



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ו"ע 2359-10-18 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד – יו"ר הוועדה
ד"ר נתן מולכו, עו"ד – חבר וועדה
חיים שטרן, עו"ד – חברה וועדה

- העוררים**
1. רוברט א. פרימן מס' דרכון 480336866
 2. ג'יימס פרימן מס' רישיון נהיגה אמריקאי 750531MO
 3. דונלד פרידמן מס' דרכון 456910699
 4. ג'יין חנן פרידמן מס' דרכון 518075638
ע"י ב"כ י. כפרי

נגד

- המשיבים**
1. מנהל מיסוי מקרקעין נצרת
ע"י פרקליטות מחוז צפון
 2. קלמן אפל ת.ז. 660011040
 3. נעמי אפל-חזי ת.ז. 030579874
 4. שירה שושנה אפל ת.ז. 013238183
 5. אריאל אפל ת.ז. 016502619
 6. שרי ברוקלר מס' דרכון 035759849
 7. ג'ולי ברוקלר מס' דרכון 154318687

1

פסק דין

2

3

השופטת עירית הוד, יו"ר הוועדה:

4

5

רקע

6

1. לפנינו ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין מיום 20.8.18 לפיה נדחתה הודעת העוררים על ביטול עסקה.

7

8

9

2. בין העוררים ו/או מורשיהם לבין המשיבים 7-2 (להלן: "הרוכשים") נכרתו בשנת 1997

10

הסכמים למכירת זכויות בנכס מקרקעין הנמצא בעפולה וידוע כגוש 16740 חלקה 77

11

(להלן: "המקרקעין"). בהמשך, הגישו העוררים תביעה נגד הרוכשים שנדונה במסגרת

12

ת.א 14-06-1800 (להלן: "ההליך הקודם") ועתרו לביטול הסכמי המכר. במסגרת ההליך

13

הקודם, נכרת בין העוררים לרוכשים הסכם פשרה לפיו הסכמי המכר משנת 97 בוטלו.

14

בית המשפט אישר את הסכם הפשרה בין העוררים לרוכשים ונתן לו תוקף של פסק דין.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

1 לאחר פסק הדין הוגשה למשיב הודעה על ביטול העסקה בהתאם לסעיף 102 לחוק מיסוי
2 מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). המשיב לא קיבל את ההודעה
3 בנוגע לביטול העסקה ובנסיבות אלו הוגש הערר שלפנינו.
4

5 טענות העוררים בתמצית

6 3. נציג הרוכשים קלמן אפל (להלן: "אפלי") ובא כוחם עו"ד מרדכי ציבין (להלן: "ציבין") פנו
7 למוכרים עם הצעה לרכוש מהם את המקרקעין. המוכרים לא היו בקיאים במצב
8 הזכויות במקרקעין ולא היו מודעים לכך שייעודם שונה מחקלאי למגורים. אפל וציבין
9 הציגו למוכרים מצג שקרי לפיו המקרקעין מהווים שטח נידח לעיבוד חקלאי מחוץ לעיר
10 עפולה ללא זכויות בניה ובייעוד חקלאי. הם טענו בפני המוכרים, כי ערך המקרקעין נמוך
11 מאוד וכי הצעתם לרכישת הקרקע הוגנת וסבירה ביותר. על בסיס האמור, התגבשה
12 הסכמה למכירת הקרקע. הסכום המוסכם בהתאם להסכם (\$ 105,000) היה נמוך ובלתי
13 סביר באופן קיצוני ביחס לשווי האמיתי של המקרקעין במועד עריכת ההסכם (כ-
14 6,300,000 ₪). ההסכמים היו בחלקם המכריע בעברית שעה שהמוכרים אינם קוראים
15 עברית ותוכן ההסכמים לא הוסבר ולא היה ברור להם.
16

17 4. העורר מס' 2 (להלן: "גימס") לא פגש את אפל וציבין ולא חתם על ההסכם או על יפוי
18 כוח. גימס לא הסכים למכור את זכויותיו ולא מכר אותן. הסכם המכר נחתם על ידי
19 אפל בשמו של גימס מבלי שאפל קיבל יפוי כוח או את הסכמת המוכר. זאת ועוד,
20 המוכרת אסטל פ. זקס הייתה במועד כריתת ההסכם בת 85 ומאושפזת בבית אבות
21 סיעודי וסבלה מדמנציה קשה. היא לא הייתה כשירה לחתום על ההסכם ואין
22 להתקשרותה בהסכם תוקף משפטי.
23

24 5. במשך שנים ארוכות לא עשו הרוכשים דבר ביחס למקרקעין מאחר וזכויות המוכרים לא
25 היו רשומות על שמם. רק כעבור 13 שנים מחתימת הסכם המכר, רשם ציבין, בשנת 2010,
26 את הזכויות על שם המוכרים. במועד האמור לא נרשמה הערת אזהרה לטובת הרוכשים
27 והזכויות לא נרשמו על שמם. לאחר שהזכויות נרשמו על שם המוכרים נודע למוכרים
28 ולעוררים על ידי צד שלישי, כי קיימת בעפולה קרקע הרשומה על שמם ומיועדת
29 למגורים. המוכרים סברו, כי מדובר בקרקע אחרת מזו שנמכרה בשנת 97. לפיכך, הם
30 מינו עורך דין לצורך רישום הקרקע על שמם ומכירתה. בהמשך נערך בירור והתמונה
31 החלה להתברר.
32



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 2359-10-18 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 6. הרוכשים לא קיימו את מלוא התחייבויותיהם כלפי המוכרים בהתאם להסכם. הם לא
2 שילמו תשלומים שונים שחלו עליהם, לא דיווחו לרשות המקומית על הסכמי המכר ולא
3 שילמו את ההיטלים החלים. סכום מס השבח וההיטלים החלים על העסקה מהווה
4 למעלה מ- 90% מהתמורה. הרוכשים אף לא רשמו את הזכויות במקרקעין בלשכת
5 רישום המקרקעין על שמם.
6
- 7 7. לעוררים התבררו עילות הבטלות והביטול לרבות שינויי ייעוד הקרקע ושוויה האמתי בעת
8 המכירה וכן, אי קיום הוראות ההסכמים על ידי המוכרים. בשלב זה העוררים הגישו את
9 התביעה במסגרת ההליך הקודם. בית המשפט התבקש להורות על ביטול ההסכמים
10 מחמת הטעיה ועושה ומחמת הפרה. הסכם הפרה בהליך הקודם נכרת בהמלצת בית
11 המשפט לאחר הליך גישור ומשא ומתן שהתנהל במשך מספר חודשים. במסגרת הסכם
12 הפרה, בוטלו ההסכמים עקב פגמים בכריתתם והפרתם על ידי הרוכשים. השופט שדן
13 בתיק בהליך הקודם והמגשר הביעו דעה ברורה, כי קיים סיכוי לא מבוטל שהתביעה
14 תתקבל לאור הפער העצום בין סכום התמורה ששולם בפועל לבין שווי המקרקעין
15 באותה עת, לאור העובדה שההסכמים נערכו בשפה העברית וכן לאור הפרתם היסודית
16 על ידי הרוכשים. הפרה שלא תוקנה אף לאחר התראה. בנסיבות אלו, נוהל בין הצדדים
17 משא ומתן בסיכומו הגיעו להסכם פשרה לפיו ההסכמים יבוטלו, המקרקעין יישארו
18 בידי המוכרים ואפל יהיה זכאי לתשלום עבור כל פעולותיו והתמורה ששילמו הרוכשים
19 בסכום כולל של 5.6 מיליון ₪. תשלום זה מהווה השבת התשלום ששולם בצירוף הפרשי
20 ריבית והצמדה, החזר הוצאותיו של אפל בגין רישום הירושות ותשלום עבור איתור
21 הקרקע כפי שמקובל וללא קשר לביטול.
22
- 23 8. המוכרים צירפו את רשות המסים לתביעה אולם רשות המסים התנגדה לצירופה
24 והמוכרים נאלצו למחוק את רשות המסים כצד להליך.
25
- 26 9. הודעת העוררים על ביטול העסקה הוגשה למנהל ביום 16.11.16 והחלטת המנהל ניתנה רק
27 ביום 20.8.18 והומצאה לב"כ העוררים ביום 3.9.18. סעיף 102 לחוק לא קובע משך זמן
28 מוגדר למתן החלטת המנהל בנוגע לביטול עסקה. בהתאם לפסיקה, במקרים בהם לא
29 נקבע מועד למתן החלטה של רשות מנהלית, הרי שעליה לתת החלטתה תוך זמן סביר
30 ממועד הפניה. במקרה של הצהרה לפי שומה עצמית והשגה, על המנהל לתת החלטתו
31 תוך 8 חודשים זאת, לגבי קביעת שומות והשגות שמצריכות מהמנהל בדיקה מדוקדקת
32 של כל פרטי העסקה והטיפול בהן מסורבל יותר מטיפול בהודעה על ביטול עסקה. לפיכך,
33 הרי שזמן סביר לקבלת החלטה בהודעה על ביטול עסקה צריך להיות קצר יותר, חודשים



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 בודדים, ובכל מקרה לא למעלה מ- 8 חודשים. החלטת המנהל ניתנה רק לאחר 21
2 חודשים. העיכוב האמור גורם לעוררים לנזקים רבים. מדובר בפרק זמן בלתי סביר.
3
4 10. החלטת המנהל ניתנה מבלי שניתנה לעוררים זכות טיעון ומבלי שהתקיים דיון מקדים
5 טרם קבלת ההחלטה. זכות הטיעון היא זכות יסודית וחלק מכללי הצדק.
6
7 11. כאמור, גיימס לא חתם על ייפוי הכוח או על הסכם המכר ולא התקשר עם הרוכשים
8 בעסקה למכירת זכויותיו במקרקעין. בנסיבות אלו, רשם המקרקעין מחק את הערת
9 האזהרה שנרשמה לטובת הרוכשים על זכויותיו של גיימס. מאחר וגיימס לא התקשר
10 בעסקה שדווחה יש לקבל את הערר ביחס אליו. גיימס פנה למנהל בשנת 2013 והודיע על
11 הנסיבות האמורות ודרש לבטל את הדיווח והשומה שהוצאה בגין העסקה. עד מועד זה
12 לא ניתנה החלטה בנוגע להודעה זו. משכך, יש לראות בהודעתו של גיימס בדבר ביטול
13 העסקה כאילו התקבלה. בנוסף, החלטת המנהל לא כוללת התייחסות לשומה
14 הרלוונטית לגיימס והדבר מלמד על קבלת הודעת הביטול. החלטת המנהל לא כוללת
15 התייחסות לשומה הרלוונטית גם לעורר מס' 1 ועל כן יש לקבל את הערר גם ביחס אליו.
16
17 12. החלטת המנהל לא כוללת קביעות ביחס למשמעות האופרטיבית ולא הומצאו שומות
18 המיישמות את הקביעה בהחלטה. התנהלות זו גורמת לעוררים לנזקים ומונעת מהם
19 לכלכל את צעדיהם ביחס למקרקעין.
20
21 13. בפסיקה ובחוזר מס שבח 26/92 נקבעו מבחנים לשם בחינת השאלה, האם ביטול העסקה
22 הוא אמיתי וכנה. בפסיקה נקבע, כי לא נקבע מדרג כלשהו ושקלול המבחנים אמור
23 להיעשות בהתאם למבחן הגג שהוא נסיבותיה המיוחדות של העסקה נשוא הביטול
24 ומטרתו לבחון, האם אכן מדובר בביטול עסקה אמיתי ולא במכר חוזר שהצדדים הציגו
25 כביטול עסקה.
26
27 14. החלטת המנהל לקונית וללא פירוט בנוגע לפרשנות הביטול בראי המבחנים. יש בכך כדי
28 לפגוע ביכולת העוררים להתמודד עם טענות המנהל. המנהל התייחס רק לחלק
29 מהמבחנים ובחר להתעלם מאחרים.
30
31 15. בהתאם לסעיף 102 לחוק, המנהל יחזיר מס אם הוכח לו, כי נתבטלו מכירת זכות
32 במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס. בחוזר מס שבח נקבע, כי
33 לכאורה יש להכיר בכל בקשת ביטול של מכירה פרט למקרים בהם יש חשד לביטול
34 מלאכותי שבא בעקיפין למנוע תשלום מס בגין מכירה נוספת או מסיבות אחרות.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1
2 16. המנהל עצמו קבע, כי שווי המקרקעין בעת מכירתם היה גבוה משמעותית מהשווי שנקבע
3 בהסכמי המכר. להערכת המנהל, שווי המקרקעין במועד עריכת ההסכמים היה כ-
4 6,300,000 ₪ בעוד התמורה על פי ההסכם נקבעה לסכום הנמוך מ- 350,000 ₪.
5
6 17. לאורך כל השנים למעט דיווח על העסקה ורישום זכויות המוכרים, לא עשו הרוכשים
7 דבר ביחס לקרקע. הרוכשים לא תפסו חזקה בקרקע, לא טיפלו בה, לא שמרו עליה, לא
8 ביצעו פעולות תכנוניות, לא הגישו היתר בנייה או תכניות בניה ולא מכרו את הקרקע
9 לצד שלישי. בנוסף, הרוכשים לא מילאו את מלוא התחייבויותיהם כלפי המוכרים.
10
11 18. משך הזמן ממועד כריתת ההסכם ועד להודעת הביטול הפורמאלית הוא 20 שנה אולם
12 עד חודש נובמבר 2011 הרוכשים לא ידעו על הנסיבות המהוות עילה לביטול ההסכמים.
13 מיד לאחר שנודעו להם העילות, פעלו המוכרים בכל דרך אפשרית כדי להודיע על בטלות
14 וביטול העסקאות. מדובר בתושבי חוץ המתגוררים בארה"ב ואינם דוברים את השפה.
15 העוררים צירפו את רשות המסים להליכים המשפטיים ומשכך הרי שידעה על בטלות
16 וביטול ההסכמים כבר במועד האמור. בפסיקה נקבע, כי מבחן הזמן הוא מבחן עזר
17 לבחינה, האם העסקה קלטה שורשים בקרקע המציאות אולם אין בו כדי לפגוע בביטול
18 העסקה כאשר הביטול כנה ואמתי. נקבע, כי אין לתת למבחן זה משקל מכריע.
19
20 19. החלטת המנהל לפיה הקונה תפס או היה רשאי לתפוס את החזקה בנכס ולנהוג בו מנהג
21 בעלים שגויה. בהתאם להסכמים, הרוכשים התחייבו לשלם את כל החיובים החלים על
22 המוכרים. עד היום לא שולמו חובות מס שבח והיטלים המהווים 90% משווי העסקה.
23 זה אחד הטעמים בגינו הודיעו המוכרים על ביטול העסקה. משכך, הרוכשים לא היו
24 רשאים לתפוס חזקה בקרקע. העסקה לא הושלמה עקב הפרתה על ידי הרוכשים ו/או
25 בטלותה עקב פגמים בכריתתה. בנוסף, בפועל הרוכשים לא תפסו חזקה בקרקע ולא
26 ביצעו בה פעולה פיזית או אחרת. עסקה במקרקעין טעונה רישום ועסקה נגמרת ברישום.
27 במקרה בו עסקינן, העסקה לא הסתיימה ברישום ומשכך הרי שלא הושלמה ולרוכשים
28 לא הייתה זכות לתפוס חזקה בנכס או לנהוג בו מנהג בעלים. התנהלות הרוכשים, שלא
29 תפסו חזקה בקרקע, לא עשו בה שימוש ולא פעלו נגד טענות חקלאים בדבר קיומן של
30 זכויות בקרקע מכוח עיבוד, מלמדת אף היא, כי לא היו רשאים לתפוס חזקה בקרקע.
31
32 20. דחיית ביטול העסקה בטענה, כי ערך הנכס השתנה משך תקופת ההחזקה הארוכה בידי
33 הקונה שגויה. החזקה לא עבר לידי הרוכשים. בנוסף, האמור אינו מהווה מבחן לצורך
34 בחינה, האם הביטול מהווה עסקה מלאכותית שמטרתה הימנעות מתשלום מס גרידא.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 כמו כן, במועד עריכת ההסכמים שולמה תמורה שלא מתקרבת להיות תמורה ראויה
2 לשווי השוק של המקרקעין. אך טבעי, כי ערך הקרקע יעלה עם הזמן ואין לכך השפעה
3 על הקביעה האם ביטול העסקה כנה ואמתי. לאור הקביעה בהסכם הפשרה, כי העוררים
4 יפעלו למכירת המקרקעין הרי שאין יתרון מס או הימנעות מתשלום מס בעצם ביטול
5 העסקה ועליית ערך הקרקע לא מלמדת דבר על אמיתות הביטול.
6
7 21. הקביעה, כי מדובר בפסק דין המאשר הסכם פשרה ולא בפסק דין היא שגויה. אכן נקבע
8 בפסיקה, כי הסכמי פשרה או הסכמים לביטול עסקאות בהסכמת הצדדים יבחנו ביתר
9 זהירות אולם אין בנסיבות הביטול במקרה שלפנינו כדי ללמד על העדר אמיתות וכנות
10 הביטול. מדובר בצדדים שאינם קשורים או קרובים ואף ההסכמה ביניהם היא תוצאה
11 של הליכים משפטיים במסגרתם הובעה דעת בית המשפט בנוגע לסיכויי ההליך להתקבל
12 וכן, הסכם הפשרה הוא תוצאה של הליך גישור ועקב פגמים מהותיים בכריתת החוזה
13 בין הצדדים והפרתו על ידי הרוכשים. הצדדים היו ועודם מסוכסכים קשות ויש לעוררים
14 טענות קשות כלפי הרוכשים. הנסיבות מלמדות, כי הביטול כנה ואמיתי והעובדה שפסק
15 הדין אישר הסכמה של הצדדים אינה פוגעת בכך.
16
17 22. הקביעה לפיה העובדה שהתמורה שולמה במלואה מהווה עילה לדחיית ביטול העסקה
18 היא שגויה. התמורה אינה מתקרבת לשווי האמיתי של המקרקעין במועד כריתת
19 ההסכמים. גיימס לא התקשר בהסכם ואסטל זקס לא הייתה כשירה ולא ידוע האם
20 שולמה לה תמורה והאם חתמה על ההסכם. הרוכשים לא עמדו במלוא ההתחייבויות
21 שנטלו על עצמם בהסכם ולא שילמו את המסים הנובעים מהעסקה. מרבית התמורה
22 שנקבעה בהסכם לא שולמה. בנוסף, לאור נסיבות ביטול ההסכם אין בתשלום התמורה
23 כדי ללמד שהביטול אינו ניתן לביצוע ושהעסקה הושלמה.
24
25 23. אין לקבל את הקביעה, כי רישום הערת אזהרה לטובת הרוכשים מהווה עילה לדחיית
26 ביטול העסקה. רק ב- 16.8.11 רשמו הרוכשים הערת אזהרה לטובתם והרישום נעשה
27 רק לאחר פניית המוכרים-העוררים והעלאת טענות כלפי הרוכשים ורק לאחר שנרשמו
28 הערות לטובת המוכרים בגין ביטול הרשאות והימנעות מביצוע עסקה. רישום הערות
29 האזהרה נעשה במחטף וללא הסכמת העוררים. רישום הערת אזהרה בנסיבות האמורות
30 מלמד דווקא, כי הביטול כנה ואמיתי וכי בעת הביטול העסקה טרם הושלמה. כמו כן,
31 החלטת המנהל בעניין זה לא יכולה לחול על גיימס שהערת האזהרה בנוגע לחלקו
32 נמחקה.
33



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

1 24. המנהל שגה בהחלטתו. אין ספק, כי ביטול העסקה הוא אמיתי ונובע מהפרות ההסכם על
2 ידי הרוכשים ועקב פגמים מהותיים בכריתת ההסכמים המביאים לבטלותם. פגמים
3 אשר לו היו ידועים למוכרים במעמד כריתת ההסכם הרי שלא היו מתקשרים בעסקאות.
4 לפיכך, העסקה בטלה מעיקרא והביטול מתקיים למפרע.
5

6 טענות המשיב מס' 1 - מנהל מס שבח מקרקעין (להלן: "המשיב") בתמצית

7 25. בשנת 1997 מכרו העוררים את זכויותיהם במקרקעין. בהתאם להצהרות ולהסכמים,
8 מחיר התמורה הכולל הוא \$105,000. המשיב הוציא שומות סופיות. ב- 10.6.14, בחלוף
9 כ- 17 שנים מיום חתימת ההסכמים ותשלום מלוא התמורה ולאחר פטירת המוכרות,
10 הוגשה תביעה לביטול ההסכמים. במסגרת התביעה טענו העוררים, כי המשיבים 2-7
11 הטעו ועשקו אותם ביחס לשווי הקרקע והתמורה ששולמה וכי הפרו את ההסכמים בכך
12 שלא שילמו מסים ולא דיווחו על ההסכם לעירייה כפי שהתחייבו. המשיב נמחק מכתב
13 התביעה מאחר ומדובר בסכסוך אזרחי בין המוכרים ויורשיהם לבין הרוכשים בנוגע
14 למערכת ההסכמית שביניהם. מלבד שאלת המסים המוגדרת בחוק אין למשיב נגיעה
15 לסכסוך האמור. ביחס לשאלת המסים, חובה על הצדדים לפעול בהתאם למתווה שנקבע
16 בחוק. הבקשה למחיקת המשיב בהליך הקודם נועדה בין היתר כדי שלא לעקוף את
17 הפרוצדורה שנקבעה בחוק הספציפי. אין לראות בהודעת המחיקה כפוגעת בסמכות
18 המשיב להחליט בבקשה לביטול עסקה. לאחר שנכרת הסכם הפשרה הוגשה למשיב,
19 ביום 16.11.16, בקשה לביטול העסקאות בהתבסס על ההסכמות שהתגבשו בין הצדדים.
20 לאחר בדיקה מקיפה של מכלול העובדות והנסיבות הנטענות לביטול העסקה דחה
21 המשיב את בקשת העוררים לביטול העסקה.
22

23 26. החלטת המשיב סבירה ונכונה בנסיבות העניין והיא ניתנה בסמכות ובהתאם למבחני
24 העזר המעוגנים בהוראת הביצוע ובהתאם לפסיקה.
25

26 27. המוכרים אינם בין החיים ואין בידי היורשים לבטל זכויות שלא ירשו ואשר נמכרו
27 במהלך חיי המוכרים. אין בידי היורשים לחתום בשם המוכרות המנוחות על ביטול
28 העסקה. חלוף הזמן מאז הסכם המכר וקבלת התמורה ועד לפטירת המוכרות מעיד על
29 גמירות דעת ורצון אמיתי למכירת זכויותיהן לקונים.
30

31 28. במהלך הזמן מאז המכירה ערך הקרקע עלה בצורה משמעותית כך שלא ניתן להחזיר את
32 הגלגל אחורה ולקבוע, כי המחיר של ההסכם בשנת 1998 תואם את ערך הקרקע כיום.
33 חלוף הזמן מחתימת ההסכמים והוצאת השומות מעיד על סופיות העסקה וגמירות דעת.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו'ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1
2 29. התמורה המוסכמת בהתאם להסכמי המכר שולמה במלואה. טענת העוררים בנוגע
3 להפרת ההסכמים בשל אי תשלום המסים וההוצאות לא רלוונטית היות ומדובר בעסקת
4 נטו. העוררים תושבי חוץ כך ששאלת תשלום המסים וההיטלים החלים על העסקה לא
5 רלוונטית לעוררים שהסכימו למכור בסכום נטו.
6
7 30. לאור משך הזמן שחלף, הרוכשים תפסו חזקה בנכס או היו רשאים לתפוס בו חזקה.
8 מדובר בקרקע פנויה ועל כן לא ניתן לראות תפיסה פיזית בשטח. משמעות חזקה בנכס
9 היא לאו דווקא תפיסה פיזית אלא להשתמש בקרקע ולנהוג בה מנהג בעלים. לאור
10 הסכמי המכר וקבלת מלוא התמורה המוסכמת, הרוכשים היו רשאים לתפוס חזקה
11 בקרקע, להשתמש בה ולנהוג בה מנהג בעלים.
12
13 31. לטובת הרוכשים נרשמו הערות אזהרה בלשכת רישום מקרקעין על זכויות העוררים
14 בהתאם להסכמי המכר. רק במסגרת הסכם הפשרה, הסכימו הצדדים לבטל את הערות
15 האזהרה. רישום הערת אזהרה מצביע על כך שהרוכשים תפסו חזקה או היו רשאים
16 לתפוס את הקרקע ולנהוג בה מנהג בעלים.
17
18 32. באשר לפסק הדין שניתן בהליך הקודם, הרי שאין מדובר בפסק דין שניתן לאחר שבית
19 המשפט עבר על חומר הראיות, שמע את הצדדים, התרשם מהעדים והראיות והכריע
20 בסוגיה שבמחלוקת. תחת זאת, מדובר בהסכם פשרה שהתגבש בין הצדדים וקיבל תוקף
21 של פסק דין. לכן, אין בהסכמות שגובשו בין הצדדים כדי לחייב את המשיב בשאלת
22 המסים. המשיב לא היה צד להסכמות האמורות ואינו יודע מה הנסיבות והשיקולים
23 האמיתיים שהביאו את הצדדים להסכמות אלו.
24
25 33. הסכם הפשרה לא מבטל את הסכמי המכר משנת 1997. אין מדובר בביטול עסקה. בחינת
26 הסכם הפשרה מלמדת, כי קיימות התחייבויות כספיות הדדיות בין הצדדים.
27 ההתחייבויות לא עונות על ביטול עסקה כמשמעותה בחוק מיסוי מקרקעין ובהתאם
28 למבחנים המקובלים לביטול עסקה. אין מדובר בביטול עסקה אלא בעסקת מכר נוספת
29 לפיה הזכויות ימכרו לצד שלישי כאשר מכספי התמורה יקבלו המשיבים 2-7 לידיהם סך
30 של 5,621,162 ₪. סכום הפיצוי אשר קבעו הצדדים הוא פי 15 מסכום התמורה. הפער
31 העצום בין התמורה לפיצוי לא פרופורציונאלי ויש לראות בסכום זה כתמורה בגין מכר
32 חוזר. בהתאם להסכם הפשרה, נרקמה בין הצדדים מערכת יחסים כספית מיוחדת.
33 התלות בין הצדדים ביחס למכירת הזכויות לצד שלישי וחלוקת כספי התמורה יצרה בין
34 הצדדים יחסים מיוחדים. מהסכם הפשרה עולה, כי כוונת הצדדים היא מכירת הזכויות



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 לצד שלישי למרבה במחיר לצורך הפקת רווחים וחלוקת כספים. משכך, אין מדובר
2 בביטול שהפסיקה הכירה בו כביטול אמתי. כוונת הצדדים מחטיאה את הרציונל שנקבע
3 בחוק והמבחנים שגובשו בפסיקה ביחס לביטול עסקה.
4
5 34. החזרת התמורה לרוכשים היא תנאי הכרחי ומהותי לביטול עסקה. במקרה בו עסקין,
6 העוררים לא החזירו למוכרים את התמורה ששילמו בעבור הזכויות. תשלום התמורה
7 מותנה במכירת הזכויות לצד שלישי ולכן לא ניתן לראות בכך החזר תמורה אשר עונה
8 על המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין ביטול עסקה.
9
10 35. הבקשה לביטול עסקה הוגשה על ידי העוררים כמקשה אחת ביחס לכל העסקאות ולכל
11 השומות שהוצאו לעוררים. בהחלטתו כלל המשיב את כל השומות.
12
13 36. מדובר בעסקאות מורכבות משנת 1997 של תושבי חוץ כאשר חלק מהמוכרים אינם עוד
14 בין החיים ובין הצדדים התנהל הליך משפטי משנת 2014. הבקשה לביטול עסקה הוגשה
15 למשיב רק ב-16.11.16. מאחר ומדובר בעסקה סבוכה נדרש זמן רב לאיסוף חומר ולימוד
16 התיק לצורך מתן החלטה מושכלת. לפיכך, החלטת המשיב ניתנה בזמן סביר. המחוקק
17 לא קבע מועדים למתן החלטה בבקשה לביטול עסקה.
18

טענות המשיבים 2-7 (להלן: "הרוכשים")

- 19
20 37. הרוכשים הודיעו, כי הם מצטרפים להודעת הערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין מיום
21 20.8.18. הם ביקשו להוסיף, כי אינם מצטרפים לסעיפים המטילים דופי בהתנהגותם
22 וטענו כי אינם רלוונטיים לערר.
23

הראיות

- 24
25 38. מטעם העוררים הוגשו תצהירי עדות ראשית של מר רוברט פרימן (להלן: "פרימן")-
26 העורר מס' 1 ושל עו"ד מנחם גדרון (להלן: "עו"ד גדרון")- אשר ייצג את העוררים בהליך
27 הקודם ומונה ככונס נכסים לצורך מכירת הקרקע. מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות
28 ראשית של ראיך שחיבר (להלן: "שחיבר")- מנהל תחום שמאי מחוזי במשרד המשיב.
29 מטעם המשיבים 2-7 הוגש תצהיר עדות ראשית של עו"ד שמחה בן סירא (להלן: "בן
30 סירא")- חברו של אפל. בפתח הדיון שנערך ביום 6.6.19 הודיע בא כוח העוררים, כי לא
31 ניתן לחקור את פרימן בשל מצבו. בתום הדיון הודיעו העוררים, כי הם מושכים את
32 תצהירו של פרימן וכי הם מוותרים על חקירתו של שחיבר. עו"ד גדרון ועו"ד בן סירא



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

1 העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם
2 בכתב.

3

4

דיון ומסקנות

5 39. האם יש מקום להתערב בהחלטת המשיב במסגרתה נדחתה בקשת העוררים בנוגע
6 לביטול העסקאות. זו המחלוקת בה דרושה הכרעת הוועדה במסגרת ערר זה.

7

8 40. לאחר עיון ושקילת טענות הצדדים והחומר המונח לפני עמדתי היא וכך אמליץ לחברי
9 בוועדה, כי יש לקבל את הערר מהטעמים שיפורטו להלן.

10

11 41. צדדים לעסקת מקרקעין נדרשים לדווח על העסקה למשיב אשר קובע את המיסים
12 המוטלים בגינה. בסעיף 102 לחוק נקבע, כי "המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו
13 מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס".

14

15 42. במקרה בו עסקינן, העסקאות במקרקעין נערכו בשנת 1997. בשנת 2014 הגישו העוררים
16 תביעה נגד המשיבים 7-2 ובמסגרתה עתרו העוררים לביטול עסקאות המכר. במסגרת
17 ההליך האמור, נכרת בין הצדדים הסכם פשרה לפיו העסקאות בוטלו. הסכם הפשרה
18 קיבל תוקף של פסק דין בשנת 2016. לאחר מכן הגישו העוררים בקשה למשיב לביטול
19 העסקאות בהתאם לסעיף 102 לחוק. בהחלטתו מיום 20.8.18 דחה המשיב את הבקשה
20 האמורה. על החלטה זו של המשיב הוגש הערר שלפנינו.

21

22 43. העוררים טוענים, כי יש לקבל את הערר על הסף מאחר והחלטת המשיב לא ניתנה במועד
23 ובשל פגמים נוספים שנפלו בה. הודעת העוררים בנוגע לביטול העסקה הוגשה למשיב
24 ביום 16.11.16. החלטת המשיב ניתנה ביום 20.8.18, כ- 21 חודשים לאחר הגשת
25 ההודעה. אין מחלוקת, כי במסגרת סעיף 102 לחוק לא נקבע מועד למתן החלטת המשיב.
26 העוררים טוענים, כי משלא נקבע מועד כאמור הרי שעל הרשות לתת החלטתה תוך זמן
27 סביר ולטענתם זמן סביר אינו עולה על 8 חודשים. בעניין זה מבקשים העוררים ללמוד
28 מהתקופה שנקבעה בחוק למתן החלטה בנוגע להצהרה לפי שומה עצמית והשגה. אינני
29 מקבלת את טענת העוררים בעניין זה. טענת העוררים לפיה על המשיב לתת החלטתו
30 בנוגע לביטול עסקה תוך לא יותר משמונה חודשים אינה נתמכת בהוראת חוק רלוונטית.
31 כאמור, העוררים מבקשים להקיש מהוראות אחרות שאינן רלוונטיות לענייננו. ככל
32 שהמחוקק היה מבקש לקבוע תקופה למתן החלטת המשיב אשר לאחריה יש לראות את
33 הבקשה כאילו התקבלה הרי שהיה עושה כן במפורש, כפי שבחר לקבוע בנוגע להשגה



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 והצהרה לפי שומה עצמית. לעניין ביטול עסקה המחוקק מצא שלא להגביל מבחינת זמן
2 לא את הגשת הבקשה ולא את מתן ההחלטה בה. אין מקום להוסיף לסעיף 102 לחוק
3 את מה שהמחוקק לא מצא לנכון להוסיף לו.
4
5 44. המשיב טען, כי הזמן שלקח למתן ההחלטה נבע מהעובדה שהבקשה הוגשה כעשרים שנה
6 לאחר העסקאות והוא נדרש לאתר חומרים רלוונטיים וללמוד את התיק באופן מעמיק
7 לצורך מתן החלטה מושכלת. אף אם ראוי ורצוי, כי החלטות המשיב יינתנו תוך תקופה
8 קצרה יותר הרי שטענתו בנוגע לנסיבות מתן ההחלטה במועד בו ניתנה סבירה בעיני.
9 בנסיבות אלו ומשלא נקבעה בחוק תקופה למתן החלטת המשיב בבקשה כאמור סבורני,
10 כי אין לקבל את טענת העוררים לפיה יש לקבל את הערר על הסף בשל המועד בו ניתנה
11 החלטת המשיב.
12
13 45. העוררים טענו, כי יש לקבל את הערר על הסף אף בשל פגמים בהחלטה. בעניין זה טענו,
14 בין היתר, כי לא ניתנה להם זכות טיעון ולא התקיים דיון טרם ניתנה החלטת המשיב.
15 אף דין טענה זו להידחות. בית המשפט העליון קבע בנוגע להליכי השגה לפי חוק מס ערך
16 מוסף והליכי השגה לפי חוק מיסוי מקרקעין, כי זכות הטיעון של הנישום בהליכי השגה
17 מסתכמת בהגשת טענותיהם בכתב ואין זכות לקיום דיון בעל פה למעט מקרים חריגים.
18 עוד נקבע, כי אף אם החוק אינו קובע חובה לערוך דיון בעל פה במקרה שהנישום דורש
19 זאת הרי שעל המנהל לתת משקל לבקשה כאמור ולכבד אותה אם אין שיקול המצדיק
20 את דחייתה (ע"א 3178/12 יגאל שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה). קביעות אלו
21 יפות ונכונות, בשינויים המתאימים, לדיון בבקשה לפי סעיף 102. במסגרת סעיף 102
22 לחוק לא נקבע, כי על המשיב לערוך דיון בעל פה טרם מתן החלטתו. כמו כן, העוררים
23 לא הגישו בקשה לערוך דיון בעל פה טרם מתן ההחלטה. לפיכך, לא נפל פגם בכך
24 שהחלטת המשיב ניתנה מבלי שנערך דיון בעל פה. ניתנה לעוררים הזדמנות להעלות את
25 טענותיהם, אף אם לא בעל פה, ומשכך אין לומר, כי לא ניתנה להם זכות הטיעון.
26
27 46. טענה נוספת שהעלו העוררים הינה, כי המשיב מנוע מלהעלות כל טענה ביחס לנסיבות
28 ביטול ההסכמים שקדמו לפסק הדין ועליו לקבלו לאחר שהוא עצמו ביקש להימחק
29 מההליך הקודם. בעדותו טען עו"ד גדרון, כי העוררים כללו את רשות המסים כצד להליך
30 הקודם. הוא העיד, כי רשות המסים ביקשה להימחק מהתיק והיא אכן נמחקה. עו"ד
31 גדרון ציין, כי רשות המסים ציינה בבקשתה, כי "מנהל מיסוי מקרקעין אינו צד
32 להסכם.... ולכן יכבד כל החלטה/פסק דין... במישור החוזי". עו"ד גדרון הוסיף, כי
33 במישור החוזי העסקה בוטלה. (עמ' 7 ש' 2-7).
34



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 2359-10-18 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 47. כאמור, המשיב צורף כצד לתובענה אשר הגישו העוררים לצורך ביטול העסקה והוא
2 ביקש להימחק מההליך ובקשתו התקבלה. אין באמור כדי לסייע לעוררים. במסגרת
3 בקשתו של המשיב להימחק מההליך הקודם הוא טען, כי יכבד כל החלטה במישור
4 החוזי אך ציין במפורש, כי ככל שבית המשפט יורה על ביטול העסקה יהיה על התובעים
5 לפנות בבקשה למנהל מיסוי מקרקעין לביטול העסקה כמשמעות המונח בחוק מיסוי
6 מקרקעין. במסגרת בקשתו האמורה הוסיף המשיב וטען, כי עומדת למנהל מיסוי
7 מקרקעין הזכות לבחון כל טענה בנוגע לסוגיה מיסויית בנוגע לעסקאות המכר בהתאם
8 לדין הספציפי.
9
- 10 48. המחוקק קבע הליך בנוגע לביטול עסקה בהיבט המיסוי. בהתאם להליך האמור, במקרה
11 של ביטול עסקה יש להגיש למשיב בקשה לפי סעיף 102 לחוק. על החלטת המשיב ניתן
12 להגיש ערר לוועדת הערר. ברי, כי לא ניתן לעקוף את ההליך האמור באמצעות צירוף
13 המשיב להליך אזרחי בין הצדדים לעסקת המכר. המשיב אינו צד קשור לתובענה לביטול
14 עסקת מקרקעין במישור האזרחי ואין מקום להפוך אותו לצד כאמור בכל הליך לביטול
15 עסקת מקרקעין במטרה לכבול אותו להחלטות שיתקבלו במסגרת הליך זה תוך השחתת
16 זמנו ובזבוז משאבים ציבוריים.
17
- 18 49. לא די בעובדה שניתן פסק דין לפיו הסכמי המכר בוטלו כדי ללמד, כי היה על המשיב
19 לקבל את הודעת ביטול העסקאות. ביטול עסקה בהתאם לדין הכללי אין משמעו בהכרח,
20 כי הביטול יוכר לצורך דיני המס. כך לדוגמא, בו"ע (מינהליים ת"א) 40007-09-14 **דוד**
21 **פרימו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב** נקבע, כי קביעת בורר לפיה עסקת הקומבינציה
22 שנערכה בין הצדדים בטלה, איננה מחייבת לעניין סעיף 102 לחוק. במקרה בו ניתן פסק
23 דין לפיו העסקה בוטלה הדבר יכול לתמוך בטענת הצדדים, כי העסקה בוטלה אולם אין
24 בכך כדי לכבול את ידי המשיב ולהחליף את שיקול דעתו בעת בחינת בקשה לפי סעיף
25 102 לחוק. הסמכות בהתאם לסעיף 102 מסורה למנהל מיסוי מקרקעין והגשת בקשה
26 אליו היא הדרך לביטול העסקה מבחינה מיסויית.
27
- 28 50. במסגרת החלטתו פירט המשיב רשימת טעמים בגינם מצא שלא לקבל את הודעת
29 הצדדים בנוגע לביטול העסקה. אינני מקבלת את טענת העוררים לפיה מדובר בהחלטה
30 לקונית ושרירותית ללא הסבר או ביסוס וכי מטעם זה יש לקבל את הערר על הסף.
31
- 32 51. הנה כי כן, מצאתי, כי אין לקבל את טענותיהם של העוררים בנוגע לקבלת הערר על הסף
33 מחמת מועד מתן החלטת המשיב או פגמים בהחלטה או בהליך קבלתה. כמו כן, העובדה
34 שניתן פסק דין במסגרת ההליך הקודם ולפיו העסקה בוטלה אין בה כדי ללמד בהכרח,



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 כי על המשיב לקבל אוטומטית את ההודעה בנוגע לביטול העסקה לפי סעיף 102 לחוק.
2 אף העובדה שהמשיב היה במקור צד להליך הקודם איננה מחייבת אותו להכרעה שניתנה
3 במסגרת ההליך האמור.
4
- 5 52. כעת יש לבחון האם היה על המשיב לקבל את הודעת העוררים בנוגע לביטול העסקה.
6 קרי, האם נפל פגם בהחלטה נשוא הערר שלפנינו.
7
- 8 53. מהחלטת המשיב עולה, כי מצא לדחות את הבקשה מהטעמים הבאים: משך הזמן שעבר
9 מכריתת החוזה ועד לרצון לבטלו מצביע על קבלת חזקה בנכס על ידי הקונה ומעיד על
10 סופיות וגמירות העסקה, הקונה תפס או היה רשאי לתפוס חזקה בנכס, להשתמש בו
11 ולנהוג בו מנהג בעלים, ערך הנכס השתנה משך תקופת החזקה הארוכה שהיה בידי
12 הקונה, פסק הדין שניתן על ידי בית המשפט אינו מצווה על ביטול העסקה אלא נותן
13 תוקף להסכם פשרה מבלי שבית המשפט נדרש לטענות לגופן, התמורה שולמה במלואה
14 והחזרת הגלגל כ- 20 שנה אחורה לא יכולה להתבצע היות והחזקה הועברה לקונה ועל
15 הנכס נרשמו הערות אזהרה לטובת הרוכשים. העוררים טוענים, כי מדובר בהחלטה
16 לקונית ושגויה וכי המשיב התייחס רק לחלק מהמבחנים הרלוונטיים לצורך בחינת
17 ביטול העסקה.
18
- 19 54. במסגרת החוק לא נקבע מהם השיקולים והמבחנים אשר יביא המשיב בחשבון לצורך
20 קבלת החלטתו לפי סעיף 102 לחוק. בפסיקה ובהוראות ביצוע מ"ש 26/92 נקבעו מבחני
21 עזר לצורך בחינת בקשה לביטול עסקת מכר.
22
- 23 55. בע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' עידית זמר, פ"ד מא (4), 826, דן בית
24 המשפט העליון בשאלה, האם עסקת מתנה בוטלה או שמא מדובר בהעברה חוזרת.
25 נקבע, כי ההחלטה, אם מדובר בביטול המתנה או במתנה חדשה ממקבל המתנה לנותן
26 המתנה המקורי, תלויה בנסיבות המקרה. בית המשפט העליון ציין, כי המבחן המקובל
27 למלאכותיות העסקה הוא האם יש לעסקה תוכן כלשהו מלבד פטור ממס. יש לבחון האם
28 העסקה התממשה בעולם המעשה והאם היו לעסקה השלכות עובדתיות כך שלא ניתן
29 להחזיר את הגלגל אחורה. בע"א 2881/10 אלי לוי נ' מנהל מס שבח רחובות נקבע, כי
30 לצורך בחינת ביטול עסקה לעניין סעיף 102 לחוק יש לבחון, האם מדובר בעסקה שאינה
31 מלאכותית ובבסיסה תכלית ביטול כנה ולא הימנעות מתשלום מס גרידא ובנוסף יש
32 לבחון את אפשרות הביטול בחיי המעשה באופן שאינו מוציא את העסקה מגדר הביטול
33 כך שהמעשה ייחשב, לדוגמא, כמכר חוזר.
34



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 56. הנה כי כן, כדי לבחון, האם יש לקבל את הודעת הצדדים לעסקה בנוגע לביטולה לפי סעיף
2 102 לחוק יש לבחון האם הביטול הוא ביטול אמיתי או שמדובר במכר חוזר אשר מוצג
3 על ידי הצדדים כביטול עסקה כשהמטרה היחידה היא הימנעות ממש. כדי לבחון מה
4 העסקה האמיתית שנעשתה יש לבחון את נסיבות העסקה הספציפית.
5
6 57. בפסיקה נקבעו מבחני עזר לצורך בחינה, האם מדובר בביטול עסקה או במכר חוזר.
7 בהתאם למבחנים האמורים, יש לבחון את התקופה שחלפה מכריתת ההסכם ועד
8 לביטולו, האם העסקה הושלמה והכתה שורשים בקרקע המציאות, מה שווי ההשבה
9 בעקבות הביטול והאם מדובר בביטול מלאכותי שמטרתו היחידה היא הימנעות
10 מתשלום מס. רשימת מבחני העזר אמורה לסייע בבחינת טיבו של הביטול.
11
12 58. בו"ע (מנהליים ת"א) 40007-09-14 דוד פרימו נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
13 התייחסה וועדת הערר לאבחנה בין ביטול עסקה ומכר חוזר ונקבע, כי הפסיקה גיבשה
14 רשימה של מבחני עזר אשר אמורה לסייע בבחינת טיבו של הביטול וכי לא נקבע מדרג
15 בין המבחנים ואת שקלול המבחנים יש לערוך בהתאם למבחן הגג- נסיבותיה המיוחדות
16 של העסקה נשוא הביטול.
17
18 59. ביום 12.11.02 פורסמה הוראת ביצוע מ"ש 26/92 (להלן: "הוראת הביצוע") בפתח
19 ההוראה צוין, כי בשוק המקרקעין שכיחים ביטולים של מכירת זכויות במקרקעין, דבר
20 שיש לו השלכה רבה על גבית מס השבח. מטרת הוראת הביצוע היא להנחות את
21 המשרדים, מהם המבחנים ושיקולי מס שיש לקחת בחשבון בעת בחינת בקשת הביטול
22 לעניין חוק מס שבח.
23
24 60. בהוראת הביצוע נקבע, כי התנאי הבסיסי לבחינת בקשת הביטול הוא הסכמת שני
25 הצדדים לעסקה לביטולה או הצגת פסק דין הקובע, כי המכירה בוטלה. בעניין זה אציין,
26 כי בהמשך ניתנה הוראת ביצוע מ"ש 8/2008 במסגרתה יש התייחסות למקרים בהם
27 המנהל יכול להשתכנע על ביטול עסקה על בסיס הודעה חד צדדית. כך או כך, במקרה
28 שלפניי אין מחלוקת, כי שני הצדדים לעסקה מסכימים בנוגע לביטולה ואף ניתן פסק דין
29 בעניין.
30
31 61. בסעיף 2.3 להוראת הביצוע נקבע, כי המבחנים העיקריים שינחו את המנהל בשיקולו
32 בנוגע לביטול עסקה הם:
33 א. האם נרשמו הזכויות במרשם של מוסד מוסמך, ובאיזה מוסד (בטאבו, בחברה
34 המשכנת ו/או מנהל מקרקעי ישראל) או אצל רשם מוסמך של התאגיד, לפי העניין.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 ב. מה משך הזמן שעבר בין כריתת הסכם המכירה לבין ביטולו.
- 2 ג. מהי התמורה ששולמה על חשבון רכישת הזכויות ובאילו מועדים.
- 3 ד. האם רוכש הזכויות תפס או היה רשאי לתפוס חזקה בנכס.
- 4 ה. גובה הפיצוי ששולם במסגרת ביטול המכירה ועל ידי מי.
- 5 ו. קיומם של יחסים מיוחדים בין המוכר לרוכש.
- 6 ז. היחס בין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול להפרש בין שווי זכויות בעת המכירה
- 7 לעומת השווי בעת ביטולה.
- 8 ח. היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול לבין המס שנחסך על ידי הצדדים עקב
- 9 הביטול.
- 10 ט. תכנוני מכירה עתידיים שהצדדים מתכוונים לבצע.
- 11
- 12 62. בעת שעורכים בחינה לפי מבחני העזר שנקבעו בפסיקה ובהוראת הביצוע חשוב לזכור, כי
- 13 המטרה היא גילוי כוונת הצדדים האמיתית. יש לבחון, האם מדובר בביטול כנה ואמיתי.
- 14 בחינה זו עולה בקנה אחד עם עקרון גביית מס אמת אשר הוא נשמת אפם של חוקי המס.
- 15 בנוסף, יש לבחון, האם העסקה הכתה שורשים בקרקע המציאות אם לאו והאם ניתן
- 16 להשיב את הגלגל לאחור. במקרה בו העסקה הכתה שורשים ולא ניתן להשיב את הגלגל
- 17 לאחור אזי אין לקבל בקשה לביטול עסקה בהתאם לסעיף 102 לחוק.
- 18
- 19 63. במסגרת ע"א 8340/10 מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המיסים בישראל ציין בית המשפט
- 20 העליון, כי לאחר כל המבחנים אשר מצאו ביטוי בהוראת הביצוע עדיין יש לבחון אם
- 21 קיים טעם ותוכן כלשהו בעסקת הביטול או שמא מדובר בעסקה מלאכותית או בדויה.
- 22
- 23 64. הנטל להוכחת ביטולה של עסקה הוא על מי שטוען, כי העסקה בוטלה (ע"א 304/85 מנהל
- 24 מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' עידית זמר, פ"ד מא(4) 826). נטל ההוכחה עולה בבירור
- 25 מהוראות סעיף 102 לחוק לפיו המנהל יחזיר מס אם הוכח לו, כי מכירת זכות במקרקעין
- 26 או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהן מס התבטלו. בסעיף 2.3 להוראת הביצוע נקבע,
- 27 כי "לכאורה, יש להכיר בכל בקשת ביטול של מכירה, פרט למקרים בהם יש חשד לביטול
- 28 מלאכותי, הבא בעקיפין למנוע תשלום מס בגין מכירה נוספת או מסיבות אחרות כפי
- 29 שיפורט להלן". סבורני, כי האמור מלמד על האופן בו יש לבחון את בקשת ביטול עסקה
- 30 וכיצד יש להתייחס לבקשה כאמור. הנה כי כן, על מי שטוען, כי העסקה בוטלה מוטל
- 31 הנטל להוכיח טענתו. אולם, מהוראת הביצוע עולה, כי ברירת המחדל היא שבקשה
- 32 כאמור תאושר, בכפוף למקרים בהם יש חשד, כי הביטול מלאכותי ונועד להימנע
- 33 מתשלום מס או מסיבות אחרות.
- 34



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 65. כדי להכריע בעניין שלפנינו יש לבחון את נסיבות העסקה הספציפית. לצורך בחינת
2 נסיבות העסקה והביטול יש לבחון את ההליך הקודם אשר התנהל בין הצדדים, אשר
3 במסגרתו בוטלו הסכמי המכר בהתאם להסכם פשרה שהתגבש בין הצדדים להליך.
4
- 5 66. בכתב התביעה שהגישו העוררים בהליך הקודם הם ביקשו פסק דין הצהרתי לפיו
6 ההסכמים, ככל שנחתמו, מבוטלים בשל פגמים בכריתת ההסכמים. לטענתם, הרוכשים
7 הולילו את המוכרים שולל וניהלו משא ומתן בחוסר תום לב. בנוסף טענו, כי הרוכשים
8 הפרו את ההסכמים הפרה יסודית בכך שלא שילמו את תשלומי המסים שהתחייבו
9 לשלם. עוד טענו, כי במהלך השנים לאחר רכישת הקרקע, הטיפול בענייני המקרקעין
10 התרופף לאחר שרוכשי הקרקע המקוריים ויורשיהם נפטרו במהלך השנים. נטען, כי
11 למוכרים היה מידע חלקי בלבד בנוגע למצב המקרקעין, כי במשך שנים רבות המקרקעין
12 היו מקרקעין חקלאיים וכי בשנת 96 פורסמה תכנית לפיה ייעודם שונה לייעוד מגורים.
13 לטענתם, הם לא ידעו דבר על שינוי הייעוד. העוררים ציינו, כי אפל ו/או ציבין פנו אליהם
14 והודיעו, כי אפל מעוניין לרכוש את הזכויות בקרקע ותיארו את הקרקע כשטח נידח
15 לעיבוד חקלאי ללא זכויות בנייה. הסכום שהציעו הרוכשים היה מגוחך ובלתי סביר
16 באופן קיצוני. במסגרת כתב התביעה התייחסו העוררים לנוסח ההסכמים שחלק
17 מהסכם בעברית כאשר המוכרים אינם דוברים וקוראים את השפה וכי לא הוסבר להם
18 דבר בכל הנוגע לנוסח בעברית ולמשמעות המשפטית של ההסכם (סעיף 58). העוררים
19 טענו, כי יש לבטל את ההסכמים בשל פגם בכריתתם ובשל הפרתם על ידי הרוכשים.
20 העוררים טענו, כי הרוכשים ניהלו משא ומתן עם המוכרים בחוסר תום לב שעה שלא
21 גילו להם עובדות מהותיות ביחס לקרקע לרבות שינוי הייעוד (סעיף 86). לטענתם, מדובר
22 בניצול גילם המבוגר של המוכרים והיותם תושבי ארה"ב שלא בקיאים בדין הישראלי
23 ובמצב המקרקעין בארץ (סעיף 91). לאור פירוט החובות שהתקבל ממיסוי מקרקעין
24 התברר, כי התמורה ששולמה למוכרים עבור הזכויות הייתה מגוחכת, כ- 5% משווי
25 הקרקע כפי שהוערך על ידי רשויות המס באותה עת (סעיף 67). אם המוכרים היו יודעים
26 את העובדות לאשורן הם לא היו מתקשרים בהסכם (סעיף 90).
27
- 28 67. באשר להפרת ההסכם טענו העוררים במסגרת ההליך הקודם, כי הרוכשים התחייבו
29 לשלם את כל המסים החלים על העסקה והם הפרו את ההסכמים לאחר שלא שילמו את
30 מלוא המסים החלים על העסקה (סעיפים 66-61). העוררים טענו, כי מדובר בהפרה
31 יסודית מאחר ותשלום המסים על ידי הרוכשים היה נדבך מהותי ומרכזי בהתחייבות
32 הנתבעים כלפי התובעים ותנאי יסודי שהפרתו מזכה בביטול (סעיפים 71-72). הם ציינו,
33 כי המסים לא שולמו אף שחלפו 15 שנים ממועד עריכת העסקאות ולחובת התובעים
34 רשומים אצל רשויות המס חובות בסך של 4 מיליון ₪ (סעיף 75).



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 2359-10-18 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1
2 68. טענות אלו של העוררים, אשר נטענו במסגרת ההליך הקודם, יש בהן כדי לשפוך אור על
3 הנסיבות בגינן בוטל ההסכם. ברי, כי במסגרת ההליך שבכותרת וועדת הערר אינה
4 נדרשת לבחון ולהכריע במחלוקות אשר נתגלעו בין הצדדים לעסקת מכר המקרקעין. עם
5 זאת, עצם קיומו של הליך משפטי בין הצדדים במסגרתו עתרו העוררים לביטול עסקת
6 המכר וכן, הטענות שהעלו במסגרת ההליך יש בהם כדי לשפוך אור על נסיבות ביטול
7 עסקת המכר. מבלי שאדרש יתר על המידה לטענות שהועלו במסגרת ההליך הקודם
8 אציין, כי הפער בין התמורה ששילמו הרוכשים למוכרים עבור הקרקע לבין שווי הקרקע
9 במועד המכירה הוא פער משמעותי מאוד אשר תומך, לכאורה, בטענות העוררים בנוגע
10 לנסיבות בגינן עתרו לביטול ההסכמים. לכך מצטרפת גם העובדה שחלק ניכר
11 מההסכמים היה בעברית שעה שהמוכרים אינם תושבי הארץ ולא שלטו בשפה.
12
13 69. אחד הטעמים שעמד בבסיס החלטת המשיב לדחות את ההודעה על ביטול העסקה הוא
14 משך הזמן שחלף ממועד כריתת ההסכמים עד לרצון לבטלם. משך הזמן האמור מצביע
15 לשיטת המשיב על קבלת חזקה בנכס על ידי הקונה ומעיד על סופיות וגמירות העסקה.
16 משך התקופה שחלפה בין ההסכם לבקשה לביטול הוא אחד מהמבחנים שנקבעו
17 בפסיקה וגם במסגרת הוראת הביצוע. במקרה שלפני, ההסכמים נכרתו בשנת 97,
18 התביעה בהליך הקודם הוגשה בשנת 2014 והבקשה לביטול ההסכמים הוגשה למשיב ב-
19 16.11.16, לאחר שנכרת הסכם הפשרה וקיבל תוקף של פסק דין. אין מחלוקת, כי מדובר
20 בפרק זמן משמעותי בין כריתת ההסכמים לבין המועד בו הביעו העוררים רצון לבטלם.
21
22 70. אין מחלוקת, כי בחינת פרק הזמן בין מועד כריתת ההסכם והמועד לביטולו רלוונטית
23 לצורך בחינת בקשה לביטול עסקה. אציין, כי בפסיקה קיימות גישות שונות באשר
24 למרכזיותו של מבחן זה והשאלה עד כמה משך הזמן שחלף הוא שיקול מכריע. כך
25 לדוגמא, בעמ"ש (מחוזי נצ') 121-09 מופיז נעים קזל נ' מנהל מס שבח נצרת קבעה וועדת
26 הערר, כי שאלת משך הזמן בין חתימת עסקת מכר במקרקעין עד לביטולה מהווה שיקול
27 מכריע על ידי בית המשפט בבואו להחליט, אם לקבל את טענת הצדדים, כי מדובר
28 בביטול תמים של עסקה לבין ניסיון להחזיר קרקע שנמכרה על עשיית רווח, המיטיב עם
29 שני הצדדים, כאשר במשך הזמן שחלף חלו שינויים מהותיים בשווי המקרקעין בין מוכר
30 ברצון לקונה ברצון. מנגד, לא פעם הכיר בית המשפט בביטול עסקאות אף שהיה מדובר
31 בפער זמן משמעותי בין עריכת ההסכם לביטולו. בע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין
32 תל אביב נ' עידית זמר, פ"ד מא (4), 826, דן בית המשפט העליון בשאלת ביטול עסקת
33 מתנה. בית המשפט ציין, כי אין מניעה בדין לבטל את המתנה בהסכמה בכל עת אולם
34 לזמן הארוך שחלף יש משקל המצטבר למשקלן של יתר העובדות. הנה כי כן, פרק הזמן



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 שחלף הוא נתון נוסף אשר מצטרף לנתונים אחרים רלוונטיים לצורך בחינת השאלה
2 האם יש להכיר בביטול העסקה ואין בנתון האמור להכריע לבדו בשאלה זו.
3
4 71. מבחן הזמן נועד כדי לסייע בבחינת השאלה, האם העסקה הכתה שורשים בקרקע
5 המציאות. אין די בזמן שחלף כדי ללמד, כי העסקה אכן הכתה שורשים או, כי הקונה
6 קיבל חזקה בנכס, כפי שציין המשיב בהחלטתו. כמו כן, אין בזמן שחלף כדי ללמד
7 בהכרח, כי לא מדובר בביטול כנה ואמיתי. יחד עם משך הזמן שחלף יש לבחון את
8 נסיבות העסקה הספציפית ואת נסיבות הביטול. לעיתים, הנסיבות יכולות להסביר את
9 פער הזמן בין מועד העסקה וביטולה. סבורני, כי זה המצב במקרה שלפני, כפי שיפורט.
10
11 72. עו"ד גדרון העיד, כי פנו אליו כדי למכור את המקרקעין ואמרו שמדובר בתושבי חוץ.
12 לטענתו, הוא הוציא נסח רישום וראה שאין הערות ושום דבר. עו"ד גדרון העיד, כי
13 נרשמו יורשים בשנת 2010 והקרקע נקנתה בשנות ה-20 והיה צריך לעשות רצף ירושות
14 עד למוכרים שהם הנכדים ואז אחרי שהתברר שאין מניעה ביקשו ממנו לטפל במכירה.
15 לטענתו, המוכרים היו בטוחים שהקרקע שמכרו בשנת 97 זו קרקע אחרת קרקע חקלאית
16 מחוץ לעפולה. הוא החל להציע את הקרקע למכירה ואפילו היה לו רוכש פוטנציאלי ואז
17 הגיעו אליו שמועות שעו"ד ציבין מוכר את אותה קרקע. הוא פנה לעו"ד ציבין במכתב
18 וקיבל מכתב נזעם חזרה. עו"ד גדרון טען, כי בהמשך נפגש עם עו"ד ציבין וההסכמים
19 הוצגו לו אולם לא ניתן לו עותק מהם (עמ' 11 ש' 25-34). לטענתו, הוא החל לקבל
20 מסמכים ומידע כתוב על העסקאות משנת 97 ולקח עוד הרבה זמן להשלים את כל הפאזל
21 ולהבין את כל התמונה ומה שהיה (עמ' 11 ש' 35, עמ' 12 ש' 1-2). התכתובת בין עו"ד
22 גדרון ועו"ד ציבין אליה התייחס עו"ד גדרון בעדותו צורפה לתיק. עו"ד גדרון טען, כי
23 למוכרים היה ברור שהקרקע שמכרו לציבין ואפל היתה מחוץ לעפולה וקרקע חקלאית
24 וכאן מדובר בקרקע בתוך עפולה וקרקע לבנייה. לטענתו, היה ברור להם שמדובר על
25 קרקע אחרת. עו"ד גדרון הוסיף, כי מדובר בקרקעות שנמכרו ליהודים מעבר לים בשנות
26 ה-20 והם לא ידעו איפה הקרקע נמצאת (עמ' 12 ש' 4-6).
27
28 73. יש לציין, כי העסקה בשנת 97 נחתמה על ידי אנשים מבוגרים שחלקם אינם עוד בין
29 החיים ואשר לא התגוררו בארץ. מהחומר שמונח לפניי ומעדותו של גדרון ניתן ללמוד
30 על השתלשלות העניינים ועל האופן בו התברר לעוררים, כי נפלה טעות בעת מכירת
31 הקרקע ועל הטעמים שבגינם ביקשו לפעול לשם ביטול ההסכמים. סבורני, כי יש באמור
32 כדי ליתן הסבר מניח את הדעת באשר לפער הזמן שחלף ממועד ההסכמים ועד
33 שהעוררים הביעו רצונם לבטלם. שוכנעתי, כי העוררים פעלו לביטול העסקה מיד לאחר
34 שהתבררו להם העובדות הרלוונטיות.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו'ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1
2 74. כאמור, המשיב ציין, כי משך הזמן שחלף מלמד על קבלת חזקה בנכס על ידי הקונה ומעיד
3 על סופיות וגמירות העסקה. ראוי לבחון את נסיבות המקרה הספציפי ולא די בזמן שחלף
4 כדי ללמד על קניית חזקה בנכס. במקרה שלפנינו, במהלך השנים הרבות ממועד כריתת
5 ההסכם ועד לביטולו לא תפסו הרוכשים חזקה בקרקע ולא עשו דבר ביחס אליה מלבד
6 רישום הערות אזהרה ואף זאת רק בשנת 2011. במסגרת הסכם הפשרה הרוכשים
7 הצהירו, כי הזכויות במקרקעין לא נרשמו על שמם וכי לא ביצעו בפועל שום פעולות
8 תכנון או בנייה בקשר למקרקעין (סעיף 3 להסכם הפשרה). אין די בזמן שחלף כדי ללמד,
9 כי העסקה הכתה שורשים בקרקע המציאות וכי הרוכשים תפסו חזקה בקרקע. נסיבות
10 המקרה הספציפי אינן מלמדות, כי אכן נתפסה חזקה כאמור.
11
12 75. אציין, כי במסגרת ע"א 266/97 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' מקס ווייסמן, פ"ד נז(3)
13 207 דחה בית המשפט העליון ערעור על פסק דינה של וועדת הערר מקום בו קבעה, כי
14 מדובר בביטול עסקה ולא במכר חוזר במקרה בו נכרת הסכם בשנת 1971, בשנת 1986
15 צד אחד הודיע לצד השני על ביטול ההסכם בשל הפרתו והגיש תובענה בנדון ובשנת 92
16 נכרת בין הצדדים הסכם ביטול אשר מאשרר את הודעת הביטול משנת 1986, 15 שנים
17 לאחר כריתת ההסכם. במקרה האמור, ועל אף הזמן שחלף ממועד כריתת ההסכם ועד
18 למועד ביטולו, מצא בית המשפט העליון, כי אין מקום להתערב בקביעות וועדת הערר
19 וקבע, כי העובדות מתיישבות עם ביטול העסקה. שכן, לא הייתה קנוניה בין הצדדים,
20 לא הייתה פיקציה במעשי המשיבים, העסקה לא נקלטה במציאות, המגרש לא הועבר
21 על-ידי המשיבים. נקבע, כי משכך הרי שהיה ביטול עסקה אמיתי.
22
23 76. טיעון נוסף שעמד בבסיס החלטת המשיב הוא, כי הקונה תפס או היה רשאי לתפוס חזקה
24 בנכס להשתמש בו ולנהוג בו מנהג בעלים. בתצהירו טען עו"ד גדרון, כי העסקה לא שלחה
25 שורשים ולא נקלטה בקרקע המציאות, לא תפסו חזקה, לא טיפלו בקרקע, לא שמרו
26 עליה, המגרש לא מפותח, לא בוצעו פעולות תכנוניות לא הוגשו היתרי בנייה או תכניות
27 בנייה, הקרקע לא נרשמה על שם הרוכשים, במהלך השנים לא נרשמו הערות אזהרה,
28 הקרקע לא נמכרה לצד שלישי. לא נעשה דבר (ע/1 סעיף 36). המשיב לא סתר טענות אלו.
29 כאמור, רק בשנת 2011 נרשמו הערות אזהרה לטובת הרוכשים. לפיכך, אין מדובר בקונה
30 שתפס חזקה בקרקע ונהג בה מנהג בעלים. לעניין זכות הרוכשים לתפוס חזקה בקרקע
31 הרי שבמסגרת ההליך הקודם אחת מטענות העוררים הייתה, כי הרוכשים הפרו את
32 ההסכם שעה שלא שילמו את מלוא התמורה המוסכמת בהתאם להסכם. שכן, במסגרת
33 ההסכם הוסכם, כי כל המיסים יחולו על הרוכשים. העוררים טענו, כי מדובר בחלק
34 משמעותי מהתמורה עבור הקרקע וכי הרוכשים לא שילמו את התמורה האמורה.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 בתצהירו טען עו"ד גדרון, כי הרוכשים לא שילמו את התשלומים השונים שחלו עליהם
2 ולא דווחו לרשות המקומית על ההסכם. הוא טען, כי מרבית התמורה בהתאם להסכם
3 לא שולמה. לטענתו, הרוכשים לא היו רשאים לתפוס חזקה, וגם לא תפסו (ע/1 סעיף
4 37). החלטת המשיב בדבר תפיסת חזקה או זכותו של הקונה לתפוס את החזקה
5 מתעלמת מנסיבות המקרה הספציפי.
6
7 77. עוד ציין המשיב בהחלטתו, כי ערך הנכס השתנה משך תקופת החזקה הארוכה שהיה
8 בידי הקונה. במסגרת ההליך שלפני טען המשיב, כי הפיצוי שנקבע במסגרת הסכם
9 הפשרה מגלם את עליית ערך הקרקע. היחס בין הסכום ששילמו הקונים בעד הקרקע
10 והפיצוי בגין ביטול ההסכם מלמד שאין במדובר בהשבת תמורה אלא בפיצוי בעקבות
11 עליית ערך הקרקע לאורך השנים. המשיב הוסיף, כי שווי ההשבה לקונה הוא מבחן חשוב
12 כאשר נדרשים להכריע האם מדובר בביטול עסקה. כאשר מדובר בהשבת הסכום
13 המקורי בתוספת ריבית והצמדה הנטייה היא לסווג זאת כביטול, ומנגד כאשר הסכום
14 מגלם רכיבים נוספים כמו רווחים נלווים, עמלות, שווי שוק ביום הביטול וכדומה
15 הנטייה היא שלא להכיר בביטול ולסווגו כמכר חוזר.
16
17 78. מהסכם הפשרה אשר נכרת בין העוררים לקונים והתוספת להסכם האמור עולה, כי
18 הוסכם בין הצדדים, כי ההסכמים משנת 97 יבוטלו. עוד הוסכם, כי הרוכשים יהיו
19 זכאים להשבת כל הסכומים ששילמו על פי הסכמי המכר המסתכמים בסך של 105,000
20 \$ בתוספת הפרשי ריבית דולרית בשיעור 4% מיום 1.3.97 ועד למועד חתימת ההסכם
21 וסך הכל 1,000,456 ₪. עוד הוסכם, כי העוררים ישלמו לקונים את הסכום בגין תשלומי
22 מס רכוש ככל שיהיו על סך 80,000 \$ בתוספת ריבית בשיעור 4% מיום 1.3.97 וסך הכל
23 762,253 ₪. כמו כן, הוצאות ועלויות נוספות בגין תשלומי שכ"ט, דמי טיפול ברישום
24 צווי הירושה ביחס למקרקעין בלשכת רישום המקרקעין החזר הוצאות וכדומה בסך של
25 382,000 ₪. הצדדים להסכם הפשרה אף הסכימו, כי העוררים ישלמו לאפל דמי איתור
26 בשיעור 20% משווי הקרקע במועד עריכת ההסכמים בשנת 97 בהתאם לשווי שקבעו
27 רשויות מיסוי מקרקעין ובתוספת הפרשי הצמדה וריבית וסך הכל 3,476,453 ₪.
28
29 79. אציין, כי בכתב ההגנה בהליך הקודם הדגישו הרוכשים, כי אפל היה המאתר של
30 המקרקעין וכי למוכרים לא היה שמץ של מושג על המקרקעין שרכש הסבא או הסבא
31 רבא שלהם במאה הקודמת. המוכרים ציינו, כי האיתור היה כרוך בעבודה ארוכה
32 ומורכבת וכי הוא נוהג לגבות עמלה נכבדה סביב 50% משווי הנכס עבור האיתור (סעיף
33 2-4 ו-25 לכתב ההגנה בהליך הקודם). בנוסף התייחסו הרוכשים להוצאות נלוות כגון
34 בגין הוצאת צווי ירושה בישראל ומימון הליך שחרור המקרקעין מצו ניהול של



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 האפוטרופוס (סעיף 10 לכתב ההגנה). הטענות בנוגע לאיתור הקרקע על ידי אפל והעובדה
2 שהמוכרים לא היו מודעים לקרקע עולות בקנה אחד עם טענות העוררים במסגרת ההליך
3 הקודם וההליך שלפני.
4
5 80. כאמור, במסגרת ההליך הקודם עתרו העוררים לביטול העסקאות וטענו, כי המשא ומתן
6 לכריתת ההסכמים נוהל בחוסר תום לב וכי הרוכשים הטעו אותם לגבי המקרקעין
7 מבחינת שווים וייעודם. עוד הועלו טענות לפיהן אחת המוכרות סבלה מדימנציה קשה
8 במועד המכירה ולא הייתה כשירה לחתום על ההסכם וכי מוכר אחר כלל לא חתם על
9 ההסכם ואפל חתם במקומו מבלי שהציג ייפוי כוח המסמיך אותו לעשות כן.
10
11 81. בעדותו נטען בפני עו"ד גדרון, כי הרוכשים העלו טענות קשות נגד עו"ד ציבין ונגד אפל
12 והוא נשאל, האם על אף הטענות האמורות הם היו מוכנים לשלם 5.7 מיליון ₪ שמתוכם
13 3.5 מיליון ₪ הם דמי איתור לאותו אדם שנגדו העלו את הטענות הקשות. עו"ד גדרון
14 השיב, כי האופציה הייתה לנהל הליך משפטי ארוך בבית המשפט המחוזי עם עלויות
15 גבוהות ואולי גם ערעור במשך הרבה שנים, וציין, כי מדובר באנשים מבוגרים, או להגיע
16 להסכם פשרה. עו"ד גדרון העיד, כי אין ספק שאפל שילם לפחות חלק מהתמורה
17 שהתחייב עליה בהסכם וכן שילם מס רכוש והיו הוצאות. הוא הוסיף, כי אפל איתר את
18 הקרקע והמוכרים לא ידעו עליה. לטענתו, כאשר ניהלו את המו"מ על דמי האיתור
19 השופט בן דוד, שערך את הגישור, הביא פסק דין של השופטת ורדה אלשיך שדיבר על
20 דמי איתור של 30%. הוא הוסיף, כי יש מקומות שמקובל 50% ובסופו של דבר נקבע 20%
21 מהשווי שרשות המיסים קבעה למרות שבשנת 2016 הקרקע כבר הוערכה בלמעלה מ-
22 20 מיליון (עמ' 8 ש' 17-26).
23
24 82. עו"ד גדרון נשאל, האם בידו להראות משהו המלמד על הלך הרוח בדיונים וכיצד הגיעו
25 ל- 3.5 מיליון ₪ עבור דמי איתור והשיב, כי היו ב- 4-5 ישיבות גישור אצל כב' הנשיא
26 בדימוס בן דוד והדברים התבררו שם. לטענתו, זה נעשה תוך כדי הדיונים לפי המלצות
27 של השופט בן דוד. עו"ד גדרון העיד, כי כבוד השופט טאהא ערפאת, אשר לפניו נדון
28 ההליך הקודם, שלח אותם לגישור וכי נערכו בפני השופט טאהא מספר ישיבות קדם
29 משפט וכבר בדיון הראשון השופט אמר לבאת כוחו של אפל שיש סיכוי גדול מאוד
30 שהתביעה תתקבל גם לאור הפער העצום בין ערך הקרקע לתמורה, גם לאור העובדה
31 שהייתה הפרה והייתה הודאה וגם לאור הסיטואציה שההסכמים כתובים בעברית עם
32 תוספת באנגלית ומלמדים, על פניו, שהמוכרים לא ידעו בדיוק למה הם מתייחסים ולמי
33 הם מוכרים. עו"ד גדרון הוסיף, כי ההסכם מדבר בעד עצמו וכי השופט בן דוד אמר



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיזוני:

- 1 בגישור, לאחר שעבר על החומר, שנראה לו שיש סיכוי טוב לקבלת התביעה ולכן הציע
2 שיגיעו להסדר (עמ' 8 ש' 27-35, עמ' 9 ש' 1-6).
- 3
- 4 83. עו"ד גדרון נשאל, האם עם ההמלצות האמורות, מבית המשפט והמגשר, לגבי קבלת
5 התביעה והטענות החזקות של המוכרים לגבי מרמה הם עדיין היו מוכנים לשלם 5.6
6 מיליון ₪ והשיב, כי ה- 5.6 מאוד מטעה. לטענתו, כאשר מדברים על כל הסכומים מגיעים
7 לסדר גודל נומינלי של 2 מיליון. ודמי האיתור היו 1.2 מיליון. הוא הוסיף, כי כאשר חתמו
8 על הסכם הגישור הקרקע הייתה שווה 20 מיליון ₪. לטענתו, רוב רובו של הסכום
9 המרכיב את 5.6 מיליון הם הפרשי הצמדה וריבית וריביות דולריות על אותם סכומים
10 לאחר שעברו כמעט 20 שנה ממועד התשלום (עמ' 9 ש' 7-13).
- 11
- 12 84. עו"ד גדרון נשאל, האם למרות הרוח הגבית של בית משפט והמגשר המוכרים היו מוכנים
13 לשלם 4% ריבית וגם לקחת לפי השווי של מיסוי מקרקעין ולא לפי השווי של \$ 105,000
14 והשיב, כי לאור הנסיבות של ניהול תיק כזה, של אנשים שכבר חצו את שנת ה- 70 וה-
15 80 הם הגיעו להסדר שהם חושבים שהוא מאוד סביר שחלקו הוא החזר ממשי של
16 תשלומים שהוצאו לפי הפירוט שניתן שם. לגבי דמי האיתור הוא טען, כי היה ברור וזה
17 גם בהמלצת כב' השופט בן דוד שצריך לשלם ובזה לסגור את התיק. לטענתו, היה ברור
18 לכולם שה- \$ 105,000, התמורה ששולמה במועד הרכישה, הוא לא שווי ריאלי לא בשנת
19 97 ולא בשנת 2016. הוא הוסיף, כי לעניין השווי הריאלי השתמשו בהערכה שניתנה על
20 ידי רשויות המס ובדיעבד התברר להם שהייתה ידועה לאפל מאחר והם העבירו את כל
21 דיווחי המס לרשות המיסים (עמ' 9 ש' 14-24). עו"ד גדרון טען, כי ביטול העסקה במסגרת
22 התביעה שנדונה בבית המשפט נעשה על בסיס המלצתו של השופט טאהא, על בסיס הליך
23 הגישור ופסיקת בית המשפט במקרה דומה בדיוק בעפולה (עמ' 7 ש' 8-10).
- 24
- 25 85. עדותו של עו"ד גדרון באשר לנסיבות בהן נכרת הסכם הפשרה והתגבשו ההסכמות
26 המפורטות בו בנוגע לסכומים אשר ישלמו העוררים לרוכשים בגין ביטול ההסכמים
27 אמינה ומהימנה בעיניי והיא לא נסתרה. ברי, כי אף במקרה בו בית המשפט או המגשר
28 מתייחסים לסיכויי ההליך אין בכך כדי להוות סוף פסוק ואין בכך כדי להבטיח למי
29 מהצדדים כיצד יסתיים ההליך לאחר שיעלה בידיהם להציג את כל ראיותיהם. לפיכך,
30 על אף טענות העוררים כנגד הרוכשים ואף אם בית המשפט והמגשר התייחסו לסיכוי
31 ההליך, כנטען על ידי עו"ד גדרון, הרי שהיה על הצדדים להליך לשקול את כל הסיכויים
32 והסיכונים הכרוכים בניהול ההליך. סבירה בעיניי טענתו של עו"ד גדרון באשר לרצונם
33 של העוררים לסיים את ההליך ולא להמשיך בניהול הליך משפטי אשר יכול להמשך



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו'ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 במשך שנים רבות. לאמור מצטרפת גם העובדה, כי מדובר בעוררים מבוגרים אשר אינם
2 מתגוררים בישראל ואשר סביר, כי מבקשים להספיק וליהנות מפירות הקרקע שירשו.
3
- 4 86. מטבעו של הסכם פשרה במסגרת הליך משפטי, כי הצדדים לו מתגמשים ונערכים על ידם
5 וויתורים. לפיכך, אין בטענות העוררים כנגד עו"ד ציבין ואפל כדי ללמד, כי הסכמתם
6 של העוררים לשאת בתשלום דמי האיתור היא תמוהה. בעניין זה אציין, כי דמי איתור
7 בשיעור 20% משווי הקרקע נכון למועד העסקה בשנת 97 הם סבירים. אין בשיעור דמי
8 האיתור כדי ללמד, כי רכיב זה הוא ניסיון מלאכותי "להלבין" את הפיצוי בגין עליית
9 ערך הקרקע במהלך השנים, כפי שטען המשיב בסיכומיו. כמו כן, אין להתעלם מהעובדה,
10 כי חלק משמעותי מהפיצוי המוסכם בהסכם הפשרה נובע מריביות והפרשי הצמדה לאור
11 פער הזמן המשמעותי בין כריתת הסכמי המכר וחתירת הסכם הפשרה. ההתחייבות
12 לשלם לקונים בעקבות ביטול ההסכם סכום גבוה יותר מהסכום אשר שולם על ידם בגין
13 רכישת הקרקע אין בה כדי ללמד, כי אין מדובר בביטול עסקה אלא במכר חוזר. במקרה
14 שלפני הסכום הכולל מורכב מהחזרת התמורה, החזר הוצאות, שיערוך הסכום לתקופה
15 ארוכה ודמי איתור לאפל מאחר ובזכותו נודע למוכרים על הקרקע. בנוסף, מדובר
16 בהסכמות שהתגבשו במסגרת פשרה והגיוני, כי צד יסכים לשלם סכום גבוה יותר ולו רק
17 בשביל לסיים את העניין ולהימנע מהליכים משפטיים ארוכים אשר עלולים להימשך זמן
18 רב ולהיות כרוכים בהוצאות נוספות.
19
- 20 87. אציין, כי בהסכם הפשרה אשר נכרת בין הצדדים בהליך הקודם וקיבל תוקף של פסק דין
21 צוין, כי ההסכמה התגבשה בין היתר לאור העמדה המשפטית אשר המגשר הציג לצדדים
22 והשאלות והערות של בית המשפט (סעיף 3.1). כמו כן, במסגרת ההסכם צוין, כי
23 הנתבעים מכחישים את טענות התובעים אולם נכחו לדעת, כי קיים חשש שההסכמים
24 יבוטלו ובין היתר לאור קיומו של פער מהותי בין שווי התמורה שהתחייבו לשלם עבור
25 המקרקעין בהתאם להסכמים לבין השווי הריאלי של המקרקעין במועד כריתת
26 ההסכמים (סעיף 3.2). עוד צוין בהסכם הפשרה, כי קיימת בין הצדדים הסכמה בנוגע
27 להפרת ההסכם על ידי הרוכשים (סעיף 3.3).
28
- 29 88. אחד המבחנים שנקבעו בפסיקה הוא גובה ההשבה בעקבות ביטול ההסכם. המבחן
30 האמור הוא מבחן מהותי שניתן ללמוד ממנו האם מדובר בביטול אמיתי או שמא במכר
31 חוזר. במסגרת פסק דינו בע"א 8340/10 מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
32 - משרד האוצר התייחס בית המשפט העליון למבחן גובה ההשבה וצוין, כי השבה על פי
33 מחיר השוק ביום הביטול מצביעה יותר על עסקת מכר חוזר ולא על השבת התמורות.
34 במקרה שלפני ההשבה הייתה לפי השווי ששולם בתוספת ריבית והצמדה ודמי איתור



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו'ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 לפי שווי הקרקע במועד עסקת המכר המקורית. אינני מקבלת את טענת המשיב לפיה
2 הפיצוי שנקבע בהסכם הפשרה במסגרת ההליך הקודם מגלם את עליית ערך הקרקע
3 ומלמד, כי אין מדובר בהשבת התמורה ששולמה אלא בפיצויי בעקבות עליית ערך
4 הקרקע לאורך השנים. בסיכומי טען המשיב, כי החזר התמורה ששולמה בפועל בתוספת
5 ריבית והצמדה הוא המנגנון האמיתי לביטול עסקה. בעניין זה יש לציין, כי השבת
6 הוצאות נוספות שנגרמו לקונה בעקבות העסקה אף היא חלק מהמנגנון לביטול עסקה.
7 בנוסף, העובדה שבמסגרת הסכם הפשרה נקבע תשלום סכום בגין איתור הקרקע אין בה
8 כדי ללמד, כי אין מדובר בביטול הסכם. העניין המהותי הוא, כי לא נקבע פיצוי לפי שווי
9 הקרקע במועד הביטול. אין מחלוקת, כי במועד הביטול שווי הקרקע גבוה משמעותית
10 מסכום ההשבה.
11
12 89. במסגרת נימוקי החלטתו ציין המשיב, כי פסק הדין שניתן בהליך הקודם אינו מצווה על
13 ביטול העסקה אלא נותן תוקף להסכם פשרה שנכרת בין הצדדים ובית המשפט לא נדרש
14 לטענות לגופן. אכן, אין מחלוקת, כי ביטול הסכמי המכר במקרה בו עסקין אינו תולדה
15 של פסק דין שנתן בית המשפט לאחר בחינת הראיות והכרעה במחלוקות שנתגלו בין
16 הצדדים. כמו כן, אין מחלוקת, כי בבואו לאשר הסכם פשרה שנכרת בין הצדדים להליך
17 האזרחי אשר נדון בפניו לא נדרש בית המשפט לבחון, האם מדובר באמת בביטול הסכם
18 או מה עומד מאחורי הסכם הפשרה אשר התגבש בין הצדדים. עם זאת, העובדה
19 שהעוררים הגישו תביעה לביטול הסכמי המכר וכן, ניהול ההליכים בין הצדדים ובין
20 היתר הליך גישור תוך שנגרמו לצדדים הוצאות יש בהם כדי לשפוך אור על נסיבות ביטול
21 העסקה ולתמוך בטענה, כי מדובר בביטול כנה ואמיתי. כמפורט לעיל, פסק הדין שניתן
22 בהליך הקודם אינו מחייב את המשיב לקבל את הודעת הביטול בהתאם לסעיף 102
23 לחוק. עם זאת, ניהול ההליכים המשפטיים והסכם הפשרה שהתגבש במסגרת ההליך
24 הקודם הם רלוונטיים בעת בחינת ביטול העסקה.
25
26 90. מקום בו יש קשר בין הצדדים להסכם נדרשת בחינה זהירה יותר מאחר וגובר החשש
27 שהביטול מבוסס על שיקולי הימנעות ממש (ו'ע (מחוזי נצ') 14-02-30642 רנין עונאללה
28 נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת). במקרה שלפני אין מדובר בצדדים קרובים בעלי קשר
29 משפחתי או אחר. אין כל קשר שהוכח בין העוררים לבין הרוכשים, מלבד ההסכם בו
30 עסקין. אציין עוד, כי מההליך שהתנהל בין הצדדים ניתן להתרשם, כי מדובר בצדדים
31 יריבים. בנוסף, אין מחלוקת, כי ביטול עסקה לפי סעיף 102 לא מסויג רק למקרים בהם
32 ההסכם בוטל בפסק דין במסגרתו הכריע בית המשפט במחלוקות שנתגלו בין הצדדים.
33 לפיכך, אף שפסק הדין שניתן בהליך הקודם אינו מחייב את המשיב ואף אם יש משקל
34 לכך שמדובר בפשרה ולא בהכרעה במחלוקות לגופן לאחר שמיעת ראיות הרי שאין בכך



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 כדי ללמד, כי העובדה שההסכם בוטל במסגרת ההליך הקודם אינה רלוונטית לענייננו.
2 קיומו של הסכם פשרה שנכרת במסגרת הליך משפטי בנוגע לביטול הסכמי המכר מהווה
3 אינדיקציה נוספת אשר תומכת בגרסת העוררים בנוגע לביטול ההסכמים. סבורני, כי יש
4 בעובדה זו, בנסיבות בהן עסקינן, כדי לסייע לעוררים במסגרת הערר שלפנינו.
5
6 91. נימוק נוסף בהחלטת המשיב הוא, כי התמורה שולמה במלואה והחזרת הגלגל כ- 20 שנה
7 אחורה לא יכולה להתבצע במקרה כזה היות והחזקה הועברה לידי הקונה אף אם נטען,
8 כי לא נעשה שימוש פיזי בקרקע.
9
10 92. כאמור, העוררים טענו, כי הרוכשים לא שילמו את מלוא התמורה מאחר ולא שילמו את
11 המסים המוטלים על העסקה כפי שהוסכם בין הצדדים להסכם המכר. כמו כן, בפסק
12 הדין בע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' עידית זמר, פ"ד מא (4), 826
13 נקבע, כי אם העסקה לא נקלטה בקרקע המציאות, לא היה לה ביטוי בעובדות בשטח
14 והיא לא התממשה בעולם המעשה הרי שניתן להכיר בביטולה אף אם העסקה הושלמה.
15 מנגד, אם היו לעסקה השלכות עובדתיות והיא הפכה למעשה שלא ניתן לעקור מקרקע
16 המציאות ולבטלו כאילו לא היה, הרי שלא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה ולהכיר
17 בביטול העסקה. בפרשת זמר מדובר היה בעסקת מתנה ובמקרה האמור בית המשפט
18 מצא, כי העסקה הכתה שורשים בקרקע המציאות בשים לב לכך שמקבלת המתנה קנתה
19 חזקה בדירה והדירה נרשמה על שמה. באשר לשאלה, האם העסקה הושלמה ונקלטה
20 ציין בית המשפט העליון בע"א 8340/10 מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המיסים בישראל
21 - משרד האוצר, כי יש לבחון לדוגמא האם המקרקעין נרשמו על שם הקונה, האם
22 נמסרה לו החזקה בנכס, האם הפיק פירות מהנכס, האם הכניס בנכס שינויים וכדומה.
23
24 93. כאמור לעיל, במקרה שלפני הרוכשים לא תפסו חזקה בקרקע ומלבד רישום הערות
25 אזהרה לטובתם, בחלוף שנים רבות, לא עשו דבר ביחס לקרקע. לפיכך, אף אם העסקה
26 הושלמה והתמורה המוסכמת שולמה, בכפוף לטענה בנוגע לתשלום המסים, הרי שלא
27 די בכך כדי ללמד, כי לא ניתן לבטל את העסקה.
28
29 94. הנימוק האחרון בהחלטת המשיב הוא, כי נרשמו הערות אזהרה לטובת הרוכשים.
30 כאמור, הערות האזהרה נרשמו שנים רבות מאוד לאחר שנכרתו הסכמי המכר. כמו כן,
31 מלבד רישום הערות האזהרה לא עשו הרוכשים דבר ביחס לקרקע. לא די ברישום הערות
32 האזהרה כדי ללמד, כי העסקה נקלטה בקרקע המציאות כך שאין להכיר בביטול
33 העסקה.
34



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו'ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

95. כאמור, לגבי גיימס הועלו טענות, במסגרת ההליך הקודם ובמסגרת הערר שלפני, לפיהן הוא כלל לא חתם על הסכם המכר ומי שחתם על ההסכם בשמו היה אפל אף שלא הוצג ייפוי כוח המסמיך אותו לעשות כן. המשיב העלה תמיהה באשר להצטרפותו של גיימס להסכם הפשרה וההסכמה לפצות את המוכרים, ככל שלא חתם על הסכם המכר. עו"ד גדרון, העד היחיד מטעם העוררים, לא היה מעורב בשלב כריתת ההסכמים בשנת 97 ועל כן ממילא אין בידו להעיד מידיעה אישית בעניין זה. עם זאת, במסגרת ההליך הנוכחי וההליך הקודם לא הוצג ייפוי הכוח המסמיך את אפל לחתום על ההסכם במקום גיימס. אציין עוד, כי בכתב התביעה בהליך הקודם נטען, כי גיימס מצטרף לתביעה מחמת הזהירות ולאור טענות נגדיות שהעלו הנתבעים. כאמור, הסכמי המכר בוטלו במסגרת ההליך הקודם ואינני נדרשת להכריע בטענות אלו במסגרת ההליך שלפני. עם זאת, ראוי לציין, כי הוגשה לרשם המקרקעין בקשת למחיקת הערת האזהרה ביחס לחלקו של גיימס מהטעמים המפורטים לעיל וביום 1.4.12 נמחקה הערת האזהרה. כך שאין די ברישום הערת אזהרה כדי ללמד, כי העסקה נקלטה בקרקע המציאות ואנו רואים, כי כפי שנרשמה הערת אזהרה היא יכולה להימחק בנסיבות מסוימות כפי שנעשה בעניינו של גיימס.
96. במסגרת כתב התשובה לערר שלפני העלה המשיב טענות נוספות אשר לא נכללו בהחלטה נשוא הערר. העוררים טענו, כי מדובר בהרחבת חזית אסורה. לטענתם, על המשיב לפרט את נימוקיו בהחלטה והוא אינו רשאי להוסיף נימוקים בשלב הערר. לטענתם, בשלב הערר ניתן לדון בטענה חדשה רק אם מדובר בטענה משפטית המבוססת על עובדות שאינן שנויות במחלוקת. מנגד המשיב טען, כי החלטתו התייחסה רק לבקשת העוררים לביטול העסקאות וכי הוא רשאי להעלות טענות עובדתיות חדשות בתגובה לטענות העוררים ככל שטענות אלו נועדו לסייע לחקר האמת וכל עוד לא קופחה זכות העוררים. עוד ציין, כי לנישום יתרון ראייתי ברור על פקיד השומה ולכן אין לדקדק עם פקיד השומה בנוגע לטענות המועלות על ידו בהליך אף שלא נזכרו באופן מפורש וברור בנימוקי השומה. מצאתי, כי אף אם תתקבל עמדת המשיב בעניין זה הרי שממילא אין בטענות האמורות כדי לשלול את טענת העוררים בנוגע לביטול העסקה, כפי שיפורט.
97. המשיב טען, כי הסכם הפשרה אינו מבטל את הסכמי המכר. בסיכומיו טען, כי בהסכם הפשרה צוין אמנם, כי מדובר בביטול עסקה אולם מבחינת מהות הרי שאין מדובר בביטול עסקה באופן שמביא לביטול של תוצאות המכר. לטענתו, מנגנון ההסכם ומתווה הפיצויים מלמדים, כי קיימת עסקת המשך הקשורה לעסקה המקורית וקיימות בין הצדדים התחייבויות כספיות הדדיות שלא עונות על ביטול עסקה כמשמעות המונח בחוק. לטענת המשיב, הוראות ההסכם מונעות מהעוררים אפשרות לנהוג בנכס מנהג



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 בעלים שכן חובה עליהם למכור אותנו. המשיב סבור, כי הדבר מלמד שכוונת הצדדים
2 איננה ביטול ותחת זאת מדובר בתחנת ביניים לצורך מכירה לקונה המרבה במחיר
3 וחלוקת התמורה. אינני מקבלת טענה זו.
4
5 98. אין מחלוקת, כי בהסכם הפשרה צוין, כי הסכמי המכר בוטלו. בנוסף אין מחלוקת, כי
6 הכותרת אשר הצדדים להסכם הפשרה בחרו לתת למעשה אין בה כדי לקבוע את אופיו.
7 השאלה האם אכן מדובר בביטול ההסכם או במכר חוזר נבחנת לפי כוונתם האמיתית
8 של הצדדים להסכם.
9
10 99. בהסכם הפשרה צוין, כי לאחר מחיקת הערות האזהרה התובעים יהיו רשאים לנהוג
11 בקרקע מנהג בעלים מלא לרבות התקשרות בהסכם למכירת זכויותיהם בקרקע לצד ג'
12 לפי בחירתם ללא מעורבות כלשהי של הנתבעים באמצעות כונסי הנכסים לצורך ביצוע
13 פסק הדין. העוררים התחייבו במסגרת הסכם הפשרה לפעול מיד למכור את המקרקעין
14 ולכן הוסכם, כי הסכום אשר עליהם לשלם לרוכשים ישולם מהתמורה שיקבלו ממכירת
15 המקרקעין. בעניין זה סבירה ומקובלת בעיניי טענת העוררים לפיה אין בידם לשלם את
16 הסכום המוסכם בהסכם הפשרה שהינו סכום לא מבוטל ללא מכירת הקרקע וקבלת
17 התמורה בגינה וכי בנסיבות אלו התגבש המתווה האמור בהסכם הפשרה. אין במתווה
18 זה כדי ללמד, כי הסכמי המכר לא בוטלו או, כי קיימת עסקת המשך בין הצדדים
19 להסכמי המכר המקורים. במקרה שלפניי המתווה שהוסכם מחזיר את המצב לקדמותו.
20 תשלום דמי האיתור או הקביעה, כי התשלום יבוצע מהתמורה שתקבל ממכירת
21 הקרקע לצד שלישי אין בהם כדי ללמד, כי המצב אינו הוחזר לקדמותו או, כי מדובר
22 בעסקת המשך.
23
24 100. בהתאם לפסיקה יש לבחון, האם מדובר בביטול מלאכותי שמטרתו היא הימנעות ממס.
25 בהוראת הביצוע נקבע, כי יש לבחון את היחס בין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול
26 לבין המס שנחסך על ידי הצדדים בגינו. בעת עדותו נטען בפני עו"ד גדרון, כי הביטול
27 חוסך לקונים 5.5 מיליון ₪. עו"ד גדרון שלל טענה זו והשיב, כי הוא חושב שהביטול
28 יגרום שבעסקה שתבצע שיעורי המס יהיו יותר גבוהים. הוא נשאל מדוע אם כן אנו
29 נמצאים פה והשיב, כי הביטול נעשה משיקולים של הטעיה ועושה ובשל הפרת הסכם.
30 לטענתו, המס לא היה שיקול (עמ' 11 ש' 20-16). הוא טען, כי שיקולי המס לא עמדו
31 ביסוד הביטול וההסדר. עו"ד גדרון הוסיף, כי שיעור המס בעקבות העסקה משנת 97
32 אמור להיות נמוך באופן ניכר משיעור המס שישולם בעסקה חדשה שתיכרת לפי מס
33 שבח בשיעור 25% (עמ' 9 ש' 31-27).
34



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 2359-10-18 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

101. גם בן סירא נשאל בעניין זה ונטען בפניו, כי אם העסקה תבוטל זה יחסוך לאפל 5.5 מיליון ₪. בן סירא השיב, כי יש פה הרבה השלכות שבוצעו וזה לא חד מימדי. ראשית, אם העסקה תבוטל הקרקע חוזרת לעוררים, והם ישלמו מס שבח בשיעור 25% לכשימכרו בעוד שבמכר בשנת 97 מס השבח הממוצע שלהם היה כ- 14%. לטענתו, אם אפל היה נשאר בעסקה הוא היה משלם ריבית והצמדה על מס השבח שהיה אז משהו כמו 600,000 ש"ח והיה מגיע עם הצמדה לכ- 900,000 ש"ח עם מס השבח. הוא הוסיף, כי לטעמו לא היו כאן קנסות ואז הייתה לאפל קרקע בשווי של 10 מיליון ₪ ואם היה מוכר אותה ב- 20 מיליון ₪ היה משלם 25% על השבח, כלומר 2.5 מיליון ₪. בן סירא טען, כי הייתה לאפל עסקה מצוינת ועדיף היה לו לא לבטל (עמ' 13 ש' 31-35, עמ' 14 ש' 1-4). הוא טען, כי אם אפל היה נשאר כקונה בעסקה והעסקה הייתה שלו הוא היה יוצא בסוף היום עם הרבה יותר כסף מאשר 5.6 מיליון שהובטחו לו שחלק מזה זה כסף שלו שמחזירים לו (עמ' 14 ש' 6-7).
102. המשיב לא העלה טענה לפיה ביטול העסקה יביא לחסכון במס לא במסגרת החלטתו ולא במסגרת כתב התשובה. עם זאת, במסגרת חקירת העדים התייחס לסוגיה זו, כמפורט, ובסיכומיהם התייחסו הצדדים לעניין. לא הוכח, כי ביטול העסקה יביא לחסכון במס. בנוסף, אף אם תתקבל טענת המשיב, כי ביטול העסקה בין המוכרים לקונים, כך שיוטל מס רק על העסקה החדשה שתיכרת עם הצד השלישי, יביא לחסכון במס לעוררים הרי שלא די בכך כדי ללמד, כי מדובר בעסקה מלאכותית כך שאין להכיר בביטול העסקה. העובדה שנגרם חסכון במס בעקבות ביטול עסקה לא שוללת קביעה, כי מדובר בביטול כנה ואמיתי. המטרה איננה למנוע חסכון במס מקום בו העסקה בוטלה באמת אלא למנוע מצב בו הביטול הוא מלאכותי ובבסיסו הרצון להימנעות ממס. כל האינדיקציות במקרה שלפני מלמדות, כי מדובר בביטול אמיתי וכנה.
103. כאמור, במסגרת הסכם הפשרה הוסכם על מתווה לפיו הסכם המכר בוטל והכספים אשר על העוררים לשלם לקונים בעקבות הביטול ישולמו לאחר שהקרקע תימכר לצד שלישי. בשל כך טוען המשיב, כי לא התקיים תנאי מהותי- החזר התמורה. בתצהירו טען שחיבר, כי ההתחייבות למכור את הקרקע לא קונקרטיית ולא וודאית ולא מן הנמנע, כי עסקת המכר לא תצא לפועל. בעדותו נשאל עו"ד גדרון מה יקרה במידה שהקונה לא ירצה לקנות את הקרקע ולא יהיה כסף לשלם לאפל. עו"ד גדרון השיב, כי יש מועמדים פוטנציאליים אשר מנוהל עמם משא ומתן מתקדם למכירת הקרקע. הוא טען שהקרקע תימכר בכל מקרה והשאלה היא רק מה התמורה (עמ' 10 ש' 17-8). נטען בפניו, כי העוררים מבקשים מהמשיב לבטל את העסקה כבר עכשיו והשיב, כי ביקשו כבר בשנת 2016 (עמ' 10 ש' 18-19). הוא נשאל, האם העוררים מבקשים שהמשיב יסכים עכשיו



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

- 1 לעיקרון של 5.6 מיליון ₪ בשביל עסקה שלא באה עדיין לאוויר העולם ושלא יודעים אם
2 תהיה בכלל. בתגובה טען, כי אין שום אפשרות שהקרקע לא תימכר וכי הוא מונה להיות
3 כונס נכסים בשביל למכור את הקרקע. הוא הוסיף, כי הדבר היחיד שמעכב עסקה
4 ומרתיע קונים הוא החלטת רשות המיסים לגבי עניין הביטול (עמ' 10 ש' 24-20).
- 5
- 6 104. מעדותו של עו"ד גדרון, אשר מונה ככונס נכסים לצורך מכירת הקרקע, התרשמתי, כי
7 הקרקע עתידה להימכר לצד שלישי בכל מקרה בזמן הקרוב. הדבר עולה בקנה אחד עם
8 האמור בהסכם הפשרה במסגרתו התחייבו העוררים לפעול מיד למכירת הקרקע.
9 סבורני, כי בנסיבות הרלוונטיות אין לקבל טענה, כי אין לקבל את הודעת הביטול בשל
10 אי החזרת התמורה. בפסק הדין בו"ע (מחוזי תל אביב-יפו) 1170/00 **שנסי עזרא נ' מס**
11 **שבח ת"א 3** נקבע, כי העובדה שטרם הוחזרו כל הכספים ששולמו במסגרת העסקה
12 אינה כשלעצמה ממצא "מרשיע" שיש בו להפוך את התוצאה. אף בעניין זה בית המשפט
13 בוחן את נסיבותיו המיוחדות של המקרה והאם מדובר בביטול אמיתי ובתום לב.
14
- 15 105. טענה נוספת שהעלה המשיב במסגרת ההליך שלפני היא בנוגע לזכות היורשים לבטל
16 את העסקה. בעניין זה טען המשיב, כי המוכרים מכרו את הקרקע ומשכך הרי שהיורשים
17 לא ירשו את הזכויות האמורות ואין בידם לבטל את הסכם המכר. לטענתו, הזכות לבטל
18 את ההסכם פגה עם מות המוכרים. מנגד, העוררים טוענים, כי היורשים נכנסים בנעלי
19 המוריש ובידם לבטל את ההסכמים כפי שהיה בידי המוכרים לעשות כן, בעיקר בשים
20 לב לכך שהעסקה טרם הושלמה. בסיכומיו טען המשיב, כי יורשי המוכרות המנוחות
21 נכנסים לנעליהן אם למוכרות עצמן עמדה זכות לבטל את העסקאות ובענייננו לא הוכח,
22 כי עמדה להן זכות כאמור מאחר ולא הוכחו עושק ומרמה ולפיכך הזכות לא עברה
23 ליורשים.
- 24
- 25 106. אינני מקבלת את טענת המשיב בנוגע לזכותם של היורשים לבטל את ההסכמים.
26 כאמור, אין מחלוקת, כי במסגרת ההליך הקודם ניתן פסק דין לפיו ההסכם בוטל. אין
27 מקום לטעון במסגרת ההליך שלפני, כי העוררים לא היו מורשים לבטל את ההסכם
28 האמור. אין מחלוקת, כי מבחינה חוזית הסכמי המכר בוטלו. כאמור, המשיב התחייב
29 לכבד את ההכרעה בהליך הקודם במישור החוזי. במסגרת ההליך שלפני יש לבחון האם
30 היה על המשיב לקבל את הודעת הביטול לעניין סעיף 102 לחוק. הטענה, כי אין בידי
31 היורשים לבטל את הסכמי המכר איננה רלוונטית לערר שלפני כאשר אין מחלוקת, כי
32 ההסכמים בוטלו. המשיב אמור לבחון את השלכות מבחינת המיסוי והאם יש להכיר
33 בביטול מהבחינה האמורה. שאלת זכותם של העוררים לבטל את ההסכמים איננה
34 עומדת על הפרק.



וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963 שליד בית המשפט המחוזי בנצרת

ו"ע 2359-10-18 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

1

2

התוצאה

3 107. הנה כי כן, מטרת המבחנים שנקבעו בפסיקה ובהוראת הביצוע היא לבחון את נסיבות
4 העסקה והביטול ואת כוונתם האמיתית של הצדדים. את המבחנים יש לשקלל בהתאם
5 למבחן הגג לפיו יש לבחון את נסיבות העסקה נשוא הביטול והאם מדובר בביטול אמיתי
6 או שמא במכר חוזר אשר הוצג על ידי הצדדים כביטול עסקה. בבסיס דיני המס עומד
7 עקרון גביית מס אמת. המהות האמתית של העסקה היא שעומדת בבסיס חיוב המס.
8 בהתבסס על העיקרון האמור הרי שיש לבחון מה הפעולה האמתית שבוצעה- ביטול
9 עסקה או מכר חוזר- כך שהמס שיוטל יהיה מס אמת.

10

11 108. אכן, אף אחד מהעוררים לא העיד בפני, אף שניתנה האפשרות לעדות באמצעות וידאו
12 קונפרנס. כמו כן, העוררים לא זימנו לעדות את הרוכשים את ציבין או את עורכת הדין
13 שייצגה את הרוכשים בהליך הקודם. אין בידי העדים אשר העידו לפניי להעיד מידיעה
14 אישית על נסיבות עריכת הסכמי המכר בשנת 97. עם זאת, כפי שפירטתי לעיל, מצאתי,
15 כי עלה בידי העוררים להוכיח, כי עסקת המכר לא נקלטה בקרקע המציאות, כי העסקה
16 בוטלה וכי מדובר בביטול כנה ואמיתי. עדותו של עו"ד גדרון הותירה עליי רושם אמין
17 ומהימן. מדובר במי שהיה מעורב בהליך הקודם ובידו להעיד באשר לנסיבות בהן נכרת
18 הסכם הפשרה לפיו בוטלו הסכמי המכר משנת 97. לעדות זו מתווספים נתונים נוספים
19 ורלוונטיים וביניהם העובדה שהתנהל בין הצדדים הליך משפטי, טענות העוררים
20 במסגרת ההליך הקודם באשר לעילות הביטול והעובדה שטענות אלו עולות בקנה אחד
21 עם הפער הקיצוני בין שווי הקרקע במועד המכירה והשווי שהוסכם בהסכמי המכר,
22 העובדה שאין מדובר בצדדים קרובים, העדר אינדיקציה לקנוניה, העובדה שהרוכשים
23 לא עשו דבר ביחס לקרקע במהלך כל השנים ממועד כריתת ההסכמים וכדומה.

24

25 109. מצאתי, כי במקרה שלפנינו לאחר בחינת כל הנתונים הרלוונטיים עולה, כי מדובר
26 בעסקה אשר לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע המציאות. לאחר שנודעו לעוררים
27 הפרטים הדרושים והעילות לביטול עסקת המכר הם פעלו באופן מידי לביטול העסקה
28 ובין היתר בדרך של הגשת תובענה במסגרתה עתרו לסעד האמור. בין הצדדים התגבש
29 הסכם פשרה לפיו הסכמי המכר בוטלו. במסגרת הסכם הפשרה הוסכם על השבת
30 הסכומים ששילמו הרוכשים, תשלום הוצאות שהוציאו בעקבות ההסכם ותשלום דמי
31 איתור. כמפורט, אין בהסכמות בעניין זה כדי ללמד, כי אין מדובר בביטול עסקה. אף
32 המתווה לתשלום הסכום, מכספי מכירת הקרקע לצד שלישי על ידי העוררים, לא מלמד,
33 כי אין מדובר בביטול עסקה.



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ו"ע 18-10-2359 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

1

2 110. בעת בחינת נסיבות העסקה וביטולה יש להתחשב בעובדה, כי אין מדובר בצדדים
3 קרובים. למעלה מזאת, התרשמתי, כי במקרה שלפנינו מדובר בצדדים יריבים אשר שרר
4 ביניהם סכסוך. במסגרת ההליך הקודם העלו העוררים טענות קשות כנגד המשיבים. כמו
5 כן, אין כל אינדיקציה לקנוניה בין העוררים לקונים.

6

7 111. לאחר ששקלתי את כל הנתונים הרלוונטיים בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה
8 מצאתי, כי במקרה בו עסקינן מדובר בביטול כנה ואמיתי של עסקה אשר לא השתרשה
9 בקרקע המציאות וכי ניתן להשיב את הגלגל אחורנית. בנסיבות אלו, סבורני, כי יש לקבל
10 את הודעת הביטול אשר הגישו הצדדים למשיב. הדבר עולה בקנה אחד עם העיקרון של
11 הטלת מס אמת.

12

13 112. לפיכך, אמליץ לחבריי לקבל את הערר ולחייב את המשיב מס' 1 בהוצאות העוררים בסך
14 30,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין.

15

16

17
18
19
20



21 **עירית הוד, שופטת**

22

23

24

25

עו"ד ד"ר נתן מולכו:

26

אני מסכים

27



28 **ד"ר נתן מולכו, עו"ד**
29 **חבר הוועדה**

30

31

32



**וועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963
שליד בית המשפט המחוזי בנצרת**

ו"ע 2359-10-18 פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

תיק חיצוני:

1
2
3
4
5

עו"ד חיים שטרן:

אני מסכים

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16

הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה כב' השופטת עירית הוד לקבל את הערר ולחייב את המשיב מס' 1 בהוצאות העוררים בסך 30,000 ₪ שישולמו בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.

המזכירות תמציא לצדדים

ניתן היום, י"א אלול תשע"ט, 11 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

חיים שטרן, עו"ד
חבר וועדה

ד"ר נתן מולכו, עו"ד
חבר הוועדה

עירית הוד, שופטת
יו"ר הוועדה

17
18