



בבית המשפט העליון

ע"א 2429/19

לפני: כבוד השופט י' עמית
המבקש: מנהל מיסי מקרקעין- נצרת

נ ג ד

המשיבות: 1. כס-דלר טריידינג בע"מ
2. ד.ע. יזמות ונדל"ן בע"מ

בקשה לעיכוב ביצוע פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, בתיק ו"ע 17-08-26697 שניתן ביום 17.2.2019 על ידי כבוד השופט ע' הוד וחברי הוועדה עו"ד א' הללי ועו"ד ד"ר נ' מולכו

בשם המבקש: עו"ד טליה נעים
בשם המשיבות: עו"ד לילא ח'ורי-מועמר

החלטה

1. בקשה לעיכוב ביצוע פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין) שליד בית המשפט המחוזי בנצרת מיום 17.2.2019 בו"ע 17-08-26697 (כב' השופטת ע' הוד וחברי הוועדה עו"ד א' הללי ועו"ד ד"ר נ' מולכו), בגדרו נקבע כי נכס מקרקעין בנצרת (להלן: הנכס) נרכש בנאמנות על ידי המשיבה 1 עבור המשיבה 2 – כך שהעברת הנכס מכס-דלר לד.ע. יזמות פטורה ממס בהתאם לסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין. יוער, כי הבקשה שלפניי אינה מתייחסת להיבט ההוצאות בפסק הדין.

2. עסקינן בנכס שנרכש על ידי כס-דלר בשנת 2016. לטענת המשיבות, ד.ע. יזמות ביקשה מכס-דלר שתרכוש את הקרקע עבורה בנאמנות, לאחר שנמסר לבעליה של ד.ע. יזמות כי מוכרת הנכס מסרבת למכור אותו למוסלמים. כס-דלר הגישה למבקש הצהרת רוכש ובגדרה דיווחה על יחסי הנאמנות בינה לבין ד.ע. יזמות – אך המבקש סבר כי למעשה מדובר בשתי עסקאות מכר נפרדות (בין המוכרת לכס-דלר, ובין כס-דלר לד.ע. יזמות), וקבע שזמות לפי מיטב השפיטה. המשיבות הגישו השגה על קביעה זו, אך לשיטתן לא ניתנה להן הזדמנות להעלות את כל טענותיהן – ועל אף שהוסכם בין הצדדים כי יתקיים דיון המשך בנושא, השגתן נדחתה ביום 18.7.2017.

3. בערר שהגישו המשיבות, נטען כי ניתן ללמוד על יחסי הנאמנות שביניהן, בין היתר, מהעובדה שלכם-דלר אין אינטרס משלה בנכס, ומהעובדה שהמשיבות דיווחו כדין על יחסי הנאמנות. המבקש טען בתגובה כי טענות רבות בערר לא הועלו במסגרת הדיון בהשגה שהגישו המשיבות, ומהוות הרחבת חזית אסורה. נטען כי למשיבות ניתנה הזדמנות נאותה להעלות את טענותיהן בעת הדיון בהשגה, וכי ממילא לא נפל פגם בקביעה כי עסקינן בשתי עסקאות מכר נפרדות.

ועדת הערר קיבלה את גרסת המשיבות בכל הנוגע להסכם הנאמנות. בפרט נקבע כי היקף שיקול הדעת שהוקנה לכם-דלר בעסקה, כמו גם גובה שכר הטרחה שהובטח לה, אינם שוללים את קיומם של יחסי נאמנות – במיוחד בהינתן שהמשיבות רצו להימנע מחשיפת הנאמנות בפני המוכרת. לאור כל זאת, נקבע כי העברת הנכס מכם-דלר לד.ע. יזמות פטורה ממס בהתאם לסעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין.

4. על פסק דינה של הוועדה לעררים נסב ערעורו של המבקש, שהוגש ביום 3.4.2019. הבקשה שלפניי הוגשה רק ביום 5.6.2019, והמבקש הסביר כי הדבר נבע מכך שהמשיבות פנו אליו לאחרונה וביקשו אישורי מסים בנוגע לנכס, "באופן שיאפשר את העברת המקרקעין לחברת ד.ע. יזמות, ובהמשך – לצד ג'". בבקשה נטען כי בידי המשיבות "אין כל נכסים"; כי כם-דלר אף מכרה לאחרונה את הנכס היחיד שהיה בבעלותה; וכי כם-דלר לא הגישה מספר דו"חות מס במועד, מה שעשוי ללמד "על ניסיונותיה להסתרת מידע מהמבקש". עוד צוין כי המשיבות סירבו להצעות מטעם המבקש להפקדת ערבות. לכן, טען המבקש, ככל שיינתנו אישורי המסים לא תישאר בטוחה לתשלום המס בו תחבנה המשיבות אם יתקבל הערעור – סך של כ-2.5 מליון ₪. מה עוד, שמתן האישורים עלול ליצור מצג שווא לפיו על הנכס לא רובצים חובות מס כלשהם.

אי לכך נטען כי מאזן הנוחות נוטה לטובת המבקש, וכי ראוי להימנע מהנפקת אישורי המסים עד להכרעה בערעור. בנוגע לסיכויי הערעור טען המבקש, בין היתר, כי אין בסיס לקביעה לפיה התקיימו יחסי נאמנות בין המשיבות; כי לכם-דלר אכן היו "אינטרסים כלכליים ואישיים" בעסקה; וכי לאור "היכרותה רבת השנים של חברת כם-דלר עם [המוכרת]", היה לכם-דלר יתרון בנוגע לרכישת המקרקעין, כך שאין לומר כי ד.ע. יזמות היא ששלטה בעסקה. בשולי הדברים הוסיף המבקש כי ד.ע. יזמות שילמה את מס הרכישה לפי שומת העסקה שבין כם-דלר לד.ע. יזמות, למרות שלשיטת המשיבות עצמן הן חבות במס רק לגבי העסקה שבין המוכרת לכם-דלר.

5. בתגובתן, טענו המשיבות כי דין הבקשה להידחות מחמת חוסר ניקיון כפיים, מכיוון שבבקשה לא צוינו "עשרות פניותיהן" של המשיבות למבקש בנוגע לאישורי המסים מאז שניתן פסק הדין. נטען כי הבקשה הוגשה בשיהוי, כי המבקש עשה דין לעצמו בכך שנמנע מליתן את אישורי המסים, וכי המבקש אף רשם הערות על הזכויות במקרקעין "באופן שממילא מסכל את ביצוע פסק הדין".

לגופו של עניין, הדגישו המשיבות כי "לא הוגשה שום הצהרה על מכירת הזכויות בנכס על ידי הקונה-הנהנה לצד שלישי", ולכן אין בסיס לטענת המבקש בדבר חשש להטעיית צד ג'. עוד נטען עיכוב מתן אישורי המסים יגרום נזק למשיבות, וזאת לאור "עיכוב שחרור הנאמן מחובותיו לפי הנהנה וכפיית יחסי הנאמנות לתקופה ממושכת נוספת, דבר שחושף את המשיבות להוצאות, עלויות וסיכונים".

המשיבות הוסיפו כי כס-דלר אכן מכרה לאחרונה נכס שהיה בבעלותה – והכספים שקיבלה מעמידים אותה ביתרת מזומנים "העולה על מיליון שקלים". נטען כי מעובדה זו, כמו גם מהעובדה שד.ע. יזמות מחזיקה בנכס "ששוויו עולה על עשרות מיליוני שקלים", נובע כי המשיבות תוכלנה לעמוד בתשלום יתרת המס ככל שהערעור יתקבל.

בהקשר זה טענו המשיבות, כי סכום המס שיהא עליהן לשלם אם יתקבל הערעור "נופל ממחצית" מהסך של 2.5 מיליון ₪ בו נקב המבקש. עוד צוין כי ככל שהמבקש צודק בטענתו כי ד.ע. יזמות שילמה מס רכישה בסכום שגוי (לפי העסקה שבין כס-דלר לד.ע. יזמות, במקום לפי העסקה שבין המוכרת לכס-דלר), משמעות הדבר היא כי "המשיבות שילמו למבקש ביתר סך 150,000 ₪". לכן, נטען, ניתן לקחת סכום זה בחשבון בעת הערכת יכולתן של המשיבות לעמוד בתשלום יתרת המס.

המשיבות הוסיפו וטענו כי סיכויי הערעור נמוכים, הן מכיוון שפסק הדין אינו מגלה "בעיה משפטית" כאמור בסעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, והן מכיוון שלא נפל כל פגם בקביעותיה של ועדת הערר.

6. אקדים ואומר כי עסקינן למעשה בבקשה לסעד זמני, ולא בבקשה ל"עיכוב ביצוע" כפי שסיווג אותה המבקש, שכן מדובר בבקשה הנוגעת לפסק דין שלא חייב את המבקש בסעד אופרטיבי כלפי המשיבות – הגם שאין נפקות להבחנה זו בנסיבות העניין (וראו תקנה 467(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984; ע"א 9895/16 קידר נ' קידר, בפסקה 11 והאסמכתאות שם (החלטה מיום 2.2.2017); עניין ופא טורט, בפסקה (12).

עוד אעיר כי לא שוכנעתי שטענות הסף שהעלו המשיבות מצדיקות את דחיית הבקשה. אכן, טוב היה עושה המבקש אילו היה מגיש את בקשתו בצמוד להגשת הערעור, ולמצער לאחר שהגישו המשיבות בקשה לקבלת אישורי המסים ביום 18.4.2019 (נספח א/1 לתגובת המשיבות). כבר במעמד הגשת הערעור ניתן היה להניח כי המשיבות תבקשנה להסתמך על פסק הדין, ושיהוי בהגשת הבקשה שלפניי עלול להעיד על השלמתו של המבקש עם קביעתה של ועדת הערר (ע"א 8935/09 ופא טורס בע"מ נ' כהן, בפסקה 11 (החלטה מיום 10.11.2009) (להלן: עניין ופא טורס)).

אולם, לא שוכנעתי כי הבקשה הוגשה בשיהוי כה קיצוני המצדיק את דחייתה, בפרט לאור שיקולי מאזן הנוחות שיפורטו להלן (ראו ע"א 8545/16 ליאם מימון השקעות בע"מ נ' יניב, בפסקה 11 (החלטה מיום 13.7.2017)); והשוו לע"א 9494/16 עבדאלמונעם נ' נשר, בפסקה 25 (החלטה מיום 26.9.2017) (שיהוי של כשנה וחודשיים); ע"א 2264/17 רישן בניין והשקעות בע"מ נ' נתנאל, בפסקה 20 (החלטה מיום 28.2.2018) (שיהוי של קרוב לשנה)). אוסיף כי המשיבות לא צירפו לתגובתן אסמכתאות בדבר "עשרות" פניותיהן למבקש – אלא אסמכתאות לשלוש פניות בלבד, כאשר שתיים מהן נעשו כשבועיים עובר להגשת הבקשה שלפניי.

7. לגופו של עניין, הלכה ידועה היא כי השיקול העיקרי בבקשות כגון דא הוא מאזן הנוחות (ע"א 3809/19 ד.א המרכז לנדל"ן בע"מ נ' ספיר, בפסקה 4 והאסמכתאות שם (14.7.2019)); ע"א 1017/19 הועדה המקומית לתכנון ולבניה רמת השרון נ' סוקול, בפסקה 3 והאסמכתאות שם (7.3.2019)) – אשר, כפי שאפרט להלן, נוטה לטובת המבקש במידה שמצדיקה את קבלת הבקשה. משכך אינני רואה להידרש בשלב זה לשאלת סיכויי הערעור.

בין הצדדים התגלעה, כאמור, מחלוקת בנוגע לסכום שיהא על המשיבות לשלם ככל שיתקבל הערעור: המבקש סבר כי מדובר בכ-2.5 מליון ₪, והמשיבות טענו כי מדובר בפחות ממחצית מכך. במקביל, טענות שני הצדדים בנוגע ליכולתן של המשיבות לעמוד בתשלום המס, יהא שוויו אשר יהא, הועלו ללא אסמכתאות מספקות; הפירוט בדבר אחזקות הנדל"ן של המשיבות, כמו גם הצהרתה של כס-דלר כי קיבלה לידיה סכום של כמליון ₪, אינם בהכרח מייצגים את התמונה המלאה בנוגע למצבן הפיננסי הנוכחי של המשיבות. משכך, ומכיוון שנטל ההוכחה בסוגיה זו רובץ לפתחו של המבקש, מוכן אני להניח לטובת המשיבות כי הן מחזיקות בנכסים שיאפשרו להן לשלם לפחות חלק מיתרת המס, ככל שיתקבל הערעור.

אולם, ברי כי מתן אישורי המסים ייצור שינוי בלתי-הפיך של המצב הקיים. על אף שהמשיבות לא ציינו כוונה קונקרטית להעביר את הזכויות בנכס לצד ג', מרגע שיינתנו האישורים תוכל ד.ע. יזמות לעשות כרצונה בזכויות בנכס, אף מבלי ליידע צדדי ג' על קיומו של הערעור דנא. כפי שנפסק בעבר, "החשש מפני מכירתם של מקרקעין לצדדים שלישיים, באופן שיאיין את האפשרות להשיב את המצב לקדמותו ככל שיתקבל הערעור, עשוי להטות את הכף לטובת עיכוב ביצועו של פסק דין" (ע"א 7424/15 חליליה נ' בנאת (גאנס) ז"ל, בפסקה 11 והאסמכתאות שם (החלטה מיום 30.11.2015); וראו גם ע"א 2777/17 מוחמד נ' מרעי, בפסקה 13 והאסמכתאות שם (23.5.2017)). לכך יש להוסיף כי לא הוכחה באופן פוזיטיבי יכולתן של המשיבות לשלם את מלוא סכום המס אם יתקבל הערעור; כי הטענה בדבר נזקים שייגרמו למשיבות בשל "כפיית" יחסי הנאמנות נטענו בעלמא (וראו ע"א 4642/18 אחים סלטי עיסאם בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת – מדינת ישראל, בפסקה 10 והאסמכתאות שם (13.9.2018)); וכי המשיבות לא ציינו בתגובתן כוונה לביצוע עסקה מסוימת בנכס, שאותה מתן הסעד הזמני עלול היה לסכל.

8. אדגיש, כי ככל שבפני המשיבות תעמוד הזדמנות לביצוע עסקה קונקרטית בנכס, ביכולתן לפנות בבקשה לעיון חוזר בהחלטה זו, וניתן יהיה לשקול את הנפקת אישורי המסים בכפוף לבטוחה שתמנע עשיית מהלכים בלתי-הפיכים – כגון צו איסור דיספוזיציה בנכס, רישום הערת אזהרה (בדומה להוראה שבסעיף 16(ז) לחוק מיסוי מקרקעין), הפקדת ערבות, או כל בטוחה אחרת שתימצא צודקת בנסיבות העניין. חזקה על הצדדים כי אם אכן יבקשו המשיבות לבצע עסקה כאמור, יגיעו להסכמה ביניהם על נוסח הערת האזהרה או גובה הבטוחה.

9. לאור כל האמור לעיל, ומבלי להביע כל עמדה בשאלת סיכויי הערעור – הבקשה לסעד זמני מתקבלת, כך שניתן בזאת היתר למבקש להימנע מהנפקת אישורי מסים בנוגע לנכס עד להכרעה בערעור. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ניתנה היום, י"ח בתמוז התשע"ט (21.7.2019).

ש ו פ ט