

28 בינואר 2009

מידעון אשכול המסים - גיליון מס' 75

קוראים נכבדים,

במידעון 75 כלולה התייחסות לשלושת הנושאים המפורטים להלן:

חוזר 1- חברת אחזקות שמרבית פעילותה נמצאת בחו"ל, רשאית לקזז רק 25% ממס התשומות שנכלל בדוחותיה

בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו פסק, בפרשת **גזית גלוב**, כי חברת אחזקות שמרבית פעילותה בחו"ל, רשאית לקזז רק 25% ממס התשומות.

חוזר 2- מוכר זכויות בבניין דירות מגורים שהזכויות בו מוחזקות בבעלות משותפת, ללא חלוקה או ייחוד, זכאי לפטור ממס שבח בשל "דירת מגורים מזכה"

בית המשפט העליון פסק לאחרונה כי במכירת זכויות שנתקבלו בירושה על ידי יחידים בבניין דירות מגורים שהזכויות בו מוחזקות בבעלות משותפת, ללא קיום חלוקה או ייחוד של הדירות, יינתן פטור בגובה שוויה של דירת מגורים אחת לבעל זכויות שמכר את חלקו.

חוזר 3- תזכורות שונות לנושאים שיש להסדיר עד ליום 31.1.2009

א. דיווח חצי שנתי על פעילות בניירות ערך - יחידים וחברות אשר נוצרו להם רווחים ממכירת ניירות ערך (לרבות יחידות בקרנות נאמנות) שלא נוכה מהם מלוא המס במקור, חייבים בדיווח חצי שנתי ותשלום המס בגינם, ביום 31 ביולי וביום 31 בינואר של כל שנת מס בשל מכירת ניירות ערך בששת החודשים שקדמו לחודש בו חל מועד הדיווח. קרי, ב- 31.1.09 יש לדווח על מכירות שבוצעו בתקופה 31.12.08-1.7.08.

ב. יחידים שהפיקו הכנסה מהשכרת דירת מגורים בישראל בשנת המס 2008 ומעוניינים לשלם מס בשיעור של 10% לפי הוראות סעיף 122 לפקודה, חייבים לשלם מקדמת המס בשיעור של 10% מההכנסה עד ליום 30.1.2009.

ג. תאגיד הבוחר בהחלת הוראות התקנות הדולריות בשנת 2009 חייב להגיש בקשה לפקיד השומה עד ליום 31.1.2009.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

חוזר 1- חברת אחזקות שמרבית פעילותה נמצאת בחו"ל, רשאית לקזז רק 25% ממס התשומות שנכלל בדוחותיה

סעיף 18(א) לתקנות מס ערך מוסף קובע כי מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש. סעיף קטן (ב)(3) לסעיף 18 קובע כי היה בשימוש שלא לצרכי עסק שימוש בלתי מסויים, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות 25% ממס התשומות.

במסגרת ע"ש 1150/06 **גזית גלוב בע"מ נגד מס ערך מוסף גוש דן**, נדונה סוגיית הפעלתו של סעיף 18(ב)(3) הנ"ל ע"י מנהל מע"מ, בקשר לשיעור מס התשומות שהותר בניכוי לחברת גזית גלוב, שלה חברות בנות זרות המבצעות עסקאות בחו"ל שאינן חייבות במס עסקאות. במילים אחרות, האם ניתן במקרה המתואר לקשור בין התשומות של החברה לבין העסקאות שביצעו החברות הבנות הזרות שלה, באמצעות ייחוס פעילותן של אלה לחברה עצמה?

חברת גזית גלוב טענה כי היא מספקת שירותי ניהול וגיוס הון לחברות הבנות שלה, וכי התשלומים ששולמו לה בגין מתן שירותיה, אשר היו חייבים במע"מ, הם שירותי ייעוץ וניהול לחברות בנות בישראל ולחברות בנות זרות, והכנסות ריבית מחברות בנות זרות ומחברות בנות ישראל. על כן, ייחוס פעילותן של החברות הבנות לה עצמה היא בבחינת הרמת מסך שאינה כדין.

מנגד טען מנהל מע"מ כי מאחר שמרבית פעילותה הינה נדל"ן בחו"ל, הרי עיקר השימוש בתשומות הינו לשם פעילות אשר אינה מצמיחה עסקאות החייבות במע"מ, ולכן יש להתיר רק 25% מסך התשומות.

בית המשפט קבע כי אין מדובר בהרמת מסך, וזאת מאחר ולפי מה שעולה ממסמכי החברה כדוגמת תשקיף, דוח חשבונאי ודוחות דירקטוריון, היא בעצמה רואה את עיסוקה בנדל"ן בנכסים מניבים בחו"ל ולא במתן שירותים לחברות בנות בארץ ובחו"ל בלבד.

בית המשפט הוסיף כי החברה היא אשר מתווה את הפעילות המהותית בתחום ההשקעה בנדל"ן, ולא החברות הבנות הזרות שלה. מכל האמור הסיק בית המשפט כי עיסוקה של החברה הינו בנדל"ן מניב בעיקר מחוץ לישראל. גם אם במסגרת פעילותה היא עוסקת אכן במתן יעוץ מסוגים שונים, ולשם כך היא מתקשרת בהסכמים עם החברות הבנות, הרי שפעילות זו מהווה חלק מפעילותה הכוללת. אין לראות בה כפעילות נפרדת ועצמאית ואין לומר שפעילותה העסקית של החברה היא פעילות בתחום מתן השירותים בלבד.

נראה כי פסק דין זה אינו מהווה סוף פסוק. פסק הדין משאיר לא מעט סוגיות פתוחות שנראה כי בית המשפט העליון יידרש להן בבוא העת.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

חוזר 2- מוכר זכויות בבניין דירות מגורים שהזכויות בו מוחזקות בבעלות משותפת, ללא קיום חלוקה או ייחוד של הדירות לבעלי הזכויות, זכאי לפטור ממס שבח בשל "דירת מגורים מזכה"

סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין, מעניק למוכר דירת מגורים מזכה, בהתקיים תנאים מסויימים, פטור ממס שבח אחת לארבע שנים.

"דירת מגורים" מוגדרת בחוק הנ"ל כ"דירה או חלק מדירה, שבנייתה נסתיימה והיא בבעלותו או בחירתו של יחיד, ומשמשת למגורים או מיועדת למגורים לפי טיבה, למעט דירה המהווה מלאי עסקי לענין מס הכנסה". נשאלת השאלה, האם ניתן ליהנות מהפטור במכירה של דירות מגורים בבניין שהזכויות בו מוחזקות בבעלות משותפת של יחידים, ללא קיום חלוקה או ייחוד של הדירות לבעלי הזכויות?

סוגייה זו נדונה בענין רחל מנחם (ע"א 2100/07). רחל מכרה את זכויותיה בבניין מגורים, שהזכויות בו היו מוחזקות בבעלות משותפת, מבלי שיערך הסכם ייחוד זכויות בין בעלי הזכויות בבניין. יודגש, כי שוויין הכלכלי של זכויותיה בדירות המגורים עולה על שוויה הכלכלי של דירת מגורים ממוצעת אחת בבניין. עקב מכירת זכויותיה, היא ביקשה פטור מלא ממס שבח לפי סעיף 49ב(1) לחוק מיסוי מקרקעין. מנהל מיסוי מקרקעין דחה את בקשתה והעניק לה פטור חלקי בלבד בעבור סכום שמשקף את חלקה היחסי (שחושב לפי שיעור זכויותיה) בתמורה שנתקבלה בעבור מכירת זכויותיה באחת מהדירות בבניין, ואילו יתרת תמורת המכירה חויבה במס שבח.

בית המשפט העליון ציין שלושה עקרונות בסיסיים בדיני המס שהם (א) העדפת התוכן הכלכלי על פני החלוקה הקניינית (ב) שוויון אופקי בין נישומים במצבים דומים שאין הצדקה לכך שתתקיים תוצאת מס שונה לגביהם (ג) יעילות כלכלית והשפעת המס על התנהגות הצדדים.

בהסתמכו על שלושת העקרונות הנ"ל ועל הלכת ברקסון (ע"א 176/84), דחה בית המשפט העליון את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין ופסק כי במכירת זכויות שנתקבלו בירושה על ידי יחידים בבניין דירות מגורים שהזכויות בו מוחזקות בבעלות משותפת, ללא קיום חלוקה או ייחוד של הדירות לבעלי הזכויות, יינתן פטור בגובה שוויה של דירת מגורים אחת לבעל זכויות שמכר את חלקו (שזכויותיו בכלל דירות המגורים שקולות לזכות מלאה בדירת מגורים אחת). זאת, גם כאשר רק מקצת מבעלי הזכויות מכרו את זכויותיהם בנכס. יש ליישם עיקרון זה בהתאמות הנדרשות גם כאשר זכויותיו של המוכר בכלל דירות המגורים פחותות מזכות מלאה בדירת מגורים אחת.

בענין נשוא פסק הדין, ומאחר ולרחל זכויות ששוויין עולה על שוויה של דירת מגורים ממוצעת אחת, יש להחיל את הפטור בגובה השווי של דירת מגורים ממוצעת בבנין (שהינו כאמור נמוך מסך התמורה שנתקבלה). כמו כן מאחר ובבניין קיימות זכויות לבנייה נוספת, יחולו על הפטור שיוענק הוראות סעיף 49 בתאמות הנדרשות.

נדגיש כי על אף שבית המשפט ניסה לצמצם את תחולת ההלכה שנקבעה על ידו לסיטואציה הספציפית של מכירת זכויות שנתקבלו בירושה על ידי יחידים בבניין דירות מגורים, הרי שלדעתנו הגיון הדברים מחייב את המסקנה כי הלכה זו תחול גם במקרים אחרים שאין בהם תכנון מס בלתי לגיטימי.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.