

מבזק מס 17/2018 - ייחוס הכנסת ריבית הגלומה בדמי חכירה אשר הונו לצורך קביעת שווי מכירה - פסק דין אהרוני (ע"א 6914/15)

21 במאי, 2018

בהמשך לפסק הדין מיום 20 ביולי, 2015 של בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד בעניין ע"א 6914/015 **דוד אהרוני אח' נ' פקיד שומה כפר סבא**, הרינו להודיעכם כי ביום 22 באפריל 2018 פורסם פסק הדין שהתקבל בבית המשפט העליון, על ערעור החלטת בית-המשפט המחוזי (להלן: "פסק הדין").

1. כללי

1.1. פסק הדין שפורסם כאמור הינו ביחס לעסקת חכירה שנערכה בין משפחת אהרוני (להלן: "המערעים") לבין חברת סונול ישראל בע"מ.

1.2. העסקה נערכה לתקופה של 22 שנים, החל מיום 1 ביוני 1998, כאשר תנאי התשלום על פי הסכם החכירה הינו בסך כולל של כ-8 מיליון דולר ארה"ב, כך שהתשלום יבוצע כדלקמן:

- סכום של \$1,400,000 אשר שולם מיד לאחר חתימת ההסכם, כדמי חכירה מראש.
- סכום של \$288,300 שולם ביום 1 ביוני 1999
- 21 תשלומים שנתיים בסך של \$318,300 כל אחד החל מחודש יוני 2000 ועד לתום תקופת ההסכם.

1.3. יצוין כי טרם קבלת תיקון 40 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), חכירה לתקופה העולה על 10 שנים היוותה "זכות במקרקעין" החייבת במס שבח, ולפיכך נדרשו המערעים לדווח על העסקה למשרדי מיסוי מקרקעין.

1.4. המערערים שילמו מס שבח על שווי העסקה המהוון בסך של 4 מיליון דולר ארה"ב. כמו כן, חויבו בגין סכום זה במס שבח בשיעור מופחת של 12%, בהתאם להוראות סעיף 48א(ד)(1) לחוק מיסוי מקרקעין.

1.5. לאחר ביצוע העסקה, דיווחו המערערים מדי שנה על הסכומים שנתקבלו בידם כדמי שכירות כאשר סכומים אלה לא נרשמו כהכנסה בדו"ח השנתי אלא צוינו במכתב נלווה לדו"ח.

2. הסוגיה

2.1. בשנת 2006 בחן פקיד שומה כפר סבא (להלן: "המשיב") את הסוגיה ביחס לשנות המס 2002-2004, ובעקבות דיון שנערך בין הצדדים לא חויבו המערערים במס הכנסה בגובה הריבית הריאלית הגלומה בתשלומי דמי החכירה השנתיים.

2.2. ואולם, בשנת 2011 הוציא המשיב למערערים שומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס 2007-2010 בה כן חויבו במס את הריבית הריאלית כאמור, וזאת בהתאם לסעיף 2(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה" ו/או "פקודת מס הכנסה") - מכאן הערעור.

3. פסק הדין שנקבע בבית המשפט המחוזי

3.1. כבוד השופט ד"ר בורנשטיין נדרש לבחון האם יש לייחס למחכיר מקרקעין הכנסת ריבית הגלומה בדמי חכירה אשר הווננו לצורך קביעת "שווי המכירה" ותשלום מס שבח על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין וקבע כי התשובה לשאלה האמורה הינה חיובית.

3.2. כבוד השופט ד"ר בורנשטיין המשיך ונדרש להוראה המקצועית שהוצאה בשעתו על-ידי רשות המיסים (הוראת ביצוע 93/8 מיום 10 ביוני 1993) לפיה לצורך מיסוי הריבית הריאלית הגלומה בדמי חכירה המשולמים לשיעורין יש לפנות ללשכה המשפטית ברשות וקבע, כי אין באמור בהוראה זו כדי לסייע למערערים.

3.3. עוד קבע כבוד השופט ד"ר בורנשטיין, כי אין בעובדה שבמסגרת הדיון משנת 2006 חזר בו המשיב מעמדתו בדבר חיוב הריבית במס הכנסה, שכן העיקרון המנחה בדיני מיסים הינו כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה.

3.4. החלטת בית-המשפט המחוזי מרכז-לוד הינה דחיית הערעור.

4. פסק הדין שנקבע בבית המשפט העליון

4.1. על פסק הדין בבית המשפט המחוזי כאמור, הגישו המערערים ערעור לבית המשפט העליון.

4.2. בפסק הדין קבע כבוד השופט עמית כי "דין חכירה כדין מכירה" היא בבחינת פיקציה שנועדה בעיקרה להתמודד עם תכנוני מס של נישומים וכי ההנחה כי תשלום דמי החכירה לשיעורין מלמד על קיומה של עסקת אשראי בין המחכיר לחוכר היא בבחינת פיקציה על פיקציה שבנסיבות העניין יש להישמר מפניה.

4.3. לדבריו, השאלה אם עסקה בתשלומים טומנת בחובה עסקת אשראי היא שאלה עובדתית הטעונה הוכחה ואין בעצם הפריסה לתשלומים כדי ללמד על קיומה של עסקת אשראי.

4.4. למעשה, הדברים נכונים לגבי עסקאות מכר והם יפים מכוח קל וחומר לגבי עסקאות שכירות. כך, כאשר מדובר בעסקת מכר בתשלומים, פעמים רבות הפריסה לתשלומים מגלמת בתוכה ייקור של המחיר בגין חיוב הקונה בתוספת ריבית. כאשר מדובר בעסקת מקרקעין, יש לבצע היוון על מנת להפריד בין תמורת המכירה ("הקרן" בגינה יש לשלם מס שבח) לבין רכיב הריבית (בגינה לא נדרש תשלום מס שבח).

4.5. לטענתו של כבוד השופט עמית כאשר מדובר בעסקת שכירות ההנחה כי פריסה לתשלומים מגלמת בתוכה ייקור של המחיר אינה עומדת בתוקפה וזאת לנוכח ההבדלים היסודיים בין מכר לשכירות. דהיינו, בשונה מעסקת מכר בתשלומים בה לעתים קרובות מתעורר הצורך לבודד את רכיב "הקרן" מרכיב "הריבית", ההנחה לגבי עסקת שכירות היא כי ככלל, התמורה הנומינאלית היא "הקרן".

4.6. כבוד השופט עמית טען כי למעשה מיסוי המחיר במס שבח במועד כריתת ההסכם בגין סך דמי החכירה הנומינאליים שישולמו לו לאורך כל תקופת החכירה יביא למיסויו יתר. למעשה יש להוון את דמי החכירה ולחייבו במס שבח בגין דמי החכירה המהווים. לטענתו, דמי החכירה המהווים שקולים מבחינה כלכלית לדמי החכירה שהיו משולמים לאורך תקופת החכירה. עוד טען כי תשלום מס שבח בגין דמי החכירה המהווים, שקול מבחינה כלכלית למס השבח שהיה המחיר משלם אילו מוסו דמי החכירה מדי שנה בשנה.

4.7. בית-המשפט העליון, מפי כבוד השופט י' עמית (בהסכמת כבוד השופטים נ' סולברג וי' וילנר), קיבלו את הערעור. לטענתו של כבוד השופט עמית עצם היוון התמורה לצורך תשלום מס שבח, אינו מלמד על קיומה של עסקת אשראי בין המחיר לחוכר וכי שאלת קיומה של עסקת אשראי בין המחיר לחוכר היא שאלה עובדתית נפרדת ואין לומר כי נכרתה בין הצדדים עסקת אשראי. ובכל מקרה, אין למסות את המחיר בנוסף במס הכנסה בגין ריבית שכביכול שולמה לו כחלק מדמי החכירה.

לשאלות בנושא זה ניתן לפנות במשרדנו ל:

יגאל מנשרוב, רו"ח

טל': 03-7106689

Igal.manasherov@il.gt.com

עומר פלד

טל': 03-7106676

Omer.Peled@il.gt.com