

## ביטול מכירת מקרקעין – היבטי מיסוי מקרקעין

סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

לא אחת מבוטלות עסקאות של מכירת מקרקעין. סיבות הביטול הן מגוונות, וכוללות, בין השאר, את ביטול העסקה בהסכמת הצדדים, את הביטול בשל אי התקיימות תנאי המתלה את תוקף המכירה (למשל קבלת היתר בניה), את הביטול עקב הפרה של הסכם המכירה וכד'. כמו-כן, גם התקופה העוברת מיום כריתת הסכם המכירה ועד לביטולו משתנה בהתאם לנסיבות הספציפיות של כל ביטול.

מעבר להשלכות הביטול על יחסי הצדדים להסכם, בינם לבין עצמם, קיים לביטול עסקאות מכירת מקרקעין היבט מס, המתבטא בזכות הלכאורית של הצדדים לקבל בחזרה את המס ששולם על ידם בגין העסקה. כך, המוכר אמור לקבל לידיו החזר של מס השבח ומס המכירה ששולם על ידו בעקבות מכירת המקרקעין, והקונה אמור לקבל לידיו החזר מס הרכישה ששולם על ידו בגין רכישת המקרקעין.

הסעיף העיקרי במסגרת חוק מיסוי מקרקעין המסדיר את החזר המס בעקבות ביטול מכירת מקרקעין הוא סעיף 102. בסעיף האמור נקבעה זכותם העקרונית של הצדדים לעסקה שבוטלה, לקבל בחזרה את המסים ששולמו על ידם בעקבות העסקה לאור ביטולה. אותה זכות עקרונית לקבלת החזר המסים ששולמו על עסקה שבוטלה, מותנית בכך שיוכח על ידם כי המכירה אכן בוטלה.

הדרישה להוכחת ביטולה של מכירה, במקום שהרשויות יקבלו את הודעת הביטול נכונה על פניה, נובעת בעיקר מהחשש של הרשויות כי המדובר במכר חוזר של המקרקעין, וזאת על ידי הקונה למוכר. כלומר, החשש כי מוכר שהשתנו שיקוליו, יחזור וירכוש את אותם מקרקעין מהצד שקנה אותם ממנו מלכתחילה, אך כדי לחסוך בחבויות המס, יציגו הצדדים את העסקה החדשה כביטול של העסקה הראשונה, יחזור המס ששולם בגין העסקה המקורית ובכך יוצא כי נערכו שתי עסקאות במקרקעין ללא שהובערו המסים המתחייבים משתי עסקאות.

המחוקק בוחר להטיל על הצדדים לעסקה את חובת הוכחת היות הביטול אמיתי ולא בגדר מכר חוזר. לכן הצדדים חייבים, בין היתר, להגיש טופס המהווה תצהיר על ביטול מכירת מקרקעין, והכולל מספר שאלות מנחות המגלמות, לפחות בחלקן, את מבחני העזר שקבעו בתי משפט לצורך הקביעה באם ביטול עסקה הנו ביטול אמיתי המחייב החזר המסים ששולמו על ידי הצדדים, או שמא המדובר ב"מכר חוזר" המהווה עסקה נוספת בעקבותיה קמה חבות להעברת מסים נוספים.

ניתן לחלק את מבחני העזר לאבחנה בין "ביטול אמיתי" לבין "מכר חוזר", לשתי קבוצות עיקריות.

קבוצת המבחנים הראשונה עניינה בשאלה האם נשתרשה העסקה, אשר בביטולה חפצים, בקרקע המציאות. כאשר העסקה המקורית הכתה שורשים במציאות, דהיינו, שהעברת המקרקעין גילתה סימנים של סופיות העסקה, אזי לא "ביטול" לפנינו, כי אם "מכר חוזר". מובן כי קשה לקבוע מסמרות בעניין סופיות העסקה, ועל כן תקבע סופיות זו לפי עובדות כל מקרה לגופו. יחד עם זאת, ניתן להצביע על מספר מבחני משנה, כגון –

- א) מבחן משך התקופה שחלפה בין כריתת הסכם המכר לבין ביטולו (ככל שהתקופה קצרה יותר תגבר הנטייה לראות בו ביטול אמיתי).
- ב) מבחן תפיסת החזקה במקרקעין ע"י הקונה (אי תפיסת חזקה תגביר את הנטייה לראות בו ביטול אמיתי).
- ג) מבחן השינויים בוצעו במקרקעין ע"י הקונה (ככל שהשינויים מינימאליים יותר תגבר הנטייה לראות בו ביטול אמיתי).
- ד) מבחן רישום הזכויות במקרקעין על שם הקונה בטאבו או במינהל מקרקעי ישראל (במידה והרישום לא הועבר על שם הקונה תגבר הנטייה לראות בו ביטול אמיתי).
- ה) מבחן השלמת תשלום התמורה (במידה ונעשה עקב סיבה אובייקטיבית שנכפתה על הצדדים תגבר הנטייה לראות בו ביטול אמיתי).

קבוצת המבחנים השנייה מבקשת לבדוק האם הביטול המוצג ע"י הצדדים הנו ביטול אמיתי, ביטול של ממש, או שמא אותו ביטול אינו אלא ביטול מלאכותי או ביטול למראית עין בלבד, המהווה מסווה לפעולת מכר חוזר.

כמבחני עזר לשאלת קיומו של אלמנט המלאכותיות בביטול עסקה כלשהי, נקבעו מספר מבחני עזר, כגון –

- (א) מבחן סיבת הביטול (במידה ונעשה עקב סיבה אובייקטיבית שנכפתה על הצדדים תגבר הנטייה לראות בו ביטול אמיתי).
- (ב) מבחן גובה הפיצוי המשתלם עקב הביטול (ככל שהוא רב יותר תגבר הנטייה לראות בביטול משום ביטול מלאכותי).
- (ג) האם נעשה הביטול בתום לב וממניע כלכלי (במידה וכן, תגבר הנטייה לראות בו ביטול אמיתי).
- (ד) וכן העדרם של יחסים מיוחדים בין הצדדים (עשוי אף הוא לחזק את הנטייה לראות בביטול כביטול אמיתי).

לסיכום, בחינת ביטולה של עסקת מכירה יעשה בהתאם לרשימת מבחנים אלה, האמורים לשמש בצוותא ככלים לבחינת טיבו של הביטול. לא נקבע בין המבחנים האמורים מדרג כלשהו או מבחן מכריע, ובכל מקרה שקלול המבחנים נעשה בהתאם ל"מבחן גג", הוא מבחן נסיבותיה המיוחדות של העסקה המבוטלת.