



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

העוררת: יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יואב ציוני

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים
ע"י ב"כ עו"ד מאור סבג מפרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)

2

3

החלטה

4

5 לפני בקשה של מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: "המנהל" או "המשיב") לסילוק על הסף של הערר
6 שהוגש מטעם יעולה השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ (להלן: "העוררת" או "יעולה") על החלטתו מיום
7 14.11.2016 בהשגה על שומת מיסוי מקרקעין (להלן: "השומה").

8

רקע והליכים קודמים

9 1. יעולה היא חברה שעיסוקה בתחום הנדל"ן. ביום 2.9.1996 מכרה יעולה את זכויותיה
10 במקרקעין בגוש 63648, חלקה 101 בשטח כולל של כ- 750 דונם באזור מודיעין עילית (להלן:
11 "המקרקעין") לחברת ציפחה אינטרנשיונל 1994 (להלן: "ציפחה" או "הרוכשת"). יעולה לא הגישה
12 למנהל הצהרה על העסקה האמורה. ביום 24.10.2012 ערך המשיב ליעולה ולציפחה שומת מס שבח
13 ומס רכישה לפי מיטב השפיטה, במסגרתן נקבע שווי המכירה של המקרקעין על דרך האומדנה על סך
14 של כ-41 מיליון ₪. העוררת חויבה בתשלום קרן מס שבח בסך 15,075,744 ₪ וציפחה חויבה במס
15 רכישה המתחייב מקביעת אותו שווי. בעוד ציפחה הגישה השגה על שומת מס הרכישה, בחרה יעולה
16 שלא להשיג על אותה שומה.

17 2. לאחר שהשגתה של ציפחה נדחתה על ידי המנהל, הוגש על ידה ערר לוועדת הערר שליד בית
18 משפט זה. במסגרת הליך הערר נחתם הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין, ובמסגרתו הוסכם כי
19 שווי העסקה יעמוד על סך של 10,837,368 ₪, לאחר שציפחה הוכיחה שזה הסכום שהיא שילמה
20 ליעולה בתמורה לרכישת הזכויות. בעקבות פסק דין זה, עשה המשיב שימוש בסמכותו מכוח סעיף 85
21 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ב – 1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין"),



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

וביום 21.1.2016 תיקן את השומה שהוצאה ליעולה, קבע את שווי התמורה בהתאם לפסק הדין שניתן בהליך מול ציפחה. בשומה המתוקנת נקבע כי סכום קרן מס השבח יעמוד על סך של 3,901,446 ₪. הודעה על הוצאה השומה המתוקנת, נמסרה ליעולה, למייצגה ולבעל מניותיה.

3. ביום 12.4.2016 הגישה העוררת, באמצעות ב"כ עו"ד טאקו, השגה על השומה המתוקנת ובמסגרתה טענה כי העסקה דווחה כדין למס הכנסה ושהיא מוסתה על הרווחים בגינה שם, כך שהיא פטורה מתשלום מס שבה לפי סעיף 50 לחוק. להלן חלקים רלוונטיים מההשגה:

1. "בשנת 1996 נחתמה עסקה למכירת חלקה 101 בגוש 63648 ממרשתי לחברת ציפחה אינטרנשיונל.
2. מרשתי דיווחה על העסקה לרשויות המס, וכחברה שעיסוקה היה בתחום הנדל"ן, חויבה במס כדין על ידי פקיד השומה.
3. המנהל מתבקש לפטור את מרשתי ממס שבח בגין המכירה הנ"ל וזאת בהתאם לסעיף 50 לחוק מיסוי מקרקעין.
4. מרשתי כאמור, הנה חברה שכל עיסוקה אותה עת היה בתחום הנדל"ן והיא נשומה בגין מכירותיה אצל פקיד השומה, כאשר הרווח חושב כרווח פירותי של החברה. משכך פטורה מרשתי ממס שבח בהתאם לאמור בסעיף 50(א) לחוק.
5. מרשתי טען כי הוגש דיווח לרשויות המס בגין העסקה וכי היא כללה בדוחותיה השתיים התקבולים ממכירה זו ושילמה את המס המגיע ממנה לרשות המיסים בגין המכירה. לפיכך, כל חיוב מס בגין עסקה זו על ידי מנהל מיסוי מקרקעין יהווה מיסוי כפול של המכירה.
6. מאז המכירה ועד היום חלפו למעלה מ- 20 שנים. מרשתי מנסה לאתר את המסמכים בגין המכירה באמצעות רו"ח מטעמה ובאמצעות הח"מ. ההשגה מוגשת בשלב זה באופן תמציתי, ותושלם עם קבלת מסמכים."

4. לאחר שהתקיימו דיונים בהשגה, הגיע המנהל למסקנה כי יעולה שילמה מס בגין חלק מסוים מהתמורה שקיבלה בעסקה בסך 2,891,659 ₪ וכי על יתרת התמורה לא שולם מס. בהתאם לכך, בהחלטתו מיום 14.11.2016 בהשגה על השומה, הודיע המנהל ליעולה על קבלת השגתה באופן חלקי וקבע שהיא חייבת לשלם מס שבח על חלק מהתמורה שבגינה לא שילמה מס רווח הון, כלומר על סך של 7,521,585 ₪ שהמס בגינו עומד על 2,860,449 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

5. משנמנעה יעולה מתשלום המס הנובע מהשומה לאחר שזו הפכה סופית ומאחר שפעולות גביה בהם נקט המנהל לא הועילו, הודיע המנהל ליעולה ביום 16.2.2017 כי החליט לפעול לגביית המס בנסיבות מיוחדות בהתאם לסעיף 95א לחוק, כך שהמס ייגבה מבעלי המניות. ביום 26.3.2017 השיגו בעלי המניות על החלטת המשיב ובמקביל פנתה יעולה לבית משפט זה, בהליך שבכותרת, בבקשה להארכת המועד להגשת הערר על השומה מיום 14.11.2016. ביום 22.5.2017 ניתנה החלטה של בית משפט זה (כב' השופט משה יועד הכהן) הדוחה את בקשת העוררת להארכת המועד.

6. על החלטה לדחות את בקשת העוררת להארכת המועד להגשת הערר על השומה, הגישה יעולה ערעור לבית המשפט העליון. בפסק דין שניתן בערעור ביום 24.12.2018 קיבל בית המשפט העליון את הערעור והחזיר את התיק לבית משפט זה לשמיעת הערר על השומה. במסגרת פסק דינו, מנה בית המשפט העליון את הסיבות שהביאו אותו להאריך את המועד להגשת הערר:

"בהינתן העובדה כי העסקה מושא דיוננו נעשתה בשנת 1996, לפני למעלה מעשים שנה; בהינתן העובדה שבגין העסקה שולם מס רווח הון; בהינתן שמתנהל הליך מקביל לפי סעיף 95א לחוק מיסוי מקרקעין...; בהינתן שסכום הקנסות לבדן עומד על כ- 20 מיליון ₪; בהינתן שהשומה הופחתה לרוכשת ב- 30 מיליון ₪; בהינתן שעל פי השומה הנוכחית אין התחשבות בשווי הרכישה (ולא נעלמה מעינינו כי קיימת מחלוקת אם טענה זו הועלתה בהשגה) – אנו סבורים כי ניתן להכיר בכל אלה כ"טעם מיוחד" להארכת מועד להגשת ערר."
(ע"א 4876/17 חברת יעולה השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (24.12.2018)).

7. להשלמת התמונה אציין כי ביחס להשגה של בעלי המניות על גביית חוב העוררת מהם, ניתנה ביום 14.8.2017 החלטה של המשיב הדוחה את ההשגה. גם על החלטה זו הוגש ערר לבית משפט זה (ו"ע 17-09-9612). ביום 13.2.18 הוחלט לבטל את יחוס החוב לעוררת 2 (רעייתו של העורר). הדיון בשני התיקים אוחד בהחלטתי מיום 21.11.2019.

עיקר הטענות בערר על השומה

8. במסגרת הערר על השומה טענה העוררת כי העסקה נשוא השומה אינה עסקה למכירת זכות במקרקעין, כי אם מכירת זכויות "הרשאה לתכנון". מדובר לטענתה בעסקה למכירות זכויות "הרשאה לתכנון" מול מינהל מקרקעי ישראל מיעולה לציפחה באמצעות "הקן לגאולת הקרקע" שהוא גוף נאמנות שהיה נאמן של החברה לצורכי העסקה משום שמדובר בעסקה בשטחים. בפי העוררת טענות נוספות כדלקמן: השומה הוצאה כעשרים שנה לאחר ביצוע העסקה, בשיהוי ניכר;



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 העסקה התיישנה ולא ניתן להוציא בגינה שומה בשנת 2016; העסקה דווחה למס הכנסה; המשיב גרם
- 2 לעוררת נזק ראייתי חמור; נוכח הזמן הרב שעבר מאז העסקה, לא ניתן היה להשיג אישור לפי סעיף
- 3 50. לחילופין, טענה העוררת כי נפלו בשומה טעויות מהותיות המחייבות תיקונים משמעותיים בה.
- 4 9. המשיב טען מנגד כי העוררת לא הגישה הצהרה ביחס למכירת הזכויות במקרקעין על אף
- 5 החובה הקבועה בחוק; כל הטענות שלא הועלו בהשגה שהוגשה מטעם העוררת דינן דחיה; הזכות
- 6 שנמכרה מהעוררת לציפחה היא זכות במקרקעין ואין מקום להעלאת כל טענה אחרת. לגופו של עניין,
- 7 טען המשיב כי הראיות מלמדות כי העסקה בין העוררת לציפחה היא עסקה של מכירת זכות
- 8 במקרקעין; טענות ההתיישנות והשיהוי לא הועלו על ידי העוררת בהזדמנות הראשונה, לכן דינן
- 9 דחיה; העוררת לא הוכיחה את יסודות טענת השיהוי; העוררת לא הוכיחה שהיא שילמה את המס
- 10 המוטל על העסקה במסגרת דיווחיה למס הכנסה; העוררת היא סרבנית מס שעומדים לחובתה חובות
- 11 נוספים במיסוי מקרקעין שלא שולמו.

12 עיקר הטענות בבקשה לסילוק הערר על הסף

- 13 10. המשיב טען כי בשלב ההשגה, שלב בו הייתה העוררת מיוצגת, היא העלתה מול המנהל טענה
- 14 אחת בלבד: מאחר וכל עיסוקה של העוררת בתחום הנדל"ן, הרווח מהמכירה דווח למס הכנסה כרווח
- 15 פירוטי, לכן, העסקה פטורה ממס שבח בהתאם לקבוע בסעיף 50(א) לחוק.
- 16 11. לטענת המשיב, לעומת טענתה בהשגה, שינתה העוררת בערר נשוא דיון זה את טענותיה
- 17 בצורה קיצונית, הוסיפה טענות נוספות שלא בא זכרן בשלב ההשגה והציגה מסמכים שלא הוצגו בפני
- 18 המנהל. כך, למשל, טענת העוררת לפיה העסקה אינה עסקה במקרקעין, אלא עסקה במכירת זכויות
- 19 תכנון, וטענותיה בעניין ההתיישנות, השיהוי והנזק הראייתי, הן טענות שלא נטענו בשלב ההשגה.
- 20 העוררת יכלה להעלות את טענותיה בפני המנהל בשלב ההשגה ומשלא עשתה כן היא מנועה מלהעלות
- 21 טענות אלה בשלב הערר. המשיב טען עוד כי העוררת לא הציגה טעם למחדל שלה שלא להציג את
- 22 טענותיה בפני המנהל כבר בשלב ההשגה.
- 23 12. המשיב הוסיף כי סילוק הערר על הסף לא ימנע שומת אמת, שכן עמדת המשיב לפיה העסקה
- 24 מגלמת מכירת זכות במקרקעין, היא העמדה שנטענה על ידי העוררת בשלב ההשגה, מה גם שהמשיב
- 25 תיקן את השומה והפחית את שווי הרכישה ובהמשך גם ערך בדיקה נוספת של טענות העוררת והתברר
- 26 לו כי אין ממש בהן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

13. בתשובה לתגובה שהוגשה על ידי המשיב, כתב המשיב כי לפניו משורת הדין ומבלי שהדבר יהווה הסכמה בתיקים אחרים, הוא מסכים כי הערר לא יסולק על הסף אך יתנהל על סמך הטענות העובדתיות שעלו בכתב ההשגה בלבד, לפיהן מדובר במכירת זכות במקרקעין.
14. העוררת טוענת כי העלאת טענה חדשה בערר לא יכולה להיות טעם למחיקת הערר על הסף. היא ציינה עוד שעל פי ההלכה הנוהגת, על בית המשפט להימנע ככל יכולתו מנקיטה בצעד הדרסטי של מחיקת תובענה או ערר על הסף, במיוחד עת מדובר בערעור מס על שומה של מיליוני שקלים חדשים, אליה התווספו קנסות של עשרות מיליונים וכאשר המשיב מתכוון לייחס במקביל את אותו חוב לבעל המניות של העוררת באופן אישי.
15. בנוסף, הפנתה העוררת לדברי עו"ד שי טאקו, מי שייצג אותה בשלב ההשגה. עו"ד טאקו כתב בהשגה כך: "מאז המכירה ועד היום חלפו למעלה מ-20 שנים. מרשתי מנסה לאתר את המסמכים בגין המכירה באמצעות רו"ח מטעמה ובאמצעות הח"מ. ההשגה מוגשת בשלב זה באופן תמציתי ותושלם עם קבלת המסמכים". משמע, טוענת העוררת, הטיעון בהשגה לא היה טיעון מלא בשל חלופ הזמן והחוסר במסמכים. בעניין זה טוענת העוררת שהשיהוי בהוצאת השומה, הוא שגרם לנזק ראייתי לעוררת שהביא לכך שהטיעונים בהשגה לא היו שלמים. העובדה שעורך הדין טאקו לא טען את הטענה המשפטית הנכונה נבעה מכך שהוא נקלע לדיון בעסקה מלפני 20 שנה, מבלי שהיו לו באותה עת המסמכים הרלוונטיים. לפיכך, בהיעדר מסמכים, טען עו"ד טאקו טענה משפטית שמהווה ברירת מחדל נפוצה. העוררת הוסיפה כי הייצוג של עו"ד טאקו לעוררת היה אגבי וכי האחרון "נשאב" לייצוג זה לבקשת המשיב. היא מציינת עוד כי הדיונים בעניינה של העוררת היו שטחיים לא ממצים וזאת לאור הזמן שחלף והיעדר המסמכים.
16. העוררת טוענת כי מדובר בתקבולי מכירה שדווחו למס הכנסה מזה עשרות שנים ושהשומות בגין נסגרו. ביחס לשנת המס הרלוונטית, שנת 1996, טוענת העוררת, כי שנה זו הסתיימה בהסכם שומה. בנסיבות אלו, מס שבח מנוע מלהוציא שומה בגין שנים אלו. העוררת טוענת כי הסכם השומה מול מס הכנסה יצר הסתמכות אצל העוררת ובעליה כי אכן מדובר במכירה שאינה חייבת בדיווח במס שבח.
17. העוררת הוסיפה כי מתקיימים בענייננו כשלים חמורים בעריכת השומה שמחייבים ניהול הליך: התיישנות השומה או לכל הפחות השיהוי הניכר בעריכתה; ההכנסות של העוררת דווחו לפקיד השומה ונערכו בגין הסכמי שומה; המשיב לא לקח בחשבון, לצורך עריכת השומה, את שווי רכישת המקרקעין והוצאות שהוצאו בגין מכירת המקרקעין.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

18. העוררת טוענת עוד כי סוגית המחיקה על הסף כבר הוכרעה על ידי בית המשפט העליון שסבר שיש לאפשר ניהול תיק זה.

19. לבסוף, העוררת טוענת כי קיימים סיכויים גבוהים שהטענה כי מדובר בזכות שאינה זכות במקרקעין תתקבל על ידי בית משפט זה.

דיון והכרעה

20. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים הגעתי למסקנה כי יש לדחות את הבקשה. אכן, הכלל שנקבע בערעורי מס הוא שעל המשיג על שומת מס להעלות את כל טענותיו במסגרת השגתו וכי גדר המחלוקת בערר המס תהיה מוגבלת לגדר המחלוקת כפי שהוגדרה בהשגה על השומה. לכך התייחסתי בפסק הדין בעניין ע"מ (י-ם) 22202-08-15 מוחמד סלהב נ' פקיד שומה ירושלים 2 (14.11.2019) פסקה 29. כלל זה עוגן היטב בפסיקת בתי המשפט השונים לאורך השנים.

21. כך, למשל, נקבע בפסק הדין עמ"ה (מחוזי ת"א) 68/93 מיקרוקול נ' פקיד שומה (31.12.1993):

"אכן, לפי סעיף 153 לפקודה, הוענקה רשות הערעור לאותו נישום "שרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה". וכלום יכול "קיפוח" זה להתייחס להחלטה שנתקבלה מבלי ש"המקופח" הציג טענותיו במלואן בפני המחליט? ... שהרי, בית המשפט היושב לדין בערעור מס הכנסה, כמו ועדת הערר הנ"ל, אינו אמור לשמש "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה. תפקידו כאמור לבחון את טיב השומה, ואת הבסיס שעליו הוצבה לאור הטענות שהובאו על ידי הנישום, ולהחליט מה ייעשה בה, קרי, אם "יאשר, יפחית, יגדיל, או יבטל את השומה וכו'". הכל, על בסיס הדיונים שנתקיימו בפניו ובפני פקיד השומה, ועל בסיס הטיעונים שהוצגו לו במהלך דיון זה. 5129371 הצגת טענות עובדתיות חדשים, שלא עמדו בפני פקיד השומה עובר להוצאת השומה, אינה מתיישבת עם מטרת ההליך כולו." (בעניין זה ראה גם: ע"מ (מחוזי תל אביב-יפו) 1130-07 תהודה השקעות וניהול בע"מ נ' פקיד שומה דן (21.03.2013) פסקה 73.)

22. יחד עם זאת, עמדת הפסיקה היא, שלצד הכלל לפיו גדר המחלוקת בערעור המס היא זו שנקבעה בהשגה על השומה, יתכנו מקרים חריגים בהם יותר לנישום להעלות בפני ערכאת הערעור טענות חדשות ויותר לו אף להציג ראיות חדשות. ברע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (02.04.2015) נקבע כי יתכנו מקרים בהם יורשה לצדדים להעלות בפני ערכאת הערעור טענות חדשות, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה. ביחס לשאלה מהם הטענות



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

והראיות החדשות שניתן להגיש בהליך הערעור ובאיזה שלב, נקבע שהיא תהא נתונה להכרעתו של בית המשפט המחוזי שיתן לה תשובה לאחר שהפעיל שיקול דעת מדוד ושכל ישר בהתחשב בנסיבות כל מקרה ומקרה. בית המשפט העליון קבע כך :

"אנו מקבלים את הצהרת המשיב – כפי שהיא עולה מתגובתו לבקשה שלפנינו – לפיה עמדת המשיב היתה מאז ומעולם שהצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות לשם בירור מס אמת, בכפוף לכך שאפשרות זו לא תנוצל לרעה, בנתון לשיקול דעת הערכאה הדיונית, וכי טענות המבקשת בעניין שלפנינו אינן אלא "התפרצות לדלת פתוחה". ואכן, בית משפט זה פסק זה מכבר כי בדונו בערעור מס, יושב בית המשפט המחוזי לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין כבערעור אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהא שומת אמת (ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686).

ואולם, יובהר, אין בהלכה זו כדי לאפשר לנישום העלאת טענות חדשות ללא כל מגבלה לפני בית המשפט המחוזי. השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע ובאיזה שלב, מונחת לפתחו של בית המשפט המחוזי, והוא אמור להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה."

23. על הלכה זו חזר בית המשפט העליון ברע"א 777/14 יורם ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (06.03.2014). נקבע כי יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תקבל ראיות חדשות גם בהליך הערעור. שם נקבע כך :

"בידוע, כי על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור. כפי שציין בית המשפט המחוזי בהחלטתו, "כבר נאמר לא אחת שבית המשפט אינו קובע שומות DE NOVO והדברים ידועים". אמנם יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם ענייננו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך "מקצה שיפורים" (השוו ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ אשדוד, פס' 41 (5.7.2011)). לא מצאתי הסבר מניח את הדעת לכך שחוות הדעת לא הוגשה קודם, בשלבי השומה, כאשר לא הייתה למבקשים מניעה של ממש מלעשות להגשתה באותו מועד."



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

24. ביטוי להגמשת הכלל ביחס לטענות וראיות חדשות בשלב הערעור נמצא גם בפסיקת בתי המשפט המחוזיים. כך למשל, בעמ"ה (מחוזי י-ם) 604/02 שלמה דדון נ' פקיד שומה ירושלים (14.04.2004) בפסקה 14 נקבע:

"אינני סבור שיש מקום לקביעת כלל נוקשה, לפיו לעולם לא יוכל נישום להעלות, לראשונה בערעור, טענה עובדתית שלא עלתה, לא במישרין ולא מכללא, בעת הדיונים בשומה, אך אין ספק שמדובר באפשרות השמורה למקרים יוצאי דופן. הכלל הבסיסי הוא, שהדיון בערעור מס הכנסה, אף כי אינו מוגבל לשאלות משפטיות בלבד וכולל גם שמיעת ראיות, אינו בגדר דיון בערכאה ראשונה"

25. כך גם נקבע בעמ"ה (מחוזי י-ם) 7051/03 אהרון קלצקין נ' פקיד שומה 1 ירושלים (15.11.2004):

"הטעם השני לעמדתי השונה יסודו בקושי להישען על ההלכה האומרת שאין מעלים טענות חדשות בערעור, הנובע מכך שהתשובה לשאלת מתן האפשרות להעלות טענות חדשות בערעור אינה ברורה וחד-משמעית. מקובל לומר כי בית המשפט היושב לדין בערעור מס הכנסה אינו מהווה "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה וכי עליו לבחון את השומה על בסיס הדיונים שהתקיימו כבר בפני פקיד השומה. לנוכח העיקרון לפיו הליך הערעור אינו הליך "בראשיתי" נפסק, כי נישום אינו רשאי להעלות, לראשונה בערעור, טענה עובדתית שלא נטענה בהשגה, זאת להבדיל מטענה משפטית. ... מאידך, ניתן למצוא בפסיקה בסיס מוצק גם לדעה כי ערעור המס אינו ככל ערעור, שכן בית המשפט משמש בפועל כערכאה ראשונה, ומכך ניתן להסיק לכאורה כי יש לאפשר העלאת טענות חדשות בערעור ... גם מנקודת המוצא של הגישה שאינה רואה בערעור המס הליך בראשיתי, מסתמנת בפסיקה מגמה של הגמשה במתן אפשרות להעלות טענות חדשות בערעור (ראו מאמרו של ד. נייגר "על נימוקי שומה הסותרים חזיתית את השומה ועל סוגיות אחרות הנגזרות מכך" מיסים יח/1 (פברואר 2004) א-96) ... גישה זו ננקטה גם כאשר דובר בטענה חדשה של רשויות המס ... לשיטתי העמדה הראויה בשאלה האמורה היא עמדה גמישה, המאפשרת במקרים המתאימים ובעיקר למניעת קיפוח הנישום, שמיעת טענות חדשות בערעור."



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

26. לאחרונה הגיעה הסוגיה פעם נוספת לבית המשפט העליון ברע"א 7034/19 אמיר יהושוע ואח' נ' פ"ש ירושלים (31.12.19). בית המשפט העליון עמד בפסק דינו על כך כי בשונה מערעור אזרחי רגיל, בית המשפט המחוזי בדונו בערעור מס יושב לא רק כמכריע בסכסוך בין שני בעלי דין, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהשומה תהיה שומת אמת (פסקה 15). הסוגיה סוכמה על ידו בדברים הבאים:

"לאור כך, נקבע כי הצדדים לערעור מס רשאים להעלות לפני בית המשפט טענות חדשות אשר לא נטענו בשלבים מוקדמים יותר של הליך השומה או שנטענו באופן חלקי בלבד, לשם בירור מס אמת, בכפוף לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי ובלבד שאפשרות זו לא תנוצל לרעה (ראו: רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015); עניין ינקו, בפסקה 28. וראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 94/96 בנאסולי נ' פקיד שומה נתניה (10.12.1996); עמ"ה (מחוזי י-ם) 514/01 ועקנין נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 4 (12.1.2003)). כן נקבע כי השיקולים שינחו את בית המשפט בבואו להפעיל סמכות זו הם כי לא ייגרם נזק דיוני לצד שכנגד; לא תיפגע היעילות הדיונית; וכן לא יפגעו תוקפו וחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס (עניין ינקו, בפסקה 28)".

27. בחינה של נסיבות המקרה בו עסקינן מובילה למסקנה כי ענייננו נמנה עם אותם מקרים חריגים בהם ראוי להתיר לעוררת להעלות את טענותיה המלאות במסגרת הליך הערר. למסקנה זו אני מגיע נוכח מספר נסיבות העולות מתוך תיק זה כפי שיפורטו להלן. בנסיבות מקרה זה איני סבור כי יש במתן האפשרות לעוררת להשמיע את טענותיה כדי להסב למשיב נזק דיוני או לפגוע ביעילות הדיונית.

28. ראשית, עסקינן בשומה בגין עסקה משנת 1996 כאשר מעליה מרחפות טענות משמעותיות של התיישנות ושל שיהוי. בעוד שהעסקה נחתמה בשנת 1996, המשיב מצא לנכון להוציא את השומה בשנת 2012, כלומר, 16 שנה לאחר העסקה. השיהוי הניכר ממנו סובלת השומה מחייב התנהלות זהירה ומחייב כי הערר יוכרע על בסיס דיון ענייני ולא על סמך טיעונים פורמליסטים.

29. שנית, עסקינן בשומה על סכום נכבד. המשיב העמיד את סכום העסקה על 7,521,585 ₪ והמס בגינה עומד על 2,860,449 ₪. אם לוקחים בחשבון את הזמן הרב שעבר מאז אותה שומה עד היום, יוצא שלסכום זה התווספו סכומים משמעותיים בגין ריבית והצמדה ובגין קנסות, והכל בגין עסקה משנת 1996 שהשומה בגינה יצאה רק בשנת 2012. בית המשפט העליון אף ציין בפסק דינו מיום



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

24.12.18 את העובדה שסכום הקנסות לבדן עומד על כ- 20 מיליון ₪ כנסיבה רלבנטית לקבלת הערעור מטעם העוררת (בכל הנוגע להארכת המועד להגשת הערר).

30. שלישית, אין להתעלם מפסק דינו של בית המשפט העליון מיום 24.12.18 בו התקבל הערעור והוארך המועד להגשת ערר זה, תוך שבית המשפט ציין כי על פי השומה הנוכחית אין התחשבות בשווי הרכישה, מבלי שנעלמה מעיניו כי קיימת מחלוקת אם טענה זו הועלתה בהשגה. במלים אחרות, בית המשפט העליון סבר כי בפי העוררת טענות כבדות משקל שראוי לבררן במסגרת הערר.

31. רביעית, יש לקחת בחשבון את אמירת המייצג של העוררת בשלב ההשגה, בה כזכור הוא כתב: "מאז המכירה ועד היום חלפו למעלה מ- 20 שנים. מרשתי מנסה לאתר את המסמכים בגין המכירה באמצעות רו"ח מטעמה ובאמצעות הח"מ. ההשגה מוגשת בשלב זה באופן תמציתי, ותושלם עם קבלת מסמכים". כלומר, כבר בשלב ההשגה, הודיעה העוררת למשיב כי ההשגה מוגשת באופן תמציתי וכי היא תושלם עם קבלת מסמכים נוספים. העוררת הוסיפה עוד כי בשל חלוף הזמן הניכר, היא מנסה לאתר מסמכים המתייחסים למכירה. משמעות הדבר היא כי המשיב ידע כבר בשלב ההשגה כי הטיעונים בהשגה הם חלקיים בלבד. משום כך, אין בדחיית הבקשה משום פגיעה בתוקפו ובחשיבותו של הליך ההשגה על שומת המס. על אף שהמשיג חייב לכלול בדרך כלל בהשגתו את כלל טענותיו, יש במקרה זה ליתן משקל לטענת העוררת לפיה בשל חלוף הזמן הרב, היא לא הצליחה לאתר, בזמן הגשת ההשגה, את כלל המסמכים הרלוונטיים להשגה.

32. חמישית, לאמור יש להוסיף את ההשפעה של השומה על בעל המניות. כזכור, המשיב מנסה לגבות את המס המתחייב מהשומה מבעל המניות של העוררת, כך שהשפעות הליך זה עשויות להיות מרחיקות לכת כלפי צד ג', שעל אף קירבתו לעוררת, עדיין מן הראוי לאפשר לו את יומו בבית המשפט.

33. שישית, כאמור לעיל, השאיפה של בית המשפט בערעור מס היא להגיע לשומת אמת המשקפת את העובדות ואת הדין. שיקול זה מטה גם הוא את הכף לכיוון אי מחיקת הערר ושמיעת הטענות המלאות של העוררת, אף שלא נטענו בהשגה.

סוף דבר

34. נוכח כל האמור לעיל, הבקשה נדחית.

לאור הנסיבות החריגות, אין צו להוצאות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

09 פברואר 2020

ו"ע 17-04-13485 יעולה - השקעות ומסחר בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין

ו"ע 17-09-9612 עינב ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים

- 1 35. על העוררת וכן על בעל המניות (העורר בו"ע 17-09-9612) להגיש תצהירי עדות ראשית עד
2 ליום 30.4.20. על המשיב להגיש תצהירי עדות ראשית מטעמו עד ליום 14.6.20. נקבע לקדם משפט
3 מסכם ליום 7.7.20 בשעה 09:30.

- 4 המזכירות תשלח העתק ההחלטה לבאי כוח הצדדים.

- 5 ניתן לפרסם החלטה זו.

- 6 ניתנה היום, י"ד שבט תש"פ, 09 פברואר 2020, בהעדר הצדדים.

7

8

ד"ר

אביגדור דורות, שופט

9