קיום יחסים מיוחדים בעסקה למכירת מניות "חסומות" מחוץ לבורסה (הלכת סילברבוים)

רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא ורו"ח (משפטן) ישי חיבה

ביום 28.6.2015 דחה בית המשפט העליון את ערעורה של חברה סילברבוים אחזקות בע"מ (להלן: "החברה") נגד פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה (ע"א 780/14) העוסק בין היתר בסוגיה האם שרדו "יחסים מיוחדים" כמוזכר בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 (להלן: "החוק") בעת שהחברה מכרה ניירות ערך מחוץ לבורסה, כמופיע בסעיף 6(ה) לחוק.

פסק הדין בתמצית:

בשנת המס 2000 מכרה החברה מניות ואופציות של חברת רובומטיקס לחברת שרפ"ק טכנולוגיות בע"מ. מניותיה של חברת רובומטיקס (שהיו מניות "חסומות" למסחר בבורסה) נסחרו ברשימת ה"בולטין בורד", שהיא רשימת מסחר "מעבר לדלפק" (בשונה ממתכונת המסחר הרגילה) בבורסת הנסד"ק.

בדוח המס שהגישה החברה לשנת 2000 דיווחה על עסקת מכירת המניות האמורה בהתאם לתמורה החוזית שקיבלה בגין המניות. פקיד השומה לא קיבל את הדיווח האמור, וקבע כי נוכח היחסים המיוחדים שהתקיימו בין החברה לחב' שרפ"ק יש להחיל על העסקה את סעיף 6(ה) לחוק - כך שהרווח החייב במס יחושב לפי תמורה של 90% משער המניה ביום שבו דווחה העסקה בבורסה (שהיה גבוה כמובן מהמחיר שבו נמכרו המניות בפועל).

אמנם הירידה הדרמטית בשיעור עליית המדד השנתי הביאה לביטולו הכמעט מוחלט של החוק משנת 2008. עם זאת, בית המשפט העליון מתייחס בעומק רב לסוגיה, לאור קביעתו כי פסיקה בנושא פרשנות של קיום יחסים מיוחדים עשויה להיות רלוונטית גם לסוגיות אחרות בתחום דיני המס בכלל ופקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") וחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") בפרט.

החברה טענה שלוש טענות: תחילה טענה כי לא מתקיימים יחסים מיוחדים בינה לבין החברה הרוכשת. לחלופין טענה שגם אם כך הדבר, המחיר החוזי של העסקה עדיין לא הושפע בפועל מן היחסים הללו. לבסוף טענה החברה כי היות שהמניות הנמכרות הן מניות "חסומות" למסחר הרי אך טבעי שמחירן

האמיתי יהא נמוך מזה של אותו נייר ערך "הפתוח" למסחר, ומשכך סעיף 6(ה) לחוק כלל לא חל על מניות "חסומות".

בית המשפט העליון קבע כי לאור חומר הראיות הרב שנבדק באופן מדוקדק כבר בבית המשפט המחוזי (התמורה הועברה באיחור של עשרה חודשים, עריכת עסקה נוספת מאוחרת יותר, הלוואת כספים בין החברות, כריתת הסכם ייעוץ בנושאים פיננסים בסמוך למועד העסקה האמורה, היותה של שרפ"ק בעלת מניות ברובוטיקס עוד טרם ביצוע העסקה, קיום הסכמה הדדית בנוגע למינוי דירקטורים וחלוקת דיווידנד ועוד) הרי אין ספק כי כלל הנסיבות יחד משכללות את העובדה כי שררו יחסים מיוחדים בין החברה לחב' שרפ"ק.

בעניין הטענה השנייה קבע בית המשפט, כי על פי המישור הלשוני והעקרוני של החוק, אין להיזקק לקשר סיבתי בין היחסים המיוחדים לעצם המחיר החוזי המופחת, וחזקה חלוטה היא שאם המחיר החוזי מופחת דיו במצב שבו שררו יחסים מיוחדים בין הצדדים - הרי יש להחיל את סעיף 6(ה) לחוק.

בעניין טענת השווי המופחת למניות שהן חסומות קובע בית המשפט כי טענה זו הועלתה באיחור ומשכך לא נדרשה לבירור עובדתי בבית המשפט המחוזי, ולא הוכחה. בית המשפט קובע כי רק אם הייתה חסימה מוחלטת מכל מסחר היה מקום לדון בטענת החברה כי היה צורך להציג עובדות בקשר לאופי החסימה ולדרכי הסרתה, וכן כי מטיעוני החברה עצמה עולה כי לא הייתה אפשרות למכור מניות בבורסה "בהיקף נכבד ובאופן חופשי" ואין מדובר על "מניות חסומות לחלוטין".

חשיבות רבה אנו מוצאים בלשון בית המשפט בעניין היחסים המיוחדים ובפרשנות המרחיבה שהוא נותן למונח זה: "גם כאשר נוספו בפקודת מס הכנסה הגדרות למונח זה (לאחר התרחשותה של העסקה המצויה בבסיס הערעור), הרי שאלה כוללות רשימה "פתוחה" של מצבים טיפוסיים של יחסים מיוחדים, להבדיל מרשימה סגורה".

כראיה לדבריו מצטט בית המשפט את ההגדרה בסעיף 85א שנוספה לפקודה בשנת 2002: *"יחסים מיוחדים" - לרבות יחסים שבין אדם לקרובו..."*.

הגדרה דומה נוספה לסעיף 3(י) לפקודה בשנת 2011.

הלך רוחו זה של בית המשפט העליון בפרשנות המונח "יחסים מיוחדים" מתוך שילוב העובדה כי מחוקק המס הכניס מאז התייחסות נרחבת לעסקאות במקרים של "יחסים מיוחדים", ייתכן שמהווה נקודת ציון להתייחסות עתידית בהתדיינויות שבין האזרח לרשות המסים בעסקאות בין "צדדים קשורים".