



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3703/12

לפני: כבוד השופט יי דנציגר

המבקשת: פיננסטיק בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין

בקשה לעיכוב ביצוע פסק דין

בשם המבקשת: עו"ד א' סערון

בשם המשיב: עו"ד ק' עטילה

החלטה

לפני בקשה לעיכוב ביצוע פסק דינה של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט בדימוס מ' רביד וחברי הועדה מ' יצחקי וד"ר ל' דוידאי) בו"ע 3012/09 מיום 26.3.2012, במסגרתו נדחה ערר שהגישה המבקשת על שומת שבח שהוציא המשיב ונקבע כי המבקשת תשלם את מלוא סכום השומה בסך כ-4.3 מיליון ש"ח.

תמצית הרקע העובדתי ופסק דינו של בית המשפט המחוזי

1. בין חברת פיננסטיק בע"מ (להלן: המבקשת) לבין חברת Lakewood Investment Holdings (להלן: לייקווד) נחתם בשנת 2007 הסכם אופציה לרכישת מחצית מזכויותיה של לייקווד במקרקעין בירושלים. ברקע הסכם האופציה עמד הסכם נוסף שנחתם בין לייקווד לבין נידר חברה לפיתוח בע"מ (להלן: נידר), במסגרתו הוסכם כי נידר תרכוש בעסקת קומבינציה מחצית מזכויות הבניה במקרקעין. במסגרת הסכם האופציה בין המבקשת לבין לייקווד נקבע כי המבקשת תעניק ללייקווד הלוואה בסך

של כ-7,000,000 דולר ובתמורה תקבל אופציה לרכישת מחצית מהזכויות במקרקעין, כאמור. עוד נקבע כי התמורה בגין מימוש האופציה תשולם במדורג בהתאם למועדים שבהם התחייבה לייקווד לפרוע את ההלוואה. בהמשך התגלעה מחלוקת בין לייקווד לבין נידר חברה בנוגע למקרקעין וכפועל יוצא הגישה נידר תביעה כנגד לייקווד וכנגד המבקשת. ביום 24.10.2007 הגיעו הצדדים לתביעה להסדר פשרה, אשר ניתן לו תוקף של פסק דין. במסגרת הסדר הפשרה נקבע כי הסכם הקומביניציה בין נידר ללייקווד יבוטל וכי נידר תרכוש את כל זכויותיה של לייקווד במקרקעין תמורת כ-144 מיליון דולר. בנוגע למבקשת נקבע בהסדר הפשרה כי היא תוותר על זכות האופציה שניתנה לה בהסכם האופציה בתמורה לתשלום של כ-17 מיליון ש"ח שישולמו לה על ידי נידר, מתוכם ישולם לה סך של כ-4.7 מיליון ש"ח במזומן והיתרה בסך של כ-12.4 מיליון ש"ח תשולם באגרות חוב של נידר. בהמשך הסדר הפשרה נקבע כי בגין היתרה בסך 12.4 מיליון ש"ח תקבל המבקשת אגרות חוב של נידר בערך נקוב של 17.2 מיליון ש"ח שהיו באותה עת חסומות למסחר ונסחרו בניכיון. בהתאם להסדר הפשרה, הוקצו אגרות החוב של נידר למבקשת ביום 26.12.2007.

2. המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (להלן: המשיב), הוציא למבקשת שומת שבח בסך של כ-4.3 מיליון ש"ח. המשיב קבע בשומה כי בגין הסך של 4.7 מיליון ש"ח ששולמו במזומן על המבקשת לשלם מס בסך של כ-1.175 מיליון ש"ח וכי בגין אגרות החוב עליה לשלם מס בסך של כ-3.1 מיליון ש"ח. המבקשת הגישה השגה ולאחר שההשגה נדחתה הגישה ערר לועדת הערר, במסגרתם טענה כי סכום המס שעליה לשלם הינו נמוך באופן ניכר מהמס שנקבע על ידי המשיב בשומה וכי טרם הגיע מועד תשלומו, בשים לב לעובדה שאגרות החוב חסומות למסחר ולכן יש להמתין למועד בו ניתן יהיה לממשן על מנת להעריך את שוויין.

3. בפסק דין מפורט ומקיף מיום 26.3.2012 קבעה ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בירושלים כי דין טענות המבקשת להידחות, וכפועל יוצא קבעה כי המבקשת נדרשת לשלם את המס שהושת עליה בשומה שהוציא המשיב. כמו כן נקבע כי הערר הוגש בחוסר תום לב ותוך התנערות ללא הסבר של המבקשת מהצהרות שמסרה בטופס הצהרת המוכר, במכתבי באי כוחה ובהודעות שמסרה לבורסה.

המבקשת לא אמרה נואש והגישה ערעור לבית משפט זה, במסגרתו היא חולקת על מלוא שומת המס. בד בבד הגישה המבקשת את הבקשה שלפני.

טענות הצדדים לעניין עיכוב הביצוע

4. המבקשת הגישה בקשה קצרה שכותרתה "בקשה דחופה למתן הצהרה בדבר עיכוב ביצוע בהתאם להוראות הדין", במסגרתה הסתמכה על הוראת סעיף 91 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: החוק) בנוסחו טרם תיקון 70 לחוק משנת 2011 (להלן: התיקון). לטענת המבקשת, על העסקה מושא השומה חל סעיף 91 לחוק בנוסחו טרם התיקון לחוק, שזו לשונו:

"91. תשלום יתרת מס על פי שומה יתרת מס על פי שומה תוך ארבעה עשר ימים מיום שנמסרה השומה הסופית לחייב, או אם לא נעשתה שומה סופית אך נעשתה שומה זמנית ישולם המס תוך ארבעה-עשר ימים מיום שנמסרה השומה הזמנית, ואם 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; המנהל יקבע כללים לחישוב סכום הפרשי ההצמדה והריבית המשוערים. שולם מס לפי סעיפים 72ט, 90א, או סעיף קטן (א) ונקבע לאחר מכן שהמכירה חייבת בסכום מס גבוה יותר מהסכום ששולם, ישולם המס תוך שלושים יום מיום שנמסרה לחייב במס השומה הסופית, השומה המתוקנת כאמור בסעיף 84 או השומה החדשה, ואם היו השגה, ערר או ערעור – תוך שלושים יום מיום שניתנו ההחלטה בהשגה או פסק דין סופי או בערעור." (ההדגשות הוספו, י.ת.).

לפיכך טוענת המבקשת כי בהתאם לסעיף 91 בנוסחו טרם התיקון ישנו עיכוב ביצוע "אוטומטי" של פסק הדין עד להכרעה בערעור. נטען כי אין מקום להחלת התיקון לחוק על העסקה מושא השומה (שנערכה כאמור בשנת 2007), לאור הקביעה המפורשת בתיקון כי הוראותיו יחולו אך ורק על מכירת זכות במקרקעין שנעשתה החל מיום 31.3.2011. לאור טענתה כי סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון לחוק קובע עיכוב ביצוע "אוטומטי", לא טענה המבקשת במסגרת בקשתה טענות כלשהן לעניין סיכויי הערעור או מאזן הנוחות.

5. המשיב טען בתגובתו כי דין הבקשה להידחות, הן דחיה על הסף והן דחיה לגופו של עניין. נטען כי דין הבקשה להידחות על הסף מכיוון שהמבקשת לא פנתה תחילה בבקשת עיכוב ביצוע לועדת הערר שנתנה את פסק הדין, בהתאם לתקנה 468 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן: התקנות), אשר חלות על העניין דנן מכוח תקנות 12(א) ו-13 לתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר),

התשכ"ה-1965 (להלן: תקנות מס שבח). נטען כי דין הבקשה להידחות גם לגופו של עניין מכיוון שמדובר בעיכוב ביצוע של פסק דין שעניינו חיוב כספי ומכיוון שאין חולק שמאזן הנוחות נוטה לטובת המשיב, בהיותו זרוע של המדינה, אשר אין חשש שלא יוכל להשיב את הכספים שתשלם המבקשת. לעניין תחולת התיקון טען המשיב כי על עניינה של המבקשת חל סעיף 91 בנוסחו לאחר התיקון, במסגרתו בוטלה ההוראה בדבר עיכוב ביצוע התשלום עד להכרעה בערעור, שזו לשונו:

”91. תשלום יתרת מס על פי שומה

- (א) נמסרה לאדם הודעת שומה לפי סעיף 86, חייב הוא, בתוך 15 ימים מיום מסירת הודעת השומה, לשלם את יתרת המס המגיעה ממנו לפיה; הגיש השגה לפי סעיף 87 – ישלם את סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בתוך 30 ימים מיום מסירת ההודעה כאמור.
- (ב) נמסרה לאדם החלטה בהשגה לפי סעיף 87, ישלם את סכום המס המגיע ממנו לפיה בתוך 15 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה; הגיש ערר לפי סעיף 88 – ישלם את סכום המס שאינו שנוי במחלוקת בתוך 30 ימים מיום שנמסרה לו ההחלטה.
- (ב1) ניתנה החלטה של ועדת ערר לפי סעיף 89, ישולם סכום המס המגיע לפי ההחלטה בתוך 45 ימים מיום שניתנה, זולת אם קבע בית המשפט העליון אחרת.
- (ב2) ניתן פסק דין של בית המשפט העליון בערעור לפי סעיף 90, ישולם סכום המס המגיע לפי פסק הדין בתוך 15 ימים מיום שניתן.
- (ג) מס ששילם המוכר לפי סעיף 16 ינוכה מן המס שחייבים בתשלומם לפי סעיף זה או שיוחזר עודף המס במקרה של תשלום יתר.”
- (ההדגשה הוספה, T.1).

המשיב טען כי התיקון בסעיף 91 הינו תיקון בעל אופי דיוני, וככזה הוא חל על כל עניין שתלוי ועומד בערכאות באותה עת. עוד נטען כי הפרשנות שמעניקה המבקשת לסעיף 91 בנוסחו לאחר התיקון אינה מתיישבת עם לשונו ותכליתו וכי קשה להלום טענה לפיה התיקון התכוון להחיל את ההוראות החדשות שנכללו בו אך ורק על עסקאות שנעשו מיום 31.3.2011. לחלופין טען המשיב כי אף אם חל במקרה זה סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון, הרי שהמבקשת עצמה לא פעלה בהתאם להוראותיו, שהרי בהתאם לסעיף זה על המבקשת לשלם את המס שאינו שנוי במחלוקת וליתן ערבות בנקאית (או ערבות אחרת שיקבע המשיב) להבטחת תשלום המס ששנוי במחלוקת, ערבות שתעמוד בתוקף עד למתן פסק דין סופי. לאור האמור לעיל, הודיע המשיב כי הוא מסכים לעיכוב ביצוע פסק דינה של ועדת הערר, ככל שהמבקשת תפקיד ערבות ראויה להנחת דעתו של המשיב כמצוותו של סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון.

6. המבקשת טענה, במסגרת בקשה להגיש תשובה לתגובה, כי טענות המשיב מנוגדות לחוק. נטען כי פרשנותו של המשיב להוראה שנקבעה בתיקון לחוק שעניינה תחולת התיקון מנוגדת ללשונו הברורה של התיקון. עוד נטען כי סעיף 91 אינו סעיף בעל אופי דיוני אלא בעל אופי מהותי וכי כך נקבע בפסיקתו של בית משפט זה. כמו כן נטען כי הצעת המשיב לפיה עיכוב הביצוע יותנה בהפקדת ערבות ראויה להנחת דעתו של המשיב מנוגדת לפסיקתו של בית משפט זה בה נקבע כי אין להתנות פניה לערכאות משפטיות בהפקדת ערובה על ידי הנישום לתשלום המס השנוי במחלוקת. לבסוף נטען כי אין בסיס לטענת המשיב כי היה על המבקשת להגיש בקשה לעיכוב ביצוע לועדת הערר בטרם הגשת הבקשה לבית משפט זה, וזאת לאור ההוראה הברורה שבסעיף 91 בנוסחו טרם התיקון.

דיון והכרעה

7. השאלה המרכזית שהצדדים חלוקים עליה הינה תחולתו של התיקון לחוק על העניין שלפני. מחד, מסתמכת המבקשת על הוראת סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון, אשר לשיטתה מורה על עיכוב ביצוע "אוטומטי" של תשלום המס השנוי במחלוקת. מאידך, מסתמך המשיב על הוראת סעיף 91 בנוסחו לאחר התיקון, אשר בו בוטלה ההוראה שבסעיף 91 עליה מסתמכת המבקשת. כמו כן, מסתמך המשיב על הפסיקה הברורה והעקבית שניתנה בבית משפט זה בנוגע לבקשות עיכוב ביצוע שעניינן חיוב תשלום מס לרשויות המס, במסגרתה נקבע כי – ככלל – לא יעוכב ביצועם של פסקי דין מסוג זה. לחלופין, טוען המשיב כי אף אם חל במקרה זה סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון, יש לפעול בהתאם לאמור בו ולהורות למבקשת ליתן ערבות בנקאית להבטחת תשלום המס השנוי במחלוקת.

8. לאחר עיון בטענות הצדדים ובנוסחיו של סעיף 91 לחוק בטרם התיקון ולאחריו, הגעתי לכלל מסקנה כי בנסיבות המקרה דנן יש לנקוט בגישה שמאזנת בין טענות הצדדים, ולפיכך דין הבקשה לעיכוב ביצוע להתקבל בחלקה, בכפוף להפקדת ערבות בנקאית על ידי המבקשת להבטחת תשלום המס השנוי במחלוקת, כפי שיפורט להלן.

9. למסקנתי האמורה הגעתי בשים לב לנקודות המרכזיות הבאות:

(א) פסקי דין שעניינם תשלום מס לרשויות המס דינם כדין פסקי דין שעניינם חיוב כספי. בשים לב לעובדה שרשויות המס הן זרוע של המדינה ובשים לב להנחה כי אין חשש שהמדינה לא תוכל להשיב את הסכומים שישולמו לה על ידי הנישום, לא יעוכבו פסקי דין אלו – ככלל – מכיוון שמאזן הנוחות אינו נוטה לטובת הנישום. זאת

ועוד, נקודת המוצא הינה כי בקשות לעיכוב ביצוע של פסקי דין שעניינם תשלום מס לרשויות המס יש להגיש תחילה לערכאה הדיונית שנתנה את פסק הדין, בהתאם לתקנות 468-467 לתקנות, ולכן בקשת עיכוב ביצוע המוגשת ישירות לבית משפט זה דינה להידחות על הסף [ראו, בין היתר: ע"א 893/98 אפרים נ' פקיד שומה – חיפה (לא פורסם, 10.3.1998); ע"א 11482/05 אוחנה נ' פקיד שומה אשקלון (טרם פורסם, 11.5.2006); ע"א 345/04 וינברג נ' מנהל מס שבח מקרקעין מחוז תל אביב (טרם פורסם, 15.4.2007); ע"א 5192/06 וינברג נ' מנהל מס שבח מחוז תל אביב (טרם פורסם, 1.8.2007); ע"א 9471/10 פואז ואחיו מזון בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ (טרם פורסם, 21.11.2011)].

(ב) קיים קושי ליישב את הוראת סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון (אשר קובעת, לכאורה, עיכוב ביצוע "אוטומטי" עד להכרעה בערעור), עם הוראות התקנות ותקנות מס שבח, אשר מחילות על פסקי דין שעניינם תשלום מיסי מקרקעין את הכללים הנהוגים בדין בנוגע לעיכוב ביצוע פסק דין שעניינו חיוב כספי (ואשר מצמצמות את עיכוב הביצוע בנוגע לפסקי דין מסוג זה למקרים חריגים ביותר, במיוחד כאשר המדינה היא הזוכה בדין).

(ג) במסגרת התיקון לחוק שונה נוסחו של סעיף 91 לחוק והותאם להוראות התקנות ותקנות מס שבח. כפועל יוצא, נוסחו של סעיף 91 לחוק לאחר התיקון עולה בקנה אחד עם הגישה הכללית לפיה אין בהגשת ערעור כדי לעכב את ביצוע פסק הדין, ובמיוחד כאשר מדובר בפסקי דין שעניינם חיוב כספי. במילים אחרות, התיקון לחוק מוביל ל"הרמוניה חקיקתית" בסוגיה זו, בעוד הסעיף בנוסחו טרם התיקון יצר דין ספציפי וחריג.

(ד) המבקשת לא כללה במסגרת בקשתה טענות כלשהן לעניין מאזן הנוחות או לעניין סיכויי הערעור. כידוע, מבין שתי הסוגיות, ישנה חשיבות גדולה במיוחד לשאלת מאזן הנוחות כאשר עסקינן בבקשת עיכוב ביצוע. נאמנה לשיטתה כי סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון מעניק עיכוב ביצוע "אוטומטי" לנישום שהגיש ערעור, לא פירטה המבקשת מהו הנזק שייגרם לה כתוצאה מביצוע מידי של פסק הדין. לפיכך, בהיעדר נתונים כלשהם על היקף פעילותה ונכסיה של המבקשת ביחס לחוב המס על פי פסק דינה של ועדת הערר, אין ביכולתי להכריע בשאלת מאזן הנוחות.

(ה) הוראות התיקון לחוק חלות על מכירת זכויות במקרקעין שנעשו החל מיום 31.3.2011, בעוד העסקה מושא השומה דנן נערכה בשנת 2007. לכאורה – ומבלי

לקבוע מסמרות בטענות הצדדים לעניין מהותו של סעיף 91 כסעיף דיוני או מהותי או לעניין התחולה הרטרואקטיבית או הפרוספקטיבית של התיקון על ערעורים תלויים ועומדים בנוגע לשומות על עסקאות שקדמו לתאריך זה – נראה כי טענת המבקשת כי יש להחיל עליה את הוראות הסעיף בנוסחו טרם התיקון אינה נטולת יסוד, כפי שמציג אותה המשיב. מנגד, צודק המשיב בטענתו כי אף אם מחילים על המבקשת את הוראות סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון, אין להתעלם מההוראה המחייבת את הנישום ליתן ערבות בנקאית או ערבות אחרת להנחת דעתו של המשיב בנוגע למס השנוי במחלוקת.

בנקודה זו אציין כי אין בידי לקבל את ההיקש שמנסה המבקשת לערוך מפסיקתו של בית משפט זה בעניין יעקב [ע"א 3115/93 יעקב נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה, פ"ד נ(4) 549 (1997)] לעניין שלפני. לטענת המבקשת, כשם שנקבע בעניין יעקב כי אין להתנות את עצם הגשת ההשגה או הערעור בהפקדת ערובה לתשלום המס השנוי במחלוקת, כך גם יש לקבוע כי אין להתנות את הקפאת הליכי הגביה בהפקדת ערובה לתשלום המס השנוי במחלוקת. איני מקבל טענה זו. ענייננו בהתניית עיכוב ביצוע תשלום המס השנוי במחלוקת בהפקדת ערבות בנקאית או ערבות אחרת להבטחת תשלום המס ולא בהתניית עצם הגשת הערעור לבית משפט זה בהפקדת ערבות זו. ודוק, קבלת פרשנותה של המבקשת בנקודה זו, לפיה יש לראות בפסק הדין בעניין יעקב הלכה שקובעת כי אין להתנות את עיכוב הביצוע בהפקדת ערבות, משמעותה ריקון סעיף 91 (בנוסחו טרם התיקון) מתוכן.

10. בשים לב לשיקולים המנוגדים שפורטו לעיל, סבורני כי אין לנקוט בפתרון "קצה" שיאמץ גישתו של מי מהצדדים במלואה. מחד, איני סבור שיש מקום ליתן עיכוב ביצוע גורף, כאשר מדובר בתשלום מס למדינה, אשר אין כל חשש שלא ניתן יהיה להשיבו ככל שיתקבל הערעור, ובמיוחד בהיעדר טענות מצד המבקשת לעניין מאזן הנוחות וסיכויי הערעור. מנגד, איני סבור שניתן להתעלם מהוראת סעיף 91 בנוסחו טרם התיקון לחוק, אשר יצר לכאורה דין ספציפי וחריג לעניין עיכוב הביצוע, אשר אף אם אינו בגדר מנגנון עיכוב ביצוע "אוטומטי" הרי הוא בגדר מנגנון עיכוב ביצוע "מקל".

11. כפועל יוצא, סבורני כי דין הבקשה לעיכוב ביצוע להתקבל בחלקה, בכפוף להפקדת ערבות בנקאית על ידי המבקשת להבטחת תשלום המס השנוי במחלוקת. על המבקשת להפקיד בידי המשיב עד ליום 10.10.2012 ערבות בנקאית בסך 2 מיליון ש"ח להבטחת תשלום המס השנוי במחלוקת ככל שערעורה יידחה. צו עיכוב הביצוע הארעי שניתן בהחלטתי מיום 31.5.2012 יעמוד על כנו עד ליום 21.9.2012. ככל שתופקד

הערבות עד למועד האמור לעיל, יוותר צו עיכוב הביצוע על כנו עד למתן פסק דין בערעור לגופו. ככל שלא תופקד הערבות כאמור, יתבטל צו עיכוב הביצוע הארעי ביום 10.10.2012, ללא צורך בהחלטה נוספת של בית משפט זה.

בנסיבות העניין, ולאור התוצאה אליה הגעתי, אין צו להוצאות.

ניתנה היום, ד' באלול תשע"ב (22.8.2012).

ש ו פ ט