



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 14-04-37007 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

בפני

ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

כב' השופט ה' קירש, יו"ר הועדה
רו"ח צבי פרידמן, חבר
רו"ח יהושע בליצקי, חבר

העוררת

רינה אבו זמיל
ע"י ב"כ עו"ד ישי ביינרט

נגד

המשיב

מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)
ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי

פסק דין

ה' קירש, שופט:

א. מבוא

1. לרוכש דירת מגורים יחידה ניתנת הטבה במס רכישה בדמות מדרגות מס מופחתות. לגבי מי שכבר יש בידיו דירה אחת, התנאי לזכאות להטבה האמורה הוא מכירת הדירה הקיימת תוך עשרים וארבעה חודשים ממועד הרכישה. במקרה הנוכחי, וכפי שיפורט בהמשך, העוררת רכשה דירה בעיר בת ים וכעבור כארבעה חודשים מכרה את דירתה הקודמת בחולון. עד כאן נראה כי קוים התנאי לקבלת ההטבה. אולם בחלוף עוד כשנתיים ורבע בוטלה מכירת הדירה הראשונה והעוררת שבה להיות הבעלים של שתי דירות. עד למועד הדיון בערר זה לא נמכרה הדירה בחולון לקונה חדש. המשיב טוען כי בנסיבות אלו, ובסופו של דבר, התנאי לזכאות להטבה לא התקיים. העוררת לעומת זאת טוענת כי די בביצוע המכירה בתוך התקופה הנדרשת על מנת לזכות אותה בהטבה אף אם מכירה זו בוטלה לאחר מכן, וזאת בייחוד לנוכח הנסיבות יוצאות הדופן והמצערות של מקרה זה. זאת המחלוקת המונחת לפנינו.

ב. הוראת החוק

2. ההקלה במס רכישה נשוא הדיון קבועה בסעיף 9 (ג1א) (2) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ("החוק").

ההקלה האמורה מותנית בקיומו של אחד מהתנאים הבאים (כנוסחם בעת הרכישה הנדונה כאן):

"(א)...

(1) הדירה שרכש היא דירתו היחידה;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 14-04-37007 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

1 בעשרים וארבעה החודשים שלאחר רכישת הדירה, מכר דירת מגורים (2)

2 אחרת שהייתה דירתו היחידה עד למועד רכישת הדירה...".

3
4 כאמור, המחלוקת בערר זה נוגעת לתנאי השני הנ"ל (סעיף 9(א1)(2)(א)(2) לחוק).

5
6 3. אין חולק כי ההוראה הנ"ל נועדה להיטיב עם יחידים שמחזיקים או רוכשים דירת מגורים בודדת
7 לעומת אלה שמחזיקים או רוכשים דירות אחדות (לצורך השקעה, למשל). החוק מכיר במציאות לפיה
8 בהחלפת דירה עשויה לקרות הזדמנות לרכוש דירה חלופית לפני שיהיה סיפק בידי הרוכש למכור את
9 הדירה הקיימת בבעלותו. על מנת שלא להקשות במצב שכזה, קובע החוק כי די במכירת הדירה
10 הקיימת תוך 24 חודשים לאחר רכישת הדירה החלופית כדי לעמוד בתנאי ההטבה - וזאת למרות
11 העובדה שנוצרת "תקופת חפיפה", שאורכה לא יהיה יותר משנתיים, בה היחיד הוא הבעלים של שתי
12 דירות מגורים ולא אחת.

13 ג. עובדות המקרה

14
15
16 4. העוררת נישאה בשנת 2004. בבעלותה ובבעלות בן זוגה הייתה דירה בחולון בה גרו עם שתי בנותיהם.

17
18 5. העוררת התגרשה בשנת 2010. על פי ראיות שלא נסתרו, הגירושין באו בעקבות התעללות ואלימות
19 מצדו של הבעל שאין מקום לפרטן כאן (ובשל נסיבות קשות אלו, המליצה הוועדה במהלך הדיון בערר
20 כי תימצא הדרך לפתור את הסוגיה מחוץ לכותלי הוועדה ואף לפני משורת הדין, אך הדבר לא
21 הסתייע).

22
23 6. הסכם הגירושין שנחתם בין בני הזוג, ואשר קיבל תוקף של פסק דין, כלל, בין השאר, הוראות אלו:

24
25 א. העברת מחציתו של הבעל בדירה בחולון לבעלות העוררת וזאת במסגרת ההתחשבנות בין בני
26 הזוג והיוון תשלומי מזונות ומדור;

27 ב. התחייבות מצדה של העוררת שלא לתבוע סכומי מזונות ומדור נוספים העולים על המוסכם;

28 ג. רישום הערת אזהרה לטובת הבעל על זכויותיה של העוררת בדירה בחולון לשם הבטחת קיום
29 התחייבות העוררת שלא לתבוע דמי מזונות ומדור נוספים כאמור. הערת האזהרה תימחק רק
30 בשנת 2025 (אלא אם היא "תיפדה" בתשלום של \$ 75,000 מהעוררת לבעל).

31 ד. קביעת הגבלות על יכולתה של העוררת למכור את הדירה בחולון ועל אפשרותה להעתיק את
32 מקום מגוריה ומגורי הילדות לעיר אחרת. מכל מקום הותנה כי אם הדירה בחולון תימכר,
33 הערת האזהרה הנ"ל תירשם על כל דירה חלופית שתרכש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 37007-04-14 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

- 1 הערת האזהרה אכן נרשמה על הדירה בחולון לטובת הבעל.
2
- 3 8. לטענת העוררת (שלא נסתרה) בשל מערכת היחסים הקשה והאלימה בינה לבין הגרוש היא גמלה בלבה
4 לעבור לגור בעיר בת ים. ביום 22.8.2010 היא רכשה דירה בבת ים, וזאת תמורת סכום של 860,000
5 ש"ח. מס הרכישה המוטל על רכישה זו הוא נושא המחלוקת בערר זה. לגבי רכישה זו ביקשה העוררת
6 את ההקלה במס רכישה לפי סעיף 9 (ג1א)(2) לחוק – שמשמעותה במקרה זה היא פטור מוחלט ממס -
7 כאשר התנאי להטבה היה כאמור מכירת הדירה בחולון תוך 24 חודשים.
8
- 9 9. ואכן, ביום 29.12.2010 נחתם הסכם מכר לגבי הדירה בחולון, וזאת כארבעה חודשים בלבד לאחר
10 הרכישה בבת ים. התמורה הכוללת עבור הדירה הייתה בחולון 770,000 ש"ח.
11
- 12 10. בהסכם המכר מופיעות הוראות מפורטות בעניין הערת האזהרה הקיימת לטובת הבעל (הגרוש), ובשל
13 קיום הערת האזהרה התמורה בגין הדירה חולקה לשני התשלומים: תשלום אחד מידי על סך 320,000
14 ש"ח, ותשלום שני עתידי על סך 450,000 ש"ח שהיה מותנה בהסרת הערת האזהרה הרשומה לטובת
15 הבעל.
16
- 17 11. ב"הואיל" השלישי למבוא להסכם המכר (נספח ב' לכתב הערר) נאמר:
18
19 **"והואיל ועל זכויות המוכרת רשומה הערה על התחייבות להימנעות מעשיית עסקה**
20 **לטובת לב מני [הגרוש]... אשר המוכרת מתחייבת להסירה,"**
21
22 12. סעיף 4.2 להסכם המכר קובע לאמור:
23
24 **"מוסכם בין הצדדים כי המוכרת מסכימה שהחל מיום חתימת הסכם זה יוכל הקונה**
25 **להיכנס לדירה עם חפציו ולגור בדירה ובלבד שישלם את כל המיסים כולל ועד בית,**
26 **ארנונה, חשמל ומים ולא ישלם שכר דירה. מוסכם כי אין המדובר במסירת החזקה.**
27 **מסירת החזקה תהא רק עם התשלום הנקוב בסעיף 7.2.**
28 **המוכרת מסכימה שהקונה יכנס לדירה ביום 5.1.2011. לאור העובדה שהקונה חושש**
29 **מהערת האזהרה שרשומה לטובת מני לב (להלן: 'הערת האזהרה') בהתאם להסכם**
30 **הגרושין אשר מצורף כחלק בלתי נפרד מהסכם זה.**
31 **מוסכם בין הצדדים כי לאחר הסרת הערת האזהרה והמצאת נסח טאבו נקי כשמלוא**
32 **הזכויות רשומות על שם המוכרת למעט הערת אזהרה לטובת הקונה תוך 14 ימים**
33 **ישלם הקונה את התשלום השני ובלבד שיחלפו 45 ימים ממועד חתימת ההסכם שכן**
34 **זהו פרק הזמן המוערך ע"י הקונה ללקיחת משכנתא.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 14-04-37007 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

1 במידה ועד ליום 1.3.11 לא תוסר הערת האזהרה על שם מני לב יהא רשאי הקונה
2 לבטל את ההסכם בהודעה בכתב או לפי שיקול דעתו הבלעדי לתת תקופה נוספת של
3 90 ימים להסרת הערת האזהרה. בכל מקרה לא יהא זכאי הקונה לפיצוי ו/או תשלום
4 כל שהוא מעבר להחזר הכספים ששולם. במקרה שכזה לא [יצטרך הקונה לשלם] דמי
5 שכירות בגין התקופה שהתגורר הקונה בדירה.
6 מוסכם שהכספים יוחזרו לקונה תוך 60 ימים ממועד מתן הודעת ביטול בכתב למוכרת
7 ובתקופה הזו ועד להחזר הכספים ששולם ימשיך הקונה לגור בדירה מבלי לשלם
8 שכר דירה וזהו בעצם הפיצוי לקונה.
9 מוסכם כי הוראות סעיף זה גוברות על יתר כל הוראות הסכם זה."

10
11 13. רוכש הדירה בחולון אמנם נכנס להתגורר בדירה כמוסכם אך העוררת לא הצליחה לגרום להסרת
12 הערת האזהרה (או על ידי פדייתה בכסף או העתקתה לדירה בבת ים אליה עברה העוררת לגור). לטענת
13 העוררת הסרת הערת האזהרה הייתה בלתי אפשרית בהעדר שיתוף פעולה מצד הגרוש.

14 14. לימים, ולאחר התראות שונות, תבע רוכש הדירה בחולון את ביטול הסכם המכר והשבת כספו (בצירוף
15 פיצויים), וזאת בשל אי הסרת הערת האזהרה. תביעה זו הסתיימה בהסכם פשרה אשר קיבל תוקף של
16 פסק דין בבית משפט המחוזי במחוז המרכז, וזאת ביום 21.3.2013 (נספח ג' לכתב הערר).

17
18
19 15. על פי סעיף 2.1 להסכם הפשרה בין העוררת לבין הרוכש:

20
21 "מוסכם על הצדדים שהסכם המכר יבוטל והסכום ששולם על-ידי אלכס [הרוכש]
22 בסך 320,000 ₪ יושב לו באופן המפורט בהסכם זה...."

23
24 16. בהמשך, בסעיף 6.1 להסכם הפשרה נאמר:

25
26 "לאחר שבית-המשפט יאשר הסכם זה יפנו הצדדים לשלטונות מס שבח בבקשה
27 לבטל את עסקת המכר ויחתמו על כל מסמך שיידרש לצורך כך ויופיעו בכל מקום
28 שיידרש לצורך כך...."

29
30 17. בעקבות הפשרה הנ"ל פנו העוררת והרוכש לרשות המסים וביקשו אישור לכך שמכירת הדירה בחולון
31 בוטלה, ולשם כך הוגש "תצהיר על ביטול מכירה" אשר נחתם ביום 2.7.2013 (נספח ג' לכתב הערר).

32
33 18. רשות המסים אישרה את ביטול עסקת המכר כמבוקש וכמוצהר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 37007-04-14 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

19. כתוצאה מביטול מכירת הדירה בחולון, סבר המשיב כי התנאי למתן ההקלה בקשר לרכישת הדירה בבת ים, דהיינו מכירת הדירה הקודמת תוך 24 חודשים כמוסבר לעיל, חדל להתקיים וכי יש מקום להטיל מס רכישה בשיעורים הרגילים בקשר לרכישת הדירה בבת ים. כאמור, שומת מס הרכישה שהוצאה בעקבות זאת עומדת בבסיס ערר זה.

20. לאחר ביטול מכר הדירה בחולון ועזיבת הרוכש, הדירה עמדה ריקה לפחות עד למועד הדיון בפני הוועדה. לדברי העוררת היא ניסתה למכור אם הדירה אך ללא הצלחה, ולהוכחת הדבר היא הציגה טיטות הסכם עם רוכש פוטנציאלי ותכתובת בקשר לכך זו. עסקה זו לא יצאה לפועל. נמצא אפוא כי העוררת הינה הבעלים בו זמנית של שתי הדירות, זו בחולון וזו בבת ים.

ד. תמצית טענת העוררת

21. לעמדת העוררת, היא קיימה את הוראות סעיף 9(ג1א)(2) לחוק כלשונן ולפי תכליתן. הרי לאחר כארבעה חודשים בלבד ממועד הרכישה היא מכרה את הדירה הקודמת בחולון ובשל כך היא זכאית לפטור ממס רכישה. אמנם בסופו של דבר המכר כשל ובוטל, אך אין בכך כדי לגרוע מזכאותה להטבה כי הרי היא עשתה את מה שנדרש ממנה לפי החוק. לטענתה היא נמנית על האוכלוסייה אשר עמה באה הוראת החוק להיטיב ורק בשל הנסיבות המיוחדות שנוצרו היא מוצאת את עצמה בעלים של שתי דירות ולא אחת. מעבר לכך, מדגישה העוררת את הרקע העובדתי הקשה ביותר שהוביל קודם לגירושה ולאחר מכן למעבר מעיר לעיר ולטענתה יש להתחשב גם בכך ביישום החוק, ולאור הרקע האמור יש לפרש את החוק לקולא. נעיר כאן כי דברי העוררת בנושא רגיש זה מתקבלים על ידי הוועדה ככנים לחלוטין ויש לציין כי עדותה בפני הוועדה נמסרה מתוך כאב ומבוכה ולא על מנת לעורר רחמים.

ה. תמצית טענת המשיב

22. עמדת המשיב פשוטה: ביטול מכירת הדירה בחולון **פועל למפרע**, ולנוכח הביטול "לצורך מס העוררת כאילו לא מכרה מעולם את הדירה בחולון" (סעיף 16 לסיכומי המשיב). ואם העוררת לא מכרה את הדירה בחולון אזי אין היא זכאית להטבה במס רכישה בקשר לרכישת הדירה בבת ים. לפי גישה זו, דרישת החוק כי "מכר דירת מגורים אחרת שהייתה דירתו היחידה" לא קוימה כי המכר בוטל. דהיינו, למכירה זו אין כלל תוקף או נפקות אף אם הביטול למפרע אירע **לאחר** חלוף תקופת העשרים וארבעה חודשים.

23. לפי עמדת המשיב זאת גם המסקנה המתבקשת מסעיף 102 לחוק העוסק ב"החזרת מס בביטול מכירה". עם ביטול עסקה, כל נפקויות המס בהתאם לחוק, הן בצד מס השבח והן בצד מס הרכישה, מתאינות. כך גם, לפי הטענה, לעניין קיום תנאי סעיף 9(ג1א)(2) לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 37007-04-14 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

1. דיון

24. למרות נסיבות המקרה הקשות, דין הערר להידחות.

25. ההלכה היא, כפי שגורס המשיב, כי ככלל לצורך יישום הוראות החוק, ביטולו של מכר אכן פועל למפרע וכל תוצאות המס מתבטלות בעקבותיו.

26. יובהר כי מדובר כאן – מבחינת דיני החוזים והמכר הכלליים – בחוזה שניתן לביטול ולא בחוזה שהיה בטל מעיקרו (מלכתחילה). הרי אם חוזה היה **בטל מעיקרו**, למשל חוזה למראית עין (ראו סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי, התשל"ג-1973)), כלל לא הייתה מתעוררת שאלה של נפקות הכרזת בטלותו במועד מאוחר יותר כי הוא מעולם לא היה תקף. הקושי הוא לגבי חוזה **שניתן לביטול** והביטול נעשה פרק זמן לאחר הכריתה.

27. כאמור, בהקשר הפיסקאלי, ובפרט לעניין מיסוי מקרקעין, פועלו של הביטול הוא למפרע והשלכות המס אשר יוחסו לעסקה מלכתחילה מבוטלות גם הן. זאת נקודת המוצא להוראות סעיף 102 לחוק.

28. ודוק: האמור כאן הוא נכון אך ורק לגבי מעשה "ביטול" אשר הוכר וסווג לצרכים פיסקאליים **כביטול ולא כ"מכר חוזר"**. בנקודה זו דרכי חוק המס והדין הכללי עלולות להיפרד ומעשה שנחזה להיות "ביטול חוזה" על פי חוק החוזים עלול לא להיות מוכר ככזה לעניין המיסוי. על פי סעיף 21 לחוק החוזים (חלק כללי): "משבוטל החוזה, חייב כל צד להשיב לצד השני מה שקיבל על פי החוזה". כידוע, על פי פסיקה ענפה, אם הספיקה העסקה המקורית "להכות שורשים בקרקע המציאות" – דהיינו להיות מיושמת הלכה למעשה על ידי הצדדים על פני פרק זמן ממשי – אזי לצרכי מס לא ניתן לבטלו ובכך לאיין את השלכות המס המקוריות (ראו ע"א 307/85 מנהל מס שבח מקרקעין, תל אביב נגד זמר, (פורסם ביום 31.12.85)). במקרה כזה, החזרת המצב לקדמותו בעקבות מתן הודעת ביטול על ידי צד אחד לצד השני תיחשב כביצוע עסקה נוספת (מכר חוזר) ולא יחול סעיף 102 לחוק (ראו לדוגמא ע"א 2881/10 אלי לוי נגד מנהל מס שבח רחובות, (פורסם ביום 23.4.12); וכן ע"א 8340/10 מ.ו. השקעות בע"מ נגד רשות המסים בישראל – משרד האוצר (פורסם ביום 30.1.13) וההפניות שם).

29. יש לציין כי לכאורה העוררת מצויה במלכודת מסוימת: היא טוענת כי לעניין ההטבה במס רכישה היא "מכרה" את דירתה היחידה הקיימת תוך 24 חודשים כנדרש, מנגד אין לה כל עניין להציג את השבת הדירה לידיה בתור "מכר חוזר" כי הרי הדבר יהיה כרוך במס רכישה נוסף, בשיעור מלא. לכן היא ביקשה וקיבלה (יחד עם הרוכש) את אישור רשות המסים כי ההשבה **לא תיחשב** למכר חוזר, על כל המשתמע מכך, אלא **ביטול** כמשמעותו בסעיף 102 לחוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 37007-04-14 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

- 1
- 2 30. נשאלת אפוא השאלה האם תיתכן תוצאה לפיה מצד אחד רואים את עסקת מכירת הדירה בחולון
- 3 כמבוטלת למפרע ומאידך קובעים כי לעניין סעיף 9 (ג1א)(2) לחוק העוררת "מכרה" את הדירה תוך 24
- 4 חודשים ממועד רכישת הדירה בבת ים?
- 5
- 6 31. לדעתנו התשובה לשאלה זו הינה שלילית. נקדים ונבהיר כי לא עלה כל חשש במקרה הנדון לניצול
- 7 לרעה של הוראת ההטבה ואין סיבה לפקפק באמינות המכר או בכך כי בעת מכירת הדירה בחולון
- 8 (בחודש דצמבר 2010) התכוונה העוררת להיפרד מהממכר לצמיתות. אמנם אימוץ הפרשנות המוצעת
- 9 על ידי העוררת ללשון הסעיף הנדון עלול לפתוח פתח ל"תרגיל מס" לפיו תימכר (לכאורה) דירה קיימת
- 10 כדי לזכות את המוכרת בהקלת המס ברכישת דירה אחרת ולאחר חלוף זמן המכר יבוטל והיחיד
- 11 יישאר בעלים של שתי דירות. זהו אמנם נימוק כללי נוסף לדחיית עמדת העוררת אך במקרה
- 12 הקונקרטי אין חולק כי מכר הדירה בחולון היה אמיתי בעת כריתתו.
- 13
- 14 32. ככלל יש לשאוף לאחידות ועקביות ("הרמוניה") בפרשנות מונח משפטי המופיע במקומות שונים
- 15 בחיקוק אחד או בחיקוקים שונים. יחד עם זאת מובן כי כאשר ההקשרים הספציפיים בהם מופיע
- 16 המונח מחייבים מתן פירושים שונים אין להיצמד לעקרון ההרמוניה באופן עיוור ויש לתת למונח את
- 17 המשמעות המתבקשת בכל הקשר נפרד בהתאם לתכלית ומבנה החיקוק.
- 18
- 19 33. מצאנו כי בהקשרו של חוק מיסוי מקרקעין הכלל הוא שביטול מכירה (בשונה ממכר חוזר) מביא לאיזון
- 20 השלכות המס אשר נבעו מהמכירה לפני ביטולה. כלל זה עשוי לפעול לטובת האזרח במקרה אחד
- 21 ולטובת רשות המסים במקרה אחר וכשלעצמו הוא איננו כלל מחמיר או מקל. לא שוכנענו כי יש סיבה
- 22 לסטות מעקרון זה בפרשנות סעיף 9(ג1א)(2) לחוק. אמנם תיתכן פרשנות מילולית של לשון הסעיף
- 23 לפיה די בכך כי **נכרת** הסכם מכר בתוך תקופת 24 החודשים (דהיינו, "מכר" = כרת הסכם מכר) גם
- 24 אם לימים המכר בוטל.
- 25
- 26 אולם אם תכלית ההוראה היא להעניק הקלה במס רכישה רק למי שאין לו דירת מגורים כלל או למי
- 27 **שמחליף** דירה יחידה קיימת (ולא רוכש דירה שנייה) אזי יש נפקות לעובדה שמכירת הדירה הקודמת
- 28 התבטלה והרוכש חוזר להיות בעלים של שתי דירות (ראו בעניין זה את דברי ההסבר לתיקון החוק
- 29 בה"ח 2795, עמ' 348 מיום 25.4.1999 וכן בה"ח 3047, עמ' 118 מיום 18.12.2001; בתיקון הראשון
- 30 נשתמרו שיעורי מס הרכישה הנמוכים למי שמחליף דירה קיימת תוך שניים עשר חודשים ממועד
- 31 הרכישה ואילו לפי התיקון השני הוארכה התקופה לעשרים וארבעה חודשים).
- 32
- 33 34. יתרה מזאת, אין מקום להבדיל בעניין זה בין ביטול שמתרחש בתוך תקופת 24 החודשים לבין ביטול
- 34 שמתרחש לאחר סיומה. הרי אם די בעצם כריתת הסכם המכר כדי לעמוד בדרישות הסעיף, אז אין כל
- 35 חשיבות למועד הביטול. אולם אם, כפי שאנו סבורים, אכן נודעת חשיבות לביטול ואם שנינו כי הביטול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 37007-04-14 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

- 1 פועל למפרע כך שהמכר כאילו לא היה, אזי אין כל נפקות בהקשר זה למועד הביטול כי התוצאה תמיד
2 תהיה זהה – איון המכר מיומו הראשון. מעבר לנימוק הלוגי, היות והעיתוי של מעשה הביטול יכול
3 להיות תלוי בגורמים רבים, חלקם בשליטת היחיד שמבקש את ההקלה וחלקם שלא בשליטתו, יהיה
4 זה בלתי הוגן ובלתי שוויוני לקבוע כי רק ביטול שמתרחש בתוך תקופת השנתיים מביא לשלילת
5 ההטבה.
- 6
- 7 35. ניתן אמנם להקשות ולהביא דוגמא של ביטול מכר אחרי שנים רבות ולשאול הייתכן כי במקרה כזה
8 המשיב ישלול "רטרואקטיבית" את ההטבה במס רכישה שניתנה שנים קודם לכן? נראה כי התשובה
9 לכך נעוצה בעובדה כי ככל שחולפות השנים ממועד המכירה, כך קשה יותר להראות כי מדובר בביטול
10 מכר ולא במכר חוזר. וכאמור, אם ייקבע כי נעשה מכר חוזר, הרי תנאי סעיף 9 (ג1א)(2) ממשיכים
11 להתקיים, אם כי המכר החוזר עצמו מלווה בהשלכות מס נוספות, כמוסבר.
- 12
- 13 36. נוסף כאן שתי הערות:
- 14
- 15 (א) לפחות בחלק מן המקרים מסוג זה העילה לביטול המכר תהיה תולדה של מעשיו או מחדליו
16 של המוכר (אשר ביקש את ההטבה במס רכישה לגבי דירה אחרת) והוא אמור לשאת
17 בתוצאות התנהגותו לרבות פגיעה אפשרית בזכויות להטבה במס רכישה.
- 18 (ב) המוכר יכול להבטיח (או לנסות להבטיח) כי לא ייפגע מהשפעת ביטול אפשרי שאינו נובע
19 ממעשיו או מחדליו וזאת על ידי הכנסת תנאי לחוזה המכר על פיו אם יבוטל החוזה והביטול
20 נובע ממעשיו או מחדליו של הרוכש, אזי הרוכש יישא בהפרש במס הרכישה שהמוכר
21 יידרש לשלם (לגבי הדירה האחרת) כתוצאה מהביטול.
- 22
- 23 37. במקרה הנוכחי הבעיה שנוצרה בקשר להסרת הערת האזהרה הייתה צפויה מראש. יוזכר כי רישום
24 הערת האזהרה היה אחד ממרכיביו הבסיסיים של הסכם הגירושין. בהסכם המכר מול הרוכש נכתב
25 באופן מפורש ובניסוח יוצא דופן כי "הקונה חושש מהערת האזהרה". כתוצאה מחשש זה שולמו בעת
26 חתימת הסכם המכר רק כ-42% מהתמורה הכוללת ותשלום כל יתרת התמורה הותנה בהסרת הערת
27 האזהרה. עוד נקבע כי אם הערת האזהרה לא תוסר עד ליום 1.3.2011 הרוכש יהיה רשאי לבטל את
28 הסכם המכר ולקבל לידי את הסכום ששולם.
- 29
- 30 מכל אלה עולה כי אי הסרת הערת האזהרה לא היה תרחיש רחוק ובלתי מסתבר. מכיוון שכך, העוררת
31 הייתה אמורה להבין כי ביצוע מכר בנסיבות כאלו עלול לסכן את זכויותה לפטור במס רכישה בקשר
32 לדירה בבת ים.
- 33
- 34 38. אין סיבה לפקפק בדברי העוררת כי מאז ביטול המכר (במרץ 2013) היא ניסתה למכור את הדירה
35 בחולון וכאמור, הוצגו ראיות לגבי ניסיון אחד שלא צלח. אולם אין בעובדה זו כדי להעלות או להוריד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 14-04-37007 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

1 אמנם יש בכך להראות את תום לבה של העוררת (שלא היה מוטל בספק), אך רק מכירה נוספת עד
2 ליום 22.8.2012 (דהיינו, תוך שנתיים ממועד הרכישה בבת ים) יכלה להכשיר את ההטבה במס רכישה.

3
4 39. לאור כל האמור לעיל, יש לדחות את הערר ולקבוע כי משבוטלה מכירת הדירה בחולון נשמט הבסיס
5 להטבה ברכישת הדירה בבת ים.

6
7 40. במהלך הדיון הוועדה מצאה לנכון להציע פתרונות מקלים, לפני משורת הדין, לנוכח נסיבות הרקע
8 הקשות. בין השאר הוצע כי יינתן לעוררת פרק זמן קצוב נוסף למכירת הדירה בחולון ואם הדירה לא
9 תימכר בפרק זמן זה ההטבה תישלל באופן סופי. כאמור, הדבר לא הסתייע, אולם טוב ייעשה המשיב
10 אם ישקול את הדבר בשנית למרות זכייתו העקרונית בערר זה.

11
12 41. לאור הנסיבות המיוחדות ובהתחשב באתגרים בהם עומדת העוררת, אין צו להוצאות.

רו"ח צבי פרידמן, חבר:

13
14
15 אני מצטרף לחוות דעתו של כבוד יו"ר הוועדה, השופט הרי קירש.

16
17
18 אני בדעה שהמקרה דנן הינו מקרה חריג וקשה שבו מידת הדין צריכה להתכופף מפני מידת החסד בדרך
19 של הליכה לפני משורת הדין.

20
21 במסכת בבא מציעא (בבלי, דף ל' ע"א) נאמר:

22
23 **"אמר רבי יוחנן: לא חרבה ירושלים אלא... שהעמידו דיניהם על דין תורה, ולא עבדו**
24 **לפנים משורת הדין".**

25
26 בע"א 350/77 כיתן נ' וייס (פורסם ביום 20.5.79) אומר בין היתר כב' השי' מ' אלון:

27
28 **"אין חלקי עם החוששים מטשטושה של מידת הדין, באם נביע את דעתנו, ונחדיר**
29 **לתודעתם של המתדיינים, שבנסיבות מסוימות מן הראוי לילך לפני משורת הדין".**

30
31 אני חוזר על פנייתו של כב' יו"ר הוועדה למשיב לשקול את הדבר בשנית למרות זכייתו העקרונית בערר זה.

רו"ח יהושע בליצקי, חבר:

32
33
34 אני מסכים עם חוות דעתו של כב' יו"ר הוועדה, השופט קירש ועם הערותיו של רו"ח פרידמן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 מאי 2015

ו"ע 37007-04-14 אבו זמיל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (מחוז ת"א)

סוף דבר

אשר על כן נדחה הערר. אין צו להוצאות.

ניתן היום, ב' סיוון תשע"ה, 20 מאי 2015, בהעדר הצדדים.

רו"ח יהושע בליצקי
חבר הועדה

רו"ח צבי פרידמן
חבר הועדה

כב' השופט הרי קירש
יו"ר הועדה

1
2
3
4
5
6
7

10