



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

**בפני** כבוד השופט שמואל בורנשטיין – יו"ר  
גב' גבע בלטר, שמאית מקרקעין  
מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין ומשפטן

**עוררות** מצלאוי חברה לבנין בע"מ  
ע"י עו"ד סאלח אבו אלעסל

לורנצי נכסים בע"מ  
ע"י עו"ד משה הר שמש

נגד

**משיב** מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ע"י עו"ד לירון ברנד קויפמן

### פסק דין

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15

#### כב' השופט שמואל בורנשטיין, יו"ר הוועדה:

לפנינו שני עררים מאוחדים שעניינם החלטות המשיב שלא להכיר בביטול עסקה ותחת זאת לקבוע כי מדובר ב"מכר חוזר" לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק").

#### העובדות הרלוונטיות

1. ביום 4.8.1996, רכשה חברת לורנצי נכסים בע"מ (להלן: "לורנצי" או "הבעלים") זכויות בחלקה 380 בגוש 6109 ברמת גן. ביום 10.11.2000, רכשה חברת מצלאוי חברה לבנין בע"מ (להלן: "מצלאוי" או "היזם") זכויות חכירה במקרקעין גובלים בחלקה 285 בגוש 6109.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 2. ביום 2.5.2001, התקשרו לורנצי ומצלאוי בהסכם קומבינציה, לפיו מכרה לורנצי  
2 למצלאוי 60% מזכויותיה בחלקה 380 בתמורה לשירותי בנייה על יתרת הזכויות  
3 שנתרו בידיה (40%) (להלן: "הסכם הקומבינציה" או "עסקת הקומבינציה");  
4 צורף כנספח 6 לתצהיר המשיב). במסגרת עסקת הקומבינציה התחייבה מצלאוי  
5 לבנות מגדל משרדים בשתי החלקות ולקדם תכניות בניין עיר חדשות. בנוסף  
6 התחייבה מצלאוי לדאוג לכך שלורנצי תקבל הלוואות מבנק מסחרי בסך 1,300,000  
7 דולר לצורך פירעון משכנתא קיימת, הלוואות לתשלום היטל השבחה, מס מכירה  
8 וחובות ארנונה, וכן סכום המיועד לתשלום שכר טרחת עורך הדין. ביום 13.12.2001  
9 נרשמה הערת אזהרה על חלקה 380 לטובת מצלאוי.  
10
- 11 3. המקרקעין (חלקות 380 ו-285) הושכרו לחברת יאיר השחר חניונים בע"מ (להלן:  
12 "יאיר השחר") לצורך הפעלת חניון החל מיום 2.5.11, וזאת כנגד דמי שכירות בסך  
13 של 41,000 ₪ לכל חודש (ההסכם צורף כנספח 10 לתצהיר המשיב). כאן המקום  
14 לציין כי בהסכם השכירות הוצגה מצלאוי כבעלת מלוא הזכויות בשתי החלקות,  
15 אולם לטענת העוררות, מצלאוי השכירה רק את חלקה בחניון ואילו דמי השכירות  
16 התחלקו בינה לבין לורנצי.  
17
- 18 4. ביום 30.11.2016 נחתם הסכם בין מצלאוי לבין חברת צח.ק.ר.סו. בע"מ (להלן:  
19 "צח") במסגרתו מכרה מצלאוי לצח את זכויותיה בחלקה 285 תמורת סך של כ-63  
20 מיליוני ₪ (ההסכם צורף כנספח 13 לתצהיר המשיב). בנוסף, ועל פי אותו הסכם  
21 (סעיף 15), העניקה מצלאוי לצח אופציה לרכישת זכויותיה והתחייבויותיה מכוח  
22 הסכם הקומבינציה בחלקה 380 וזאת כנגד תמורה בסך של 1,000 ₪.  
23
- 24 5. לטענת העוררות, העסקה מעולם לא יצאה אל הפועל בשל סכסוכים רבים בין  
25 הצדדים, ומצלאוי לא קיבלה את החזקה במקרקעין ולא עמדה בהתחייבותה  
26 העיקרית לבנות את הבניין החדש ולמסור את יחידות התמורה. לורנצי הודיעה ביום  
27 22.6.2017 למצלאוי על ביטול הסכם הקומבינציה (מכתב ההודעה על הביטול צורף  
28 כנספח 9 לתצהיר המשיב), ובהמשך לכך, ביום 30.6.2019, אף נחתם הסכם בין  
29 הצדדים לביטול עסקת הקומבינציה, הוא ההסכם העומד לבחינה במסגרת העררים  
30 דנן.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1

2 6. ביום 2.7.2019, דהיינו יומיים לאחר שנחתם ההסכם בדבר ביטול עסקת  
3 הקומבינציה, חתמה לורנצי על הסכם עם צח למכירת מלוא זכויותיה בחלקה 380  
4 וזאת בתמורה לסך של כ-41 מיליוני ₪ (ההסכם צורף כנספח 19 לתצהיר המשיב).  
5 על פי סעיף 6.3.1 להסכם שבין לורנצי לבין צח, נדרשה צח לשלם למצלאוי, מתוך  
6 התשלום הראשון, סך של 5.1 מיליוני ₪ לכיסוי חובה של לורנצי למצלאוי, כאשר  
7 לאחר מכן תמחק הערת האזהרה הרשומה לטובת מצלאוי (סעיף 6.3.5 להסכם).

8

9 7. ביום 18.11.2020 הוגשה בקשה למנהל לביטול עסקת הקומבינציה וביום 18.5.2021  
10 דחה המשיב את הבקשה וקבע כי אין מדובר בביטול עסקה, אלא במכר חוזר, וזאת  
11 מן הטעמים שפורטו בהחלטותיו (ההחלטות צורפו כנספחים 1 ו-2 לתצהיר המשיב).  
12 על החלטות אלו הוגשו העררים שלפנינו.

13

14

### תמצית טענות העוררות

15

16 8. החלטת המנהל, שדחתה את בקשתם לביטול העסקה וסיווגה אותה כ"מכר חוזר",  
17 גגויה; הסכם הקומבינציה לא הכה שורשים בקרקע המציאות וניתן היה לבטלו.  
18 מכל מקום, גם אם העסקה לא בוטלה, הרי שאין מדובר במכר חוזר אלא בהסבת  
19 הזכות מהיזם לצח.

20

21 9. הביטול נעשה מטעמים כלכליים אובייקטיביים בלבד, ולא מתוך מטרה להשיג  
22 יתרון מס. מדובר בנכס עסקי של חברה ולא בדירת מגורים שמכירתה מזכה בפטור,  
23 וממילא שווי המכירה שיקבע המשיב בעסקת המכר החוזר, יהווה בסיס לשווי  
24 הרכישה בעת מכירת המקרקעין לצח.

25

26 10. ההתחייבות העיקרית והמהותית של העסקה – בניית ומסירת יחידות תמורה בשווי  
27 של עשרות מיליוני ₪ – לא בוצעה על ידי מצלאוי למרות אורכות רבות. העסקה  
28 התארכה והתעכבה בשל נסיבות חיצוניות שלא היו בשליטת מצלאוי.

29

30



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 11. למעט הריסת מבנה ישן (סככה עם גג אסבסט) וקידום תכנית בניין עיר חדשה
- 2 (שחלקה הקטן בלבד חל על זכויות הבעלים), לא נותרו שרידים מהעסקה. שינויים
- 3 אלה נחשבים זניחים לעומת מטרת העסקה.
- 4
- 5 12. אמנם מצלאוי רשמה הערת אזהרה על המקרקעין, אך הערת אזהרה אינה זכות
- 6 קניינית, והעובדה שמעבר לכך לא בוצע כל רישום נוסף במשך 18 שנה, מעידה כי
- 7 העסקה לא הושלמה.
- 8
- 9 13. החזקה במקרקעין לא נמסרה למצלאוי והיא לא הפיקה מהם כל הכנסה. דמי
- 10 השכירות מהשכרת חלקה 380 כחניון שולמו ללורנצי בלבד. בהתאם לפסיקה,
- 11 העמדת נכס לצורכי בנייה אינה נחשבת למסירת חזקה אלא מתן זכות של "בר
- 12 רשות" גרידא. הריסת הסככה הייתה בגדר הפרה של ההסכם.
- 13
- 14 14. סכום הפיצוי ששולם על ידי הקונה למוכרת (באמצעות ויתור חלקי על פירעון
- 15 ההלוואה) עומד על כ-1.1 מיליון ₪. סכום זה אינו משקף את שוויה האמיתי של
- 16 הזכות במקרקעין (כ-22 מיליון ₪), ולכן אינו מהווה "מכר חוזר" במחירי שוק.
- 17
- 18 15. המוכרת לא חויבה במס שבח בגין העסקה, אלא במס מכירה בסך 84,615 ש"ח
- 19 ששולם ב-2018. הקונה לא שילמה את מס הרכישה, ומועד התשלום נדחה שוב ושוב
- 20 על ידי המשיב, שהכיר בכך שלא התמלאו תנאי סעיף 51 לחוק.
- 21
- 22 16. המשיב סיווג באופן שונה את הסכם הביטול וקבע כי מדובר בביטול עסקה
- 23 מלאכותי. לפיכך, הנטל להוכחת טענתו רובץ עליו. טענת המשיב לפיה צח מימשה
- 24 את זכות הברירה שהוסבה לה על יד מצלאוי, הועלתה רק בתצהיר המשיב, ולפיכך
- 25 הוא שצריך היה להזמין את נציג צח לעדות.
- 26
- 27 17. הוראת ביצוע 26/92 של המשיב מיום 12.11.1992 (להלן: "ה"ב 26/92") קובעת כי
- 28 יש להכיר ברוב בקשות הביטול כ"אמיתיות ובתום לב", וכך יש לנהוג גם במקרה
- 29 דנן.
- 30



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 18. קיימת סתירה בטענת המשיב. מצד אחד הוא קובע כי אין להכיר בביטול אלא אם  
2 נעשה בהסכמת שני הצדדים, אך מאידך קובע כי ביטול בהסכמה נבחן ב"יתר  
3 זהירות ודקדקנות".

4

5

### תמצית טענות המשיב

6

7 19. אין מדובר בביטול עסקה אלא ב"מכר חוזר". העסקה הכתה שורשים בקרקע  
8 המציאות ולא ניתן עוד לעקרם.

9

10 20. חלפו כ-18 שנים ממועד חתימת הסכם הקומבינציה ועד לחתימה על הסכם הביטול.  
11 תקופה ארוכה זו מצביעה על כך שהביטול אינו אמיתי.

12

13 21. המקרקעין נרשמו על שם מצלאוי (הערת אזהרה), החזקה נמסרה בפועל תוך  
14 שהמבנה נהרס והמקרקעין הושכרו כחניון בתמורה לדמי שכירות, ואף נערכו  
15 פעולות להשבחת המקרקעין ולקידום התב"ע. גם אם הבנייה בפועל לא בוצעה,  
16 הקרקע הושבחה מאוד לרווחת כל הצדדים. מצלאוי הפיקה רווחים במהלך השנים  
17 מהשכרת המקרקעין כחניון, דבר המעיד על כך שהעסקה לא בוטלה אלא  
18 "התפתחה".

19

20 22. במהלך השנים בוצעו התחשבנויות רבות בין הצדדים – ניתנו הלוואות, המקרקעין  
21 הושכרו, נערכו שינויים בחלקים מועברים - כאשר התשלום ששולם במסגרת הסכם  
22 הביטול, הוא נדבך נוסף לאותן התחשבנויות ואינו אך ורק בגדר השבת הלוואה.

23

24 23. מצלאוי העניקה לצח אופציה לרכישת זכויותיה מכוח עסקת הקומבינציה וצח  
25 מימשה את האופציה ונכנסה לנעליה. מסמך ההבנות בין לורנצי לצח בנוגע לשיתוף  
26 הפעולה ביניהן מחזק את המסקנה שעסקת הקומבינציה נותרה שרירה וקיימת.

27

28 24. התקופה הארוכה שחלפה מאז חתימת הסכם הקומבינציה עד לביטולו, כביכול,  
29 הועילה לשני הצדדים, שכן ערך הקרקע עלה בינתיים, והדבר מחזק את המסקנה  
30 שמדובר במכר חוזר.



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 25. על פי תקנה 12(ב) לתקנות מיסוי מקרקעין (סדרי דין בפני וועדות ערר), התשכ"ה -  
2 1965 העורר הוא התובע ולפיכך נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות מוטלים עליו.  
3 העוררות לא הניחו תשתית ראייתית לתמיכה בעמדתן. משיכת תצהירו של היועץ  
4 המשפטי לשעבר של מצלאוי, מר איתמר אלפסי (להלן: "אלפסי") הותירה למעשה  
5 את העוררות ללא עד מטעם אחד הצדדים לעסקה. אי-הבאת עדים רלוונטיים (כגון  
6 נציג מצלאוי בעל ידיעה אישית, נציגי צח ויאיר השחר) פועלת לחובת העוררות.  
7

8 26. מצלאוי הצהירה באופן כוזב בבקשתה לדחיית המועד לתשלום מס רכישה כי טרם  
9 תפסה חזקה במקרקעין (העתק הבקשה מיום 3.7.2018 צורף כנספח 20 לתצהיר  
10 המשיב), זאת למרות שחזקה נמסרה בפועל עוד לפני 22.6.17, באמצעות הריסת  
11 המבנה והשכרת המגרש לחניון, וכאשר סעיף 76 לחוק מחייב הודעה תוך 14 יום  
12 לאחר שחדל להתקיים התנאי הדוחה את מועד התשלום.  
13

### דין והכרעה

#### כללי

14  
15  
16  
17  
18 27. המחלוקת בין הצדדים היא האם עסקת הקומבינציה אכן בוטלה למפרע, כטענת  
19 העוררות, או שהיא נותרה שרירה וקיימת, כטענת המשיב, כך שההסכם במסגרתו  
20 ביקשו הצדדים לבטל את עסקת הקומבינציה אינו אלא "מכר חוזר".  
21

22 28. כאמור, לגישת המשיב אין מדובר בביטול עסקה שכן מצלאוי קיבלה בפועל את  
23 החזקה במקרקעין ואף ביצעה בו שינויים ונהגה בו כמנהג בעלים, כולל הריסת מבנה  
24 והשכרת חניון, ופעלה לשינוי תכנוני שהשביח את המקרקעין. עוד מדגיש המשיב  
25 את פרק הזמן הארוך שחלף מאז נחתם הסכם הקומבינציה ועד ביטולו, דהיינו  
26 תקופה של 18 שנה.  
27

28 העוררות, מנגד, מדגישות את העובדה כי ההתחייבות העיקרית והמהותית שנטלה  
29 על עצמה מצלאוי, לבנות בניין משרדים ושימושים מסחריים, לא קוימה, בשל  
30 נסיבות חיצוניות שאינן תלויות בה, ולפיכך כי מדובר בביטול "אמיתי" שנעשה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 מטעמים כלכליים ולא לשם השגת כל יתרון מס. ממילא, לדידן, העסקה לא נקלטה  
2 בקרקע המציאות ויש לראות אותה כאילו בוטלה למפרע.  
3  
4 29. אקדים ואומר כי במחלוקת זו שבין הצדדים יש מקום להכריע לטובת המשיב,  
5 לאמץ את שומתו ולדחות את העררים.  
6  
7 אוסיף, כי כבר בתום דיון ההוכחות המליצה הוועדה לעוררות למשוך את העררים,  
8 וזאת נוכח המסד העובדתי שנפרס לפניו במסגרת הדיון, ולמצער, בשל כך שלא  
9 הוצגה על ידי העוררות תשתית ראייתית שיש בה כדי לתמוך בעמדתן; הרושם  
10 הברור שנוצר הוא כי בהתחשב בתקופה הארוכה - 18 שנים - שעברה מאז נכרת  
11 הסכם הקומבינציה ועד לביטולו הלכאורי, כמו גם בהתחשב בפעולות המהותיות  
12 שבוצעו על ידי מצלאוי במהלך אותה תקופה - קרי, רישום הערת אזהרה,  
13 התחשבנויות כספיות והסדרת הלוואות ללורנצי, הריסת המבנה, קידום התב"ע  
14 שהשביחה את המקרקעין, השכרתם לצורך חניון וגביית דמי השכירות (גם אם חלק  
15 מדמי השכירות הועברו ללורנצי) והענקת האופציה לצח - פעולות המלמדת על  
16 מעורבותה העסקית של מצלאוי ועל כך שהיא נהגה במקרקעין מנהג בעלים - עסקת  
17 הקומבינציה נקלטה באופן ממשי ומשמעותי בקרקע המציאות, ולפיכך אין מדובר  
18 בביטול עסקה אלא במכר חוזר. אלא שהעוררות עמדו על דעתן וביקשו כי יינתן פסק  
19 דין.  
20

### המסגרת הנורמטיבית

21  
22  
23 30. סעיף 102 לחוק קובע כי "המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות  
24 במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס". ברור הוא, כי לא בכל  
25 מקרה שבו צד לעסקה טוען כי היא בוטלה, או אפילו שני הצדדים לעסקה טוענים  
26 כי היא בוטלה, יש להכיר בה כעסקה מבוטלת, המזכה בהחזר המס ששולם. יש  
27 לבחון האם באמת העסקה בוטלה, במובן זה שיש להתייחס אליה כאילו לא באה  
28 לעולם מלכתחילה, או שהלכה למעשה מדובר בעסקה חדשה, במסגרתה מוכר  
29 הקונה למוכר את המקרקעין במכירה חוזרת ("מכר חוזר"), או מממש את העסקה  
30 בדרך אחרת (למשל, מסב אותה לצד ג').



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1

2

31. המבחן המרכזי בעניין זה נקבע זה מכבר.

3

4 בע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' זמר, (4.1.1988) (להלן: "עניין זמר")  
5 נפסק, כי המבדיל בין ביטול עסקה לבין מכר חוזר הוא בתשובה לשאלה האם  
6 העסקה נקלטה (או שלחה שורשים) בקרקע המציאות, אם לאו. במקרה בו יש  
7 לראות בעסקה כמי שנקלטה בקרקע המציאות, ממילא אין לראות בה כאילו היא  
8 בוטלה.

9

10 וכך נאמר בעניין זמר (פסקה 11):

11

12 "אם מתנת הזכויות לדירה, אף-על-פי שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה  
13 שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות  
14 שבשטח, או כדברי באת-כוח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי  
15 אז יכולה העסקה החדשה להתיישב עם ביטולה של המתנה. לא כן, אם  
16 היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור  
17 אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את  
18 הגלגל אחורה, והדרך האחת הפתוחה להחזרת הזכויות לליאורה היא על-  
19 ידי עסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה. בנסיבות המקרה, לא  
20 ניתן לומר, שהמתנה לא נקלטה במציאות העובדתית. המשיבה קנתה  
21 חזקה בדירה. הדירה אף נרשמה על שמה אצל שלטונות מס רכוש. היא גם  
22 הושכרה לאחר שהמשיבה פינתה אותה. אמנם בכל אלה טיפל האב. הוא  
23 גם שמימן את רכישת הדירות עבור בנותיו, אך הוא לא פעל כזר מתערב.  
24 הוא פעל מכוחה של המשיבה, שהייתה, עם השלמת המתנה, לבעלת  
25 הזכות לקבל את הבעלות בדירה במקום ליאורה. לכל אלה מצטרפת  
26 התקופה הארוכה של כשש שנים מאז עיסקת המתנה ועד להודעת הביטול.  
27 אין אמנם מניעה בדין לביטול מתנה בהסכמה בכל עת. אך לעבור הזמן  
28 הארוך יש משקל, המצטבר למשקלן של יתר העובדות שהזכרתי. כשמדובר  
29 בביטול ביחסים בתוך המשפחה, ללא עילה שבדין או בהסכם, יש לדקדק  
30 עם הטוענים לו, וניתן להסתפק בכל אלה כדי להגיע למסקנה כי מהותה  
31 האמיתית של העיסקה השנייה אינה ביטול אלא החזרת המתנה לליאורה  
32 בדרך עיסקת מתנה חדשה".

33

34

35

36



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 32. על מבחן מרכזי זה, המבדיל בין ביטול עסקה לבין מכר חוזר חזרה הפסיקה פעמים  
2 רבות. כך, בעניין עמ"ש 1843/97 אחמד מוחמד חריג'ה נ' מנהל מס שבח מקרקעין  
3 (24.11.1999) בפסקאות 16 ו-17 (להלן: "עניין חריג'ה") נקבע כי -

4  
5 "ביטול שאינו חל למפרע לא יחשב כביטול אמיתי לאור המבחנים של סעיף  
6 102, כפי שיובאו להלן, ואף תוצאות המס יהיו בחיוב כפול על המכירה  
7 החוזרת, קרי לא יוחזר המס בגין העסקה הראשונה והעסקה החדשה לא  
8 תוכר כביטול אלא כמכירה המחויבת במס, למרות שהיא נעשית בין אותם  
9 צדדים של העסקה הראשונה ..... כפי שנאמר תחולת הביטול צריכה להיות  
10 למפרע שכן אם היתרון בפעולת הביטול "נולד" לאחר המכירה הראשונית,  
11 והצדדים עד הביטול ראו במכירה זו פעולה שרירה וקיימת, אך במועד  
12 מאוחר ביקשו לחזור ממנה, כי אז מדובר "במכירה" חוזרת."  
13

14 33. מתי תחשב עסקה כאילו כבר נקלטה בקרקע המציאות והצדדים ראו בה כשרירה  
15 וקיימת? מתי היא תחשב כאילו מעולם לא הייתה ובוטלה למפרע ויש בביטולה כדי  
16 "להחזיר את הגלגל לאחור"?

17  
18 נראה כי לצורך כך יש לשאול, בין היתר, כמה זמן חלף בין כריתת ההסכם ובין  
19 ביטולו, האם העסקה הושלמה ברישום, האם נמסרה חזקה, האם בוצעו שינויים  
20 במקרקעין, האם המקרקעין הושבחו, האם הופקו מהם הכנסות (ומי טיפל בכך),  
21 האם קיים קשר משפחתי או אחר בין הצדדים, מהי מטרת הביטול (ראו סקירת  
22 המבחנים בעניין חריג'ה וכן בה"ב 26/92), וכן, האם מדובר בביטול אמיתי וכנה  
23 המתבצע אך ורק משיקולים עסקיים כלכליים, או מתוך מטרה להשיג יתרון מס  
24 (ראו: ע"א 2881/10 אלי לוי נ' מנהל מס שבח רחובות (23.4.2012) וכן ע"א 8340/10  
25 מ.ו השקעות בע"מ נ' רשות המיסים (30.1.2013)).

26  
27 בסופו של יום, ההכרעה בשאלת הביטול או המכר החוזר תלויה במשקל שיש לתת  
28 לכל אחד מאותם מבחנים, כאשר קיימת מדרך הטבע "מקבילית כוחות" ביניהם.  
29 כך למשל, ככל שחלפה תקופה ארוכה יותר בין ההסכם לבין הביטול הנטען, כך די  
30 יהיה בתפיסת חזקה או בהיקף שינויים ברף נמוך יותר, על מנת שהביטול לא יוכר  
31 ויקבע כי מדובר במכר חוזר. אין זאת אלא, כי העובדה שבמקרה שלפנינו חלפה  
32 תקופה כה ארוכה של 18 שנים בין כריתת ההסכם הקומבינציה לבין בקשת הצדדים  
33 להכיר בביטולו, ממילא מציבה בפני העוררות משוכה גבוהה להוכחת טענתן כי



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 עסקה זו בוטלה מעיקרא, ואף מבלי להביא בחשבון את המבחנים הנוספים  
2 הרלוונטיים במקרה דנן.  
3

4 34. כפי שציינתי בפתח הדברים, סבורני כי יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה בעניין זה  
5 של ביטול עסקה, תוך מתן הדעת למסד העובדתי הרלוונטי כפי שעלה במסגרת דיון  
6 ההוכחות, מוביל באופן מובהק למסקנה לפיה אין מדובר בביטול עסקה אלא במכר  
7 חוזר, שכן עסקת הקומבינציה נקלטה בקרקע המציאות. לעניין זה יש לתת את  
8 הדעת להיבטים אלה: משך הזמן שחלף מאז כריתת הסכם הקומבינציה ועד  
9 לביטולו; רישום הערת האזהרה; הפעולות שנעשו במקרקעין, ובכלל זאת הריסת  
10 המבנה, קידום התב"ע והשכרת המקרקעין כחניון; ההתחשבות הכספית והסדרת  
11 ההלוואות בהתאם להסכם הקומבינציה; העסקה עם צח. בתוך כך יש אף לתת את  
12 הדעת לשאלה על מי מוטל נטל הראיה ונטל השכנוע בהליך דנן, והאם הוא עמד  
13 בהם.  
14

15 35. אבהיר, כי משעה שמצאתי שאין מדובר בביטול עסקה, ונוכח קיומו של הסכם  
16 ביטול בין הצדדים, ובהמשך לכך – הסכם למכירת המקרקעין בין לורנצי לבין צח,  
17 ממילא מדובר ב"מכר חוזר" ולא בהסבת הזכות מאת מצלאוי לצח. דומה כי מסקנה  
18 זו עולה בקנה אחד גם עם טענת לורנצי, לפיה צח נמנעה מלממש את האופציה  
19 שהוענקה לה על ידי מצלאוי, וזאת בשל היות הסכם הקומבינציה ישן שאף תוקן  
20 ארבע פעמים (עדות מנכ"ל לורנצי, מר נתנאל לורנצי (להלן: "נתנאל"), בפרוטוקול  
21 מיום 11.12.2024 (להלן: "הפרוטוקול"), עמ' 46 ש' 6; ראה גם סיכומי מצלאוי,  
22 סעיף 21.4).

### משך הזמן שחלף

23  
24  
25  
26 36. בענייננו, חלפו כ-18 שנים ממועד חתימת הסכם הקומבינציה (2.5.2001) ועד לבקשה  
27 לביטולו (22.7.2019). תקופה כה ארוכה, בה העסקה הייתה קיימת בפועל, אינה  
28 יכולה בדרך כלל להיחשב כתקופה שבה העסקה לא הכתה שורשים, אלא ההפך.  
29 ברור הוא כי ככל שהתקופה ארוכה יותר, הנטייה היא שלא להכיר בביטול העסקה,



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 במיוחד מקום בו הצדדים נהגו בעסקה כשרירה וקיימת, וזאת גם אם בשל נסיבות  
2 כאלה או אחרות ביצועה התעכב והתמשך.

3  
4 37. לכך יש להוסיף, כי במהלך אותה תקופה אף בוצעו שינויים בחלקים המועברים,  
5 ונחתמו תוספות שונות להסכם הקומבינציה (התוספות צורפו כנספח 7 לתצהיר  
6 המשיב) כאשר בתוספת הרביעית להסכם הקומבינציה מיום 3.3.2008, הוגדל חלקה  
7 של לורנצי בהסכם ל-45%. אף בכך יש להעיד, כי מדובר בעסקה שרירה וקיימת בין  
8 צדדים המנהלים מערכת עסקית **דינאמית ופעילה** שבאופן טבעי, במרוצת הזמנים,  
9 אף נערכים בה שינויים כאלה או אחרים.

10

### רישום הערת אזהרה

11

12  
13 38. ביום 13.12.2001 נרשמה הערת אזהרה לטובת מצלאוי על חלקה 380. רישום זה,  
14 אף אם אינו העברת בעלות מלאה, מהווה צעד משמעותי ומהותי המעיד על כוונת  
15 הצדדים לקדם את העסקה ולבסס בעתיד זכויות קנייניות עבור מצלאוי. יש לזכור  
16 כי הערת אזהרה, אף שאינה מנויה בסעיף 161 לחוק המקרקעין כזכות קניינית, היא  
17 זכות שלילית המעידה על קיומה של התחייבות לביצוע עסקה במקרקעין. רישומה  
18 מבסס את מעמד העסקה ומונע עסקאות נוגדות, ובכך מחזק את טענת המשיב  
19 שהעסקה הכתה שורשים.

20

21 39. נתנאל טען בעדותו, כי הערת האזהרה "**שימשה לפירעון הלוואה אחרת שהייתה**  
22 **על המגרש. פשוט החלפנו הלוואות**" (פרוטוקול, עמ' 20, ש' 8), אך סבורני כי עצם  
23 הרישום במשך שנים רבות של הערת האזהרה מצביע על קיומו של קשר משפטי  
24 מהותי ומחייב בין הצדדים, כמו גם כזה שבמסגרתו "מוחלפות" הלוואות  
25 שהמקרקעין, מושא עסקת הקומבינציה, משמשים להם כבטוחה.

26

27

28

29

30



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

### הריסת המבנה

1

2

3 40. במהלך התקופה שעד לביטול העסקה, מצלאוי קיבלה בפועל את החזקה במקרקעין  
4 ואף ביצעה בהם שינויים ונהגה בהם מנהג בעלים, כולל הריסת המבנה והשכרת  
5 המקרקעין כחניון, וכן פעלה לשינוי תכנוני שהשביח את המקרקעין.

6

7 41. העוררות טענו, כי הריסת המבנה הייתה בגדר הפרה של ההסכם. נתנאל תיאר  
8 בעדותו את המבנה כ"סככת אזבסט" (פרוטוקול, עמ' 48 ש' 13) וציין כי המכתב  
9 שנשלח למצלאוי בנושא זה, בו התרעמה לורנצי על הריסה המבנה (מכתב מיום  
10 22.7.2017; נספח 9 לתצהיר המשיב) היה חלק מהניסיון "לייצר" טענות כלפי  
11 מצלאוי על מנת לקזז באמצעותן את החוב כלפיה (פרוטוקול, עמ' 48 ש' 27 – 31).  
12 מעבר לעובדה כי לא הוכח שאותה תרעומת מצד לורנצי הובילה לסנקציה כלשהי,  
13 ממילא גם אם כך הדבר, בסופו של יום מצלאוי פעלה במקרקעין כבתוך שלה, וקשה  
14 לפיכך שלא לראות בעסקה ככזו שיצאה אל הפועל.

15

### קידום התב"ע

16

17

18 42. מצלאוי פעלה לשם קידום תב"ע חדשה (נספח 12 לתצהיר המשיב), ששינתה את  
19 ייעוד המקרקעין, הגדילה את זכויות הבניה וממילא השביחה באופן משמעותי את  
20 המקרקעין. נתנאל אישר בעדותו, כי מצלאוי שכרה את שירותיו של משרד  
21 האדריכלים משה צור לצורך עריכת התוכנית החדשה ושילמה את שכרו, ואילו  
22 לורנצי אך ורק קיבלה בעניין זה עדכונים וחתמה על התוכניות באופן פורמלי, שכן  
23 האינטרס של מצלאוי בתב"ע היה גדול יותר מזה של לורנצי (פרוטוקול, עמ' 33 ש'  
24 16 – 26; עמ' 34 ש' 7 – 11).

25

26 43. נתנאל גם אישר, כי התב"ע החדשה שינתה את ייעוד הקרקע מאזור תעשייה  
27 למסחר, תעסוקה ותיירות וקבעה זכויות בנייה לשני מגדלים בני 37 קומות כל אחד  
28 (פרוטוקול, עמ' 32 ש' 32 – עמ' 33 ש' 1). העוררות עצמן, בסיכומיהן, הודו כי קידום  
29 תכניות בניין עיר הוא "שינוי חשוב יותר" שבוצע (סעיף 11.2). פעילות זו תרמה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 להגדלת זכויות הבנייה ושינתה את ייעוד המקרקעין, באופן המחזק את המסקנה  
2 כי עסקת הקומבינציה אכן נקלטה בקרקע המציאות.  
3  
4 44. למותר לומר, כי איני מתעלם מכך שההתחייבות העיקרית שנטלה על עצמה מצלאוי  
5 – להקים את מגדל המשרדים – לא התממשה, ובסופו של דבר, גם לאחר עבור 18  
6 שנה מיום חתימת ההסכם, המגדל טרם הוקם. עם זאת, קיימת אינדיקציות אחרות  
7 וממשיות לכך שההסכם קרם עור וגידים, ובכל מקרה, הפעולות שכן בוצעו בפועל  
8 בקשר למקרקעין, ותוצאותיהן בעולם המעשה, מלמדות על כך שהוא "שלח  
9 שורשים" ולא ניתן לומר כי בוטל למפרע, כאילו לא נחתם מלכתחילה.  
10

### השכרת החניון

11  
12  
13 45. המקרקעין הושכרו על ידי מצלאוי למפעיל מגרש חניה, יאיר השחר, ודמי השכירות  
14 חולקו בינה לבין לורנצי. אלפסי העיד כי מצלאוי לא נהנתה בפועל מדמי השכירות  
15 עבור חלקה 380, אך לא ידע להסביר כיצד הועברו הכספים ללורנצי או להציג  
16 הוכחות לכך. עדותו התבססה על שיחה עם בעל השליטה בחברה, סמי מצלאוי.  
17  
18 מכל מקום, דומה כי השכרת המקרקעין וגביית דמי השכירות, גם אם חלקם  
19 מיועדים להיות משולמים ללורנצי, אינם עולים בקנה אחד עם הטענה כי העסקה  
20 לא נקלטה בקרקע המציאות, שהרי, לכל הפחות, יש בה כדי ללמד על קיומה של  
21 זכות פעילה בידי מצלאוי ועל מעורבות עסקית מהותית בקשר למקרקעין מושא  
22 הסכם הקומבינציה. יש גם לזכור, כי מצלאוי השכירה את שתי החלקות כמקשה  
23 אחת, הציגה עצמה בהסכם השכירות המקורי כבעלת הזכויות היחידה בשתי  
24 החלקות וגבתה את דמי השכירות מהשוכר.  
25

26 46. נתנאל טען בעדותו כי יאיר השחר "הלכה מאחורי הגב שלנו וחתמה עם מצלאוי"  
27 (פרוטוקול, עמ' 22 ש' 16), וכי לורנצי הגישה כנגד יאיר השחר תביעה לפינוי המושכר  
28 מיד לאחר חתימת הסכם השכירות המקורי ב-2011, מאחר שלורנצי לא הוצגה  
29 כאחת המשכירות בהסכם ואף לא קיבלה את מלוא הסכום דמי השכירות להם היא  
30 זכאית (פרוטוקול, עמ' 23 ש' 19 – 30). עם זאת, נתנאל כלל לא ידע להשיב מה היה



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 אומד דעתה של מצלאוי בעת שחתמה לבדה, ובלא לעדכן את לורנצי, על הסכם  
2 השכירות עם יאיר השחר, ועל שום מה כך נהגה (פרוטוקול, עמ' 23 ש' 3 – 18). אף  
3 לא ניתן על ידו הסבר מדוע לא הוצגו כתבי הטענות של הצדדים באותו הליך (עמ'  
4 22 ש' 31).

5

6 47. מכל מקום, בעקבות אותה תביעה לפינוי, נחתם הסכם פשרה, שקיבל תוקף של פסק  
7 דין ובו נקבע כי לורנצי תתווסף כמשכירה ותקבל את מלוא דמי השכירות עבור  
8 חלקה 380 המהווים כ-26% מכלל דמי השכירות המשולמים על ידי השוכר  
9 (פרוטוקול, עמ' 22 ש' 33 – עמ' 23 ש' 2). עם זאת, לטעמי, העובדה כי לורנצי עמדה  
10 על זכויותיה בכל הקשור לדמי השכירות, אין בה כדי לאיין את פעולותיה של מצלאוי  
11 עד לאותו מועד, ואין בו כדי לגרוע מהאופן שבו מצלאוי עצמה התייחסה למקרקעין  
12 בעקבות חתימת הסכם הקומבינציה. מצלאוי הרסה את המבנה, השכירה את  
13 המקרקעין, ככל הנראה על דעת עצמה כפי שעולה מעדותו של נתנאל, וגבתה את  
14 מלוא דמי השכירות. די בכך כדי ללמד על הזיקה שיש למצלאוי בקשר למקרקעין  
15 הנדונים.

16

17 48. אוסיף, כי מאחר שמצלאוי הרסה את המבנה, השכירה את המקרקעין לצורך החניון  
18 ואף גבתה את מלוא דמי השכירות וזאת החל מיום 2.5.2011, הצהרתה מיום 3.7.18,  
19 לפיה טרם נמסרה לה החזקה בנכס, הצהרה שהוגשה במסגרת בקשתה לדחיית  
20 תשלום מס הרכישה, מעוררת, לכל הפחות, אי נוחות ותמיהה משמעותית.

21

22

### התחשבות כספית והסדרת הלוואות

23

24 49. במהלך שנות קיומו של ההסכם התנהלה בין הצדדים התחשבות כספית  
25 משמעותית, כך שיש ממש בטענת המשיב לפיה אף התשלום ששולם במסגרת הסכם  
26 הביטול אינו אלא נדבך נוסף הנוגע לאותה התחשבות ואין לנתקו ממנה. כאמור,  
27 על פי הסכם הקומבינציה התחייבה מצלאוי לגרום לכך שלורנצי תקבל הלוואה  
28 מבנק מסחרי, וזאת נוכח הקשרים שהיו למצלאוי עם הבנק (עדות נתנאל, עמ' 12 ש'  
29 25 – 28).

30



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 39712-06-21 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 39777-07-21 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

50. בהמשך, נחתמה תוספת שלישית להסכם הקומבינציה (נספח 7 לתצהיר המשיב),  
בה מצלאוי הצטרפה כבעלים נוסף לחשבון ההלוואה בבנק הפועלים. נתנאל אישר  
כי מצלאוי פרעה את ההלוואה לבנק הפועלים, בלית ברירה, מאחר שהבנק סירב  
לחדש את האשראי, וכן כי צח שילמה למצלאוי סך של 5.1 מיליון ש"ח בגין חוב זה  
(פרוטוקול, עמ' 15 ש' 21 – 31).

51. ההלוואה שקיבלה לורנצי בסיוע מצלאוי מבנק הפועלים בשנת 2001 עמדה ביום  
ביטול העסקה (30.6.19) על סך של כ-7 מיליון ₪ כולל ריבית, לטענת המשיב, או על  
סך של כ-6 מיליון ₪, לטענת העוררות. מכל מקום, התשלום ששולם על ידי לורנצי  
במסגרת הסכם הביטול היה בסך של 5.1 מיליון ₪, הנמוך בכ-1 מיליון עד כ-2 מיליון  
₪ מהחוב האמיתי. נתנאל טען בעניין זה כי ההפרש האמור נודע לפצות את לורנצי  
על הנזקים שנגרמו לה בגין מעשיה ומחדליה של מצלאוי (פרוטוקול, עמ' 18 ש' 29  
– 33), אולם דומה בעיני, כי צודק המשיב הטוען כי אף סכום זה שלא הוברר כיצד  
ואיך חושב, מלמד על כך שהעסקה הכתה שורשים בקרקע המציאות ולא בוטלה  
מעיקרא.

### העסקה עם צח

52. ביום 30.11.2016 נחתם הסכם בין מצלאוי לבין צח במסגרתו מכרה מצלאוי לצח  
את זכויותיה בחלקה 285 תמורת כ-63,000,000 ₪. בנוסף, מצלאוי העניקה לצח  
אופציה לרכישת זכויותיה והתחייבויותיה מכוח הסכם הקומבינציה בחלקה 380,  
תמורת 1,000 ₪.

53. בהמשך לכך, זמן קצר ביותר לאחר שבוטלה עסקת הקומבינציה, ביום 2.7.2019,  
חתמה לורנצי על הסכם עם צח למכירת מלוא זכויותיה בחלקה הנדונה וזאת  
בתמורה לסך של כ-41 מיליוני ₪. על פי סעיף 6.3.1 להסכם שבין לורנצי לבין צח,  
נדרשה צח לשלם סך של 5.1 מיליוני ש"ח לכיסוי חובה של לורנצי למצלאוי בגין  
ההלוואה מבנק הפועלים, וזאת מתוך התשלום הראשון של התמורה למוכרת.  
לטענת העוררות, התשלום בסך 5.1 מיליון ₪ שצח שילמה למצלאוי, נועד לכסות  
את חובה של לורנצי למצלאוי, ואין להתייחס אליו כמימוש האופציה. לטענתן, צח  
לא רכשה את המקרקעין או את האופציה הגלומה בהסכם הקומבינציה מאת



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

- 1 מצלאוי, אלא רכשה את המקרקעין ישירות מלורנצי, וזאת לאחר, ובעקבות, ביטול  
2 הסכם הקומבינציה בין לורנצי לבין מצלאוי.  
3  
4 54. גישתי היא, כי יש לראות בכלל העסקאות כשלובות זו בזו. אך ברור הוא, והדבר  
5 עולה באופן מפורש מההסכמים גופם, כי מבחינת כל הצדדים המעורבים, כדאיותה  
6 של העסקה, אשר נועדה בסופו של יום להביא להקמת מגדל משרדים על המקרקעין,  
7 תלויה בצירופן של שתי החלקות, 285 ו-380, הן מבחינת התוכניות החלות עליהן  
8 והן מבחינת הזכויות המשפטיות הקשורות אליהן. כך, העובדה שמצלאוי העניקה  
9 לצח אופציה לרכישת זכויותיה והתחייבויותיה מכוח הסכם הקומבינציה עוד בשנת  
10 2016, ולאחר מכן, בעקבות ביטול עסקת הקומבינציה, לורנצי מכרה את המקרקעין  
11 לצח - מעידה כי גם שנים רבות לאחר כריתת ההסכם המקורי, הוא עדיין נחשב  
12 לתקף ובעל נפקות משפטית וכלכלית עבור הצדדים.  
13  
14 המהלך המתואר לעיל סותר את הטענה כי העסקה "גוועה" ולא הכתה שורשים.  
15 היפוכו של דבר הוא נכון; העסקה נותרה שרירה וקיימת במשך כל אותן שנים  
16 ארוכות, הגם שבשל נסיבות אלה או אחרות, היא שינתה את פניה, והולידה זכויות  
17 והתחייבויות חדשות על ידי, וכלפי, גורמים נוספים. ממילא, לא ניתן לטעון לביטול  
18 העסקה למפרע, כאילו עסקת הקומבינציה, ממנו נגזרו בסופו של יום זכויותיהם  
19 וחובותיהם של הצדדים, לא באה לעולם מלכתחילה. אין צורך לומר, כי אף סמיכות  
20 הזמנים בין ביטול הסכם הקומבינציה (30 ביוני 2019) לבין מכירת הקרקע על ידי  
21 לורנצי לצח (02 ביולי 2019), מעידה כשלעצמה על כך שאין מדובר בביטול עסקה  
22 אמיתי.  
23  
24 55. בסופו של דבר נראה כי צודק המשיב הטוען כי הלכה למעשה מצלאוי מכרה בחזרה  
25 ללורנצי את חלקה (60% מהזכויות) ביום ה"ביטול", ובכך אפשרה ללורנצי למכור  
26 את מלוא זכויותיה במקרקעין לצח. לא רק זאת, אלא שבינתיים, מאז נכרת הסכם  
27 הקומבינציה ועד לביטולו, המקרקעין הושבחו וערכם אף עלה.  
28  
29  
30  
31



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

### נטל הראיה ונטל השכנוע

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29

56. כידוע, המוציא מחברו, עליו הראיה. בענייני מס, הנישום הוא בגדר "המוציא מחברו", ועל כן נטל הראיה ונטל השכנוע מוטל עליו. אלא שמלבד עדותו של נתנאל, נציג העוררת לורנצי, הובא עד אחד נוסף – אלפסי - אך מאחר שהסתבר במהלך עדותו כי כל ידיעותיו מבוססות על שיחה שקיים עם בעל השליטה בחברה, משמע – כי מדובר בעדות שמיעה מובהקת – ביקש בא כוח מצלאוי למשוך את תצהירו. התוצאה היא, אפוא, כי גרסתו של צד אחד להסכם הביטול, כלל לא עמדה בפני הוועדה. יתר על כן, העוררות לא הביאו לעדות עדים רלוונטיים נוספים בעלי ידיעה אישית באשר לנסיבות העסקה, כגון נציג צח או נציג יאיר השחר. בסופו של יום עולה, כי העוררות לא הציגו תשתית ראייתית מספקת לתמוך בעמדתן לפיה המדובר הוא בביטול עסקה ולא במכר חוזר. כידוע, אי הבאתו של עד רלוונטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשש כי אילו הובא לעדות, הייתה עדותו תומכת בעמדת הצד שכנגד.

57. אוסיף, כי לא מצאתי ממש בטענת העוררות באשר לעובדה כי המשיב אישר את הבקשה לדחיית המס בעסקת הקומבינציה. נציג המשיב, הגב' לייבוביץ, הסבירה בעדותה כי משרד מיסוי מקרקעין מקבל הצהרות על עסקאות קומבינציה ומטיל מס, אך בקשות להקפאת תשלום המס לפי סעיף 51 לחוק מיסוי מקרקעין, כמעט שאינן נבדקות (פרוטוקול, עמ' 55 ש' 16 - 22). יתר על כן, וכידוע, בהתאם להוראות הדין, האחריות לדווח למשיב על התקיימות תנאי סעיף 51 מוטלת על הנישום.

58. אף לא מצאתי ממש בטענה לפיה ה"ב 26/92 תומכת בעמדת העוררות. אכן, תנאי חשוב להכרה בבקשה לביטול העסקה הוא בכך ששני הצדדים מצהירים כי העסקה בוטלה ואין מדובר בביטול חד צדדי, העשוי לגרור את מנהל מיסוי מקרקעין למחלוקת לא לו. כמו כן, ראוי הוא כי, ככלל, יניח המשיב כי ביטול העסקה נעשה בתום לב ולא בשל תכנון מס, ועל אחת כמה וכמה לא בשל תכנון מס שאינו לגיטימי. עם זאת, אף ברור הוא, כי חובתו של המנהל לבדוק את הנסיבות הקשורות לביטול העסקה, וככל שמצא כי אלה מחייבות הסבר והנמקה מצד הנישום, חובתו לברר זאת עד תום והנטל על הנישום, המבקש החזר מס, להוכיח כי אכן מדובר בביטול



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 21-06-39712 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 21-07-39777 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

1 אמיתי ולא במסווה לעסקה אחרת, על אחת כמה וכמה כאשר מדובר בביטול עסקה  
2 18 שנים לאחר כריתתה.

3  
4 59. בהקשר אחרון זה אף אעיר, כי לא מצאתי בסיס לטענת העוררות כי מאחר שהמשיב  
5 סבר שהמדובר בביטול עסקה מלאכותי ויש לסווג את העסקה כעסקת "מכר חוזר",  
6 עליו נטל הראיה. על פניו אין מדובר בטענה כי יש לסווג את העסקה "מחדש" לצורכי  
7 מס, אלא כי יש לסווגה באופן "שונה" מהאופן שבו סווגה על ידי הצדדים, שכן כלל  
8 הנסיבות, המשפטיות והעובדתיות, מלמדות כי אין מדובר בביטול, אלא במכר חוזר  
9 על כל המשתמע מכך (ראו לעניין ההבחנה בין "סיווג מחדש" ו"סיווג שונה" ע"א  
10 550/22 ישראל דניאל עמרם נ' פקיד שומה ירושלים (29.8.2023) וכן ע"מ-52941-  
11 01-21 + ע"מ 52960-01-21 - א.א.א. אימפריה נכסים נ' פקיד שומה רחובות  
12 (12.3.2026)).

13

14

### סוף דבר

15

16 60. לאור כל האמור הגעתי למסקנה כי צדק המשיב שלא קיבל את בקשת העוררות  
17 להכיר בביטול העסקה, שכן היא שלחה שורשים בקרקע המציאות ולא ניתן לבטלה  
18 למפרע. לפיכך דין העררים להידחות וכך אציע גם לחבריי.

19

20 61. בנוסף אציע לחבריי כי העוררות יישאו בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ₪ כל אחת  
21 (וביחד 40,000 ₪) שישולמו בתוך 30 יום שאם לא כן יתווספו אליהם הפרשי הצמדה  
22 וריבית החל מהיום ועד למועד תשלום בפועל.

23

24

25

### גב' גבע בלטר, שמאית מקרקעין:

26

27 אני מצטרפת לפסק דינו של יו"ר הוועדה כב' השופט שמואל בורנשטיין לעניין דחיית הערר  
28 ולעניין פסיקת ההוצאות.

29

30

31



## ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין - בית המשפט המחוזי מרכז לוד

ו"ע 39712-06-21 מצלאוי חברה לבנין בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז  
ו"ע 39777-07-21 לורנצי נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין מרכז

### מר גידי גבאי, שמאי מקרקעין ומשפטן:

לאחר שעיינתי בחוות דעתו המלומדת והמפורטת של יו"ר הוועדה, כבוד השופט שמואל בורנשטין, הריני מצטרף למסקנותיה במלואן, לרבות לעניין פסיקת ההוצאות.

בבחינת מכלול הנסיבות, ובפרט לנוכח חלוף פרק זמן ניכר של כ-18 שנים ממועד כריתת הסכם הקומבינציה ועד למועד הביטול הנטען, וכן לנוכח הפעולות המהותיות שבוצעו על ידי מצלאוי במהלך תקופה זו, כפי שפורטו בהרחבה, מתגבשת תמונה ברורה של פעילות עסקית ממשית והתנהלות במקרקעין כבעלים. בנסיבות אלה, אין לראות במהלך משום ביטול ההסכם, אלא כהתקשרות חדשה במהותה, המהווה מכר חוזר.

ניתן היום, ב' אייר תשפ"ו, 19 אפריל 2026, בהעדר הצדדים.

גב' גבע בלטר,  
שמאית מקרקעין  
חברת ועדה

מר גידי גבאי,  
שמאי מקרקעין ומשפטן  
חבר ועדה

שמואל בורנשטין, שופט  
יו"ר