



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ו"ע 14-04-43385 אנור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

העוררים

1. אנור חברה לבניין ונכסים בע"מ
 2. משה מרציאנו
 3. טליה מזל מרציאנו
 4. דוד אשר מרציאנו
- על ידי ב"כ עו"ד אריאל פופר ו/או מירב שמייע

נגד

המשיב

מנהל מיסוי מקרקעין - טבריה

פסק דין

1

2

הקדמה:

3

4

תיק זה עניינו הודעת ערעור שהגישו המערערים בהתאם להוראות **חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963** (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), על החלטות המשיב ביחס לשומות שמספרן 11306442, 113084529, 113102123 ו-113085070.

5

6

7

במהלך הדיון שהתקיים לפניי ביום 16.7.15 הודיעו הצדדים כי המחלוקת ביניהם היא מחלוקת משפטית בלבד, כך שאין מניעה להכריע בתיק ללא שמיעת עדים, לאחר הגשת סיכומים.

8

9

10

הסוגיה המשפטית העיקרית הדורשת הכרעה במקרה זה היא האם נכסים שנרכשו מחברה בפירוק כנגד חובות של החברה לאדם מסוים (נושה מובטח של החברה), ואשר מכירתם אושרה בהליך הפירוק של החברה לילדיו של אותו נושה כנגד קיזוז הכספים שהחברה הייתה חייבת לו, מצדיקה "פיצול" העסקה לשתי עסקאות נפרדות (חברה – נושה; נושה – ילדי הנושה), תוך חיוב במס על שתי העסקאות, או שמא מדובר בעסקה אחת (חברה – ילדי הנושה), על כל המשתמע מכך מבחינת החיוב במס?

11

12

13

העובדות הצריכות להכרעה:

14

15

העוררת מס' 1 הנה חברה בפירוק (להלן: "**החברה שבפירוק**").

16

17

ביום 4.9.12 מינה בית המשפט המחוזי בתל-אביב, לפניו התנהל תיק הפירוק של החברה (פר"ק 1125/03), את עו"ד אריאל פופר ככונס נכסים לצורך מכירת שתי יחידות מגורים בצפת אשר היו בבעלות החברה שבפירוק (להלן: "**הנכסים**").

18

19

העורר מס' 2, מר משה מרציאנו (להלן: "**משה**") היה נושה מובטח של החברה שבפירוק.

20

1 מתוך 11



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונג

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

- 1
2 העוררים מס' 3 ו-4, טליה ודוד מרציאנו (להלן: "טליה" ו"דוד" בהתאמה), הנם ילדיו של משה.
3
4 ביום 26.2.13 ביקש כונס הנכסים להתיר לו למכור את הנכסים במסגרת הליך הכינוס, וכן להתקשר
5 בעסקה למכירתם (בקשה מס' 80 בתיק פ"ק 1125/03). במסגרת הבקשה פורטו ההצעות שנתקבלו
6 לרכישת הנכסים. בנוסף, במסגרת סעיף 4 לבקשה דיווח כונס הנכסים כי משה הציע הצעה לרכוש את
7 הנכסים על דרך קיזוז סך 1.6 מיליון ₪ מחוב החברה שבפירוק כלפיו (העומד על למעלה מ-2.5 מיליון
8 ₪) וכן תשלום הוצאות הכינוס, שכר טרחת כונס הנכסים והמיסוי הנדרש להשלמת העסקה. בנסיבות
9 אלה, עתר כונס הנכסים במסגרת סעיף 6 לבקשה בתיק הפירוק להורות על מכירת הנכסים למשה
10 כנגד סך של 1.6 מיליון ₪, על דרך קיזוז התשלום האמור מסכום החוב המובטח בשעבוד, וכן תשלום
11 בנפרד של הוצאות הכינוס, שכר טרחת הכונס וכן תשלום המיסים הכרוכים במכר.
12
13 יושם אל לב כי מפרוטוקול ישיבת ההתמחרות שצורפה כנספח לטיעוני הצדדים עולה כי משה נכח
14 בישיבת ההתמחרות והציע 1.6 מיליון ₪ בקיזוז מחוב החברה בפירוק כלפיו, וכן תשלום הוצאות
15 הכינוס, שכר טרחת הכונס והוצאות המכר, לרבות מיסוי (בין הצדדים קיימת מחלוקת אם משה נטל
16 חלק פעיל בהתמחרות, או שמא רק נכח כמשקיף מהצד).
17
18 ביום 18.3.13 פנה כונס הנכסים לבית המשפט של הפירוק, הבהיר כי לא עלה בידו להשיג שיפור
19 בהצעות הקיימות עבור הנכסים, ועתר בבקשה להתיר לו להתקשר עם משה בעסקת מכר. ביום
20 21.3.13 נעתר בית המשפט של הפירוק לבקשת כונס הנכסים להתקשר עם משה בעסקת מכר.
21
22 ביום 7.8.13 חתם בית המשפט של הפירוק על צו, אשר במסגרתו אישר מכירת הנכסים על שם דוד
23 וטליה, ילדיו של משה.
24
25 כן נחתמו הסכמי מכר בין החברה שבפירוק לבין דוד וטליה, כל אחד מהם.
26
27 במסגרת הסכמים אלה, בסעיף ה"והואיל" הרביעי נרשם: "והואיל ומשה מרציאנו, נושה של המוכר,
28 ביקש לרכוש את המקרקעין, הוא או מי מטעמו, והציע לכונס הצעה לרכישתם, כנגד ויתור על חוב החברה
29 כלפיו, כמפורט בבקשות למתן הוראות לבית המשפט ואישורי בית המשפט המצורפים לבקשה זו".
30
31 ובסעיף ה"והואיל" החמישי נרשם: "והואיל ומשה מרציאנו המחיה והעביר לקונה את זכויותיו
32 לרכישת הדירה ולהתקשרות עם הכונס בהתאם להחלטת בית המשפט ביחס לדירה האמורה בהסכם
33 זה, ובתנאים אשר אושרו על ידי בית המשפט".
34



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונג

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

- 1 בסעיף 6(א) להסכם צוין כי תמורת הממכר תשולם, על פי אישור בית המשפט של הפירוק, על דרך
2 ניכוי הסכום מחוב המוכר כלפי הקונה.
3
4 בנוסף חתם בית המשפט של הפירוק על צו מכר לפי סעיף 34א' לחוק המכר.
5
6 עסקאות המכר דווחו למשיב, תוך ציון פרטיהם של תליה ודוד כפרטי הרוכשים, ומן העבר השני, ציון
7 שמה של החברה בפירוק כמוכרת.
8
9 בשלב מסוים המציא המשיב שומה במסגרתה נקבע כי ישנו חיוב במס שבח בגין העסקאות.
10
11 ביום 8.9.13 הגיש כונס הנכסים השגת מס שבח למשיב, על יסוד הטענה כי העסקה היא הפסדית וכי
12 לא חל חיוב במס שבח.
13
14 מהערר עולה כי לאור הזהות בין העסקאות, סוכם בין הצדדים שכל החלטה בהשגה ביחס לעסקה עם
15 דוד תחייב גם ביחס לעסקה עם תליה.
16
17 ביום 25.11.13 הודיע המשיב למשה כי נקבע שהוא הרוכש בעסקאות. כן נתבקש משה למלא הצהרות
18 על מכירת הנכסים ממנו לילדיו.
19
20 במסגרת החלטת המשיב בהשגה מיום 14.1.14 נדחתה ההשגה. צוין כי מבדיקת הטענות בהשגה עלו
21 ממצאים שיש בהם כדי לשנות את הקביעה ביחס לזהות הקונה בעסקה, ומהנימוקים המפורטים שם
22 הובהר כי יש לראות את משה כקונה במסגרת העסקה. בנסיבות אלה, בוטלה השומה הקודמת
23 ובמקומה הוצאה שומה חדשה. בתוך כך, חייב המשיב את משה במס רכישה עבור שתי הרכישות (שני
24 הנכסים) כדירה שנייה.
25
26 בהודעה שנשלחה למשה ביום 31.3.14 צוין כי בהמשך להחלטה בהשגה, המחאת הזכות ממנו לילדיו
27 מהווה מכירת/רכישת זכות במקרקעין, כך שהחלטה בהשגה והדרישה להגיש הצהרות בדבר מכירת
28 הנכסים ממשה לילדיו, בעיניהן עומדות.
29
30 **השאלות הטעונות הכרעה:**
31
32 במסגרת ערעור זה, השאלה המרכזית הטעונה הכרעה היא השאלה אם בדין פיצל המשיב את העסקה
33 המוצהרת למכירת הנכסים לשתי עסקאות שונות: האחת בין החברה שבפירוק לבין משה; והשנייה
34 בין משה לבין ילדיו, תוך הטלת חיוב במס.



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונג

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

1

2 שאלה נוספת שמתעוררת, בהנחה שלמשיב הייתה סמכות לפצל את העסקאות ולהטיל חיוב במס,
3 האם סמכות זו הופעלה כדין, בהתחשב בטענת העוררים כי פיצול העסקאות והחיוב במס נעשו
4 במסגרת הליך של השגה, כאשר קודם להליך ההשגה לא עלתה טענה דומה.

5

6

טענות העוררים:

7

8 לטענת העוררת מסי 1 (החברה שבפירוק), בית המשפט של הפירוק אישר את המכר לילדיו של משה
9 ולא הורה על מכירת הנכסים למשה עצמו. בנוסף, ממילא לאחר קבלת האישור של בית המשפט, לא
10 נערך הסכם מכר עם משה או כל התקשרות אחרת עמו.

11

12 על פי הנטען, משלא רכש משה זכויות מהחברה שבפירוק (ובית המשפט של הפירוק לא אישר עסקה
13 שכזו), כי אז ממילא שלא יכול היה למכור לילדיו את מה שאין לו.

14

15 החברה שבפירוק טוענת כי החוב למשה שימש למימון העסקה (כשהתשלום הנו על דרך פדיון המשכון
16 וביטולו), וכי מכירת הנכסים נעשתה ישירות לדוד וטליה, אשר גם דיווחו על העסקאות למשיב.
17 בנסיבות אלה, טוענת החברה שבפירוק כי משה אינו מוכר אלא מממן, הואיל ומימן את הרכישה עבור
18 ילדיו, ועל כן, אין מדובר בעסקה לצרכי מיסוי.

19

20 לטענת החברה שבפירוק, משה המחא את זכויותיו הכספיות לדוד וטליה ואלה ניצלו את זכויותיו כדי
21 לרכוש לעצמם נכסים, במסגרת העסקה בינם לבין החברה שבפירוק.

22

23 כן טוענת החברה שבפירוק, כי ממילא לא נערך כל הסכם בכתב בין החברה שבפירוק לבין משה, דבר
24 שאינו עולה בקנה אחד עם דרישת הכתב שבחוק המקרקעין. על פי הנטען, משלא נערך כל הסכם
25 בכתב, לא נוצרה כל התקשרות בין החברה שבפירוק לבין משה.

26

27 עוד טוענת החברה שבפירוק כי במקרה זה לא נוצרה עסקה בינה לבין משה גם מהפן הפיסקאלי,
28 משום שלא הייתה כל עסקה אשר "הכתה שורשים" וקיבלה ביטוי במציאות (לא נחתם הסכם מכר,
29 לא הוגשו דיווחים לרשויות המס, לא נרשמו הערות, לא ניתן צו רישום והעסקה אף לא אושרה על ידי
30 בית המשפט של הפירוק).

31

32 לטענת החברה שבפירוק, פיצול העסקה לשתי עסקאות הנו מלאכותי ויש בו כדי ליצור חיוב במס
33 רכישה יש מאין. לשיטתה, קביעתו השגויה של המשיב נסמכת, כפי הנראה, על טעויות עובדתיות.

34



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונג

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

1 החברה שבפירוק מדגישה כי ממילא, בהחלטתו הראשונה של המשיב (קביעת השומה לגביה הוגשה
2 השגה), לא עלתה טענה בדבר שתי עסקאות או בדבר פיצול עסקאות, כך שמטבע הדברים כלל לא
3 הוגשה השגה בנושא זה. על פי הנטען, המשיב אינו יכול, במסגרת החלטה בהשגה, לשנות את השומה
4 המקורית וליצור למעשה שומה חדשה במקומה, תוך עקיפת הוראות חוק מיסוי מקרקעין בעניין
5 תיקון שומה. לשיטתה של החברה שבפירוק, בנסיבות אלה, השומות החדשות שקבע המשיב הוצאו
6 תוך חריגה מסמכות ותוך פגיעה בזכות הטיעון של המערערים, ויש להורות על ביטולן.

7
8 החברה שבפירוק מוסיפה וטוענת כי מכל מקום, קביעתו של המשיב בדבר פיצול העסקאות וביחס
9 לזהות הרוכש אינה עולה בקנה אחד עם קביעותיו של בית המשפט של הפירוק, אשר אישר את המכר
10 לדוד וטליה בלבד, ואף חתם על צווים לצורך רישום העסקאות. על פי הנטען, מעת שאישר בית המשפט
11 של הפירוק עסקת מכר בין החברה שבפירוק לבין דוד וטליה, שוב לא ניתן לקבוע כי התקיימה עסקה
12 כלשהי בין החברה שבפירוק לבין משה. יתירה מכך, לפי טענת החברה שבפירוק, על המשיב היה לקבל
13 אישור של בית המשפט של הפירוק בטרם הוציא שומה הסותרת את קביעותיו, שכן החלטתו של
14 המשיב, למעשה, מאיינת את פסיקת בית המשפט של הפירוק.

15
16 בנסיבות אלה, טוענת החברה שבפירוק כי יש לדחות את קביעתו החדשה של המשיב, שהועלתה רק
17 במסגרת ההחלטה בהשגה, ולבטל את השומות שהוצאו על ידו.

18
19 המערערים מס' 2, 3 ו-4 (משה וילדיו) הודיעו כי הם מצטרפים לסיכומי החברה שבפירוק ויכבדו כל
20 החלטה שתינתן בתיק.

21
22 **טענות המשיב:**

23
24 תחילה טוען המשיב כי תפקידו של מנהל מיסוי מקרקעין הוא לבחון אם מדובר בעסקה אמיתית
25 וחוקית או שמא עסקינן בחוזה למראית עין שיש להתעלם ממנו, כשהעסקה צריכה להיבחן על פי
26 תוכנה הכלכלי ולא על פי צורתה החיצונית.

27
28 המשיב טוען עוד כי בכל מקרה עומדת לו הסמכות לפי סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין לסווג את
29 העסקה מחדש אם השתכנע כי היא מלאכותית, אפילו אם היא כשרה לפי הדין הכללי.

30
31 המשיב מפנה לכך שעל פי הפסיקה, חוזה שכולל מרכיב שמטרתו השתמטות ממש הנו חוזה פסול או
32 חוזה למראית עין, שיש להתעלם מחלקו הפסול ולחייב במס הנדרש על פיו.

33



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונג

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

1 טענת המשיב, במקרה דנא, הקונה האמיתי הוא משה, שכן הוא זה שהשתתף בהתמחרות והוא זה
2 שהיה לו אינטרס כלכלי לרכוש את המקרקעין (כדי לכסות על חובה של החברה שבפירוק כלפיו),
3 כשמן הצד השני, ילדיו לא שילמו דבר ולא השתתפו בהתמחרות. על פי הנטען, גם בבקשה שהוגשה
4 לבית המשפט של הפירוק צוין כי משה הוא הרוכש האמיתי, בדרך של קיזוז החוב כלפיו.
5

6 בנסיבות אלה, טוען המשיב, מתבקשת המסקנה שהסיבה היחידה לרישום ילדיו של משה כקונים הנה
7 קבלת פטור ממס, וממילא שבצדק פוצלה העסקה לשתי עסקאות: רכישה על ידי משה והעברה נוספת
8 ממנו לילדיו.
9

10 בטרם סיום טוען המשיב כי הטענה שלפיה בית המשפט של הפירוק אישר את המכר לילדים, אין בה
11 כדי להעלות או להוריד, שכן בית המשפט של הפירוק כלל לא בחן את שאלת המס החל, לא שמע את
12 טענות הצדדים בנדון ולא שקל את השיקולים המיסויים הרלוונטיים (שאינם בגדר סמכותו העניינית).
13
14 בנסיבות אלה, עותר המשיב לדחות את הערר תוך חיוב העוררים בהוצאות ושכר טרחה.
15

דיון והכרעה:

16
17
18 תחילה יצוין, במישור העובדתי, כי אין חולק שלמשה יש דירה נוספת מלבד הדירות שנרכשו בעסקאות
19 בהן עסקינן, כך שעל הנכסים מושא ערר זה, ככל שייקבע כי נרכשו על ידי משה ובהמשך הועברו
20 לילדיו, חל המס המתחייב על פי דין.
21

22 במישור המשפטי ובטרם צלילה אל מעמקי התיק, מצאתי להדגיש כי כעיקרון, חוק מיסוי מקרקעין
23 מבכר את מבחן התוכן הכלכלי של העסקה כבסיס להגדרת "מכירה" לפי החוק, ולא את הצורה
24 הפורמלית החיצונית המתלווה לפעולת המכירה (פרופ' אהרון נמדר, **מס שבה מקרקעין** כרך א'
25 (תשע"ב-2012) (להלן: "**נמדר כרך ראשון**"), בעמ' 63-62, 269, 271).

26
27 משמעות עיקרון זה, בין היתר, היא כי ייתכן שמספר מכירות ימוסו כמכירה אחת, למשל במקרה שבו
28 הצדדים לעסקה מציגים מספר עסקאות כעסקה אחת, תוך דילוג על עסקאות שהתרחשו לפני כן או
29 ביניהן (**שם**, בעמ' 273).
30

31 יתירה מכך, למשיב מוקנית הסמכות להתעלם מעסקאות מסוימות ולשום את המס האמיתי שצריך
32 להשתלם, אם הוא סבור שהן מלאכותיות ונועדו להפחית את סכום המס או להימנע מתשלומו (סעיף
33 84 לחוק מיסוי מקרקעין).
34



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונג

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

- 1 על מנת שעסקה לא תיחשב כמלאכותית, צריך להראות כי בבסיסה מטרה עסקית-כלכלית ממשית
- 2 מלבד המטרה לחסוך במס, ואל לה לשמש כסות למטרה של הימנעות ממס (פרופ' אהרון נמדר, **מס**
- 3 **שבח מקרקעין** כרך ב' (תשע"ב-2012) (להלן: "**נמדר כרך שני**"), בעמ' 503). יושם אל לב כי הואיל
- 4 וסמכות המנהל לבטל עסקאות הנה סמכות חריגה, נטל הראייה להוכיח כי העסקה היא עסקה
- 5 מלאכותית מוטל על המנהל (**שם**, בעמ' 492 ו-518).
- 6
- 7 אין חולק שהטלת מס השבח צריכה להיעשות לפי עסקת האמת. יתירה מכך, את מהות העסקה ואת
- 8 הצדדים האמיתיים לה יש לבחון על רקע העובדות והנסיבות האופפות את העסקה **בשעת אמת**.
- 9
- 10 בהקשר זה, לא אחת קיימים מצבים שבהם תוך כדי גיבוש העסקה, מגלים הצדדים כי שינוי מסוים
- 11 עשוי להיטיב עמם מבחינה מסויית. שינוי זה יכול להיעשות, לעיתים, באופן פיקטיבי, כדי לייצר עסקה
- 12 שאינה גוררת חיוב במס על פי דין. על כן, במקרים שבהם תוך כדי גיבוש העסקה חלים שינויים
- 13 בצדדים לעסקה או בפרטים מהותיים אחרים בעסקה, שומה על בית המשפט לנקוט משנה זהירות
- 14 בבואו לבחון מהן הנסיבות האמיתיות העומדות בבסיס העסקה, כדי להוביל לחיוב במס אמת.
- 15
- 16 אקדים אחרית לראשית ואבהיר כי במקרה דנא, שקלול הנסיבות שאפפו את העסקה בזמן אמת,
- 17 מלמד כי העסקה האמיתית נרקמה בשלב ראשון בין החברה שבפירוק לבין משה, ורק לאחר מכן,
- 18 השתכללה עסקה נוספת בין משה לבין ילדיו, דוד וטליה.
- 19
- 20 אפרט להלן את הטעמים שהביאוני למסקנה זו.
- 21
- 22 כפי שצוין בפרק העובדתי דלעיל, ביום 26.2.13 עתר כונס הנכסים לבית המשפט של הפירוק, לפניו
- 23 התנהל תיק הפירוק של החברה, בבקשה להתיר לו למכור את הנכסים ולהתקשר בעסקה למכירתם.
- 24
- 25 בסעיף 6 לבקשה הובהר כי מכירת הנכסים הנה **למשה**, כנגד סך של 1.6 מיליון ₪, על דרך קיזוז
- 26 התשלום האמור מסכום החוב המובטח בשעבוד, וכן תשלום בנפרד במזומן של הוצאות הכינוס,
- 27 לרבות שכר טרחת הכונס, וכן תשלום המסים הכרוכים במכר.
- 28
- 29 ביום 18.3.13 שב כונס הנכסים ועתר לבית המשפט של הפירוק בבקשה להתיר לו "**להתקשר עם מר**
- 30 **מרציאנו בעסקת מכר כמתואר בבקשה**". בקשה זו אושרה ביום 21.3.13 על ידי בית המשפט של
- 31 הפירוק.
- 32
- 33 יוצא אפוא שבדיווחים הראשוניים לבית המשפט של הפירוק, הובהר במפורש על ידי כונס הנכסים כי
- 34 משה הנו רוכש הנכסים – הוא ולא אחר.



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונני

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

- 1
2 אגב, גם בהסכם המכר שנחתם לבסוף בין החברה שבפירוק לבין ילדיו של משה, לא נסתרה האפשרות
3 כי רוכש הנכסים הוא משה, שכן בסעיף ה"והואיל" הרביעי צוין כי "והואיל ומשה מרציאנו, נושה של
4 המוכר, ביקש לרכוש את המקרקעין, הוא או מי מטעמו...". נתון שגם בו יש כדי ללמד כי הכוונה
5 הבסיסית והראשונית הייתה שמושה ירכוש את הנכסים.
6
7 מעבר לעובדה שמושה הוצג בתחילה, לפחות כלפי בית המשפט של הפירוק, כצד לעסקת המכר, הרי
8 שלא צריכה להיות מחלוקת כי משה אף שימש כרוח החיה וכגורם הדומיננטי בעסקה: הוא זה שנכח
9 בהליך ההתמחרות, הוא זה שהציע הצעה לכונס הנכסים למכר הנכסים תמורת קיזוז החוב והוא זה
10 שהיה לו אינטרס כלכלי ממשי בעסקה, שהרי החברה שבפירוק הייתה חייבת לו כספים (ולא לילדיו),
11 כך שברור כי כל המהלך שהתגבש נועד לסייע לו לגבות את החוב המגיע לו מהחברה בפירוק.
12
13 מקובלת עלי, אם כן, המסקנה כי מתוך הרקע העובדתי ולאחר בחינת הרקע לעסקה ב"במבט עלי", יש
14 לראות במשה כמי שבזמן אמת עמד במרכז העסקה למכירת הנכסים במסגרת הליך הכינוס.
15
16 מכירת הנכסים בסופו של יום לילדיו של משה, תוך החלפת זהות הקונה, על בסיס הקונסטרוקציה
17 של המחאת זכות (כך על פי הנטען באופן מפורש בסעיף ה"והואיל" החמישי בהסכמי המכר), אין בה
18 כדי לשנות את המסקנה הסופית, שכן המחאה כאמור אף היא מהווה מכירת זכות במקרקעין (ו"ע
19 ת"א) 1462/05 נצחון נכסים והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (פורסם בנבו, 11.6.09).
20
21 מכל מקום, אותו מתווה של המחאת זכויות מצד משה לילדיו, דוד וטליה, לא נולד אלא כדיעבד ובשלב
22 מאוחר יותר, כדי לקדם את הפיקציה שביקשה ללמד על קיומה של עסקה אחת בלבד, תוך ניסיון
23 "לנטרל", שלא כדין, את החוליה הראשונה בעסקה (העסקה בין החברה שבפירוק לבין משה).
24
25 באשר לטענה כי משה אך מימן את העסקה ולא רכש את הנכסים בעצמו, הרי שאין בטענה זו כדי
26 לסייע לעוררים. העובדה שמושה מימן את העסקה אינה קובעת ומגדירה את מהות העסקה ואת זהות
27 הצדדים לה, אף שהיא יכולה לשמש כסממן שיש להביאו בחשבון בבואנו לקבוע מהי העסקה
28 האמיתית. כפי שצינתי, במבט מלמעלה על התמונה בכללותה, אני קובע כי מסקנת המשיב מכלל
29 הנסיבות האופפות את העסקה ואשר לפיה משה הוא הרוכש האמיתי בעסקה מול החברה שבפירוק,
30 בדין ובצדק יסודה.
31
32 כאן המקום להעיר כי מצב שבו הורה מממן רכישת נכס עבור ילדיו הוא מצב טבעי ולגיטימי במציאות
33 ימינו. עם זאת, סיטואציה מעין זו צריכה להיות אמיתית ולהשתקף לאורך כל הדרך מהנסיבות



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונני

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

- 1 האופפות את העסקה, ולא "להתבשל" תוך כדי ההתקדמות בעסקה, כדי לשנות את זהות הרוכש
2 בעסקה משיקולי מס.
3
4 במקרה שלפנינו, כאמור, לאורך כפרת דרך לא מבוטלת בהליך הרכישה, ניתן להיווכח כי משה הוא
5 הרוח החיה והפעילה בעסקת הרכישה, כפי שגם דווח תחילה לבית המשפט של הפירוק. בנסיבות אלה,
6 צירופם של ילדיו כצד להסכם בשלב מאוחר יותר, אין בו כדי להסוות את הזהות האמיתית של הרוכש
7 בעסקה, ובוודאי שאין בו כדי להצדיק התעלמות מאותה חוליה מקורית בשרשרת העסקאות, תוך
8 יצירת "קיצור דרך", במטרה להתחמק מתשלום המס המתחייב בגין העסקה הראשונה.
9
10 ביחס לטענה כי בין החברה שבפירוק לבין משה לא נערך כל הסכם כתוב, הרי שטענה זו אין בה כדי
11 לסייע לעוררים, משום שלא מן הנמנע שפעולה שאינה נחשבת כמכירה לפי חוק המקרקעין תהיה
12 מוכרת לצורך הטלת מס לפי חוק מיסוי מקרקעין, ובתוך כך, אין מניעה כי תוטל חבות במס שבח בגין
13 מכירת זכות במקרקעין שלא נערכה על פי דרישת הכתב שבחוק המקרקעין (נמדד כרך ראשון, בעמ'
14 269, 273 ו-280-278).
15
16 גם העובדה שדוד וטליה דיווחו על העסקאות למשיב אינה מעלה ואינה מורידה לענייננו, שהרי כפי
17 שציינתי, אותו דיווח אינו אלא המשך ישיר לאותה "פיקציה" שנועדה לטשטש את זהות הרוכש
18 המקורי בעסקה, כדי להתחמק מתשלום מס.
19
20 בנוגע לטענה כי בית המשפט של הפירוק אישר את המכר לילדיו של משה, הרי שאישור העסקה דנא
21 על ידי בית המשפט של הפירוק אינו יכול להעניק גושפנקא בדבר כשרות העסקה מבחינה מיסויית.
22 בית המשפט של הפירוק אישר את הבקשה על יסוד הנתונים העובדתיים שעמדו לפניו, ובתוך כך, לא
23 שקל את השיקולים בהיבט המס, לא שמע טענות בנדון ולא התכוון, בסוגיה זו, להחליף את שיקול
24 דעתו של המשיב בשיקול דעתו שלו. בנסיבות אלה, אני דוחה גם את טענת העוררים כי על המשיב היה
25 לקבל אישור מבית המשפט של הפירוק בטרם "פיצול העסקאות" והוצאת השומה המתוקנת.
26
27 אשר לטענת העוררים הנסמכת על הדרישה כי העסקה "תכה שורשים", הרי שמבחן זה נועד ללמדנו
28 כי נסיבות כריתת העסקה הן אלמנט חשוב שבית המשפט יעניק לו את המשקל המתחייב בבואו לקבוע
29 את העסקה האמיתית. מקום בו כבר בתחילת הדרך גילה משה את דעתו כי בכוונתו לרכוש את הנכס,
30 הוא ולא אחר, הרי שמדובר בנסיבה שהיא חלק מהמציאות של העסקה ואשר לא ניתן להתעלם
31 מהשלכותיה לגבי קביעת זהות הצדדים בעסקה האמיתית.
32
33 כאמור, מהעובדות שהתבררו עולה כי בתחילת ההליך לפני בית המשפט של הפירוק, הבהיר משה (על
34 דעת כונס הנכסים כמובן) כי הוא זה שירכוש את הנכס. כפי הנראה, לאחר שהדברים התגבשו לכדי



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבונני

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

- 1 יישומם בפועל, נפלה החלטה שנועדה לחסוך בתשלומי מס – ליצור מצג כי ילדיו של משה הם
2 הרוכשים לפי העסקה. מעת משנפלה אותה החלטה, ניתן להיווכח בשינוי בהצגת המסמכים
3 והעובדות, כשמאותו שלב ואילך הצגת הדברים מותאמת למצג החדש שלפיו ילדיו של משה הם
4 הרוכשים בעסקה (כך בנושא החתימה על הסכם המכר, הדיווח לרשויות המס וכיוצא באלה).
5
6 ברור כי המועד שבו שינו הצדדים את המצג הראשוני שעליו התבססו, כמו גם המיקום על גבי ציר
7 הזמן ביחס לשלבי התקדמות העסקה, עשוי ללמד על כוונותיהם האמיתיות של הצדדים. במקרה
8 שלפנינו, אותה תפנית ביחס לזהות הרוכש בעסקה התרחשה לאחר שקודם לכן ובזמן אמת הוצגו
9 נתונים שונים. בנסיבות אלה, מתבקשת המסקנה כי מטרת המתווה שגובש מאוחר יותר הייתה לחסוך
10 בתשלומי מס, על כל המשתמע מכך מבחינה משפטית.
11
12 משהגענו עד הלום ומשקבענו כי בדין ובצדק פיצל המשיבה את העסקה לרכישת הנכסים לשתי
13 עסקאות עוקבות, לא נותר אלא לבחון את השאלה השנייה שהועמדה לדיון: האם סמכותו של המשיב
14 הופעלה כדין. לאחר ששקלתי בדבר, נוכחתי כי טענות העוררים בהקשר זה אף הן דינן דחייה.
15
16 סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין מקנה למנהל סמכות לתקן שומה תוך 4 שנים, בין היתר אם נתגלו
17 עובדות חדשות העשויות להביא לחיוב במס או אם המוכר מסר הצהרה בלתי נכונה כדי להימנע
18 מתשלום מס.
19
20 במקרה שלפנינו, הוציא המשיב שומה שלגביה הוגשה השגה. במעמד בדיקת הטענות בהשגה, גילה
21 המשיב ממצאים שיש בהם כדי לשנות את זהות הקונה בעסקה שדווחה (כך לפי סעיף 1 להחלטה
22 בהשגה). תיקון השומה, בנסיבות אלה, נעשה הן משום גילוי של עובדות חדשות והן משום שנמצא כי
23 הצהרת המוכר לא התיישבה עם המצע העובדתי האמיתי. בנסיבות אלה החליט המנהל לדחות את
24 ההשגה ולתקן את השומה.
25
26 בסעיף 12 להחלטה בהשגה הבהיר המנהל כי השומה הראשונית מבוטלת וכי ובמקומה הוצאה שומה
27 חדשה (מתוקנת), וזאת לאור העובדות החדשות שהתגלו ופורטו בהרחבה בהחלטה בהשגה.
28
29 בנסיבות אלה, פעל המנהל לפי סמכותו בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין שעה שהורה על תיקון השומה
30 על סמך העובדות החדשות שהתגלו, והעובדה שהחלטה בהשגה ותיקון השומה נעשו במסמך אחד
31 הייתה מחויבת המציאות.
32



בית המשפט המחוזי בנצרת

03 נובמבר 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני

ו"ע 14-04-43385 אגור חברה לבנין ונכסים בע"מ ואח' נ' מנהל מיסוי
מקרקעין - טבריה

1 על כן, אני קובע כי לא נפל פגם בכך שבמסגרת המסמך שבו הודיע המנהל על החלטתו לדחות את
2 ההשגה, הוסיף והודיע כי אותן נסיבות חדשות שנתגלו במעמד בדיקת הטענות בהשגה מצדיקות ביטול
3 השומה המקורית והוצאת שומה מתוקנת, וסמכותו של המשיב בהקשר זה הופעלה כדין.

4

5

סוף דבר:

6

7

על יסוד הנימוקים שלעיל, החלטתי לדחות את הערר על כל נימוקיו והיבטיו.

8

9

בנסיבות העניין ולפנים משורת הדין, לא מצאתי לחייב בהוצאות משפט.

10

11

ניתן היום, כ"א חשוון תשע"ו, 03 נובמבר 2015, בהעדר הצדדים.

12

13

עאטף עיילבוני, שופט

14

15