



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

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

בראשות כב' השופט ה' קירש – יו"ר הוועדה
רו"ח צבי פרידמן - חבר
רו"ח נדב הכהן - חבר

העוררים

1. דוד פרימו
 2. מרים ששון
 3. אליהו לוי
 4. שירה ברעוז
 5. אנגלר רינה
 6. אברהם יעקובזון
- ע"י ב"כ עו"ד רפאל לויט

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

1
2
3
4

פסק דין

צבי פרידמן, רו"ח:

א. פתח דבר

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21

1. עניינו של ערר זה הינו בשאלה האם ביטול עסקת קומביניציה, עפ"י פסק בורר, דינו להיחשב גם כביטול עסקה לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1968 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין" ו/או "החוק").

ב. העובדות הרלוונטיות לעניינו

2. העוררים 1-5 הינם בעלי מקרקעין (להלן: "בעלי המקרקעין" ו/או "המוכרים") המצויים ברחוב משה סנה 55 בתל-אביב הידועים כחלקה 11 בגוש 6615 (להלן: "המקרקעין").

3. ביום 29/11/2007 חתמו בעלי המקרקעין על הסכם קומביניציה עם עורר מס' 6 (להלן: "יעקובזון" ו/או "היזם") על פיו יבנה היזם יעקובזון על המקרקעין בית דירות ובו 4 דירות. במסגרת הסכם זה התחייבו בעלי המקרקעין למכור לזם 50% מזכויותיהם במקרקעין ובתמורה התחייב הזם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 לבנות עבור בעלי המקרקעין המוכרים, באמצעות קבלן, על יתרת המקרקעין שבבעלותם, שתיים
2 מתוך ארבע הדירות שניתן לבנות על המקרקעין.
- 3
4 4. ביום 16/1/2008 הגישו בעלי המקרקעין הצהרות מוכרים למנהל מס שבח בנוגע להסכם
5 הקומבינציה.
- 6
7 5. ביום 31/12/2008 נרשמה הערת אזהרה לטובת היזם יעקובזון על זכויות בעלי המקרקעין בנכס.
8
9 6. היזם שכר אנשי מקצוע, שילם אגרות וכיו"ב, השלים את הליכי התכנון והרישוי, התחיל לבנות
10 על המקרקעין והשלים את שלד הבניין (באמצעות קבלן).
- 11
12 7. בעקבות הצהרות המוכרים הוציא המשיב שומות מס שבח למוכרים, ולאחר מו"מ הוציא שומות
13 מס שבח חדשות בהסכם, לפיהן היה על המוכרים לשלם מס שבח בסכום כולל של 481,090 ש"ח.
14
15 8. בשנת 2011 מכר היזם לצד ג', מר בארי קפלן (להלן - "קפלן" ו/או "קונה הדירה"), אחת משתי
16 הדירות שיועדו עבורו. ביום 11/10/2011 נרשמה על המקרקעין הערת אזהרה לטובתו של קפלן .
- 17
18 9. בין המוכרים והיזם נתגלעו מחלוקות שונות, ובין היתר לא שילם היזם את מס השבח שלקח על
19 עצמו לשלם עבור בעלי המקרקעין. בשנת 2012 פנו הצדדים לבוררות, היזם הגיש כתב תביעה,
20 והמוכרים, מצידם, הגישו כתב הגנה וכתב תביעה שכנגד. ביום 17/4/2013 ניתן פסק בורר חלקי
21 על ידי כב' הבורר אוקון, לפיו הסכם הקומבינציה מבוטל. נקבע בפסק הבורר כי "**הנתבעים**
22 **[המוכרים] ישלימו את הבנייה לפי הבנתם ולפי שיקול דעתם, וימכרו את הדירות לפי הבנתם**
23 **ולפי שיקול דעתם, בין לאחר השלמת הבנייה ובין במצבן כפי שהוא...**". עוד נקבע כי חלוקת
24 התמורה תעשה על בסיס חלוקה שווה בין הצדדים ותחושב על ידי "**הפחתה או השלמה של**
25 **עלויות הבנייה מתוך תמורת המכירה**" של אחת מהדירות שהיו אמורות להיות של היזם "**בין**
26 **שדירה כזו תימכר ובין שלא**". ביום 29/4/13 נתן יעקובזון ייפוי כח בלתי חוזר לב"כ בעלי
27 המקרקעין למחיקת הערת האזהרה הרשומה לטובתו על המקרקעין.
- 28
29 10. ביום 6/5/2013 הגישו המוכרים והיזם למשיב תצהיר על ביטול העסקה, וביקשו שהמשיב יכיר
30 בעסקת הקומבינציה כמבוטלת.
- 31
32 11. משבוטל הסכם הקומבינציה ומשלא עמד קונה הדירה (קפלן) בתנאים המוסכמים עמו, הגישו
33 בעלי המקרקעין תביעה לבורר לקביעת תנאים למחיקת הערת האזהרה הרשומה על המקרקעין
34 לטובת קונה הדירה (מר בארי קפלן), אשר כאמור רכש (בשנת 2011) את אחת משתי הדירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 שיועדו ליום. ביום 28/4/2014 פסק הבורר כב' השופט בדימוס, יהודה זפט, כי בכפוף לקבלה לידי
2 של סך של 1,188,500 ש"ח, יהיה ב"כ העוררים, עו"ד יהודה מישר, מוסמך לחתום בשם קונה
3 הדירה ומטעמו על בקשה למחיקת הערת האזהרה שנרשמה לטובתו ביום 11/10/2011.
4
5 12. לטענת המשיב טרם קיבל דיווח על ביטול העסקה של קונה הדירה מר בארי קפלן.
6
7 13. ביום 17/6/2014 נתן המשיב החלטתו בבקשת העוררים וקבע כי לצורך מס אין לראות את העסקה
8 כבטלה, כאילו לא היתה, אלא יש לראות בה כמכר חוזר. על החלטה זו הוגש הערר דן.
9
10 14. לאחר הגשת הערר, ביום 6/5/2015, התקשרו המוכרים (בעלי המקרקעין) בהסכם עם חברת קאן
11 פרויקטים תוצרת הארץ בע"מ (להלן - "חברת קאן") לפיו תשלים חברת קאן את בניית הבית בן
12 4 הדירות שהשלד שלו עומד על המקרקעין, תשלם למוכרים, בעלי המקרקעין, סכום נוסף של
13 2,400,000 ש"ח ותקבל בתמורה את שתי הדירות העליונות שבבניין נשוא הערר.
14
15 15. ביום 27/1/2016 הופיעו בפני הוועדה העד מטעם העוררים, עו"ד יהודה מישר, ששימש כיועץ
16 משפטי ובא כוחם של העוררים, שנחקר על תצהיר שהגיש, ומר מנחם אודסר, מנהל מדור שומה
17 מיסוי מקרקעין תל-אביב, שנתן עדות מטעם המשיב.
18
19 **ג. טענות העוררים (בתמצית):**
20
21 16. ביום 9.4.2013 נתן כב' הבורר, מר בועז אוקון, שופט (בדימוס) פסק בורר חלקי לפיו נפסק, בין
22 היתר, כי "הסכם הקומביניציה בוטל", וביום 2.4.2013 נתן יעקובזון לעוה"ד של העוררים יפוי כח
23 בלתי חוזר למחיקת הערת האזהרה הרשומה לטובתו על המקרקעין. מאוחר יותר בתאריך
24 28.4.2014 פסק כב' הבורר מר יהודה זפט, שופט (בדימוס) כי גם העסקה עם מר קפלן (קונה
25 הדירה מיעקובזון) תבוטל תמורת סכום של 1,188,500 ש"ח.
26
27 17. העוררים טוענים כי הם עומדים בכל הוראות החוק והוראות הביצוע שפרסם המשיב בדבר ביטול
28 הסכם המכר כאמור בסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.
29
30 18. היזם לא תפס חזקה במקרקעין למעט קבלת רשות לשהות בנכס כבר רשות.
31
32 19. אין בסיס עובדתי לטענת המשיב, לפיה העסקה בוטלה בין הצדדים מכיוון שככל הנראה הגיעו
33 למסקנה בדבר אי הכדאיות הכלכלית של העסקה (סעיף 17 לנימוקי ההחלטה בהשגה). ההיפך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו"ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 הוא הנכון, העסקה החדשה שעשו בעלי המקרקעין עם חברת קאן פחות טובה עבורם מהעסקה
2 שבוטלה עם יעקובזון.
3
4 20. חובת ההשבה מקורה בהוראות סעיף 9 לחוק החוזים וטועה המשיב בטענתו לפיה העובדה
5 שבעקבות הביטול משיבים המוכרים לזם את השקעותיו במקרקעין מהווה ראיה או סיוע
6 למסקנה שבמכר חוזר עסקי. אין בחישוב כביבור אוקון חיזוק לכך שהזם זכאי לרווח
7 ממכירת הדירה הצולבת ואין בכך שום ראיה לכאורה למכר חוזר. כל מה שפסק הבורר - שומת
8 שווי הנכס שקיבלו המוכרים מהזם במהלך קיום ההסכם.
9
10 21. בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין ע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' עידית
11 זמר (פורסם ביום 4.1.1988) (להלן: "עידית זמר") אין בכדי להוות תמיכה למסקנת המשיב, משום
12 ששם הגיע בית המשפט למסקנה שבמכר חוזר (מתנה חוזרת) עסקי, על המוכר היה לעשות זאת
13 בדרך של מתנה חוזרת.
14
15 22. גם ו"ע 111-09 עזבון המנוח יאסין סולימאן עומרי ז"ל נ' מנהל מס שבח מקרקעין נצרת (פורסם
16 ביום 13.1.2011) אינו רלוונטי לענייננו, היות ובמקרה דנן ביקש הזם לקיים את ההסכם ובעלי
17 המקרקעין הם שביקשו לבטל כתוצאה מהפרות שביצע הזם באי-תשלום מס השבח. מאידך -
18 בפס"ד בעניינו של ארז עדני (ע"א 505/85 ארז עדני נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פורסם ביום
19 21.7.1988) הגדיר בית המשפט העליון את המבחנים הראויים לקביעה, האם מדובר בביטול
20 אמיתי או בעסקה מוסווית של מכר חוזר.
21
22 23. יש לפרש את המונח "ביטול" שבסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין לפי הדין הכללי (ע"א 738/89
23 מנחם ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פורסם ביום 3.12.1992).
24
25 24. המדובר בביטול אמיתי של הסכם הקומבינציה עם הזם יעקובזון בשל הפרה יסודית של ההסכם
26 על ידי הזם, ולכן אין כל הצדקה שלא לראות בביטול המכר כביטול לפי סעיף 102 לחוק מיסוי
27 מקרקעין.
28
29 25. השאלה האם הכתה העסקה שורשים בקרקע המציאות יכולה להיות רלוונטית לבחינת קיומה
30 של זכות ביטול, אך אם נשתכנע שחרף השלב המתקדם אליו הגיעה העסקה אכן מדובר בביטול
31 אמיתי וכן, לא יכול השלב בו עומד קיום ההסכם שבין הצדדים לעמוד לרועץ בעת בחינת
32 השלכותיה הפיסקאליות של הודעת הביטול.
33
34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ד. טענות המשיב (בתמצית):

- 1
2
3 26. ביטולה של עסקה לפי הדין הכללי, אין פירושה בהכרח ביטול עסקה גם לעניין סעיף 102 לחוק
4 מיסוי מקרקעין. בהקשר זה סוטים דיני המס מהוראות הדין הכללי ועסקה שבוטלה לפי הדין
5 הכללי, לא בהכרח תוכר כבטלה לצורך מס לפי דיני המס. ביטול עסקה יוכר בהתאם להלכה
6 שנקבעה בבית המשפט העליון בעניין **עידית זמר** ובהתאם להוראת ביצוע מ"ש 26/92 – **"ביטולי**
7 **מכירות לענין חוק מס שבח מקרקעין"** (להלן: **"הוראת הביצוע"**).
- 8
9 27. בחינת העובדות והמסמכים בענייננו מראה כי עסקת הקומבינציה שנחתמה בשנת 2007 קרמה
10 עור וגידים ונקלטה במציאות העובדתית ועל כן ביטולה בשנת 2013 כ-6 שנים לאחר חתימתה
11 (זמן ניכר לאחר חתימתה) מלמדת שאין המדובר בביטול עסקה לצורך מיסוי מקרקעין.
- 12
13 28. במהלך פרק זמן זה הוציא היזם היתרי בנייה, שילם אגרות בנייה, החל לבנות (באמצעות קבלן
14 מטעמו) ואף הביא את הפרויקט למצב של גמר שלד, נרשמה על המקרקעין הערת אזהרה לטובת
15 הקבלן ואף מכר את אחת הדירות שהיה זכאי לקבל על פי ההסכם, לצד ג' לעו"ד קפלן. לא דווח
16 למשיב על ביטול מכירה זו לקפלן.
- 17
18 29. הצדדים הגיעו לפשרה ביניהם לפי המנגנון שהתווה כב' הבורר אוקון, לפיו היזם אינו מקבל השבה
19 של עלויות הבנייה אלא סכום נגזר משווי מכירת הדירות על ידי המוכרים (בעלי הקרקע)
20 לכששלימו את בניית הפרויקט. רוצה לומר, היזם נהנה מהשבח ממכירת הדירות. דהיינו,
21 המוכרים (בעלי הקרקע) והיזם עודם קשורים זה בזה עד להשלמת הבנייה על ידי המוכרים, שרק
22 אז ייערכו ההתחשבות והאיזון הכספי ביניהם. היזם נושא בסיכוי ובסיכון ביחס לפרויקט ומי
23 שנושא בסיכוי ובסיכון - חזקה שיש לו עדיין זכויות באותם מקרקעין.
- 24
25 30. עסקת הקומבינציה הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו
26 לא היה, ולא ניתן עוד להחזיר את הגלגל אחורנית.
- 27
28 31. המשיב אינו טוען כי מדובר בעסקה מלאכותית, אלא שלצורך דיני המס אין המדובר בביטול
29 עסקה.
- 30
31 32. לא עלה בידי המוכרים (בעלי המקרקעין) להוכיח כי עסקת הקומבינציה שעליה חתמו, אכן
32 בוטלה, היות והעובדות מעידות על כך שהעסקה השתרשה במציאות במובן זה שלא ניתן עוד
33 להשיב את המצב לאחור.
- 34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

ה. דיון ומסקנות

ביטול עסקה בהתאם להוראות חוק מיסוי מקרקעין ופסיקת בתי המשפט

33. ביטול עסקה של מכירת מקרקעין הינה תופעה לא בלתי שכיחה, ונסיבותיה מגוונות וכוללות, בין השאר, הפרת הסכם מכירה על ידי אחד הצדדים, ביטול הנובע מאי-התקיימות תנאי מתלה (כגון אי קבלת היתר בנייה), ביטול בהסכמת הצדדים ועוד.

34. סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין דן בביטול מכירה, וזה לשונו:

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

לפי הוראות סעיף 103א' לחוק מתווספים להחזר הפרשי הצמדה וריבית.

35. שאלת תחולתו של המונח ”ביטול מכירת מקרקעין”, והנסיבות בהן יהא על מנהל מיסוי מקרקעין להשיב את המס ששולם, שימשה כר פורה לפסיקת בתי המשפט ולהתייחסותם של שלטונות המס לאור השאלה האם אכן מדובר בביטול אמיתי של העסקה, או שמא מדובר ב”מכר חוזר” אשר הצדדים הציגו כביטול עסקה.

36. אחת ההלכות החשובות לעניין ביטול עסקה שלפי סעיף 102 לחוק, הותוותה בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין עידית זמר:

”השאלה היא אם העסקה החדשה שנעשתה ב-1982 מהווה ביטול של המתנה שליאורה נתנה למשיבה או אם היא מהווה מתנה חדשה, שהמשיבה נתנה לליאורה. להלכה ניתן היה להביא את המצב לקדמותו בכל אחת משתי דרכים אלה. ההחלטה מהי הדרך שבה נעשה הדבר למעשה, מה היא העסקה האמיתית שנעשתה, תלויה בעובדות ובנסיבות של המקרה. אם מתנת הזכויות לדירה על אף שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח, או כדברי באת כח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז יכולה העסקה החדשה להתיישב עם ביטולה של המתנה. לא כן אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה והדרך האחת הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא על ידי עסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה. בנסיבות המקרה לא ניתן לומר שהמתנה לא נקלטה במציאות העובדתית. המשיבה קנתה חזקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 בדירה, הדירה אף נרשמה על שמה אצל שלטונות מס רכוש. היא גם הושכרה לאחר
2 שהמשיבה פינתה אותה.

3
4 אמנם בכל אלה טיפל האב, הוא גם שמימן את רכישת הדירות עבור בנותיו, אך הוא לא
5 פעל כזר מתערב. הוא פעל מכוחה של המשיבה שהייתה, עם השלמת המתנה, לבעלת
6 הזכות לקבל את הבעלות בדירה במקום ליאורה.

7
8 לכל אלה מצטרפת התקופה הארוכה של כשש שנים מאז עסקת המתנה ועד להודעת
9 הביטול. אין אמנם מניעה בדין לביטול המתנה בהסכמה בכל עת. אך לעבור הזמן הארוך
10 יש משקל המצטבר למשקלן של יתר העובדות שהזכרתי. כשמדובר בביטול ביחסים
11 בתוך המשפחה, ללא עילה שבדין או בהסכם, יש לדקדק עם הטוענים לו וניתן להסתפק
12 בכל אלה כדי להגיע למסקנה כי מהותה האמיתית של העסקה השניה אינה ביטול אלא
13 החזרת המתנה לליאורה בדרך עסקת מתנה חדשה". (ההדגשות אינן במקור – צ"פ).

14
15 37. בהמשך לפסק הדין בעניין עידית זמר, גובשו בפסיקה ארוכה ומפורטת מספר מבחני עזר לקביעה
16 האם בביטול או במכר חוזר עסקין כדלקמן:

17
18 א) התקופה שחלפה בין כריתת ההסכם המקורי לבין כריתת חוזה הביטול;

19
20 ב) השלמת העסקה הראשונה, באופן שהעסקה "הכתה שורשים במציאות". לדוגמא
21 - רישום על שם הרוכש, תפיסת חזקה על ידי הרוכש, השימוש שעשה הרוכש בנכס
22 וההשקעות שהשקיע בו;

23
24 ג) שווי ההחזר בחוזה הביטול - השבת הסכום המקורי בתוספת ריבית והפרשי
25 הצמדה (נטייה לסווג כ"ביטולי"), או השבת הסכום המגלם שווי שוק ביום הביטול
26 (נטייה לסווג כ"מכר חוזרי");

27
28 ד) היות הביטול "מלאכותי", עת מטרתו היחידה של תחולתו הרטרואקטיבית הינה
29 הימנעות מתשלום מס.

30
31 38. יחד עם זאת, הפסיקה גם נטתה בחלק מהמקרים שלא לייחס חשיבות מרובה לחלק מהמבחנים,
32 כדוגמת המקרים הבאים:

33
34 בו"ע 1170/00 שניסי עזרא ואח' נ' מס שבח ת"א 3 (פורסם ביום 11.11.2004), השתכנעה הוועדה
35 כי למרות התקופה הארוכה יחסית בין מועד חוזה המכירה למועד הביטול (סה"כ 5 שנים), אכן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 מדובר היה בביטול אמיתי של עסקת המכירה ולא במכר חוזר, לאור הנסיבות הכוללות של
2 המקרה.

3
4 בפש"ר 2629/86 מנהל מיסוי מקרקעין נ' מפרק חברת אברהם גינדי בע"מ (פורסם ביום
5 7.10.2002), הכיר בית המשפט בביטול מכירה של עסקת קומבינציה שלא יצאה אל הפועל, על אף
6 התקופה הארוכה עד לביטול (כ-12 שנים) ועל אף שנרשמו הערות אזהרה לטובת רוכשי הדירות
7 (שבטלו), ועוד. בית המשפט השתכנע כי העסקה בוטלה כדין ולא הוחלפה בעסקה אחרת, וכי
8 הביטול הינו "אמיתי" ועומד במבחנו של סעיף 102 לחוק.

9
10

עמדת רשויות המס

11
12 39. גם שלטונות המס התייחסו למבחנים שעל המנהל לשקול בבואו לדון בבקשה לביטול עסקה,
13 בהוראת הביצוע 26/92, כהאי לישנא:

14
15

אלו הם:

16
17

"המבחנים העיקריים שינחו את המנהל בשיקוליו הם:

18
19
20

א. האם נרשמו הזכויות במרשם של מוסד מוסמך, ובאיזה מוסד (בטאבו, בחברה
המשכנת /או מנהל מקרקעי ישראל) או אצל רשם מוסמך של התאגיד, לפי
העניין.

21
22

ב. מה משך הזמן שעבר בין כריתת הסכם המכירה לבין ביטולו.

23
24

ג. מהי התמורה ששולמה על חשבון רכישת הזכויות ובאילו מועדים.

25
26

ד. האם רוכש הזכויות תפס או היה רשאי לתפוס חזקה בנכס.

27
28

ה. האם רוכש הזכויות ערך שינויים בנכס.

29
30

ו. גובה הפיצוי ששולם במסגרת ביטול המכירה, ועל ידי מי.

31
32

ז. קיומם של יחסים מיוחדים בין המוכר לרוכש.

33
34

ח. היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול להפרש בין שווי זכויות בעת
המכירה, לעומת השווי בעת ביטולה.

35
36

ט. היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול לבין המס הנחסך על ידי הצדדים
עקב הביטול.

37
38

י. תכנוני מכירה עתידיים שהצדדים מתכוונים לבצע."

39
40

ומוסיפה ואומרת הוראת הביצוע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו"ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 "לכאורה, יש להכיר בכל בקשת ביטול של מכירה, פרט למקרים בהם יש חשד לביטול
2 מלאכותי, הבא בעקיפין למנוע תשלום מס בגין מכירה נוספת או מסיבות אחרות...
3
4 בהיבט כולל ומתוך ניסיון העבר, יש להניח כי מרבית הביטולים הינם אמיתיים ונעשים
5 בתום לב, ורק בשוליים קיימים מקרים בהם הביטול הוא מלאכותי שכוונתו להימנע
6 מתשלום מס".

7
8 40. לסיכום פרק זה:

9
10 השאלה המרכזית היא אם בביטול עסקה, לפיו חזרו הצדדים למצבם הקודם טרם ביצוע העסקה,
11 אוינו והיו כלא היו תוצאות המס של העסקה המקורית, או שמא לפנינו עסקה ועסקה חוזרת (מכר
12 חוזר), ובמילים אחרות: האם אכן מדובר בביטול עסקה "אמיתי" ולא ב"מכר חוזר" אשר
13 הצדדים הציגו כביטול עסקה.

14 הפסיקה "גיבשה" רשימה של מבחני עזר, האמורה לסייע לבחון את טיבו של הביטול.
15 בין המבחנים האמורים לא נקבע מדרג כלשהו, ושקלול המבחנים אמור להיעשות בהתאם
16 ל"מבחן הגג" שהוא מבחן "נסיבותיה המיוחדות של העסקה נשוא הביטול".

17 1. מן הכלל אל הפרט:

18
19
20
21 41. בשנת 2007 התקשרו בעלי המקרקעין בחוזה קומביניציה עם היזם מר אברהם יעקובזון, לפיו
22 התחייבו בעלי המקרקעין למכור ליזם מחצית מזכויותיהם בחלקה בתמורה להתחייבות יעקובזון
23 להכין תכניות בנייה לניצול זכויות הבנייה בחלקה, לקבל היתר בנייה ולבנות על המגרש, על
24 חשבון, בית דירות ובו 4 יחידות, ולהעמיד לרשות בעלי המקרקעין מחצית מהשטח הבנוי, כלומר
25 2 דירות שמיקומן נקבע בחוזה הקומביניציה. היזם יעקובזון נטל על עצמו את כל העלויות
26 הכרוכות בביצוע הפרויקט, לרבות תשלום היטל השבחה, אגרות בנייה ומס שבח החל על בעלי
27 המקרקעין, ולמסור לבעלי המקרקעין את החזקה בשתי הדירות אותן יבנה עבורם.

28 להבטחת זכויותיו של היזם נרשמה לטובתו הערת אזהרה. סעיף 19 לחוזה הקומביניציה המסדיר
29 את זכותו למכור את שתי הדירות המיועדות לו ואת זכותו לרשום הערת אזהרה על החלקה
30 לטובת הרוכשים בתנאים המפורטים בסעיף. כמו כן קובע סעיף 19 לחוזה הקומביניציה את זכות
31 בעלי המקרקעין למחוק את הערת האזהרה במקרה שאלו יבטלו את חוזה הקומביניציה בעקבות
32 הפרתו על ידי היזם.
33
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 בשנת 2011 מכר היזם לצד ג' (מר בארי קפלן) אחת משתי הדירות שיועדו עבורו בהסכם
2 הקומביניציה, והערת אזהרה נרשמה לטובת הקונה.
3
4 היזם החל בבניית המבנה והשלים את שלד הבניין.
5
6 מאוחר יותר התגלעו מחלוקות שונות בין בעלי המקרקעין (המוכרים) ליזם. בין היתר, היזם לא
7 שילם את מס השבח שלקח על עצמו לשלם עבור המגורים. בשנת 2012 פנו הצדדים לבוררות,
8 היזם הגיש כתב תביעה והמוכרים מצידם הגישו כתב הגנה וכתב תביעה שכנגד.
9
10 במסגרת הליך בוררות בפני כב' הבורר אוקון, ניתן ביום 17/4/2013 פסק בורר חלקי, לפיו הסכם
11 הקומביניציה יבוטל וכי שווי הנכס שקיבלו בעלי המקרקעין מהקבלן, שאותו הם צריכים להשיב
12 לו כתוצאה מביטול ההסכם, ועל פי הוראות חוק החוזים (תרופות), יחושב על ידי הפחתה או
13 השלמה של עלויות הבנייה מתוך תמורת המכירה של הדירה הצולבת, ככל שמכירה זו מבטאת
14 את עיקרון החלוקה השווה, בין שדירה כזו תימכר ובין אם לאו.
15
16 ביום 29/4/13 נתן היזם יעקובזון ייפוי כח בלתי חוזר לבי"כ בעלי המקרקעין למחיקת הערת
17 האזהרה הרשומה לטובתו על המקרקעין.
18
19 משבוטל הסכם הקומביניציה, ומשלא עמד קונה הדירה בתנאים המוסכמים עמו, הגישו בעלי
20 המקרקעין תביעה לבורר לקבוע תנאים למחיקת הערת האזהרה הרשומה על המקרקעין לטובת
21 קונה הדירה (מר בארי קפלן), אשר רכש בשנת 2011 את אחת משתי הדירות שיועדו ליזם. ביום
22 28/4/2014 פסק כב' השופט בדימוס, מר יהודה זפט, כי בכפוף לקבלה לידיזו של הסך של 1,188,500
23 ש"ח, יהיה ב"כ העוררים, עו"ד יהודה מישר, מוסמך לחתום, בשם קונה הדירה או מטעמו, על
24 בקשה למחיקת הערת האזהרה שנרשמה לטובתו ביום 11/10/2011.
25
26 ביום 6/5/2015, (לאחר הגשת הערר), התקשרו המוכרים בהסכם עם חברת קאן פרויקטים תוצרת
27 הארץ בע"מ (להלן: "חברת קאן"), לפיו תשלים חברת קאן את בניית הבית בן 4 הדירות, שהשלד
28 שלו עומד על המקרקעין, תשלם לעוררים בעלי המקרקעין סכום נוסף של 2,400,000 ש"ח ותקבל
29 בתמורה את שתי הדירות העליונות שבבניין נשוא הערר.
30
31 עד כאן תיאור העובדות הרלוונטיות בקליפת האגוז.
32
33 42. לטענת המשיב, עסקת הקומביניציה שנחתמה בשנת 2007 קרמה עור וגידים ונקלטה בקרקע
34 המציאות, וביטולה לאחר תקופה של כ-6 שנים לאחר חתימתה, מלמדת שאין המדובר בביטול
35 עסקה לעניין סעיף 102 לחוק. עוד טוען המשיב כי על פי פסק הבוררות של כב' הבורר אוקון, היזם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 אינו מקבל השבה של עלויות הבנייה שהשקיע במקרקעין, אלא סכום הנגזר משווי מכירת הדירות
2 על ידי המוכרים (בעלי המקרקעין) לכשישלימו את בניית הפרויקט, דבר המצביע על כך שהזיס
3 נושא בסיכון ובסיכוי ביחס לפרויקט, וככזה- חזקה עליו שיש לו עדיין זכויות באותם מקרקעין.
4
5 43. מאידך טוענים העוררים כי כל מה שפסק הבורר הוא שומת שווי הנכס שקיבלו המוכרים מהזיס
6 במהלך קיום ההסכם, וכי לא עולה מכאן ראייה או סיוע לכך שהמדובר במכר חוזר. עוד טוענים
7 העוררים כי המדובר בביטול אמיתי של הסכם הקומבינציה חרף השלב המתקדם אליו הגיעה
8 העסקה.
9
10 44. לכאורה נראה כי הצדק עם העוררים, לאור קביעתו המפורשת של כב' הבורר אוקון (נספח 11
11 לתצהירו של עו"ד יהודה מישר), לפיו: "...ההסכם שנחתם בין הצדדים ביום 29/11/2007 ביחס
12 למקרקעין המצויים ברחוב משה סנה 55 בתל-אביב, הידועים כחלקה 11 בגוש 6615 - מבוטל,
13 וכן מבוטלים כל הסדרי הביניים אליהם הגיעו הצדדים... . בעקבות ביטול זה הערת האזהרה
14 הרשומה לטובת התובע - תימחק ויוגשו הדיווחים המתאימים לשלטונות מס שבח...". וראה
15 גם קביעתו של כב' הבורר יהודה זפט (שופט בדימוס), הקובע בית היתר, כי "עתה, משחזרה
16 הקומבינציה בוטל, פקעה זכותו של הזיס לקבל את מחצית המגרש שהובטחה לו בחוזה
17 הקומבינציה, ונשמט המכר שבין הזיס לבין קפלן..." (ההדגשות אינן במקור, צ.פ.).
18
19 45. כמו כן גם ההסכם עם חברת קאן, שנחתם ביום 6/5/15 (לאחר הגשת הערר) (נספח 23 לתצהירו
20 של עו"ד יהודה מישר) לפיו, בין היתר, מצהירים המוכרים (בעלי המקרקעין) כי "הינם הבעלים
21 הרשומים ו/או הזכאים להירשם כבעלים היחידים במקרקעין, וכי הינם המחזיקים הבלעדיים
22 של המקרקעין המצויים ברחוב משה סנה 55 בתל-אביב" (ההדגשות אינן במקור), מצביע
23 לכאורה על כך כי כתוצאה מביטול עסקת הקומבינציה ובעקבותיה גם ביטול העסקה עם קפלן,
24 חזרו בעלי המקרקעין לנקודת ההתחלה, ערב חתימת הסכם הקומבינציה, אשר גם אז היו הם
25 הבעלים היחידים של המקרקעין.
26
27 46. אמרנו לכאורה, שכן קביעתו של כב' הבורר אוקון, לפיה "הנתבעים ישלימו את הבנייה לפי
28 הבנתם ולפי שיקול דעתם, וימכרו את הדירות לפי הבנתם ולפי שיקול דעתם, בין לאחר השלמת
29 הבנייה ובין במצב כפי שהוא, או בכל מצב אחר. חלוקת התמורה תיעשה על פי המנגנון של 50%
30 לתובע ו-50% לנתבעים ('עקרון החלוקה השווה'), כאשר הדרך הבסיסית להתחשבות בין
31 הצדדים היא הפחתה או השלמה של עלויות הבנייה של הבניין מתוך תמורת המכירה של הדירה
32 ה'צולבת', ככל שמכירה זו מבטאת את עיקרון החלוקה השווה, בין שדירה כזו תימכר ובין
33 שלא..." דורשת הסבר לשאלה מדוע קבע הבורר מנגנון זה של השבה בעקבות ביטול העסקה.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו"ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 47. השאלה המתעוררת היא: מדוע קבע הבורר מנגנון זה של השבת הכספים לזים יעקובזון בגין
 2 ביטול עסקת הקומבינציה ולא קבע מנגנון חישוב של החזר עלויות הבנייה שהשקיע בפועל בבניית
 3 המבנה, שזהו מנגנון הגיוני יותר לביטול עסקה כאשר המדובר בביטול עסקה "אמיתית".
 4
 5 48. תמיהה זו העלתה גם ב"כ המשיב בחקירתה את העד מטעם העוררים, עו"ד יהודה מישר (ראה
 6 פרוטוקול דין מה-27/1/2016, עמ' 4 - 5):

7
 8 **ש:** תסכים שניתן היה לקבוע מנגנון לחישוב סכום שהקבלן היה מקבל כפיצוי. למשל סכום
 9 קבוע של פיצויי, לחילופין עלות בנייה למטר, כפול מספר המטרים שבנה.

10 **ת:** לא הייתי בבוררות הזו כצד בכלל. נדמה, אם אני זוכר נכון, זו הייתה החלטת הבורר, לא
 11 הסכם פשרה בין הצדדים. מעבר לכך בחוזה נקבע מנגנון מראש מה יקרה אם וכאשר
 12 הקבלן או ינטוש את השטח או החוזה יבוטל. זה המנגנון שנקבע בעת חתימת החוזה,
 13 לכן כך נהגו. מי שקבע את המנגנון הוא הבורר למיטב ידיעתי...
 14 ...מנגנון בסעיף 22.4.2 הוא קובע... זה המצב בו אנו נמצאים כרגע, משאירים את הבניין
 15 לקבלן אחר...

16 **ש:** ...תסכים איתי שלפי המנגנון פסק הבורר עדיין יעקובזון נושא בסיכוי וסיכון ביחס
 17 לפרויקט כי התמורה הושפעה מתמורת הדירות.
 18 **ת:** זה נכון...".

19
 20 49. בסעיף 22 לחוזה הקומבינציה, תחת הכותרת "השלמת הבניה על ידי המוכרות", נאמר בין היתר:

21
 22 "מוסכם בין הצדדים כי באם היזם הפסיק את עבודות הבנייה, מכל סיבה שהיא,
 23 לתקופה העולה על 45 ימים, ... יהיו המוכרים רשאים לנקוט בפעולות כדלהלן... לסלק
 24 את ידו של יזם (ובכלל זה של הבאים מכוחו) מהחלקה ומהבניין... לבנות את הבניין
 25 במקום היזם ועל חשבונו... לבטל את זכותו של היזם לקבל את חלקו בממכר או בדירות
 26 היזם ולהעביר לעצמם או לאחרים חלקים אלו, לרבות את דירות היזם...
 27 השלימו המוכרים את הבניין במקום היזם, הם יערכו בתוך 90 יום מהשלמתו של הבניין
 28 דוח המפרט את כל ההוצאות שהוציאו לשם השלמת הבניין וימסרו עותק ממנו
 29 לקבלן... מכרו המוכרים את הדירות שהיו מיועדות על פי החוזה להיות דירותיו של
 30 היזם, ימסרו לו המוכרים דוח רווח והפסד הכולל מכירת הדירות הנ"ל...
 31 עלו ההכנסות על ההוצאות - יחזירו המוכרים את העודף לקבלן בניכוי פיצויים בגין
 32 הנזקים וההפסדים שנגרמו להם כתוצאה מהפרתו של החוזה על ידי היזם. נגרמו
 33 למוכרים הפסדים, ישא היזם בסכום ההפסד...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 המוכרים זכאים לנקוט בהליכים הנ"ל גם בהתקיים כל אחד מהאירועים שלהלן...היזם
- 2 הפר תנייה יסודית בחוזה זה ולא תיקן את ההפרה בתוך 45 יום...".
- 3
- 4 50. עולה מהאמור לעיל כי, פסיקתו של כבי הבורר אוקון התבססה על המתווה שנקבע בסעיף 22
- 5 לחוזה הקומבינציה במקרה של ביטול העסקה. ומה משמעותו של מתווה זה?
- 6
- 7 נדמה שלית מאן דפליג על כך, שבמתווה זה אין הכוונה להחזרת המצב לקדמותו ולאין את כל
- 8 תוצאות המכר של העסקה המקורית, אלא המשכת העסקה כך שבעלי המקרקעין ישלימו בעצמם
- 9 את בניית המבנה, ימכרו את דירות היזם יעקובזון ויעבירו לו את התמורה בגין מכירת הדירות
- 10 בניכוי עלויות השלמת הבנייה וקנס בגין הפרת החוזה.
- 11
- 12 51. למה הדבר דומה? טול לדוגמא את ראובן אשר רכש מגרש והחל לבנות עליו את ביתו, ואולם
- 13 כשהגיע לגמר בניית השלד נקלע למצוקת מזומנים ולכן התקשר עם קבלן אחר שישלים עבורו את
- 14 הבניין, תוך שהוא מתחייב למכור את ביתו הבנוי ומכספי תמורת המכירה ישיב לקבלן את שכרו
- 15 והוצאותיו בגין השלמת הבנייה (ועוד יישאר בעודף הנובע מרווחיו ממכירת הבית).
- 16
- 17 היעלה על הדעת להשיב לראובן את מס הרכישה ששילם בגין רכישת המגרש היות ובסופו של יום
- 18 נותר ללא המקרקעין? ברי, אין כאן ביטול עסקה שבה הוחזר המצב לקדמותו, אלא עסקת המשך,
- 19 שבסיומו של יום נשאר ללא המקרקעין ועם רווחים/הפסדים כתוצאה ממכירת הבית.
- 20
- 21 זהו המצב גם במקרה דנן לגבי היזם (וגם לגבי בעלי המקרקעין) היות והמצב לא חזר לקדמותו
- 22 כתוצאה מפסיקתו של הבורר. אמנם הבורר קובע בפסיקתו כי חוזה הקומבינציה בוטל, אך
- 23 קביעה זו אינה מחייבת לצרכים פיסקליים ובוודאי לא לעניין סעיף 102 לחוק.
- 24
- 25 52. אומנם אין במקרה דנן "ביטול עסקה" כמשמעותו בסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין היות והמצב
- 26 לא חזר לקדמותו, אולם מאידך אין כאן גם "מכר חוזר" (כטענת המשיב בהחלטתו בהשגה), משום
- 27 שבעלי המקרקעין לא קיבלו ישירות בחזרה את המקרקעין שמכרו, כתוצאה מביטול העסקה,
- 28 אלא מבחינה כלכלית היזם הסתלק מהפריקט, בעלי המקרקעין לקחו על עצמם להמשיך את
- 29 השלמת הבניין ולאחר מכן למכור בעבור היזם את דירותיו ומכספי תמורת המכירות לשלם את
- 30 עלויות השלמת הבנייה וכו'.
- 31
- 32 גם העד מטעם המשיב, מר מנחם אודסר, בעדותו בפנינו (פרוטוקול דיון מיום ה-27/1/2016, עמוד
- 33 16) אומר, בין היתר:
- 34
- 35 **"ש: אתה מבין שעמדת המשיבה שלא מדובר בעסקת ביטול אלא בעסקת מכר חוזרת?"**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ז"ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

- 1 ת: זה מה שנכתב בהחלטה.
- 2 ש: אני שואל מה אתה הבנת שזה מכר חוזר...
- 3 ת: שזה לא עסקת ביטול. יכול להיות שניים מכר חוזר ועסקת המשך.
- 4 ש: מידיעת החומר שקראת איזה עסקה אתה רואה בזה?
- 5 ת: עסקת המשך.
- 6 ש: אתה מסכים שלפי מה שכתוב בנימוקים זה לא הנימוק מפנה לסעיף 17 להחלטה
- 7 בסוף יש לקבוע...מפנה מצטט. אתה לא מסכים עם זה?
- 8 ת: זאת אפשרות אחת והשניה שזה עסקת המשך. הם שותפים להם. זו עסקת
- 9 קומבינציה הוא נשאר עם חצי והוא עם חצי ושניהם לכאורה מוכרים לחברה
- 10 שבאה להשלים והם גוזרים את הקופונים כל אחד בחלקו. במצב זה העוררים לא
- 11 רכשו בחזרה וגם לא הוצאנו שומות של מכר חוזר יש עסקת המשך יש רכישה
- 12 חדש ויש יעקובזון. אצלכם שלהם ויש לנו רוכש חדש שהוא המוכר היזם...".

ז. סוף דבר:

- 15
- 16 53. ביטול עסקה, כמשמעותו בסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, משמעותו החזרת המצב לקדמותו,
- 17 ואז עולה השאלה האם המדובר ב"ביטול אמיתי" או שמא ב"מכר חוזר". הפסיקה "גיבשה"
- 18 רשימה של מבחני עזר האמורה לסייע בבחינת טיבו של הביטול (התקופה שעברה, האם העסקה
- 19 הכתה שורשים בקרקע המציאות ועוד). לא נקבע מדרג בין המבחנים ושקלול המבחנים אמור
- 20 להיעשות בהתאם למבחן הגג שהוא מבחן "ניסיבותיה המיוחדות של העסקה נשוא הביטול".
- 21
- 22 54. במקרה דנן, כפי שהוסבר לעיל, המצב לא חזר לקדמותו ולכן לא נכנסנו כלל לפתחו ולדלת אמותיו
- 23 של סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. אשר על כן, ולמרות שהנני מבין את מצוקת המוכרים אשר
- 24 נוצרה כתוצאה מהשתלשלות העניינים, אין מנוס מהקביעה שאין כאן ביטול מכירה כמשמעותו
- 25 בסעיף 102 לחוק.
- 26
- 27 55. אשר על כן הייתי מציע לחברי לדחות את הערר חלקית ולקבל את עמדת המשיב שאכן אין
- 28 המדובר, במקרה דנן, בביטול מכירה כמשמעותה בסעיף 102 לחוק, אך יחד עם זאת גם אין
- 29 המדובר ב"מכר חוזר" אלא ב"עסקת המשך" ובהתאם לכך יש למסות את "ביטול" חוזה
- 30 הקומבינציה כפי שפסק כב' הבורר אוקון.
- 31
- 32 כמו כן, הייתי מציע לחברי להשית על העוררים מס' 5-1 (בעלי המקרקעין) ביחד ולחוד הוצאות
- 33 משפטיות בסכום של 25,000 ש"ח ו-25,000 ש"ח על עורר מס' 6 (היזם), אשר יישאו ריבית
- 34 והצמדה כדין מיום מתן פסק הדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו'ע 14-09-40007 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1

2

ה' קירש, שופט:

3

4

לאחר התלבטות, החלטתי להצטרף לתוצאה אליה הגיע חברי רו"ח פרידמן. אגב כך ברצוני להדגיש בקצרה דברים אלה:

5

6

7

8

9

א. לדעתי נפקות פסיקת ועדת הערר מצומצמת לעניין אחד בלבד - אי קבלת טענת העוררים כי המכירה לזם יעקובזון "נתבטלה" כמשמעות מונח זה בסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין. אין בפסיקתנו קביעה כי אירע "מכר חוזר".

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

ב. אמנם בפסק הבורר של כבוד השופט (בדימוס) אוקון מיום 9.4.2013 ההסכם בין העוררים לבין יעקובזון מוכרז כ"מבוטל" ועוד נקבע כי הערת האזהרה לטובת יעקובזון תימחק, אולם מסכים אני כי המציאות הכלכלית הייתה שונה וזאת מהסיבות המפורטות בחוות הדעת של רו"ח פרידמן. "ביטול" של עסקת קומביניציה אשר מותיר את הקבלן עם סיכוי להרוויח וסיכון להפסיד (ולא רק מזכה אותו בהשבת עלויות הבנייה שהוצאו על ידיו בפועל) איננו ביטול כנדרש על ידי סעיף 102 הנ"ל. נימוק זה למסקנת הוועדה איננו קשור לחלוף הזמן בין כריתת הסכם הקומביניציה (בנובמבר 2007) לבין מתן פסק הבורר (באפריל 2013).

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

ג. המנגנון שקבע בפסק הבורר להתחשבות בין הצדדים ("עקרון החלוקה השווה") עוצב ככל הנראה בדמות סעיף 22 להסכם הקומביניציה. יש לשים לב כי סעיף 22 האמור נועד לחול בכל מצב של "השלמת הבנייה על ידי המוכרות" (זאת כותרת הסעיף) ולא דווקא במקרה של הפרת ההסכם ידי הזם. כל שנאמר בסעיף 22.4.3 להסכם הקומביניציה הוא שמוכרים "זכאים לנקוט בהליכים כנ"ל" בין היתר במקרה של הפרה יסודית של ההסכם על ידי הקבלן. ואילו במקרה של הפרה כאמור אין חובה לפעול לפי סעיף 22 וממילא נקבע (בסעיף 22.4.1) כי הוראות סעיף 22 יחולו "בנוסף ומבלי לפגוע באמור ב[כ]ל מקום אחר שבחוקה זה".

26

27

28

29

30

31

32

33

אין סתירה אפוא בין מסקנתנו כי הלכה למעשה הסכם הקומביניציה לא בוטל לבין היישום העקיף של הוראות סעיף 22 במסגרת פסק הבורר אוקון.

29

30

31

32

33

ד. כאמור, פסיקת הוועדה מוגבלת לדחיית הטענה בפי המוכרים כי חל סעיף 102 על העסקה עם יעקובזון. עם זאת, אין להתעלם כליל מקיום העסקה הנוספת שנכרתה בשנת 2015 בין המוכרים לבין הקבלן החדש (קאן). מצופה מן המשיב ליישם את חוק מיסוי מקרקעין לגבי העסקה הנוספת הנ"ל באופן שלא יביא לכך כי המוכרים יחוייבו במס פעמיים על אותו שבח ממכירת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

27 נובמבר 2016

ו"ע 40007-09-14 פרימו ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב

1 אותו חלק מהזכויות בנכס, דבר שעלול לקרות בשל הפער הנוצר, בעקבות פסיקת הוועדה, בין
2 המצב המשפטי/הקנייני לבין המצב הפיסקאלי.

3
4

נדב הכהן, רו"ח:

5
6 אני מצטרף לחוות הדעת של רו"ח פרידמן ולהערות יו"ר הוועדה. באשר להערה (ד) שצוינה על
7 ידי השופט קירש, הייתי מוסיף ומעיר כי בסופו של דבר היזם יעקובזון לא שילם את מס השבח
8 שהוטל על המוכרים בגין עסקת הקומבינציה המקורית – בניגוד לציפיות המוכרים על פי ההסכם
9 עם היזם. לדעתי גם עובדה זו ראויה להילקח בחשבון על ידי המשיב בקביעת חבות המס הסופית
10 של המוכרים ממכירת המקרקעין.

11
12

* * *

13
14

הוחלט כאמור בחוות דעתו של רו"ח צבי פרידמן.

15
16

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

17
18

ניתן היום, כ"ו חשוון תשע"ז, 27 נובמבר 2016, בהעדר הצדדים.

19
20

רו"ח צבי פרידמן
חבר הוועדה

רו"ח נדב הכהן
חבר הוועדה

21
כב' השופט הרי קירש
יו"ר הוועדה

23
24
25
26