



## בית המשפט העליון

ע"א 5786/21

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות

המערערת: סיסמופ טכנולוגיות בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

ערעור על החלטת ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שליד בית המשפט המחוזי חיפה בו"ע 37489-06-21 שניתנה על-ידי השופטת א' וינשטיין ביום 8.8.2021; תגובה מטעם המשיב מיום 14.10.2021

בשם המערערת: עו"ד משה הר-שמש

בשם המשיב: עו"ד אלכסנדרה הודס

### פסק-דין

ערעור על החלטת יושבת ראש ועדת ערר מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (השופטת א' וינשטיין; להלן: יו"ד הוועדה) מיום 8.8.2021 בו"ע 37489-06-21 שלא לפסול את עצמה מלדון בעניינה של המערערת.

1. בשנת 2011 התקשרה המערערת עם רשות מקרקעי ישראל בהסכם פיתוח (להלן: הסכם הפיתוח) הנוגע לקרקע באזור התעשייה ביקנעם, אשר אסר על המערערת, בין היתר, להעביר את הזכויות בנכס לצד שלישי לפני שלב מסוים בבנייה שתוכננה. בשנת 2014 נערך הסכם אשר כונה "הסכם הלוואה" בין המערערת ובין בעל השליטה בחברה אחרת (להלן: הרוכשת). בהמשך נוספו נספחים להסכם הלוואה, כך שההלוואה הסופית עמדה על סך של כ-14,000,000 ש"ח.

בשנת 2018 נכרת הסכם מכר בין המערערת ובין הרוכשת (להלן: עסקת המכר), שלפיו המערערת מכרה לרוכשת את זכויותיה במקרקעין תמורת סך של כ-2,800,000 ש"ח. המערערת הוציאה לרוכשת חשבונית מס על סכום זה ביום 31.10.2018. כחודש לאחר מכן הוציאה המערערת לרוכשת חשבונית מס נוספת על סך של 14,408,385 ש"ח בגין החזר עלויות בניה.

2. המשיב קבע כי המערערת והרוכשת פיצלו באופן מלאכותי את התמורה בגין עסקת המכר באופן המקטין את חבותה של המערערת במס שבח ואת חבותה של הרוכשת במס רכישה. בהתאם, ביום 7.2.2019 הוציא המשיב למערערת ולרוכשת שומה לפי מיטב השפיטה. לאחר שהשגות שהגישו המערערת והרוכשת נדחו, הגישו השתיים ערר לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה (ו"ע (מחוזי חי') 19-11-64548) (להלן: הערר הראשון). בערר הראשון טענו העוררות כי תוכנו הכלכלי של הסכם ההלוואה "נחשב כמכר לעניין חוק מיסוי מקרקעין" אך לפי עצה משפטית שקיבלה המערערת ההסכם לא עלה כדי "העברת זכויות" שנאסרה עליה בהסכם הפיתוח.

ביום 20.4.2020 התקיים קדם משפט בערר הראשון, ובו העירה יו"ר הוועדה כי קיימים קשיים בכך שהעוררות מבקשות מוועדת הערר לפרש הסכם שסוג כהסכם הלוואה באופן אחר מאחר שהמערערת והרוכשת ניסו "לעקוף הוראה אחרת כי לא התאפשרה [...] המכירה". יו"ר הוועדה הוסיפה כי יש משמעות לדיווחים אשר דווחו בזמן אמת ולאופן שבו דווחו, והציעה לעוררות לשקול אם הן עומדות על הערר. בסופו של הדיון ניתנה החלטה שלפיה הצדדים יבואו בדברים בשים לב להערות יו"ר הוועדה.

3. ביום 27.10.2020 התקיים דיון נוסף בערר ובו העירה יו"ר הוועדה כי "די לקרוא את התצהירים כדי להבין שלטעון שלכם אין על מה להישען [...] שום דבר במסמכים שצירפתם לא תומך בעובדות. הוועדה כאן משוכנעת שזה לא לטובת העוררות לנהל את התיק הזה עד תום. ובית המשפט עבר על כל המסמכים שצורפו לתצהירים [...] הוועדה לא צריכה אפילו חקירה נגדית כשהוועדה רואה רק את התצהירים שהוגשו כאן לבית המשפט, ואי אפשר לקבל ערר כזה, בשום קנה מידה לא משפטי, לא עובדתי ולא מוסרי, להגיד שרצו לעקוף כל מיני הנחיות והוראות [...] ורוצים שמיסוי מקרקעין ישראל יבין שזה היה ככה, שום דבר לא מסתדר עם התזה הזו" (להלן: התבטאויות יו"ר הוועדה בדיון השני).

ב"כ המערערת השיב להערות יו"ר הוועדה, והדיון נמשך. בשלב מסוים של הדיון ביקשו באי-כוח הצדדים לצאת להתייעצות, ובסיומו הודיעו על הגעה להבנות. בתום הדיון ניתן פסק דין שבו צוין כי "על פי המוסכם בין הצדדים, [המערערת] תהא רשאית להגיש למשיב בקשה לתיקון שומת מס השבח שאליה יצורפו האסמכתאות הנדרשות להוכחת עלויות הבנייה של הנכס וזאת בתוך 30 ימים מהיום. המשיב יבחן את הבקשה ויתן החלטתו בעניין ניכוי ההוצאות בהתאם לשיקול דעתו ועל פי הוראות הדין" (להלן: פסק הדין).

4. ביום 17.11.2020 הגיש ב"כ המערערת תלונה לנציב תלונות הציבור על השופטים (להלן: הנציב), בה הלין, בעיקרם של דברים, על התבטאויות יו"ר הוועדה בדיון השני. כעולה מהחלטת הנציב, בתגובתה לתלונה הבהירה יו"ר הוועדה כי פעלה לשקף למערערת ולבא-כוחה את הקושי העולה מעמדתם שלפיה חתמו על הסכמים פיקטיביים שאותם הם מבקשים מבית המשפט להכשיר. יו"ר הוועדה הוסיפה כי תפקידו של בית המשפט הוא לשקף לצדדים את הסיכויים הסיכונים שבניהול ההליך ובאותו מקרה לא היה ספק שמדובר "בערר סרק של ממש".

ביום 18.1.2021 דחה הנציב את התלונה וקבע כי לא נפל כל פגם בהתנהלות יו"ר הוועדה, והיא אף פעלה נכון עת בחרה להבהיר לצדדים את "מצבו המשפטי של ההליך", ובכך נתנה להם האפשרות לשקול את צעדיהם ולהימנע מהוצאות נוספות.

5. בהמשך להסכמות שעוגנו בפסק הדין ובהגיע המועד שנקצב בו – המערערת לא הגישה בקשה לתיקון השומה, וביום 13.12.2020 הוציא המשיב למערערת דרישת תשלום בגובה מלוא מס השבח שבו היא חייבת לשיטתו. במהלך חודש ינואר 2021 שלחה המערערת אסמכתאות שונות למשיב, וביום 2.5.2021 הוציא המשיב שומה חדשה תוך ניכוי ההוצאות שלגביהן הובאו אסמכתאות מספקות לטעמו.

המערערת טענה כי בהתנהלותו הפר המשיב את ההסכמות שעוגנו בפסק הדין, שכן לשיטתה בהתאם להסכמות בין הצדדים היה על המשיב לגזור את השבח מהסכום ששולם למערערת בעסקת המכר (כ-2,800,000 ש"ח). משכך, ביום 16.6.2021 הגישה המערערת ערר חדש, הוא ההליך נושא הערעור דנן (להלן: הערר הנוכחי), שבו ציינה את נקודות המחלוקת עם המשיב, והראשונה שבהן "האם על המשיב לכבד את [ה]הסכם שהושג עם [המערערת]?" המערערת הוסיפה והשיגה על שומת המס החדשה שהוצאה לה, וכן חזרה על טענות שטענה בערר הראשון.

6. ביום 20.6.2021, לאחר שהערר הנוכחי נותב לטיפולו של יו"ר הוועדה, הגישה המערערת בקשה לפסילתה. בבקשה הפנתה המערערת להתבטאויות יו"ר הוועדה בדיון השני וכן לכך שכינתה את הערר הראשון "ערר סרק של ממש" בתגובתה לתלונה שהוגשה לנציב. לטענת המערערת, דעתה של יו"ר הוועדה "נעולה" ולשם שמירה על מראית פני הצדק – עליה לפסול את עצמה.

המשיב טען כי דין הבקשה להידחות מאחר שהשאלות המשפטיות העומדות להכרעה שונות לחלוטין מאלה שנדונו בערר הראשון. לשיטתו, טענות המערערת בערר הראשון אינן יכולות להתברר בערר הנוכחי לאחר מתן פסק הדין, וכל שניתן לברר בערר הנוכחי הוא את טענות המערערת בנוגע לאופן יישום הסכם הפשרה על-ידו. המשיב הוסיף כי התבטאויות יו"ר הוועדה בדיון הראשון כלל אינן מצביעות על כך שדעתה "ננעלה" אך מכל מקום – מאחר שהשאלה המשפטית העומדת לדיון בערר הנוכחי שונה מזו שאליה התייחסה יו"ר הוועדה בערר הראשון, הרי שיש לדחות את הבקשה.

7. ביום 8.8.2021 דחתה יו"ר הוועדה את בקשת הפסלות, וקבעה כי אם סברה המערערת כי דעתה "ננעלה" היה עליה להגיש בקשת פסלות בערר הראשון שבו נאמרו ההתבטאויות שבבסיס הבקשה. צוין כי העלאת הטענות רק בערר הנוכחי נגועה בשיהוי והיא בבחינת ניסיון ל-"Forum Shopping". יו"ר הוועדה הוסיפה כי הבהירה למערערת את הקשיים שבערעורה, על דעת כל חברי הוועדה, ואילו לא הייתה עושה כן הייתה חוטאת לתפקידה. לגופו של עניין הבהירה יו"ר הוועדה כי ככל שטענות המערערת בערר הנוכחי אינן זהות לטענות שהועלו בערר הראשון, הרי שכלל לא הובעה עמדה ביחס אליהן וממילא לא מתעוררת כל עילת פסלות. נוכח האמור דחתה יו"ר הוועדה את בקשת הפסלות וחייבה את המערערת בהוצאות המשיב בסך של 10,000 ש"ח.

8. מכאן הערעור שלפניי, בו חוזרת המערערת על טענותיה ומוסיפה, בין היתר, כי הערעור אינו נגוע בשיהוי, שכן בעקבות התבטאויות יו"ר הוועדה בדיון השני נאלצה להגיע לפשרה עם המשיב, ומשכך ההזדמנות הראשונה שבו הייתה יכולה להעלות את טענת הפסלות היא עם ניתוב הערר הנוכחי לטיפול של יו"ר הוועדה. לפי המערערת הערר הנוכחי נסוב סביב כל השאלות שבמחלוקת ולא נוגע רק לכשלים שנפלו ביישום ההבנות שעוגנו בפסק הדין, ומשכך – הדיון יכלול גם סוגיות שבהן הביעה יו"ר הוועדה עמדה נחרצת.

המשיב סבור כי דין הערעור להידחות. לשיטתו, מאחר שהערר הראשון נסגר בהבנות שעוגנו בפסק דין, ספק אם המערערת רשאית להעלות טענות הנוגעות לשומה המקורית. לטענתו, בהנחה שהערר הנוכחי כלל אינו יכול להתייחס לטענות שהועלו בערר הראשון – הרי שאין בעמדה שהביעה יו"ר הוועדה בערר הראשון כדי להעיד על דעתה ביחס לשאלות שבמחלוקת בערר הנוכחי. המשיב מוסיף כי אף לו היו התבטאויות יו"ר הוועדה רלוונטיות לערר הנוכחי, אין כל פסול בכך ששופט יגבש עמדה במהלך המשפט בנוגע לטענות הצדדים ואף ישקף להם את עמדתו. לשיטתו, התבטאויות יו"ר הוועדה לא חרגו מהמקובל והן אינן מצדיקות את פסילתה.

9. עיינתי בטענות הצדדים ובנספחים שצורפו, ואני סבורה כי דין הערעור להידחות.

אין מחלוקת כי השאלות העיקריות הצריכות הכרעה בערר הנוכחי נוגעות להתפתחויות שאירעו לאחר מתן פסק הדין בערר הראשון וממילא הן לא זכו עד כה להתייחסות כלשהי של יו"ר ועדת הערר. המערערת עצמה טענה אף היא בכתב הערר הנוכחי כי השאלה הראשונה העומדת לדיון בערר זה נוגעת להסכם הפשרה בינה ובין המשיב. בשאלה זו, כמו גם בשאלות העוסקות בשומה החדשה שהוצאה למערערת – לא הובעה, כאמור, כל עמדה מצד יו"ר הוועדה.

10. לכך יש להוסיף את השיהוי שבהגשת בקשת הפסלות וזאת אף אם יונח כי ניתן להעלות טענת פסלות בהליך חדש על בסיס התבטאויות שנאמרו בהליך אחר. בענייננו לא ניתן להתעלם מכך שגם אחרי התבטאויות יו"ר הוועדה בהליך הקודם המשיך הדיון להתנהל מבלי שב"כ המערערת העלה טענת פסלות. הצדדים יצאו להתייעצות לבקשתם, וההליך הסתיים בהבנות שעוגנו בפסק הדין וכבר נפסק כי בעל דין הנמנע מהעלאת טענת פסלות לאלתר צריך לקחת בחשבון שמדובר בטעם המצדיק את דחיית הטענה, אם יבחר להעלותה בהמשך (ראו והשוו: ע"פ 4164/21 טויטו נ' מדינת ישראל, פסקה 11 (5.7.2021); ע"א 1840/21 לנג נ' מדינת ישראל – רשות מקרקעי ישראל, פסקה 8 ((24.3.2021)).

11. בשולי הדברים יצוין כי סעיף 24(ב) לחוק נציב תלונות הציבור על השופטים, התשס"ב-2002 קובע כי מסמך שהכין הנציב במסגרת מילוי תפקידו לא ישמש ראיה בהליך משפטי. על כן, לא היה מקום לכך שהמערערת תפנה במסגרת הליכי הפסלות להתייחסות יו"ר הוועדה לתלונה שהוגשה לנציב, כפי שפורטה בהחלטתו, שאותה צירפה המערערת לערעור.

12. נוכח כל האמור, הערעור נדחה. בהינתן סכום ההוצאות שבו חויבה המערערת בערכאה קמא, מצאתי לנכון שלא לחייבה בהוצאות בהליך הערעור.

ניתן היום, ד' בכסלו התשפ"ב (8.11.2021).

ה נ ש י א ה