



## בבית המשפט העליון

דנ"א 7577/13

לפני: כבוד הנשיא א' גרוניס

העותרים: 1. שעלים ניהול נכסים בע"מ  
2. רות האוזמן  
3. יהודה תמרי

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

עתירה לקיום דיון נוסף בפסק-דינו של בית המשפט  
העליון מיום 30.9.2013 בע"א 9559/11 שניתן על ידי  
כבוד השופטים: י' דנציגר, י' עמית, צ' זילברטל

בשם העותרים: עו"ד אמנון סמרה; עו"ד משה כדר

### החלטה

1. לפני עתירה לקיום דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה מיום 30.9.2013 בע"א 9559/11 (השופטים י' דנציגר וצ' זילברטל כנגד דעתו החולקת של השופט י' עמית). בפסק הדין האמור נדונה השאלה מהו יום המכירה, לעניין חישוב מס מכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מס שבח או החוק), במכירה בהליכי הוצאה לפועל, כאמור בסעיף 19(1) לחוק.

2. מקרקעין שהיו כבעלותם של העותרים נמכרו במסגרת הליכי כינוס בהוצאה לפועל. המכירה הותנתה, בהתאם לדין, באישור רשם ההוצאה לפועל. ביום 31.7.2007 אישר רשם ההוצאה לפועל את בקשת הקונה לאישור הסכם המכר של המקרקעין לצורך נטילת הלוואה מובטחת במשכנתה לרכישת הנכס (להלן – יום אישור ההסכם). זאת, בהתאם לתקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל, התש"ם-1979 (להלן – תקנות ההוצאה לפועל) והפסיקה בנושא. לאחר שהקונה דיווחה על תשלום התמורה, ניתן אישור מטעם רשם ההוצאה לפועל, על פי תקנה 69 לתקנות ההוצאה לפועל, לצורך העברת

רישום זכויות העותרים במקרקעין על שם הקונה (אישור זה מכונה "צו מכר" והוא נחוץ להשלמת העסקה על פי סעיף 34 לחוק המכר, התשכ"ח-1968, (להלן – צו המכר)). בתקופה שבין יום אישור ההסכם לבין יום מתן צו המכר, תוקן חוק מס שבח ובוטל מס המכירה שהוטל לפיו. התיקון האמור נכנס לתוקף ביום 1.8.2007, היינו לאחר יום אישור ההסכם ולפני יום מתן אישור צו המכר. העסקה דווחה למשיב, שקבע כי יום המכירה לעניין חישוב המס, על פי סעיף 19(1) לחוק מס שבח, הוא יום אישור ההסכם. לפיכך, חויבו העותרים בתשלום מס מכירה בגין מכר המקרקעין. על החלטה זו עררו העותרים לוועדת הערר לפי חוק מס שבח, שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (להלן – ועדת הערר).

3. השאלה שעמדה בפני ועדת הערר (תיק ו"ע 1284/09, יושב-ראש הוועדה, כבוד סגן הנשיא (בדימוס) ד' בר אופיר, וחברי הוועדה, רו"ח צ' פרידמן ורו"ח נ' כהן, פסק דין מיום 11.10.2011) הייתה מהו יום המכירה לצורך חישוב המס במכירה בגדר הליכי הוצאה לפועל, כאמור בסעיף 19(1) לחוק מס שבח. סעיף 19(1) הנ"ל קובע כך:

"יום המכירה" או "יום הפעולה" לענין חישוב השבח והמס הוא היום שבו נעשתה המכירה או הפעולה באיגוד, ואולם –

(1) במכירה או בפעולה באיגוד באמצעות הליכי הוצאה לפועל – היום שבו הושלמה המכירה או הפעולה על ידי הרשות המוסמכת לכך;

ועדת הערר פסקה כי "יום המכירה" לעניין זה, הינו יום מתן צו המכר, ולא יום אישור ההסכם. על פסק דינה של ועדת הערר ערער המשיב לבית משפט זה.

4. בית המשפט העליון קיבל את הערעור ברוב דעות של השופטים י' דנציגר וצ' זילברטל כנגד דעתו החולקת של השופט י' עמית. שופטי הרוב סברו כי היום שבו "הושלמה המכירה", כאמור בסעיף 19(1) לחוק מס שבח, הינו יום אישור ההסכם על פי תקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל (ובמקרה שאושר מראש, באופן עקרוני, להתקשר בעסקה – יום כריתת הסכם המכר). השופט זילברטל ציין כי הן הפרשנות שלפיה המכירה הושלמה בעת אישור ההסכם על ידי רשם ההוצאה לפועל והן הפרשנות שלפיה היא הושלמה בעת מתן צו המכר, מתיישבות עם לשון החוק. עם זאת, לדעתו, הפרשנות לפי החלופה הראשונה היא הפרשנות היחידה מבין הפרשנויות האפשריות מבחינה לשונית אשר תואמת לתכלית החוק ועולה בקנה אחד עם ההיגיון

המרכזי שבבסיסו. הוא הסביר כי חוק מס שבח מגדיר "מכירה" בצורה רחבה על מנת למנוע השתמטות ממס, והמיסוי נעשה על פי התוכן הכלכלי של העסקה, ולא על פי צורתה ומשמעותה מבחינת דיני הקניין. בהתאם, לשיטת השופט זילברטל, שאלת החבות במס של עסקה במקרקעין נגזרת משינוי שחל במערך הזכויות של הצדדים ומכך שצמחה להם הנאה כלכלית ממנה. לגישתו, התנאים האמורים מתמלאים כבר בעת אישור ההסכם (או ברגע כריתתו, כאשר תחילה ניתן אישור עקרוני לעסקה). היינו, ניתן לומר כי כבר ביום אישור ההסכם חלה תמורה במערך הזכויות של הצדדים, נוצרה להם הנאה כלכלית כתוצאה מהעסקה אשר ניתן לכמת את שוויה והוקנה להם כוח תביעה קונקרטי (להבדיל מזכות תביעה מושגית בלבד). לפיכך, לגישתו, מועד זה הינו המועד הקובע ליצירת החבות במס, ולא המועד שבו הושלמה העסקה מבחינת דיני הקניין. השופט זילברטל הבהיר כי במוכן זה יום מתן האישור על פי תקנה 68(ב) לתקנות ההוצאה לפועל דומה ליום כריתת ההסכם בעסקה "רגילה", כאמור ברישה לסעיף 19 לחוק. בנוסף, פרשנות זו עולה בקנה אחד עם ההיגיון החל גם לגבי מכירה שלא בדרך של עסקה "רגילה", למשל, מכירה כאמור בסעיפים 19(2) ו-19(3) לחוק. לדברי השופט זילברטל, הפרשנות האחרת, לפיה יום המכירה יהא יום מתן צו המכר, היא אומנם אפשרית על פי לשון החוק, אך היא סוטה שלא לצורך מהגיגונו הפנימי. לבסוף, הוא הבהיר כי אי-הוודאות ששוררת ביום אישור ההסכם וההגבלות הקיימות במועד זה על אופן מימוש הזכות שהוקנתה לקונה, אינן מצדיקות דחייה של "יום המכירה". השופט דנציגר הצטרף לעמדה זו. הוא קיבל אומנם את הטענה כי הפרשנות הלשונית של סעיף 19(1) לחוק מתיישבת יותר עם הגישה לפיה "יום המכירה" הינו יום מתן צו המכר. אולם, הוא הבהיר כי אף הפרשנות לפיה המועד הקובע הוא יום אישור ההסכם הינה אפשרית מבחינה לשונית, ופרשנות תכליתית מטה את הכף לטובתה. לדבריו, גישה זו מקרבת את עסקת המכר המנויה בסעיף 19(1) לחוק, לעסקת המכר ה"רגילה" שברישה לסעיף 19 לחוק ויוצרת מבחן מהותי אחיד לחבות במס. השופט דנציגר הבהיר כי גישה זו, בשונה מהגישה האחרת, מקדמת הרמוניה ואחידות בין הקטגוריות השונות המנויות בסעיף 19 לחוק ובין דיני המס ודיני ההוצאה לפועל. לפיכך, לדידו, יש להעדיף פרשנות זו על פני הפרשנות האחרת.

לעומתם, קבע השופט עמית, כי מועד השלמת המכירה כאמור בסעיף 19(1) לחוק הינו יום מתן צו המכר. לשיטתו, הפרשנות לפיה יום אישור ההסכם הוא המועד בו "הושלמה המכירה", כאמור בסעיף 19(1) לחוק, איננה מתיישבת עם לשון הסעיף. לדבריו, אף פרשנות תכליתית של סעיף 19(1) האמור מובילה למסקנה אליה הגיע. הוא ציין כי המחוקק ביקש להבחין בין הכלל שברישה לסעיף 19 לחוק לבין החריגים המנויים בסעיפיו הקטנים, והוא שאף להחיל על מכירה כפויה דין שונה מהדין החל על

מכירה "רגילה". לפיכך, אין להשוות בין המקרים. בנוסף, קבע השופט עמית, בשונה משופטי הרוב, כי תכליתו של סעיף 19(1) לחוק היא לקבוע "נקודת 'אל חזור' של העסקה, אשר לאחריה אין עוררין והיא מגבשת סופית את זכויות הצדדים, ולמיצער, מפחיתה את חוסר הוודאות לגבי העסקה ותוכנה" (פיסקה 7 לחוות דעתו). לפיכך, לדידו, יש לקבוע כי מועד השלמת המכירה במכירה בהוצאה לפועל, כאמור בסעיף 19(1) לחוק, הינו מועד מתן צו המכר. לשיטתו, מסקנה זו עולה בקנה אחד גם עם פירושו של המונח "הושלמה המכירה" בדיני פשיטת הרגל. לבסוף, הדגיש השופט עמית כי אין להטיל מס מכוח תכלית שקיים ספק לגביה וכי אם קיימות שתי תכליות אפשריות יש להעדיף את הפירוש המקל עם הנישום.

5. בעקבות פסק הדין בערעור הוגשה העתירה שלפניי לדיון נוסף. העותרים טוענים כי מדובר בהלכה חדשנית המעוררת קשיים. הם מציינים כי זהו פסק הדין הראשון של בית משפט העליון בו נדונה הגדרתו של "יום המכירה" במכירה במסגרת הליכי הוצאה לפועל, כאמור בסעיף 19(1) לחוק מס שבח. לטענתם, פסק הדין נושא העתירה אומנם עסק בחיוב במס מכירה, אך יש לו השלכת רוחב לגבי כלל המיסים המוטלים בעסקאות מכר הנערכות בהוצאה לפועל – מס רכישה, מס שבח ואף מס רווח הון. העותרים טוענים כי הגדרת "יום המכירה" בפסק הדין האמור תשפיע, לגבי כל אחד מהמיסים הנ"ל, על מועד הדיווח על העסקה, על מועד תשלום המס ולעיתים אף על קביעת שווי המכירה. בנוסף, הם מדגישים כי לפסק הדין השלכות גם לגבי פרשנות דיני המס בכלל ופרשנות חוק מס שבח בפרט. העותרים טוענים כי עמדת הרוב בפסק הדין נושא העתירה מעוררת קשיים, ולדעתם עמדתו של השופט עמית בפסק הדין היא הצודקת. לדברי העותרים, מרבית הקשיים שמעורר פסק הדין נדונו על ידי השופט עמית, וחלקם אף צפים ועולים מתוך עמדת שופטי הרוב. העותרים טוענים, בין היתר, כי לא היה מקום ליצור הקבלה בין הכלל הקבוע ברישה של סעיף 19 לחוק לבין סעיף 19(1) לו, שהינו חריג לכלל. לדבריהם, פסק הדין מתעלם מההבחנה שיוצר חוק מס שבח בין עסקת מכירה בהליכי הוצאה לפועל לבין עסקת מכר "רגילה". בנוסף, הם מדגישים כי פסק הדין מעורר קשיים יישומיים ומציגים תרחישים אפשריים שלדעתם יש בהם לאתגר את תוצאותיו. לדידם, לא זו בלבד שפסק הדין הנדון אינו מוסיף לוודאות וליציבות הדרושים בפרשנות דיני המס וחוק מס שבח, אלא הוא יוצר קשיים וגורם לחוסר בהירות. העותרים מערערים גם על הנחת היסוד של שופטי הרוב, לפיה ביום אישור ההסכם כבר התגבשה לצדדים הנאה כלכלית מן ההסכם. לדעתם, רציונל זה צריך היה להוביל דווקא לאימוץ עמדת המיעוט בפסק הדין. לבסוף, מציינים העותרים כי אם קיים ספק פרשני בדיני המס, יש לאמץ את הפירוש המקל עם הנישום.

6. דין העתירה לדיון נוסף להידחות. לאחר בחינת טיעוני העותרים ופסק הדין נשוא העתירה, מסקנתי היא כי אין מתקיימים במקרה זה התנאים לקיום דיון נוסף, הקבועים בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. כידוע, דיון נוסף הוא הליך נדיר ויוצא דופן שבית משפט זה יידרש אליו רק כאשר בהלכה שנפסקה ישנם חידוש, קשיות או חשיבות משמעותיים במיוחד (למשל, דנ"א 602/05 כהן נ' "מגדל" חברה לביטוח בע"מ, פסקה 3 (5.5.2005)). תנאים אלו אינם מתקיימים במקרה דנא.

טענות העותרים הינן טענות ערעוריות מובהקות, המכוונות נגד נכונות ההכרעה בפסק הדין נשוא העתירה. כפי שמודים העותרים עצמם, חלק מהטענות בעתירה הועלו בפני בית משפט זה במסגרת הערעור וחלקן אף נדונו במפורש בפסק הדין נושא העתירה. טענות אלה אינן מצדיקות דיון נוסף, שהרי הליך הדיון הנוסף אינו מהווה מסגרת לקיום הליך ערעורי נוסף על פסקי דין של בית המשפט העליון (דנ"א 6230/12 מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל, פסקה 3 (4.9.2012)). יתרה מכך, אף אם אניח, כטענת העותרים, כי בפסק הדין נקבעה הלכה חדשה באשר למשמעות הדיבור "היום שבו הושלמה המכירה" שבסעיף 19(1) לחוק מס שבח, הרי שבכך בלבד אין כדי להצדיק דיון נוסף. בית המשפט העליון נדרש, כדבר שבשגרה, לפרשנותם של דברי חקיקה, ובכלל זה הוראות חוק מס שבח (ראו, למשל, ע"א 6382/99 אל זיו פרויקטים (1993) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור המרכז, פ"ד נז(6) 266 (2003), שם נדונה השאלה מהו "יום המכירה" במקרה הנופל לגדר סעיף 19(3) לחוק מס שבח). אכן, ייתכן שיהיו השלכות רוחב למעשה הפרשנות בפסק הדין נושא העתירה. אולם, "לא כל חידוש הילכתי די בו כדי להצדיק סטייה מן הכלל הרגיל שלפיו פוסק בית המשפט העליון בשלושה ופסיקתו היא סוף פסוק. נדרשת הלכה מיוחדת וחריגה שיש בה כדי לשנות באורח מהותי נורמות ששררו עובר להלכות שנדונו והוכרעו בפסק הדין". (דנ"א 3455/05 עטיה נ' שחר, פסקה 6 (11.10.2005); דנ"א 7639/12 עוגן נדל"ן מניב בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל, פסקה 7 (3.12.2012)). בעת בחינת הצידוק לקיים דיון נוסף חובה ליתן משקל גם לצורך לעשות שימוש יעיל במשאביו המוגבלים של בית המשפט. בית המשפט נדרש לברור, לאחר בחינה שקולה ומדוקדקת, את אותם המקרים המיוחדים המצדיקים דיון נוסף (דנג"ץ 5019/13 בית הדין השרעי לערעורים בירושלים נ' פלונית, פסקה 7 (14.8.2013)). איני סבור כי פסק הדין נושא העתירה שלפניי נמנה עם אותם מקרים נדירים וחריגים המצדיקים דיון נוסף.

7. אשר על כן, העתירה נדחית בלא שהוגשה תשובה. לפיכך, לא ייעשה צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"ו בטבת התשע"ד (29.12.2013).

ה נ ש י א