

אוקטובר 2010

א.ג.ג,

הנדון: עדכוני מס שוטפים – ספטמבר 2010

1. מיסוי הכנסה מדיבידנד שחילקה חברה משפחתית מרווחי אקוויטי - פס"ד קליימן - בימ"ש מחוזי

עובדות המקרה

המערערים, בני משפחת קליימן, החזיקו במניותיה של חברת קליימן מטאור בע"מ (להלן: "מטאור"). האב דוד קליימן ורעייתו החזיקו ב-50% ממניות מטאור, וילדיהם החזיקו כל אחד ב-25% ממניות מטאור הנוספות. ביום 29.11.99 הקימו המערערים שלוש חברות אחזקה. כל אחד מהמערערים העביר לחברת האחזקות שבבעלותו את מניותיו במטאור.

בשנת 1999 חילקה מטאור לבעלי מניותיה, חברות האחזקה, דיבידנד בסכום כולל של 6 מיליון ₪. בדוחות ההתאמה למס של חברות האחזקות לשנה זו, צוין ביחס לחלוקה זו "דיבידנד בין חברתי פטור".

בשלהי שנת 1999 ביקשו חברות האחזקה לקבל מעמד של חברות משפחתיות לשנת המס 2000 ואילך.

מטאור המשיכה להשיא רווחים בשנים הרלבנטיות לערעור (2000-2002) ועל פי כללי חשבונאיים מקובלים רשמו חברות האחזקות הכנסות מרווחי אקוויטי, בהתאם לשיעור אחזקתם במטאור. בכל אחת מהשנים שבערעורים חילקו חברות האחזקות דיבידנדים לבעלי מניותיהן מתוך רווחי האקוויטי שנצברו בהן.

בית המשפט המחוזי נדרש לשאלה כיצד יש למסות הכנסה מדיבידנד שחילקה חברה משפחתית, מתוך רווחי אקוויטי אותם רשמה בדוחותיה החשבונאיים.

עיקרי פסק הדין

נקבע כי אין לקבל את טענת המערערים, לפיה האפשרות לחלק דיבידנדים מרווחי אקוויטי מלמדת כי רווחי האקוויטי מהווים הכנסה.

לפי ביהמ"ש, אף אם יניח שאין פסול בחלוקה מרווחי אקוויטי הנסמכת על כללי חשבונאות מקובלים, עדיין אין בכך כדי לראות ברווחים אלו "הכנסה" לעניין הפקודה. כך, בעוד סעיף 302 בחוק החברות מגדיר את הרווחים "לפי כללי חשבונאות מקובלים", הלכה היא כי עקרונות אלו נסוגים מפני הוראות דיני המסים ובפרט כאשר קיים חשש כי העקרונות החשבונאיים "ינוצלו" לשם הקטנת סכום ההכנסה החייבת במס או לשם דחיית תשלום המס. בהתייחס לכך שבמקרה הנדון מתחם הדיון הוא החברה המשפחתית, ביהמ"ש נדרש לשאלה מה באם בכלל "הכנסה" שחלוקת הדיבידנד ממנה, אינה ברת מיסוי בידי הנישום המייצג. לפי ביהמ"ש, "הכנסה" כמשמעותה בפקודה, היא הכנסה הצומחת מ"אירוע מס" שהוא ברגיל אירוע של מימוש לרבות מימוש הון אנושי.

עליית (או ירידה) של ערך נכס בלא אירוע מס, בין אם מכוח מימוש ובין אם מכוח הוראה של המחוקק הוראה בהתרחשות מסוימת כאירוע מס, לא יהווה "הכנסה" או "הפסד". פרשנות זו מתיישבת עם עקרון בסיס בדיני המס והוא הטלת מס רק בעקבות אירוע מס, בעקבות מימוש.

נקבע כי הוראת המחוקק לפיה יש לראות רווחים שחולקו מהכנסות "החברה המשפחתית" כאילו לא חולקו, אינה מקיפה העברתם של כספים מהחברה המשפחתית שאינם מהווים כלל הכנסה בידיה של החברה המשפחתית. העולה מכך כי יש למסות את הדיבידנד שנתקבל בידם של המערערים.

ביהמ"ש לא קיבל את טענת המערערים כי המדובר במיסוי כפול. לגישתו, רווחי אקוויטי שצמחו לחברות המשפחתיות, צמחו בשל אחזקתם במניות מטאור, בעוד חלוקת דיבידנד בידי מטאור, היא חלוקת רווחי מטאור גופה. המדובר בשני מקורות נפרדים בדומה למימוש עליית שווי של העץ (שווי מניות מטאור) בשל הפרי הנישא עליו, במובדל ממימוש שווי של הפרי עצמו (רווחי מטאור). חברות האחזקה בחרו "לממש" את עליית הערך של מניות מטאור בדרך של חלוקת דיבידנד ליחידים. החלטה זו יוצרת "הכנסה" באשר היא מהווה מימוש ואירוע מס. הכנסה זו היא הדיבידנד. זאת במובדל מחלוקת רווחים של חברת מטאור על דרך חלוקת דיבידנד.

לפי ביהמ"ש, המדובר בשני אירועי מס, בשני מימושים שונים. במקרה דנן, המערערים, בשל מבנה האחזקות שיצרו, הם גם "מוכר העץ" וגם "מוכר הפרי", ומכאן "התחושה" של מיסוי כפול. הערעורים נדחו.

## 2. יתרות חובה שנצברו לבעל המניות בחברה שבשליטתו – פס"ד הזאע חלבי – ביהמ"ש המחוזי

### עובדות המקרה

המערער הינו בעל מחצית מהמניות בחברת ב.ה. חלבי (להלן "החברה"). החל משנת 2000 משך המערער מהחברה סכומים שונים. יתרת חובו לחברה, נכון ליום 31.12.04, היתה בסך של כ-375 אלפי ₪.

פקיד השומה (המשיב) קבע כי יש לראות ביתרת חובו של המערער לחברה כהכנסה חייבת (נקבע כי סך של 125 אלפי ₪ יחשב כהכנסה מדיבידנד, וכי יתרת המשיכות בסך של כ-250 אלפי ₪ תיחשב כמשכורת).

לטענת המערער, חובו לחברה נבע מהלוואות שקבל מהחברה, אותן החזיר לאחר שנת 2004. ביהמ"ש נדרש לשאלה האם יתרות החובה שנצברו לחובת המערער בחברה שבשליטתו מהוות הכנסה אם לאו.

### עיקרי פסק הדין

לפי ביהמ"ש, המערער אינו חולק על משיכותיו מהחברה ועל יתרת החוב ליום 31.12.04. המערער אינו מפרט את מועדי המשיכות המדויקים ואינו מבהיר מה היה טיבן של המשיכות. למרות זאת, ניתן להבין מטענותיו, והטענות לעניין החזר הכספים, כי המערער מבקש לראות במשיכותיו אלו כהלוואה שנטל מהחברה. בנוסף, נקבע כי המערער לא המציא כל מסמך היכול להעיד על הסכמה בינו לבין החברה לגבי מתן הלוואות, תנאי התשלום, מועד החזר וכו'.

לגישת ביהמ"ש המחוזי, כדי לקבוע כי מדובר בהלוואה, היה על המערער להצביע על סממנים המלמדים על כוונת הצדדים. כך למשל, בעניין "חזן", מציין בית המשפט העליון כי על פי התשתית הראייתית שנפרשה, יש להכיר במשיכות שנדונו באותו מקרה כהלוואה. בין היתר מציין בית המשפט את קיומו של הסכם מפורש הכולל התחייבות להחזר ההלוואה, רישום המשיכות בספרי החברה כהלוואה, תשלום ריבית על ידי המערער, וכן כי המערער החזיר לחברה את המשיכות שמשך. בעניין זה, נקבע כי סממנים שכאלו לא הוכחו במקרה הנדון.

מאידך, נקבע כי ישנם סממנים המלמדים כי עניין לנו בהכנסה ולא בהלוואה. לגישת ביהמ"ש, בהעדר כל ראיה אחרת על טיבן של המשיכות, יש לראות במשיכות אלו של המערער מקופת החברה כהכנסה.

המערער מבקש להסיק מהעובדה כי לאחר 31.12.04 החזיר כספים לחברה, או שילם חובות של החברה, כי המשיכות האמורות היו הלוואה. בעניין זה, נקבע כי המערער לא השכיל להוכיח כי שילם תשלומים להחזר הלוואה.

בהתבסס על פרשת "חטר-ישי", נקבע כי מכל מקום, גם אם אכן ביצע המערער פעולות שיש בהן משום הטבה לחברה, כגון תשלומים לסילוק חובות החברה לספקים, הדבר אינו מחייב בהכרח את שינוי סיווגן של המשיכות. כאשר מושך בעל מניות, עובד או מנהל מחברה כספים, יש לבחון את טיב המשיכות במועד ביצוען או בסמוך לכך. כאשר במועד המשיכה לא הושגה הסכמה על היות המשיכה הלוואה, כאשר לא נקבעו תנאי החזר ומועד, יש לראות במשיכות אלו כהכנסה אצל המקבל. העובדה כי בשלב כלשהו בעתיד נערכה התחשבות כספית בין הצדדים אינה מלמדת בהכרח מה היה טיבה של המשיכה במועדה.

בנסיבות הנדונות, ביהמ"ש המחוזי לא שוכנע כי המערער החזיר לחברה את חובו.

לפי ביהמ"ש, אפילו ניתן היה להכיר בתשלומים לחברה כהחזר ההלוואה שקיבל המערער, אף שהוא מסופק אם די היה בכך כדי לשכנע שעסקינן בהלוואה ולא בהכנסה, הרי שהמערער נכשל בהוכחת טענתו בדבר החזר הכספים.

נקבע כי לא הובאו ראיות שישכנעו כי משיכות הכספים שמשך המערער מהחברה הינן הלוואה שהחזרה.

ביהמ"ש המחוזי דחה את הערעור, ופסק כי יש לקבל את טענת פקיד השומה כי המשיכות האמורות מהוות הכנסה בידי המערער. בהעדר כל טענה בדבר סיווג ההכנסה, נקבע כי יש לקבל את עמדת פקיד השומה לפיה יסווג סך של 125 אלפי ש"ח כהכנסה מדיבידנד והיתרה כמשכורת.

### 3. המלאכותיות שבפירוק כתכנון מס בלתי לגיטימי – פס"ד דורפברגר שלמה – ביהמ"ש העליון

#### עובדות המקרה

המערער הקים את חברת שלמה דורפברגר בע"מ (להלן: "החברה המקורית"), שעסקה בעבודות של אחזקה, שיפוץ בנייה, פיקוח ותכנון, ואשר צברה רווחים ראויים לחלוקה.

בשנת 2000 הוקמה על ידי המערער חברה נוספת – ש. דורפברגר בע"מ (להלן: "החברה החדשה"). במסגרת הסכם שנערך בין שתי החברות, העבירה החברה המקורית לחברה החדשה את כל פעילותה (עבודות בביצוע), וכן נמכר הציוד וכלי הרכב מהחברה המקורית לחברה החדשה.

בתום שנת 2000 הוחלט על פירוקה של החברה המקורית, וכן הוחלט על חלוקת דיבידנד פירוק למערער, בגובה הרווחים הראויים לחלוקה שהצטברו בחברה. מסכום הדיבידנד נוכה מס בשיעור של 10%.

כשלוש שנים לאחר הקמת החברה החדשה החל המערער להקצות לבנו מניות בחברה באופן הדרגתי, כך שבשנת 2003 החזיק בנו ב-25% ממניות החברה החדשה.

המחלוקת נסבה בעיקרה בשאלה כיצד ראוי למסות את אותם רווחים שחולקו. בהתאם להוראות החוק בנוסחם במועד הרלבנטי לערעור, בעל מניות מוסה על חלקו ב"רווחים הראויים לחלוקה" במועד הפירוק בשיעור של 10%.

לטענת המשיב (פקיד השומה), פעולת הפירוק הינה עסקה מלאכותית, ומשכך יש להתעלם מיתרון המס שביקש המערער להשיג באמצעותה, ולמסות את הרווחים שנמשכו כדיבידנד, בשיעור של 25%.

לטענת המערער, בחברה המקורית נוצרו רווחים אשר אותם ביקש לחלק, אגב יצירת חברה אחרת אשר בה יוכל להשתלב בנו. אך יחד עם זאת, מאחר והחברה המקורית צברה רווחים ניכרים ורווחים אלה לא רצה המערער לחלוק עם בנו, אלא כי יוותרו לו ולאשתו וכן לילדיו הנוספים, החליט על פירוקה של החברה המקורית, וחלוקת דיבידנד ובמקביל ייסוד חברה חדשה בה ישתלב בנו. לכן לטענת המערער, אין בפירוק החברה משום עסקה מלאכותית אלא תכנון לגיטימי שמקורו במטרה שאינה קשורה לחסכון במס.

### ביהמ"ש המחוזי

ביהמ"ש המחוזי קבע כי הוראות הפקודה המעניקות את הטבת המס נועדו למקרים בהם קיים פירוק אמיתי ולא למקרים של פירוק שאין בו כדי להביא לחיסול סופי של פעילות.

בנוסף קבע ביהמ"ש, כי במקרים ובהם הפירוק נעשה מטעמים אישיים של בעלי המניות, קיים צורך לדרוש מהנישום מידת ראיית מוגברת כדי לשכנע שתכלית הפירוק נובעת מטעם מסחרי.

במקרה דנן, נקבע כי מסכת העובדות אינה תומכת בטענות המערער כי הפירוק בוצע ממניעים מסחריים.

בנסיבות הנדונות, נכון לשנת הפירוק לא היתה כל תכנית שלבים כלשהיא לשילוב בנו של המערער בחברה, כמו כן אין כל אזכור בדוחות הכספיים לתוכנית שכזו או לזכאות של הבן בחברה החדשה. כמו כן, לא ניתן כל הסבר לעובדה כי המערער הסכים להתחלק עם הבן ברווחי פרויקטים עתידיים ולא על רווחים שנצברו.

ביהמ"ש המחוזי דחה את הערעור.

### בית המשפט העליון – עיקרי פסק הדין:

לאחר שבחן את טענות הצדדים, ביהמ"ש העליון הגיע לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות. ביהמ"ש העליון לא מצא כל עילה להתערב בקביעותיו העובדתיות של בית המשפט המחוזי.

לפי ביהמ"ש העליון, בית המשפט המחוזי ניתח את הראיות שהובאו בפניו ובא לכלל מסקנה חד משמעית כי בבסיס פירוק החברה לא עמד כל טעם כלכלי ממש. בסיכומו של דבר קבע בית המשפט המחוזי כי לא מצא מקום לדון בשאלת נטל ההוכחה "במיוחד לאור הראיות שהוצגו".

ביהמ"ש אף ציין כי הסוגיה דומה דמיון רב לנסיבות שהסוגיה שנדונה בביהמ"ש העליון בענין "שטרית", אשר קבע כי יש לראות כעסקה מלאכותית פירוק חברה שאין מאחוריה תכלית מסחרית.

בהתחשב בתשתית העובדתית שנקבעה, ביהמ"ש העליון לא מצא כל עילה להתערב בקביעה בדבר היעדרו של טעם מסחרי. נקבע כי הכרעתו של בית המשפט המחוזי בסוגיה זו סבירה ומתבקשת מנסיבות המקרה שלפנינו. נקבע כי במקרה דנן קשה שלא להתרשם שמדובר בעסקה שכל תכליתה ניצול בלתי לגיטימי של הטבת המס שהיתה גלומה בזמנו בפקודה, לאמור – בעסקה מלאכותית. משמעות קיומה של "עסקה מלאכותית", היא כי פקיד השומה רשאי להתעלם מיתרון המס שביקש הנישום להשיג לעצמו. מיתרות המס ולא מהעסקה עצמה.

במקרה זה, נקבע כי המשמעות היא שהמשיב רשאי היה להתעלם מיתרות המס הגלום בגין "רווחים ראויים לחלוקה", ולמסות את הסכומים האמורים בשיעור של 25% כמתחייב בחלוקת דיבידנד.

הערעור נדחה.

#### אי הכרה בנאמנות – פס"ד נדבך לנדל"ן – בית המשפט העליון

.4

##### עובדות המקרה

המערערת 1 (להלן: "נדבך") הנה חברת בת של בנק דיסקונט, האחראית על ניהול נכסיו. בחודש דצמבר 1999 רכשה המערערת 2 (להלן: "חברת דורי") קרקע במתחם הבורסה ברמת גן (להלן: "הנכס"). כשבועיים לאחר מכן, נדבך ודורי חתמו על שני הסכמים. האחד, הסכם בו הוצהר, כי רכישת השטח על ידי דורי נעשתה בנאמנות עבור נדבך (הסכם הנאמנות). השני, הסכם למתן שירותי בנייה, בגדרו התחייבה דורי, בין היתר, לבנות על השטח בנין משרדים עבור נדבך (הסכם הבנייה).

בחודש ינואר 2000 הגישו המערערים למנהל מיסוי מקרקעין הודעה על הנאמנות, וכן דיווח על העברה פטורה של הזכויות במקרקעין מנאמן לנהנה.

השאלה שבמחלוקת היתה האם רכישת הנכס נעשתה על ידי חברת דורי בעבורה (גרסת המשיב – מנהל מס שבח), או שמא פעלה חברת דורי כנאמנה של נדבך (כגרסת המערערות).

לחילופין עלתה השאלה האם יש כאן עסקה מלאכותית כגרסת המשיב או עסקה אמיתית כגרסת העוררת.

##### ועדת הערר

בפסק דינה ציינה ועדת הערר, כי מן הראיות עולה שהסכם הנאמנות נוצר רק לאחר רכישת השטח על ידי דורי.

עוד הוסיפה הוועדה, כי אף אם היו ראיות המלמדות על כך שהנאמנות נוצרה עוד קודם לביצוע העסקה, ספק אם מדובר בנאמנות מהותית אשר על פי המבחנים שנקבעו בפסיקה יש בה כדי לפטור מחובת תשלום מס לפי סעיף 69 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "הסעיף"). לבסוף, נדחתה טענתן החלופית של המערערות, כי בגין העברת הזכויות מדורי לנדבך יש להשית מס רכישה בהתחשב בערך הקרקע בלבד.

הוועדה קיבלה את עמדת המשיב, כי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה היא מכירת בנין משרדים מוגמר. מטעמים אלה, דחתה הוועדה את הערר שהגישו המערערות.

##### בית המשפט העליון – עיקרי פסק הדין

בית המשפט העליון נדרש לשתי שאלות מרכזיות. האחת, האם במועד הרלבנטי שררו בין דורי לנדבך יחסי נאמנות, כך שהעברת הזכויות על השטח נחשבת להעברה מנאמן לנהנה, הפטורה ממס רכישה. השנייה, בהנחה שחלה חובה לשלם מס רכישה, האם יש להתחשב בשווי הקרקע בלבד או שיש להתחשב גם בשווי הבנין העתיד להיבנות עליה.

לעניין השאלה האם העברת השטח מדורי לנדבך נעשתה בגדר יחסי נאמנות, ביהמ"ש העליון קיבל את מסקנתה של ועדת הערר כי המערערות לא השכילו להוכיח כי מערכת היחסים שהוצהרה בהסכם הנאמנות התקיימה עוד קודם לכן. אף אם לא קיימת דרישה מחייבת להסכם בכתב, הרי היעדרו של הסכם כזה, במיוחד בהתחשב במעמדם של הגופים המעורבים, אומר דרשני. כמו כן, כפי שציינה ועדת הערר, אילו היתה כוונת הצדדים מלכתחילה לכוון יחסי נאמנות ניתן להניח שהדבר היה בא לידי ביטוי במסמכים שונים של הבנק בהם נדון הפרויקט, ולא כך היה. ממכלול הנתונים מסתמן, כי בתחילת הדרך פעלה דורי כיום עצמאי, גם אם תוך שיתוף פעולה עם נדבך, ורק בהמשך החליטו הצדדים להגדיר את היחסים ביניהם כנאמנות. זאת, ככל הנראה, לאחר שהבינו את ההשלכות שעשויות להיות לכך מבחינת דיני המס. מכל מקום, המערערות לא הצליחו להוכיח שההסכמה על קיומם של יחסי נאמנות התגבשה קודם לחתימת הסכם הנאמנות.

נקבע כי יש לדחות את הטענה לפיה העברת הזכויות מדורי לנדבך חוסה תחת הפטור שבסעיף.

בנוסף, ביהמ"ש העליון קבע כי אין לקבל את טענתן החלופית של המערערות, לפיה לשם חישוב מס רכישה על בנין שאינו דירת מגורים יש להתחשב בערך הקרקע בלבד.

כמו כן, נדחתה טענתן הנוספת של המערערות, לפיה יש לפצל בין הרכישה של הקרקע לבין הרכישה של שירותי הבנייה. בעניין זה, נקבע כי מדובר בעסקה אחת, שבגדרה נרכשו המקרקעין ובנין המשרדים שצפוי להיבנות עליהן.

הערעור נדחה.

**5. הנחה בשיעור מס מכירה בגין מכירות שבוצעו בשנים 2002-2003, ניכוי הוצאות שכר טרחה מן השבח – פס"ד זכי דוגה/רוגובין/ספנדקס ישראל – ביהמ"ש העליון**

הנחה בשיעור מס מכירה בגין מכירות שבוצעו בשנים 2002-2003

במסגרת תיקון מקיף לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "התיקון") שנכנס לתוקפו ביום 7.11.2001 (להלן: "היום הקובע"), ניתנו הקלות ביחס לעסקאות במקרקעין, לרבות הנחה בשיעור מס שבח והפחתת שיעורי מס רכישה, לגבי מקרקעין שנרכשו או נמכרו בשנות המס 2002-2003 (להלן: "התקופה הקובעת").

ביהמ"ש העליון נדרש לשאלה האם ההנחה שנקבעה בהוראת השעה לגבי מס שבח חלה גם לגבי מס מכירה.

ביהמ"ש נדרש להכרעה בסוגיה זו לגבי שלושה ערעורים, שלגביהם ועדות ערר שונות הגיעו למסקנות שונות. למותר לציין כי להכרעה זו אין משמעות ביחס למכירת נכסי מקרקעין שנרכשו החל מהיום הקובע ולגבי דירות מגורים שנרכשו אף לפני כן, שכן במסגרת התיקון בוטל מס המכירה בגין מקרקעין כאמור.

דעת הרוב בעניין "רוגובין" היתה כי יש להחיל את הוראת השעה גם על מס מכירה. על כך הגיש מנהל מיסוי מקרקעין את אחד הערעורים. גם בעניין "זכי דוגה" נקבע, בדעת רוב, כי יש להחיל את הוראת השעה גם לגבי מס מכירה ועל כך מונח ערעור נוסף של המנהל. לעומת שני פסקי דין אלו, בעניין "ספנדקס ישראל" קבעה ועדת ערר אחרת – כי אין להחיל את הוראת השעה גם על מס מכירה. על פסק דין הוגש ערעור מטעם הנישום.

ביהמ"ש העליון קבע כי יש להחיל את ההנחה שניתנה בתקופה הקובעת מכח התיקון גם לגבי מס מכירה.

מסקנה זו מבוססת על שילוב מגוון רחב של שיקולים לרבות לשון הסעיפים ותכליתם. בנוסף, ביהמ"ש העליון הביא בחשבון את הכלל הפרשני הנוטה לטובת משלם המס. בעניין זה, נקבע כי "אם יטען הטוען כי אפשרית גם פרשנותו של המנהל וכי יש ספק מהי הפרשנות הנכונה אשיב לו כי ספק זה פועל לטובת הנישום".

ניכוי הוצאות שכר טרחה מן השבח

בעניין "זכי דוגה", התעוררה סוגיה נוספת אליה נדרש ביהמ"ש העליון, של ניכוי הוצאות שכר טרחה מן השבח. עניינו של תיק זה במכירת חלקת קרקע של חברת זכי דוגה. במסגרת תיק הוצאה לפועל מונו כונסי נכסים למכירת זכויות החברה במקרקעין.

מנהל מיסוי מקרקעין התיר לחברה לנכות מהשבח שכר טרחה בגובה של 2% בלבד משווי העסקה. החברה הגישה ערר על החלטה זו וביקשה כי יותר בניכוי הסכום שאישר ראש ההוצאה לפועל כשכר טרחה (6%), ולחילופין הסכום ששולם בפועל (4%).

ועדת הערר העמידה את שכר הטרחה המותר בניכוי על סכום של 3% בתוספת מע"מ.

המנהל הגיש ערעור על כך שהותר לחברה לנכות שכר טרחה בסך 3% ולא 2%, כפי שנקבע על יד מלכתחילה. החברה הגישה ערעור שכנגד על כך שהותר לה לנכות שכר טרחה בסך 3% בלבד ולא 4% כפי ששילמה בפועל.

המנהל טען בערעורו כי החברה לא הציגה כל ראיה לגבי גובה שכר הטרחה ששילמה ולגבי הקשר בין שכר הטרחה ששולם לבין מכירת הזכות במקרקעין. לכן, לטענתו, לא היה מקום להתערב בניכוי שהותר על ידו (2% בלבד). המנהל הוסיף כי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "הסעיף"), המגדיר את ההוצאות המותרות בניכוי מן השבח, אינו מתווה עקרון כללי אלא מדובר ברשימה סגורה.

החברה טענה, בין השאר, כי אין לפרש את הסעיף כמגדיר רשימה סגורה, כפי שטוען המנהל, אלא יש לפרשו בהרחבה כמבחן כללי המתיר בניכוי כל הוצאה שהוצאה בקשר לרכישה ולמכירת זכות במקרקעין. החברה גם עמדה על כך שהסעיף שעניינו ניכוי שכר טרחה אינו כולל כל מגבלה על הסכום המותר בניכוי, וכי אין לקבל את המגבלה השרירותית שקבע המנהל לשכר טרחה "מקובל".

בעניין "גבריאלי" נקבע בדעת רוב, כי כאשר נישום הרים את הנטל והוכיח ברמה הנדרשת כי הוציא בפועל הוצאות המותרות בניכוי לאיזה מן המטרות המפורטות בסעיף 39 לחוק, אין למשיב שיקול דעת למנוע את ניכויים המלא של הסכומים ששילם הנישום כאמור, גם אם מדובר בהוצאה חריגה אשר מבחינה כלכלית ובאמות מידה אובייקטיביות איננה סבירה. במקרה דנן, נקבע כי נוכח העיקרון של מס אמת ומאחר שעל פי פרשת "גבריאלי" אין להגביל את ניכוי שכר הטרחה לסכום ה"מקובל בעסקאות מסוג זה", יש לדחות את טענת המנהל בעניין.

המחלוקת האמיתית שנותרה בין הצדדים היא האם שכר הטרחה שולם רק בגין פעולות הקשורות למכירת המקרקעין, כפי שטענה החברה, או שבוצעו פעולות שאינן קשורות למכירת המקרקעין, כפי שטען המנהל.

ביהמ"ש קיבל את טענת החברה כי במסגרת ניהול ההליכים היה שינוי חזית. לפי ביהמ"ש, המנהל טען בפניו כי החברה לא הוכיחה כי שכר הטרחה שולם רק בגין פעולות הקשורות למכירת המקרקעין. ואולם, בפני ועדת הערר הסכימו הצדדים כי אין ביניהם כל מחלוקת עובדתית. בנסיבות אלה, כאשר הצדדים הסכימו כי אין ביניהם מחלוקת עובדתית אין לאפשר למנהל לטעון עתה כי החברה לא הוכיחה כנדרש את הקשר שבין הפעולות שבוצעו למכירת המקרקעין ואין מנוס אלא לקבל את הערעור של החברה בעניין זה.

נתקבל ערעור החברה בעניין ניכוי שכר הטרחה, ונקבע כי ינוכה מלוא שכר הטרחה אשר שולם (4%).

## 6. דירות נופש – היבטי מיסוי מקרקעין – הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מספר 5/2010

לאחרונה פרסמה רשות המיסים הוראת ביצוע, שמטרתה לקבוע את אופן המיסוי של דירות הנופש.

הוראת הביצוע קובעת כי הכלל לפעולה הינו כדלקמן:

- הוראת הביצוע קובעת כי משזוהה הנכס הנמכר כדירת נופש, לא יחולו ההטבות הקבועות בחוק לדירת מגורים. קרי, המכירה של דירת הנופש לא תהנה מהוראות הפטור ממס שבח לפי פרק חמישי 1 לחוק, ומס הרכישה שיחול בשל רכישת דירת נופש יהיה בשיעור הקבוע למקרקעין אחרים – 5% ולא מדרגות המס הקבועות לדירת מגורים.

- הואיל ודירת הנופש אינה "דירת מגורים" כמובנה בחוק ובתקנות מס הרכישה, נקבע בהוראת הביצוע כי לא יראו במי שמחזיק דירת מגורים ודירת נופש, כמי שמחזיק ביותר מדירת מגורים אחת.

כך למשל: יוכל נישום המחזיק דירת מגורים ודירת נופש ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 49ב(2) לחוק כבעלים של "דירה יחידה". לאחר פטירתו, יוכל נישום כאמור להיחשב, כמי שהחזיק דירת מגורים אחת לעניין זכאות יורשיו לפטור לפי סעיף 49ב(5) לחוק. לעניין מס רכישה ייחשב נישום שמחזיק בדירת נופש ורכש דירת מגורים כמי שרכש "דירה יחידה" לפי סעיף 9 לחוק.

הוראת הביצוע קובעת כי יש ליישם עמדה זו לפיה דירת הנופש אינה דירת מגורים באופן עקבי גם ביחס ליתר ההוראות בחוק הנוגעות לדירת מגורים.

יחד עם זאת, הוראת הביצוע קובעת חריגים לכלל, שהינם כדלקמן:

- נקבע כי מקום בו דירת הנופש הנמכרת חויבה בעבר בעת רכישתה במס רכישה בשיעורים הקבועים לדירת מגורים בשל עמדה שונה שהיתה נהוגה בעבר, יוכל נישום המוכר דירת נופש כאמור לבקש ניצולם של פטורים לפי פרק חמישי 1 לחוק, וזאת מתוך התחשבות באינטרס ההסתמכות של אותו נישום. מובהר, כי אין בהוראה זו כדי לקבוע מהותית, כי המדובר בנכס שמהווה "דירת מגורים" כמובנו בחוק, והוראה זו נובעת מהוראות הדין המנהלי הנוגעות לשינויה של החלטה מנהלית.

מובהר שגם במכירה הנהנית מהפטור לדירת מגורים (בשל הנסיבות המיוחדות המתוארות לעיל), יהיה הרוכש דירת נופש ממוכר כאמור חייב במס רכישה בשיעור הקבוע לנכס שאיננו דירת מגורים, קרי 5%.

- נקבע כי בפרויקטים "ותיקים" של דירות נופש בהן רשות התכנון והרשות המקומית השלימו הלכה למעשה עם עובדת השימוש בדירות אלו למטרת מגורים, ואף סיווגו את הדירות כדירות מגורים לצורכי ארנונה, יש לראות בדירות כדירות מגורים.

- בשני פסקי דין בעניין המרינה בהרצליה ובעניין חוף הכרמל, נקבע כי דירות נופש שנרכשו לפני מועד מתן פסק דין שניתן בערכאה קודמת הינם דירות בהן מותר השימוש למגורים, גם לגבי חליפיהם של בעלי הזכויות המקוריים (להלן: "דירות צבועות"). בית המשפט הכשיר את השימוש למגורים בדירות אלו, ולפיכך נקבע כי יש לראותן כדירות מגורים לכל דבר ועניין בחוק ובתקנות.

נקבע כי על הנישום (מוכר או רוכש) הטוען כי מדובר ב"דירות צבועות" על פי פסקי הדין האמורים או כל פסק דין אחר שיש בידי, הנטל להוכיח זאת, להמציא את פסק הדין ולשכנע את המנהל כי הדירה הנמכרת היא "דירה צבועה" על פי פסק הדין, כלומר דירה שהותר בה באופן חוקי השימוש למגורים.

בכבוד רב,  
הרשקו פרקש ושות'  
רואי חשבון

חוזר 18.10