



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2881/10

לפני: כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט נ' סולברג

המערערים: 1. אלי לוי
2. מירה יצחקי

נגד

המשיב: מנהל מס שבח רחובות

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב מיום 21.2.10 ברו"ע 1086/03 שניתן על-ידי השופט (בדימוס) בן שלמה, עו"ד מרגליות ורו"ח פרידמן

תאריך הישיבה: ל' בשבט התשע"ב (23.2.12)

בשם המערערים: עו"ד שי עינת

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינה של ועדת הערר (להלן הוועדה) לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן חוק מיסוי מקרקעין או החוק) שליד בית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו (השופט (בדימוס) י' בן שלמה ע"ה, עו"ד מרגליות ורו"ח פרידמן) מיום 21.2.2010 בתיק ו"ע 1086/03 (להלן פסק הדין). עניינו של התיק בשאלה, אם לעניין החיוב במס ניתן לראות בהעברת מניות בין המערערים משום ביטול של עסקת הקצאת מניות בין חברה פלונית לבין בעלה המנוח של המערערת.

רקע עובדתי

ב. ביום 15.6.00 הוקמה על ידי המערער חברת "ניו הופ 2000 בע"מ" (להלן החברה), במטרה להקים באמצעותה פרויקטים לבניה. במועד ההתאגדות הוקצו

למערער 100 מניות החברה (100% ממניות החברה). כחודשיים לאחר מכן, ביום 28.8.00 הוקצו למר מנחם יצחקי ע"ה (להלן המנוח) 100 מניות של החברה (להלן הקצאת המניות) בתמורה להעמדת הלוואת בעלים (בסך \$800,000) וחתימה על ערבויות לטובתה. המניות שבבעלותו של המערער הועברו ל"חברת ניו-הופ לבניה וייזום פרויקטים בע"מ" (להלן חברת ייזום) המצויה בבעלותו הבלעדית. ביום 29.8.00, רכשה החברה זכויות במקרקעין (להלן עסקת המקרקעין) ובכך הפכה "איגוד מקרקעין" (כמובנו בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין). ביום 29.12.00 נפטר המנוח, למרבה הצער, ואשתו (המערערת) הוכרזה כיורשתו היחידה מתוקף צו ירושה. כך, בסוף שנת 2000, החזיקה המערערת במחצית ממניות החברה, ואילו מחצית שניה הוחזקה בידי חברת ייזום.

ג. ביום 5.9.2001 נחתם הסכם בין המערערת לבין המערער לפיו תעביר את המניות שבבעלותה לידי (להלן הסכם העברת המניות), בתמורה לקבלת \$900,000 (המתוארים בהסכם כמורכבים מהחזר הלוואת הבעלים שהעמיד המנוח לחברה בסך \$800,000 בצירוף ריבית בסך \$56,000 ועוד החזר כספים שהלווה המנוח לחברה לתשלומי חובה והוצאות בסך \$44,000), וביטול כל הערבויות שנתן המנוח בגין שותפותו בחברה. במסגרת הסכם העברת המניות, התחייב המערער לשפות את המערערת בגין כל תביעה כנגדה בכל הקשור להקצאת המניות ולחברה. כשנה לאחר מותו של המנוח (ביום 19.12.01), יצאה לפועל העברת המניות האמורה, ובמקביל (באותו יום), אישר דירקטוריון החברה את בקשת חברת ייזום להעביר את מניותיה בחברה לחברת "סלעי תקווה בע"מ" וחברת "אפיק אילן אפרים בע"מ" (להלן המשקיעים החדשים). כך, בסוף שנת 2001 החזיק המערער במחצית ממניות החברה (שהועברו לו מידי המערערת) ואילו המשקיעים החדשים החזיקו במחצית השנייה. אירוע המס נשוא ערעור זה הוא הסכם העברת המניות מהמערערת למערער.

ד. המשיב החליט (6.12.02), כי החברה "עונה להגדרת 'איגוד מקרקעין'" והפעולה היא "פעולה באיגוד". ובהתאם לכך מחויבת העסקה כדין, הן למס שבת, למס רכישה ומס מכירה". על כך הוגש ערר מטעם המערערים.

פסק דינה של ועדת הערר

ה. הדיון בועדת הערר נסב על ארבע טענות עיקריות. נזכיר תחילה בקצרה את שתי הטענות שאינן עוד במחלוקת. ביחס לטענה הראשונה, כי החלטת המשיב מיום 6.12.02 אינה מנומקת דיה, וכי בהעדר הנמקה אין תוקף לשומות - הועדה קבעה, כי

נוכח התאמה בין טיב הטענות לטיב ההנמקות שהועלו בהליך ההשגה אין עוד משמעות אופרטיבית לעניין זה. ביחס לטענה השנייה, כי החברה איננה "איגוד מקרקעין" כמשמעותו בחוק, קבעה הועדה, לאחר דיון מקיף בכל היבטי הסוגיה, כי במועד הסכם העברת המניות היתה החברה איגוד מקרקעין. טענה זו אמנם עמדה במוקד הדיון בפסק הדין, אך היא הוזכרה בכותרת בלבד בכתב הערעור (ללא התייחסות נוספת) והושמטה לגמרי מסיכומי המערערים, ולפיכך איני נדרש לה.

ו. ומכאן לשתי הטענות אשר במוקד הערעור: הטענה השלישית היתה, כי יש לראות בהסכם העברת המניות משום ביטול של הקצאת המניות, ולפיכך על המשיב להפעיל את סמכותו מכוח הדין הכללי ולפי סעיף 102 לחוק ("המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס"), כדי להשיב את המס ששולם בגינה (להלן טענת ביטול העסקה). טענה זו נדחתה, שכן לשיטת הועדה, סעיף 102 לחוק מתייחס לביטול "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד" ששולם עליהם מס. ואילו בענייננו הקצאת המניות (שהיא העסקה שנטען לביטולה) קדמה לרכישת המקרקעין, ולפיכך לא היתה באותה עת "פעולה באיגוד" וממילא גם לא שולם עליה מס. מכאן, לשיטת הועדה, כי גם אם ניתן היה לראות בהסכם העברת המניות ביטול מהותי ובכנות של הקצאת המניות, אין הוא נכנס לגדר סעיף 102 לחוק המאפשר החזרה של תשלום המס. עוד הוסיפה הועדה, כי גם הדרישה לביטול העסקה איננה מתקיימת, שכן במסגרת עסקת העברת המניות גדל חלקו של המערער במקרקעין (בבעלות החברה) מ-50% ל-100%. על כן, במצב עניינים זה אין המדובר בהשבת המצב לקדמותו, ולכן אין המדובר בביטול עסקה. הטענה הרביעית, כי על המשיב לעשות שימוש בסמכותו "להתעלם מעסקאות מסוימות" לפי סעיף 84 לחוק וכלשון כותרתו כדי למנוע תשלום מס בגין הסכם העברת המניות, נדחתה אף היא. סמכות זו, כך נקבע, נועדה לאפשר למנהל להתעלם מעסקה "מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה"; לשיטת הועדה שימוש בה לצורך השבה ופטור ממס אינו אפשרי, ובלשון הועדה:

"עם כל הכבוד לטענה יצירתית זו...המסקנה העולה מטענה זו במקרה דנן הינה מרחיקת לכת, אין לה אחיזה בעובדות המקרה דנן, ויש אפוא לדחותה" (פסק הדין, בעמ' 20).

ז. בערעור חזרו המערערים, כאמור, על שתי הטענות האחרונות. נטען, כי בבחינת ביטולה של עסקת העברת המניות יש להתמקד בהשבת המצב לקדמותו בין הצדדים במבט כולל על כל העסקאות (עסקת ההקצאה בין החברה למנוח ועסקת העברת המניות בין המערערים). על פי זוית מבט זו, בוטלו כל החיובים בין הצדדים: הכספים שהועברו במסגרת הקצאת המניות (בהלוואת בעלים שנתן המנוח) הושבו למערערת בתוספת ריבית והצמדה, והערבויות שהעמיד המנוח וההתחייבויות שנטל על עצמו בוטלו. במקביל, מניות החברה הושבו מהמערערת למערער, אשר בעקבות הסכם העברת המניות חזר להחזיק ב-100% ממניות החברה. אמנם, אופן החזקת המניות שונה: מחצית בהחזקה ישירה ומחצית בהחזקה דרך חברת הייזום, זאת לעומת המצב טרם הקצאת המניות, שאז החזיק המערער במלוא מניות החברה בהחזקה ישירה. ביחס לנקודה האחרונה, ציין בא כוח המערערים, כי מדובר ב"נימוק טכני בלבד שאינו מעיד על המהות הכלכלית" (פסקה 15 לסיכומי טענות המערערים).

ח. בכל הנוגע לסמכות המשיב לפי סעיף 84 לחוק, חזרו המערערים על טענותיהם העיקריות והדגישו, כי בעידן שלאחר חקיקת חוקי היסוד, סובלת לשון החוק פירוש המקנה גם סמכות "חיובית" לבחון עסקה לפי מהותה – בין לטובת המנהל ובין לטובת הנישום; וראוי לפרשו כסעיף המחייב את המשיב למנוע מצב של תשלום מס שאינו "מס אמת". לשיטת המערערים, בפסק הדין יש משום חוסר שוויון ואי-צדק שיש לתקן באמצעות התעלמות מרכישת המניות על ידי המערער מידי המערערת ובחינת הסכם העברת המניות לפי מהותו – קרי, השבת הגלגל לאחור על הקצאת המניות, באופן שמחצית ממניות החברה יוותרו אצל המערער ומחציתן יוחזקו בידי המשקיעים במקום בידי המנוח.

טענות המשיב

ט. לשיטת המשיב עסקת העברת המניות היא "פעולה באיגוד" מקרקעין, כהגדרתה בחוק, החייבת במס לפי סעיפים 9,7 ו-72 לחוק (כולל מס מכירה שבוטל כיום). ביחס לטענת הביטול נטען, כי אין תחולה לסעיף 102 לחוק ועל כן אין כל אפשרות להכרה בביטול אירוע המס (כפי שגם הוסכם לדבריו על ידי המערערים). לשיטת המשיב, מבחינה עובדתית הקצאת המניות המקורית "הביאה לעולם" 100 מניות חדשות ולכן פעולת ביטול "אמיתית" אמורה היתה להביא לקיצן. אולם, בהתעלם מזהות האוחז בהן, מיום הקצאת המניות והלאה היו ונשארו 200 מניות חברה. בכך, לשיטת המשיב, נשמטת הקרקע תחת טענת ביטול ההסכם. עוד טוען המשיב, כי גם בבחינת פעולת הביטול על פי גישת המערערים, ניתן לזהות שני כשלים מהותיים:

הראשון, טענות מנוגדות בכל הנוגע לזיהויו של מועד הקצאת המניות. לצרכי אי-חיוב במס מוצגת - כחלק מתכנון מס לגיטימי - רכישת המקרקעין כפעולה מאוחרת להקצאת המניות, ואילו לצורך ביסוסה של טענת ביטול ההסכם מוצע "לראות במועד הקצאת המניות כאילו המקרקעין היו כבר בידי החברה". כלומר, לשיטת המשיב, מדובר באותו אירוע המוצג כל פעם במועד אחר. השני, התעלמות מהאישיות המשפטית הנפרדת בין החברה ובין המערער, כך שלכאורה קבלת המניות בידי השני שקולה לקבלת המניות בידי הראשונה. בסופו של יום טוען המשיב, כי יש לראות בעסקאות שנעשו ארגון מחדש של ההחזקות בחברה, נוכח שינוי נסיבות - מות המנוח - שהוביל להוצאת שותף אחד והכנסתו של אחר. ביחס לסעיף 84 טען המשיב, כי לשון הסעיף אינה עולה בקנה אחד עם טענות המערערים, וכי בכל מקרה אין זה המקרה הראוי לשימוש בסמכות זו, אף אם ניתן להכיר בקיומה.

דיון והכרעה

י. לאחר העיון בכתבי הטענות ושמיעת הצדדים בדיון (ביום 23.2.12), החלטנו שלא להיעתר לערעור. להחלטה זו הגענו על בסיס נימוקי הערכאה הקודמת, ועם זאת נתייחס בקצרה לטענות שהועלו במסגרת ערעור זה. נציין כי היתה בנו אהדה מסוימת לנסיבות שבהן מעורבותו של המנוח נקטעה באיבה, ולאחר מכן ננקטו פעולות שאולי לא היו מתרחשות אילו לא פטירתו, אך מכלול התמונה, כפי שתואר היטה את הכף.

יא. נדגיש בראשית הדברים, כי במקרה הנוכחי, עסקינן בשומת מס שנקבעה טרם תיקון 50 לחוק מתשס"ב-2002 וטרם ביטול מס המכירה, ולפיכך מכאן ואילך נתייחס לדינים הרלבנטיים למועד העסקות. הרקע לדיון הוא תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בהקשר המיוחד של איגודי מקרקעין:

"חוק מיסוי מקרקעין אינו מסתפק בחיובו במס של מי שמוכר זכות במקרקעין, אלא מחייב במס גם בעל מניות בחברת מקרקעין או בעל זכויות אחרות בחברה או באיגוד מקרקעין אחר, כאשר הוא או החברה מבצעים עסקה במניותיהם או בזכויות אחרות באיגוד...תכלית החוק היא לחייב במס שבח גם מי שבמקום למכור מקרקעין, מוכר את זכותו באיגוד שיש בבעלותו מקרקעין..." (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין (מהדורה שנייה, חלק ראשון, 2003, כרך ב') 281 (להלן הדרי)).

"לצורך חיוב במס בפעולה שכזו, המחוקק מורה כי יש לבצע 'הרמת מסך' של האיגוד, ולחשב את המס כאילו נמכרו המקרקעין של האיגוד ולא הזכויות באיגוד" (אהרן נמדר

מס שבח מקרקעין - בסיס המס (מהדורה שלישית, תשנ"ח) בעמ' 443, לשלמות התמונה צוין, כי במהדורה השביעית של הספר תשע"ב-2012 נשתנה ניסוח הסעיף תוך הידרשות לתיקון 50, קרי כי לגבי מס שבח שונתה השיטה והיא מבוססת על זו הנקוטה במס רווחי הון, ואילו 'הרמת מסך' לעבר שינוי המקרקעין נותרה במס רכישה). הלכה למעשה, הקו המנחה הוא לראות עסקאות בזכויות איגוד מקרקעין כאילו היו פעילות בזכות לגבי המקרקעין עצמה. מנגנון משפטי זה בא לעולם כדי להתמודד עם ליקויים בדברי החקיקה אשר קדמו לחוק מיסוי מקרקעין, ואפשרו לבעלי קרקעות לבצע מכירות מבלי "להילכד" ברשת המס:

"מניסיון חוק מס שבח מקרקעין, תש"ט-1949, נלמד שלהגדיר עסקאות מסויימות שעליהן יוטל המס אינו עולה יפה, מאחר ודרכי החיים מגוונים בהרבה יותר מאשר ההגדרות של החוק, ובמידה שהמחוקק מנסה להתאים את עצמו לצורות ניהול העסקים נמצאות תמיד דרכים חדשות ונמצא שתמיד ישאר החוק פרוץ ומאפשר הימנעות מתשלום מס. החוק נוסח ניסוח כולל ורחב ולא דרך תיאור מפורט של העסקאות החייבות במס, הוא קובע כלל, שפעולות אשר תוצאתן למעשה היא העברת מקרקעין או זכות שימוש בהם – יוטל עליהן מס" (דברי ההסבר להצעת חוק מיסוי מקרקעין, הצעות חוק תשכ"ב, 525).

בהינתן מצב משפטי זה – היוצר זהות בין מכירת מניות באיגוד מקרקעין לבין מכירת זכויות במקרקעין – נוכל לפנות אל ההלכות שנקבעו בהקשר של מכירה ישירה גם במקרה דידן.

סעיף 102 לחוק

יב. מאחר שהמערערים השלימו עם הגדרת החברה כאיגוד מקרקעין במועד העברת המניות, נפנה לדון בשתי הדרכים המשפטיות, אשר באמצעותן ביקשו להגיע למחוז חפצם: ביטול שומת המס בגין הסכם העברת המניות.

יג. כאמור, הדרך הראשונה לה נדרשו המערערים היא סעיף 102 לחוק ולשם הנוחות נביא את הסעיף במלואו:

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

לצורך הדיון בתיק זה די להצביע על כך שלשון הסעיף כוללת שלושה מרכיבים: (1) מדובר בביטול עסקה ("הוכח לו כי נתבטלו"); (2) העסקה שבוטלה היא "מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין"; (3) בגין העסקה המבוטלת שולם מס ("ששולם עליהם מס"). כפי שנראה להלן, הן מעשית והן מהותית, שלושת התנאים הללו לא התקיימו במקרה שלפנינו.

יד. לגבי התנאי השני, כפי שציינה הועדה, עסקת הקצאת המניות, אשר המערערים טוענים לביטולה, נערכה טרם הפיכתה של החברה ל"איגוד מקרקעין" כהגדרתו בחוק. משמע, המכירה שמעוניינים המערערים "לבטל" לא היתה כלשון הסעיף "מכירת זכות במקרקעין" או "פעולה באיגוד": מסיבה זו, גם לאחר עריכתה לא נדרשו הצדדים לשלם בגינה מס, ואין מתקיים גם התנאי שעניינו "ששולם עליהם מס". על כן, אין מתקיימים התנאי השני והשלישי המאפשרים את השבת המס ששולם בשלב מאוחר יותר. בהערת אגב נזכיר, כי הנטייה כיום בפירוש התנאי השלישי היא רחבה, וכוללת גם מקרים בהם טרם שולם מס בפועל אלא נוצרה חבות מס בלבד (ראו ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541 (להלן עניין ינובסקי); אהרן נמדר מס שבח מקרקעין - בסיס המס (מהדורה שביעית, תשע"ב) בעמ' 511-512)(להלן נמדר מהדורה שביעית), ואולם בענייננו גם חבות כאמור לא נוצרה.

טו. אף אילו היינו נכונים לראות בהקצאת המניות משום "פעולה באיגוד", וללכת לקראת המערערים בכל הנוגע להתקיימות תנאי זה (השני) והתנאי השלישי, עדיין היה על המערערים להוכיח את קיומו של התנאי הראשון, קרי ביטול העסקה:

"אחת השאלות החשובות המעסיקה באופן תדיר את בתי המשפט היא השאלה מה דינו של ביטול מכירה מבחינת דיני המס. שאלה זו צפה ועולה לעיתים קרובות למרות שסעיף 102 לחוק עונה מענה מפורש לכך. סעיף זה קובע את העקרון שדיני המסים צועדים אחר המשפט הפרטי ובמקרה של ביטול מכירה הם קובעים כי יש להחזיר את המס ששולם בגין המכירה שבוטלה" (נמדר מהדורה שביעית, בעמ' 509).

רוצה לומר, לצורך מענה לשאלה מהו ביטול בגינו יזכה הנישום בהחזר המס יש לפנות לדין הכללי. הועדה התחבטה בשאלה זו ופנתה לדברי המלומדים מהם הסיקה את המבחן "החזרת המצב לקדמותו" (ראו פסק הדין, בעמ' 18; הדרי, (חלק ראשון, כרך א') בעמ' 257-258; דוד אלקינס מהו ביטול לצרכי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין מיסים יט/ג (אוגוסט, 2005)). לשיטת הועדה, כאמור, הסכם העברת המניות לא החזיר (ויתכן

שלא יכול היה להחזיר) את הגלגל לאחור בצורה מלאה. בעניין ארקן בחן השופט ויתקון את הגדרת הביטול לצרכי סעיף 102 וקבע בין היתר כי:

"ברור שסעיף 102 הוא בחינת 'דין מיוחד' לעומת החיוב הכללי החל על כל מכירה (כולל ויתור). השאלה לא היתה, אם היה כאן ויתור, אלא אם כל מה שנעשה בעיסקה החדשה לא היה אלא ביטול העיסקה הקודמת" (ע"א 17/73 ארקן חברה לבניה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כז(2) 558, 560-561; ההדגשה הוספה – א"ר).

מאוחר יותר קבע בית המשפט בעניין ינובסקי מבחני עזר לקביעה האם מדובר בביטול עסקת מכר להבדיל מעסקת מכר חוזר:

"מטרתו של חוק מס שבח היא מיסוי פעילות כלכלית, שמהותה מכירת זכות במקרקעין. כאשר בפנינו נתונים מן השטח בדבר פעילות שהיא על פי טיבה הוצאה לפועל של החוזה, אין די - לצורך ביטול החיוב במס - בשיגור הודעת ביטול ותו לא. יש לשכנע את המשיב בדבר החזרת הגלגל אחורנית ובטלות המכירה לא רק מבחינת התיעוד המשפטי הפורמלי" (עניין ינובסקי, בעמ' 547 - הנשיא שמגר).

מעבר לכך, עסקינן בביטול הנובע מהחלטת הצדדים לחזור בהם מן המכירה (להבדיל מביטול הנובע לדוגמה, מפגם ברצון על פי פרק ב' לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973), וכנה ככל שתהא, אין היא פטורה בלא כלום: בעניין זמר קבע בית המשפט, כי בביטול חוזה הנובע מהחלטת הצדדים, אין ההכרה בביטול לצרכי השבת מס מסורה לחלוטין לרצון הצדדים והיא כפופה לבחינה נוספת:

"החלטה 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 שרשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה בטוי בעובדות שבשטח, או כדברי באת כח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז יכולה העסקה החדשה להתישב עם בטולה של המתנה. לא כן אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם הפכה למעשה שלא נתן 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...". (ע"א 304/85 מנהל מס שבח נ' זמר, פ"ד

מא(4) 826, 833-834 – השופטת נתניהו (להלן עניין זמר); ההדגשה הוספה – א"ר).

נציין בקצרה כמה נקודות התומכות במסקנה שלפנינו עסקת מכר חדשה ולא ביטול של עסקה קודמת: מאז מותו של המנוח ועד לביטול העסקה חלפו כתשעה חודשים (שנה עד לביטול בפועל), בהם מונתה המערערת כדירקטורית בחברה לצד בנה, ונוכח עסקת המקרקעין המאוחרת להקצאה הפכה המערערת בעלת מניות בחברה שבבעלותה נכסי מקרקעין ועל כן מוגדרת איגוד מקרקעין. לבסוף נזכיר, כי המערערת קיבלה בעקבות "ביטול העסקה" כ-\$100,000 יותר מאשר הסכום המקורי ששולם על ידי המנוח (אם כי יש לציין שפער זה הוסבר על ידי המערערים בהסכם העברת המניות, כאמור, כהחזר הלוואות נוספות, הוצאות, ריבית והצמדה; לעניין הפער כאינדיקציה לסיווג העסקה כמכר חוזר ראו גם הד"ר, בעמ' 262 המתייחס גם לקושי בזיהוי שיערוך "אמיתי"). לצורך הכרעה בענייננו אין אנו נדרשים לבחינת מבחנים אלו לעומק, נסתפק בעצם קיומם כמכשול נוסף בפני המערערים שספק אם נטל הוכחתו הורם (נזכיר, כי נטל הראיה רובץ על כתפי הטוען לביטול (עניין זמר, פסקה 9 לפסק דינה של השופטת נתניהו)).

טז. לסיכום דברים אלו נציין, כי לשיטתנו בחינת הביטול כוללת שני מרכיבים (ראו עניין זמר, פסקאות 10-11 לפסק דינה של השופטת נתניהו; הד"ר, בעמ' 259-260): הראשון, עסקה שאינה מלאכותית ובבסיסה תכלית ביטול כנה ולא הימנעות מתשלום מס גרידא, והשני בחינת אפשרות הביטול בחיי המעשה באופן שאינו מוציא את העסקה מגדר הביטול (ומסווגה כמכר חוזר, לדוגמה). נראה שבענייננו, הגם שעסקת הביטול במועד המאוחר, לכאורה, כנה (כפי שגם התרשמה הועדה), היא אינה "אלא ביטול העיסקה הקודמת"; עסקת הקצאת המניות הראשונה הוצאה אל הפועל ונראה, כי הכתה שורשים במציאות בצורה שאינה מאפשרת את השבת הגלגל לאחור וסיווגה כעסקת ביטול. נקודה אחרונה זו יש לחדד:

"הקביעה האם הביטול הינו ביטול אמיתי או מכירה חוזרת איננה נמדדת בנקודת הזמן של הביטול עצמו. במועד זה יש להניח כי הצדדים שבחרו לנקוט בפעולה של ביטול, התכוונו לכך ויש להם רצון לבטל את הפעולה מסיבות שלהם. השאלה האם הביטול הינו או לא מתבטאת, בראש ובראשונה, לענין תחולתו למפרע של הביטול: האם הביטול אמיתי במונח זה שהעובדות החדשות שלא היו ידועות לצדדים במועד כריתת ההסכם גורמות לכך שהם לא התכוונו ליצור 'מכירה' מלכתחילה, או שהיתרון בפעולת הביטול נולד מאוחר יותר, ולמעשה הצדדים עד לביטול ראו במכירה הראשונית

כפעולה קיימת ומקובלת עליהם אלא שהם שינו את דעתם ורוצים כיום לבצע 'מכירה' חוזרת. במקרה האחרון הצגת המכירה כ'ביטול' למפרע נעשית רק למראית עין כדי להשיג יתרונות מס, ולכן, לא יינתן לה תוקף" (נמדד מהדורה שביעית, בעמ' 517 (ההדגשות הוספו – א"ר).

יז. אולם בכך אין קשיי המערערים מתמצים, כפי שטען המשיב, יש להוסיף לאמור לעיל, כי הצדדים לעסקה השתנו. על כן גם מסיבה זו, אין התנאי הראשון מתקיים בענייננו ולא ניתן לראות בעסקת העברת המניות ביטול של הקצאת המניות הראשונה. נפרט: בעסקת ההקצאה היו הצדדים, המנוח והחברה, ואילו בהסכם העברת המניות היו הצדדים המערערת (בשם המנוח) והמערער. לא ניתן להתעלם לחלוטין מהאישיות המשפטית הנפרדת של המערער והחברה לצורכי ביטול המס. פניה לפסיקת בית משפט זה בעניין "צדדים שונים" - במקרים בהם הסכים בית המשפט לראות שני הסכמים כמייצגים עסקה כלכלית אחת - לא תשנה את המסקנה אליה הגענו (ראו ע"א 313/69 מנהל מס שבח נ' וולף, פד"א ג 98; ע"א 406/71 נורט חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל מס שבח פד"א ה 121; הדרי, כרך א', חלק ראשון בעמ' 270-272). השינוי בזהות הצדדים מוביל אף הוא לסיווג העסקה כעסקת מכר חוזר, ולא כביטול לצורכי סעיף 102 לחוק.

כ. טרם נעבור לדיון בדרך השניה לגביה טענו המערערים, נעמוד בקצרה על טענתם בעניין פרשנותו הראויה של סעיף 102 במצב בו מתרחש שינוי במצבת הנכסים של איגוד מקרקעין. לשיטתם, פרשנותה של הועדה תגרור את ריקונה מתוכן של אפשרות הביטול לפי סעיף 102, בכל מקרה בו משתנה מצבת הנכסים של איגוד מקרקעין בתקופה שבין הקצאת מניות לשותף פלוני לתקופה שבה מבוטלת העסקה עמו, מחמת הפרה יסודית כלשהיא על ידי אחד הצדדים. לשיטתנו, הקושי מתחדד במקרים בהם הופכת חברה "רגילה" לאיגוד מקרקעין, במצב בו תקופה זו קצרה במיוחד (שלא כמו במקרה דנן) וכאשר ביטול החוזה נובע מפגמים ברצון כגון טעות, הטעיה, כפייה ועושה. לדוגמה, במקרה בו הוטעה קונה ורכש מניות בחברה ספקולטיבית שמיהרה לרכוש מקרקעין, ובבואו לבטל את העסקה ימים ספורים לאחר עריכתה, מתגלה, כי להשבת הגלגל לאחור עלויות מס. עם זאת, מענה לשאלות אלה אינו נדרש לצורך הכרעה במקרה הנוכחי - שכן, כאמור, אין ענייננו בביטול עסקה מסוג זה - ועל כן נותרין לעת הנכונה (תוך שאנו מודעים כמובן גם לאפשרות שבדין לתבוע פיצויים במקביל לביטול החוזה; סעיף 2 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א-1970). בכל מקרה נציין, כי במקרה הנוכחי הסכים המערער במסגרת הסכם העברת המניות לשפות את המערערת, כך שקיימת לגביה תרופה מעשית בהקשר זה.

סעיף 84 לחוק ובחינה מהותית של העסקה

כא. מכאן לדרך השניה בה ביקשו המערערים לבטל את שומת המס בגין הסכם העברת המניות, קרי, סמכות המשיב לפי סעיף 84 לחוק. וכך היא לשון הסעיף:

”סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מהן ולשום את המס המגיע לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס, ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק”.

לשיטת המערערים לשון הסעיף אומנם מתייחסת לסמכות המנהל לבחון עסקה לפי מהותה על מנת לחייב במס: ואולם ההגינות מחייבת, כי סמכות זו תעמוד לו גם כדי לפטור מתשלום מס, שעה שאין מדובר במס אמת. כאמור, לדידי, בעניינינו עסקת העברת המניות אינה "ביטול" של הקצאת המניות, ואינה מצדיקה איפוא פטור ממס, ואולם חרף האמור ראוי לבחון טענה זו. לשונו של סעיף 84 ברורה, ותכליתה מתן כלים למנהל מס שבח לתפוס ברשתו נסיונות מצד נישומים להתחמק מתשלום מס הנדרש בחוק. הסעיף, בדומה לדברי חקיקה מקבילים בחוקי מס אחרים (ראו למשל סעיף 86 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; הדרי כרך ג, בעמ' 63-64), מאפשר למנהל להתעלם מכסות פורמלית אשר מעטים נישומים על עסקאותיהם, ולהתבונן במהותה הכלכלית של העסקה שבפניו כדי להבטיח תשלום מס מצידם. בא כוח המערערים, הביא אסמכתאות רבות לעניין התפיסה הכלכלית המהותית וביקש לבסס פרשנות חיובית לסעיף 84 על חובת ההגינות המוגברת המוטלת על רשויות המדינה ועל חוקי היסוד. נאמר מה לגבי טענה זו במישור המהותי.

כב. אכן, במישור המהותי טענה זו שובה את הלב. בגדרי ההגינות הבסיסית קיימת צפייה להדדיות מסוימת בדיני המס וכשם שהחובה לגבות מס אמת מצדיקה התעלמות מעסקאות מסוימות לחובת נישום, כך ייתכן – בהקשרים מסוימים – שהיא תצריך הליכה לקראתו. בעניין פור חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ השתמשנו (בין היתר) בסמכות הרשות להתעלם מרישום פורמלי כדי לחייב במס, כאינדיקציה לצורך להתעלם - במקרים המתאימים - מהרישום הפורמלי גם כדי לפטור ממס:

"כשם שהמחוקק, הרשויות ובתי המשפט מצווים ועושים להיאבק במניפולציות ובהערמות בתחום המס, שמטבע הדברים מועד לפורענויות אשר כאלה, שכן מטבע האנוש רבים הם שאינם ששים לתשלום מס - כך חובתם גם לתת יד לכך שנישום לא ייפגע בלא צורך במובן של מס אמת" (ע"א 10011/07 פורד חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (לא פורסם) פסקה י"ז).

על עקרון ההגינות בדיני המס, וההדדיות העקרונית שניתן לגזור ממנו במקרים המתאימים עמדנו גם בעניין דגמין (ע"א 10088/09 דגמין נ' פקיד שומה באר שבע (לא פורסם) פסקה י"ז-י"ח) ובעניין טדן (ע"א 3266/08 טדן נ' פקיד שומה תל אביב (לא פורסם) פסקה כ"א).

על הנחת המוצא הנורמטיבית להיות, שהמחוקק מבקש לגבות מס אמת. כך בכלל וכך לגבי מיסוי עסקאות מקרקעין. ציפיה עקרונית זו אינה נסמכת על סעיף 84 לחוק דווקא; היא מיוסדת על ההנחה שסמכותה וחובתה של הרשות היא לגבות מס אמת. מסיבה זו ניתן לכאורה להניח, כי כשם שיש לרשות כלים להתעלם מעסקאות או מרישומים מסוימים כדי לחייב במס אמת, כך עליה למצוא כלים מקבילים כדי לפטור ממס שאינו מס אמת. אולם, כאמור לא הוכיחו בנסיבות המערערים כי מדובר בביטול עסקה, ובמס שאינו "מס אמת": אין בפנינו עסקה שבוטלה מעיקרא, אשר "נלכדה בטעות" ברשתו של המשיב. מדובר בסופו של יום בעסקה שניה, מאוחרת וחדשה, שאינה באה בגדרי ביטול העסקה הקודמת. כך בבחינת הצדדים לעסקה ופרטיה, וכך בבחינת המכלול. מעשית ומהותית מדובר בעסקה ראשונה בה התקשר המערער עם שותף אחד, אשר בעקבות שינוי נסיבות (מצער) נמצאה לא יעילה, ובשורה של עסקאות חדשות שמטרתן החלפת המנוח במשקיעים החדשים; זאת בשונה מפעולה "טהורה" של החזרת הגלגל לאחור. שאלת סמכותו של המשיב לפטור ממס במקרים חריגים המצדיקים זאת מצד מהותם, ואינם באים בגדר סעיף 102 לחוק (או מנגנוני פטור אחרים), אינה מתעוררת בתיק זה, והיא תיבחן במקרים המתאימים, תוך שעל הכל חופה, כאמור, חובת ההגינות ההדדית ועקרון תום הלב.

כג. בטרם חתימה, אזכיר את הערותיו הנשנות של בית משפט זה שהפנו תשומת לב המחוקק לצורך האחדת דרכי הערעור בחקיקת המסים למינה; הערנו שאין הצדקה כי ערעור זה יהא בפנינו, וראו ע"א 3534/07 פרידמן חכשורי נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב (לא פורסם) והאסמכתות שם.

כד. סוף דבר, לאחר שקילת טיעוני המערערים לא השתכנעתי, כי יש לפטור אותם משומת המס בה עסקינן ועל כן אציע לחברי שלא להיעתר לערעור. המערערים ישלמו למשיב שכר טרחת בא כוחו בסך 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, א' באייר תשע"ב (23.4.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט