורר הסתמך על כך
9 ששומת מס השבח בגין העסקה הראשונה משנת 2010 – לא תשונה, הרי שממילא לא היתה
10 כל פגיעה באינטרס ההסתמכות זה של העורר. שכן, כאמור לעיל, המשיב לא ביצע כל פעולה
11 ביחס לשומת מס השבח הנוגעת לעסקה משנת 2010.
- 12 ניתן אפוא לסכם ולומר כי הן עקרון סופיות השומה והן אינטרס ההסתמכות של העורר לא
13 נפגעו במאום, בשל הוצאת שומת מס השבח מושא הערר. יש להדגיש בנוסף, כי **ספק גדול**
14 **בעיניי אם יכול להתקיים בידי העורר אינטרס הסתמכות שדיווחו הרשלני והשגוי יאפשר**
15 **לו, בשנית, להתחמק מתשלום מס אמת כדין.**
- 16 העורר אף טען כי היו צריכות להידלק, כביכול, "נורות אדומות" אצל המשיב לאחר שהוגשה
17 לו ההצהרה השגויה ביחס לעסקה משנת 2010 ולפיכך יש למשיב "אשם תורם" לטעות.
18 לטענת העורר, המשיב צריך היה לבחון ולבדוק את אותה שומה, ובכלל זה אף לבדוק מה היה
19 שווי הרכישה של החנות, ולהתריע בפני העורר בזמן אמת על הטעות (פסקה 9 לתצהיר
20 העורר).
- 21 על בסיס אותה הנמקה שפורטה לעיל, סבורני כי אין גם כל רבותא בטענותיו אלו של העורר.
22 לטעמי, אין כל יסוד לטענת העורר כי יש להטיל על המשיב "אשם תורם" לטעותו של העורר.
23 **ראשית**, העורר הוא זה שעל כתפיו מוטל הנטל לדווח דיווח אמת ועל פי הדין. המשיב רשאי,
24 אך לא חייב, לבדוק את השומה העצמית של נישום (ראו הוראת סעיף 78(ב) לחוק), ואף ידוע
25 לכל כי משאבי המשיב אינם מאפשרים לו לבדוק את כל השומות המוגשות למשרדיו וכי חלק
26 מן השומות העצמיות עוברות ב"מסלול ירוק". על כן, בוודאי שאין לייחס "אשם תורם"
27 למשיב, אך בשל כך שלא גילה את הטעות של העורר.
- 28 **שנית ועיקר** – שעה שהמשיב לא טיפל כלל בשומת מס השבח של העסקה משנת 2010, ממילא
29 אף אילו סברתי כי נפל פגם בהתנהלות המשיב בכך שלא גילה את טעותו של העורר ולא תיקן
30 את שומת מס השבח משנת 2010 – ואינני סבורה כך - אין בכך ולא כלום עם השומה הנוגעת
31 לעסקה השנייה משנת 2018.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 20-02-58771 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

סוף דבר:

- 1
- 2 33. לאור כל האמור לעיל, אציע לחבריי לדחות את הערר ולקבוע כי החלטת המשיב בהשגה
- 3 תעמוד בעינה ושווי הרכישה שייקבע בגין מכירת מחצית החנות השנייה יועמד על 0.01 ₪.
- 4 עוד אציע לחבריי לחייב את העורר בהוצאות המשיב ובשכר טרחת עורך דינו בסך כולל של
- 5 50,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק
- 6 מהיום ועד התשלום המלא בפועל. לטעמי, יש מקום לפסוק הוצאות על הצד הגבוה במקרה
- 7 דנן, לאור התנהלות העורר, לאור העובדה כי לא היתה בפי העורר כל טענה עניינית ובעיקר
- 8 בשל כך שהטענות שהועלו על ידי העורר אינן עולות בקנה אחד עם עקרונות של הגינות ותום
- 9 לב.

ע"ד אהובה סימון – חברת וועדה:

- 10
- 11 אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה על כל חלקיו ואף בסוגיית הוצאות
- 12 המשפט.
- 13 אבקש להוסיף ולחדד, כי גם אילו היה ממש כלשהו בטענות העורר בדבר עקרון ההסתמכות
- 14 וסופיות הדיון - ואין בהן ממש כפי שהובהר לעיל - הרי אין עקרונות אלה גוברים על עקרון
- 15 רציפות המס.
- 16 רציפות המס נסמכת על נתונים ספציפיים של הנכס ועסקאות קודמות שבוצעו בו, בין שנשאו
- 17 בחבות מס ובין שהופטרו ממנו. לפיכך, לא ניתן לסטות ולשנות נתונים, מכל הבא ליד לפי
- 18 חפצו של נישום זה או אחר. לעומת זאת, עקרון ההסתמכות וסופיות הדיון דורשים
- 19 התייחסות מידתית.
- 20 במקרה זה, בו היה על העורר להתחייב במס הן בעסקה הראשונה (משנת 2010), והן בשניה
- 21 (משנת 2018), ובפועל הוא דורש להיות מופטר ממס בשתייהן - בהסתמך על מידע שגוי שנמסר
- 22 בשמו מלכתחילה - לא תוכל להשמע מפיו טענת הסתמכות או טענת סופיות הדיון, בכל
- 23 מקרה.
- 24 לעמדתי, יש מידה רבה של העזה בכך שהעורר מבקש להיות מתוגמל בפטור ממס שאינו זכאי
- 25 לו עפ"י החוק, כשההצדקה לכך בעיניו נשענת על נתונים שגויים שהוא עצמו מסר למשיב.

26

27



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 58771-02-20 מזרחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין - חיפה

1 **אברהם שרם, חבר וועדה:** אני מסכים ומצטרף לפסק דינה של יו"ר הוועדה על כל חלקיו לרבות בעניין
2 הוצאות המשפט.

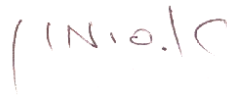
3
4 **לפיכך, הערר נדחה והעורר יישא בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 50,000 ₪ כאמור לעיל.**

5
6
7 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

8
9
10 ניתן היום, י"ד אדר ב' תשפ"ב, 17 מרץ 2022, בהעדר הצדדים.

11
12
13


אבי שרם
חבר ועדה



אהובה סימון, עו"ד
חברת ועדה



אורית וינשטיין, שופטת
יו"ר הוועדה

14
15
16
17

