



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אוקטובר 2019

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

עינת זליכוב

ע"י ב"כ עו"ד עמיחי פרי

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 3

ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

החלטה

1. ביום 8.11.2018 ניתן פסק דין בהליך זה (וביום 24.12.2018 נחתם נוסח פסק הדין המותר לפרסום ברבים).
 2. ביום 4.8.2019 הגישה המערערת בקשה למתן "הבהרה לצורך יישום פסק הדין". בבקשה זו סופר כי מאז מתן פסק הדין התקיימו מגעים בין הצדדים בנוגע לביצוע המעשי של ההוראות והקביעות הכלולות בפסק הדין, אולם נותרו שני נושאים לגביהם הצדדים חלוקים. המערערת מבקשת מבית המשפט להכריע בשני נושאים אלה במסגרת "הבהרה לצורך יישום" של פסק דינו.
 3. כידוע, הכלל הוא כי משחתם שופט על פסק דינו תמה מלאכתו השיפוטית בקשר להליך שהוא בפניו ולמעשה פוקעת סמכותו להמשיך ולדון בו (עקרון "גמר המלאכה").
- לכלל זה תכליות חשובות הן במישור הסכסוך הפרטני בין הצדדים המתדיינים והן במישור הציבורי הרחב יותר (וראו למשל רע"א 7711/06 המכללה המשותפת בע"מ נ' שרית מנדל, מיום 18.1.2007, פסקה ה(2) להחלטת כבוד השופט רובינשטיין כתוארו אז והאסמכתאות המובאות שם). באשר למתדיינים, העקרון האמור תורם לסופיות ולוודאות – ניתן לדעת כי בעת חתימת פסק הדין נאמרה "המילה האחרונה" על ידי הערכאה השיפוטית וכי הקביעה השיפוטית מגובשת ומבוטאת בתוכן פסק הדין ורק בו. באשר לציבור כולו, העקרון תורם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אוקטובר 2019

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

להפניית המשאבים השיפוטיים לתיקים אחרים הממתינים לתשומת לב השופט, אשר לא יידרש לשוב ולעסוק בהליך שכבר מוצה.

4. לכלל הנ"ל חריגים מעטים ומצומצמים. אחד מעוגן בסעיף 81 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984. סעיף זה עוסק ב"תיקון טעות בפסק הדין". לעניין זה המונח "טעות" מוגדר כ"טעות לשון, טעות בחישוב, פליטת קולמוס, השמטה מקרית, הוספת דבר באקראי וכיוצא באלה".

חריג אחר, המבוסס על מנהג בתי המשפט והנתמך בספרות המקצועית, הוא מתן הבהרה לבקשת הצדדים לגבי אמירה בפסק הדין שמשמעותה איננה נהירה דיה וחוסר הבהירות מונע את יישום הפסק בעולם המעשה (ואף ניתן אולי למנות כחריג נוסף לכלל, והוא השלמה של התייחסות - שהייתה חסרה בפסק הדין - לסוגיה מהותית אשר במסגרת ההליך הועלתה במפורש להכרעה על ידי הצדדים).

5. יחד עם האמור לעיל, אין לשכוח כי מתדיין הסבור כי נפלה בפסק דין שגגה או שהוא איננו ממצה כראוי את הדיון בסוגיות שהובאו בפני בית המשפט, יכול (בזכות או ברשות) להגיש ערעור עליו ולהביא את השגותיו בפני ערכאת הערעור.

ועוד נוסיף כי על פי פסיקת בית המשפט העליון, כאשר אין בסיס לבקש תיקון פסק הדין מן המותב אשר נתן אותו, קיימת אפשרות, בנסיבות המתאימות, של פנייה לבית משפט מוסמך בבקשה למתן פסק דין הצהרתי המפרש את תוכנו של פסק הדין הראשון (בג"ץ 6263/02 איתן קדם נ' חשב מינהל מקרקעי ישראל, מחוז ת"א, ניתן ביום 13.11.2002).

6. בהליך דנן לא הוגש כל ערעור על פסק הדין שניתן והוא הפך לחלוט.

7. בין יתר המסקנות והקביעות שנכללו בפסק הדין בערעור דנן, בחלק י"א לפסק הדין (סעיפים 131 עד 141) פסקתי כי יש לומר שאירוע המס ההוני התרחש במועד פטירת בעלה המנוח של המערערת בשלהי שנת 2009. בחלק י"ב לפסק הדין (סעיפים 142 עד 147) קבעתי כי יש לתת למערערת אפשרות (בכפוף לאמור שם) להוכיח עלות רכישה לזכויות שנמכרו.

8. כעת מבקשת המערערת כי בית המשפט "יבהיר" שני אלה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אוקטובר 2019

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

(א) כי בעקבות הפסיקה לפיה אירוע המס ההוני התרחש בשנת המס 2009, ניתן יהיה לקזז הפסדי הון שהיו אז בידי המערערת כנגד רווח ההון שנוצר ממכירת הזכויות מושא הערעור, חלף קיזוזם של אותם הפסדים כנגד רווחי הון **אחרים**, החייבים בשיעורי מס נמוכים יותר, כפי שנעשה קודם לכן;

(ב) כי לעניין הצמדת עלויות רכישת הזכויות למדד המחירים לצרכן, ה"מידוד" ייעשה ממועדו של כל תשלום שביצעו יוכח, החל מתאריך 1.1.1988 (לפי הנטען) ולא רק מיום 31.12.1988, שהוא יום הרכישה אשר נקבע בחלק י' לפסק הדין.

9. יובהר כי אין בפי המערערת טענה שנפלה טעות כלשהי בפסק הדין.

כמו כן, אין בפיה טיעון כי שני הנושאים הנ"ל הונחו בפני בית המשפט במהלך שמיעת הערעור וכי הוא נמנע מלדון בהם.

יתרה מזאת, בהעדר הסכמת המשיב, המועד ליישומו של סעיף 81 לחוק בתי המשפט (בהינתן עילה לשימוש בו) הרי חלף מזמן.

10. לדעתי דין הבקשה להידחות. החריגים המקובלים לעקרון סופיות פסק הדין אינם מתקיימים כאן. בית המשפט השתדל למצות בפסק הדין (המשתרע על פני חמישים וארבעה עמודים) את הדיון בכל הפלוגתאות שהועלו בפניו על ידי הצדדים (ובהתאם לכל החלופות המסועפות שהיו טמונות בעמדות הצדדים). שני הנושאים המועלים היום בצורת "בקשת הבהרה" לא נטענו ולא נדונו במסגרת הערעור וממילא גם לא בפסק הדין. הם עלו, כך מסופר בבקשה, **אגב דיונים בין הצדדים לאחר מתן פסק הדין**, כאשר ניסו הצדדים להסכים על תוצאות יישום הקביעות שבפסק הדין ועל סכומי המס המדוייקים הנגזרים מן הנפסק.

בית המשפט מוסמך וצריך לדון במחלוקת בין הצדדים כפי שזו הוגדרה על ידיהם במסגרת ההליך השיפוטי (וכפי שחודדה על ידי השופט במהלך שמיעת התיק). השופט איננו נדרש ללוות את הצדדים אף לאחר מתן פסק הדין ולהמשיך לשמש להם ליועץ או לבורר לשם יישוב ספיחי הסכסוך ביניהם או יישוב סכסוכים נוספים. הדברים נאמרים ביתר שאת לגבי ערעורי מס לנוכח העובדה שדרכי המתדיינים אינן מצטלבות בבית המשפט באופן חד פעמי או אקראי (כפי שלעתים קרובות יקרה בתיק אזרחי רגיל) אלא מתקיימת בין הנישום או העוסק לבין רשות המסים מערכת יחסים קבועה וארוכת טווח. והנה, משל משק כנפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אוקטובר 2019

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

הפרפר, לנאמר בפסק דין בתחום המס עשויות להיות השלכות משנה על מגוון היבטים הקשורים לתיק המס של האזרח, בין אם לגבי שנת המס שנדונה בהליך השיפוטי ובין אם לגבי שנות מס אחרות. אולם לגישתי אין זה מתפקידו או מסמכותו של השופט "להישאר בתמונה" לאחר מתן פסק דינו ולהביע את דעתו על אופן ההסדרה הנכון של כל השלכות המשנה האמורות (בכפוף כמובן לתחולתם של החריגים המנויים לעיל, אשר בהתקיימם ניתן להוסיף על הכתוב בפסק הדין המקורי).

11. נושא קיזוז הפסדי ההון בשנת 2009 לא הועלה בכתבי הטענות, לא הוזכר במהלך הדיונים, ולא הובאו לגביו כל ראיות. למיטב ידיעתי, המקום היחיד שהעניין הוזכר כלל הוא בסעיף 130 לסיכומי המערערת, אגב פירוט נימוקיה של המערערת מדוע אין לקבוע כי אירוע המס התרחש בשנת 2009, שם הוטעם כי:

"... קיים קושי, הן משפטי והן כלכלי, בחיוב ההכנסות בידי המערערת, בגין רווח הון בשנת 2009, ממכירת נכס על ידי אריאל, וזאת מעבר לטעמים שהובאו לעיל. כך לדוגמא, מתעורר קושי בדרך חישוב המס הלינארי, עולה שאלת קיזוז הפסדי הון שהיו בשנת 2009, ולא קוזזו, קיים קושי לייחוס עלויות שטרם נלקחו בחשבון לאור העמדות שהובעו עד כה לפיהן לא מדובר ברווח הון (הן עמדת המשיב והן עמדת המערערת), ועוד."

במצב עניינים זה, אין מקום ל"הבהרה" של דבר שלא נכתב בפסק הדין ואף לא היה צריך להיכתב.

12. באשר לעניין מידוד עלויות הרכישה (נושא אשר במבט ראשון, בהתחשב בסכום העלות המוזכר, ממילא מהווה "זוטות דברים"): עד סופו של המשפט המערערת לא ידעה לנקוב בכל סכום מדוייק ששולם בזמנו עבור זכויות המנוח בשותפות, לא כל שכן באיזה מועדים שולמו סכומים כאמור (ואף לא ננקב על ידיה תאריך מדוייק של קידומו של המנוח למעמד שותף ורק השנה עצמה – 1988 – הוזכרה). יוער כי נקיבת התאריך 31.12.1988 בסעיף 130 לפסק הדין בקשר ליישום חישוב המס הלינארי פעלה **לטובת המערערת** לעומת כל תאריך אחר בשנת 1988. והנה רק **לאחר** מתן פסק דין המציאה המערערת למשיב **"את החוזה שהסדיר את הפיכתו של [המנוח] לשותף"** ושם ככל הנראה מוסדר נושא התשלומים. נמצא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אוקטובר 2019

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

אפוא כי גם עניין מידוד התשלומים לא הועלה במהלך כל הערעור ולא הובאו לפני כל ראיות בנושא, כך שגם כאן אין מקום ל"הבהרה" של דבר שלא נכתב בפסק הדין ואף לא היה צריך להיכתב.

13. חרף דחיית הבקשה הנדונה מן הטעמים שפורטו, חוש הצדק מחייבני להוסיף אחרית דבר הנוגעת לעניין קיזוז הפסדי ההון בשנת המס 2009: במסגרת הערעור טענה המערערת כי ככל שייקבע שההכנסה הנדונה מהווה רווח הון (בניגוד לעמדתה), אזי מועד הפקתו היה בשנת המס 2009 וכי שנה זו "סגורה" (בהסכם שומה) ומכיוון שכך חלה **התיישנות** על השומה כולה (וראו בין היתר סעיפים 116 ו-119 לסיכומי המערערת).

המשיב התנגד לעצם העלאת טענת ההתיישנות – ראו סעיפים 112 ו-113 לסיכומי המשיב.

לא קיבלתי את טענות המערערת בנקודה זו וקבעתי כי בנסיבות המקרה טענת התיישנות השומה מושתקת (סעיפים 138 ו-139 לפסק הדין).

המשכתי וכתבתי כי: **"הלכה למעשה יש להותיר את עיתוי הטלת המס כפי שדווחה על ידי המערערת (כלומר, על פני ארבע השנים, למרות הקביעה העקרונית שאירע מכר הוני כבר בשנת 2009)"** (מתוך סעיף 141 לפסק הדין) והוספתי ופירטתי בקשר לאותו היבט (בהמשכו של סעיף 141 לפסק הדין).

אין לחזור על הדברים כאן. אולם על פניהם, קשה ליישב פסיקה זו, הממקמת את קרות אירוע המס בשנת 2009, עם העמדה הננקטת כיום על ידי המשיב בסוגיית ההפסדים וחזקה על המשיב, כרשות ציבורית, כי יפעל בצורה הוגנת, ויביא בחשבון, בין היתר, את העמדה **שהוא עצמו נקט** קודם לכן בהליך זה.

14. אין צו להוצאות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אוקטובר 2019

ע"מ 15-07-36442 זליכוב נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

ע"מ 16-05-14257 זליכוב נ' תל אביב 3

מזכירות בית המשפט תמציא החלטה זו לידי ב"כ הצדדים. ניתן לפרסם החלטה זו ברבים.

ניתנה היום, ג' תשרי תש"פ, 02 אוקטובר 2019, בהעדר הצדדים.

זופט

הר

