ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי באר שבע

ו"ע 5561-01-20 בנאילוז נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: 0000

בפני **כבוד השופטת יעל ייטב, יו"ר הועדה**
אלון לילי, שמאי מקרקעין, חבר הועדה
גד נתן, שמאי מקרקעין, חבר הועדה

העורר **גי אלכנסדר בנאילוז**
ע"י ב"כ עו"ד שפירא סער

נגד

המשיב **מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע**
ע"י ב"כ עו"ד ליאור קורן, פרקליטות מחוז דרום- אזרחי

פסק דין

יו"ר הוועדה, כב' השופטת יעל ייטב:

מבוא

1. **האם זכאי העורר להחזר תשלום מס רכישה, על פי סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963** (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), **בגין ביטול עסקה, זו המחלוקת שלפני.**
2. ערר על החלטת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין באר שבע (להלן: "**המנהל**"), שבגדרה נדחתה בקשתו של העורר לקבלת החזר מס רכישה ששילם בגין רכישת דירה ברח' ירושלים באילת, בבניין 416, דירה 1, הידועה כגוש 040011, חלקה 39, תת חלקה 001 (להלן: "**הדירה**").
3. בהתאם להסכמה בין הצדדים הוגשו סיכומי הצדדים לאחר הגשת תצהירי עדות הראשית, ללא שמיעת ראיות.
4. **אקדים ואציין שלאחר בחינת ראיות הצדדים וטיעוניהם מצאתי שיש לדחות את הערר.**

העובדות

5. ביום 22.6.05 חתם העורר עם בני הזוג אלמליח (להלן- "**המוכרים**") על הסכם מכר למכירת הדירה (להלן- "**הסכם המכר**"). שני הצדדים בעסקה יוצגו על ידי עורך הדין לשעבר יוסף אביטל (להלן- "**אביטל**"). התמורה ששילם העורר עבור הדירה, בסך

1,169,903 ₪, הופקדה במלואה בנאמנות בידי אביטל. בגין רכישת הדירה שילם העורר מס רכישה בסך של **47,871** ₪.

6. לאחר הפקדת התמורה בידי אביטל קיבל העורר את החזקה בדירה לידיו, שיפץ את הדירה, ועבר לגור בה.

7. בשנת 2010 התברר לעורר כי אביטל נקלע לקשיים כספיים, ומעל בכספי התמורה שהופקדו בידיו בנאמנות. אף שאביטל היה אמור להשתמש בכספי התמורה לפירעון חובותיהם של המוכרים, להסיר את השעבודים שנרשמו על הדירה להבטחת אותם חובות, ולרשום את הדירה על שם העורר, הוא לא עשה כן. לא זו אף זו. אף שאביטל היה אמור להעביר לידי המוכרים את יתרת התמורה רק לאחר הסרת השעבודים ורישום הדירה על שם העורר, העביר אביטל לידי המוכרים סכומי כסף שונים על חשבון התמורה מבלי שביצע את החיובים הקודמים.

8. בעקבות קשייו הכלכליים נכנס אביטל להליכי פשיטת רגל, לאחר שהשתמש בכספי התמורה לצרכיו האישיים. לימים הואשם בגין המעילה בכספי התמורה, הורשע וריצה עונש מאסר.

9. אביטל נמנע כאמור מלפרוע את חובם של המוכרים לבנק דיסקונט למשכנתאות בע"מ (להלן: "**הבנק**"), וממילא לא הוסרה המשכנתא שרבצה על הדירה. לאחר שהמוכרים הפסיקו לפרוע את החזרי ההלוואה לבנק, פתח הבנק בהליכי הוצאה לפועל למימוש המשכנתא. בשנת 2010, כ-5 שנים לאחר שהתגורר בדירה, נאלץ העורר לפנות את הדירה, והיא נמכרה במסגרת הליכי ההוצאה לפועל לצד ג'. היתרה של תמורת הכינוס, בניכוי יתרת חובם של המוכרים לבנק והוצאות הכינוס, נמסרה לידי העורר.

10. במהלך השנים הגיש העורר נגד המוכרים שתי תביעות:

התביעה הראשונה, הוגשה ביום 11.3.2010 בבית משפט השלום באילת, בת"א 20083-03-10 **בנאילוז נ' אלמליח** (להלן- "**התביעה הראשונה**"), עוד לפני שהעורר פונה מהדירה. ביום 28.6.2010 ניתן פסק דין בתביעה הראשונה, בהיעדר הגנה ובהעדר התייצבות, על מלוא סכום התביעה (498,040 ₪, נכון ליום 18.1.10);

התביעה השנייה, הוגשה ביום 22.3.2014 בבית משפט המחוזי בבאר שבע, בת"א 41900-03-14 **בנאילוז נ' אלמליח** (להלן- "**התביעה השנייה**"), לביטול חוזה המכר ולפיצוי בגין הפרתו. במסגרת התביעה השנייה הגישו המוכרים נגד העורר תביעה שכנגד, לפיצוי בגין הפרת החוזה.

11. לשם השלמת התמונה אזכיר גם את תביעתם של המוכרים נגד אביטל, אשר הוגשה עוד בשנת 2008 (ת"א (אילת) 1169/08 **אלמליח נ' אביטל**), שממנה ניתן ללמוד כי כבר בשנת 2006 גילו המוכרים שאביטל אינו מקיים את המוטל עליו, ואינו פורע את חובם של המוכרים לבנק. בעקבות זאת פנו המוכרים לבנק בבקשה להקפיא את ההחזרים. יחד עם זאת נמנעו המוכרים מלהודיע לעורר על כך, כפי שעולה ממצאי פסק הדין שניתן בתביעה השנייה.

12. מספר שנים לאחר שניתן פסק הדין בתביעה הראשונה ביקשו המוכרים לבטל את פסק הדין, בטענה להיעדר המצאה כדין ולהיעדר ידיעה בדבר הגשת התביעה נגדם, ואולם ביום 31.5.2015 נמחקה הבקשה לביטול פסק הדין, בהסכמת הצדדים. בין הצדדים הוסכם כי לא יהיה בפסק הדין שניתן בתביעה הראשונה כדי למנוע מהצדדים לטעון כל טענה בהליך המתקיים בתביעה השנייה. בהחלטה שניתנה על ידי בית משפט השלום באילת בתום הדיון בבקשה לביטול פסק הדין נקבע כי-

> **"לאור הסכמות הצדדים, אני מורה על מחיקת הבקשה וסגירת התיק שבפניי. רשמתי לפניי את הסכמות הצדדים, ושמורה להם הזכות להגיש בקשה לחדש את ההליכים, בכפוף לכל דין".**

13. בסעיף 12 בפסק הדין שניתן בתביעה השנייה, פירט כב' השופט ש' פרידלנדר כי בתביעה השנייה עתר העורר ל"**סעד הצהרתי על ביטולו של הסכם מכר דירה**", וכן ל"**פיצוי התובע בגין הפרת ההסכם**". צוין כי בפירוט הסעדים המבוקשים בכתב התביעה לא תבע העורר אלא את **הפיצוי המוסכם**, לפי חוזה המכר, בשיעור 10% ממחיר הדירה (סך 116,990 ₪), וכן שיפוי בגין דמי התיווך, בסך 23,200 ₪, נכון ליום 23.6.05. כמו כן ביקש העורר היתר לפיצול סעדים, לצורך תביעה עתידית אפשרית של נזקים נוספים.

עוד פורט בסעיף כי לעומת רשימת הסעדים בכתב התביעה, בסיכומים שהגיש בתביעה השנייה, עתר העורר לפיצוי בגין מכלול נזקיו, לרבות: הסכומים ששילם בגין מחיר הדירה; פירעון חוב פיגורים של המוכרים לבנק; שיפוץ הדירה; דמי התיווך; **מס רכישה** ששילם; שכ"ט עו"ד ששילם לאביטל והובלה של תכולת הדירה לצורך פינויה במסגרת הליכי כינוס הנכסים. סך הפיצוי שלו עתר העורר במסגרת סיכומיו בתביעה השנייה, בקיזוז הפיצוי שקיבל מאביטל, הסתכם לסך **1,484,543** ₪. בסעיף

13 בפסק הדין בתביעה השנייה, פורט כי המוכרים העמידו את תביעתם הנגדית לפיצוי על סכום בסך של 250,000 ₪.

14. בתביעה השנייה נדחתה טענתם של המוכרים שלפיה העורר הוא שהפר את הסכם המכר, וכפועל יוצא נדחתה תביעתם לאכיפת הסכם המכר.

בסעיף 61 בפסק הדין, קבע בית המשפט המחוזי כי העורר **קיים** את חיובו החוזי לתשלום התמורה בהתאם להסכם המכר, בכך שהעבירה לאביטל כנאמן. בעקבות זאת עמד העורר בחיוביו החוזיים, ומנגד השתכלל חיובם של המוכרים להסיר את השעבודים הרובצים על הדירה, ולרשמה על שם העורר, כל זאת **עובר** למסירת החזקה בדירה, ועוד לפני הסתבכותו של אביטל, והמעילה שמעל בכספים. מטעם זה נקבע בפסק הדין בתביעה השנייה כי המוכרים הם שהפרו, הפרה יסודית, את הסכם המכר. בית המשפט הדגיש כי המוכרים ידעו על ההפרה הצפויה של חיוביהם כלפי העורר, כבר בדצמבר 2006, זמן רב לפני שלעורר נודע על כל שהוא עומד לפני פינוי מדירתו בעטיה של אותה מעילה רק בשנת 2010. חרף זאת, לא מצאו המוכרים לנכון לגלות לעורר דבר על כך.

15. בית המשפט המחוזי מצא כאמור בתביעה השנייה כי המוכרים הם אלו שהפרו את הסכם המכר, ואולם יחד עם זאת מצא שלא ניתן להיעתר לתביעתו של העורר ולהורות על ביטולו של הסכם המכר, שכן העורר לא הודיע על ביטול הסכם המכר תוך זמן סביר לאחר שנודע לו על ההפרה, בניגוד להוראת סעיף 8 **בחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), התשל"א-1970** (להלן: "**חוק התרופות**").

פורט בפסק הדין כי **ההפרה** של החיוב להסיר את השעבודים על הדירה ולרשמה על שם העורר, עובר למסירת החזקה בדירה, הייתה ידועה לעורר **כבר בשנת 2005**, סמוך לקבלת החזקה בדירה ותשלום מס הרכישה בגינה, ואולם העורר נמנע מלבטל את הסכם המכר בעקבות זאת, מחל על ההפרה, בדרך של התנהגות, והמתין לרישום זכויותיו בדירה.

לכול המאוחר נודע לעורר על ההפרה בשנת 2010, אז גם הבין שהפרת החיוב החוזי של המוכרים לרשום את הדירה על שמו, כשהיא נקייה מזכויות של צד שלישי, כבר לא תתרפא ועל כן הגיש את התביעה הראשונה. גם בשלב זה לא ביטל העורר את הסכם המכר, אף לא במסגרת ניהול התביעה הראשונה. לראשונה ביקש העורר לבטל את הסכם המכר בשנת 2014, במסגרת התביעה השנייה.

16. בפסק הדין בתביעה השנייה הודגש כי מעבר לשיהוי הרב בביטול ההסכם, הנסיבות במועד שבו התבקש ביטול הסכם המכר לראשונה השתנו לחלוטין: הדירה לא הייתה

עוד שייכת לעורר או למוכרים, אלא לצד השלישי שרכש אותה בטהירות בהליכי הוצאה לפועל. בנסיבות האמורות מצא בית המשפט כי העורר לא ביטל את הסכם המכר תוך זמן סביר לאחר שנודעה לו עילת ההפרה, והוא מנוע מלעשות זאת בשיהוי כה רב, הן לאור הוראת סעיף 8 בחוק התרופות, הן מכוח חובת תום הלב, הן משום שנוכח השינוי הקיצוני בנסיבות – החוזה כבר אינו אקטואלי, והערכים שהוחלפו במסגרתו כבר אינם בני השבה.

17. לשם השלמת התמונה אציין כי נוכח התנגדותם של המוכרים להרחבת חזית, ומאחר שהנזקים שנתבעו בסיכומים לא נכללו בחזית שהוגדרה על ידי העורר בכתב התביעה, קבע בית המשפט בפסק הדין בתביעה השנייה כי הוא מנוע מלדון בכלל הנזקים. יחד עם זאת ציין בית המשפט כי העורר רשאי לתבוע את שאר נזקיו בבית משפט השלום, בשים לב לסכומם.

<u>המחלוקת בין הצדדים</u>

18. המחלוקת בין הצדדים בענייננו נסבה על השאלה האם בוטלה העסקה הראשונה שבגדרה מכרו המוכרים לעורר 'זכויות במקרקעין' בדירה, באמצעות המכירה של הדירה בהליכי ההוצאה לפועל, במשמעות סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, והאם כפועל יוצא יש להחזיר לעורר את מס הרכישה ששילם ברכישת הדירה.

19. תמצית טענתו של העורר היא כי החלטת המנהל אינה סבירה, שכן עסקת רכישת הדירה לא הושלמה ברישום ובהעברת הזכויות בדירה על שמו, והוא שהה בדירה כדייר בלבד, עד אשר נמכרה הדירה לצד ג' על ידי כונס הנכסים אשר מונה על ידי הבנק לשם פירעון משכנתא. לפיכך, לטענת העורר, הוא זכאי להחזר מס הרכישה ששילם, על פי הוראות סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין.

20. תמצית טענתו של המנהל מנגד היא כי העסקה של מכירת זכויות במקרקעין הושלמה, שכן העורר העביר את מלוא התמורה, וקיבל את החזקה בדירה, אף התגורר בה במשך כ- 5 שנים. עוד טען כי בין העורר למוכרים התנהל הליך משפטי, ובפסק הדין שניתן בתום ההליך נקבע כי אין לראות את העסקה כעסקה שבוטלה, ועל כן גם לא ניתן לראות בעסקה כעסקה שבוטלה לפי הוראות סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין.

<u>המסגרת החוקית</u>

21. אסיר תחילה מהדרך את טענתו המשתמעת של העורר שלפיה מכר הדירה לא הושלם, ועל כן אין לחייבו במס רכישה בגין רכישת הדירה.

22. מהגדרתם הרחבה של המונחים "**זכות במקרקעין**" ו"**מכירה**" בסעיף 1 בחוק מיסוי מקרקעין, נלמדת המגמה לסמן את התרחשותו של אירוע המס, ואת התגבשותה של החבות במס, כבר בשלב כריתת ההסכם ל"מכירת" "זכות במקרקעין", דהיינו כבר בשלב שבו מקבלת העסקה תוקף משפטי וניתנת לאכיפה (ראו: כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"א 10846/06 "**בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות** (מיום 23.12.2011) (להלן- "**פרשת בזק**"); ע"א 738/89 **ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד מו(5) 541, 544 (1992) (להלן- "**פרשת ינובסקי**"); ע"א 133/89 **החברה לפיתוח חוף התכלת (תל אביב-הרצליה) בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, נתניה**, פ"ד מז(5) 689, 697 (1993)). כך למשל כוללת ה'מכירה' של זכויות במקרקעין גם 'הענקה', 'העברה', 'הסבה', 'ויתור' וכן "הענקתה של זכות לקבל זכות במקרקעין". מכירת "זכויות במקרקעין" כוללת גם עסקאות אובליגטוריות שיש להן מאפיינים של העברת טובות הנאה רכושיות במקרקעין, ובכל מקרה 'מכירת' 'זכות במקרקעין' אינה מחייבת רישום הזכויות בלשכת רישום המקרקעין. זאת ועוד. "**אירועים המתרחשים לאחר כריתת ההסכם שהקנה את ה"זכות במקרקעין**", אינם משפיעים על דבר התרחשותו של אירוע מס במועד הכריתה" (ראו שם בפרשת בזק).

23. סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, אשר כותרת השוליים שלו היא "**החזרת מס בביטול מכירה**" קובע-

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

24. תוצאתו של סעיף זה היא כי העסקה הראשונה והעסקה השנייה (המבטלת את הראשונה) כאחד, לא יחויבו ממס שבח ובמס רכישה (ראו א' נמדר מס שבח מקרקעין, כרך ב' מהדורה 7, תשע"ב- 2012, פסקה 1816, עמ' 633).

25. פרשנות סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין תעשה בהתאם למהותן של העסקאות שנעשות בפועל, ובשים לב לדין הכללי ולהתייחסותו לאותן עסקאות. כך למשל ציין כב' הנשיא (כתוארו אז) מ' שמגר בפרשת ינובסקי, בעמ' 546, כי-

> "**ככלל יתפרש כל חוק מס על מושגי היסוד המופיעים בו על פי הדין הכללי. אולם, מקום בו ההיגיון שביסוד חוק המס ומטרתו אינם זהים לדין הכללי**

ואינם חופפים אותו, מן הראוי לסטות מהדין הכללי ולפרש את חוק המס פירוש מיוחד, המגשים את מטרתו אפילו תוך סטייה מעקרונות משפטיים מקובלים"

26. (וראו גם כב' השופט א' רובינשטיין בע"א 2881/10 **אלי לוי נ' מנהל מס שבח רחובות** (מיום 23.4.2012)). כב' השופטת א' חיות הדגישה בפרשת בזק כי –

"בבואנו לפרש מושגי יסוד מן הדין הכללי שמצאו את מקומם בדיני המס יש לצאת מן ההנחה כי משמעותם של מושגי יסוד אלה בדיני המס תואמת את משמעותם בדין הכללי, וזאת נוכח שאיפת המשפט לקיים הרמוניה נורמטיבית כוללת... אך הנחה זו ניתנת לסתירה וכבר נפסק לא אחת כי בבואנו לפרש מושגי יסוד מן המשפט הפרטי המופיעים בדיני המס, ניתן לסטות מן הפרשנות הנתונה למושגים אלה בדין הכללי, ככל שפרשנות כזו יש לה אחיזה בלשון החוק וככל שהיא מגשימה באופן מיטבי את התכלית הפיסקאלית שנועד אותו החוק להגשים. במקרה כזה, תוכר הסטיה מן הפירוש המקובל בדין הכללי כ"חריג לגיטימי לעקרון ההרמוניה התחיקתית"...".

27. אשר לתכליתו של חוק מיסוי מקרקעין, מטרתו היא הטלת מס הרכישה, שהוא מס עקיף, על כל פעילות כלכלית שמהותה מכירת 'זכות במקרקעין' (ראו פרשת ינובסקי). כפי שצוין בהלכה הפסוקה אירוע המס מתגבש כבר בעת החתימה על הסכם המכר, מבלי שמובאים בחשבון אירועים המתרחשים לאחר מועד זה. מטבע הדברים נקבעה בסעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין הוראה שנועדה להחזיר את המס במקרה שבו בוטלה העסקה מעיקרה, כאשר **הושב המצב לקדמותו**, כך שלמכירה הראשונה לא הייתה כל משמעות או תוצאה כלכלית של מכירת 'זכויות במקרקעין'.
28. ההלכה הפסוקה דנה לא אחת בהוראתו של סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, הקובע החזר מס שבח ומס רכישה בנסיבות של ביטול העסקה, לאור תכליתו של הסעיף, והבחינה לשם כך בין "**ביטול עסקה**" לבין "**עסקה אחרת**", או "**עסקה חוזרת**" שאינה עולה כדי ביטול העסקה במשמעות הסעיף.

29. המבחן הראשון, הרלוונטי לענייננו, הינו המבחן שהזכיר כב' השופט א' ויתקון בע"א 17/73 **ארקן חברה לבנייה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד כז (2) 558, הבוחן האם "**כל מה שנעשה בעיסקה החדשה לא היה אלא ביטול העיסקה הקודמת**", או במילים אחרות האם "**אין בחוזה הביטול אלא כדי להחזיר את המצב שלפני ההסכם הראשון לקדמתו**". (וראו גם ע"א 616/69 **דב ויוסף ברייער נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד כד (1) 822 (1970), שם נקבע כי העברת חלק מזכויות במקרקעין שהתקבלו במתנה, במסגרת הסכם פשרה עם הטוענת לאותן זכויות, אינו בגדר ביטול עסקת המתנה של אותן זכויות שנעשתה מלכתחילה בעסקה הראשונה, כי אם עסקה חדשה).

30. ברבות השנים התגבשו בהלכה הפסוקה מבחני עזר נוספים להכרעה בשאלה האם מדובר **ב'ביטול עסקה'**, **ב'עסקה נפרדת'**, או **ב'עסקה חוזרת'**, היינו במצבים שבהם לא משנה העסקה המאוחרת את המשמעות הכלכלית שהייתה לעסקה הראשונה מעיקרה.

31. בע"א 304/85 **מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב נ' עידית זמר**, פ"ד מא (4) 826 (1988) (להלן- "**פרשת זמר**") דן בית המשפט העליון בשאלה האם חזרה מעסקת מתנה שנעשתה כחמש שנים לאחר עסקת המתנה, מהווה **ביטול** של עסקת המתנה, או שמא מדובר **בעסקה חדשה**, שהיא "**מכירה חוזרת**" של הזכויות. בפסק הדין בואר כי ככל שמדובר ב"**עיסקה חדשה של מכר ללא תמורה, כי אז אין להחזיר את מס הרכישה ששולם בגין עיסקת המתנה, ויש לחייב במס רכישה על העיסקה השנייה**".
כב' השופטת ש' נתניהו (בהסכמת השופטים מ' בן פורת וא' וינוגרד), קבעה בפרשת זמר כי –

> **השאלה המתעוררת אינה, אם העיסקה היא מלאכותית, אלא אם הכינוי שהצדדים כינו אותה והשם אשר נתנו לה תואמים את מהותה האמיתית. השאלה היא, אם העיסקה החדשה, שנעשתה ב-1982, מהווה ביטול של המתנה, שליאורה נתנה למשיבה, או אם היא מהווה מתנה חדשה, שהמשיבה נתנה לליאורה. להלכה, ניתן היה להביא את המצב לקדמותו בכל אחת משתי דרכים אלה. ההחלטה, מהי הדרך שבה נעשה הדבר למעשה, מה היא העיסקה האמיתית שנעשתה, תלויה בעובדות ובנסיבות של המקרה. אם מתנת הזכויות לדירה, אף-על-פי שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי**

בעובדות שבשטח, או כדברי באת-כוח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז יכולה העיסקה החדשה להתיישב עם ביטולה של המתנה. לא כן, אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש 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 עיסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה".

32. בפרשת זמר מצא בית המשפט העליון כי העסקה המקורית, שהייתה כאמור עסקת מתנה, **נקלטה במציאות העובדתית. המשיבה קנתה חזקה בדירה. הדירה אף נרשמה על שמה אצל שלטונות מס רכוש. היא גם הושכרה לאחר שהמשיבה פינתה אותה. מבחנים אלו התיישבו עם כך שהמתנה, העסקה הראשונה, הושלמה, ועל כן לא היה מדובר בביטול העסקה, כי אם בעסקה חדשה.** על יסוד כל אלו, ובשים לב לפרק הזמן של שש השנים בין שתי העסקאות, קבע בית המשפט העליון כי "**מהותה האמיתית של העיסקה השנייה אינה ביטול אלא החזרת המתנה לליאורה בדרך עיסקת מתנה חדשה**".

33. בפרשת ינובסקי צוין כי-

"המערער טוען אמנם, ששלח הודעת ביטול, ולחלופין שהחוזה התבטל בשל אי קיום התנאי שבסעיף 11 להסכם, אולם לא ברור כלל, אם הודעה זו הגיעה ליעדה, ומה הייתה תגובת הצד השני על כך. כמו כן לא ברור, מה היה הרקע למשלוח ההודעה ארבעה עשר חודשים לאחר כריתת ההסכם, ללא כל התראה או התכתבות קודמת. בנסיבות העניין שלפנינו, כאשר החזקה במקרקעין הועברה לקונה לא מכבר, עבודות הבנייה החלו, נעשו חוזים למכר דירות עם צדדים שלישיים והמערער המוכר לא מחה על כל אלה, לא סגי בטענה סתמית בעלמא בדבר ביטול ההסכם. מטרתו של חוק מס שבח היא מיסוי פעילות כלכלית, שמהותה מכירת זכות במקרקעין. כאשר לפנינו נתונים מן השטח בדבר פעילות שהיא על פי טיבה הוצאה לפועל של החוזה, אין די - לצורך ביטול החיוב במס - בשיגור הודעת ביטול ותו לא. יש לשכנע את המשיב בדבר החזרת הגלגל אחורנית ובטלות המכירה לא רק מבחינת התיעוד המשפטי הפורמאלי".

34. בע"א 2881/10 **אלי לוי נ' מנהל מס שבח רחובות** (מיום 23.4.2012), הדגיש כב' השופט א' רובינשטיין כי-

> **בחינת הביטול כוללת שני מרכיבים...: הראשון, עסקה שאינה מלאכותית ובבסיסה תכלית ביטול כנה ולא הימנעות מתשלום מס גרידא, והשני בחינת אפשרות הביטול בחיי המעשה באופן שאינו מוציא את העסקה מגדר הביטול (ומסווגה כמכר חוזר, לדוגמה). נראה שבעניינו, הגם שעסקת הביטול במועד המאוחר, לכאורה, כנה (כפי שגם התרשמה הועדה), היא אינה "אלא ביטול העיסקה הקודמת"; עסקת הקצאת המניות הראשונה הוצאה אל הפועל ונראה, כי הכתה שורשים במציאות בצורה שאינה מאפשרת את השבת הגלגל לאחור וסיווגה כעסקת ביטול".**

35. בפרשת בזק הודגש בדעת הרוב מפי כב' השופט א' חיות כי נוכח אי מימוש האופציה התבטלה בדיעבד מכירת הזכות במקרקעין, שכן רק קיומה של האופציה הביא לסיווגה כ"זכות במקרקעין" מלכתחילה, באופן שהצדיק את השבת המס. כך נקבע כי-

> **"משנתן המחוקק בידי מנהל מיסוי מקרקעין כלים כה מרחיקי לכת בשלב ההתקשרות בעסקה, כלים אשר בענייננו יוצרים למעשה חזקה חלוטה כי מי שהתקשר בעסקת אופציה כבר רכש או מכר (לפי העניין) את הזכות נשוא החוזה העיקרי, נראה לי כי מן הראוי "לרכך" במידה רבה את התוצאות של גישה נוקשה זו באמצעות הפרשנות להוראת סעיף 102 לחוק, אשר תאפשר החזר של מס שנגבה כאמור, אם מתברר בדיעבד כי האופציה לא מומשה".**

36. (וראו והשוו לדעת המיעוט של כב' השופט י' עמית, שלפיה אין לראות באי מימוש האופציה משום ביטול עסקה במשמעות סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין).

37. בע"א 8340/10 **מ.ו. השקעות בע"מ ואח' נ' רשות המסים** (מיום 30.1.2013) (להלן- "**פרשת מ.ו. השקעות**"), סקר כב' השופט י' עמית את המבחנים שנקבעו בהלכה הפסוקה וציין כי המבחן המהותי הוא האם העסקה-

"לא שלחה שרשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח... אם הפכה למעשה שלא נתן לתלוש 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).

38. עוד הוסיף כי-

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... 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".

39. בית המשפט מצא בפרשת מ.ו. השקעות כי לא מדובר בביטול 'אוטנטי' של העסקה, על רקע המבחנים שנקבעו בפסיקה, לאחר שחלפו בין 7 ל- 8 שנים מאז בוצעו העסקאות; הביטול נעשה בין צדדים קרובים ולמעשה, בין אותם צדדים בכובעים שונים; הביטול נעשה לאחר שהעסקה **הכתה שורש**, והחברה נהגה בנכסים מנהג בעלים לאורך השנים.

<u>מן הכלל אל הפרט</u>

40. כפי שציינתי קודם לכן, בהתאם לחוק מיסוי מקרקעין התגבש אירוע המס, ועמו החבות במס, כבר בשלב כריתת הסכם המכר, ומבחינת החבות במס רכישה בגין מכירת הדירה לעורר, אין נפקות לשאלה האם נגמרה העסקה ברישום הזכויות על שמו של העורר, אם לאו. עקרון יסוד בפרשנות דיני המסים הוא כי העסקה נבחנת כפי שנעשתה על ידי הצדדים בפועל, ועל כן, בהינתן שבין הצדדים נחתם הסכם מכר למכירת הדירה, אין מקום לסווג בדיעבד את העסקה בין המוכרים לעורר כעסקת שכירות בלבד, כפי שהציע העורר בסיכומיו.

41. אשר לסעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, אין ספק כי השתלשלות העניינים העגומה בעקבות רכישת הדירה, גרמה לעורר נזקים כלכליים כבדים, והוא פונה מהדירה שרכש במיטב כספו, כפי הנראה, מבלי שקיבל פיצוי נאות לנזקים שנגרמו לו. יחד עם זאת, עם כל הצער וההבנה, **לא** מדובר בעניינו בביטול מכירת זכויות במקרקעין, כאמור בסעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, כי אם במכירה שונה ונפרדת של 'זכויות במקרקעין', מכירת הזכויות מהעורר לצדדי ג'. כפועל יוצא לא זכאי המערער להחזר מס הרכישה ששילם.

42. כפי שצוין בפסק הדין שניתן בתביעה השנייה, לא ביטל העורר את הסכם המכר במועד סביר, ועד להגשת התביעה השנייה כלל לא ביקש לעשות זאת. במועד שביקש לבטל את העסקה, לא מצא בית המשפט להעניק לעורר את הסעד של ביטול ההסכם, הן לאור **השיהוי** הרב בבקשה לביטול ההסכם, הן בשל **השינוי בנסיבות**, שלא אפשר את ביטול העסקה, לאחר שהדירה נמכרה בהליכי ההוצאה לפועל לצדדי ג'. מבחינת הדין הכללי, העסקה לא בוטלה אפוא, ולעורר נותרה זכאות לפיצוי בגין הנזקים שנגרמו לו, לרבות בגין מס הרכישה ששילם.

43. מבחינת סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, העסקה השנייה אינה בבחינת עסקה **שכל שנעשה בגדרה הוא ביטול העסקה הקודמת והשבת המצב לקדמותו**.

44. בעוד שהעסקה הראשונה, שבשלה חויב העורר במס רכישה, הייתה עסקת רכישת דירה מהמוכרים, העסקה השנייה, עסקת מכירת הדירה בהליכי הוצאה לפועל, היא מכירה מאת העורר לצדדי ג', לשם פירעון משכנתא. בעקבות המכירה השנייה של הזכויות במקרקעין, לא חזרו הזכויות לידי המוכרים, ועל כן לא הוחזר המצב לקדמותו. המכירה השנייה לא נועדה לבטל את העסקה הראשונה מעיקרה, כאילו כלל לא נעשתה. אף שמדובר במכר כפוי, מכירת הזכויות בדירה בהוצאה לפועל אינה

מאיינת את מכירת הזכויות בדירה לעורר מעיקרה, ובמובן מסוים העסקה השנייה היא תולדה של העסקה הראשונה ושל הנסיבות המצערות שנלוו לה. משלא מדובר בהשבת המצב לקדמותו, מכירת הזכויות השנייה אינה יכולה להתפרש כביטול המכירה הראשונה של הזכויות במקרקעין, במשמעות סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, אלא כעסקה חדשה, שונה ונפרדת.

45. יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה מלמד כי עסקת רכישת הדירה על ידי העורר "**שלחה שורשים ונקלטה בקרקע**", שכן העורר קיבל חזקה בדירה, שיפץ אותה, אף התגורר בה במשך מספר שנים. מבחינת תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין, לחייב במס רכישה כל מכירה של 'זכויות במקרקעין', מכירת הדירה לעורר היא בגדר מכירה של 'זכויות במקרקעין', אשר קיבלה ביטוי בשטח בעצם העברת החזקה בדירה לעורר ומגוריו בה. מכירת ה'זכויות במקרקעין' האמורה חייבת במס רכישה, ואין באירועים שהתרחשו לאחר גיבוש העסקה הראשונה כדי לשנות זאת, שכן, מדובר בפעילות כלכלית, אשר לא התבטלה בדיעבד או מעיקר באמצעות המכירה השנייה שנעשתה במסגרת הליכי הוצאה לפועל.

46. אמנם לא מדובר בעניינו בתכנון מס, או בניסיון להימנע מתשלום המס, ואולם תכנו של סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין ומטרתו, אינם מניעת עסקאות מלאכותיות דווקא, שבהם עוסק סעיף 84 בחוק מיסוי מקרקעין, אלא מתן מענה לנסיבות שבהן התבטלה עסקה מעיקרה, מבלי שיצאה אל הפועל. לא כך אירע בעניינו, ועל כן לא מתקיימים כאמור תנאי סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, וכפועל יוצא אין הצדקה להחזרת מס הרכישה.

<u>סיכום</u>

47. מאחר שלא מדובר בעניינו בביטול עסקה במשמעות סעיף 102 בחוק מיסוי מקרקעין, דינו של הערר להידחות.

48. בשל הנסיבות, והעובדה שהצדדים הסתפקו בהגשת סיכומים בלבד, הייתי מחייבת את העורר בהוצאות המנהל בסכום של 5,000 ₪ בלבד, ואולם נוכח עמדת חברי הוועדה, לא יחוייב העורר בהוצאות המנהל.

<u>חבר הוועדה, מר גד נתן, שמאי מקרקעין</u>

49. קראתי בעיון את פסק דינה של של יו"ר הועדה, השופטת ייטב, ואני מסכים לתוצאה אליה הגיעה.
50. בשל נסיבות המקרה, לא הייתי עושה צו להוצאות.

<u>חבר הוועדה, מר אלון לילי, שמאי מקרקעין</u>

51. קראתי את פסיקת יו"ר הועדה ואני מצטרף לפסיקתה לעניין דחיית הערר.
52. עוד אוסיף כי המשיב לא היה צד לתביעה השניה כך שגם אם היה נפסק כי דין החוזה להתבטל, לא בטוח שפסיקה זו הייתה מחייבת, מראש, את המשיב בקשר לערר דנן.
53. לאור הנסיבות המצערות והחריגות אליהן נקלע העורר, אמליץ לא להשית עליו הוצאות.

הוחלט לדחות את הערר, כאמור בהחלטת כב' השופטת י' ייטב, יו"ר הוועדה, ואולם בהתאם לעמדת חברי הוועדה, לא יחויב העורר בהוצאות המנהל.

ניתן היום, ל' שבט תשפ"ב, 01 פברואר 2022, בהעדר הצדדים.

יעל ייטב, שופטת **יו"ר הוועדה**	**מר אלון לילי,** **שמאי מקרקעין,** **חבר הוועדה**	**מר גד נתן,** **שמאי מקרקעין** **חבר הוועדה**