

"סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של "העסקה המלאכותית"

מאת

אהרן יורן*

א. המגמות בפסיקה החדשה לעומת שיטה מקיפה. ב. המבחן ל"מלאכותיות"
עסקה. ג. "סיווג שונה" או "עסקה מלאכותית" – הפסיקה האחרונה. ד. "סיווג
שונה" או "עסקה מלאכותית" – ההכרעה בפסקי הדין השונים על-פי השיטה
המקיפה; ה. חשיבות סדר הבדיקה לגבי הכרעת הדין. ו. התשלומים מהי
ג. עיתוי ההתשלומים. ח. סיכום.

א. המגמות בפסיקה החדשה לעומת שיטה מקיפה

בשורה של פסקי-דין¹ ניתנו לאחרונה על-ידי בית-המשפט העליון החלטות סותרות
בשאלת הכללים החלים בעניין סיווג שונה של עסקאות לצורך מס, ובמיוחד בשאלת
מיקומה של סמכות שלטונית-המס להתעלם מעסקאות "מלאכותיות או בדויות" במסגרת
כללים אלו. ברשימה זו אסקור את הגישות השונות המסתמנות בפסיקה ואשווה את
ההחלטות שהתקבלו לאלו העולות ממודל שיטתי לבחינה, אם לצורך מס ניתן לסווג
עסקאות אחרת מכפי שסווגן הגישום.

המודל שעמו יעומתו הגישות השיפוטיות הוא ביסודו זה המוצג בעבודת דוקטור
בהנחייתי, המפתחת גישה מקיפה לסיווג מחדש של עסקאות לצורך מס, שכתב לאחרונה

* פרופסור מן המניין, הפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית, ירושלים.
1. פסק-הדין הראשון ב"סדרה" זו ניתן לפני שנים מספר – ע"א 390/80 תעש מור מרכז תעשייתי בע"מ
נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד לז(1) 449. לאחרונה ניתנו פסקי-הדין הבאים: ע"א 83/81 ת.מ.ב.
תחזוקת טפעלים בע"מ נ' פקיד-השומה, פ"ד מ(3) 402; ע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין נ' זמר,
פ"ד מא(4) 826; ע"א 461/84 לוי נ' מנהל מס רכוש, פ"ד א(1) 147; ע"א 505/85 ארז עדני ואח' נ' מנהל
מס שבח מקרקעין, פ"ד א(1) 118, פ"ד מ(2) 637; ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' ש.א.פ.
בע"מ, פ"ד מא(3) 735; ע"א 552/82 אופיר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(3) 508; וע"א 243/86
המלבלב, שותפות רשומה לגידולים חקלאיים (בפירוק) ואח' נ' מדינת ישראל ואח', פ"ד מ(3)
547.

ד"ר ד' גליקסברג², אם כי לא היתה לו הזדמנות להתייחס לפסקי-הדין החדשים שפורסמו לאחר השלמת מחקרו³.

בחוקי המס השונים ניתנת לשלטונות סמכות כללית להילחם בהימנעות^{3*} ממס, או בפי הנישומים, "תכנון מס". בחלק מהחוקים ניתנת לשלטונות-המס סמכות להתעלם מעסקה "מלאכותית או בדויה"⁴, ואילו באחרים ניתנת להם סמכות נוספת להתעלם גם מעסקה "שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות או הפחתה בלתי נאותה של המס"⁵.

2. טיווג מחדש של עסקאות לצורך מס. יפורסם בקרוב בהוצאת המכון למחקרי חקיקה ולמחקר השוואתי ע"ש הרי סאקר.
3. להוציא עניין תעש מור ועניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים (לעיל, הערה 1). יצוין כבר כאן, כי לא בכול אני מסכים עם גליקסברג. הוא אינו מבקר את ההחלטה בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים, שעליה אני מותח ביקורת להלן, הטקסט ליד הערה 67. אני חלוק עליו, למשל, גם בשאלה אם לעקרון השימוש בזכויות בתום-לב יש השלכה בכל הנוגע לסיווג שונה של עסקאות לצורך מס. ראה להלן, הערה 27. ראה גם א' יורן, "חכירה לזמן ארוך – היבטים משפטיים והיבטי מיסוי", הרבעון הישראלי למיסים יא (1980) 354–346.
- 3*. ידועה ההבחנה בין השתמטות (evasion) ממס, הפלילית והאסורה, ובין ההימנעות ממס (avoidance) המותרת והלגיטימית, שאותה הוראות ההתעלמות הכלליות נועדו לצמצם. מושג חדש שהופיע בספרות המקצועית הוא avoision, שבעברית ניתן לתרגמו כ"השתמטות", שמשמשים בו כדי לתאר את התופעה הכוללת של השתמטות והימנעות כאחד, אך ניתן לייחד אותו לקו-הגבול בין ההשתמטות להימנעות, ראה Tax Avoidance – The Economic, Legal and Moral Interrelations between Avoidance and Evasion (London, 1979).
4. סעיף 84 לחוק מס שבח-מקרקעין, התשכ"ג-1963, קובע: סבור המנהל כי עסקה פלונית או פעולה פלונית באיגוד, המפחיתה או עלולה להפחית את סכום המס העשוי להשתלם על ידי אדם פלוני, או למנוע תשלום מס, היא מלאכותית או בדויה, רשאי הוא להתעלם מהם ולשום את המס המגיע לפי זה.
5. סעיף 86 לפקודת מס-הכנסה קובע: (א) היה פקיד-השומה סבור, כי עסקה פלונית המפחיתה, או העלולה להפחית, את סכום המס המשתלם על ידי אדם פלוני היא מלאכותית או בדויה, או שהסבה פלונית אינה מופעלת למעשה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, רשאי הוא להתעלם מן העסקה או מן ההסבה, והאדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה. הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. לענין זה "עסקה" – לרבות פעולה. (ב) שום דבר האמור בסעיף זה אינו מונע מהשיג בערעור, בהתאם לסעיפים 153–158 על החלטתו של פקיד-השומה בהשתמשו בשיקול הדעת שניתן לו בסעיף קטן (א).
- בדומה קובע סעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975: (א) סבור המנהל כי פעולה או עסקה פלונית המפחיתה או העלולה להפחית את סכום המס המשתלם בשל קרקע מסוימת היא מלאכותית או בדויה, או כי אחת ממטרותיה העיקריות של פעולה או עסקה פלונית היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה בשל קרקע כלשהי, רשאי הוא להתעלם מן הפעולה או העסקה ולשום את בעל הקרקע לפי זה; הימנעות ממס או הפחתת מס ניתן לראותן כבלתי נאותות אפילו אינן נוגדות את החוק. (ב) החלטתו של המנהל בהשתמשו בשיקול הדעת שניתן לו בסעיף קטן (א) ניתנת להשגה או לערר לפי סעיפים 26 ו-27.
- בשעתו, בחוק מס-רכוש לא היתה סמכות להתעלם מעסקאות בדויות או מלאכותיות, ובית-המשפט העליון יצר סמכות כזו באמצעות חקיקה שיפוטית בעניין ע"א 734/74 שפאר נ' מנהל מס רכוש, פ"ד (1) 271.

מבחן ל"מלאכותיות" התגבש בסופו של דבר בפסיקה⁶ ויוצג להלן, אם כי מדי פעם מוצעים מבחן⁷ או ניסוח⁸ נוספים. יש גם שהשופטים נחלקים בשאלת התוצאות של החלת מבחן המלאכותיות בנסיבות עסקה מסוימת⁹. העסקה הבדויה אינה מעוררת בעיות וברור שמדובר בפיקציה, במראית-עין או בהונאה השונה מהעסקה האמיתית¹⁰. לעומת זאת, לא הצליחו בתי-המשפט לצקת תוכן במבחן הנוסף של "העסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה", בשל טבעו של הקריטריון המוסרי (נאותות) שנוקט לו המחוקק¹¹. לפעמים נעלם מעיני בית-המשפט, כי לא די בכך שאחת ממטרות העסקה היא הפחתת מס, אלא צריך שההפחתה תהא בלתי-נאותה¹². נראה, שלא ניתן למצוא מקרה שבו הפסיקה אישרה התעלמות מעסקה רק על-פי החלופה הנוספת. עם זאת, ניתן למצוא החלטות הקובעות שהעסקה היתה מלאכותית, ומכל-מקום אחת ממטרותיה העיקריות היתה הפחתת מס בלתי-נאותה¹³. בשל חוסר-הבהירות ואי-הוודאות לגבי תוכנו של המבחן הנוסף, נודע לו כוח מרתיע מסוים בתכנון המס שהגישום עושה בזמן אמיתי.

6. יסודו של המבחן הקיים נקבע לראשונה בעניין ע"א 265/67 מפי בע"מ ג' פש"מ ג', פ"ד כא(2) 593. ראה הדיון להלן, הערה 33 והטקסט שלידה.
7. ראה דברי השופט אריאל בעניין ארו ע"א 102/59 (לעיל, הערה 1), 122. ראה הדיון להלן, הטקסט ליד הערות 58-53.
8. ראה דברי השופטים שמגר ובן-פורת בעניין תעש מוד (לעיל, הערה 1), 453 ו-456; ודברי השופט בך בעניין ת.מ.ב. תחוקת מפעלים (לעיל, הערה 1), 410. ראה הדיון להלן, הטקסט ליד הערות 36-37.
9. בעניין ארו ע"א 102/59 (לעיל, הערה 1) מצא השופט אריאל, כי ביטול מכירה היה עסקה מלאכותית, בעוד שהשופטים בייסקי ובך קבעו כי בביטול המכירה לא דבק כתם המלאכותיות. ראה הדיון להלן.
10. "עסקה בדויה הינה חסרת ממשות גם מבחינה משפטית ונעשית רק למראית עין, כדי להסוות את העסק האמיתי בין הצדדים. עסקה בדויה, היינו עסקה שנעשית למראית עין בלבד, מבלי שיהיה לה כל תוכן כלכלי או תוכן משפטי של ממש" (ע"א 102/59 פקיד-השומה ג' "אייסמור" חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165). מאז חקיקת סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, נשלטת העסקה הבדויה על-ידי סעיף זה, הקובע, כי "חווה שנכרת למראית עין בלבד - בטל". הבטלות היא תוצאה של המשפט האזרחי ואינה טעונה כל החלטה או הכרזה של פקיד-השומה. כקביעתו של השופט אשר בעניין ע"א 414/78 רכב ישראלי בע"מ ג' פקיד-השומה, פד"א י 207, 211-212: "...אלא שההסכם מ/4 שהיווה את היסוד לסענתה, נמצא להיות חווה למראית עין הפסול מעצם טבעו וס' 13 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973). לא היה כל צורך שהמשיב יבקש את פטילתו של מ/4 בדרך כלשהיא או שיבקש הכרזה שהוא פסול, כי פטילותו נקבעה בחוק". השופט אשר חתבסס על האמור במאמרו של פרופ' סדסקי, "חווה למראית עין ודבר פטילותו" משפטים ה (תשל"ג) 507, 510: "כאשר מדובר ב'צל של חווה' או ב'גולם של חווה', כל הכרזת פטילותו היא הכרזה בטלה. זהו המקרה של חווה למראית עין... ולהבדיל מחווה בר-ביטול שהוא קיים כל עוד לא ביטלוה".
11. לביקורת על הוספת החלופה של המבחן המוסרי, החסר כל קריטריונים להפעלה, ראה א' ויתקון, "בעית הפרשנות בדיני מס" משפטים ג (תשל"ג) 10, 14-15; וירון ופלומין, תכנון מס בחיי העסק (הדפוס האקדמי, תשל"ד) 20.
12. ראה דברי השופט ויתקון בע"א 823/75 הרציקוביץ ג' פש"מ ג', פד"א (3) 163, 165-166 וביקורתו בגדון של השופט ח' כהן שם, בעמ' 167. בעמ"ה 34/78 אדלר ג' פקיד-השומה, פד"א י 363 הסתמך השופט נתן על דבריו אלו של השופט ח' כהן.
13. ראה ההחלטה בעניין הרציקוביץ ולעיל, הערה 12, וכן ההחלטות בעניין ע"א 645/79 תעשיית שג בע"מ ג' מנהל מס רכוש, פ"ד לה(3) 738; ובעניין לוי ג' מנהל מס רכוש (לעיל, הערה 1). בעניין

השאלה העיקרית שבה נחלקים ביניהם שופטי בית-המשפט העליון היא, האם סעיפי ההתעלמות הכלליים ממצים את סמכות שלטונות-המס לסווג את צורת העסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום. אלו מתוכם המשיבים בחיוב לשאלה זו¹⁴ ניצבים בפני השאלה הנוספת והיא, האם בשלב מאוחר של הסכסוך בין הנישום לפקיד-השומה ניתן להעלות את טענת העסקה המלאכותית כדי לסווג מחדש את צורת העסקה. משהם משיבים תשובה שלילית לשאלה זו, מתחייבת לפי דרך חשיבתם המסקנה שעל פקיד-השומה לקבל את צורת העסקה כפי שהציגה הנישום. לפיכך, לפי גישה זו יוצא הנישום נשכר גם אם ערך עסקה באופן מסוים או אף שינה את הצורה אך ורק כדי להשיג את חסכון המס המיוחל¹⁵. מייצג מובהק של השיטה הרואה בעסקה המלאכותית את חזות הכול הוא השופט בר¹⁶, ואילו השופטים גולדברג¹⁷ ונתניהו¹⁸ בפסקי-דין שנתנו לאחרונה – כמו גם שופטים אחרים לפניהם¹⁹ – מסווגים עסקאות לצורך חבות במס באופן שונה מהתווית ששמו עליהן הנישומים. השוני בגישות מומחש יפה בסדרה של פסקי-דין שניתנה לאחרונה בשאלה אם מדובר ב"ביטול מכירה", שבה יש להחזיר מס שבח-מקרקעין ומס רכישה ששולמו, או ב"מכירה חוזרת" שבה יש לשלם פעם נוספת את המסים האמורים²⁰. ניתן להתפלג על כך שכל אחד מזרמי הפסיקה ממשיך להתפתח מבלי שהוא מתעמת עם הזרם האחר, כאילו היה הזרם היחיד.

תעשיית שב ציין מ"מ הנשיא י' כהן, כי "ייתכנו לא פעם מקרים, שעסקה מסוימת היא גם מלאכותית וגם אחת ממטרותיה העיקריות היא המסרה שצוינה בסעיף 53א(א) הנ"ל המצדיקה התעלמות מהעסקה", אם כי בסופו של דבר החליט שלא להתעלם מהעסקה שנדונה (שם, 742). הנשיא לגדוי קבע באותו עניין שמדובר בפיקציה, ולפיכך בעסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי-נאותה וכן בעסקה שטבוע בה חותם של מלאכותיות. כלשונו: "כן אני מסכים, שאם כי ועדת הערר לא השתמשה במלה המפורשת פיקציה, הרי ברור שהיא ראתה בכל מה שהובא לפנייה הסדר פיקטיבי, שמטרתו הייתה, כלשון סעיף 53א(א) של החוק 'הפחתת מס בלתי נאותה'... כל החומר הזה נושא על פניו את חותם המלאכותיות, לאמור, חומר זה לא נוצר אלא כדי לשמש מכשיר להתחמקות מתשלום מס אמת" (שם, עמ' 745). אך אם מדובר בעסקה בדויה, הרי שהיתה בטלה כבר כששפט האזרחי ומכל-מקום נפסלה לפי חלופת עסקה "בדויה" ולא היה כל צורך לעסוק בחלופות האחרות של סעיף 53א. ביקורת זהה לי על השופט ח' כהן על שכעניין הרציקוביץ קבע, שהתקיימה החלופה של "עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה, שכן מדובר היה במצב שוא".

14. בדעה זו מחזיקים השופטים שמגר, בר, בן-פורת, דב לזין, אלון ומלך, כפי שעולה מההחלטות שניתנו בעניין תעש מור, ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים ואופיר (לעיל, הערה 1). השופטת בן-פורת לא חוותה דעה בנדון בעניין תעש מור, אך הצטרפה להחלטה בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים.
15. כמו בעניין אופיר (לעיל, הערה 1). ראה הדיון להלן, הטקסט ליד הערות 63–65.
16. ראה החלטותיו בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים ובעניין אופיר (לעיל, הערה 1).
17. ראה החלטתו בעניין ש.א.פ. (לעיל, הערה 1).
18. ראה החלטתה בעניין זמר (לעיל, הערה 1).
19. השופט בכור בעניין ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, פ"ד (1) 802; השופט אור בעניין תעש מור (לעיל, הערה 1); והשופטת שטרסברג-כהן בע"א 127, 71/82, 128 פוני נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (2) 576.
20. עניין זמר ועניין אורו עדני (לעיל, הערה 1). שאלה דומה לגבי חבות מע"מ נדונה בעניין המלבלב (לעיל, הערה 1).

על-פי השיטה המקיפה לסיווג שונה של עסקאות לצורך מס²¹ ניתן להגיע לתוצאות הסיווג השונה בכמה דרכים שיש ללכת בהן על-פי הסדר: ראשית, יש לבחון לפי כללי המשפט הפרטי האם הכינוי שנתנו הצדדים לעסקה הולם את תוכנה. כך ניתן, למשל, להגיע למסקנה, כי עסקה שהצדדים הציגו כמכר באשראי היא, לאמתו של דבר, הלוואה²² ותוצאות המס ייקבעו לפי זה. גם אם במשפט הפרטי לפנינו עסקה פלוגית, לצורך מס היא עשויה להיחשב כעסקה אלמונית, אם ההגדרות והמבחנים לצורך מס שונים מאלו שבמשפט האזרחי. למסקנה כזו ניתן להגיע מכוח הגדרות סטטוטוריות בחוק המס²³ או באמצעות פרשנות²⁴ הוראות המס; דהיינו: סיווג שונה יכול להתרחש

21. השווה ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), 18, 89 ואילך.
 22. שאלה סמוכה לזו היא, מהי תוצאת המס כאשר הצדדים התייטרו לערוך עסקה אשר לא תפשה במשפט האזרחי, אך בעקבותיה נוצרו עובדות במציאות. שאלה זו עמדה במוקד ע"א 557/79 פקיד-השומה ג' לידור, פ"ד לו(3) 505 והוכרעה לבסוף בר"ג 16/82 פקיד-השומה ג' לידור, פ"ד לו(2) 57. בעניין זה רכש הנישום מחברה שבשליטתו תעודות מלווה-חסכון בכ" 40% מערך הנקוב. עם פדיון האגרות הועברו דמי-הפדיון מהחברה לידיו. פקיד-השומה ראה בהפרש בין עלות האגרות לנישום לדמי הפדיון הכנסה חייבת, בעוד שהנישום טען כי נוצרה לו הכנסה פטורה מפדיון האגרות. השאלה הייתה כיצד ההוראה בחוק המלווה, כי "תעודות המלווה לא יהיו סחירות", משפיעה על תוצאות המס. הרוב בדיון הנוסף קבע, כי עקב טיבן הבלתי-סחיר של התעודות לא יכלה להשתכלל עסקת מכר התעודות שהתייטרו לבצע. הנשיא שמגר סבר, כי במצב כזה יש למסות לפי המהות הכלכלית של הנסיבות העובדתיות שנוצרו, דהיינו: מתן כסף לחברה על-ידי הנישום וקבלת בחזרה של סכום-כסף גדול יותר – דבר המאפיין מתן הלוואה ופרעונה. לשיטתו, "יש לבחון את הפעולות הכספיות שנעשו ולהגדירן לצורך דיני המס על-פי מהותן המתבקשת" (שם, 776). מהות זו הייתה של עסקת-אשראי שצירה הכנסה מריבית ו/או הפרשי הצמדה על-פי סעיף 412 לפקודת מס-הכנסה. השופט ברק הסכים לתוצאה, אך העלה מבנה משפטי נוסף – שהמציאות אשר נוצרה היא שתחברה והנישום קיבלו כל אחד כספים בעקבות חוזה בסל וכספים אלו נשארו בידיהם, הגם שהיתה להם זכות הדדית לדרוש השבה עקב בטלות החוזה, ולפיכך ראה בעובדות שנוצרו משום ויתור הדדי על זכות החשבה. אי-מימוש הזכות בידי הנישום וההתעשרות שבאה בעקבותיה יצרו אצלו הכנסה על-פי סעיף 412 או 1012 לפקודה. לפי קונסטרוקציה זו "את אירוע המס יש להצמיד – בהעדר טענה לעסקה מלאכותית – לתוצאות התנהגותם של הצדדים במשפט הפרטי, וכי אמות המידה 'האזרחיות' הן שיאפיינו את מהותו של התקבול לצורכי מס" (שם, 779). השופטת בן-פורת הסכימה לפסק-דינו של הנשיא ולהערתו של השופט ברק. השופט שי' לוי, שנשאר בדעתו בדיון המקורי, סבר, לעומת זאת, כי "יש, לדעתי, להבחין בין תוקפה של העסקה בתחום המשפט האזרחי לבין תוקפה לעניין דיני המס, ממש כשם של עניין אי-תוקינותה של עסקה מבחינים בין תוקפה במישור האזרחי לבין תוקפה במישור דיני המס" (שם, 780).

22. הגדרת "מכירה" בסעיפים 88 לפקודת מס הכנסה, ו-1 לחוק מס שבח-מקרקעין והגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, למשל, רחבות מההגדרה המקבילה במשפט האזרחי.

23. הפרשנות צריכה להיות תכליתית ולא דוקנית. ע"א 165/82 קיבוץ חצור ג' פקיד-השומה, פ"ד לו(2) 429, 447, "בעקרון יתפרש כל חוק מס, על מושגי היסוד המופיעים בו והלקוחים מהדיון הכללי, על-פי הדינים הכלליים, כדוגמת חוק המקרקעין, חוק החובות, חוק השליחות או חוק הנאמנות. ההרגל לעקרון הוא סטייה ממושגי היסוד מקום שמטרת החוק או הסעיף המיוחד בו מדובר

לצורך המיטוי גם אם במשפט הפרטי נעשתה עסקה אחרת. לשם מלאכת הסיווג בין במשפט הפרטי ובין בדיני המס יש לאסוף את כל עובדות המס הרלבנטיות. עובדות אלו אינן מצומצמות למסמכים שמסרו הצדדים לשלטונות המס, אלא כוללות כל עובדה שיש לה השלכה על חבות המס, כמו מועד העסקה, הצדדים לה, תוכנה ותמורתה. ניתן להגיע לעובדות אלו בכל דרך העומדת לרשות שלטונות המס, כולל שימוש בסמכויות החקירה²⁴. מקום שמבירור עובדות המס האמיתיות עולה כי העסקה שהוצגה היא פיקציה, הרי שהיא בטלה על-פי המשפט האזרחי עצמו²⁴, מכוח סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי) הקובע, כי "חובה שנכרת למראית עין בלבד – בטל". לפיכך, אין בעצם צורך להפעיל את סעיפי ההתעלמות במקרה כזה, הגם שהם מאפשרים להתעלם מעסקה "בדויה". ההוראה בחוקי המס בדבר סמכות להתעלמות מעסקה בדויה מיותרת למעשה נוכח בטלותן האזרחית של עסקאות כאלו²⁴. רק אם הפעלתם של הגדרות המשפט האזרחי ודיני-המס לגבי עובדות המס הרלבנטיות מביאה לתוצאה שלא ניתן לסווג עסקה אחרת מכפי שסיווגה הנישום, עולה השאלה האם מותר לשלטונות המס להתעלם מסיווג הנישום ולסווג את העסקה מחדש לצורך מס על-ידי הפעלת הסמכות להתעלם מהעסקה המלאכותית. הווה אומר: הסמכות להתעלם מעסקה מלאכותית היא סמכות שיורית, מכשיר נוסף שניתן לשלטונות המס במלחמתם נגד תכנוני מס. משעומדים על משמעותה של העסקה המלאכותית כסמכות שיורית, מתבקשות גם מסקנות לגבי הדרך הראויה להפעלת הסמכות, עיתוי הפעלתה ומתן הזדמנות ראויה לנישום להתמודד נגד הפעלת הסמכות. מקום שמוצאים כי העסקה לא היתה מלאכותית²⁵, אך חוק המס מאפשר להתעלם גם מעסקה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי-נאותה, יש מקום להמשיך ולבחון אם ראוי להפעיל חלופה זו.

לבסוף²⁶, יש מקום לבחון אם שלטונות המס יכולים לטעון נגד הנישום, כי עליו

– מגמתו שונה, ופרשנות על-פי הדין הכללי תוביל לסיכול מטרתו הכלכלית של המחוקק; במצב זה ניתן לסטות ממושגי היסוד של הדין הכללי לשם פרשנות חוק מס מסוים". ראה גם ע"א 571/84 פקיד-השומה נ' רז, פד"א טו 67.

24. ראה גישת השופט אור בעניין תעש מור (לעיל, הערה 1), 458–459.

24*. ראה לעיל, הערה 10.

24**. השווה ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), 138 ואילך.

25. הווה אומר, שהיתה לה מטרה מסחרית ממשיית בצד המטרה של הפחתת מס.

26. סדר הבדיקה שפורט לעיל נוגע להפעלת הסמכות של ההתעלמות הכללית. שאלה מעגינת שטרם באה על פתרונה היא, אם שלטונות המס יכולים להפעיל את הוראות ההתעלמות הכלליות במקום שקיימת הוראת אנטי תכנון-מס ספציפית בסוגיא, אך הנישום אינו נתפס במצודתה. האם הוראות אנטי תכנון-מס מיוחדות ממצות את האפשרות להתעלם מתכנון מס בעניין מסוים או שהוראות אנטי תכנון-המס הכלליות מעניקות סמכות שיורית לשלטונות המס לסווג מחדש גם עסקאות כאלו עמדתו היא, שהוראות אנטי תכנון-מס מיוחדות הן ממצות במרחב תחולתן ודוחקות את רגליהן של הוראות אנטי תכנון-מס כלליות. במקום שקיימת הוראת אנטי תכנון-מס ספציפית המשמעות

להשתמש בזכויותיו בתום-לב, מכוח הוראות סעיפים 39 ו-61(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973.²⁷ הדוקטרינה של שימוש בזכויות בתום-לב הופעלה בגרמניה, שממשפטה ינקת ישראל את הוראת סעיף 39, לשם הצבת גבולות ההימנעות ממס ותכנון המס.²⁸ אלא שבמדינת ישראל התפתחו בינתיים מבחנים לפסילת תכנון מס כ"עסקה מלאכותית" על-ידי פרישות סעיפי ההתעלמות הכלליים שבחוקי המס, ואין מקום – לדעתי – להפעלת גורמת-שסתום אחרת, זו של "הפעלת זכויות בתום-לב".

היא, כי המחוקק היה ער לאפשרות להפחית מס בסיטואציה מסוימת באמצעות תכנון-מס וקבע כללים כדי למנוע זאת. לדעתי, משהמחוקק לא רצה לסמוך את יחבו על סמכות ההתעלמות הכללית, אלא בחר לספל בסוגיא בכללים מדויקים, כללים אלה קובעים את גבול התכנון האסור. תכנונים אחרים שאינם נתפשים בכללי האנטי-תכנון תופשים אפוא ואין לפוסלם על-פי סעיף המלאכותיות. יש לזכור, שסמכות ההתעלמות הכללית היא המכשיר שבו צייד המחוקק את שלטונות-המס כדי שלא יהיו חייבים לקבל כנתון עסקאות שאין בהן התחמקות פלילית ולא ניתן לסווגן באופן שונה על-פי כללי המשפט הפרטי או דיני-המס. במקום שניתן בידי שלטונות-המס כלי מיוחד ומותאם למצב שבו ראה המחוקק סכנה גדולה של הימנעות ממס, אין מקום להפעלה של המכשיר הכללי נוסף עליו. כאן אין עומדת יותר לשלטונות-המס הטענה שמלהמתם היא בתנאי נחיתות. יתר על כן: הפעלת הסמכות הכללית בצד הסמכות המיוחדת תגרום אי-ודאות ביחס לתוצאות המס כשנעשה תכנון-מס שאינו נפסל על-ידי ההוראה המיוחדת. מטעמים אלו מסקנתי היא, שהסמכות הכללית אינה חלה במקום שקיימת סמכות מיוחדת. יחד עם זאת, במקום שהוראת האנטי-תכנון המיוחדת מגלה מטרה תחיקתית ברורה והמחוקק לא השכיל לכסות את מלוא היריעה הרלבנטית, אלא השאיר פרוצדור – עשוי בית-המשפט לסתום אותן באמצעות סעיף ההתעלמות הכללי.

עדיין יש להמשיך ולבדוק אם הוראה כזו או אחרת היא הוראת התעלמות מיוחדת הדוחקת את רגלי סעיף המלאכותיות או שמדובר בהוראה שהיא חלק אינטגרלי מהוראות החיוב במס. הוראות סעיף 24(א) לפקודת מס-הכנסה בדבר רכישה חוזרת של נכס בר-פחת, סעיף 83 בדבר הסבה לטובת צעירים או סעיף 84 בדבר הסבה הניתנת לביטול – כל אלה הם דוגמאות מובהקות להוראות אנטי-תכנון-מס מיוחדות. אך כיצד נסווג את הוראות סעיפים 3א לפקודת מס-הכנסה ו-16א לחוק מס שבח-מקרקעין בעניין מיסוי בשטחים? האם תכנון-מס תוך שימוש במבנה של שתי חברות ייפסל על-פי סעיפים 84 ו-86 לחוקים אלו, הגם שסעיפים 3א ו-16א פוסלים רק שימוש בחברה אחת? לדעתי, הוראה קוואיטטית של פסילת תכנון-מס היא בגדר הוראת אנטי-תכנון-מס מיוחדת, שבגבולות פעולתה אין תחולה להוראות ההתעלמות הכלליות, גם במקום שההוראה שזורה בכללים של קביעת חבות מס. לא מיקום ההוראה קובע, אלא תכליתה ותוכנה. כיוון שכך, הייתי מגיע למסקנה שאין לפסול מבנה רב-תאגידי בשטחים באמצעות הפעלתם של סעיפי המלאכותיות. ראה יורן, "ארבעים שנה לדיני המסים במדינת ישראל" משפטים יס (תש"ן) 755. לדעה אחרת ראה גליקסברג (לעיל, הערה 2), 136.

27. גליקסברג בחר בין מבחנים אפשריים שונים למלאכותיות עסקה על-פי הגורמסיביות העומדת בבסיס עקרון תום-הלב (לעיל, הערה 2), 241–243.

*27. ראה ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), 209 ואילך.

ב. המבחן ל"מלאכותיות עסקה"

המבחן המקובל כיום לבחינת ה"מלאכותיות" הוא אם לעסקה היה טעם כלכלי "ממשי" ^{27*}, להוציא המטרה של השגת תכנון מס. יש המדברים על טעם "אמין" ²⁸ ויש הדורשים טעם "סביר" ²⁹ – כל אלו וכיוצא בזה ביטויים שנועדו להבהיר, שטעם שולי ורחוק המשמש "עלה תאנה" ³⁰ לא יציל עסקה משיני המלאכותיות. למבחן הקיים הגיעה הפסיקה בשלבים. בראשית היתה השאלה הקובעת, האם העסקה סוטה מהדפוסים המקובלים לעסקה מסוגה, שאז אינה טבעית אלא "מלאכותית" ³¹. מבחן כזה הוא מועד לפורענות מנקודת ראותם של שלטונות המס; שכן אם יש דרך זולה יותר מאחרות לערוך עסקה מבחינת תוצאות המס, היא לא תאחר להפוך למקובלת ולפיכך תחדל להיות מלאכותית. לאחר מכן גובש בעניין מפי ³² המבחן של מטרה נוספת על השגת חסכון המס ³³. בפרשת אולפני הסרטה הרצליה ³⁴ הבהיר בית המשפט העליון, כי המטרה המצילה חייבת להיות כלכלית או מסחרית וכי רצון להיטיב עם בעל-מניות בחברה אינו נחשב כטעם עסקי מושיע. בפסק-דין אבנעל ³⁵ הושלם המעגל, מבחינה זו שנקבע שאין להתעלם מעסקה הסוטה מהדפוסים המקובלים אם היתה לה מטרה כלכלית. בשלב זה בא בפני בית המשפט העליון עניין תעש מור ³⁶ שבו טען הגישום כי היה טעם כלכלי לפיצול עסקה לשניים – מכר מגרש לחדר והזמנת בנייה לחדר – ולפיכך אין לראות את הפיצול כמלאכותי ואין לחייב אותו במס-רכישה על הבנייה. בית המשפט, מפי השופטים שמגר ובן-פורת, קבע, כי למרות הטעם הכלכלי הנטען, העסקה היא מלאכותית, שכן רק טעם עסקי אמין וסביר מובע סיווג מחדש של שתי העסקאות הנפרדות לעסקה כוללת אחת. בשלב מאוחר יותר, בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים ³⁷ ניסח השופט בך את הדין בניסוח דומה, שלפיו הטעם המציל חייב להיות ממשי.

נוסף על המבחן הכללי המקובל כיום למלאכותיות, כמה שופטים ³⁸ גורסים כי אין

^{27*} ראה דברי השופט בך בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים (לעיל, הערה 410).

²⁸ ראה דברי השופט שמגר בעניין תעש מור (לעיל, הערה 453).

²⁹ ראה דברי השופטת בן-פורת, שם, 456.

³⁰ כדברי השופט בך בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים (לעיל, הערה 410).

³¹ עניין איסמר (לעיל, הערה 10).

³² לעיל, הערה 6.

³³ לניסוחו של מ"מ הנשיא זילברג המבחן "הוא בתשובה לשאלה: אם יש תוכן כלשהוא בעסקה מלבד הפסוק המיוחל ממס..." (שם, 593). לניסוחו של השופט ויתקון, תימצא מלאכותיות "עסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהוא וזולת הטעם להימנע ממס..." (שם, 603).

³⁴ ע"א 11/74 פ"מ נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד א 95 ז.

³⁵ ע"א 761/77 אבנעל, חברה להפצה בע"מ נ' פ"מ ג, פ"ד לב (2) 494.

³⁶ לעיל, הערה 1.

³⁷ לעיל, הערה 1.

³⁸ כמו מ"מ הנשיא י' כהן בעניין תעשיית סג (לעיל, הערה 113), אשר הסתמך על דברי השופט ויתקון בעניין מפי (לעיל, הערה 66, 603, לאמור: "הרבה התלבטו חכמים בהגדרת המונח 'עסקה מלאכותית'").

לקבוע מסמרות מראש, אלא יש לבחון בכל מקרה קונקרטי אם אין מדובר בעסקה מלאכותית, וזאת מבלי להציע מבחן לבדיקה הקונקרטית. אמירות כאלו מקורן בחשש, שנישומים מתוחכמים ישכילו לחמוק ממס אם המבחן היחיד יהיה מבחן המטרה הכלכלית הסבירה בעסקה כזו או אחרת שאין לחזות מראש את גסיבותיה ושאוּלי אינה נתפשת במבחן הכללי. קיומו של מבחן "גסיבות כל מקרה", בצדו של מבחן "המטרה הכלכלית הסבירה", משיג לגבי עסקאות מקרקעין שעליהן חל חוק מס שבח-מקרקעין תוצאה דומה לזו הקיימת לגבי עסקאות שבחוקים הממסים אותן קיימת גם חלופת "אחת המטרות העיקריות היא הפחתת מס בלתי נאותה".

מבחן נוסף, שהוצע לאחרונה בעניין ארז עדני על-ידי השופט אריאל, ושהשופט בך הצטרף אליו, הוא "אם על-פי חומר הראיות עולה המסקנה הברורה כי במסווה של עסקה מסוימת, בביכול, הושגה למעשה עסקה אחרת, וזאת לשם הימנעות מתשלום מס"³⁹. לרעתי, מבחן זה צריך לשמש לסיווג שונה של עסקה על-פי המשפט הפרטי או הגדרות המס ולא לסיווג מחדש של עסקה בשל מלאכותיותה⁴⁰.

ג. "סיווג שונה" או "עסקה מלאכותית" – הפסיקה האחרונה

השאלה, מה מיקומה הנכון של "העסקה המלאכותית" עמד לאחרונה במרכז כמה פסקי-דין וניתנו לגביה תשובות סותרות, וזאת מבלי שהשאלה הועמדה לבדיקה נוקבת. בעניין תעש מור⁴¹ גרסו כל השופטים, כי יש לראות את העסקה כמכלול אחד. אלא שבעוד שהשופטים שמגר ובן-פורת הגיעו למסקנה זו בראותם את הפיצול כמלאכותי, הגיע השופט אור לאותה מסקנה על-ידי הפעלת הוראות החיוב במס על עובדות המס האמיתיות, כפי שנחשפו. בין השופט שמגר לשופט אור נבעה מחלוקת בשאלה אם מותר לשלטונות-המס לסווג את צורת העסקה אחרת מכפי שסווגה הצדדים, מבלי להיזקק להוראות סעיף 84 לחוק מס שבת בדבר ההתעלמות מ"עסקה מלאכותית". בעוד השופט שמגר סבר, כי סעיף 84 הוא הנורמה היחידה המעניקה כוח כזה, גרס השופט אור, כי הכוח ניתן לשלטונות-המס מעצם הוראות החיוב במס, המתייחסות לעובדות-מס היוצרות אירוע-מס. המחלוקת האמורה לא היתה נחוצה להכרעת הדין, והשופטת בן-פורת לא

ושמחתי ללמוד מחברי שאף רבותינו לא קבעו כלל נוקשה, אלא לכל מקרה ומקרה את דינו המיוחד, אם לשבט ואם לחסד". השופט בייסקי התבטא באופן שונה בעניין ארז עדני (לעיל, הערה 1). יצוין, כי דבריו של מ"מ הנשיא י' כהן בעניין תעשיית שג נסבו על סעיף 55א לחוק מס-רכוש, הכולל את החלופה של "הפחתת מס בלתי נאותה" ואומצו על-ידי השופט בייסקי לגבי חלופת "עסקה מלאכותית" בסעיף 84 לחוק מס שבח-מקרקעין, הנעדר חלופה זו. גם השופט אריאל, שגייש מבחן אחר בעניין ארז עדני (ראה הדין להלן), הסקט ליד הערות 53-58) הסכים כי חל גם מבחן "הגסיבות הקונקרטיות".

39. עניין ארז עדני (לעיל, הערה 1), 122.

40. ראה הדין לעיל, בפרק א.

41. לעיל, הערה 1.

גילתה דעה בנדרון. בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים⁴² הגיע השופט בך למסקנה, כי הואיל והנישום קיים טכנית ופורמלית את תנאי סעיף 95 לפקודה לצורך דחיית מס במכירת נכס לחברה תמורת מניות בלבד – קרי: ש"מיד" אחר העברת הנכס היו בידיו לפחות 90% מכוח ההצבעה במניות – לא ניתן לשלול ממנו את דחיית המס, אלא על-ידי הפעלת סעיף 86 לפקודה. למסקנה זו הגיע השופט, הגם שזמן קצר אחר העברת הנכס לחברה הוקצו מניות בחברה לאחר, באופן שכוח ההצבעה של המעביר ירד ל-49%. עמדתו של השופט בך היתה, שעל-ידי פרשנות סעיף 95 לא ניתן להגיע למסקנה כי תנאי הסעיף לא התקיימו וכי לצורך פרשנות הסעיף יש לקבל את עובדות-המס וצורת העסקה כפי שצוין הנישום. לשיטתו, רק סעיף 86 מקנה לפקיד-השומה סמכות להתעלם מצורת העסקה. השופט בך קבע, כי אל לו לבית-המשפט להיזקק מיוזמתו לסמכות על-פי סעיף 86 לפקודה מס-הכנסה בשלב הערעור, משיקולי הגינות דיונית: על פקיד-השומה ליתן לנישום הזדמנות ראויה להגיש ראיות ולטעון טענות שיהיה בהן כדי לשכנע את פקיד-השומה שאין להפעיל את הסעיף, להוציא במקרים בולטים וברורים לחלוטין. אין להפתיע אותו בטענת המלאכותיות בשלב מאוחר של סכסוך המס. עם זאת ציין, שמקום שפקיד-השומה מעלה במפורש את הטענה בערכאה השיפוטית הראשונה (בית-המשפט המחוזי או ועדת ערר) במועד המאפשר לנישום להכין את ראיותיו וטענותיו, לא ייחסם בטענתו. אם לא עשה כן "רק כאשר התשתית העובדתית להפעלת הסעיף אינה שנויה כלל במחלוקת בין הצדדים, או כאשר אין בפי הנישום טענה כלשהי, אשר יכולה, אפילו בדוחק, להתקבל על הדעת, יהיה בית המשפט מוצדק לקבוע בפסק-דינו, על-פי יוזמתו הבלעדית, קביעה על-פי הסעיף האמור"⁴³. השופטים דב לוין ובן-פורת הסכימו עם מסקנתו של השופט בך. השופט דב לוין קבע, כי כדי להגיע למסקנה שעסקה היא מלאכותית, יש לבחון אותה "משתי זוויות ראיה: (א) מהן העובדות האמיתיות המוכחות באשר לטיבה של העסקה והמעורבים בה; (ב) מהי ההתייחסות המשפטית הנכונה לאותה עסקה, כפי שהוכחה"⁴⁴. כיוון שכך – לשיטתו – אין לקבוע אם עסקה היא מלאכותית בטרם יקום דיון שבו תינתן הזדמנות נאותה לנישום ולפקיד-השומה להציג את העובדות כהווייתן ולהוכיחן. הואיל ופקיד-השומה משליך את כל יתרו על פרשנות סעיף 95 ולא העלה במפורש טענת מלאכותיות, לא התקיים דיון ענייני במישור של סעיף 86 ו"לא הונחה התשתית העובדתית הנאותה, שעל-פיה יוכל בית-המשפט לקבוע, כי העסקה הנדונה מלאכותית היא, אפילו למראית עין מזדקרת אפשרות זו"⁴⁵. כך באוגוסט 1986.

42. לעיל, הערה 1.

43. שם, 410–411. לעמדה דומה ראה עניין רכב ישראלי (לעיל, הערה 10) שבו קבע השופט אשר, כי העלאת טענת המלאכותיות לראשונה בשלב הסיכומים בבית-המשפט המחוזי היא מאוחרת מדי.

44. עניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים, (לעיל, הערה 1), 424.

45. שם, 425.

סמוך לאחר-מכן, בדצמבר 1986, ניתן פסק-דין של בית-המשפט העליון בעניין לוי⁴⁶. בעניין זה השכיר הנישום נכס-מקרקעין לחברה בבעלות אשתו וגיסתו (אחות אשתו), בנסיבות שלטענתו נוצרה "שכירות מוגנת", דבר המביא לתשלום מס-רכוש בשיעור נמוך יותר על בסיס גמול יוצר. מנהל מס רכוש טען, כי לא נוצרה "שכירות מוגנת". רק בערר העלה מנהל מס-רכוש לראשונה, ואף זאת כנימוק חלופי, את הטענה, כי השכירות המוגנת היא מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הפחתת מס בלתי-נאותה ולפיכך יש להתעלם ממנה על-פי סעיף 53א לחוק מס-רכוש. השופט גולדברג קבע, כי אין צורך לדרוש בשאלה אם נוצרה שכירות מוגנת, שכן בכל מקרה לא היתה לשכירות המוגנת כל מטרה מסחרית והיא נפסלת על-פי סעיף 53א, גם הואיל ואחת ממטרותיה העיקריות היתה הפחתת מס בלתי-נאותה. אשר להעלאת טענת המלאכותיות בשלב מאוחר קבע, תוך שהוא מסתמך על דברים קודמים של השופט נתניהו בשאלת סמכות להגדיל שומה, כי מדובר בכספי ציבור ו"מוטלת חובה על בית המשפט לא רק כלפי הנישום המערער אלא גם כלפי הציבור כולו, שעניין לו בכך, שהשומה תהיה שומת אמת"⁴⁷. חסימת פיו של מנהל מס-רכוש מהעלות טענת מלאכותיות בערר משמעה קיום דיון שאינו מקיף את מכלול העובדות והטענות שיש בהן להביא לקביעת שומת-אמת. לא זו אף זו: צמצום המחלוקת בתיק הנוכחי לא יביא לסיום ההליכים, אלא עלול להתקיים מחזור התדיינות נוסף, אם מנהל מס-רכוש יפעיל את סמכותו על-פי סעיף 53א, לאחר שיפסיד בתיק. כפל הדיון לא יועיל למערער ובירור העובדות כולן בהליך הנוכחי אינו פוגע בו ואינו גורם לו עיוות דין. השופט מלך הסכים עם השופט גולדברג, ואילו השופט דב לוין הסכים אף הוא – תוך מתן הסבר, אך מבלי לצטט את ההלכה שנקבעה בת.מ.ב. תחזוקת מפעלים בהסכמתו. הסברו של השופט לוין היה, הגם שלכאורה ניתן לטעון

שהמערער הופתע על-ידי טענה זו ולא ניתנה לו הזדמנות באותה להגיה את יסודות הגנתו כנגדה... בנסיבות מקרה זה הוצגו העובדות בפני הערכאות הקודמות על-ידי כל אחד מבעלי הדין בתוכן ובהיקף שראו לנכון. בכלל זאת אותן עובדות הדרושות כדי להשיב לשאלה אם אמנם מתקיימת, במקרה דנן, ביחסים שבין המערער לבין החברה, עסקה מלאכותית במובן הנ"ל. עסקה זו, שמגמותיה הברורות הן הימנעות ממס והפחתת מס בלתי נאותה, מבצבצת ועולה מעל פני העובדות כולן. לפיכך ראוי לשים קץ להתדיינות החוזרת ונשנית, מתרחבת ומסתבכת, שבין בעלי הדין בסוגיית המס נשוא הדיון⁴⁸.

46. לעיל, הערה 1.

47. ע"א 686/80 קינן נ' מנהל מס עזבון, פ"ד לזון 31(3), 545, 550.

48. עניין לוי ולעיל, הערה 1, 153–154.

אני תמים-דעים עם השופט דב לוין, כי אין פסול בהיזקקות לסמכות של התעלמות מעסקה מלאכותית אם הפעלתה אינה טעונה הכרעה בפלוגתאות שלא נדונו, אך מתקשה לראות כי מבחינה זו נבדל עניין לוי מעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים. האם הפלוגתאות המתעוררות לגבי השאלה, אם פיצול לשלבים נעשה רק כדי לדחות מס רווחי הון מבלי שתהיה לו מטרה כלכלית ממשית, שונות יותר מאלו המתעוררות לגבי השאלה, אם בפועל היו שני השלבים קשורים ואחוזים; מאשר שונות הפלוגתאות בנוגע לשאלה, אם נוצרה "שכירות מוגנת", מאלו המתעוררות בשאלה, אם ה"שכירות המוגנת" נוצרה רק כדי לחסוך מס-רכוש? אני צר לכך שעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים הוכרע על-פי עובדות מוסכמות, אך בכך אין כדי לשנות את הכלל המשפטי, שהוא הרי "זהות העובדות הדרושות להחלטה". אם העובדות הנדרשות להחלטה בשאלת המלאכותיות הן חלק מהעובדות המוסכמות, כי אז קשה ליישב את התוצאות השונות בהפעלת הכלל בת.מ.ב. תחזוקת מפעלים, שבו נחסמה טענת המלאכותיות, ובלוי, שבו הופעלה וחרצה את הדין. בשלב זה באו בפני בית-המשפט העליון שלושה מקרים שבהם המחלוקת היתה אם מכירה "בוטלה" או שהיתה "מכירה חוזרת". בעניין זמר⁴⁹ נתנה נישומה מתנה לאחותה. העסקה היתה פטורה ממס שבח-מקרקעין כמתנה בין אחיות וחייבת במס-רכישה מוקטן ששולם כדין. לאחר כשש שנים הודיעו האחיות לשלטונות מס שבח-מקרקעין על ביטול המתנה על-פי סעיף 102 לחוק מס שבח-מקרקעין, הקובע ש"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם מס כדין". השופט נתניהו בדקה, ראשית, אם ניתן לראות את "ביטול המתנה" כמלאכותי והשיבה בשלילה. היא ציינה, כי "העובדה שהמנהל לא החליט להתעלם מהביטול בשל היותו עסקה מלאכותית, כסמכותו בסעיף 84 של חוק מס שבח-מקרקעין, לא היא שמביאה אותי לדעתי זו. כבר הוחלט, כי בית המשפט ישעה לסענה כזו, גם כשהיא מועלית לראשונה לפניו"⁵⁰. היא הגיעה למסקנה שהעסקה אינה מלאכותית, שכן לא ניתן לומר כי העסקה אינה מתיישבת בנסיבות העניין עם טעם כלכלי. היא מצאה שלביטול היתה מטרה אמיתית, דהיינו: שהזכויות לדירה יהיו שוב של האחות שהזרה להיות בעלת-הדירה. אך היא המשיכה וקבעה, כי "השאלה המתעוררת אינה, אם העסקה היא מלאכותית, אלא אם הכינוי שהצדדים כינו אותה והשם אשר נתנו לה תואמים את מהותה האמיתית. השאלה היא, אם העסקה החדשה, שנעשתה ב-1982, מהווה ביטול של המתנה, שליאורה נתנה למשיבה, או אם היא מהווה מתנה חדשה, שהמשיבה נתנה לליאורה". המבחן שקבעה השופט נתניהו לשאלה, אם היה "ביטול עסקה", הוא אם העסקה המקורית "לא שלחה שורשים ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה

49. לעיל, הערה 1.

50. השופט נתניהו התבסס על ההחלטה בעניין לוי (לעיל, הערה 1) ועל דבריה בעניין קינן (לעיל, הערה 47).

ביטוי בעובדות שבשטח⁵¹. לעומת זאת, "אם הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה"⁵², אלא על-ידי עסקה חוזרת. בנסיבות המקרה היא מצאה שהמתנה נקלטה במציאות העובדתית, שכן הנישומה קיבלה חזקה בדירה, הדירה נרשמה על שמה אצל שלטונות מס-רכוש, היא אף הושכרה לאחר שהנישומה פינתה אותה ולכל אלה הצטרפה התקופה הארוכה של כשש שנים ממועד המתנה ועד מועד הודעת הביטול⁵³.

בעניין ארו עדני⁵⁴ נעשה הסכם-מכר. הקונים קיבלו את הדירה לחזקתם ושילמו 57,000 דולר מתוך מחיר של 65,000 דולר. לאחר פחות מחצי-שנה שלח המוכר הודעה לקונים בדבר ביטול ההסכם בשל אי-תשלום יתרת התמורה. לאחר פחות מחודשיים מקבלת ההודעה פנו הקונים לבית-המשפט ובקשו להכריז כי ההסכם תקף וטענו, כי המוכר הוא שהפר את ההסכם בכך שלא רשם הערת-אזהרה לטובתם ולא תיקן פגמים בדירה. שישה ימים לאחר הגשת התביעה הגיעו הצדדים לפשרה שניתן לה תוקף של פסק-דין ותוכנה היה ביטול ההסכם המקורי בתנאים נוחים לקונים: המוכר התחייב להחזיר לקונים את הסכום שקיבל בתוספת פיצוי על שימוש בכסף, לשאת בהוצאות טרחת עורך-דין, מס רכישה והוצאות הובלה. לקונים ניתנה גם רשות להתגורר בדירה ללא שכר-דירה במשך חמישה חודשים. הקונים מצדם התחייבו, שאם יקבלו החזר מס-רכישה בגין המכר יקוּזו הסכום מהתחייבויות המוכר כלפיהם. מנהל מס-שבח החליט שביטול המכר על ידי הפשרה היה עסקה מלאכותית, שבאה להסתיר את המהות האמיתית של ההתקשרות, דהיינו: מכר חוזר מהקונים למוכר. ועדת-הערר סברה, כי המתקשרים יצרו סכסוך מבויס ולצורך הסוואה פתחו הקונים בהליך משפטי מבויס, והכול כדי לחסוך את כפל המסים שהיה חל במכירה חוזרת לעומת אפס-מיסוי בביטול המלאכותי. השופט אריאל, בבית-המשפט העליון, לאחר שהביא את הלכות מפ"י⁵⁵, תעשיית שג⁵⁶ ותעש מור^{56*}, ותוך שהוא מזכיר גם את עניין זמר⁵⁷, גיבש מבחן חדש להתעלמות, והוא "האם על-פי חומר הראיות עולה המסקנה הברורה כי במסווה של עסקה מסוימת, כביכול, הושגה למעשה עסקה אחרת, וזאת לשם הימנעות מתשלום מס.

51. עניין זמר ולעיל, הערה 1, 833.

52. שם, 834. ראה גם ע"א 17/73 ארקן חברה לבנייה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כו(2) 559, 560, שבו קבע השופט ויתקין, כי "אין בחוזה הביטול אלא כדי להחזיר את המצב שלפני ההסכם הראשון לקדמותו".

53. שם, שם.

54. לעיל, הערה 1.

55. לעיל, הערה 6.

56. לעיל, הערה 13.

56*. לעיל, הערה 1.

57. לעיל, הערה 1.

אם כן, רשאי המנהל לראות בעסקה זו עסקה בדויה או מלאכותית. מידת חוסר הסבירות של העסקה הנחזית – יכולה לשמש מכשיר יעיל לקביעה האמורה⁵⁸. יושם אל לב כי מבחנו של השופט אריאל אחיד לגבי השאלה אם עסקה היא מלאכותית או בדויה. בכך נתפש – לדעתי – לטעות. אם אכן בוימה עסקה והביטול היה רק מראית-עין לעסקה אמיתית של מכר חוזר, לפנינו עסקה בדויה ואין לעסוק כלל בשאלת המלאכותיות. יתר על כן: הסתמכותו על דברי השופט נתניהו בעניין זמר אף היא – לדעתי – שלא במקומה, שהרי היא קבעה את מבחן "מהותה האמיתית של העסקה" לצורך סיווג שונה ולא לשם הפעלת סעיף "העסקה המלאכותית". מכל-מקום, מסקנתו של השופט אריאל היתה, כי הקונים רצו למכור למוכר את הדירה שרכשו ממנו ולקנות דירה אחרת והמוכר חפץ לרכוש את הדירה בחזרה וכי כדי לחסוך במסים הסוו את הפעולה על-ידי ביטול החוזה.

השופטים בייסקי ובך הגיעו למסקנה הפוכה. לדעת השופט בייסקי, בהסכם-הפשרה לא ניתנו לקונים הטבות מפליגות, אשר אינן מתיישבות עם ביטול מכירה. על-פי הדין מתחייב, שביטול חוזה נעשה תוך התחשבות במציאות משפטית ועובדתית ודיני ההשבה מחייבים את השבת המצב לקדמותו. מגמת הפשרה היתה, שלא להותיר את הקונים מופסדים ובחסרון-כיס, ולשני הצדדים היתה מטרה מסחרית מתוך שיקולים לגיטימיים להוציא את הרצון להשיג חסכון-מס. השופט בך הסכים עם מבחנו של השופט אריאל, אך לא עם יישומו על עובדות המקרה. הוא הדגיש שסביר להניח, כי בעיני שני הצדדים היתה קיימת אי-ודאות בדבר תוצאות המשפט ביניהם, ולהסכם הפשרה היו אפוא הצדקה ומשמעות כלכליים.

בעניין המלב לב⁵⁹ נעשה הסכם בין בעלי זכות לחכירת-קרקע מהמנהל לבין המנהל בדבר סיום זכויות החוכרים בקרקע תמורת תשלום מהמנהל. השאלה היתה בדבר חבות מע"מ בעסקה, והשופט אריאל קבע שאין מדובר בביטול החכירה, אלא ב"מכר" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, שכן ב"כל דרך בה נשקיף על העסקה שלפנינו, בנסיבות מקרה זה, עולה כי נערכה עסקה חדשה בין המערערת והמנהל בדבר רכישת עודף תקופת החכירה ואין לראות בה ביטול העסקה הקודמת". המבחן שהחיל השופט אריאל הוא המבחן שעצבה השופטת נתניהו בעניין זמר. העובדות שיצרו את מציאות החכירה היו החזקה ועיבוד הקרקע במשך כחמש שנים והשקעות משמעותיות בנכסים שהועברו למנהל.

בעניין ש.א.פ.⁶⁰ נקשרה בין בעל-קרקע לבין קבלן עסקה שהוצגה כעסקת ביצוע בנייה על-ידי הקבלן והעסקתו גם כ"סוכן-מכירות". בית-המשפט העליון – מפי השופט

58. עניין ארז עדני (לעיל, הערה 1), 122.

59. לעיל, הערה 1.

60. לעיל, הערה 1.

גולדברג – בחן את יסודותיה של העסקה והגיע למסקנה שמהותה האמיתית היא פרוייקט משותף של בנייה ומכירת דירות ולפיכך "מכירה" של "זכות במקרקעין" כהגדרת מושגים אלה בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין⁶¹. כיוון שכך, החליט כי החברה הקבלנית חייבת במסדכישה לפי חלקה בפרוייקט המשותף מבלי צורך להיזקק ליסודותיה של עסקה מלאכותית, על-פי הטענה החלופית של מנהל מס שבח-מקרקעין. העובדות שהביאו למסקנה שנוצר אירוע-מס התייחסו להיקפו ולשיעורו של הכוח שנמסר לקבלן על-פי החוזה בכל הנוגע לבנייה עצמה ולמכירת הדירות⁶².

גם בעניין אופי⁶³ דובר בעסקה בין בעל-קרקע לקבלן. שם נמכרה הקרקע לקבלן תמורת בניית בית לבעלים על חלק מהמגרש. לאחר העסקה פורסם פסק-דין של בית-המשפט העליון בעניין ברקאי⁶⁴, שממנו עלה כי על העסקה במתכונתה זו יחולו מסים כעל מכירה ורכישה חוזרת של חלק, בעוד שהיה ניתן למכור רק את החלק שלא יישאר בידי הבעלים ולחסוך במסים. הצדדים ערכו תוספת להסכם ושינו את צורת העסקה לצורת פחותת-המס – לטענת מנהל מס שבח-מקרקעין בעקבות פסק-הדין בעניין ברקאי. במשרד ספרי-האחזה הועבר על-שם הקבלן רק חלק מהמגרש, לפי ההסכם המתקן. הצדדים גישו על-פי דיווחם המקורי. המערער דרש, כי מנהל מס שבח-מקרקעין יתקן את השומה לאור התוספת להסכם, מכוח סמכותו על-פי סעיף 85 לחוק מס שבח מקרקעין, הקובע כי "המנהל רשאי, בין ביזמתו ובין לפי דרישת מי ששילם מס, לתקן שומה שנעשתה לפי הסעיפים 78, 79, ו-82, תוך ארבע שנים מיום שנעשתה, בכל אחד מהמקרים האלה: (1) נתגלו עובדות חדשות העשויות, לבדן או ביחד עם החומר שהיה בידי המנהל בעת עשיית השומה, לחייב במס או לשנות את סכום המס". השופט בך קבע, כי נעשה שינוי ברי-תוקף בהסכם המכירה, דבר שיצר עובדה המפחיתה את סכום המס, ולפיכך המנהל היה חייב להפעיל את שיקול-דעתו על-פי סעיף 85(1) ולתקן את השומה. עקיב בעמדתו בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים⁶⁵, לא העלה השופט בך מיוזמתו את טענת המלאכותיות, הגם שלגרסת מנהל מס שבח-מקרקעין תוקן החוזה אך ורק כדי לחסוך מסים; שכן המנהל לא קיבל החלטה על-פי סעיף 84 ואף באי-כוחו לא העלו טענה מפורשת בגדון בוועדת-הערר או בבית-המשפט העליון.

61. "סבורני, כי המשקל המצטבר של עובדות מקרה זה מתיישב יותר עם המסקנה, כי על-אף לבושו החיצוני של החוזה, סיבו האמיתי הוא עשיית עסקה משותפת בין הבעלים והמשיבה בכל הנוגע לבניית הדירות ולמכירתן, וככזו נכנסת העסקה, כפי שכבר קבע בית-משפט זה, לגדר מכירת זכות במקרקעין" (שם, 738).

62. "וככל שחופש פעולתו, מידת מעורבותו ומתחם שיקול-דעתו בעניינים אלה גדולים יותר, כן נוטה הכף לעבר המסקנה, כי לא במבצע בניה ובמורשה גרידא עסקינן, אלא במי שגם רכש, מאחורי המסך הלשוני של החוזה, זכויות בנכס באופן אישי" (שם, 738-739).

63. לעיל, הערה 1.

64. ע"א 487/77 מנהל מס שבח מקרקעין נ' האחים ברקאי בנין בע"מ, פ"ד לב(2) 121.

65. לעיל, הערה 1.

ד. "סיווג שונה" או עסקה מלאכותית – ההכרעה בפסקי-הדין השונים על-פי השיטה המקיפה

לאחר שסקרתי את הפסיקה הסותרת האחרונה, אציג כאן כיצד יזכרעו המחלוקות בפסקי-הדין האמורים על-פי השיטה המקיפה, תוך הצבעה על נקודות-תורפה בפסקי-דין שונים. בעניין תעש מור⁶⁶, עובדות המס האמיתיות היו, כי נקשרה עסקה כוללת של רכישת מגרש בנוי מקבלן. לפיכך תוצאת המס הנכונה היתה, כי יש לשלם מס-רכישה לא רק על המגרש אלא גם על שווי הבנייה. השאלה אם לפיצול העסקה לשני שלבים היתה מטרה מסחרית אמינה וסבירה לא צריכה להעלות או להוריד. גם אם היתה מטרה מסחרית סבירה לחלק עסקה אחת לשתי עסקאות-משנה, המיטוי צריך להיקבע לפי עובדת המס הקובעת, שמדובר בעסקאות המהוות מקשה אחת. לפיכך, גישתי היתה כדרכו של השופט אור ולא הייתי נזקק כלל לשאלת העסקה המלאכותית. אני חלוק אפוא על השופטים שמגר ובן-פורת על שבכלל נזקקו לשאלת העסקה המלאכותית וחרצו את התוצאה באמצעות הקביעה שהעסקה היתה מלאכותית. ניתן אף לראות ששופטים אלה, משנכנסו לפרוזדור המלאכותיות הגיעו לאמתו של דבר למבוי סתום. היה מוסכם עליהם, שלו הצליח הנישום להראות טעם סביר ואמין, החלוקה לשלבים לא היתה נפסלת כמלאכותית. הנישום טען לטעם כזה – אילוצים הנוגעים להשקעות מדרום-אפריקה בישראל – ולמרות זאת נקבע שהעסקה היא מלאכותית, מבלי שלמעשה נקבע כממצא שאין מאמינים לנישום או שהסברו אינו אמין או אינו סביר. מסקנתם של השופטים שמגר ובן-פורת, כי יש לראות את העסקה כמכירת מבנה, היא נכונה. אך למסקנה זו היה צריך להגיע לא מפני שלנישום לא היה הסבר כלכלי לפיצול, אלא מכיוון שהסברו אינו משנה. לפי עמדת הנישום עצמו שפיצל עסקה אחת לשניים, נגזרת התוצאה של מיטוי על מבנה. משנקבעת עובדת המס האמיתית היא החותכת את התוצאה, בין שלמצג הצורני השונה של הנישום יש טעם כלכלי ובין שאין לו טעם כזה.

בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים⁶⁷ השאלה הראשונה שהיה צריך להכריע בה היא, אם התקיימו תנאי סעיף 95 לדחיית מס. העובדות האמיתיות כפי שנחשפו בפני בית-המשפט היו, שתנאי תחזוקת 95% התקיים רק כשלב ביניים, כחלק מעסקה כוללת שלפיה המעביד קיבל רק 49% מכוח-ההצבעה בחברה. בנסיבות אלו, תוך מתן פרשנות תכליתית ולא דווקנית לסעיף, הייתי מגיע למסקנה כי תנאי הסעיף לא התקיימו; שכן בעסקה האמיתית לא היו לנישום 90% מכוח-ההצבעה מיד לאחר העברת המניות. את דרישת המיידיות הייתי מפעיל לגבי העסקה האמיתית הכוללת, ולא רק לגבי שלב א, הווה אומר: הייתי מפעיל את סעיף 95 לגבי עובדות המס האמיתיות, קרי: העסקה הכוללת. אין מדובר כאן

66. לעיל, הערה 1.

67. לעיל, הערה 2. ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), בדונו בפסקי-דין זה, 90, 151, אינו מותח עלי, כמדומה, ביקורת.

ב"חקיקה שיפוטית" – כפי שגרס השופט בך – אלא בפרשנות הסעיף על-פי עובדות המס הרלבנטיות. שאלת הפעלתו של סעיף 86 לא היתה מתעוררת כלל.

בעניין לוי⁶⁸ הייתי מחליט קודם בשאלה אם נוצרה "שכירות מוגנת". לשם כך הייתי בוחן, ראשית, מהי "שכירות מוגנת" בדיני-הקניין. והיה אם תוצאת הבדיקה היתה שלא נוצרה "שכירות מוגנת" במשפט האזרחי, כי אז הגישום היה מפסיד כבר מטעם זה. לעומת זאת, אם במשפט הפרטי נוצרה "שכירות מוגנת", הייתי ממשיך ובודק אם נוצרה שכירות כזו במשמעות מס-רכוש. והיה אם מסקנתי היתה, שתוכן ה"שכירות המוגנת" בחוק מס-רכוש שונה מזה שבדיני-הקניין ושבמשמעות חוק המס לא נוצרה שכירות מוגנת, כי אז שוב מנהל מס-רכוש היה זוכה בדין. רק אם מסקנתי היתה שנוצרה שכירות מוגנת במשמעות חוק מס-רכוש, הייתי מגיע לשאלה אם ניתן להפעיל את סעיף 53א לחוק מס-רכוש. כאן מסקנתי היתה, שאכן הסעיף ניתן להפעלה; שכן ליצירת השכירות המוגנת לא היתה כל מטרה מסחרית, זולת הרצון לחסוך במס-רכוש. אשר לשאלה אם ניתן להיוקק לסעיף 53א, הגם שהועלתה לראשונה בשלב הערר, ואף זאת רק כנימוק חלופי, הייתי מגיע למסקנה שאין פסול בהפעלתו, הואיל וחזית הסכסוך לגבי השאלה אם נוצרה "שכירות מוגנת" כללה פלוגתאות עובדתיות ומחלוקות משפטיות דומות לאלו החורצות את השאלה אם העסקה היתה מלאכותית. אני חלוק על השיפוט גולדברג על כך שעשה "קיצור דרך", ולאור מסקנתו שהעסקה מלאכותית דילג על שאלת "הסיווג השונה" על-פי המשפט הפרטי או הוראות החיוב במס. בעניין לוי עצמו התוצאה אמנם אינה משתנה, אך היא עשויה להיות שונה במקרים אחרים, כפי שיבואר להלן⁶⁹.

בעניין זמר⁷⁰ הייתי מגיע, כמו השופט נתניהו, למסקנה שהיתה "מתנה חוזרת" ולא "ביטול מתנה", כיוון שהמתנה המקורית מומשה וקיבלה ביטויים במציאות. הייתי מגיע למסקנה זו הואיל ולדעתי, "הביטול" בסעיף 102 לחוק מס שבח-מקרקעין אינו הביטול האזרחי, אלא יש לו תוכן מסי עצמאי. התוכן האזרחי של ביטול נקבע לפי סוג העסקה שבה מדובר. בחוזה, למשל, יש ביטול אזרחי בשל פגם בכריתה, על-פי פרק ב לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, עקב אי-קיום תנאי מתלה, על-פי סעיף 29 לחוק; או אם כריתתו, תוכנו או מטרתו הם בלתי-חוקיים, בלתי-מוסריים או סותרים את תקנת-הציבור על-פי סעיף 30 לחוק. נוסף על כך, חוזה בטל אם צד נפגע ביטל אותו בשל הפרה על-ידי הצד השני, על-פי סעיף 7 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א-1970. משבטל או בוטל חוזה במשפט האזרחי, לא נוצר גם אירוע המס בדיני-המסים. השאלה, אם בוטל חוזה אם לאו, אינה נחתכת במשפט האזרחי לפי מבחן ה"ביטויים במציאות" שגיבשה השופטת נתניהו, אלא על-פי ההוראות בחוק החוזים (חלק כללי) ובחוק החוזים (תרופות) שסקרתי לעיל. ברם, מבחן ה"ביטויים במציאות" נראה לי

68. לעיל, הערה 1.

69. ראה הדיון להלן, פרק ד 1.

70. לעיל, הערה 1.

מתאים לצורך השאלה אם חל ביטול מסי לצורך הפעלת סעיף 102. אם התוצאות של העסקה אינן כליל ולעסקה המקורית לא נותרו עקבות במציאות, ניתן להגיע למסקנה שלא נוצרו עובדות מס היוצרות אירוע מס. הוזה אומר: כפי שהמכירה לעניין חלות מס שבח-מקרקעין רחבה מהמכירה האזרחית, כך אף הביטול לעניין מס זה רחב מהביטול האזרחי. לעניין מס שבח-מקרקעין מתרחש ביטול אם העסקה המקורית בטלה או בוטלה במשפט האזרחי או אף אם לא בוטלה, אך נעשתה עסקה נוגדת שאיינה את עובדות המס של העסקה המקורית, כך שלא נוצר אירוע מס⁷⁰. נוכח מסקנה זו לא הייתי נוקק כלל לניתוח אם העסקה מלאכותית או לא. כל הדיון בשאלה אם מותר לפקיד-השומה לעורר את טענת המלאכותיות ואם לעסקה היה טעם מסחרי היה מיותר נוכח המסקנה שהסיווג האמיתי של העסקה הוא "מתנה חוזרת". בניגוד לעניין לוי⁷¹, שבו פסח בית-המשפט על שאלות הסיווג השונה, הגיע כאן בית-המשפט לעניין הסיווג השונה לאחר דיון מיותר בשאלת העסקה המלאכותית.

כאן המקום לבחון מתי בכיר בחוקי מס אחרים, כמו מס-הכנסה או מס ערך מוסף, שבהם אין הוראה חקוקה בנדון, ב"ביטול עסקה" במקום למסות עסקה ועסקה סותרת. אין ספק, כי מקום שבו החוזה בטל מעיקרא לפי דיני החוזים, לא התרחשה כל עסקה⁷² ולא נוצר אירוע מס. שאלה היא אם גם כאשר צד שזכאי לכך ביטל חוזה נאמר – בהעדר הוראה בדבר אי-מיסוי במקרה של "ביטול" – שלא נוצר אירוע מס. כשלעצמי הייתי מגיע למסקנה כי גם חוזה שבוטל ולא רק חוזה שבטל מעיקרא אינו מחולל תוצאות מס. לעומת זאת, סבורני שבהעדר הוראת מס חקוקה הקובעת אי-מיסוי במקרה של "ביטול עסקה", אין מקום לקבוע שנוצר ביטול לצורך מס אם לעסקה לא נותרו עקבות במציאות, גם אם לא היתה בטלה מעיקרא ולא בוטלה במשפט האזרחי. במקרה האחרון נראה לי, כי לצורך מס אין מנוס מהמסקנה שהתרחשו עסקה ועסקה חוזרת⁷².

לעומת זאת, בעניין ארז עדני⁷³ התמקד בית-המשפט בשאלה אם העסקה היתה

*70. לקביעה, כי במקרה של חוזה שבטל במשפט האזרחי, כיוון שהיה מותנה בתנאי מתלה שלא התקיים, חל סעיף 102, ראה ע"א 781/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' גן חברה להשקעות בע"מ, פ"ד (לו) 20. לעומת זאת, ראה הקביעה בע"א 616/69 ברייזר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד (לו) 822, כי במשפט האזרחי אירעה עסקה חדשה ושונה.

71. לעיל, הערה 1.

72. ראה בנדון דבריה הקולעים של פרופ' שלו בספרה פגמים בכריתת חוזה (המכון למחקרי חקיקה ע"ש הרי סאקר, ג'ד סדסקי עורך, תשמ"א) 18, הערה 11: "מקום בו בטל החוזה מעיקרא, כמו על פי הוראת סעיף 13, אין מקום ואין צורך בהוראת השבה. חובת ההשבה אמנם קיימת, אולם היא נובעת מעצם בטלות החוזה, אשר אינו מחולל כל תוצאות משפטיות. נכס שהוא נשוא חוזה מכר בטל, מעולם לא יצא מבעלות המוכר, ותביעת המוכר להשבתו היא תביעה קניינית (לעומת חובת ההשבה המעוגנת בסעיף 21 שהיא חובה אובליגטורית)".

*72. מכאן ביקורתי על הנמקתו של השופט אריאל בעניין המלבלב. דאגה הדיון להלן, הטקסט ליד הערה

81.

73. לעיל, הערה 1.

מלאכותית אם לאו ונחלק בדעתו, כאשר שופטי הרוב – בייסקי ובך – מוצאים שלעסקה היה טעם מסחרי מציל, ואילו שופט המיעוט – אריאל – פוסל את העסקה כמלאכותית. בית-המשפט דילג על השאלה אם מדובר ב"ביטול מכירה" או ב"מכירה חוזרת". בניגוד לגישת בית-המשפט בעניין זמר, שמצא כי העסקה אינה מלאכותית אך היא "מכירה חוזרת", כלל לא בדק בית-המשפט בעניין ארז עדני אם העסקה היא "מכירה חוזרת". לפי דרכי, הייתי בודק, ראשית, אם מדובר ב"ביטול מכירה" כפי שהציגו הצדדים או ב"מכירה חוזרת". נוכח העובדות שהמוכר הודיע על ביטול המכירה, שהיה סכסוך בין הצדדים במשפט הפרטי אם הביטול תפס, שהקונה קיבל חזקה בדירה רק לתקופה קצרה, שהדירה לא הועברה בלשכת רישום המקרקעין על שם הקונה ושנעשה בין הצדדים הסדר אזרחי שהחזיר את מצבם לקדמותו – הייתי מגיע למסקנה, כי מדובר באמת ב"ביטול מכירה" במשפט הפרטי. כיוון שכך, התוצאה היתה שגם לצורך מס מדובר ב"ביטול מכירה". מכירה. היה עלי לעבור אפוא לשאלה הבאה והיא, אם ביטול המכירה היה מלאכותי, קרי: נעדר מטרה כלכלית אמיתית ונועד רק לחסוך מס-רכישה. בעניין זה נראית לי גישת השופטים בייסקי ובך, כי המטרה של יישוב הסכסוך האזרחי בפשרה שלפיה יוחזר מצב הדברים לקדמותו היא טעם כלכלי ממשי, ולפיכך ביטול המכירה איננו בגדר עסקה מלאכותית שמותר להתעלם ממנה. הפסיחה על הבדיקה אם הסיווג של "ביטול מכירה" הוא הסיווג הנכון של העסקה לא שינתה את התוצאה בעניין ארז עדני, אבל אך ורק משום המסקנה – לשיטתי – כי הסיווג של "ביטול מכירה" היה הסיווג הנכון של העסקה בדיני-החוזים ודיני-המס כאחד.

בעניין אופיר⁷⁴ שינו הצדדים צורת עסקה שנכרתה ביניהם לפני שיצרו בשטח עובדות של מימוש העסקה הראשונה. העסקה החדשה שנוצרה ביניהם היתה בדיוק לפי הדפוסים שקבע פסק-הדין בעניין בוקאי⁷⁵ לעסקת-קומביניציה. אין מנוס אפוא מהמסקנה, כי צורת העסקה החדשה היא עובדת המס הרלבנטית והיא אכן עסקת-קומביניציה של העברת חלק בלבד מהמגרש, הן לפי דיני-הקניין הן לפי דיני-המס. כאן עולה בכל חריפותה השאלה אם העסקה נפסלת כמלאכותית. השופט בך ראה את עצמו אנוס להגיע לתוצאה של מיסוי לפי מכירת חלק (3/4) מהמגרש בלבד – במקום מכירת כולו ומכירה חוזרת של חלק (1/4), נוכח העובדה שסעיף 84 לא נטען – אפילו שונתה צורת העסקה אך ורק כדי לחסוך מסים. לדעתי, אם השינוי נעשה רק כדי לחסוך מסים, יש לבחון אם ניתן לפסול את העסקה כמלאכותית. עולה כאן שאלה משפטית לא קלה והיא, אם סעיף 84 מאפשר לראות ב"שינוי צורה" של עסקה משום עסקה מלאכותית או שמא הפעלתו מוגבלת רק למקרה שהעסקה המוצגת נעשתה בצורתה כדי להפחית מסים, מבלי שיהיה לה טעם כלכלי ממשי. אילו מלכתחילה מכר הנישום רק מגרש, היה נישום לפי זה, דהיינו: צורתה המתוקנת של העסקה לא היתה מלאכותית והשאלה היא, האם

74. לעיל, הערה 1.

75. לעיל, הערה 64.

שינוי מצורה עתירת-מס לצורת פחותת-מס הוא מלאכותי. אני נוטה לדעה, ששינוי צורה כשלעצמו אינו "עסקה מלאכותית" וכי אין להפעיל את סעיף 84 כדי "לתפוש" את הנישום בצורה עתירת-המס. אמנם, חבות המס נקבעת לפי עובדות המס שיצר הנישום והוא לא יישמע בטענתו שהיה יכול לפעול בדרך זולה יותר מבחינת המס⁷⁶; אלא שבענייננו שינה הנישום את עובדת המס בעוד מועד באופן המהווה "ביטול מכירה", ולפיכך המכירה שבטלה לא נולדה לצורך המיסוי. קיימת רק המכירה החדשה של 3/4 מהמגרש. משהובהר המצב המשפטי בנוגע למיסוי עסקאות-קומבינציה בעניין ברקאי⁷⁷, ומשהנישום ביטל ביטול תופש את העסקה הראשונה ויצר עסקה חדשה שאינה מלאכותית – אין מקום להפעיל לגביה את סעיף 86.

נוכח תוצאה זו לא הייתי נזקק כלל לשאלה האם יש לחסום את פקיד-השומה בטענת המלאכותיות מביוון שלא נטענה במזערה. לעומת זאת, אילו פרשנותי לעסקה המלאכותית היתה אחרת, הייתי ניצב בפני השאלה אם ההגינות הדיונית מחייבת חסימתה של טענת העסקה המלאכותית. בשאלה זו הוצגו למעשה שתי גישות בפסיקה: זו של השופט בר, המדגישה את שיקולי ההגינות הדיונית, מול זו של השופטים נתניהו וגולדברג, המדגישה את שיקולי טובת-הציבור, כאשר השופט לזין נוקט עמדה המאזנת את שני השיקולים ובודקת אם בנסיבות העניין יש משום פגיעה בנישום. בעיקרו של דבר, אני חושב שהגישה המאזנת היא הראויה ושאין פסול בהעלאת סעיף 86 בשלב מאוחר, ובלבד שניתנת לנישום הזדמנות ראויה להביא ראיות ולטעון בשאלת הפעלתו של סעיף ההתעלמות⁷⁸. השאלה הקשה היא, כיצד לנהוג אם בית-המשפט מוצא שלנישום לא ניתנה ההזדמנות הראויה. האם יש אז לפסוק לטובת הנישום ובוזה בא סוף פסוק להתדיינות, או מקום שלכאורה נראה כי עשוי להיות ממש בטענת המלאכותיות יש להחזיר הדיון לערכאת הראיות לצורך בירור שאלת המלאכותיות. שאלה הכרוכה בשאלה זו ועשויה להשפיע על התשובה לה היא, אם החלטה לטובת הנישום תוך חסימת טענת המלאכותיות סותמת בפני פקיד-השומה את הדרך לקבל אחרי פסק-הדין החלטה שהעסקה פסולה כמלאכותית, כולל לגבי שנות-המס שבמחלוקת. כשלעצמי הייתי גורס שכך הוא, שכן לגבי הסכסוך המשפטי הנוכחי נעשה "מעשה בית-דין". אכן, זהו המצב המשפטי וכך גם היה, ואם לא יוחזר התיק לערכאת-הראיות, יהיה זה סוף פסוק לגבי שנות-המס הנדונות. לעומת זאת, אם בכוחו של פקיד-השומה לפתוח מחדש דיון בשאלת המלאכותיות, השופט גולדברג צודק במסקנתו שאין טעם לשני מחזורי-דיון וכי הנישום לא ייפגע מדיון בשאלת המלאכותיות בתיק הקיים. במה דברים אמורים – אם ניתנת לו

76. ראה יורן-פלומין, תכנון מס בחיי העסק (הדפוס האקדמי, תשל"ד) 15 והאסמכתאות שם.

77. לעיל, הערה 64.

78. אין לשכוח, שנטל השכנוע בשאלת המלאכותיות הוא על פקיד-השומה (ע"א 34/70 בנין ב' פקיד השומה, פ"ד כד(2) 425), אלא שאם יותר לפקיד-השומה להפתיח את הנישום הבלתי-מוכן בטענת מלאכותיות, הוא עשוי להרים את הנטל.

הזדמנות נאותה להתגונן. לפיכך, אם הדין עם השופט גולדברג בדבריו שחבר המלאכותיות ממשיכה להיות מונפת מעל ראש הנישום, חרף זכייתו בדין, הייתי מחזיר את התיק לערכאת הראיות כדי שתיתן לגאשם הזדמנות ראויה לבנות תשתית עובדתית נגד טענת המלאכותיות. אלא שלדעתי, נעשה מעשה בית-דין ואין לפקיד-השומה סמכות להעלות את הטענה על-ידי קביעת ממצא לגבי שנות-המס הנדונות. לפיכך, מסקנתי היא שאם פקיד השומה לא טען את טענת המלאכותיות במועד, ובכלל זה בערעור או בערר, ופעם ראשונה הוא טוען אותה בבית-המשפט העליון, או כאשר בית-המשפט שוקל אם להעלותה ביוזמתו, שיקולי הגינות דיונית מביאים לתוצאה שאין לשמוע את טענת פקיד-השומה ואל לבית-המשפט להעלות את הטענה ביוזמתו. רק אם הפלוגתאות הצריכות להכרעה בשאלת המלאכותיות ממילא היו חלק מהסכסוך המשפטי, אין מניעה שבית-המשפט יזקק לטענת המלאכותיות, ולו ביוזמתו, שכן לא תהיה בכך משום פגיעה בנישום.

בעניין ש.א.פ.⁷⁹ הייתי נוהג בדיוק כפי שנהג השופט גולדברג. בדיקת עובדות המס האמיתיות מביאה למסקנה, שאין מדובר בעסקה של שכירת "קבלן מבצע" שהוא גם "סוכן מכירות", אלא בעסקה משותפת של בניית מגרש למכירה, דהיינו: בעסקה שיש בה "מכירת זכות במקרקעין" החייבת במס. משמסוגלת העסקה כך, על-פי הגדרת מכירה שבחוק מס שבח-מקרקעין, אין עוד כל צורך או טעם לבחון אם המצג הצורני של הצדדים היה מלאכותי.

נותר עניין המלבלב⁸⁰. כאן דומני שהיה צריך, ראשית, להחליט מהו התוכן האמיתי של העסקה שביצעו הצדדים. צדק אפוא השופט אריאל בבודקו אם היה מדובר ב"ביטול חכירה" או בעסקה חוזרת. אני שותף למסקנה שלא אירע "ביטול חכירה", אך חלוק על השופט אריאל על שאימץ את מבחן ה"ביטולים במציאות" לצורך ההחלטה אם התרחש "ביטול". הואיל ובחוק מס ערך מוסף אין הוראה בדבר אי-מיסוי במקרה של "ביטול", מתרחש ביטול לצורך מע"מ רק אם מתרחש ביטול במשפט האזרחי⁸¹. בעניין המלבלב לא התרחש ביטול במשפט האזרחי ולפיכך נכונה המסקנה שהתרחשה עסקה חוזרת גם אילו לא העיבוד וההשקעות על-ידי החוכרים שיצרו "ביטולים במציאות". כשלעצמי, מסופקני אם העסקה החוזרת היא של מכירה בחזרה של עודף החכירה – כפי שהתבטא השופט אריאל – או שמדובר בהפסקת החכירה תוך תשלום מהמנהל לחוכרים שהסכימו להפסקת החכירה. עסקה של הפסקת חכירה חייבת במע"מ, שכן עם הפסקת זכויות החוכרים הזכויות שרכשו מהמנהל חוזרות ומוענקות בחזרה למנהל, ולפנינו אפוא "הקניית זכות" במגרשים במשמעות סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף⁸¹. אוסף עוד, שגם לו

79. לעיל, הערה 1.

80. לעיל, הערה 1.

81. ראה הדיון לעיל, הטקסט ליד הערות 72-72*.

81*. ראה גם א' שניידר, "פיצויים – חיוב במס ערך מוסף" רואה החשבון לד' 349, 351.

הגיע השופט אריאל למסקנה שלפנינו באמת ובתמים "ביטול מכירה", הוא היה צריך להמשיך ולבדוק אם "ביטול מכירה" אינו נתפש בהגדרת "מכר". משהגעתי למסקנה כי נוצרה עסקה חבת-מע"מ, לא היה מקום להמשיך ולבחון אם העסקה היא מלאכותית במשמעות סעיף 138 לחוק מס ערך מוסף.

ה. חשיבות סדר הבדיקה לגבי הכרעת הדין

להקפדה על סדר הבדיקה יש נפקות לגבי הכרעת הדין בכמה סוגיות: כך אם הגישום ייפגע מהעלאת טענת המלאכותיות בשלב הערעור, כך בנוגע לתוצאות המס לגבי הצד השני לעסקה⁸² וכך לגבי השלכות בדיני העונשין.

82. לצורך מס, ברור שמתעלמים מעסקה בדויה ומחייבים את הצדדים לה במס לפי העסקה האמיתית שהתבררה. אך מה התוצאה האזרחית בין הצדדים לעסקה – כלום ביניהם תופשת העסקה הבדויה שיצרו לצורך מיסוי מועדף? תוצאה כזו היתה מוזרה, שכן העסקה הוצגה בצורתה הבדויה לצורך השגת חסכון-מס, ובעולם המס התעלמו ממנה ולא יעלה על הדעת שדווקא במישור האזרחי תתפרש. אכן, דין הוא שהעסקה הבדויה אינה תקפה ביחסים שבין הצדדים (ע"א 620/78 ביטון נ' מורח, פ"ד לג(2) 576). מה שטרם הוכרע סופית הוא מה כן תופש ותקף ביחסים אזרחיים בין הצדדים. לפי גישת שופטי-הרוב (בכור וויתקין) בעניין ביטון נ' מורח, לפנינו חוזה בלתי-חוקי במשמעות סעיף 30 לחוק החוזים (חלק כללי) תשל"ג-1973, הקובע: "חוזה שכריתתו, תכנו או מטרתו הם בלתי-חוקיים, בלתי-מוסריים או סותרים את תקנת-הציבור – בטל". חוזה כזה אינו ניתן לאכיפה, אך אם בית-המשפט מוצא כי מן הצדק לחייב צד לבצע חוזה כלפי הצד האחר שביצע את חויבו על-פי החוזה – נתונה לו בסעיף 31 לחוק סמכות לצוות על כך (ראה ע"א 311/78 הוראד נ' מיארה, פ"ד לת(2) 505; ע"א 533/80 אדרעי נ' גדליהו, פ"ד לו(4) 281). לפי גישה זו, התוצאות האזרחיות בין הצדדים מתמצות כולן על-פי הוראות סעיפים 30 ו-31 האמורים. ראה פרידמן, "אי חוקיות וחווה למראית עין" הפרקליט לג (תשמ"א) 152. לפי גישה אחרת, החוזה הנסתר החבוי מאחורי החוזה הבדוי, שנעשה למראית-עין, תקף ומחייב ובלבד שהוא "חוקי", ממלא אחרי התנאים ליצירתו וכן תקין מבחינת הצורה – כדברי השופטת בן-פורת בחוראד נ' מיארה, בעמ' 514. העסקה שנעשתה למראית-עין בטלה מכוח סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי) הקובע, כי "חוזה שנכרת למראית-עין – בטל"; אך לפי גישה זו, העסקה האמיתית המוסרית מאחוריה מחייבת ותקפה. עמדה זו פותחה על-ידי פרופ' ג' טדסקי במאמרו "חוזה למראית עין ודבר פסלותו" משפטים ח (תשל"ח) 507, והיא אומצה על-ידי השופט ברק בעניין ביטון נ' מורח. שאלה שנויה במחלוקת היא, אם סעיף 13 חל רק על מראית-עין מוחלטת או גם על מראית-עין חלקית (ראה ג' שלו, פגמים בכריתת חוזה (המכון למחקרי חקיקה ע"ש הרי סאקר, ג' טדסקי עורך, תשמ"א) 17-18 וע"א 759/81 ברש נ' ירדני, פ"ד מא(2) 253). במקום שמדובר בעסקה שאינה בדויה, אך הוכרזה כמלאכותית, נראה לי, כי היא עדיין תופשת ותקפה לכל רבר ביחסים האזרחיים בין הצדדים. הסעם לדבר הוא, שעסקה מלאכותית היא עסקה שבמשפט הפרטי יש לה אופי וסיווג מסוימים, שניתן להתעלם מהם לצורך מס מכוח סמכות ההתעלמות הכללית. מההתעלמות לצורך מס לא עולה כל סיווג שונה ביחסים בין הצדדים. התוצאה של אי-תקפותה של עסקה בדויה ביחסים בין הצדדים אינה בשל היותה בדויה בעיני דיני-המס, אלא בשל כלל של המשפט הפרטי שלפיו עסקה בדויה אינה תופשת ביחסים בין הצדדים, בין שהכלל הוא זה הדין בחוזים בלתי-חוקיים ובין זה הדין בחוזים למראית-עין. לאחרונה קבע בית-המשפט העליון בע"א 53/86 טולל נ' צוקרמן, פ"ד מב(2) 625, כי עסקת מכירת דירה שנכרתה כדי להשיג פטור ממס שבת-מקרקעין, כהלואה שתלווה בשלב שני במכירה, אינה עסקה למראית-עין, שכן החוזה שיקף את ההסדר הגלוי בין הצדדים והיה מאחוריו הסכם סמוי. הנשיא שמגר ראה בעסקה "חוזה מלאכותי", כי "בעלי הדין הגיעו לכריתת חוזה ההלוואה בדרך מלאכותית, וכי אף עצם עריכת עסקת ההלוואה

כאשר מסווגים עסקה סיווג שונה, נובע בהכרח שהסיווג הוא סימטרי לגבי שני הצדדים לעסקה. לעומת זאת, כאשר מתעלמים מעסקה לגבי אחד הצדדים בהיותה "מלאכותית", התוצאה של סיווג שונה לגבי הצד השני אינה אוטומטית⁸². אמנם, השופטת בן-פורת באמרת-אגב בעניין תעש מור קבעה, כי זה הדין, אך היא לא הציגה את הביסוס החוקי לקביעתה⁸³. אסור לשכוח שפסק-דין בשאלת מס אינו החלטה בין הצדדים לעסקה, אלא בין אחד מהם לבין שלטונות-המס, לגבי שנת-המס הנדונה בלבד⁸⁴, ואינו יוצר מעשה בית-דין לגבי הצד האחר לעסקה.

יתירה מכך: מקום שצד פעל על-פי הצורה שנתן לעסקתו ורק על-פי סעיף התעלמות כללי שונתה חבות המס, יהיה קשה להדוף את טענתו כי העובדות שלפיהן יש לשפוט אותו בפלילים הן אלו שנוצרו בעולם המשפט. הוזה אומר: "המעשה הפלילי" או ה-actus reus של הנישום הוא לפי הצורה המשפטית של העסקה שעשה. לפי גישה זו, אין הנישום עובר עבירות פליליות שחלק מה-actus reus שלהן הוא התנהגות על-פי סיווג שונה⁸⁵. לעומת זאת, אם מסווגים את התנהגות הנישום באופן שונה ממצגו, בין על-פי המשפט הפרטי ובין על-פי הוראות החיוב במס, נראה שהתקיים המעשה הפלילי לפי הסיווג השונה וכי קביעה כזו אינה עומדת בסתירה ל"עקרון החוקיות" השולט בדיני-העונשין. לעומת זאת, סיווג מחדש של ה-actus reus בשל היות העסקה מלאכותית פסול על-פי עקרון החוקיות, הקובע שאין ליצור עבירות פליליות על-ידי קונסטרוקציה או היקש⁸⁶. ניטול, למשל, עבירה של אי-דיווח על הכנסות רגילות ונבחן אם ניתן להרשיע בעבירה נישום שדיווח על רווח-הון מהעסקה. והיה אם התוצאה בסכסוך-המס האזרחי בין הנישום לשלטונות-המס תהיה שהעסקה האמיתית יצרה הכנסה רגילה, נתקיים ה-actus reus.

קיום "המעשה הפלילי" נבחן לאור העובדות האמיתיות ולא לפי העובדות המוצגות. לעומת זאת, אם בסכסוך האזרחי נקבע שהעסקה האמיתית יצרה רווח-הון, אלא שהיתה זו "עסקה מלאכותית" – לא נתקיים ה-actus reus. השוני בין שני המצבים הוא

היתה מלאכותית, כאשר עילתה הבלעדית יתרון מס שביקשו להשיג" (שם, 632). הנשיא ציין, כי הוא משתמש במושג "חווה מלאכותית" לא במשמעות המסית, אלא "כמושג לעומתי", למטרת הבחנה בינו לבין החווה למראית-עין. יחזר עס זאת, נראה שהעסקה שנדונה היתה מסווגת כמלאכותית גם במובן המס.

⁸² השווה ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), 276 ואילך.

⁸³ "גם האפשרות, שכלפי הקבלן יטענו שלטונות-המס שהוא מכר למעוררת רק הקרקע, נראית לי חסרת כל בסיס. לא יתכן שיטענו כלפי כל צד דבר והיפוכו. כלפי המעוררת – שזו רכשה את הבניין עם הקרקע, וכלפי הקבלן – שהוא מכר לה קרקע בלבד. הדברים הם קל וחומר כאשר על סמך הטענות של אותם שלטונות כלפי המעורר החלטנו לרדות את ערעורה" ועניין תעש מור (לעיל, הערה 1), 456. להלן אציג בסיס חוקי לחיוב שלטונות-המס לסווג את העסקה מחדש לגם לגבי הצד השני לעסקה. ראה הדיון להלן, הסקסט ליד הערות 91–95.

⁸⁴ עניין לוי (לעיל, הערה 1).

⁸⁵ ראה גליקסברג (לעיל, הערה 2), 72–79.

⁸⁶ ראה ש' ד' פלר, יסודות בדיני עונשין א (המכון למחקרי חקיקה ע"ש הרי סאקר, תשמ"ד) 11–12.

לגבי עבירות שה"מחשבה הפלילית" (mens rea) הדרושה לשם התהוותן מתקיימת בנישום. כשגם ה"mens rea אינה קיימת, תהיה התוצאה זהה. למשל: אם מדובר באי-דיווח במזיד או בפזיזות, לא יורשע הנישום בין שנתקיים המעשה הפלילי של אי-דיווח ובין שלא נתקיים. כאשר יסוד בעבירה הוא שנעשתה ללא "הצדק סביר", לא תיווצר העבירה גם במקרה של סיווג שונה מזה שסיווג הנישום בתוס' לב⁸⁷. לעומת זאת, אם מדובר בעבירה מוחלטת או עבירה שהמחשבה הפלילית הגדרשת בה נתקיימה בנישום, הוא יורשע אם מדובר ב"סיווג שונה" ויזוכה אם מדובר ב"עסקה מלאכותית".

העולה מניתוח ההחלטות שהיו מתקבלות בפסקי-הדין על-פי השיטה המקיפה לעומת ההכרעות בפועל הוא, כי יהיה שוני בתוצאות בכמה מצבים: ראשית, כאשר בית-המשפט מתעלם מעסקה בשל מלאכותיותה במקום שבחינת תוכנה היתה מביאה למסקנה שלפי דיני-המשפט הפרטי או על-פי הוראות החיוב במס' מדובר בעסקה שונה. במקרה כזה תוצאת המס' האזרחית וזה, אך עשויה להיות השלכה לגבי אחריות פלילית של הנישום או חבות המס של הצד השני לעסקה. שנית, כאשר בית-המשפט מחליט שלא לסווג עסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הצדדים רק מפני שסעיף המלאכותיות לא נסען בעוד מועד דיוני. במקרה כזה השוני הוא בחבות המס האזרחית גופה.

ו. התעלמות מהי?

הוראות בדבר עסקאות בדויות או מלאכותיות מעניקות לפקיד-השומה או למנהל מס אחר סמכות "להתעלם" מעסקה. המחוקק העניק סמכות להרוס ולא קבע איזו יצירה של בנייה מחדש, אם בכלל, תבוא אחרי ההריסה. סעיף 86 קובע, כי "האדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה", אך קביעה זו אינה מוסיפה דבר, שכן ההריסה כשלעצמה לא יצרה עובדת מס חדשה שלפיה אפשר לחייב במס. מהו אם-כן "הזה"? האם יש כאן ניסוח לא מוצלח של מתן סמכות בנייה? ומה נעשה בחוקי-המס האחרים אשר מדברים רק על הסמכות "להתעלם" ואינם כוללים את ההוראה, כי "האדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה"? בשאלה זו כרוכה שאלה נוספת והיא, ממה מותר להתעלם?⁸⁷ לכאורה הסמכות להתעלם היא רק "מהעסקה", אשר בסעיף 86 מוגדרת ככוללת גם "פעולה". האם ישנה כאן סמכות להתעלם מפיצול עסקה לחלקים או לשלבים? אם-כן, יש משמעות לדיבור של מיסוי לפי "זה", קרי: לפי המכלול שנוצר כתוצאה מההתעלמות מהשלבים או מהחלקים. בעניין תעש מו⁸⁷ אכן הפעילו השופטים שמגר ובן-פורת את סעיף 84 לחוק מס

⁸⁷ ע"פ 83/73 הנרסת חימום בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 659; ע"פ 5/72 אייוקס נ' מדינת ישראל, פ"ד כז(1) 371; ע"פ 192/79 מדינת ישראל נ' חברת קצנשטיין, אדלר ושות' בע"מ, פ"ד לד(2) 397.

⁸⁷ לדיון בשאלות אלה ראה גם ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), 262–268.
⁸⁷ לעיל, הערה 1.

שבח-מקרקעין כדי להתעלם מפיצול ולמסות לפי המכלול, מבלי שדנו בשאלה אם סמכות כזו ניתנת לפקיד-השומה. בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים העלה השופט בך שאלה זו בצורה חדה, תוך שהוא מציין שלדעתו סעיף 86 ניתן להפעלה לשם התעלמות מפיצול לשלבים, אך מבלי להכריע בה, שכן לשיטתו אל לבית-המשפט להעלות את שאלת הפעלתו של סעיף 86⁸⁸. אם נדייק בלשון הסעיף, נראה שהוא מדבר על התעלמות מעסקה ולא מפיצול⁸⁹. למרות זאת, נטייתו היא כנטייתו של השופט בך, שכן המטרה התחיקתית של פסילת פעולות שנעשו ללא מטרה מסחרית ממשית, אלא רק כדי לחסוך מסים, לא תושג אם נפרש את הסעיף באופן שאינו ניתן להפעלה לגבי פיצול עסקה לשלבים או לחלקים. הפרשנות שלפיה עסקה משמעותה צורת עסקה ולפיכך התעלמות מפיצול היא התעלמות מעסקה, אינה משוללת כל אחיזה בלשון סעיף 86 ויש להעדיפה, שכן היא מגשימה את המטרה התחיקתית של הסעיף⁹⁰.

עדיין לא השבנו מה יעשה פקיד-השומה, אחרי האין שנוצר עקב ההתעלמות ההורסת. לפי מה יוטל המס? מקובלת עלי המסקנה שאין מנוס, אלא מלפרש התעלמות כמאפשרת סיווג-מחדש לפי הצורה שבה העסקה היתה נעשית אילולא הרצון להשיג את תכנון המס. הואיל והמיסוי נעשה על-פי עובדות מס והואיל וכל מטרתו של סעיף 86 היא להביא למיסוי, חייבים לפרש את ההתעלמות כהורסת ובונה גם יחד⁹¹.

עדיין קיים קושי והוא, שהבנייה היא חלק מהסיווג החדש רק לצורך מיסוי הנישום. המחוקק הקפיד לקבוע בסעיף 86, כי "האדם הנוגע בדבר יהא נישום לפי זה". ומה על הצד השני בעסקה? כל עוד לא סווגה מחדש עסקתו וכל עוד לא היה ההרס, לא נעשית גם התקומה שהיא לטובתו. לנישום עצמו אין דרך להביא לשינוי, שהרי לגביו נוצרו כבר עובדות מס סופיות. אין לשכוח, כי כשמצויים אנו ב"מגרש" המלאכותיות, מדובר בעסקה מופרת במשפט האזרחי ולצורך מס, שהתעלמו ממנה לרעת נישום אחר. הנישום עצמו אינו זכאי להפעיל את סעיף 86 או דומיו. זוהי חרב נגדו ולא מכשיר לטובתו⁹². יוצא שהצד השני מוצא את עצמו תלוי בחסדו של פקיד-השומה, שיבוא ויתעלם מעסקתו לטובתו. כלום נאמר, שסמכותו של פקיד-השומה לעשות כן הופכת לחובה משהתעלם מהעסקה לגבי הצד השני לעסקה? האם זו המשמעות שיש לייחס לדבריה של השופטת

88. עניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים (לעיל, הערה 1), 412, 423.

89. ראה יורן-פלומין, תכנון מס בחיי העסק (הדפוס האקדמי, תשל"ד) 62–63.

90. כמורכב החליט השופט ויתקין בע"א 262/65 מנהל מס שבח-מקרקעין נ' תמיר, פ"ד כ(1) 695, כי "אין אני מקבל את טענתם הראשונה של המערערים. הם טענו כי העסקה כשלעצמה, דהיינו, המכירה, לא היתה מלאכותית או בדויה, אלא ממשית וטבעית בהחלט; ואילו שינוי הדירה, כך הוסיפו וטענו, לא היתה בחינת עסקה כלל ועיקר. פיצול זה אינו נראה לי. כוונת ההוראה שבסעיף 84 היא שבנסיבות מתאימות צריך לראות את כל המעשים ביחד במקשה אחת" (שם, 699).

91. ראה ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), 262–268.

*91. השווה ד' גליקסברג (לעיל, הערה 2), 289–290.

בן-פורת בעניין תעש מור, כי "גם האפשרות, שכלפי הקבלן יטענו שלטונות-המס שהוא מכר למערערת רק את הקרקע, נראית לי חסרת כל בסיס. לא יתכן שיטענו כלפי כל צד דבר והיפוכו: כלפי המערערת – שזו רכשה את הבנין עם קרקע, וכלפי הקבלן – שהוא מכר לה קרקע בלבד. הדברים הם קל וחומר כאשר על סמך הטענות של אותם השלטונות כלפי המערער החלטנו לדחות את ערעורה"⁹²? אפשר לבנות טיעון, כי סמכותו של פקיד-השומה, נציב מס-הכנסה או מנהל-המס להוציא שומה לפי מיטב השפיטה או לתקן שומה בתוך מועדים מסוימים אם "יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון"⁹³; או אם "נתגלו עובדות חדשות העשויות... לשנות את סכום המס"⁹⁴. הסמכות חייבת להיות מופעלת לטובת גישום אם עסקה שהתקשר בה סווגה מחדש לגבי הצד השני לעסקה.

ז. עיתוי ההתעלמות

שאלות מספר התעוררו בפסיקה לגבי עיתוי ההתעלמות, ולא כולן הוכרעו. השאלה הקשה מכולן היא, אם סמכות פקיד-השומה להתעלם מעסקה נמשכת לאחר שהוכרע סכסוך מס לגבי שנה מסוימת. השופט גולדברג הביע באמרת-אגב בעניין לוי את דעתו שזהו הדין⁹⁶, בעוד שהשופט בך בעניין ת.מ.ב. תחזוקת מפעלים יוצא מן ההנחה שהדין הוא הפוך⁹⁷. כשלעצמי, סבורני שבעניין זה הדין עם השופט בך, שכן נוצר מעשה בית-דין לגבי הסכסוך ונחסמת דרכו של בעל-דין (פקיד-השומה) להעלות טענה משפטית שהיתה יכולה לשנות את ההכרעה הסכסוך. העובדה שטענה משפטית מסוימת היא בדבר סמכות הגתובה לבעל-הדין אין בה כדי לשנות את התוצאה שנוצר מעשה בית-דין. זאת ועוד: חוקי המס קובעים מועדים להפעלת סמכויותיו של פקיד-השומה או מנהל-המס. בפקודת מס-הכנסה נקבע, כי פקיד-השומה רשאי תוך ארבע שנים מתום שנת-המס שבה נמסר לו דו"ח "לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של האדם ולשום אותו בהתאם לכך, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון"⁹⁸. לנציב מס-הכנסה עצמו סמכות עד תום שנת-מס נוספת "לדרוש את הפרוטוקול של כל הליך לפי פקודה זו שנקט פקיד שומה, ומשקיבל את הפרוטוקול רשאי הוא לערוך כל חקירה שתיראה לו, או להביא לעריכת חקירה כאמור, ורשאי הוא, בכפוף להוראות פקודה זו,

92. עניין תעש מור (לעיל, הערה 1), 456.

93. ראה סעיפים 145(א)(ב), 147 ו-152 לפקודת מס-הכנסה.

94. ראה סעיף 185(1) לחוק מס שבח-מקרקעין, התשכ"ג-1963.

95. טיעון כזה ניתן לבסס על פרשנות סעיף 185(1) בעניין אופיר (לעיל, הערה 1). ראה הדיון לעיל, הטקסט ליד הערה 65.

96. ראה הדיון לעיל, הטקסט ליד הערות 46-47.

97. ראה הדיון לעיל, הטקסט ליד הערה 43.

98. סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס-הכנסה.

ליתן בעניין זה כל צו שייראה לו⁹⁹. במה דברים אמורים – בהליכים שנקט פקיד-שומה, ולא לאחר החלטה בהליך שיפוטי. כיוון שכך, העובדה שסמכותו של הנציב נמשכת פרק-זמן ארוך עוד יותר, חמש שנים נוספות "אם עשה הגישום אחד הדברים המפורטים בסעיף 217" ועשר שנים נוספות "אם עשה הגישום אחד הדברים המפורטים בסעיף 220"¹⁰⁰, אף היא אינה עומדת לשלטונות-המס לאחר החלטה שיפוטית. יתר על כן: כאשר מדובר בעסקה שמתעלמים ממנה רק בשל המלאכותיות, לא נעשו המעשים המפורטים בסעיפים 217 ו-220, אשר הראשון שבהם דן בהגשת דו"ח או מתן ידיעות לא נכונות ללא הצדק סביר, והשני – בהשמטת הכנסות או במתן ידיעות כוזבות, במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס. נישום שלא כלל בדו"ח הכנסה שלא נוצרה לפי עסקתו המלאכותית, ספק אם ביצע את המעשה פלילי ומבל-מקום יש לו "הצדק סביר" ודאי שלא השמיט הכנסה במזיד או בכוונה להתחמק ממס¹⁰¹. יוצא שאין בסיס חוקי להתעלמות מעסקה מלאכותית לאחר שניתנה החלטה שיפוטית בסכסוך המס, בין שעבר המועד להפעלת סמכויותיו של פקיד-השומה או הנציב ובין שטרם חלף.

שאלה אחרת שהתעוררה בעניין הפעלתה של סמכות ההתעלמות היא, אם על פקיד-השומה או מנהל-המס להפעיל את סמכותו סמוך לעשיית העסקה המלאכותית. בעניין לוי¹⁰² הופעלה הסמכות בעת דיון על שומת-מס רכוש ל-1980 להתעלמות מ"שכירות מוגנת" שנוצרה ב-1973. השופט גולדברג הפך את החלטתו של השופט פיזם בבית-המשפט המחוזי, כי "הקביעה שהעסקה היא מלאכותית צריכה היתה להינתן בעת שנעשתה העסקה, כלומר בשנת 1973, ובפרספקטיבה של הערכת העסקה ככזאת אז ולא לפי הנתונים של היום". לשיטת השופט גולדברג, "אין המשיב מוגבל לבדיקת הנסיבות הקיימות רק בעת ביצוע העסקה. נהפוך הוא, יש ודבר מלאכותיות העסקה נלמד רק ברבות הימים וסוף מעשה שמעיד על תחילתו. משמתבררת, על כן, למשיב טיבה ומטרתה האמיתית של עסקה, לא יכולה לעמוד לנישום הטענה כי היה על המשיב להקדים ולהפעיל את שיקול דעתו לפי סעיף 53 לחוק בשנת-מס קודמת"¹⁰³.

בעניין פולני¹⁰⁴ ירשו שתי אחיות 50% מדירה כל אחת. אחת האחיות העבירה 5% מהדירה לחמותה תמורת 1,000 דולר ולאחר-מכן נמכרה הדירה בשלימותה ב-58,000 דולר. מנהל מס-שבח הפעיל את סעיף 84 לחוק מס שבח-מקרקעין, התעלם מההעברה לחמות ולשלל את הפטור הניתן למכירת דירת-מגורים. בית-המשפט דחה את הטענה, כי

99. סעיף 147(א)(1) לפקודת מס-הכנסה.

100. סעיף 147(א)(2) לפקודת מס-הכנסה.

101. ראה הריון לעיל, פרק ד' 1.

102. לעיל, הערה 1.

103. שם, 151-152.

104. ע"א 3/85 פולני נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"א סו 317.

מס שבח איחר בהפעלת סמכותו משפועל כשהשומה העצמית בדבר מִכָּר 5% לאחות הפכה כבר לסופית, וקבע כי עניין מלאכותיות העסקה הפך רלבנטי בעיקר עם המכירה לצד ג.

העולה מפסקי-הדין בעניין לוי ופולני הוא, כי בידי פקיד-השומה או מנהל-המס להעלות טענת מלאכותיות גם במועד מאוחר ממועד העסקה המלאכותית, ואפילו כמה שנות-מס מאוחר יותר, כל-אימת שמלאכותיות משנה קודמת משליכה על ההכרעה הקונקרטית העכשווית¹⁰⁵ שפקיד-השומה או מנהל-המס נדרש לה. למשל: אם הגכס החייב במס-רכוש מושכר ב"שכירות מוגנת" או אם נמכרה "דירת-מגורים" בנסיבות המזכות בפטור, ההגנה הניתנת לנישום היא בזכותו להביא ראיות ולהשמיע טענות, שיהיה בהן כדי למנוע את פקיד-השומה או מנהל-המס מלהצליח בטענת המלאכותיות.

ת. סיכום

השאלות מהי "עסקה מלאכותית", מתי ניתן להעלות טענת מלאכותיות ומה היחס בין "עסקה מלאכותית" לבין דרכים אחרות להגיע לסיווג שונה מסיווג הנישום של העסקה לצורך מס, עומדות כעת במרכז התפתחויות חשובות בפסיקה. לשופטי בית-המשפט העליון גישות שונות לפחות לגבי חלק מהשאלות, והתוצאה נקבעת לפעמים לפי מקריות ההרכב. יתר על כן: בחינה יסודית של פסקי-הדין מראה שלא נוצר מבנה שיטתי להכרעה בשאלות השונות, כמו מה היחס בין פרשנות לבין התעלמות מעסקה מלאכותית ומה הן תוצאותיו של סיווג שונה על-פי דרכים שונות.

ברשימה זו מופו השאלות השונות המתעוררות על-פי מבנה שיטתי¹⁰⁶, הכולל סדר בחינה כיצד יש להחליט בשאלה אם ניתן לסווג עסקה לצורך מס באופן שונה מכפי שהציגה הנישום: ראשית, יש להקפיד ולקבוע את עובדות המס הרלבנטיות; שנית, יש לבחון איזו עסקה נוצרה במשפט האזרחי; שלישית, צריך לבדוק אם לצורך מס על-פי הוראות חקוקות או פרשנות סיווגה שונה; ורק לבסוף לבחון אם היא נגועה במלאכותיות. אין לשעות לטענת מלאכותיות שפקיד-השומה לא העלה במועד המאפשר לנישום להכין תשתית עובדתית מפריכה, אלא-אם-כן היוקקות לטענת המלאכותיות לא תפגע באופן בלתי-הוגן בנישום, שכן טענת המלאכותיות קמה או נופלת על-פי ההכרה בפלוגתאות שממילא התעוררו במשפט. קיצורי-דרך עלולים להביא להשלכות שאין חפצים בהן – כמו בעושה שין או לגבי הצד השני לעסקה. מצד שני, אי-בדיקת סיווגה האמיתי של העסקה מפני שלא הועלתה טענת המלאכותיות תביא, בשל קיום הוראות ההתעלמות, את שלטונות-המס למצב נחות מאשר אילולא קיומן. התוצאה הבלתי-רצויה תהיה שבכל

105. בהקשר זה יש גם לזכור, שבענייני מס אין מעשה בית-דין לגבי שנות-מס עתידיות (עניין לוי ולעיל, הערה 1), 152.

106. ראה הערה 2 לעיל, והסקסט שאליו היא מתייחסת.

מקרה, לצורך ושלא לצורך, יטענו שלטונות-המס לחלופין את טענת המלאכותיות. גוסף על כך, המאמץ והעלות של בדיקת שאלות מיותרות הם בזבוז בלתי-נחוץ. אין שום משמעות להחלטה שעסקה אינה מלאכותית אם מוצאים שהעסקה האמיתית שונה מזו שהוצגה וממסים לפי העסקה האמיתית. הקפדה על סדר הבדיקה המוצעת תביא לתוצאות נכונות, תוך שמירה על שיקולי דיון הוגן וכלי לעסוק בשאלות מיותרות.

