

מילון מונחים

ביטול עסקה [מיסוי מקרקעין]

כללי

כאשר מתבצעת עסקת מכירת זכות במקרקעין¹ או פעולה באיגוד במקרקעין², קיימת חובת הצהרה למנהל מיסוי מקרקעין³. חובת ההצהרה קמה מרגע שנוצרה התקשרות מחייבת בין הצדדים לעסקה, קרי, מעת שקיים בין הצדדים הסכם מכר בעל תוקף משפטי מחייב⁴.

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין נוגע לביטול עסקה וקובע כדלקמן:

"102. החזרת מס בביטול מכירה

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

החוק מכיר באפשרות שעסקת מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין תתבטל, ומאפשר החזר מס במקרה שכזה. ביטול עסקה, יכול שינבע עקב הפרת ההסכם על ידי אחד הצדדים וביטולו על ידי הצד הנפגע, או במקרה של ביטול ההסכם בהסכמת שני הצדדים.

ביטול עסקה מול מכר חוזר

החוק מאפשר החזר מס רק במקרה של ביטול עסקה אמיתי. זאת, להבדיל מעסקת "מכר חוזר". כלומר, כאשר רשות המסים אינה מקבלת את ביטול עסקת המכר המקורית, ורואה בכך עסקת מכר חדשה, בה הזכות במקרקעין חוזרת אל הבעלים המקורי. לעתים, המנהל יסרב לקבל את הצהרת הביטול, בסברו, כי מדובר בביטול מלאכותי. כאשר העסקה היא בין קרובי משפחה, הבדיקה לאמיתות הביטול תהיה יותר קפדנית.

דחיית הצהרת ביטול המכירה יכולה להיעשות בשני אופנים: האופן האחד, טענה למהות שונה של העסקה, כלומר, שמבחינה מהותית לא מדובר בביטול מכירה, אלא בעסקת מכירה חדשה (להלן - "מכר חוזר"). האופן השני, טענה למלאכותיות הביטול, לפי סעיף 84 לחוק.

בפסיקה נקבעו מבחני עזר על מנת להבחין בין ביטול עסקה אמיתי לבין עסקת מכר חוזר. פסק הדין המנחה בעניין הוא פסק דין זמר⁵, בו קבע בית המשפט העליון מבחנים לבחינת אמיתותה של הצהרת ביטול העסקה. המבחן שנקבע הינו, **קליטת העסקה בקרקע המציאות**, וכדברי השופטת נתניהו בפסק הדין:

¹ המונחים "מכירה" ו"זכות במקרקעין" מוגדרים בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן - **החוק או חוק מיסוי מקרקעין**).

² המונחים "איגוד", "איגוד מקרקעין" ו"פעולה באיגוד" מוגדרים בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין.

³ סעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין.

⁴ ראו למשל, ע"א 80/83 מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב נ' יהודה רוזנברג ואח' (2.5.85), פ"ד לט(2) 40 (1985) האתר המשפטי מסטקס; ע"א 97/86 חיים מרכוס ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה (12.10.87), האתר המשפטי מסטקס.

⁵ ע"א 307/85 מנהל מס שבח נ' עידית זמר (4.1.88), פ"ד מא(4) 826 האתר המשפטי מסטקס; ראו גם, עמ"ש 6025/97 יאיר סיסני נ' מנהל מס שבח (10.6.99), האתר המשפטי מסטקס; עמ"ש 1843/97 חדיגה נ' מנהל מס שבח (24.11.99), האתר המשפטי מסטקס.

"ההחלטה, מהי הדרך שבה נעשה הדבר למעשה, מה היא העסקה האמיתית שנעשתה, תלויה בעובדות ובנסיבות של המקרה. אם מתנת הזכויות לדירה, אף על פי שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח... 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... היא על ידי עסקה חדשה של מתנה".

באותו עניין נקבע, כי לא ניתן לבטל את המתנה בין אחיות משום שהעוררת, מקבלת המתנה, קנתה **חזקה בדירה**, הדירה **נרשמה** על שמה אצל שלטונות מס רכוש, הדירה ה**ושכרה**, ובנוסף, **חלפה תקופה ארוכה** של שש שנים מיום מתן המתנה ועד להודעת הביטול. אם כן, מהותה האמיתית של העסקה אינה ביטול, אלא החזרת המתנה בדרך של עסקת מתנה חדשה.

בהוראת ביצוע 26/92 מיום 12.11.92 נקבעו מבחנים עיקריים שינחו את המנהל בשיקוליו בהכרה בביטול העסקה, וכדלקמן:

- 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 הענין.
- 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.
- ו. גובה הפיצוי ששולם במסגרת ביטול המכירה, ועל ידי מי.
- ז. קיומם של יחסים מיוחדים בין המוכר לרוכש.
- ח. היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול להפרש בין שווי זכויות בעת המכירה, לעומת השווי בעת ביטולה.
- ט. היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול לבין המס הנחסך ע"י הצדדים עקב הביטול.
- י. תכנוני מכירה עתידיים שהצדדים מתכוונים לבצע.

עמדת רשות המסים היא, כי "יש להכיר בכל בקשת ביטול של מכירה, פרט למקרים בהם יש חשד לביטול מלאכותי, הבא בעקיפין למנוע תשלום מס בגין מכירה נוספת... בהיבט כולל ומתוך נסיון העבר, יש להניח כי מרבית הביטולים הינם אמיתיים ונעשים בתום לב, ורק בשוליים קיימים מקרים בהם הביטול הוא מלאכותי שכוונתו להימנע מתשלום מס"².

בפסק דין **זמר** נקבע, כי הבחינה למהות האמיתית של הביטול, תיעשה על פי הנסיבות של כל מקרה ומקרה, ולכן נראה, כי אין להיות כבולים למבחנים הספציפיים שנקבעו באותו עניין. כאשר ברור על פי הנסיבות שהביטול הוא אמיתי, די בכך על מנת להכיר בו לצורך סעיף 102 לחוק.

ייתכנו מקרים בהם המנהל יכיר בהודעת הביטול, אך לאחר בחינת נסיבות המקרה הוא יחזור בו מהכרה זו³.

¹ הוראת ביצוע מס שבח 26/92 מיום 12.11.92: ביטולי מכירות לעניין חוק מס שבח מקרקעין, האתר המשפטי **מסטרס** (להלן – **הוראת ביצוע 26/92**).

² ראו קובץ הפרשנות לחוק מס שבח מקרקעין (החבק), בעמ' 587-588.

³ ראו ו"ע 1059/05 **עופר לוי ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין י-ם** (3.9.08), האתר המשפטי **מסטרס**.

ביטול עסקה בשל אי כדאיות כלכלית או מיסויית

ביטול אמיתי יכול שיעשה בשל אי כדאיות כלכלית, כגון כשהתברר לאחר ביצוע העסקה שהינה חייבת במס.

המלומד **נמדר** דן בעניין ביטול בגין אי כדאיות כלכלית, וכדלקמן¹:

"ואולם, במקרה בו הצדדים ביצעו עסקה מסויימת על בסיס העובדה שלא יוטל מס על העסקה, ביטול העסקה עשוי להיות ביטול אמיתי אם יתברר שהעסקה, בסופו של דבר, חייבת במס. במקרה כזה, אם יוכחו העובדות לאשורן, ובמיוחד אם הצדדים יתנו לדבר ביטוי במקרה כזה, ניתן להסיק שהביטול הוא אמיתי ויהיה גם ראוי לאישורו של בית המשפט."

בעניין **אהרון יצחק**² דובר היה בנישום שהעביר דירה לנכדתו במתנה. על מנת לזכות לפטור במכירת דירה נוספת, ביקש הנישום לבטל את עסקת המתנה. העורר טען, כי בהענקת המתנה לנכדתו הסתמך על ייעוץ משפטי שגוי מעו"ד, שסבר בטעות, כי אין במתן המתנה כדי לגרוע מקבלת פטור במכירת הדירה הנוספת. ועדת הערר קיבלה את הערר וקבעה, כי ההטעה שגרמה לטעות מהווה פגם בהענקת המתנה לנכדה, ובגדר טעות האמורה בסעיף 85 לחוק, המאפשרת ביטול המכירה לנכדה ואישור מכירת הדירה לבנו של העורר.

טופס ביטול עסקה (טופס 6130)

בתוספת מס' 1 להוראת ביצוע 26/92 מיום 24.12.92 פרסמה רשות המסים טופס 6130 שעניינו הצהרה על ביטול עסקה³. בהוראת ביצוע 26/92 נקבע, כי תנאי בסיסי לבחינתה של בקשת הביטול הוא הסכמת שני הצדדים לעסקה לביטולה, או בהצגת פסק דין של ערכאה שיפוטית הקובע את בטלותה של העסקה. כמו כן, נקבע בהוראת הביצוע, כי בקשת ביטול שתוגש על ידי צד אחד בלבד לא תידון כלל.

למרות הדרישה שביטול עסקה תלווה בהצהרת שני הצדדים לעסקה, בהוראת ביצוע 8/2008⁴ מיום 27.8.08 נקבע, כי ייתכנו מצבים בהם המנהל יאשר ביטול עסקה על סמך **הודעה חד צדדית**.

בפסק דין **ביראת**⁵, אישרה ועדת הערר את ביטול העסקה, למרות שהצדדים לא דיווחו על העסקה ובהתאם לא הצהירו על ביטולה. ועדת הערר קבעה, כי מטרת הטופס שנקבע לעסקת הביטול, היא לייעל את עבודת הרשות וטיפול בתשלומים, וכי **יש להעדיף את המהות על פני הצורה שנקבעה בטופס**. כלומר, אם הוכח מהותית שמדובר בביטול עסקה אמיתי, הרי שהדבר גובר על החיסרון הצורני שבאי ההצהרה.

מקרה נוסף בו אושר ביטול עסקה למרות שלא דווח כלל על קיומה, הוא פסק דין **כחלון**⁶. באותו עניין, קבעה ועדת הערר, כי לכאורה, העקרונות שנקבעו ביחס לסעיף 102 לחוק בדבר ביטול עסקה חייבים לחול בחומרה יתירה על מי שלא דיווח כלל ולא שילם מס. לפיכך, ביטול עסקה שלא דווח עליה ייחשב ביטול שהיה אמיתי ובתום-לב, רק אם הייתה השבה מלאה והחזרת המצב לקדמותו במלואו בין הצדדים. כמו כן, על החוזה ועל ביטולו חל חוק החוזים, כאשר בנוגע לביטול החוזה ניתן לאמץ את המבחנים בפסיקה לעניין סעיף 102 לחוק, לרבות עקרון תום הלב של הצדדים כלפי הרשויות⁷.

¹ אהרון נמדר מס שבה מקרקעין 430-431 (מהדורה שלישית 1998). נמדר מציין גם את העובדה שבית המשפט לא פסל את האפשרות לאשר ביטול הסכם בשל אי כדאיות כלכלית כגון חבות בתשלום מס גבוה [ראו ע"א 3397/92 זידאן נ' מנהל מס שבה מקרקעין (10.6.96), האתר המשפטי **מסטקס**; עמ"ש 132/92 רוזנבלט נ' מנהל מס שבה מקרקעין (8.11.93), האתר המשפטי **מסטקס**].

² ו"ע 8079/07 אהרון יצחק נ' מנהל מיסוי מקרקעין (4.9.08), האתר המשפטי **מסטקס**.

³ ראו מדור הטפסים והדוגמאות באתר המשפטי **מסטקס**.

⁴ הוראת ביצוע מס שבה 8/2008 – 27.8.08: ביטול עסקה – הודעה חד צדדית, האתר המשפטי **מסטקס**.

⁵ ו"ע 9041/08 אהמד חוסים ביראת ואח' נ' מנהל מס שבה חדרה (13.8.09), האתר המשפטי **מסטקס**.

⁶ ו"ע 1295/05 אליעזר כחלון נ' מנהל מס שבה תל-אביב (12.5.09), האתר המשפטי **מסטקס**.

⁷ באותו עניין, ועדת הערר ציינה, כי יש להתחשב בחובות תום הלב של הצדדים כלפי הרשות, ואולם, לא ניכרת הייתה מידת ההשפעה של חוסר תום-הלב באותו עניין. אי הדיווח על העסקה או על ביטולה, וכן טענת העורר, לפיה סבר שהקונה דיווח בשל היותו רו"ח – כאשר העורר עצמו הינו בעלים של חברת נדל"ן ומדוע לחובת הדיווח – מעידים על חוסר תום-לב מובהק.

"מכר חוזר" [מיסוי מקרקעין]

"מכר חוזר" קשור למונח "ביטול עסקה". כאשר צדדים לעסקה מבקשים לבטלה, והמנהל מקבל בקשתם משום שהתקיימו התנאים לכך¹, הרי שמוחזר מצב לקדמותו. אולם, החוק מאפשר החזר מס רק במקרה של ביטול עסקה אמיתי. זאת, להבדיל מעסקת "מכר חוזר", שמתרחש כאשר המנהל אינו מקבל את הבקשה לביטול עסקה ורואה בה עסקה חדשה, שבה מקבל הנכס, נעשה בעלים של הנכס ומשמבטל את עסקת רכישת הנכס, ביטול שאינו מתקבל על ידי המנהל, הוא למעשה מוכר אותו מחדש. כלומר, כאשר רשות המסים אינה מקבלת את ביטול עסקת המכר המקורית, ורואה בכך עסקת מכר חדשה, בה הזכות במקרקעין חוזרת אל הבעלים המקורי. לעתים, המנהל יסרב לקבל את הצהרת הביטול, בסברו, כי מדובר בביטול מלאכותי. כאשר העסקה היא בין קרובי משפחה, הבדיקה לאמיתות הביטול תהיה יותר קפדנית.

המבחן שנקבע הינו, **קליטת העסקה בקרקע המציאות**, וכדברי השופט נתניהו בפסק הדין:

"ההחלטה, מהי הדרך שבה נעשה הדבר למעשה, מה היא העסקה האמיתית שנעשתה, תלויה בעובדות ובנסיבות של המקרה. אם מתנת הזכויות לדירה, אף על פי שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח... 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... היא על ידי עסקה חדשה של מתנה".

דחיית הצהרת ביטול המכירה יכולה להיעשות בשני אופנים: האופן האחד, טענה למהות שונה של העסקה, כלומר, שמבחינה מהותית לא מדובר בביטול מכירה, אלא בעסקת מכירה חדשה. האופן השני, טענה למלאכותיות הביטול, לפי סעיף 84 לחוק.

התוצאה של "מכר חוזר", לאחר שהבקשה לביטול עסקה לא צלחה, שהיא יכולה להביא למצב של אי הגשת דוחות במועד וחיוב במס שבח מקרקעין על הפרש השווי בין מועד קבלת הנכס לבין מועד החזרתו ועקב כך הטלת מס שבח מקרקעין לגבי מחזיר הנכס ומס רכישה לגבי המקבל בחזרה והטלת הפרשי הצמדה וריבית וקנסות בשל אי דיווח ואי תשלום המסים.

בעניין מקס וויסמן התעוררה השאלה אם "מכר חוזר" היא שאלה משפטית שראויה להידון לפי סעיף 90 לחוק בערעור לבית המשפט העליון או שאלה עובדתית שאינה ראויה להידון שם. נקבע שאם אין מדובר בקביעה עובדתית אלא רק הסקת מסקנות מהעובדות אם מדובר ב"מכר חוזר" או לא, הבעיה היא משפטית.

¹ ראו תנאים לביטול עסקה במונח "ביטול עסקה" מ' כהן לקסיקון המסים והאתר המשפטי מסטקס.