



3 בפברואר 2010

מידעון אשכול המסים - גיליון מס' 89

קוראים נכבדים,

במידעון 89 כלולה התייחסות לשלושת הנושאים המפורטים להלן:

חוזר 1- תקן חשבונאות מס' 29 לא יחול בקביעת ההכנסה החייבת לגבי שנות המס 2007-2009

ביום 25 בינואר 2010, התקבל בכנסת תיקון מס' 174 לפקודת מס הכנסה הקובע הוראת שעה לשנים 2007, 2008 ו-2009 ולפיה, בקביעת ההכנסה החייבת לשנים אלו, לא יחולו תקן חשבונאות מס' 29 (אימוץ כללי ה-IFRS).

חוזר 2- מהי השכרה למגורים לעניין מע"מ?

בפרשת ש.י. סימון אחזקות בע"מ, שפסק הדין בה ניתן לפני יומיים, דן בית המשפט העליון בשאלה מהי השכרה למגורים הפטורה ממע"מ. נפסק, כי סעיף הפטור מכוון למצב שבו מושכר הנכס ישירות למוכר, ללא גורם ביניים כלשהו. חריג לאמור, אשר בהתקיימו ניתן לטעון לתחולת הפטור אף שהנכס אינו מושכר ישירות לדייר, יחול במקרים בהם גורם הביניים מהווה צינור בלבד שאינו קובע את זהות השוכר או את תמורת השכירות.

חוזר 3- חישוב נפרד לבני זוג כאשר הכנסותיהם עומדות במבחן הנאותות

בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין יצחק כהן (עמ"ה 1037/07), נפסק כי בני זוג המועסקים בחברה בבעלותם, זכאים לחישוב מס נפרד על הכנסותיהם מהחברה, זאת במידה והם מוכיחים כי הכנסתו של כל אחד מהם משקפת את התמורה המגיעה לו, באופן סביר, לפי טיב העבודה ותחום העיסוק.

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- תקן חשבונאות מס' 29 לא יחול בקביעת ההכנסה החייבת לגבי שנות המס 2007, 2008

2009-1

במהלך חודש יולי 2006 נכנס לתוקף תקן חשבונאות מס' 29, הקובע כי חברות הכפופות לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, והמדווחות על פי הוראותיו, יערכו את דוחותיהן הכספיים, לגבי שנת הכספים 2008 ואילך לפי כללי חשבונאות בין-לאומיים (IFRS). התקן מאפשר יישום מוקדם של כללים אלו גם לגבי שנת 2007.

כידוע, אין פקודת מס הכנסה עוסקת בתורת החשבונאות. הפקודה מתבססת על כללי החשבונאות המקובלים על רואי החשבון. בהיעדר הוראת חוק אחרת, מאמצים דיני המס את העקרונות המקובלים והקיימים ביסודות החשבונאות, ובהתאם לכך מחושבות ההכנסה וההכנסה החייבת במס. מסיבה זו, לאימוץ כללי החשבונאות הבין-לאומיים אמורה להיות השפעה גם על דיני המס.

ביום 25 בינואר 2010, התקבל בכנסת תיקון מס' 174 לפקודת מס הכנסה הקובע הוראת שעה לשנים 2007, 2008 ו-2009 ולפיה, בקביעת ההכנסה החייבת לשנים אלה, לא יחול תקן חשבונאות מס' 29, אף אם הוחל בדוחות הכספיים לגבי שנות מס אלה.

משמעות הדברים היא, כי לגבי חישוב ההכנסה החייבת לשנות המס עד וכולל שנת המס 2009, ימשיכו לחול כללי החשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, ואין להיזקק לכללי החשבונאות הבין-לאומיים שאומצו במסגרת תקן חשבונאות מס' 29.

לעניין זה חשוב לציין את העובדה כי חלק מתקני החשבונאות בישראל מבוססים למעשה על התקינה הבין-לאומית. מבין תקני חשבונאות אלה ניתן למנות את תקן חשבונאות מס' 25 בדבר הכנסה, תקן חשבונאות מס' 27 בדבר רכוש קבוע, תקן חשבונאות מס' 16 בדבר נדל"ן להשקעה ותקן חשבונאות מס' 26 בדבר מלאי. לתקני חשבונאות אלה ישנה השפעה גם על קביעת ההכנסה החייבת כאמור לעיל.

ככל הנראה, ובהתאם לנוסחו של תיקון מס' 174, אין הוא חל על תקנים אלה אשר אומצו בישראל שלא דרך תקן מס' 29, כך שהם ימשיכו לחול בקביעת ההכנסה החייבת אם וככל שלא נקבעה הוראה ספציפית בדיני המס.

חוזר 2- מהי השכרה למגורים לעניין מע"מ?

סעיף 31(1) לחוק מע"מ קובע כי השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים תהיה פטורה ממס, אלא אם כן ההשכרה הינה לשם אירוח בבית מלון.

בפרשת ש.י. סימון אחזקות בע"מ (ע"א 2291/07), שפסק הדין בה ניתן לפני יומיים, דן בית המשפט בהיקף תחולתו של סעיף זה. בפרשה זו דובר על חברת סימון שהשכירה דירות לחברה אחרת (חברת חי טל) שזכתה במכרז משרד הקליטה במסגרת התחייבה כלפי עמידר לספק דירות לצורך מגורי עולים חדשים. דירות סימון, ביחד עם דירות חי טל הושכרו לעמידר לצורך מגורים העולים החדשים כאמור.

סימון רכשה דירות אלה כדירות נופש וקיזזה את מס התשומות ששולם ברכישתן, אך בשלב מאוחר יותר החליטה להשכירן לחברת חי טל. מנהל מע"מ ביקש לחייב את ההשכרה במס, מאחר שלגישתו אין המדובר ב"השכרה למגורים" הפטורה ממס עסקאות, שכן הדירות לא הושכרו ישירות לדיירים אלא לחברת חי טל לצורך עסקיה. כמו כן, טען מנהל מע"מ כי תחול חבות במס גם לאור עיקרון ההקבלה שכן סימון קיזזה את מס התשומות ברכישה. בית המשפט המחוזי דחה את טענת מנהל מע"מ, אך האחרון ערער לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון פסק, כי סעיף הפטור מכוון למצב שבו מושכר הנכס ישירות ליוקר. קיומו של חוזה ביניים בין הנישום לבין צד שלישי (שאינו השוכר למגורים) ישלול את תחולת הפטור. אולם יש לבחון כל מקרה לגופו, ואם מתברר כי גורם הביניים מהווה צינור בלבד, וכי הנישום הוא המשכיר המהותי, עשוי הפטור לחול.

בעניין נשוא הערעור פסק בית המשפט ברוב דעות (כב' השופט גרוניס וכב' השופט דנציגר) כי אין לראות בהסכם בין סימון לבין חי טל הסכם להשכרת דירות למגורים. בין סימון לבין השוכרים עמדו שני גורמים מתווכים, חי טל שזכתה במכרז של משרד הקליטה ועמידר שהחליטה בפועל מי יהיו הזכאים לשכור את הדירות. לסימון לא ניתן כל שיקול דעת באשר לזהות השוכר, לתמורה שתתקבל ולשירותים שיופקו. כלומר, רק העסקה בין עמידר לדיירים זכאית לפטור.

עם זאת, מאחר ומנהל מע"מ טען, בהליך קודם שהתנהל בין הצדדים לעניין ניכוי מס התשומות ולאחר שעין במסמכים, כי העסקה פטורה ממס עסקאות, מנוע הוא מלטעון עתה שמדובר בעסקה חייבת. יצוין, כי באותו הליך קודם, חזר בו מנהל מע"מ בסופו של דבר מטענותיו ואפשר לסימון לקזז את מס התשומות.

כב' השופט ריבלין (המשנה לנשיאה) קבע, בדעת מיעוט, כי חי טל שימשה כצינור, ולכן יש לראות בסימון כמשכירה המהותית של הדירות למגורים. זאת מאחר שזהותו של הגוף אליו יועברו הדירות ידועה ולא ניתנת לשינוי על ידי חי טל, דמי השכירות בגובה זהה מועברים לחי טל ולסימון (למעט 1% שמוענק לחי טל עבור ניהול ההתקשרות).

באשר לעקרון ההקבלה, קבע כב' השופט ריבלין כי העובדה שנוכה מס תשומות אכן מכניסה את הפעולה לגדר "עסקה" בהתאם לחלופה השנייה להגדרת עסקה שבסעיף 1 לחוק מע"מ, אך אין זה שולל את היות העסקה פטורה לפי סעיף 31 לחוק מע"מ. ההתמודדות עם היעדר ההקבלה צריך להיעשות במישור ניכוי מס תשומות (ניכוי שלא כדין) ולא באמצעות שלילת הפטור.

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 3- חישוב נפרד לבני זוג כאשר הכנסותיהם עומדות במבחן הנאותות

ככלל, הכנסותיהם של בני זוג ממוסות במאוחד בהתאם לסעיף 65 לפקודת מס הכנסה. אולם, סעיף 66(א) לפקודה מאפשר, בתנאים מסוימים, לבן זוג שאיננו בן זוג רשום לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתו. היכולת לתבוע חישוב נפרד של המס הוגבלה בסעיף 66(ד) שקובע כי לא ניתן לבצע חישוב נפרד אלא אם הכנסת בן הזוג האחד באה ממקור הכנסה שהוא בלתי תלוי במקור הכנסה של בן הזוג השני. סעיף 66(ד) ממשיך ומונה מספר חזקות (רשימה לא סגורה) שבהן לא יראו הכנסת בן הזוג האחד כבאה ממקור הכנסה שאינו תלוי.

כזכור, בפס"ד קלס (ע"א 900/01) שניתן על ידי בית המשפט העליון בשנת 2003 נפסק כי החזקות בסעיף 66(ד) לפקודה אינן חזקות חלוטות אלא הן ניתנות לסתירה. קרי, גם בני זוג אשר נכנסו לאחת החזקות לעיל, רשאים להוכיח כי לא מתקיימת תלות בין מקורות הכנסה שלהם וכך לחשב את המס על בסיס נפרד. ואולם, באותו פסק דין לא נכנס בית המשפט לעובי הקורה ולא קבע אם בנסיבות העניין התקיימה תלות בין הכנסותיהם של בני הזוג.

לאחרונה, בחודש דצמבר 2009, נתן ביהמ"ש המחוזי בנצרת את פסק דינו בפרשת יצחק כהן (עמ"ה 1037/07). בני הזוג כהן החזיקו בחלקים שווים במניותיה של חברה שהקימו וניהלו במשותף. החברה עסקה במתן יעוץ לניהול, פיתוח ארגוני והדרכה. בני הזוג קיבל שכר מהחברה. לשני בני הזוג תארים אקדמיים הרלבנטיים לעיסוק בייעוץ ארגוני. נוסף על עיסוקם כיועצים ארגוניים שימש הבעל אחראי על מערך הכספים בחברה והאישה אחראית על ניהול מערכות המידע. בדוחות שהגישו בני הזוג לשנות המס 2003-2004 ביקשו חישוב נפרד של הכנסותיהם, אולם פקיד השומה דחה את בקשתם וערך להם חישוב מאוחד היות ולגישתו הכנסת האישה תלויה במקור הכנסה של בעלה.

בהתבססו על התכליות שמנה בית המשפט העליון בהלכת קלס, פסק ביהמ"ש כי על מנת לסתור את חזקת התלות שבסעיף 66(ד) לפקודה, מספיק כי בני הזוג יוכיחו כי הכנסתו של כל אחד מהם משקפת את התמורה המגיעה לו, באופן סביר, לפי מבחן כלכלי הנגזר מטיבה של העבודה שעושה כל אחד מבני הזוג, בהתחשב בשוק המסוים בו הם עוסקים.

ביהמ"ש הסיק כי בני הזוג עובדים בחברה עבודת אמת, לשניהם התנסות רבת שנים בתחום עיסוקם, משכורותיהם משקפות, באופן סביר, את עבודתם בחברה, ולכן, לא נראה לביהמ"ש, בשום אופן, כי דווקא בשל היותם בני זוג נשואים יהא עליהם לשלם מס בסכום שיעלה על זה שישלמו שני שותפים, שאין ביניהם קשר של זוגיות.

בהערת אגב, מציין ביהמ"ש כי אפילו היו כל לקוחות בני הזוג משותפים, הרי שלפי התמונה הכללית שהצטיירה בפניו אודות טיב עבודתם ותרומתם האמיתית ליצירת הכנסה בחברה, היו זכאים הם לחישוב נפרד. על כן, נפסק כי יש לערוך לבני הזוג חישוב נפרד של המס על הכנסותיהם.

נציין, כי פסק דין זה מצטרף לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב משנת 2009 בעניין שקורי (עמ"ה 1250/05) שקבע כי משעמדו בני הזוג במבחן נחיצות המשרה ונאותות השכר והתנאים, יש לאפשר להם חישוב נפרד. כמו כן נוסף, כי במקביל לשני פסקי דין אלה ניתנו גם פסקי דין אחרים השוללים את הזכות לחישוב נפרד כגון פסק דין לס (עמ"ה 542/06) ופסק דין מלכיאלי (עמ"ה 540/08).

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.