



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 25687-08-26

לפני: כבוד השופט חאלד כבוב

המבקשת: ש. משעולים עכו בע"מ

נגד

המשיבים: 1. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה
2. שגראוי ייזום ובניה (אס.בי.סי) בע"מ

בקשה לעיכוב ביצוע פסק-דינה של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (כבוד השופטת א' וינשטיין, עו"ד ר' מרסיאנו ומר א' כאכון) בו"ע 51667-06-23 מיום 24.06.2026

בשם המבקשת: עו"ד אלדד בן הרוש

בשם משיב 1: עו"ד ניסים עזרא

החלטה

לפניי 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 בחיפה (כבוד השופטת א' וינשטיין, עו"ד ר' מרסיאנו ומר א' כאכון) בו"ע 51667-06-23 מיום 24.06.2026.

רקע

1. ביום 18.01.2022 נחתם בין המבקשת – חברת ש. משעולים עכו בע"מ (להלן: המבקשת), לבין משיבה 2 – חברת שגראוי ייזום ובניה (אס.בי.סי) בע"מ (להלן: משיבה 2), הסכם למכירת מקרקעין המצויים בעיר עכו, הידועים כחלקה 25 בגוש 18042, ומתפרשים על פני 6,236 מ"ר (להלן: ההסכם).

2. התמורה החוזית בהסכם הועמדה על סך של 39,000,000 ש"ח (להלן: התמורה), וזאת בהתאם לזכויות הבנייה שאושרו באותה העת, והתירו בנייה של 130 יחידות דיור. תמורה זו שולמה במלואה על-ידי משיבה 2, ובהתאם לכך הועברו ונרשמו מלוא הזכויות במקרקעין על שמה. לצד זאת, בסעיף 6.3 להסכם נקבע מנגנון לפיו ככל שתאושר תוכנית חדשה המגדילה את זכויות הבנייה, תשלם משיבה 2 למוכרת סך נוסף של 193,550 ש"ח עבור כל יחידת דיור נוספת מעבר ל-130 יחידות הדיור (להלן: מנגנון התוספת לתמורה).

3. כחודש לפני חתימת ההסכם, ביום 14.12.2021 הגישה המבקשת למהנדסת העיר עכו תוכנית חדשה המציעה הקמת שני בנייני מגורים על המקרקעין, ובהם 192 יחידות דיור בסך הכל (להלן: התוכנית החדשה), קרי תוספת של 62 יחידות דיור מעבר ל-130 היחידות שאושרו לבנייה. נוכח הגשת התוכנית החדשה, ובהתאם להוראות בסעיף 6.4 להסכם, היה על המבקשת לפעול לצורך מתן תוקף להשלמת אישור התוכנית החדשה, וזאת בתוך 30 חודשים ממועד השלמת העסקה או במועד מאוחר יותר ככל שיחולו עיכובים שאינם תלויים בה. כן נקבע בהסכם, כי אם לא תאושר התוכנית עד המועדים שנקבעו, המבקשת לא תהיה זכאית לתוספת, והתמורה תיוותר על סכום סופי של 39,000,000 ש"ח.

4. כחודש לאחר חתימת ההסכם, בימים 14.02.2022 ו-27.02.2022, דיווחו משיבה 2 והמבקשת (בהתאמה) למשיב 1 – מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן: משיב 1), בשומה עצמית על העסקה, והצהירו כי שווי המכירה בעסקה עומד על סך של 39,000,000 ש"ח. ביום 20.09.2022 דחה משיב 1 את שווי המכירה שהוצהר – וחלף זאת קבע בשומה על-פי מיטב השפיטה, כי יש להוסיף לשווי המכירה המוצהר סך של 12,000,100 ש"ח (להלן: התוספת לתמורה), בגין התמורה עבור התוספת של 62 יחידות הדיור במסגרת התוכנית החדשה. בהתאם לכך, הועמד שווי המכירה על סכום כולל של 51,000,100 ש"ח.

5. בימים 22.09.2022 ו-24.10.2022, הגישו משיבה 2 והמבקשת (בהתאמה) השגות על השומה. השגות אלו נדחו על-ידי משיב 1 ביום 21.05.2023, בנימוק כי מנגנון התוספת לתמורה מהווה חלק בלתי נפרד מעסקת המכר ומשווי המכירה; ומשהמבקשת ומשיבה 2 פעלו לקידום התוכנית החדשה שנועדה להוסיף 62 יחידות דיור, יש לראות בשווי הנגזר מתוספת זו חלק מן התמורה הכוללת של העסקה. יחד עם זאת, משיב 1 ציין בהחלטתו כי ככל שהגדלת הזכויות לא תאושר בפועל, יוכלו הצדדים לפנות בבקשה לתיקון השומה.

6. ביום 10.03.2025 אושרה בתנאים תוכנית חדשה להקמת שלושה מבני מגורים בהיקף של 208 יחידות דיור על המקרקעין בוועדת המשנה להתנגדויות של הוועדה המחוזית (להלן: התוכנית החדשה המעודכנת). כפי שיבואר בהמשך הדברים, שאלת תוקפו של האישור שניתן, שנויה במחלוקת בין המבקשת לבין משיב 1.

7. ביום 24.06.2026 ניתן פסק הדין מושא הערעור שבכותרת, בגדרו נדחה הערר שהוגש על-ידי המבקשת ומשיבה 2, תוך שנקבע כי יש להותיר על כנה את השומה שקבע משיב 1, לפיה שווי המכירה עומד על סך של 51,000,100 ש"ח. עוד נקבע, כי ככל שיחול

בעתיד שינוי במספר היחידות שיאושרו בפועל, פתוחה בפני המבקשת ומשיבה 2 הדרך לפנות בבקשה לתיקון השומה.

הערעור, הבקשה שלפניי והתשובה לה

8. המבקשת מערערת על פסק הדין. טענתה העיקרית היא כי ועדת הערר שגתה בקביעתה כי התוספת לתמורה, התלויה באישורה של התוכנית החדשה, נכללת ב"שווי המכירה" לפי סעיף 17(א) לחוק מיסוי מקרקעין. כן נטען, כי ועדת הערר שגתה כשביססה את שווי המכירה בדיעבד על אירועים שאירעו לאחר העסקה. בנוסף, נטען כי הוועדה שגתה כשאישרה את כימות התוספת לתמורה לפי מלוא ערכה הנומינלי בסך 12,000,100 ש"ח מבלי לבצע כל היוון או ניכיון.

9. בצד הערעור הוגשה הבקשה לעיכוב ביצוע שלפניי. נטען, כי סיכויי הערעור גבוהים במיוחד, ותומכים בקבלת הבקשה לעיכוב ביצוע. בהקשר זה נטען, בעיקרם של דברים, כי ועדת הערר שגתה בכך שפסק דינה לא מתייחס להלכה הקובעת את התנאים המצטברים אשר רק בהתקיימותם התוספת לתמורה תיכלל בשווי המכירה; כי שגו משיב 1 וועדת הערר בכימותה של התוספת כאשר מיסו את מלוא הסכום הנומינלי; וכי נפל פגם בכך שוועדת הערר ביססה את מסקנתה על אירועים מאוחרים ליום המכירה, בניגוד להלכה המחייבת כי שווי המכירה נקבע לפי יום העסקה.

10. כן נטען, כי 'מאזן הנוחות' נוטה בבירור לטובת המבקשת. ראשית, נטען כי גביית מס מיידית בסכום חריג של 2,924,530 ש"ח בגין התוספת לתמורה שהמבקשת טרם קיבלה, תסב למבקשת נזק ממשי ואף בלתי הפיך, ותפגע ביכולתה לעמוד בהתחייבויותיה השוטפות. שנית, נטען כי סכומו החריג של החיוב מהווה שיקול מרכזי בבחינת הבקשה. שלישית, נטען כי למשיב 1 לא ייגרם נזק ממשי בהיותו רשות מדינה, וכי הפער בין הנזק הבלתי-הפיך שעלול להיגרם למבקשת לבין היעדר כל נזק למשיב 1 – מטה את מאזן הנוחות באופן מובהק לטובת קבלת הבקשה.

11. בהמשך לכך, ביום 17.08.2026 הוריתי למשיב 1 להגיש תשובתו לבקשה, תוך מתן התייחסות להתפתחויות שחלו בנוגע לאישור התוכנית מאז ניתן פסק הדין, כך שלפני בית המשפט תעמוד התמונה המלאה טרם ההכרעה בבקשה. עוד צוין במסגרת ההחלטה, כי הבקשה לוקה בחסר משמעותי שכן "לבקשה לא צורפו נתונים כספיים תומכים; וכך גם בתצהיר שצורף לא בואר תפקידו של נציג המבקשת, ולא צורף תצהיר מטעם ר"ח של החברה או גורם מוסמך אחר שיכול להעיד על מצבה הפיננסי".

12. עוד באותו היום הגישה המבקשת הודעת הבהרה מטעמה, במסגרתה עדכנה כי ביום 10.03.2025 אושרה התוכנית החדשה המעודכנת. עם זאת, לטענת המבקשת אין בכך כדי לגרוע מטענותיה בבקשה, מהטעמים הבאים: שווי המכירה נקבע בהתאם למועד העסקה; התוכנית החדשה המעודכנת אושרה בתנאים בלבד מבלי שניתן לה תוקף סופי ולאחר חלוף מועד 30 החודשים שנקבע בסעיף 6.4 להסכם; התוספת שונתה מ-62 יחידות דיור במקור לתוספת של 78 יחידות דיור; ואישור התוכנית החדשה המעודכנת אינו חלק מעסקת המקרקעין נשוא השומה.

13. משיב 1 מתנגד לבקשה וגורס כי יש לדחותה על הסף, בין השאר, מחמת חוסר ניקיון כפיים והיעדר תום לב בשל הסתרת עובדות מהותיות מצד המבקשת. בהתייחס להחלטתי מיום 17.08.2026, הבהיר משיב 1 כי התוכנית החדשה המעודכנת אושרה באופן סופי עוד בסוף חודש אפריל בשנת 2025. לגופו של עניין נטען, כי במישור 'מאזן הנוחות' לא הוכח על-ידי המבקשת כי ביצוע פסק הדין יגרום לה נזק בלתי הפיך, שכן טענותיה נטענו בעלמא ללא בסיס של ממש. בכלל זאת, לא הוצגו על-ידי המבקשת נתונים המבססים את טענתה כי ייגרם לה נזק, וזאת גם בהודעת ההבהרה שהוגשה מיוזמתה, וחרף החלטת בית המשפט מיום 17.08.2026 שעמדה על כשלים אלה. כן נטען, כי אף על-פי תצהיר המבקשת עצמה, ככל שיתקבל הערעור תוכל המדינה להשיב את המס "בנקל ובמלואו בצירוף הפרשי הצמדה וריבית". לבסוף, הדגיש משיב 1 את האינטרס הציבורי שבגביית מס יעילה ושוויונית וכי יש לשמור על כספי הקופה הציבורית.

14. אשר לסיכויי הערעור נטען, כי אלו קלושים. שכן, בהתאם לסעיף 90 לחוק מיסוי מקרקעין, הערעור מוגבל לדון ב"בעיה משפטית", בעוד שהערעור דגן תוקף קביעות וממצאי עובדה מובהקים של ועדת הערר. כמו כן, בתגובה לטענת המבקשת כי אין למסות את התמורה המותנית בטרם יתקיים התנאי המתלה בהסכם, נטען כי לפי ההלכה הפסוקה חוזה מותנה תקף מרגע כריתתו. מכאן, שקיומו של תנאי מתלה אינו דוחה את יום המכירה, וחבות המס קמה במועד כריתת החוזה עצמו.

דיון והכרעה

15. כלל נקוט במשפטנו הוא שהגשת ערעור כשלעצמה אינה מעכבת את ביצוע פסק הדין מושא הערעור (ע"א 58216-05-26 ד"ר נ' עזבון למיא ברכאת ז"ל, פסקה 7 (24.05.2026)), אך בית משפט של ערעור רשאי לעשות כן "בתנאים שייראו לו" (תקנה 145(ג) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018). כידוע, בפסיקה נקבעו שני שיקולים מנחים להכרעה בבקשה לעיכוב ביצוע: הראשון הוא סיכויי הערעור, אשר נבחנים בשלב זה באופן לכאורי בלבד (ראו, למשל: ע"א 26099-07-26 אורן נ' ישראל, פסקה 8

(09.09.2026) (להלן: עניין אורן); והשני הוא מאזן הנוחות – קרי, האם במצב שבו לא יעוכב ביצוע פסק הדין, ולבסוף ערעור המבקש יתקבל, ייגרם לו נזק ממשי בלתי-הפיך (ראו, למשל: ע"א 36003-11-25 איוב נ' פאר, פסקה 12 (01.01.2026)). בין שני השיקולים הללו מתקיים יחס של 'מקבילית כוחות', הגם שככלל, הבכורה ניתנת לשיקול שעניינו מאזן הנוחות (ראו, מיני רבים: ע"א 51026-08-26 חברה כלכלית לפיתוח עפולה בע"מ נ' שוק פשוט בע"מ, פסקה 8 (31.08.2026)).

16. הלכה היא שכאשר עסקינן בעיכוב ביצוע של פסק-דין כספי, עיכוב ביצוע ייעשה במקרים חריגים בלבד, מאחר שהחוב הכספי הוא פעולה אשר על דרך הכלל היא הפיכה. זאת, במקרים אשר יוכח שביצוע פסק הדין ימנע מהמבקש לגבות את כספו חזרה מקום בו הערעור יתקבל, או אם ביצוע פסק הדין עלול לגרום לקריסה כלכלית של המבקש או להזיק לו באופן שלא ניתן לריפוי (ראו, למשל: ע"א 34558-02-26 האונייה M/T RAMELIA נ' י.כ. יהלום יבוא וסחר בע"מ, פסקה 10 (02.03.2026)). בפסיקה בעניין זה נקבע גם כי קיימת חשיבות לגובה הסכום שנפסק (ראו, למשל: רע"א 5650-08-25 הפניקס חברה לביטוח בע"מ נ' מזאריב, פסקה 12 (20.10.2025)).

17. מכאן לענייננו-אנו. אשר לסיכויי הערעור, מטבע הדברים, אלה נבחנים בשלב זה באופן לכאורי בלבד. בענייננו, מבלי לטעת מסמרות בדבר, לא שוכנעתי כי הערעור בא בקהלם של אותם מקרים בהם ברור כי הוא חסר כל-סיכוי (ע"א 45796-02-25 מדינת ישראל נ' פלוני, פסקה 16 (26.03.2025)). לפיכך, סבורני כי נכון יהיה בענייננו למקד את ההכרעה בבחינת מאזן הנוחות, שהוא כאמור השיקול העיקרי בבקשות כגון דא (רע"א 8084/22 עיריית חיפה נ' שרביב בע"מ, פסקה 18 (04.01.2023)).

18. אשר למאזן הנוחות, פסק הדין מושא הבקשה הטיל על המבקשת חוב כספי גרידא. כאמור, מאחר שמתן כספים והשבתם היא בדרך כלל פעולה הפיכה, שיקולי מאזן הנוחות תומכים בדחיית הבקשה לעיכוב ביצוע של פסק הדין. אם כן, השאלה שיש לשאול היא האם במקרה בו יתקבל הערעור על פסק הדין, יהיה בכך כדי להעמיד את המבקשת בפני קושי ממשי בהשבת המצב לקדמותו (עניין אורן). לא שוכנעתי כי כך הוא במקרה שלפניי.

19. ודוק, עיקר טענות המבקשת לעניין מאזן הנוחות מוקדו בכך שגביית מס בסך של 2,924,530 ש"ח בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, תסב לה "נזק תזרימי ועסקי ממשי, ואף בלתי הפיך" וכן "תפגע ביכולתה לעמוד בהתחייבויותיה השוטפות". טענות אלה נסמכו על תצהיר מטעם נציג המבקשת, שבו אף צוין מפורשות כי "נתונים כספיים תומכים

יצורפו לבקשה". ואולם, טענה זו של המבקשת לא הוכחה: לא צורפו לבקשה נתונים כספיים תומכים כלשהם בתצהיר; לא בואר תפקידו של נציג המבקשת בתצהיר; ולא הוגש תצהיר מטעמו של רואה החשבון של החברה או של גורם מוסמך אחר היכול להעיד על מצבה הפיננסי. בנסיבות אלה, בהן הבקשה לוקה בחסר משמעותי, איני סבור כי עלה בידי המבקשת, אשר הנטל בעניין זה מוטל על שכמה, לבסס את טענתה בנדון (שם, בפסקה 10). הדברים מקבלים משנה תוקף שעה שבית המשפט הצביע על הקשיים האמורים עוד בהחלטה המקדמית מיום 17.08.2026, אולם כפי שגם טען משיב 1, המבקשת לא מצאה לנכון לתקנם או לבארם, ובמובן זה אין לה להלין אלא על עצמה.

20. בחינת הדברים בהתייחס למשיב 1 מוליכה גם היא למסקנה כי אף במקרה בו יתקבל הערעור, לא יהיה בכך כדי להעמיד את המבקשת בפני קושי להשיב את המצב לקדמותו. שכן, הלכה היא שכאשר המדינה היא בעל הדין שכנגד, כבענייננו, אין חשש שלא ניתן יהיה להשיב את הכספים ששולמו (ע"א 57534-11-24 הסעות בירת הנגב בע"מ נ' רשות המיסים, פסקה 5 (נבו 11.02.2025); ע"א 3159/19 הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה, פסקה 6 (30.05.2019)).

21. אכן, יש לתת את הדעת גם לגובה הסכום הנדון. על פני הדברים אין מדובר בסכום מבוטל. ואולם, גם בבחינה זו אין לשנות ממסקנתי. כאמור, לא מצאתי בבקשה שלפניי כל טענה בנוגע למצבה הכלכלי של המבקשת, והמבקשת לא ביססה את טענתה בדבר נזק ממשי. המבקשת אף לא טענה לחשש מפני קריסתה הכלכלית בעקבות ביצוע פסק הדין, חשש אשר עשוי כאמור בתנאים מסוימים להצדיק עיכוב ביצועו של פסק דין כספי (ע"א 7291/23 פרץ נ' וקנין, פסקה 19 (17.07.2024)).

22. בראי האמור, הבקשה לעיכוב ביצוע פסק הדין נדחית אפוא. המבקשת תישא בהוצאות משיב 1 בסך כולל של 4,000 ש"ח.

ניתנה היום, כ"ד תשרי תשפ"ז (05 אוקטובר 2026).



חאלד כבוב
שופט