



בבית המשפט העליון

ע"א 455/13

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המבקש: צבי המבר

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב

בקשה לעיכוב ביצוע פסק דינה של ועדת הערר לעניין חוק מיסוי מקרקעין, שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב מיום 23.12.2012 בר"ע 1018/04

בשם המבקש: עו"ד יואב ציוני

בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

החלטה

השופטת ד' ברק-ארז:

1. בפני בקשה לעיכוב ביצוע של פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מס שבח) שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב (להלן: ועדת הערר או הוועדה) מיום 23.12.2012 (ר"ע 1018-04).

2. העובדות הצריכות לענייננו הן בקצרה כדלקמן: הוריו של המבקש, חנה ומשה המבורגר ז"ל, החזיקו בקרקע הידועה כמתחם ברנר בתל-אביב (חלקות 16-20 בגוש 6984) (להלן: המקרקעין) החל משנת 1949. בשנת 1991 הגיש מינהל מקרקעי ישראל (להלן: המינהל) תביעה לסילוק ידה של משפחת המבורגר מהמקרקעין בטענה להסגת

גבול. בית משפט השלום דחה את התביעה (ת"א 7240/91, השופטת ה' גרסטל) והתיר למשפחה לשבת במקרקעין לצמיתות. המינהל הגיש ערעור על פסיקה זו ובמסגרתו הגיעו הצדדים, ביום 19.9.2000, לפשרה שקיבלה תוקף של פסק דין ליישוב כל המחלוקות שנתגלעו ביניהם. לפי פסק דין זה היה על משפחת המבורגר לפנות חלק מן המגרשים שבמתחם, אך ניתן לה לרכוש זכויות חכירה באחד המגרשים (מגרש 3) על בסיס חתימה על הסכם פיתוח, תמורת סך של 1,000,000 דולר ונשיאה בהוצאות הפיתוח של כל אחת מ-96 יחידות הדיור שתוכננו להיבנות על מגרש זה. לאחר מכן, התקשרו המבקש וארבעת אחיו (שירשו את זכויות הוריהם בחלקים שווים) בעסקת קומבינציה עם פרידמן חכשורי חברה להנדסה ובנייה בע"מ (להלן: חכשורי). לפי תנאי עסקת הקומבינציה התחייבה משפחת המבורגר להעביר לחכשורי 77% מהמקרקעין תמורת מתן שירותי בנייה ביתרת המקרקעין.

3. מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב (להלן: המשיב) הוציא למבקש ולאחיו שומת מס שבח בגין עסקת הקומבינציה. לשיטת המשיב, יש לחשב את מס השבח על בסיס ההנחה שהזכויות במקרקעין הוקנו למשפחה בשנת 2000 עם החתימה על הסכם הפשרה מול המינהל (מלבד 5% מהזכויות שאת רכישתן יש לייחס לשנת 1949). מנגד, המבקש ואחיו טענו כי יש לחשב את מס השבח בהנחה שהזכויות במקרקעין הוקנו למשפחתם עוד בשנת 1949.

4. בסופו של יום, הגיעו ארבעת אחיו של המבקש להסכם פשרה עם המשיב במסגרתו נקבע כי מועד רכישת המקרקעין על-ידי האחים הוא יום ה-10.9.2000. בשונה מכך, המבקש הגיש ערר לוועדה על החלטת המשיב בהשגה כנגד שומת מס השבח ודבק בעמדתו בכל הנוגע למועד רכישת הזכויות. הוועדה דחתה את הערר וקבעה כי יש לאמץ את גישת המשיב לפיה הזכויות במקרקעין נרכשו עם חתימתו של הסכם הפשרה עם המינהל בשנת 2000. הוועדה הסתמכה על פסק דינה של השופטת גרסטל. לשיטת הוועדה, בפסק הדין נקבע כי משפחת המבורגר קיבלה בשנת 1949 רישיון לישיבה בקרקע לצמיתות, להבדיל מזכויות בעלות או חכירה על המקרקעין. על כן, זכויות החכירה נרכשו רק עם חתימת הסדר הפשרה מול המינהל בשנת 2000. הוועדה הוסיפה כי בנסיבות אלה ייחוס רכישתן של 5% מהזכויות במקרקעין לשנת 1949 נעשה לפנים משורת הדין.

5. המבקש הגיש ערעור לבית משפט זה על פסק דינה של הוועדה. לטענתו, הזכויות במקרקעין נרכשו עוד בשנת 1949, ולמצער יש להגדיל את האחוז בזכויות המיוחסות לשנת 1949. במקביל להגשת הערעור, הגיש המבקש לוועדת הערר בקשה

לעיכוב ביצוע פסק הדין עד להחלטה בערעור. הוועדה הורתה על עיכוב ביצוע של פסק הדין כנגד העמדת ערבות בנקאית על מלוא סכום המס.

6. בשלב זה, המבקש הגיש בקשה נוספת לעיכוב ביצוע של פסק הדין של ועדת הערר גם לבית משפט זה – היא הבקשה שבפני. לטענת המבקש, לשם העמדת ערבות בנקאית הוא נדרש להפקיד בבנק סכום מזומן בגובה הערבות, וזוהי דרישה מכבידה ביותר בהתחשב בנסיבותיו האישיות. לטענתו, הוא יצא לגמלאות ואין לו הכנסות מלבד דמי ביטוח לאומי בסך של כ-4,000 שקל בחודש. לפיכך, הפקדת סך של 800,000 שקל תאלץ אותו לממש מקרקעין שברשותו בהפסד. מטעמים אלה, לשיטת המבקש, יש להורות על הטלת עיקול על שתי דירות שנמצאות בבעלותו (כתוצאה מעסקת הקומבינציה), ולהסתפק בכך.

7. אמות המידה החלות על ההכרעה בבקשה זו היו שנויות במחלוקת בין הצדדים. אכן, על עיכוב ביצוע של פסק דין של ועדת ערר, כמו במקרה זה, חל סעיף 91 לחוק מס שבח. אולם, סעיף זה תוקן ביום 15.3.2011 (חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (תיקון מס' 70)), התשע"א-2011 (להלן: התיקון)). בעבר, הורה סעיף זה כי "אם השיג החייב בתשלום המס על השומה, ישלם את המס שאינו שנוי במחלוקת ויתן ערבות בנקאית או ערבות אחרת שיקבע המנהל, להבטחת תשלום המס, הפרשי ההצמדה והריבית והקנס שהוא עשוי להתחייב בהם. תקפה של הערבות עד למתן פסק דין סופי" (סעיף קטן (א) בנוסחו אז). כעת, בעקבות התיקון, מורה נוסחו העדכני של הסעיף 91 כך: "ניתנה החלטה של ועדת ערר לפי סעיף 89, ישולם סכום המס המגיע לפי החלטה בתוך 45 ימים מיום שניתנה, זולת אם קבע בית המשפט העליון אחרת" (סעיף קטן (ב)). המשיב סבור כי על הדיון בבקשה חל סעיף 91 בנוסחו המתוקן. לעומת זאת, המבקש תומך למעשה את בקשתו בשני הנוסחים של הסעיף.

8. בעיקרו של דבר, הבקשה מסתמכת על החלטתו של השופט מלצר בע"א 6351/12 אברהם קימחי נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז (25.11.2012). במקרה זה, עוכב ביצועו של פסק דין של ועדת ערר שהורה על תשלום מס, בהתאם לעקרונות סעיף 91 עובר לתיקון – בתנאי שישולם המס שאינו שנוי במחלוקת ויוטלו עיקולים על הדירות נשוא המחלוקת. לטענת המבקש, התיקון בנוסחו החדש אף מקל עם המבקש עיכוב ביצוע, מאחר שאינו מתייחס במפורש להפקדתה של ערבות בנקאית דווקא כתנאי להיענות לבקשה.

9. המשיב, מצידו, סבור כי יש לדחות את הבקשה לעיכוב ביצוע. לטענת המשיב תיקון החוק נועד לבטל את ההסדר החריג שהיה קיים בקשר לעיכוב ביצוע של תשלום מס מכוח פסקי דין של ועדות ערר וליצור הרמוניה חקיקתית. לשיטתו, בהתאם לחוק בנוסחו החדש יש להחיל על בקשה לעיכוב ביצוע פסק דין של ועדת ערר את הכללים הרגילים שנקבעו בפסיקת בתי המשפט לבקשה למתן עיכוב ביצוע: סיכויי הערעור ומאזן הנוחות. לשיטת המשיב, זהו תיקון דיוני שתחולתו היא מיידית.

10. המשיב הוסיף והצביע על כך שהמבקש נמנע מלהציג פירוט אודות כלל נכסיו לרבות שתי הדירות שנמצאות בבעלותו, ולכן לא עמד בדרישה שמציב המבחן שעניינו מאזן הנוחות. בנוסף לכך, הדגיש המשיב, כי הבטוחה של הפקדת ערבות בנקאית היא שונה במהותה מן החלופה המוצעת של עיקול, בהתחשב בכך שערבות בנקאית היא בטוחה נזילה הניתנת למימוש מידי. לפיכך, לשיטת המשיב, גם אם יוחל סעיף 91 בנוסחו עובר לתיקון, הרי שהתנאי לעיכוב ביצוע הוא העמדת ערבות בנקאית ולא הטלת עיקולים.

11. שני הצדדים הגישו תגובות להבהרת הסוגיה שבמחלוקת. לאחר שעיינתי בבקשה ובתגובות אלה, הגעתי למסקנה כי יש לדחות את הבקשה דנן.

12. הבקשה שבפני עוררה כמה שאלות: ראשית, האם יש להחיל במקרה שבפנינו את הוראות סעיף 91 עובר לתיקון? שנית, האם הוראות סעיף 91 עובר לתיקון אכן אפשרו העמדת בטוחה של עיקולים במקום ערבות בנקאית? שלישית, מהם המבחנים לעיכוב ביצוע של חיוב מס לפי סעיף 91 לחוק מס שבח כנוסחו היום והאם הבקשה עומדת במבחנים הללו?

13. תחולת התיקון – עיון בטענותיו של המבקש מלמד כי הוא אינו נוקט בגישה חד-משמעית בשאלת תחולתו של התיקון. הלכה למעשה, המבקש מעוניין להחיל על הבקשה את שני המשטרים גם יחד, ובכך "ליהנות מכל העולמות". מחד גיסא, המבקש מעוניין להעמיד בטוחה כנגד עיכוב הביצוע, כפי שמורה סעיף 91 לפני התיקון, ומנגד, הוא מבקש כי הבטוחה תהיה עיקולים – ולא ערבויות בנקאיות שהטלתן הייתה דרך המלך לפי סעיף 91 בנוסחו הקודם – בהסתמך על שיקולים שעניינם מאזן הנוחות. אין לאפשר לו ללכת בדרך זו.

14. שאלת תחולתו בזמן של התיקון הושארה בעבר בצריך עיון (ע"א 3703/12 פיננסטיק בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (22.8.2012) (להלן: עניין פיננסטיק), בפסקה 9(ה); עניין קמחי, בפסקה 8). יש לקבל את טענת המשיב כי התיקון חל על בקשות לעיכוב ביצוע שהוגשו לאחר כניסתו לתוקף, היינו כי יש להחיל עליהן את סעיף 91 לחוק מס שבח בנוסחו העדכני. החלתו של התיקון לסעיף 91 על המקרה שבפנינו לא ישפיע על פעולות שעניינן עצם החיוב במס שבח ושנעשו עובר לקבלתו, אלא רק על התדיינות בקשר להן, ועל כן החלתו אינה לוקה ברטרואקטיביות אסורה. זוהי תחולה אקטיבית המשקפת את גישתו של בית המשפט בכל הנוגע למועד תחילת תוקפם של חוקים חדשים (ראו: ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"מ מו(2) 765 (1992)). לאותה תוצאה ניתן להגיע גם לפי ההבחנה המסורתית בין תיקונים "מהותיים" ו"דיוניים" (שס, 787-789). לא למותר להזכיר, כי ההכרה בתחולתן המיידית של הוראות דיוניות אינה מבוססת אך על הבחנה פורמאלית בין סוגי חוקים שונים, אלא מבטאת את העובדה שברגיל צדדים אינם מסתמכים על הסדרים דיוניים שעשויים לחול על עניינם אם זה יגיע לבית משפט בסופו של דבר. בנסיבות אלה, ממילא מתייתר הדיון בתוצאות החלתו של סעיף 91 בנוסח ששוב אינו בתוקף.

15. עיכוב ביצוע לפי סעיף 91 לחוק העדכני – סעיף 91 לחוק מס שבח מעניק לבית המשפט שיקול דעת רחב בהחלטה על עיכוב ביצועו של תשלום מס, ואינו מורה על שיקולים נוספים שבית המשפט צריך לשקול בהקשר זה. לפיכך, אני סבורה כי יש לדון בבקשות לעיכוב ביצוע תשלום מס לפי השיקולים ה"רגילים" בבקשות לעיכוב ביצועו של פסק דין: סיכויי הערעור ומאזן הנוחות (ראו: עניין פיננסטיק, בפסקה 9(ג)). אשר על כן, היה על המבקש להראות שסיכויי הערעור ומאזן הנוחות נוטים בעניין זה לטובתו. דא עקא, המבקש לא מסר פרטים מלאים אודות מצבו הכלכלי. יתרה מכך, מהבקשה עולה כי בבעלות המבקש שתי דירות בפרויקט. המבקש לא הראה מדוע מימוש של אחת מהדירות יגרום לו לנזק משמעותי ובלתי הפיך, וממילא אין בצורך לממש נכסים כדי להוות עילה לעיכוב ביצועו של פסק דין (ע"א 6647/98 גנן נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נג(1) 187, 190 (31.1.1999); ע"א 7221/01 י.ג.רובינשטיין יצור וסחר בע"מ נ' שובל (נ.י.ב) שווק מוצרים והפצתם בע"מ, פ"ד נו(4) 178, 183-184 (2002)).

16. עיקול או ערבות בנקאית – בהתחשב בתוצאה שהגעתי אליה, הדיון בשאלה זו התייתר. עם זאת, למעלה מן הצורך אציין כי מצאתי ממש בטענת המשיב לפיה, לפחות במקרה רגיל, אין דינה של ערבות בנקאית כדינו של עיקול.

17. אשר על כן, התוצאה היא כי דין הבקשה להידחות. החלטתה של ועדת ערר מיום 11.2.2013 בבקשה לעיכוב ביצוע תיוותר על כנה – פסק דינה של ועדת הערר יעוכב בתנאי שהמבקש יעמיד ערבות בנקאית על מלוא המס. המבקש ישלם הוצאות המשיב בסך של 5,000 שקל.

ניתנה היום, י"ג באייר התשע"ג (23.4.2013).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

המשנה לנשיא

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 13004550_A04.doc אמ+הג
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il