

## בית המשפט המחוזי בחיפה

ת"א 49683-03-22 בירגר ואח' נ' אלומה בית פלד בע"מ ואח'

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת לובנה שלאעטה חלאילה

### תובעת

איה בירגר

ע"י ב"כ עוה"ד א. רנד ואח'  
– משרד מ. פירון ושות', עורכי דין

### נגד

### נתבעים

1. אלומה בית פלד בע"מ
2. משה אלברט
3. דן שמואל  
ע"י ב"כ עוה"ד ט. בלוך ואח'  
משרד ט. בלוך ושות', עורכי דין
4. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה  
ע"י פרקליטות מחוז חיפה – אזרחי

חקיקה שאוזכרה:

[חוק מיסוי מקרקעין \(שבח ורכישה\), תשכ"ג-1963: סע' 88, 102](#)

[חוק איסור לשון הרע, תשכ"ה-1965](#)

[תקנות סדר הדין האזרחי, תשע"ט-2018: סע' \(א\)41, 43](#)

[חוק בתי המשפט \[נוסח משולב\], תשמ"ד-1984: סע' 40, 76, 75-76](#)

## החלטה

עסקינן בתביעה לביטול הסכם קומבינציה שנחתם בין התובעת לנתבעת 1, ולביטול העסקה ברישומי רשות מיסוי מקרקעין וביטול השומה בגין העסקה. החלטה זו עניינה בטענות הנתבע 4, מנהל מיסוי מקרקעין, לסילוק התביעה נגדו על הסף, בשל חוסר סמכות עניינית ובשל סעד חילופי במסלול ייחודי הקבוע בחוק לתקיפת החלטותיו.

### רקע – המחלוקת בתמצית

1. התובעת הינה הבעלים הרשום של המקרקעין הידועים כתתי חלקות 1 ו-2 בחלקה 28 גוש 10766, המצויים ברחוב מעברות 4, חיפה. הנתבעת 1, הינה חברה פרטית העוסקת בייזום ובניה (להלן:

"החברה"; הנתבעים 2 ו-3 הינם דירקטורים ובעלי מניות בחברה בחלקים שווים, שערבו לקיום התחייבויות החברה, בערבות אישית בלתי חוזרת ועד לסכום של 2 מיליון שקל. הנתבעים 1-3 ייקראו להלן "הנתבעים".

2. התובעת עתרה בתביעתה לביטול הסכם קומבינציה שנחתם בין התובעת לחברה ביום 8.9.15, לפיו התחייבה החברה לתכנן ולהקים על המקרקעין, במסגרת עסקת קומבינציה, בניין ייעודי למגורים, שיכלול חניות ושטחים משותפים אחרים (להלן: "ההסכם"). בתמורה לכך, התובעת היתה זכאית לטענתה לממכר, המהווה 49% מהמקרקעין, כאשר חלוקת היחידות בפרויקט תעשה באופן ובמועדים המפורטים בהסכם.

3. ביום 18.10.15 דיווחה התובעת על העסקה לרשויות מיסוי מקרקעין והיא נישומה וחויבה במס בהתאם ל**חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)** תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

4. בתביעה נטען כי החברה לא עמדה בהוראות ההסכם, לא הקימה את הפרויקט והציגה מצגים כוזבים, בדבר יכולתה לתכנן ולבצע את הפרויקט ובכלל זה להשיג את כל האישורים הנדרשים לביצועו. החברה הסתירה אינפורמציה מהותית מהתובעת, הבטיחה הבטחות שווא ובשל מעשיהם ומחדליהם של הנתבעים אין עוד היתכנות לפרויקט המוסכם. התובעת טענה אפוא להפרה יסודית של החברה להסכם, ומכאן תביעה זו לביטולו. במקביל, עותרת התובעת למתן סעד המופנה לרשויות המס, לבטל את העסקה ברישומיהן, על כל המשתמע מכך.

לצד סעדים אלה, ביקשה התובעת לחייב את הנתבעים בפיצויה, בין היתר, בגין אובדן רווחים, פיצויים מוסכמים לפי ההסכם, אובדן רווחים בגין עסקת המכר, ואובדן דמי שכירות בגין השכרת המבנה בין שתי הקומות הנמצא במקרקעין, לטווח קצר. לצורכי אגרה העמידה התובעת את תביעתה הכספית נגד הנתבעים, ע"ס של 5 מיליון שקל.

5. עם הגשת התביעה הוגשה **בקשה לסעד זמני**, למתן צו עשה שיורה לנתבע 4, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (להלן: "המנהל") לבטל את עסקת הקומבינציה שבין הצדדים ברישומיו. בבקשה הובהר כי ביום 5.12.21 פנתה התובעת למנהל בבקשה לביטול העסקה וביום 27.12.21, נדחתה בקשתה. בהמשך לכך, פנתה התובעת מספר פעמים למנהל וחזרה על בקשתה לביטול העסקה, וביום 26.1.22, שב המנהל על עמדתו. בתשובה נכתב "ביטול – רק בחתימת הצדדים לעסקה/החלטת בית – משפט".

הבקשה לסעד זמני הועברה לתגובת המנהל, ובתגובתו טען המנהל, בין היתר, לסילוק התביעה נגדו על הסף, מחמת חוסר סמכות עניינית ו/או מחמת סעד חילופי במסלול ייחודי הקבוע ב**חוק מיסוי מקרקעין**.

נוכח טענותיו של המנהל ומאחר וסברתי כי מוטב להכריע בטענות הדדיות המועלות במישור היחסים שבין התובעת למנהל, לאחר קבלת עמדתם של הנתבעים לסעדים המבוקשים בתביעה, ובעיקר הסעד לביטול ההסכם, הוריתי על קיום דיון במעמדם של כל הצדדים להליך, וזה התקיים לאחר שהנתבעים הגישו כתב הגנה, וכתב תביעה שכנגד.

6. ביני לביני, ועוד לפני שהתקיים הדיון, פעלה התובעת להגשת ערר על החלטת המנהל הדוחה את הבקשה לבטל את העסקה ([ו"ע 6386-05-22](#)). בהודעה שהוגשה לבית המשפט בדבר הגשת הערר, הבהירה ב"כ התובעת כי הגשת הערר נעשתה למען הזהירות בלבד, ומבלי לפגוע בטענותיה בדבר סמכותו של בית משפט זה להורות למנהל לבטל את העסקה, בהתאם [לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#).

7. בכתב הגנה הביאו הנתבעים את טיעוניהם כנגד התביעה. בין היתר נטען כי, התובעת לא פעלה לביטול ההסכם ואף לא שלחה כל מכתב התראה לנתבעים, בניגוד לטענות המועלות בתביעה. הנתבעים טענו כי התובעת עצמה סיכלה את ביצוע ההסכם, ובתביעתה היא מסתירה עובדות ומסמכים מהותיים וממציאה דברים שלא היו מעולם. בסיכול מימוש העסקה מעמידה התובעת בסכנה את השקעתה של החברה בפרויקט, אשר עמדה על סכום של כ- מיליון שקל.

8. במקביל להגשת כתב ההגנה, הגישו הנתבעים כתב תביעה שכנגד, בסכום של 3 מיליון שקל. בתביעה ביקשו הנתבעים שכנגד לחייב את התובעת בפיצוי המבטא אובדן מימוש הפוטנציאל והרווחים, פיצוי בגין נזקים ישירים, פיצוי בגין הפרה יסודית של ההסכם ופיצוי לפי [חוק איסור לשון הרע](#).

#### בקשה לסילוק על הסף - טענות הצדדים

9. הנתבע 4, מנהל מיסוי מקרקעין, טען לסילוק התביעה נגדו והבקשה לסעד הזמני שלצידה, על הסף, מחמת חוסר סמכות עניינית ו/או מחמת סעד חילופי במסלול ייחודי, לפי [תקנות 41 \(א\) ו 43 לתקנות סדר האזרחי, תשע"ט – 2018](#), וכן מחמת הגשתה באיחור ובחוסר תום לב לאחר חלוף המועד לנקיטת הליך מתאים, לפי [חוק מיסוי מקרקעין](#).

10. המנהל טען כי הוא רשות מינהלית, והחלטותיו הן החלטות מינהליות. תקיפת החלטה של רשות מינהלית יכולה להיעשות אך ורק בפני ערכאת מינהלית, אלא אם כן נקבע אחרת ובמפורש בחוק, והיא אינה יכולה להיעשות בערכאת אזרחית. מאחר ותביעה זו הוגשה לבית המשפט המחוזי, כערכאה אזרחית, אין לבית המשפט סמכות עניינית להיזקק לתביעה כנגד המנהל.

המנהל הוסיף כי בכל הנוגע להחלטותיו, קיים מסלול ייחודי בחוק, הקבוע [בסעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין](#), הקובע "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל, רשאי תוך שלושים ימים מיום שנמסרה לו החלטה לערור עליה לפני ועדת ערר, ובין היתר לערור על כל החלטה של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת הניתן לו בחוק זה". עפ"י הנתען, כאשר קבע המחוקק מסלול ברור וייחודי לתקיפה החלטה של רשות מס בענייני שומה, חובה על הנישום לפעול לפי מסלול זה ואין ליתן יד לעקיפת אותו מסלול ייחודי שנקבע בחוק.

11. המנהל טען כי אם התובעת ביקשה לתקוף את החלטתו בבקשה לביטול העסקה, היה עליו לפעול לפי המסלול הקבוע בחוק ולהגיש ערר לוועדת ערר, ואין מקום להכשיר את הניסיון הפסול לעקיפת ההליכים הייחודיים שנקבעו [בחוק מיסוי מקרקעין](#), בייחוד כאשר מדובר בתביעה שהוגשה באיחור ולאחר שחלף המועד לנקיטה בהליך מתאים לפי חוק מיסוי

מקרקעין. משלא פעלה התובעת בהתאם לחוק, לא הגישה ערר לוועדת הערר, וודאי שלא הגישה ערר במועד, פקעה זכותה לתקיפת החלטת המנהל, אשר הפכה להחלטה סופית וחלוטה.

12. מעבר לטענות אלה, טען המנהל לסילוק על הסף מחוסר עילה, מאחר ואין הסכמה בין הצדדים לביטול העסקה, וטרם ניתן פסק הדין המצהיר על ביטולה. המנהל טען כי ביטול עסקה לפי [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#), מחויב בהגשת בקשת ביטול בהסכמת שני הצדדים לעסקה, ולחילופין, ניתן להורות על ביטול העסקה באופן חד צדדי, עם מתן פסק דין המורה על ביטול העסקה. בענייננו אנו, משהוגשה בקשת הביטול, באופן חד צדדי, וע"י התובעת בלבד, שעה שהנתבעת (החברה) הודיעה כי אינה מסכימה לביטול העסקה ומתנגדת לכך, אין לתובעת עילה כלפי המנהל להכרה בביטול המבוקש.

13. בדיון שהתקיים במעמד הצדדים, הודיעו הנתבעים בצורה מפורשת כי הם מתנגדים לביטול הסכם הקומבינציה והם מבקשים לקיימו ולקדמו. נטען כי ההסכם לא בוטל, וודאי שלא בוטל כדן, והוא שריר וקיים ואין מקום לביטולו מול רשויות המס.

14. ב"כ התובעת טענה כי עצם הגשת תביעה שכנגד הכוללת סעדים כספיים, מלמדת על הסכמתם של הנתבעים לביטול העסקה וכי הם לא יכולים לאחוז את החבל משני קצוותיו. אם הנתבעים טוענים כי הם מבקשים לקיים את ההסכם, אין הם יכולים להגיש תביעה לפיצוי בגין הפרתו, ומרגע שהוגשה תביעה כספית, הדבר מכשיר את הקרקע לביטול העסקה ע"י המנהל. ב"כ התובעת ביקשה להדגיש את העובדה שהנתבעים לא הגישו תביעה (שכנגד) לאכיפת ההסכם וכי הם תובעים אובדן רווחים, ומכאן שהדעת נותנת, לשיטתה, שאין להם עניין בביצוע הפרויקט.

15. ב"כ התובעת טענה כי ההסכם בוטל והפנתה ל'אירועים' ומכתבים שונים במסגרת היחסים שבין הצדדים לתמיכה בטענתה. נטען כי הזכות הקניינית במקרקעין היא לתובעת וכי היו תנאים מתלים בהסכם, שלא התקיימו. התובעת הבהירה כי היא מבקשת למכור את המקרקעין לצד ג', כנגד סכום של 10 מיליון שקל, וסירובו של המנהל להפעיל את סמכותו [בסעיף 102 לחוק יוצר מעגל שוטה](#) ומונע ממנה לקדם את עסקת המכר. ב"כ התובעת הפנתה להוראת ביצוע המקנה סמכות למנהל לבטל את העסקה על בסיס הודעה חד צדדית וביקשה לראות בתביעה שכנגד שהוגשה ע"י הנתבעים כאות לכך שאינם מבקשים לאכוף את ההסכם או לבצעו. נטען שזו עסקה שלא שלחה שורשים, לא ניתנה רשות שימוש לנתבעים, אין הערת אזהרה על המקרקעין ולא התקיימו התנאים המתלים, ומכאן היה על המנהל, ודאי היום לאחר הגשת התביעה שכנגד, לבטל את העסקה.

16. ב"כ התובעת טענה עוד כי כל בית משפט מוסמך ליתן צו עשה וצו אל תעשה, וגם אם היה מקום לפנות לוועדת ערר, עדיין לבית משפט זה סמכות לדון בתביעה ובבקשה לסעד זמני, ולו מכוח סמכותו שבגררא.

17. המנהל מנגד שב על טענותיו לסילוק התביעה נגדו על הסף. נטען כי המחלוקות החוזיות בין הצדדים אינן מענייננו, וכל עוד אין הסכמה מטעם שני הצדדים לביטול העסקה, או פסק דין המורה על ביטולה, המנהל לא יבחן את הבקשה לגופה לפי [סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#). המנהל הפנה [לסעיף 40 לחוק בתי המשפט](#), הקובע כי בית המשפט המחוזי ידון, בין היתר, בכל

עניין שאיננו בסמכותו הייחודית של בית משפט אחר וטען כי וועדת הערר הינה בעלת סמכות ייחודיות לדון בענייני מקרקעין, לרבות ביטול עסקה לפי [סעיף 102](#) לחוק.

18. בתשובה לטיעוני התובעת באשר לסמכות שבגררא של בית המשפט, טען המנהל כי [סעיפים 75-76 לחוק בתי המשפט](#), אליהם מפנה ב"כ התובעת אינם חלים בנסיבות המקרה, שכן אלה מתייחסים לבית משפט הדן "בעניין אזרחי", בעוד שהחלטת המנהל הינה החלטה מינהלית, ותקיפתה נעשית בפני ערכאה מנהלית מוסמכת, שהינה בית המשפט הגבוה לצדק, או בית משפט לעניינים מנהליים, אלא אם נקבע אחרת בחוק. עוד נטען כי ביטול עסקה לפי [סעיף 102](#) לחוק, אינה שאלה שנבחנת בגררא. מדובר בשאלה עצמאית שנבחנת בהקשר של דיני המיסוי, השונים מהשיקולים שנבחנים בהליך אזרחי רגיל.

לטיעונים אלה הוסיף המנהל כי עמדתה של החברה הינה כי העסקה שרירה וקיימת, ומכאן שאין מקום לבטל את העסקה. זו גם לשיטתו, העמדה העולה מכתב ההגנה שהוגש כנגד התביעה ומכתב התביעה שכנגד.

19. ב"כ הנתבעים הצטרף לטיעוני המנהל, טען והדגיש כי עמדתה של החברה היא כי ההסכם מתקיים ומכאן שאינה נדרשת לטעון לאכיפתו. נטען עוד כי העובדה שהתביעה שכנגד כוללת פיצויים בגין אובדן רווחים אין משמעה כי הנתבעים טוענים, חפצים או מסכימים לביטול ההסכם.

20. ברשות בית המשפט, הגישה תובעת לאחר הדיון טיעונים משלימים, בעיקר בשאלת הסמכות וקיומו של מסלול מקביל וייעודי.

ב"כ התובעת טענה כי [חוק בתי המשפט](#) מאפשר לכל הערכאות לדון גם בעניינים שאינם נתונים לסמכותם בנסיבות הנדרשות. החוק מקנה קשת רחבה של כלים וסעדים משפטיים בכל מקום בו נדרש בית המשפט לשיקול דעת בנוגע לסעד שיינתן, ולבית משפט זה סמכות שבגררא לדון בתביעה ובבקשה לסעד זמני.

21. התובעת שבה על טענותיה כי הנתבעים אינם מבקשים בכתב התביעה שכנגד לאכוף את ההסכם וכי הסעדים המבוקשים הינם סעדים כספיים בלבד. סירובו של המנהל במקרה זה, בו החברה אינה עותרת לאכיפת ההסכם, חוטא למטרתו של [סעיף 102](#) לחוק ומעניק לחברה מעין הערת אזהרה או אף צו מניעה זמני, מבלי שאלה נתבקשו. התובעת טענה כי סירובו של המנהל לבטל את העסקה, במיוחד על רקע כתב התביעה שכנגד, מהווה גם משום הפרת חובת הזהירות המוטלת עליו.

נטען כי הביטול המבוקש אינו מהווה עסקה מלאכותית או בדויה אשר מטרתה העלמת מס, אלא ביטול עסקה כנה ואמיתי שיאפשר לתובעת לנהוג בנכס מנהג של בעלים. נטען כי התובעת הוכיחה מעל לכל ספק, כי לאחר כמעט שבע שנים מיום כריתת ההסכם, אין היתכנות לקיומו והתנגדות החברה היום לביטול העסקה ברשות המסים, נובעת מרצונה לסחוט את התובעת ולהוציא ממנה כספים שאינם מגיעים לה.

22. בטרם אגש להכרעה בטענות הצדדים אבקש להדגיש, לאור חילופי הבקשות והתגובות שהוגשו לתיק, ע"י התובעת והנתבעים 1-3, לאחר הגשת הטיועונים המשלימים של התובעת, כי החלטה זו נשענת על טיועוני הצדדים בדיון ועל כתבי ביה"ד שהוגשו עד וכולל הטיועונים המשלימים. בכל מקרה, וגם לאחר עיון בבקשות ובתגובות, לא היה באלה כדי להביא לשינוי מהמסקנה אליה הגעתי בהחלטה זו. חזית המחלוקת בין התובעת לנתבעים, והשאלות אם מדובר בהסכם על תנאי, אם ההסכם הופר ע"י מי מצדדים, אם הוא בוטל, ואם בוטל כדיון, כך גם השאלות באשר למשמעות הסעדים העומדים בבסיס התביעה שכנגד (והצדדים מופנים בהקשר זה לספרם של גבריאלה שלו ויהודה אדר, [דיני חוזים – התרופות](#), עמודים 74-78 (2009)) תידונה במהלך בירור התביעה 'העיקרית' ולא אגב דיון בבקשת המנהל לסילוק על הסף, ואין לי בהקשר זה אלא להביע תמיהה על כך שהתובעת פנתה בבקשה לסעד זמני לביטול הרישום, שהינו סעד סופי לפחות במערכת היחסים מול המנהל, כששאלות אלו ואחרות עומדות במחלוקת בין הצדדים !

### דיון ומסקנות

23. לאחר שעיינתי היטב בכתבי הטענות של הצדדים ולאחר ששקלתי את טיועוניהם, שוכנעתי כי צודק המנהל בטיעונו, וכי דין התביעה נגדו להיות מסולקת על הסף. אנמק;

24. כידוע, צדדים לעסקת מקרקעין נדרשים לדווח על העסקה לרשות מיסוי מקרקעין אשר קובעת את המיסים המוטלים בגינה. בקשה להחזר המס בביטול עסקה והליך הנוגע לביטול עסקה בהיבט המיסוי, מעוגן [בסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#), המקנה סמכות למנהל מיסוי מקרקעין להכיר בביטול ולהורות על החזר, וכך נקבע בסעיף "המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס".

25. הוראה זו מציבה למעשה שלושה תנאים להשבת המס: ביטול עסקה; העסקה שבוטלה היא מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין; בגין העסקה שולם מס. תנאי שלישי זה הורחב בפסיקה ונקבע שדי בכך שבשל העסקה קמה חבות בתשלום מס, אף אם זה טרם שולם ([ע"א 738/89 ינובסקי נ. מנהל מס שבח מקרקעין](#), פ"ד מו(5) 541 (1992); [ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות](#), (23/04/2012); א' נמדר, [מס שבח מקרקעין, בסיס המס](#), עמ' 511-512 (מהדורה שביעית-2012)).

26. פרשנותו של הסעיף נדונה בפסקי דין רבים של ועדות הערר ופסקי דין של בית המשפט העליון (ראו למשל [ע"א 304/85 מנהל מס שבח נ' זמר](#), פ"ד מא(4) 826 (1988) ו**ע"א 2881/10** שאוזכר לעיל)

נפסק כי יש לבחון אם מדובר בביטול אמיתי, או שמא מלאכותי אשר מאחוריו עומדים שיקולים של תכנון מס. יש לבחון אם העסקה התממשה ו"הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה", כי אז לא ניתן לומר כי העסקה בוטלה (עניין זמר לעיל, עמ' 834), [ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות](#) (23.12.2011), ו**ע"א 5461/11 משה חכמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ירושלים** (5.2.13).

27. בפסיקה נקבעו מבחני עזר לדיון בשאלה אם מדובר בביטול אותנטי כנה. בית המשפט העליון סיכם את הדברים במלים אלו "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" (ע"א 7635/11 מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (30.1.13), סעיף 10).

28. החלטה של המנהל בבקשה להחזר בעקבות ביטול עסקה, והחלטה בבקשה לביטול עסקה, ניתן לתקוף בהגשת ערר על פי סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין, ועפ"י ההלכה הכללית בהקשרים דומים, על מי שמבקש לתקוף את ההחלטה, למצות את ההליכים ולפנות בהליכי ההשגה קודם לפנייה אל בית המשפט, אלא אם מדובר במקרה חריג בעל חשיבות עקרונית (ע"א 2801/06 מואטי נ' פקיד שומה תל אביב (19.9.07) פסקה 7; ת"א 32964-11-15 פרידמן נ' ינובסקי (19.12.16), פסקאות 7 – 9).

29. התובעת כאן פנתה למנהל עוד בחודש דצמבר 2021, לביטול העסקה ופירטה את נימוקיה לכך. המנהל, כאמור, דחה את הבקשה והבהיר כי לשם כך יש להציג את הסכמת החברה, ולמעשה לפנות לביטול מוסכם של העסקה, או להציג פסק דין של בית המשפט המורה על ביטול ההסכם. בין אם צודק המנהל בהחלטתו ובין אם לאו (וכאמור, תלוי ועומד ערר על החלטתו), לא יכול להיות חולק על כך שהדרך הקבועה בחוק לתקיפה החלטה זה, הינה בהגשת ערר לערכאה המוסמכת.

30. חרף זאת, טוענת ב"כ התובעת כי בית משפט זה, שהינו בית משפט אזרחי, מוסמך לדון בתביעה כנגד המנהל ולהורות על ביטול העסקה.

טיעון זה אין בידי לקבל. מנהל מיסוי מקרקעין הינו רשות מינהלית, והחלטתו לדחות את הבקשה לביטול העסקה, הינה החלטה מינהלית אשר הדרך לתקוף אותה אינה באפיק אזרחי רגיל, אם כי באפיק מינהלי. דברים אלה נכונים ביתר שאת, שעת שהמחוקק קבע מסלול ייחודי ומוגדר לתקיפת החלטתו של המנהל, בדרך של הגשת ערר כאמור. הגשת תביעה אזרחית חוזית, לביטול ההסכם ולתשלום פיצויים, במישור היחסים בין התובעת לנתבעים 1-3, שהינם למעשה 'הצד השני' לעסקה, הינה לגיטימית ומובנת בהחלט, ואין חולק כי בית משפט זה, נוכח סכום התביעה, מוסמך לדון בה. ואולם, צירוף המנהל לתביעה, ועתירה המופנית נגדו וכלפיו להורות על ביטול העסקה ברישומיו אינה אלא 'מעקף' לנקיטה בהליך המתאים המוסדר בחוק.

31. בתגובה לטענות המנהל והנתבעים בהקשר זה, טוענת ב"כ התובעת כי סמכותו של בית משפט במקרה זה הינה סמכות שבגררא, אלא שגם טענה זו דינה דחייה.

אפשרות של תקיפה עקיפה של אקט שלטוני, כאשר הצורך בביקורת עקיפה מתעורר באופן אינצידנטלי במסגרת הליך המתנהל בפני בית המשפט בעניין שבתחום סמכותו, להבדיל מתקיפה ישירה בפני בית המשפט המוסמך לקיים ביקורת שיפוטית על אקט שלטוני זה בהליך המכוון במישרין נגד המעשה השלטוני, מוכרת וקיימת במשפט הישראלי. סמכות זו מעוגנת [בסעיף 76 לחוק בתי המשפט](#), תשמ"ד – 1984, כאשר תנאי המכשיר אותה תקיפה עקיפה הינו שההכרעה בשאלה מושא הביקורת "דרושה לצורך העניין" ([ע"א 4291/17 עו"ד מוטי אלפריח נ' עיריית חיפה](#)).

32. בענייננו ברור שהכרעה בביטול העסקה במישור המיסוי, וזהו ציר היחסים שבין התובעת למנהל מיסוי מקרקעין, אינה נדרשת לצורך הכרעת בתביעתם של יתר הנתבעים. בית המשפט יכול ונדרש להכריע בטענות הצדדים לעסקה, במישור החוזי, ללא קשר לשאלת המיסוי. אומנם שאלת ביטול ההסכם במישור החוזי ושאלת ביטול העסקה במישורי המיסוי אינן מנותקות אחת מהשנייה. ביטול ההסכם מכוח העילות שבדיני החוזים, יכול בסופו של יום להצדיק ביטול העסקה ע"י המנהל, אם כי ביטול העסקה במישור המיסוי אינה משליכה בהכרח על הסעדים הנתבעים בדיני חוזים, ובכל אופן הכרעה בשאלת הביטול ברישומי רשות המיסוי, אינה נדרשת לצורך הכרעה בתביעה העיקרית.

33. אדרבא, גם במקרה שבו ניתן פסק דין בהליך שבין צדדים לעסקה, לפיו העסקה בוטלה, אין בכך כדי לכבול את ידי המנהל ולהחליף את שיקול דעתו בעת בחינת בקשה לפי [סעיף 102 לחוק](#), שכן הסמכות לפי סעיף זה מסורה למנהל והגשת בקשה אליו היא הדרך לביטול העסקה מבחינה מיסויית. ביטול עסקה בהתאם לדין הכללי אין משמעו בהכרח, כי הביטול יוכר לצורך דיני המס (ראו למשל [וע \(נצ'\) 2359-10-18 רוברט א. פרימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת](#) (11.9.19)).

34. נדמה כי התובעת כאן ביקשה לכלול בהליך זה, שתי תביעות שונות מבחינת הסמכות והדינים החלים. התביעה בציר היחסים מול הצד 'הקרוב' להסכם ותביעה בציר המיסוי. התובעת עוד הגדילה לעשות וביקשה 'לקבל' את הסעד מול המנהל, שהינו ללא ספק הסעד הסופי לו היא מייחלת, במסגרת סעד זמני. בין אם היא עשתה כן (הגשת התביעה נגד המנהל) כדי לעקוף את המועדים וההליך הקבוע בחוק לתקיפת ההחלטה של המנהל, ובין אם היא כיוונה לסעד 'זריז', תחת המעטפה של סעד זמני, בית המשפט לא יכשיר את מהלכה.

35. הדרך המתאימה לבחון את טענות התובעת במישור המיסוי הינה במסגרת הערר אשר הגישה התובעת (וכמובן שאין בדברים אלה כדי להביע כל עמדה בערר עצמו), ובכל מקרה, גם בהתעלם משאלת הסמכות, לא היה מקום ליתן סעד זמני כנגד המנהל, לפני ברור המחלוקות העיקריות בין הצדדים. תקיפת ההחלטה של המנהל מקומה בהליך המנהלי הייעודי אשר נקבע לשם כך, ואין כאן כל עניין שבגררא. תקיפה עקיפה של החלטה מינהלית, ובכלל זה החלטת המנהל, תתאפשר כאשר הסוגיה המינהלית אינה הסוגיה העיקרית, אלא שולית, בעוד שצירוף המנהל

כנתבע להליך כאן, מטרתן לעתור לסעד ישיר ויחיד נגדו, של ביטול העסקה, ואם נדייק יותר- ביטול החלטתו אשר דחתה את הבקשה לביטול העסקה. הסוגיה המינהלית בתביעה נגד המנהל, אינה ענין אגבי שיש להכריע בו "לשם בירור העניין" כלשון [סעיף 76](#), אלא היא העניין עצמו.

נזכיר בהקשר זה את דברי כב' השופט עמית לפיהם: "**במצב הדברים הרגיל, התקיפה העקיפה משמשת כצינה ולא כחנית, כמגן ולא כחרב**" ([רע"א 2063/16](#) הרב יהודה גליק נ' משטרת ישראל, 39 (1.8.2019)).

36. יוטעם שגם אם היה ממש בטענות התובעת לענין [סעיף 76 לחוק בתי המשפט](#), הרי שהסעיף נוקט בלשון "רשאי", ובכל מקרה לבית המשפט ישנו "... שיקול דעת לבחון גם האם השאלה המועלית ראויה ומתאימה לבירור במסגרת ביקורת עקיפה, או שמא ראוי או אף מתחייב שהמחלוקת תתברר בהליך של תקיפה ישירה בפני בית המשפט המינהלי המוסמך" ([ע"א 4291/17](#) שאוזכר לעיל).

37. ואם נרחיב מעט בהקשר זה אציין כי בית המשפט העליון (כב' השופט מזוז) בפסק הדין שניתן [בע"א 4291/17](#) (עו"ד אלפריח נ' עיריית חיפה) הדגיש כי הנטייה שהיתה בעבר של בית המשפט העליון לעודד את השימוש במנגנון התקיפה העקיפה, הגם שלא היתה נקיה מביקורת, אין לה עוד הצדקה לאחר הקמתם של בתי המשפט לעניינים מנהליים, וכך הוא מפנה בפסק דינו לפסקי דין שונים של בית המשפט העליון, בהם לא נמצא מקום להתיר תקיפה עקיפה.

בין היתר הפנה לפסק הדין [בע"א 7958/10](#) פלאפון תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל (1.8.12) בו נפסק "בתי המשפט לא יטו להעניק סעד במקרה של תקיפה עקיפה, מקום שבו נמנע הצד התוקף מהעמדת הפגם הנטען לביקורת בהליך של תקיפה ישירה" ([רע"פ 4398/99](#) הראל נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(3) 637, 646; וכן [ע"א 8824/07](#) מטרסו נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה").

ולפסק הדין [ברע"א 2063/16](#) גליק נ' משטרת ישראל (19.1.17) פסקה 10, שם נפסק: "...לדידי, המסלול המינהלי הוא דרך המלך כדי לתקוף באופן ישיר החלטה מינהלית. לדין המינהלי, כפי שעוצב וגובש בפסיקת בתי המשפט לאורך השנים, ייחוד משלו, הן במישור המהותי והן במישור הדיוני...".

38. התובעת הרחיבה וטענה, גם במסגרת טיעוניה המשלימים, כי עצם הגשת תביעה שכנגד ע"י הנתבעים, הכוללת סעדים כספיים של פיצויים ולא כוללת סעד של אכיפה, יש בה כדי ללמד על הסכמתם לביטול העסק. היא גם הרחיבה באשר לסמכותו של המנהל לבטל עסקה עפ"י בקשת צד אחד, כאשר בהקשר זה הפנתה להוראות ביצוע שונות המסדירות עניין זה.

39. ייאמר מיד כי טענות אלה, נוגעות לגוף העתירה של ביטול החלטת המנהל ושינויה, ומכאן ועל רקע דברי לעיל, אין מקומן לידון בהליך זה. סמכותו של המנהל, השיקולים שעליו לשקול, אופן הפעלתם, ועד כמה ניתן במקרה זה להורות על ביטול העסקה בשלב זה ועפ"י בקשת התובעת

בלבד, אלה הן שאלות היורדות לעומקו של ההליך המינהלי ומקומן להיבחן ולהתברר בו, וודאי כאשר ההליך המנהלי הייעודי תלוי ועומד.

40. משהגתי כאן אציין כי המקרה כאן, בו מבקשת התובעת לכלול בתביעה אחת, סעדים נגד הצד 'הקרוב' לעסקה, וסעדים נגד רשות המסים בהיבט המינהלי, אינו מקרה חריג וטענות המנהל כאן עלו בעבר בהליכים שונים. באופן כללי ניתן לומר כי בתי המשפט היו עקביים בדעתם שאין מקום לנהל את ההליך נגד רשות המסים, אגב תביעה אזרחית רגילה המוגשת נגד הצד להסכם. בהקשר זה אני מפנה להחלטתו של בית המשפט המחוזי בנצרת, מהעת האחרונה, [בת"א 14832-02-22 שיבלי נ' שיבלי ואח' \(5.7.22\)](#). באותו מקרה, הוגשה תביעה לפסק דין הצהרתי לביטול עסקה וביטול חיוב במיסים. התביעה הוגשה נגד מי שלכאורה רכש את הזכויות מהתובע ונגד רשות המסים בישראל, לביטול החיוב במס, זאת לאחר שהגיש אל הרשות בקשה לביטול החיוב במס, אך בקשתו נדחתה.

בית המשפט הורה על דחיית התביעה על הסף נגד רשות המסים, תוך שקבע כי משעה שהסעד המבוקש בתביעה כלפי הרשות הינו הצהרה שתכליתה המובהקת היא חישוב מס, הדרך היחידה בה יכול וצריך היה התובע ללכת היא בדרך שנקבעה כאמור בחוק הספציפי, ולא ניתן ליצור יש מאין הליכים "עוקפי חוק" בניסין להאריך את המועדים הקבועים בחוק.

41. אני גם מפנה לפסק דין של בית המשפט המחוזי בתל אביב [בתא \(תל אביב\) 28137-02-22 עדנה שורקא נ' לשכת רישום המקרקעין פתח תקווה \(12.6.22\)](#). באותו מקרה עתרו התובעים, בין היתר, להורות למשרד מיסוי מקרקעין "לבטל את העסקה" ו- "להחזיר" את מס השבח ששולם.

בית המשפט הדגיש את ההלכה כי תקיפת הליכי מיסוי יש לעשות בדרך שהתווה המחוקק, ולא בדרך של תביעה אזרחית כנגד לשכת המיסוי והורה על סילוק התביעה על הסף. בית המשפט קבע "במקרה שלפניי פתוחה הדרך של התובעים לפנות לשלטונות מיסוי מקרקעין בבקשה להכיר בביטול העסקה ולקבל החזר מס בגין הביטול בהתאם [לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין](#), וככל שלא יוכר ביטול העסקה, להגיש ערר בהתאם לדרכים הקבועות בחוק".

42. עוד אני מפנה לדברים שנכתבו בפסק הדין שניתן [בוע \(נצ'\) 2359-10-18 רוברט א. פרימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת \(11.9.19\)](#), ולפיהם ".... במקרה של ביטול עסקה יש להגיש למשיב בקשה לפי [סעיף 102 לחוק](#). על החלטת המשיב ניתן להגיש ערר לוועדת הערר. ברי, כי לא ניתן לעקוף את ההליך האמור באמצעות צירוף המשיב להליך אזרחי בין הצדדים לעסקת המכר....".

43. ראו גם החלטתו של בית המשפט המחוזי בירושלים, [בתא \(י-ם\) 32964-11-15 מנהל מיסוי מקרקעין נ' צבי פרידמן \(19.12.16\)](#) במסגרתה נכתבו דברים אלה "בענייננו, קיימת בפני התובע האפשרות לפנות למנהל מיסוי מקרקעין ולבקש הכרה בביטול העסקאות, או שהתובע רשאי להמשיך בתובענה בתיק העיקרי, ואם יזכה בה, יוכל אז לפנות למנהל מיסוי מקרקעין ולבקש הכרה בביטול העסקה. אין במקרה זה כל הצדקה לאפשר עקיפה של המסלול שנקבע [בחוק מיסוי מקרקעין](#) באמצעות פסק דין הצהרתי בדבר ביטול שומות המס".

44. דברים דומים נקבעו בבש"א 2033/98 (ת"א 3127/98) **מנהל מס שבח נ' בן צבי ואח' (פורסם במאגרים, 11.1.99)**. באותו מקרה הוגשה תובענה על ידי רוכשי דירות כנגד חברה קבלנית שבנתה את הבניין בה הם מתגוררים להחזר התמורה ששלמו עבור הדירות, בטענה שהחוזים בינם לבין החברה בוטלו כדין. כמו כן, התבקשה הצהרה כי ביטול החוזים יחייב את מנהל מס שבח, באופן שיהיה עליו להכיר בביטול החוזים. מנהל מס שבח עתר למחיקת התביעה כנגדו על הסף מן הטעם כי היה בכך ניסיון לעקוף את ההליכים הקבועים בחוק, ובית המשפט המחוזי בבאר-שבע נעתר לבקשה וקבע, כי מקום שהמחוקק קבע דרך ייחודית לבירורם של עניינים הקשורים בקביעת המס, אין לנקוט בדרך דיונית אחרת, אפילו כאשר הדרך המוצעת הינה יעילה. בית המשפט קבע כי כאשר העניק המחוקק למנהל שיקול דעת על פי חוק המס, הרי שעליו להפעיל את שיקול דעתו במסגרת המנגנון שנקבע בחוק המס ואין לראות בעמדתו כנתבע בתובענה האזרחית כמיצוי שיקול הדעת שניתן לו במסגרת חוק המס.

ראו גם החלטתו של בית המשפט המחוזי בירושלים בהפ (י-ם) 62557-11-16 אדיל אבו זאלף נ' וליד אבו זאלף, מיום 19.2.17.

#### סוף דבר

45. לאור המקובץ, ולאחר ששוכנעתי כי התביעה נגד מנהל מיסוי מקרקעין לביטול העסקה לפי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, אינה אלא תקיפה של החלטתו הדוחה את בקשת התובעת לביטול העסקה, על התובעת לפנות ולמצות את ההליך הייעודי שנקבע לכך בחוק, **ומכאן אני מורה על סילוק התביעה נגד הנתבע 4 על הסף**.

בנסיבות, ובשים לב לבקשה לסעד זמני שהוגשה ע"י התובעת, בקשה שהוגשה נגד הנתבע 4 ואינה רלוונטית עוד, **אני מחייבת את התובעת בתשלום הוצאות הנתבע, בסכום של 6,000 ₪**.

הוצאות הבקשה, במישור היחסים שבין התובעת ליתר הנתבעים, בשים לב להתייצבותם של אלה בדיון שנקבע עפ"י החלטת בית המשפט, יישקלו בסוף ההליך. **המזכירות תמציא החלטה זו לצדדים**.

ניתנה היום, כ"ב אלול תשפ"ב, 18  
ספטמבר 2022, בהעדר הצדדים.

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן

לובנה שלאעטה חלאילה 54678313-/  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה