

במרכז החדשות

ביטול עסקת מכר מקרקעין או עסקה חדשה – כיצד נדע ?

סיכום, ערך וניתוח: יוסי קורן, עו"ד (רו"ח)



בעסקאות מכר מקרקעין מהלך של ביטול עסקה אינו תופעה נדירה, הסיבות לכך יכולות להיות מגוונות, כגון: הפרת הסכם על ידי אחד הצדדים, ביטול ההסכם בהסכמת הצדדים, ביטול ההסכם עקב אי התקיימותו של תנאי מתלה וכיוצא באלו מקרים.

הפסיקה האחרונה שהתייחסה לסוגיה זו היתה פסיקתה של ועדת ערר בעניינם של פרימו ואח' (ו"ע -40007-09-14, ניתן ב- 27/11/16) (להלן: "פרשת פרימו"). שם דובר ביישומו של פסק בורר שנתן פסיקתו וקבע על השבת המקרקעין למוכרים בעסקת קומבינציה. ועדת הערר ניתחה את פרשת פרימו, גם באמצעות פירוט ההלכות שנקבעו בעבר, דבר היכול לסייע לנו (וללקוחותינו) בעתיד, אם וכאשר ניתקל במקרה שכזה, או דומה לו, לנסות לקבוע האם אכן מדובר ב"ביטול עסקה" או שמא עסקינן בעסקת מכר חדשה.

למותר לציין, כי לכל החלטה עשויות להיות משמעויות מיסוייות כבדות משקל.

העובדות

1. פרימו והאחרים (להלן: "העוררים") היו בעלי מקרקעין, שחתמו במהלך 2007 על עסקת קומבינציה לפיה תמורת מכירת 50% מהזכויות היזם יבנה עבורם שתיים מתוך ארבע דירות שניתן לבנות בשטח.
2. העוררים והיזם (להלן: "הצדדים") הגישו הצהרותיהם למיסוי מקרקעין, נקבעו שומות, והיזם לקח על עצמו לשלם את מס השבח של העוררים.
3. היזם, במהלך שנת 2011, סיים לבנות את השלד ואף הספיק למכור דירה אחת (משתי דירותיו), ואולם הוא סירב לשלם את מס השבח (בו חוייבו העוררים).
4. הצדדים, במהלך שנת 2012, העבירו המחלוקת לענין תשלום מס השבח לידי בורר, שפסק (במהלך 2013) שהעוררים ישלימו את הבנייה וימכרו את הדירות לפי הבנתם, והתמורה תחולק שווה בשווה,
5. בינם לבין היזם, ותחושב על ידי הפחתה או השלמה של עלויות הבנייה.
6. הצדדים הגישו למיסוי מקרקעין הצהרה על ביטול עסקה, אך מנהל מיסוי מקרקעין קבע כי מדובר בעסקת מכר חוזר.
7. לאור זאת העוררים הגישו ערר לוועדת הערר.

השאלה שבמחלוקת

האם החלטת הבורר להורות על כך שהעוררים יקבלו לידם המקרקעין ויסימו הבניה מהווה "ביטול עסקה" או שמא מדובר בעסקת "מכר חוזר" ?

ניתוח הסוגיה של "ביטול עסקה"

הוראות חוק מיסוי מקרקעין

1. הסעיף בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשב"ג-1963 (להלן: "החוק" או "חוק מיסוי מקרקעין") העוסק בביטול מכירה הינו סעיף 102, וכך נקבע בו:

"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה

באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס."

2. עוד יובהר, כי המחוקק אף קבע בסעיף 103א לחוק, כי המס שיוחזר יהיה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.
3. כפי שניתן להיווכח, הוראות החוק אינן מסייעות לנו לזהות מתי וכיצד יש להוכיח למנהל מיסוי מקרקעין כי מדובר ב"ביטול עסקה" שבעקבותיה יוחזר המס ששולם בגינה.
4. לאור זאת, יש לפנות להלכות שנפסקו בענין.

ההלכות שנקבעו על ידי פסיקות בתי המשפט

5. ועדת הערר מצינת את פרשת עידית זמר שנדונה בבית המשפט העליון (ע"א 307/85) שם דובר על דירה שהועברה במתנה בין אחיות, כאשר לאחר 6 שנים דירת המתנה הוחזרה לנותנת. באותו מקרה, שופטי העליון דנו האם אכן מדובר ב"ביטול עסקה" והחזרת המס לפי הוראות סעיף 102 לחוק או שמא החזרת דירת המתנה מהווה מתן מתנה בפני עצמה. יצויין, כי באותו ענין נפסק כי אין המדובר ב"ביטול עסקה" אלא מנסיבות המקרה השופטים סברו, כי היה מדובר במתן מתנה.
6. בעקבות הילכת עידית זמר והלכות נוספות שנקבעו בפסיקה, גובשו מספר מבחני עזר העשויים לסייע בקביעה האם מדובר ב"ביטול עסקה" או ב"מכר חוזר":

א. התקופה שעברה בין כריתת ההסכם המקורי לבין כריתת הסכם הביטול;

ב. השלמת העסקה הראשונה, באופן שהעסקה "הכתה שורשים במציאות".

לדוגמא - רישום על שם הרוכש, תפיסת חזקה על ידי הרוכש, השימוש שעשה הרוכש בנכס

וההשקעות שהשקיע בו;

ג. סכום החזר שנקבע בהסכם הביטול יכול לתת הסבר לגבי מהות העסקה, לדוגמא:

כאשר נקבע שיושב הסכום המקורי בתוספת ריבית והפרשי הצמדה - כנראה מדובר

בכוונה ל"ביטול עסקה". לעומת זאת, כאשר נקבע -

כי הסכום שיושב מגלם שווי שוק ביום הביטול - כנראה מדובר ב"מכר חוזר";

ד. בחינה האם ביטול העסקה הינו "מלאכותי", האם מטרתו היחידה של הביטול הרטרואקטיבי

הינו הימנעות מתשלום מס.

7. עם זאת ועדת הערר גם ראתה לנכון להזכיר שני מקרים בהם למרות שלכאורה, לאור הזמן הרב שחלף, ניתן היה לראות בהם כ"מכר חוזר", בכל זאת ראו בהם "ביטול עסקה". מקרה אחד היה לאחר חלוף 5 שנים ומקרה שני, ביטול עסקת קומבינציה שנעשה לאחר 12 שנים. משמע, כל מקרה יבחן לגופו.

8. לסיכום פרק זה, ועדת הערר מדגישה, כי אכן בתי המשפט "גיבשו" רשימה של מבחני עזר (שנסקרו לעיל), מבחנים האמורים לסייע לבחון את טיבו של הביטול. אולם, לא נקבע מדרג כלשהו בין המבחנים האמורים, ולכן לגישת הועדה:

"שקלול המבחנים אמור להיעשות בהתאם ל"מבחן הגג" שהוא מבחן

"נסיבותיה המיוחדות של העסקה נשוא הביטול".

9. ועדת הערר התייחסה גם להנחיות של רשות המיסים לגבי הצורה בה היא בוחנת האם מדובר ב"ביטול עסקה" או עסקת מכר.

הנחיות רשות המיסים

10. ועדת הערר מצטטת את הנחיות רשות המיסים כפי שבאו לידי ביטוי בהוראת ביצוע 26/92, וכך

נקבע בה:

"המבחנים העיקריים שינחו את המנהל בשיקוליו הם:

- א. האם נרשמו הזכויות במרשם של מוסד מוסמך, ובאיזה מוסד (בטאבו, בחברה המשכנת ו/או מנהל מקרקעי ישראל) או אצל רשם מוסמך של התאגיד, לפי העניין.
- ב. מה משך הזמן שעבר בין כריתת הסכם המכירה לבין ביטולו.
- ג. מהי התמורה ששולמה על חשבון רכישת הזכויות ובאילו מועדים.
- ד. האם רוכש הזכויות תפס או היה רשאי לתפוס חזקה בנכס.
- ה. האם רוכש הזכויות ערך שינויים בנכס.
 1. גובה הפיצוי ששולם במסגרת ביטול המכירה, ועל ידי מי.
 2. קיומם של יחסים מיוחדים בין המוכר לרוכש.
 3. היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול להפרש בין שווי זכויות בעת המכירה, לעומת השווי בעת ביטולה.
 4. היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול לבין המס הנחסך על ידי הצדדים עקב הביטול.
 5. תכנוני מכירה עתידיים שהצדדים מתכוונים לבצע.

11. כידוע, הוראות ביצוע והוראות מקצועיות של רשות המיסים מבהירות את הפירוש שרשות המיסים נותנת להוראות החוק, וכמובן - כבודן במקומן מונח, אך יש לזכור כי זו גישת רשות המיסים.

העובדות בקליפת האגוז

1. לאור העבודה שלאחר החתימה על ההסכם, היזם כבר החל לבנות ואף סיים את בניית השלד.
2. היזם אף מכר דירה אחת, מבין שתי הדירות שיוחסו לו (בהתאם להסכם הקומבינציה).
3. לטענת העוררים היזם לא מילא את התחייבותו לשלם את מס השבח (בו חויבו העוררים), הצדדים פנו להליך בורות ובסופו קבע הבורר, כי הסכם הקומבינציה יבוטל, המקרקעין ישובו לבעלות העוררים, שישלימו הבניה, ימכרו הדירות, יחזירו ליזם השקעתו בניכוי קנס עקב הפרת ההסכם.

נפסק

1. ביטול עסקה, כמשמעותו בסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, משמעותו החזרת המצב לקדמותו.
2. כפי שנסקר לעיל, המצב לא חזר לקדמותו, הבניה החלה, בוצעה כבר מכירה, ולכן לגישת הועדה לא נבנסנו כלל לפתחו ולדלת אמותיו של סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.
3. לרוע מזלם של העוררים, אין מנוס מהקביעה שאין כאן ביטול מכירה כמשמעותו בסעיף 102 לחוק.
4. לסיכום - במקרה הנדון אין מדובר בביטול מכירה כמשמעותה בסעיף 102 לחוק, ואולם - גם אין מדובר ב"מכר חוזר" אלא ב"עסקת המשך" ובהתאם לכך יש למסות את "ביטול" חוזה הקומבינציה.

סיכום, ניתוח ויישום ההלכה

1. כפי שניתן להיווכח מהפסיקה שפורטה והמקרה שנדון, כל מקרה יש לדון לגופו.
2. במקרים מסויימים אפילו אם חלף זמן רב – עדיין יתכן ויהיה מדובר ב"ביטול עסקה".
3. מקרים בהם מעורבים "צדדים קשורים" ו/או "קרובים", הבחינה תיעשה בצורה מדוקדקת יותר.
4. הבחינה אם מדובר ב"ביטול עסקה" או "מכר חוזר" צריכה להיעשות בהתאם למבחנים שנקבעו בפסיקה ואשר נסקרו לעיל.
5. רשות המיסים, יש להניח, כי תבחן העסקה גם באמצעות הוראת הביצוע שהוציאה בענין.

לפסק הדין המלא [לחצו כאן](#)

* בעל משרד לעריכת דין בתחומי המיסים