



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

בפני : ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963
כב' השופטת ירדנה סרוסי, יו"ר הוועדה
רו"ח יהושע ביליצקי, חבר הוועדה
עו"ד דן מרגליות (שמאי מקרקעין), חבר הוועדה

עורר דן ליאם אצ'רקן
ע"י ב"כ עו"ד אבי גפן

נגד

משיב מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד אורן סוקר
בשם פמת"א (אזרחי)

1
2
3

פסק דין

4

פתח דבר

5 העורר היה חבר בקבוצת רכישה "יונייטד שרונה" שזכתה במכרז של רשות מקרקעי ישראל
6 לרכישת זכות חכירה במקרקעין להקמת פרויקט למגורים בתוספת שטחי מסחר ומשרדים
7 (להלן: **רמ"י, הקבוצה, הפרויקט** בהתאמה). העורר דיווח למשיב על עסקת רכישת זכות
8 לדירת מגורים וכן דיווח על רכישת זכויות נוספות בפרויקט (להלן: **העסקה, דירת**
9 **המגורים, הזכויות הנוספות**, בהתאמה). לימים התגלע סכסוך בין העורר ובין הקבוצה,
10 בעקבותיו אף הוגשה תביעה אזרחית על ידו כנגד הקבוצה, נציגה ומייצגה, והעורר פנה
11 למשיב בבקשה להכיר בביטול העסקה. המשיב לא הסכים להכיר בביטול העסקה והעורר,
12 שמאן להשלים עם תוצאה זו, הגיש את הערר שבכותרת.

13

העובדות הצריכות לעניין

14 1. ביום 28.1.2016 חתם העורר על טופס הצטרפות לקבוצת הרכישה וביום 4.2.2016
15 חתם על שורה של מסמכים וביניהם על "הסכם שיתוף" לצורך הסדרת הזכויות
16 והחובות בין כלל חברי הקבוצה לשם הוצאת הפרויקט אל הפועל (להלן: **הסכם**
17 **השיתוף**). בנוסף, חתם העורר על ייפוי כוח עבור באי-כוח הקבוצה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

2. ביום 21.3.2016 זכתה הקבוצה במכרז של רמ"י ואושרה העסקה לרכישת זכויות החכירה במקרקעין. בעקבות כך הוגש דיווח למשיב בשם העורר על רכישת זכות לדירת מגורים בשווי מכירה של כ- 3.2 מיליון ש"ח וכן דוח על רכישת זכויות נוספות במקרקעין, שאינן בגדר דירת מגורים, בשווי של כ- 770 אלף ש"ח. המשיב לא קיבל את דיווחי העורר והתערב בשווי המוצהר של הזכויות וכן בסיווגן לצורכי מס. לאחר דין ודברים נחתמה פשרה בין העורר ובין המשיב לפיה שווי רכישת הזכויות בדירת המגורים עמד על כ- 3.9 מיליון ש"ח, כשהיא מוכרת כדירת מגורים יחידה הזכאית להקלה בשיעור מס הרכישה לפי סעיף 9(ג1)(3) לחוק מיסוי מקרקעין, ושווי הזכויות הנוספות הועמד על כ- 1.1 מיליון ש"ח והן סווגו כזכות בדירת מגורים שאינה דירה יחידה. העורר חויב במס רכישה בגין הזכויות בדירת המגורים בסך של כ- 113 אלף ש"ח (במונחי קרן) ובגין הזכויות הנוספות בסך של כ- 93 אלף ש"ח (במונחי קרן). לטענת המשיב, לא היה בחישוב מס הרכישה לעורר, במעמדו כעולה חדש הזכאי להקלת מס לפי תקנה 12 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, כדי להטיב את מצבו לעומת חישוב מס הרכישה ל"דירה יחידה" ("עשה סימולציה של כמה זה יוצא אם אנחנו נותנים לו את העולה חדש, זה לא מטיב את מצבו לעומת לקבל דירה יחידה" מתמלול תיעוד ישיבת קד"מ, עמ' 9 ש' 12-14)). בהקשר זה יצוין, כי בירור המשיב העלה שחוב מס הרכישה בו חויב העורר בגין רכישת הזכויות מרמ"י אכן התבסס על גודל הדירה המעודכן (עמ' 29 ש' 19-27 לפרוטוקול וסעיף 19 לסיכומי המשיב).
3. כעולה מטענות העורר, בשלב מסוים הודיעו לו מארגני הקבוצה על שינויים בגודל דירת המגורים שהוא צפוי לקבל במסגרת הפרויקט ועל שינוי בקומה של הדירה ובתנאי התשלום הצפויים. לאור זאת, פרץ סכסוך בין העורר ובין הקבוצה, בעקבותיו סירב העורר לשאת בתשלומים נוספים, וזכויותיו בפרויקט נמכרו בשמו למר אורי שבשין (להלן: **הרוכש החדש**) ביום 3.1.2018, וזאת באמצעות יפוי-הכוח שנתן העורר לקבוצה. בנוסף, הומחו לרוכש החדש מלוא הזכויות והחובות של העורר בפרויקט בהתאם להסכם השיתוף ומסמכי ההצטרפות הנוספים עליהם חתם. ביום 15.1.2018 דווח על מכירת זכויות העורר לרוכש החדש והמשיב אישר את השומה העצמית של העורר לפיה הוא חב במס שבח בסכום של אפס ש"ח בגין מכירת זכויותיו במקרקעין לרוכש החדש.
4. לאחר מכירת זכויות העורר בפרויקט לרוכש החדש, הוגשה על ידו תביעה כנגד קבוצת הרכישה, כנגד הגורם המארגן וכנגד עו"ד זהבי שייצג את הקבוצה (ת"א (שלום בת ים) 20-01-38460) (לעיל ולהלן: **התביעה האזרחית**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

- 1 .5 מהנספח שצורף לסיכומי העורר, שהגשתו אושרה שעה שהמשיב לא התנגד לכך,
2 עולה כי ביום 24.2.2026 ניתן פסק דין בתביעה האזרחית. מפסק הדין עולה כי
3 מהתביעה הוסרו קבוצת הרכישה והגורם המארגן כך שהיא נוהלה בסופו של דבר
4 נגד בא-כוח הקבוצה, עו"ד זהבי. בסופו של יום נדחתה התביעה האזרחית ובית
5 המשפט פסק כי לא נמצא ביסוס לטענות העורר וכי סמכות הקבוצה, לממש את
6 זכויותיו בפרויקט לרוכש החדש, מעוגנת במערכת ההסכמים שנחתמה עמו.
7 .6 ביום 19.5.2023 הגיש העורר למשיב בקשה להכיר בביטול עסקת רכישת הזכויות
8 מרמ"י וביטול חיוביו במס רכישה. אין מחלוקת כי הבקשה הוגשה באופן חד-צדדי
9 מבלי שהובאה התייחסות רמ"י לבקשת הביטול. ביום 10.7.2024 דחה המשיב את
10 בקשת העורר לביטול העסקה בנימוק שאינה עומדת בתנאי סעיף 102 לחוק מיסוי
11 מקרקעין ובהוראות הביצוע 26/92 ו-8/2008 שהוצאו על פיו. בעקבות החלטת
12 המשיב שלא להכיר בביטול העסקה, הגיש העורר את הערר הנדון.

טענות הצדדים בתמצית

- 13
14 .7 לטענת העורר, הוא נפל קורבן למעשה הונאה, עסקת רכישת הדירה מעולם לא
15 מומשה לאור סיכולה בידי הקבוצה ולכן יש להפעיל את סעיף 18 לחוק החוזים
16 ולהורות על ביטול העסקה; בחיוב הרוכש החדש במס רכישה תוך הותרת חיובו של
17 העורר במס רכישה יש משום כפל מס פסול; זכויותיו של העורר כעולה חדש נפגעו
18 וההטבה לא הוא זכאי ירדה לטמיון; העורר מצא עצמו קרח מכאן ומכאן, ללא דירת
19 המגורים וללא השבת סכום של כ-700 אלף ש"ח ששילם לקבוצה; ככל שלא ניתן
20 לבטל את העסקה מול רשות מקרקעי ישראל, יש לבטל בנסיבות העניין את עצם
21 החיוב במס.
22 .8 לטענת המשיב, אין מקום להכיר בבקשת העורר לביטול העסקה, הן מהטעם
23 שהעורר לא צרף את עמדת המוכרת (רמ"י) לבקשה, הן מהטעם שטענות העורר
24 מופנות כלפי הקבוצה ולא כלפי המוכרת וההסכם אותו הוא דורש לבטל הוא
25 למעשה הסכם השיתוף שנכרת מול הקבוצה ולא הסכם הרכישה שנכרת מול
26 המוכרת, הן משום שלגופם של דברים העורר לא הוכיח שעסקת המכר אכן בוטלה
27 ושנעשתה השבה החדדית של הזכויות במקרקעין ושל התמורה ששולמה בעדן או
28 שלעורר יש זכות לבטלה והן משום שזכויותיו במקרקעין של העורר נמכרו הלאה
29 בשמו לרוכש חדש כך שהעסקה כבר הכתה שורשים בקרקע המציאות ולא ניתן עוד
30 לבטלה.

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

דיון והכרעה

העסקה עם רמ"י מעולם לא בוטלה

- 1
2
3 9. סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין קובע: "המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו
4 מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס".
5 10. תנאי בסיסי להכרה בביטול שומת מס ובהשבת מס ששולם, בעקבות הצהרה על
6 ביטול עסקה, הוא הסכמת שני הצדדים על ביטול העסקה או, לחילופין, הצגת
7 החלטה שיפוטית המורה על ביטול העסקה בהתקיים עילה על פי דין או על פי הסכם.
8 ככלל, לא ניתן להכיר בביטול עסקה בדיני המס אם לא ניתן להכיר בביטול העסקה
9 על פי דיני החוזים:
10 "... ככלל יתפרש כל חוק מס על מושגי היסוד המופיעים בו על פי הדין
11 הכללי. אולם, מקום בו ההגיון שביסוד חוק המס ומטרתו אינם זהים לדין
12 הכללי ואינם חופפים אותו, מן הראוי לסטות מהדין הכללי ולפרש את חוק
13 המס פירוש מיוחד, המגשים את מטרתו אפילו תוך סטייה מעקרונות
14 משפטיים מקובלים" (ע"א 571/84 פקיד שומה חיפה נ' רז פס' 18(א)
15 (1987) (ראו גם ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח פס' 5(ב) (1992)
16 (להלן: עניין ינובסקי)).
17 11. יש לתת את הדעת על כך, כי זכויות החכירה במקרקעין, הן ביחס לדירת המגורים
18 והן ביחס לזכויות הנוספות, נרכשו מרמ"י על ידי העורר, ביחד עם שאר חברי
19 הקבוצה, באמצעות יפוי הכוח שנתנו למארגני הקבוצה. זו העסקה שדווחה למשיב
20 וזו העסקה שמבקש העורר לבטל. מי שמבקש לבטל עסקה צריך להוכיח כי הביטול
21 נעשה מול אותו צד שממנו רכש את הזכויות במקרקעין. ברם אבל, מפסק הדין
22 שצורף לסיכומי המערערת עולה כי העורר תבע את ביטול המערכת ההסכמית בה
23 נקשר מול הקבוצה, ולא את ביטול רכישת הזכויות מול המוכרת, רמ"י. כך שאף
24 אם היה זוכה בתביעתו לביטול הסכם השיתוף, מה שלא קרה לבסוף שכן תביעתו
25 נדחתה, לא הייתה לכך נפקות לעניין ביטול רכישת זכויותיו במקרקעין מרמ"י.
26 תביעתו של העורר לביטול הסכם השיתוף לא הייתה יכולה להועיל לו אפוא בביטול
27 שומת מס הרכישה.
28 12. העורר לא הציג כל ראיה, כי רמ"י הסכימה לבטל את עסקת רכישת הזכויות
29 במקרקעין ולא הוכיח כי ישנה החלטה שיפוטית המורה על ביטולה של עסקה זו.
30 כאמור, העורר הגיש את בקשתו למשיב לביטול השומה על שמו בלבד, מבלי שרמ"י
31 חתמה על גבי הטופס לביטול העסקה, מבלי שצורפה עמדתה לבקשת הביטול ומבלי
32 שניתן פסק דין המורה לה לבטל את העסקה. במהלך הדיון התברר, כי העורר כלל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

- 1 לא פנה לרמ"י בבקשה לבטל את העסקה עובר להגשת בקשתו למשיב והוא אף לא
2 צרף אותה כנתבעת בתביעה שהגיש כנגד הקבוצה ונציגיה. ביום 12.12.2024 נערכה
3 ישיבת קדם משפט לליבון גדר המחלוקת בין הצדדים ותשומת ליבו של העורר
4 הוסבה לכך כי "התביעה הוגשה מול קבוצת הרכישה לביטול הסכם השיתוף ולא
5 מול רמ"י לביטול רכישת הזכות במקרקעין" ובהמשך כי: "גם אם יושג אישור של
6 רמ"י על ביטול הזכויות אין בכך להוות ביטול אוטומטי של שומת מס הרכישה".
7 לאחר ישיבת קדם המשפט עדכן העורר, כי פנה לרמ"י בבקשה לביטול העסקה
8 ובישיבת ההוכחות שנערכה ביום 27.11.2025 עדכן בא- כוח העורר כי רמ"י לא ענו
9 לפנייתו (עמ' 17 ש' 25 לפרוטוקול).
- 10 13. מהמקובץ עולה, כי לא זו בלבד שהעורר לא הציג את הסכמת רמ"י לביטול העסקה
11 ולא הציג פסק דין המורה על ביטולה, אלא שהוא כלל לא תבע סעד של ביטול
12 העסקה כנגד רמ"י, אלא תבע סעד של ביטול הסכם השיתוף כנגד הקבוצה ונציגיה.
13 14. אף מעדויותיהם של העורר ושל אמו עולה כי אין להם כל טענה כלפי רמ"י: "עו"ד
14 סוקר: [...] יש לך איזה שהם טענות בקשר לעסקה שאתה עשית כלפי המדינה
15 שמכרה את הקרקע? ... העד, מר ל' אצ'רקן: "לא, אני לא חושב שהם, זה יותר נגד
16 הקבוצה ויותר נגד מי שמחליט על הגודל של הדירה ..." (עמ' 17 ש' 3-7
17 לפרוטוקול). בהמשך אישר העורר בעדותו שגם לא נעשתה השבה כספית כשלהי בינו
18 ובין רמ"י: "עו"ד סוקר: לא הושב לך סכום כסף כשלהו מרשות מקרקעי ישראל?
19 העד, מר ל' אצ'רקן: לא" (עמ' 18 ש' 5-6 לפרוטוקול).
- 20 15. העורר לא עמד אפוא בנטל המוטל עליו להוכיח, כי רמ"י נתנה את הסכמתה לביטול
21 העסקה או כי קיימת הכרעה שיפוטית המורה לה לעשות כן. עסקינן אפוא בבקשה
22 חד-צדדית לביטול עסקה שלא מצורפת לה עמדת המוכרת (רמ"י) ואינה נתמכת
23 בהחלטה שיפוטית שמכירה בביטול העסקה. בכל אלו יש כדי להציב קושי של ממש
24 בפני הכרה בביטול שומת מס הרכישה שהוצאה לעורר.
- 25 העסקה כבר הכתה שורשים בקרקע המציאות
- 26 16. אחד הדברים המאפיינים ביטול עסקה אמיתי הוא השבת המצב לקדמותו, טרם
27 כריתת העסקה. תנאי זה דורש כי תיעשה השבה הדדית בין הצדדים, הן של
28 הסכומים ששולמו והן של הזכויות שנמכרו, על מנת "להחזיר את הגלגל לאחור":
29 "מטרתו של חוק מס שבח היא מיסוי פעילות כלכלית, שמהותה מכירת
30 זכות במקרקעין. כאשר בפנינו נתונים מן השטח בדבר פעילות שהיא על
31 פי טיבה הוצאה לפועל של החוזה, אין די – לצורך ביטול החיוב במס –
32 בשיגור הודעת ביטול ותו לא. יש לשכנע את המשיב בדבר החזרת הגלגל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

- 1 אחרונית ובטלות המכירה לא רק מבחינת התיעוד המשפטי הפורמלי"
2 (עניין ינובסקי פס' 5(ב)).
- 3 17. מחומר הראיות עולה כי העורר לא השיב לרמ"י את הזכויות במקרקעין שרכש
4 ממנה ורמ"י לא השיבה לעורר את חלקו היחסי בתשלום עבור אותן זכויות, כלומר
5 לא הייתה כל "השבה הדדית" המלמדת על ביטול העסקה: "עו"ד סוקר: הושב לך
6 סכום כסף כלשהו מרשות מקרקעי ישראל? העד, מר ל' אצ'רקן: לא שידוע לי"
7 (עמ' 18 ש' 1-2 לפרוטוקול).
- 8 18. ההלכה הפסוקה התוותה מספר מבחני עזר לצורך בחינת השאלה, אם הסכם שנטען
9 על ידי הצדדים שבוטל, אכן בוטל גם בהקשר לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין:
10 "בין מבחני העזר, שאותם אף ציינה ועדת הערר, ניתן להצביע על המבחנים
11 הבאים: האם מדובר בביטול בהסכמת הצדדים, שאז הביטול יבחן ביתר
12 זהירות ודקדקנות; האם קיים קשר משפחתי או אחר בין הצדדים, שאז
13 גובר החשש כי הביטול מבוסס על שיקולי הימנעות ממס; מטרת הביטול
14 - האם המטרה העיקרית היא חסכון במס או קיים טעם כלכלי אחר;
15 משך התקופה בין כריתת ההסכם לביטולו - ככל שהתקופה ארוכה יותר
16 הנטייה היא לראות הביטול כפיקטיבי; האם העסקה הושלמה
17 ונקלטה - כגון אם נרשמו המקרקעין על שם הקונה, אם נמסרה לו
18 החזקה בנכס, אם הפיק פירות מהנכס, אם הכניס שינויים בנכס
19 וכיו"ב; גובה ההשבה - השבה על פי מחיר השוק ביום הביטול
20 מצביעה יותר על עסקת מכר חוזר ולא על השבת התמורות. שיקולים אלה
21 ונוספים מצאו ביטויים בהוראות ביצוע 26/92 'ביטול מכירות לעניין חוק
22 מס שבח מקרקעין'.
- 23 לא למותר לציין כי אחרי כל אלה, עדיין יש לבחון אם קיים טעם ותוכן
24 כלשהו בעסקת הביטול או שמא מדובר בעסקה מלאכותית או בדויה על פי
25 סעיף 84 לחוק" (ע"א 8340/10 מ.ו השקעות בע"מ נ' רשות המיסים פס' 10
26 ((2013)).
- 27 19. לא רק שזכויות העורר במקרקעין לא הושבו למוכרת המקורית (רמ"י), אלא שהן
28 נמכרו לרוכש החדש באמצעות יפוי-כוח שהופקד בידי בא-כוח הקבוצה. פסק הדין
29 שצורף לסיכומי העורר קבע, כי מכירה זו נעשתה כדין ובכל מקרה לא הוכח כי
30 מכירת הזכויות לרוכש החדש אינה שרירה וקיימת. מכירת זכויות העורר לרוכש
31 החדש אמורה ללמד אותנו שני דברים: האחד, כי לא הייתה "השבה" של הזכויות
32 במקרקעין מהעורר לרמ"י, שכן זכויותיו של העורר במקרקעין נמכרו ממנו לרוכש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

1 החדש. השני, כי עסקת רכישת הזכויות במקרקעין בידי העורר כבר יצאה אל הפועל,
2 המשיכה וסוחרה הלאה ולמעשה "שלחה שורשים", "נקלטה בקרקע המציאות"
3 ו"הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא
4 היה" (ע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' עידית זמר פס' 11 (1988)),
5 באופן המציב קושי ניכר בפני ביטולה במישור דיני המס.

העורר לא הוכיח כי יש לו עילה לביטול העסקה מול רמ"י

6 20. אזכיר, כי פניית העורר לרמ"י לביטול עסקה, לאחר הגשת הערר, נותרה ללא מענה
7 והוא אף לא צרף אותה כנתבעת לתביעה האזרחית שהגיש כנגד הקבוצה. יתכן כי
8 לא בכדי נמנע העורר מהגשת תביעה נגד רמ"י, שכן בהתקשרות בין בעלים של קרקע
9 ובין חברי קבוצת רכישה, הקרקע נמכרת לקבוצה כמכלול והבעלים נפרד מזכויותיו
10 בקרקע בעת מכירתה, וככלל, לא ניתן להחזיר חלק בלתי מסוים של הקרקע לבעלים
11 בעקבות ביטול חברותו של אחד מיחיד הקבוצה. קבוצת הרכישה נתפסת כ"רוכש
12 אחד" וזו מהות ותכלית ההתקשרות עמה (ראו גם אבי גורמן ושי אהרונוביץ' מיסוי
13 מקרקעין פרשנות, הלכה ומעשה כרך ב (2017) פס' 16.2.5).

14 21. זאת ועוד ועיקר, בהסכם מכירת הזכויות לרוכש החדש נקבע בסעיף 3.5 כך: "הואיל
15 והמוכר [העורר] רשום כזוכה ברמ"י, והואיל והוא עתיד להירשם בהסכם החכירה
16 כחלק מרשימת החוכרים המקוריים, והואיל ועל פי נוהלי המכרז ונוהלי רמ"י, לא
17 ניתן להשלים ברישום את העברת הזכויות על פי הסכם זה בהסכם החכירה ולא
18 ידוע מתי אפשר יהיה, לעשות כן, אזי מודגש כי חרף מכירת הזכויות על ידי המוכר,
19 המוכר יישאר כבעלים רשום של זכויות החכירה..." [ההדגשה שלי – י"ס]. בסעיף
20 3.4 צוין כי: "בגין התשלומים למוכר [העורר] יהיה זכאי הקונה להירשם במרשם
21 הזכויות המנוהל על ידי היועצים המשפטיים בלבד". עניינו הרואות, כי "על פי
22 נוהלי המכרז ונוהלי רמ"י", זכויותיו של העורר כ"חוכר מקורי" לא מתבטלות
23 בעקבות מכירת הזכויות לרוכש החדש והוא נותר רשום, הן במרשמי רמ"י והן
24 בהסכם החכירה, כחלק מרשימת החוכרים המקורים ביחד עם שאר חברי הקבוצה.
25 שעה שלא ניתן להחזיר לרמ"י את הזכויות במקרקעין של העורר, על פי התניות
26 ההסכמיות בהתקשרות עמה, נראה כי אין לו עילה לביטול הסכם החכירה.
27

לפני חתימה

28 22. לא אכחד, כי במהלך הדיון רכשתי אהדה למצבם של העורר ואמו, שנקלעו לנסיבות
29 מצערות, אף אם היה בהתנהלותם כדי לתרום לכך, ולא ניתן להתעלם ממפח הנפש
30 והפסד הממון שנגרמו להם בעטייה של השתלשלות האירועים. בתוך כך התלבטתי
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

1 אם ניתן להשקיף על מכירת הזכויות במקרקעין מהעורר לרוכש החדש כאילו בוצעה
2 על ידי רמ"י, תוך השאלת שמו של העורר לעסקת המכירה מטעמים של "קיצור
3 דרך", ועל רקע היותה "מכירה כפויה" שבוצעה מכוח ייפוי-כוח שהפקיד העורר
4 בתחילת ההתקשרות בידי בא-כוח הקבוצה. לו הייתי צועדת בתלם זה, היה ניתן
5 לראות את העורר כמי שהשיב את זכויותיו לרמ"י, במסגרת ביטול העסקה, ורמ"י
6 בתורה מכרה את הזכויות לרוכש החדש, כאשר מכירת הזכויות בפועל בשם העורר
7 נעשתה "בשביל ועבור" רמ"י. גישה זו, המכירה לכאורה בהשבת הזכויות לרמ"י
8 כביטול עסקה, נתמכת בעובדה שהעורר לא קיבל חזקה בדירה עובר לבקשת ביטול
9 העסקה (שממילא בנייתה לא הושלמה), שלא שולמה מלוא התמורה ושהזכויות
10 טרם נרשמו על שמו בפנקסי המקרקעין. אימוץ גישה זו, יש בו גם לשמוט את
11 הקרקע מתחת טענת המשיב, כי סיחור הזכויות לרוכש החדש מלמד על השתרות
12 העסקה בקרקע המציאות, טענה כבדת משקל בה הוא אוהז לאי-הכרה בביטול
13 העסקה. יש בו גם לתת מענה לטענת המשיב, כי אף אם רמ"י הייתה מסכימה
14 לביטול העסקה, ספק אם היה בכך לסייע לעורר לאור סיחור הזכויות לצד ג'. מצד
15 שני, אימוץ גישה זו אינו מתיישב עם האמור לעיל, כי אין לעורר עילה משפטית
16 לביטול העסקה מול רמ"י, לאור התניות ההסכמיות בהתקשרות עמה ובהינתן
17 מהותה ותכליתה של ההתקשרות במסגרת קבוצת רכישה (לעיל פס' 21). על רקע זה,
18 גם אם הייתי רואה בעורר כמי שהשאל את שמו למכירת הזכויות לרוכש החדש,
19 בשביל ועבור רמ"י, היה מקום לראות "בהשבת" הזכויות לרמ"י כ"מכר חוזר"
20 וממילא לא היה בכך לסייע לעורר בבקשתו לביטול העסקה המקורית. לאור זאת,
21 לא מצאתי לבסוף כי יש מקום לקבל את בקשת העורר לביטול העסקה.
22 23. בשולי הדברים אציין, כי אחת מטענות המשיב לאי-הכרה בביטול העסקה הייתה
23 החשש לפגיעה בעקרון רציפות המס בעקבות יצירת יום ושווי רכישה חדש במכירת
24 הזכויות לרוכש החדש (עמ' 12 ש' 21-33 לתמלול תיעוד ישיבת קד"מ). בעניין זה,
25 מצאתי להפנות את תשומת ליבו של המשיב להוראת ביצוע מס שבח 20/97 הקובעת
26 בהקשר להחלפת דירה מקבלן כי: "הרוכש דירת מגורים מקבלן ובמהלך בנייתה או
27 בסמוך לאחריה מגיעים הצדדים לעסקה, לפי בקשת הרוכש כי במקום דירת
28 המגורים שרכש תוחלף הדירה לדירה אחרת באותו בנין בגודל שונה או במקום
29 שונה (קומה שונה או צדדים אחרים) או בגלל שתי סיבות גם יחד, יראו את
30 המכירה הראשונה כמבוטלת ובמקומה תהיה המכירה השנייה תקיפה עם יום
31 מכירה חדש ושווי מכירה חדש" (בתוספת מס' 1 להוראת הביצוע הורחבה ההקלה
32 גם לגבי החלפת דירה באותו פרויקט של הקבלן ולא רק באותו בניין). אמנם הוראת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

1 הביצוע מתייחסת לרכישה מקבלן ולא לרכישה במסגרת קבוצת רכישה ולמקרה בו
2 מדובר באותו רוכש שמבצע החלפת דירות מול הקבלן, ולא למקרה של סיחור
3 הזכויות לצד ג', אבל בהקשר של עקרון השמירה על רציפות המס, הרציונל הוא
4 אותו רציונל, ואם המשיב מצא לסגת מכך במסגרת הוראת הביצוע, לא היה בטעם
5 זה לבדו למנוע את ההכרה בביטול העסקה במקרה דנן (מה גם שטענת המשיב
6 בנושא זה אינה מתיישבת עם שומת מס השבח בסכום אפס ש"ח שיצאה לעורר על
7 המכירה לרוכש החדש ועם הוראות הפטור ממס לרמ"י).
8 24. סיכומם של דברים, הערר נדחה.

9 היה מקום לחייב את העורר בהוצאות, ואף על הצד הגבוה, שעה שחזר בו מהסכמתו
10 למחוק את הערר לאחר סיום שלב ההוכחות, בהתאם להמלצת הוועדה, והתעקש
11 על ניהול ההליך עד תומו ובכך גרם לבזבוז של זמן ומשאבים יקרים. עם זאת,
12 בהתחשב בנסיבות המיוחדות עליהן עמדתי לעיל, אציע לחבריי שלא לעשות צו
13 להוצאות. אין בכך להקל ראש בעבודתו המושקעת של המשיב ובניהולו הענייני את
14 ההליך, באופן שסייע לבירור המחלוקת.

רו"ח יהושע ביליצקי, חבר הוועדה

15 אני מסכים עם חוות דעתה של יו"ר הוועדה וכן עם המסקנה, כי בנסיבות העניין אין מקום
16 להטיל הוצאות.
17

עו"ד דן מרגליות (שמאי מקרקעין), חבר הוועדה

18 עיינתי בחוות דעתה של כב' יו"ר הנכבדה ואני מסכים עם התוצאה אליה הגיעה לדחיית
19 הערר, ובמיוחד לאי חיוב בהוצאות של העוררים.
20 יחד עם זאת, יש לציין כי המושג "קבוצת רכישה" נוסף לחוק מיסוי מקרקעין בתיקון מספר
21 69 לחוק המיסוי.
22

23 החלקים הרלבנטיים לקבוצות הרכישה מחולקים בין מספר סעיפים, כאשר בכל אחד מהם
24 יש התייחסות לסוגיה הנ"ל.
25

26 העובדה שבפועל קבוצת רכישה מכילה שני מרכיבים עיקריים: עסקה ראשונה-הקרקע
27 שבמקרה דנן נרכשה על ידי הקבוצה מרשות מקרקעי ישראל ואילו ה"עסקה" השניה היא
28 רכישת "מניה" או "חלק" בקבוצת הרכישה שהוא בעל אופי עסקי.

29 במקרה של קבוצת הרכישה בדרך כלל אין כשל בעסקה עם רשות מקרקעי ישראל אבל יכול
30 להיות כשל ב"עסקה" עם קבוצת הרכישה מול היזם שמקים את הפרויקט. כדי לאזן את
31 המצב המיוחד של יצור כלאיים זה נוצרו כל מיני חזקות, כגון שלמרות שאין כאן רכישה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 אפריל 2026

ו'ע 24-08-18216 אצ'רקן נ' מדינת ישראל

1 בניה מרשות מקרקעי ישראל, הרי רואים את "היצור" הזה של קבוצת הרכישה כמשהו
2 מיוחד שיש בו אלמנט דירתי ולא רק קרקעי.
3 בסעיף ההגדרות של חוק מיסוי מקרקעין הוכנס המושג "גורם מארגן". יכול להיות שהיה
4 מקום ליצור פעולת ביטול במובן חוק המיסוי כנגד הגורם המארגן ולא נגד רכיבי "העסקה"
5 האחרים כגון בעלי הקרקע הנמכרת.
6 היה לטעמי, מקום לבדוק מחדש את נושא ביטול העסקה שבחוק מיסוי מקרקעין לאור
7 המורכבות של קבוצת הרכישה.
8 אפשרות ביטול עסקה בכל המישורים: עם רמ"י מצד אחד ועם קבוצת הרכישה מצד שני
9 הייתה צריכה להתייחסות שונה מאשר ביטול עסקה מקרקעין רגילה.
10 בנוסף עילות ה"ביטול" בכל אחד מהמישורים: רמ"י מצד אחד והקבוצה מצד שני הן שונות.
11 דרך אחרת יכולה להיות לאפשר ביטול במקרה של קבוצת רכישה רק בין הקבוצה ו/או
12 הגורם המארגן לבין הרוכש המבקש ביטול ולהפוך את עניין הביטול מול רמ"י לטכני ולא
13 מהותי.
14 כאמור במצב המשפטי הנוכחי אין מנוס מלהגיע לתוצאה אליה הגיעה יו"ר הוועדה הנכבדה.

16 **לפיכך, הוחלט כאמור בחוות דעתה של יו"ר הוועדה, כב' השופטת ירדנה סרוסי.**

20 ניתן היום, ו' אייר תשפ"ו, 23 אפריל 2026, בהעדר הצדדים.


ירדנה סרוסי, שופטת