



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8340/10

ע"א 7635/11

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופט י' עמית

המערערת: מ.ו. השקעות בע"מ

נגד

המשיבה בע"א 8340/10: רשות המיסים בישראל - משרד האוצר
המשיב בע"א 7635/11: מנהל מיסוי מקרקעין, תל אביב

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב בתיק ה"פ 14410-04-10 שניתן ביום 4.10.2010 על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה;
וערעור על פסק דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב בתיק ו"ע 1408/07 שניתן ביום 3.8.2011 על ידי כבוד השופט (בדימ') ד' בר-אופיר, עו"ד ד' מרגליות ורו"ח צ' פרידמן

תאריך הישיבה: כ"ב בחשון התשע"ג (07.11.12)

בשם המערערת: עו"ד ד"ר משה וינברג
בשם המשיבים: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט י' עמית:

שני ערעורים מאוחדים הנובעים מעסקה אחת ועניינם בחבותם של המערערים במס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק).

רקע

1. מעשה בשלוש אחיות: חיה גלמונד, רבקה הרן ואהובה וינברג ז"ל (להלן: אהובה) שהיא אמם של המערערים 2-3 בע"א 7635/11, עו"ד ד"ר משה וינברג ותמר ריינר (להלן ובהתאמה: וינברג וריינר). שלוש האחיות רכשו זכויות בשלושה נכסים שונים בתל אביב (שני בניינים וחנות שייקראו להלן: הנכסים). הזכויות נרכשו לשיעורים במועדים שונים בשנים 1938, 1953, 1978, 1982, 1983 ו-1987, כך שבסופו של יום, כל אחת מהאחיות החזיקה בשליש בלתי מסויים בנכסים.

בנכסים בוצעו שלוש עסקאות בגינן התנהלו בין המערערים לבין מנהל מס שבח (להלן: המשיב) התדיינויות משפטיות עניפות שכל אחת מהן הגיעה אף לפתחו

של בית המשפט העליון. ההליכים המשפטיים בנוגע לעסקאות התנהלו בשלוש מערכות נפרדות, עליהן נעמוד להלן, ואקדים ואומר כי ענייננו מתמקד במערכה השלישית בלבד.

מערכה ראשונה: העסקה מיום 8.7.1998

2. ביום 8.7.1998 מכרה גלמונד את חלקה בנכסים לאחותה אהובה ולחברה משפחתית בבעלותו של וינברג בשם מ.ע.ג.ן יעוץ וניהול נכסים בע"מ (להלן: מ.ע.ג.ן), בחלקים שווים ביניהם (1/6 כ"א), תמורת סך של 1,100,000 דולר "נטו" (הרוכשים נטלו על עצמם את תשלום מס השבח). בעקבות העסקה הפכה אהובה לבעלת מחצית הזכויות בכלל הנכסים - שליש הזכויות שהיו בבעלותה קודם לכן ושישית מהזכויות שרכשה מגלמונד.

המשיב הוציא הודעת שומה בגין עסקה זו. השגות שהגישו אהובה ו-מ.ע.ג.ן על גובה המס נדחו, ערר שהוגש על ידם נדחה על ידי ועדת הערר בפסק דינה מיום 25.4.2006 (עמ"ש 280/99 ועמ"ש 366/99) וערעור לבית המשפט העליון נדחה אף הוא (ע"א 5192/06 מיום 17.3.2008). בכך מסתיימת המערכה הראשונה שאינה מענייננו.

מערכה שנייה: שתי עסקאות בין אהובה לבין מ.ו. השקעות

3. ביום 23.5.1999 נחתם הסכם מכר בין אהובה לבין חברה משפחתית נוספת שבבעלות וינברג ואשתו בשם מ.ו. השקעות בע"מ (להלן: מ.ו. השקעות או החברה). לפי ההסכם, אהובה מכרה לחברה את מחצית החלק שרכשה מאחותה גלמונד, תמורת התחייבותה של החברה להחזיר לה את תשלומי ההלוואה שנטלה מהבנק כדי לרכוש את הזכויות מגלמונד (להלן: ההסכם הראשון).

ביום 14.5.2000 חתמו הצדדים על הסכם נוסף להעברת המחצית השנייה של החלק שרכשה אהובה מגלמונד לחברה, אף זאת תמורת החזר תשלומי ההלוואה שנטלה אהובה מהבנק (להלן: ההסכם השני).

לטענת המערערים, שתי העסקאות נעשו מאחר שאהובה התקשתה לעמוד בהחזרי התשלומים החודשיים לבנק.

בסעיף 2 להסכם השני נקבע כי אם אהובה תחוייב בתשלום מס שבח בגין העברת הזכויות על פי ההסכם הראשון, היא תהא זכאית להודיע לחברה שההסכם הראשון מבוטל תוך 7 ימים מיום ההודעה, ובמקרה כאמור, תיערך השבה הדדית, אלא אם ביקשה החברה לקיים את ההסכם הראשון למרות זאת, שאז תשא החברה במס השבח במקום אהובה. בסעיף 17 לאותו הסכם, נקבעה הוראה דומה לגבי ההסכם השני, ולפיו אם אהובה תחוייב בתשלום מס שבח בגין העברת הזכויות על פי אותו הסכם, היא תהא זכאית להודיע על ביטול ההסכם.

4. בגין שתי עסקאות אלה הוציא המשיב שומות מס שבח. אהובה והחברה הגישו השגה על השומות, בטענה כי מהותם של שני ההסכמים היא המחאת הזכות שנרכשה על ידי אהובה מגלמונד AS-IS, מבלי שנוצר לאהובה כל רווח מהעסקאות, באשר התמורה שקיבלה זהה לגובה ההלוואה הבנקאית שנטלה למימון הרכישה מגלמונד. המשיב דחה את ההשגה בהסתמך על ההלכה שנפסקה בע"א 208/78 מנהל מס שבח מקרקעין נ' סבו, פ"ד לב(3) 613 (1978) ואושררה בע"א 45/80 קלמס נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לו(4) 695 (1982) (להלן: עניין קלמס). נספר לקורא בתמצית, כי הלכת קלמס קובעת כי נישום אשר קיבל לידיו זכויות במקרקעין בתקופות שונות, ימוסה בעת מכירת חלק מזכויותיו כמי שמכר חלקים יחסיים מכלל החזקותיו שאותם רכש במועדים שונים. דהיינו, לא ניתן לזהות את החלק הנמכר עם רכישה מסוימת שהתבצעה במועד מסוים, ויש לראות את החלק שנמכר כ"מעורבב" עם כל החלקים שנרכשו בזמנים שונים. זאת, לאור עקרון הבלתי מסוימות האמור בסעיף 27 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969 ולפיו בעלותו של כל שותף במקרקעין מתפשטת על כל המקרקעין ואין לשותף חלק מסויים בהם.

5. על ההחלטה בהשגה הגישו המערערים הגישו ערר שנדחה על ידי ועדת הערר בפסק דינה מיום 1.7.2003 (כב' השופט בדימוס י' בן שלמה, רו"ח א' מונד ורו"ח ט' גרינברג בו"ע (ת"א) 1120/00).

על פסק הדין של ועדת הערר הגישו המערערים ערעור לבית המשפט העליון. ביום 2.9.2008 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון, בו נקבע בדעת רוב כי יש להותיר את הלכת קלמס על כנה ולכן יש לדחות את הערעור (ע"א 345/04). ביום 20.5.2009 נדחתה בקשה לדיון נוסף שהגישו המערערים (דנ"א 8496/08) ולאחר מכן נדחתה בקשה לעיון חוזר על ההחלטה שלא לאפשר דיון נוסף. בכך מסתיימת המערכה השנייה.

ביני לבני, בעוד הערעור תלוי ועומד בבית המשפט העליון, אהובה נפטרה ביום 15.6.2006 ובחלוף שישה חודשים נפטר גם בעלה. ילדיהם, המערערים ויינברג וריינר, ירשו את עזבונם, ובנקודה זו אנו עוברים למערכה השלישית שהיא מושא דיוננו.

מערכה שלישית: ביטול עסקאות המקרקעין

6. לאחר פטירת הוריהם – ובעוד הערעור במערכה השניה תלוי ועומד בבית המשפט העליון – שלחו המערערים ביום 31.7.2007 בכובעם כיורשיה של אהובה, הודעה לחברה על ביטול שני ההסכמים. זאת, בהסתמך על סעיפים 2 ו-17 להסכם השני. עוד באותו יום חתמה ריינר על הסכם לפיו היא מסתלקת מזכויותיה בנכסים לטובת וינברג.

7. ביום 1.8.2007 הגישו המערערים בקשה למשיב לבטל את ההסכם הראשון וההסכם השני בהתאם לסעיף 102 לחוק. בהצהרה שצורפה לבקשה נאמר כי מאחר שמדובר בנכסים בבעלות משותפת, לא קיבלה מ.ו השקעות חזקה בפועל בנכסים. הבקשה לבטל את העסקאות נומקה, בין היתר, בכך: "הואיל ורשות המיסים עומדת על תשלום מס בגובה בלתי סביר ובאופן מיידי ועל אף שהנושא תלוי ועומד במסגרת ע"א 345/04 בבית המשפט העליון".

המשיב דחה את הבקשה לביטול העסקאות ובמכתבו מיום 30.10.2007 נימק את החלטתו בטעמים הבאים: הביטול נעשה לאחר שמונה שנים מיום עשיית העסקאות; העסקאות הכו שורש בשטח ולא ניתן לבטלן למפרע; בכל התקופה הנכס הושכר על ידי החברה והתקבלו הכנסות; בין הצדדים לעסקאות יש יחסים מיוחדים, באשר אהובה-המוכרת היא אמו של ויינברג שהוא הבעלים של חברת מ.ו השקעות; לא הוכח שהוחזרו כספים למ.ו השקעות; ביטול העסקה התבקש רק לאחר שהליכים משפטיים להקטנת גובה החוב לא צלחו. כמו כן, דחה המשיב את בקשת המערערים לעיכוב ביצוע הליכי גבייה שהחלו נגדם.

8. המערערים הגישו ערר על החלטת המשיב שלא להכיר בביטול ההסכמים. בפסק דינה מיום 3.8.2011 דחתה ועדת הערר את הערר, ונקבע כי אין מדובר בביטול אמיתי של העסקאות אלא בביטול למראית עין כדי להתחמק מתוצאת מס. כן חויבו המערערים בהוצאות בסך 25,000 ₪ (וע' 1408/07).

על פסק דינה של הועדה נסב הערעור שלפנינו.

ע"א 7635/11

9. המערערים תוקפים את מסקנת ועדת הערר לפיה אין להכיר בביטול העסקאות לפי סעיף 102 לחוק.

אקדים ואסלק מעל דרכי כל טענות המערערים באשר לעצם החיוב במס וגובה המס בגין שתי העסקאות. זאת, באשר פסק הדין בעניין גובה השומה בעסקאות הפך זה מכבר לחלוט לאחר שערעור על פסק דינה של ועדת הערר נדחה בפסק דינו של בית משפט זה במערכה השניה (ע"א 345/04) ואף נדחתה בקשה לדיון נוסף (דנ"א 8496/08).

10. סעיף 102 לחוק שכותרתו "החזרת מס בביטול מכירה" קובע:

102. המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס.

פרשנותו של הסעיף נדונה בהרחבה בפסק דינה של ועדת הערר ובפסקי דין של בית משפט זה (ראו, לדוגמה, ע"א 304/85 מנהל מס שבח נ' זמר, פ"ד מא(4) 826 (1988) (להלן עניין זמר); ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (לא פורסם, 23.4.2012) (להלן: עניין לוי)).

המבחן המהותי הוא אם העסקה מושא הביטול:

"לא שלחה שרשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח... אם הפכה למעשה שלא נתן תלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה והדרך האחת הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא על ידי עסקה חדשה..." (עניין זמר, בעמ' 833-834).

בפסיקה נקבעו מבחני עזר לקביעה אם מדובר בביטול אותנטי של עסקת מכר להבדיל מביטול מלאכותי או "מכר חוזר" הנובע משינוי נסיבות ואינטרסים של הצדדים, כאשר נטל ההוכחה הוא על מבקש הביטול (ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541 (1992)). בין מבחני העזר, שאותם אף ציינה ועדת הערר,

ניתן להצביע על המבחנים הבאים: האם מדובר בביטול בהסכמת הצדדים, שאז הביטול יבחן ביתר זהירות ודקדקנות; האם קיים קשר משפחתי או אחר בין הצדדים, שאז גובר החשש כי הביטול מבוסס על שיקולי הימנעות ממס; מטרת הביטול - האם המטרה העיקרית היא חסכון במס או קיים טעם כלכלי אחר; משך התקופה בין כריתת ההסכם לביטולו - ככל שהתקופה ארוכה יותר הנטייה היא לראות הביטול כפיקטיבי; האם העסקה הושלמה ונקלטה - כגון אם נרשמו המקרקעין על שם הקונה, אם נמסרה לו החזקה בנכס, אם הפיק פירות מהנכס, אם הכניס שינויים בנכס וכיו"ב; גובה ההשבה - השבה על פי מחיר השוק ביום הביטול מצביעה יותר על עסקת מכר חוזר ולא על השבת התמורות. שיקולים אלה ונוספים מצאו ביטויים בהוראות ביצוע 26/92 "ביטול מכירות לעניין חוק מס שבח מקרקעין".

לא למותר לציין כי אחרי כל אלה, עדיין יש לבחון אם קיים טעם ותוכן כלשהו בעסקת הביטול או שמא מדובר בעסקה מלאכותית או בדויה על פי סעיף 84 לחוק.

11. על סמך מבחנים אלו ועל בסיס התשתית העובדתית, קבעה ועדת הערר כי המערערים לא הרימו את הנטל להוכיח כי ביטול העסקאות היה אותנטי. ראשית, לא הוכח כי במסגרת ביטול העסקה התקיימה השבה בפועל של הסכומים שהחברה שילמה עבור אהובה לבנק בהתאם להסכם הראשון והשני, וכל שהוכח הוא כי בוצעו פעולות חשבונאיות בין הצדדים בערכים נומינליים מבלי שהועבר כסף מזומן. מה עוד, שהחברה היא בבעלותו של וינברג וככל שבוצעה השבה הרי שהתמורה הועברה "מכיס לכיס". שנית, מאחר שהחברה היא בבעלותו של וינברג שהוא היורש של אהובה ביחד עם אחותו, הרי שהתוצאה הכלכלית של ביטול ההסכם דומה לתוצאה של קיומו, באשר וינברג זוכה בכל חלקה של אהובה בנכסים אם כיורש יחיד (לאחר הסתלקותה של אחותו) ואם כבעלים של חברת מ.ו. השקעות. בהקשר זה הצביעה הועדה על פסק הדין בו"ע 1090/06 יוגב שי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (מיסים כב/5 אוקטובר 2008) (להלן: עניין יוגב שי) שם נדון עניינו של העורר שקיבל דירה במתנה מהוריו אשר נפטרו כעבור זמן. העורר ביקש לבטל את המתנה כדי לקבל את הדירה בדרך של ירושה (על מנת ליהנות מפטור ממס שבח בעת המכירה לפי סעיף 49ב(5) לחוק), אך נפסק כי הביטול אינו תופס. שלישית, מדובר בצדדים שהם קרובי משפחה ומשכך גובר החשש כי מטרת הביטול היא הימנעות ממס. רביעית, משך הזמן הארוך בין כריתת ההסכם לביטולו. חמישית, עסקת המכר הכתה שורש, והא-ראיה כי החברה הפיקה רווחים מדמי שכירות של הנכסים במשך 8 שנים ונהגה בהם מנהג בעלים.

12. המערערים הלינו על פסק דינה של ועדת הערר. במישור הדיוני נטען כי במשך 4 שנות פעילותה החליפה הוועדה חברים למכביר, כולל שני יו"ר, השופט בן שלמה ז"ל והשופט עמוס זמיר ז"ל. נטען כי היו"ר החדש, השופט בר-אופיר, לא היה נוכח בשמיעת הראיות, וגם חבר הוועדה רו"ח פרידמן לא נכח בחלק מהשיבות לרבות בשלב הסיכומים בעל פה. לגופו של עניין נטען כי ועדת הערר התעלמה מנסיבות המקרה ומהתשתית העובדתית. לטענת המערערים, הביטול התאפשר מכוח ההסכם השני, והוועדה התעלמה מהאסמכתאות המוכיחות כי הושבו לחברה מלוא התשלומים ששילמה לאהובה כנגד העברת הנכסים. עוד טענו המערערים בחצי פה, כי לכל היותר טעו, אם בכלל, באופן ביצוע העסקאות, שהרי אהובה יכולה הייתה להעביר את הנכסים במתנה לידי של המערער, וכך היה פטור מתשלום המס.

13. דין הערעור להדחות ואנמק את מסקנתי בקצרה.

הטענה כי המערערים שגו בדרך בה ביצעו את שתי העסקאות היא טענה שאין בה ממש. מעבר לכך שידם של המערערים רב להם בעסקי נדל"ן ומיסוי, הלכה פסוקה עמנו כי המס משתלם על פי האופן בו נערכה העסקה בפועל ולא על פי דרך אחרת בה ניתן היה לבצע את העסקה, אם בכלל.

14. ולגופו של ערעור.

אני נכון להניח, לזכות המערערים, כי יש באסמכתאות שהציגו כדי להוכיח כי בוצעה השבה בפועל של תשלומים מאהובה לחברה, להבדיל מפעולה חשבונאית ללא העברת כספים בפועל. אולם גם בהתעלם מכך שההשבה נעשתה בערכיה הנומינליים, הרי שאין נפקות כלכלית להשבה ולביטול. אהובה לא ביטלה את ההסכמים בעודה בחיים, למרות שיכולה הייתה לעשות כן על פי סעיפים 2 ו-17 להסכם השני, למרות שעם חתימת ההסכם השני או סמוך לו כבר היה ברור כי העסקה הראשונה חייבת במס, למרות שהמשיב קבע כי העסקאות חייבות במס, למרות שוועדת הערר דחתה את עררה, ולמרות שהגישה ערעור לבית המשפט העליון במסגרת המערכה השנייה. והנה, רק לאחר פטירתה של אהובה, וינברג, בכובעו כיוורשה, שלח לעצמו – והפעם בכובעו כבעלים של החברה המשפחתית מ.ו. השקעות – הודעת ביטול של העסקאות. מכאן שהנכסים הועברו מכיס אחד של וינברג בכובעו כבעלים של החברה, לכיס השני שלו כיוורש של אהובה. בהקשר זה מקובל עלי ההיקש שעשתה הוועדה לעניין יוגב שי בנוגע ליורש המבקש לבטל מתנה של מוריש. גם במקרה דנן, אין טעם כלכלי לביטול העסקה על ידי היורש שנכנס בנעלי המוכר – או היורש שנכנס בנעלי נותן המתנה כמו במקרה

של יוגב שי – זולת ההימנעות ממס (וראו גם בספרו של המלומד יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ג' 423 (מהדורה שנייה, 2007), שם מביע המחבר את עמדתו לפיה כאשר יורש של מעביר שנפטר מבקש לבטל את ההעברה ולרשת את הזכות, אזי מדובר בביטול שאינו אמיתי). לפנינו אינדיקציה חזקה כי לא מדובר בביטול אותנטי של שני ההסכמים, והמערערים לא הצביעו על כל טעם כלכלי-קנייני אמיתי בביטול, זולת עצם ההימנעות ממס.

על רקע המבחנים שנסקרו לעיל, המלאכותיות של הביטול מדברת בעד עצמה. חלפו כשבע-שמונה שנים מאז בוצעו העסקאות; הביטול נעשה בין צדדים קרובים ולמעשה, בין אותם צדדים בכובעים שונים; הביטול נעשה לאחר שהעסקה הכתה שורש כאשר החברה נהגה בנכסים מנהג בעלים לאורך השנים לרבות גביית דמי שכירות משוכרים וניכוי פחת.

הצטברותן של כל האינדיקציות דלעיל, מלמדת על כך שהביטול אינו ביטול אמיתי לצורך סעיף 102 לחוק.

15. בשולי הדברים אומר כי דרך התנהלותם של המשיבים נגועה בחוסר תום לב. הנה כי כן, בעוד הערעור במערכה השנייה תלוי ועומד, ובעוד המערערים צועדים במסלול המערכה השנייה כשמונה שנים מאז ההסכם הראשון בשנת 1999, פתחו המערערים במערכה השלישית של ביטול העסקאות, בסתירה חזיתית למערכה השנייה במסגרתה תקפו את השומה מושא העסקאות. נראה כי המערערים נקטו בשיטת "תאחז בזה וגם מזה אל תנח את ירך" (קהלת ז, י"ח), שאם היה ערעורם לבית המשפט העליון מתקבל, מן הסתם היו ממהרים לזנוח את ביטול העסקה מושא המערכה השלישית. למצער, ניתן היה לצפות כי המערערים יודיעו לבית המשפט העליון כי בעוד הוא יושב על המדוכה במערכה השנייה (ע"א 345/04), הם נקטו בצעד של ביטול אשר עשוי להפוך את הכרעתו של בית המשפט העליון לתיאורטית. לא רק שהמערערים לא עשו כן, הם אף עתרו לדיון נוסף ולאחר מכן לעיון חוזר בבקשה לדיון נוסף, וזאת בעודם יודעים כי כבר החלו במערכה השלישית בדרך של ביטול העסקה וכבר מתנהלים הליכים רבים בקשר לכך.

16. בהיעדר חצים באשפתם לגופו של פסק דינה של הועדה, הרחיבו המערערים הדיבור על חילופי הגברי בוועדה. אומר אפוא בקצרה כי מכוח תקנה 177 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (אשר חלה בהליכי ועדת ערר מכוח תקנה 12 לתקנות מס

שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדת ערר), התשכ"ה-1965)) רשאית הייתה הועדה להמשיך את ההליך מן השלב בו הופסק בשל פטירתו של היו"ר. וזו לשון התקנה:

נמנע משופט, מכל סיבה שהיא, לסיים את הדיון, רשאי שופט אחר לנהוג בעדות שנרשמה בפרוטוקול הדיון או שצורפה אליו כאילו הוא עצמו שמע או רשם את העדות, ורשאי הוא להמשיך מן השלב שבו הפסיק קודמו.

לא השתכנעתי כי האינטרסים של המערערים ושיקולי צדק נפגעו כתוצאה מהחלפת המותב ואי שמיעת הראיות מחדש. לא למותר לציין כי דיון ההוכחות בתיק היה קצר ביותר; כי ועדת הערר דחתה את בקשת המערערים לשמיעת ראיות מחדש והמערערים לא ערערו על החלטה זו; וכי עוד קודם לכן עתרו המערערים לשמיעה חוזרת של ראיות, בעקבות פטירתו של היו"ר דאז, השופט עמוס זמיר ז"ל, בקשה שנדחתה בהחלטה מיום 5.6.2008 על ידי הנשיא א' גורן בהסתמך על תקנה 177. עוד אציין כי ועדת הערר אפשרה לצדדים, לפני משורת הדין, להשמיע טיעונים בעל פה גם לאחר הגשת הסיכומים בכתב (החלטה מיום 12.7.2011) וכי טענת המערערים אודות אי נוכחותו של רו"ח פרידמן בעת שמיעת הסיכומים בעל פה לא הועלתה בזמן אמת אלא אך במסגרת הערעור.

17. סיכומו של דבר, שדין ע"א 7635/11 להידחות.

בכך, למעשה, מתייתר הערעור הנוסף שלפנינו, שעניינו בהליכי הגבייה שנקט המשיב כנגד המערערים. למרות זאת, מצאתי לסקור את קורותיו של ערעור זה, ולו על מנת לעמוד על דרך התנהלותם של המערערים.

ע"א 8340/10

18. עוד בטרם ניתן פסק הדין בערר במערכה השלישית, החל המשיב לנקוט בהליכי גבייה נגד המערערים, וביום 23.3.2008 הגישו המערערים בקשה לוועדת הערר לעכב את ביצוע הליכי הגבייה.

בהחלטתה מיום 22.7.2008 דחתה ועדת הערר את בקשת עיכוב הביצוע (בש"א 6499/08), וביום 26.4.2009 נדחתה בקשת רשות ערעור שהוגשה לבית המשפט העליון על החלטה לעיכוב הביצוע (החלטת השופט מלצר ברע"א 8330/08), וכן נדחתה בקשה לעיון חוזר באותה החלטה (החלטה מיום 2.7.2009).

19. אף לאחר שניתן פסק הדין בערר במערכה השנייה, הוציא המשיב צווי עיקול נגד נכסים בבעלותו של וינברג מכח סעיפים 7-7 לפקודת המיסים (גביה), ובמקביל לבקשות המערערים לעכב את ביצוע פסקי דין ועדת הערר מושא המערכה הראשונה והשנייה (בהתאמה, מיום 1.7.2003 ומיום 25.4.2006), הגישו המערערים בקשה לבית המשפט העליון למתן צו ארעי לעיכוב ביצוע צו העיקול. הבקשה נדחתה לגופה בהחלטתו של השופט רובינשטיין מיום 30.11.2007 (ע"א 345/04).

20. במקביל להליכים המתוארים לעיל, פתחו המערערים בשורה ארוכה של הליכים – לרבות חמש המרצות פתיחה – במסגרתם תקפו את הליכי הגבייה בהם נקט המשיב. אסקור להלן את ההליכים שעלה בידי לדלות מהחומר שבפני, ולא מן הנמנע כי המשיבים נקטו בהליכים נוספים שנעלמו מעיני.

(-) ביום 11.5.2007 הגישו המערערים המרצת פתיחה לבית משפט השלום בתל אביב, במסגרתה עתרו להצהיר כי צווי העיקול בטלים. בפסק דינו מיום 9.3.2008 דחה בית המשפט (השופטת ש' גלר-אהרוני) את תובענת המערערים על הסף בהיעדר סמכות עניינית, באשר הבקשה קשורה בטבורה לערר התלוי ועומד בועדת הערר (ה"פ 201115/07).

(-) ביום 5.1.2010 דחה בית המשפט המחוזי (השופט שנלר) בפסק דין מפורט ומנומק את הערעור על פסק דינו של בית משפט השלום (ע"א 1656/08) (להלן: פסק דין שנלר).

(-) ביום 13.5.2010 נדחתה בקשת רשות ערעור שהגישו המערערים לבית המשפט העליון על פסק דין שנלר (החלטתו של השופט דנציגר ברע"א 533/10).

(-) ביום 3.9.2008 הגישה החברה תביעה נוספת בדרך של המרצת פתיחה לבית משפט השלום, ובה עתרה להורות כי הערת אזהרה שנרשמה לטובת המשיב בנכסי החברה בטלה. בהמלצת בית המשפט מחקה החברה את ההליך (ה"פ 200710/08).

(-) מספר ימים לאחר מכן, ביום 7.9.2008, הגישה החברה ערעור לבית המשפט המחוזי כנגד הממונה על המרשם לקבלת סעד דומה, קרי, מחיקת הערת

האזהרה שנרשמה לזכות המשיב. הערעור נמחק בהמלצת בית המשפט (עש"א 2100/08).

(-) ביום 6.8.2009 הגישו וינברג והחברה תביעה נוספת בדרך של המרצת פתיחה לבית משפט השלום בהרצליה, למתן סעד הצהרתי כי הליכי הגבייה נגדם אינם חוקיים. בפסק דינו מיום 14.2.2010 דחה בית המשפט (כב' השופט צ' דותן) את התביעה בהיעדר סמכות עניינית. עוד נאמר בפסק הדין, כי החלטות קודמות שניתנו בעניין הסמכות מהוות מעשה בית דין נגד התובעים (ת"א 5675-08-09).

(-) על פסק הדין הגישו המערערים ערעור לבית המשפט המחוזי שנמחק לבקשתם לאור המלצת בית המשפט (פסק דין מיום 6.1.2011 בע"א 4396-04-10).

(-) ביום 2.9.2009 הגישו וינברג ומ.ו. השקעות המרצת פתיחה נוספת, הפעם לבית המשפט המחוזי בתל אביב, בבקשה להצהיר כי הערות שנרשמו לטובת המשיב במקרקעין בשל החוב של המערערים בטלות. ביום 21.10.2010 הורתה השופטת מיכל אגמון-גונן על דחיית התובענה בהסכמת הצדדים (ה.פ. 1674-09).

(-) ביום 13.4.2010 הגישה החברה המרצת פתיחה נוספת לבית המשפט המחוזי בתל אביב (ה.פ. 14410-04-10) בבקשה להצהיר כי הפעלת הליכי גבייה במקביל לקיומו של הליך ערר בעניין מס השנוי במחלוקת מנוגד לדין ובטל. בפסק דינו מיום 4.10.2010 דחה בית המשפט (השופט מגן אלטוביה) את המרצת הפתיחה מחמת מעשה בית דין, לאחר ששאלת הסמכות נדונה והוכרעה בפסק דין שנלר. כמו כן נדחתה התובענה גם לגופה, לאחר שבית המשפט דחה את פרשנות המערערים לגבי הוראת סעיף 91(ב) לחוק, שלשיטתם כל עוד מדובר בחוב השנוי במחלוקת – גם אם המחלוקת היא לגבי ביטול עסקה – אין לנהל הליכי גבייה נגד נישום. לאור התנהלות של החברה וההליכים הרבים בהם נקטה הושתו עליה הוצאות בסך 100,000 ₪ (להלן: פסק דין אלטוביה).

על פסק דין אלטוביה נסב הערעור בע"א 8340/10. המערערים העלו מספר טענות שעיקרן כי שגה בית המשפט משדחה את בקשת החברה הנסמכת על סעיף 91(ב) לחוק ומשקבע כי פסק דינו של השופט שנלר יצר מעשה בית דין.

21. אומר בקצרה, כי לאחר שדחינו את ע"א 7635/11 על פסק דינה של ועדת הערר, הפך הערעור דכאן לתיאורטי, שכן נשמט הבסיס לבקשת המערערים לעיכוב

הליכי הגבייה. ובכלל, תמיהה היא מדוע לא ביקשו המערערים עצמם למחוק ערעור זה, שהרי בכל מקרה אין לו תוחלת משל עצמו והוא נסמך על ע"א 7635/11 שהוא הערעור המהותי הנסב על פסק דינה של ועדת הערעור.

למעלה מן הצורך אציין כי פסק דינו של השופט שנלר מהווה מעשה בית דין, ושמא אף חלק מההחלטות ופסקי הדין בהליכים הרבים הנוספים בהם נקטו המערערים. למיצער, ההחלטות ופסקי הדין הנוספים שניתנו כנגד המערערים יוצרים מניעות והשתק כלפיהם מלחזור ולנקוט באותם הליכים בשינוי אדרת.

ההוצאות

22. לאמור לעיל השלכה על שאלת ההוצאות. המערערים הלינו על ההוצאות הגבוהות שהושגו עליהם בשני ההליכים מושאי הערעורים, באשר לטענתם יש בהשתתף ההוצאות פגיעה בזכותם של המערערים לפנות לערכאות.

המערערים נקטו בעשרות הליכים מקבילים-כפולים-משולשים-ומרובעים בערכאות השונות, כולל בבית משפט זה. כך פעלו המערערים לא רק במסגרת המערכה השלישית, אלא גם במסגרת המערכה הראשונה והשנייה, תוך הגשת בקשות חוזרות ונשנות של המערערים לעכב ביצוע תשלום המס בו חויבו, כפי שעולה מהחומר שהמשיבים עצמם צירפו.

במסגרת המערכה הראשונה והשנייה נדחו שתי בקשות מקבילות שהגישו המערערים לעכב את ביצוע פסק דינם של ועדות הערר (החלטות השופטת ארבל מיום 15.4.2007 בע"א 5192/06 ובע"א 345/04).

שתי בקשות נוספות שהגישו המערערים לעיכוב ביצוע במסגרת המערכה הראשונה והשנייה נדחו אף הן (החלטות השופטת פרוקצ'יה מיום 1.8.2007 בע"א 5192/06 ובע"א 345/04).

בקשה נוספת לעיכוב ביצוע צו עיקול ולעיכוב ביצוע פסק הדין במערכה השנייה נדחתה אף היא בהחלטתו של השופט רובינשטיין מיום 30.11.2007 (ע"א 345/04).

המערערים לא אמרו נואש והגישו עתירה לבג"ץ בדרישה להקפיא את הליכי הגבייה, וזו נדחתה בפסק דינו של בית משפט זה מיום 26.3.2007 (השופטים א' א' לוי, ע' ארבל, ד' ברלינר בבג"צ 101/07).

ושוב חזרו המערערים ועתרו לבג"ץ להורות למשיב להימנע מהליכי גבייה נגד המערערים כל עוד תלויים ועומדים הליכי גבייה כנגדם. אף עתירה זו נדחתה תוך שהפעם מביע בית המשפט דעתו כי המערערים מנצלים לרעה הליכי בית משפט (השופטים פרוקצ'יה, רובינשטיין וג'ובראן בבג"צ 75/08). המערערים הגישו בקשה לעיון חוזר בפסק הדין, בקשה שנדחתה בהחלטת בית המשפט מיום 16.12.2009.

ואם נותר הקורא בשלב זה חסר נשימה, נספר כי המערערים הגישו עתירה נוספת שאף היא נדחתה בפסק דינו של בית משפט זה מיום 26.1.2010 (השופטים לוי, ארבל ועמית בבג"צ 419/10). חזרו המערערים והגישו בקשה לעיון חוזר, שאף היא נדחתה בהחלטה מיום 12.4.2010.

אך לא המערערים ירימו ידיים. משנסגרו בפניהם כל הדלתות, החלונות, ואף הכניסה דרך המרתף נאטמה, הגיחו המערערים דרך הגג בפריצה נועזת, והפעם בעתירה להורות למשיב למסור לידיהם את שיטת התגמול הנהוגה בו לעובדי הגבייה, ככל הנראה מתוך הנחה כי באמצעות עתירה זו תצלח דרכם לעיכוב ההליכים. אף עתירה זו נדחתה, אם כי שלא לגופה (בג"צ 6139/12 מיום 19.11.2012).

23. הנה כי כן, המערערים נקטו בעשרות הליכים, בגין אותו עניין ובגין אותן נסיבות, בכל פעם באצטלא ובאדרת אחרת, כדי לעכב ביצוע פסקי הדין של ועדות הערר. המערערים חזרו והעסיקו את בתי המשפט על ערכאותיהם השונות ובפני שופטים שונים פעם אחר פעם, באופן הנמצא עמוק בתוך המתחם של שימוש לרעה בהליכי משפט. גם לאחר שבית המשפט הבהיר בפסק דינו בבג"צ 75/08 כי הוא רואה בהתנהלות המערערים ניצול לרעה של הליכי משפט, נקטו המערערים בלמעלה מעשרה הליכים נוספים שכל תכליתם עיכוב ביצוע פסקי דינם של ועדות הערר.

נוכח האמור לעיל אני סבור כי ההוצאות בסך 25,000 ₪ שהושתו עליהם על ידי ועדת הערר (מושא ע"א 7635/11) הן על הצד הנמוך מאוד, וההוצאות בסך 100,000 ₪ שהושתו עליהם בפסק דין אלטוביה הם על הצד הסביר עד מתון, בהתחשב בכמות ההליכים שקדמו לפסק הדין. לא למותר להזכיר כי אין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בפסיקת הוצאות, והתערבות כאמור תיעשה רק במקרים חריגים

ונדירים בהם נפלה טעות משפטית או כאשר דבק פגם או פסול מהותי בשיקול דעתה של הערכאה הדיונית (ע"א 6685/11 גריידי נ' הולצמן, בפסקה 5 והאסמכתאות שם (לא פורסם, 4.7.2012)). ברי כי לא זה המקרה המצדיק התערבות בהוצאות שנפסקו.

סוף דבר

24. סיכומו של דבר, שהערעור על פסק דינה של ועדת הערר והערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי נדחים. המערערים יישאו בשכ"ט המשיב בסך 100,000 ₪.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה.

המשנה לנשיא

השופט ח' מלצר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"ט שבט התשע"ג (30.1.2013).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא