

תאריך: 16 באוגוסט, 2007
סימוכין: 827235

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מס' 15.2007

א.ג.נ.,

הנדון: קיזוז ריאלי של מקדמות בגין הוצאות עודפות ששולמו לפני שנת 1999 לאור פסק הדין בעניין גרנות

כללי

בעקבות פסק דין שניתן לאחרונה על ידי בית המשפט העליון בעניין **גרנות**¹, חברות ששילמו מקדמות בשל הוצאות עודפות שקדמו לשנת 1999 ונוצלו רק בשנים מאוחרות יותר, יכולות לשקול הגשת בקשות להחזרי מס, לפיהן יש להצמיד את המקדמות לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה שולמו ועד לתום שנת המס של הקיזוז. נציין כי ביהמ"ש העליון קבע עקרונית, שיש להכיר במקדמות הנ"ל בערכם הריאלי, אך החזיר את הדין בתיק לביהמ"ש המחוזי, כדי לדון בטענות הצדדים בנושא תיקון הדוחות וטענת ההתיישנות.

תקציר פסק דין גרנות

הסוגיה שבה דן בית המשפט באותו עניין הייתה הפרשנות שיש לתת לסעיף 181ג לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – "הפקודה"), שעניינו קיזוז "הסכום העודף" שנוצר אצל נישום ממקדמות ששילם בגין הוצאות עודפות, עובר לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 118), תשנ"ט-1998.

על פי הוראות סעיף 181ב לפקודת מס הכנסה, מעביד אשר הוציא הוצאות עודפות (כגון: אחזקת רכב, מתנות, נסיעות לחו"ל, כיבודים וכו', בסכומים העולים על סכומים שהותרו לו בניכוי) חייב, בתשלום מקדמת מס בשיעור של 45% מסכום ההוצאה כאמור. סכומים אלו אשר שילם הנישום אינם מוחזרים לידי, אך עם זאת, רשאי הוא להשתמש בהם כמקדמה על חשבון המס החל על הכנסותיו בשנת המס או בשנות המס הבאות. במסגרת תיקון 118 לפקודה נקבע כי סכומי מקדמות בגין הוצאות עודפות כאמור, ששולמו החל משנת 1999 ואילך, יועברו לשנות המס הבאות תוך שהן צמודות למדד המחירים לצרכן.

יצוין, כי טרם התיקון האמור, לא קבע המחוקק בסעיף 181ג לפקודה הוראה באשר לאופן בו יעבור ה"סכום העודף" משנה לשנה, והעניין אף לא נידון עד כה בפסיקה.

הרקע למתן פסק הדין, נעוץ בפנייתה של המערערת לפקיד השומה בבקשה כי יותר לה לקזז את מקדמות המס בגין הוצאותיה העודפות בערכן הריאלי. המשיב מאן לעשות כן והסכים לקזז בסכום הנומינאלי בלבד. בגין מחלוקת זו הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי.

בית המשפט המחוזי קבע, כי זכותה של המערערת לקיזוז מקדמות המס בערכן הריאלי, מובנית בזכות הקניין של המערערת והיא ראויה להגנה. עם זאת, בשל היעדר הוראת חוק המאפשרת את שיערוך מקדמות המס, דחה בית המשפט המחוזי את הערעור ולא התיר למערערת את שיערוך המקדמות בדרך של פרשנות חקיקתית. על קביעה זו הוגש ערעור נשוא דיון זה.

¹ ע"א 4030/03 מפעלי גרנות אג"ש חקלאית מרכזית בע"מ נ' פשמ"ג

תוך שהוא הופך את החלטת בית משפט קמא, **קובע בית המשפט העליון** בעניין גרנות כי:

"קיימות תכליות אחרות ביסוד הפקודה,, שהגשמתן מחייבת לקזז את הסכום העודף בערכו הריאלי. התכלית האחת, המיוחדת לפקודה, היא התכלית של **גביית מס אמת**. לעניין זה נקבע בפסיקה, ש"הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת". (ההדגשה –הוספה)

מוסיף בית המשפט העליון ומציין:

"תכליות אחרות שביסוד הפקודה אשר תומכות בקיזוז ריאלי, הן תכליות אובייקטיביות, שנועדו "להגשים את ערכי היסוד של השיטה ולא לנגוד להם". במקרה שלפנינו, קיזוז ריאלי יביא לתוצאה צודקת יותר, שכן, הצמדת סכומי המקדמות ששילם הנישום עד למועד קיזוזן איננה מעשירה את המערערת, אלא רק שומרת על ערכן של מקדמות המס אותן שילמה. תוצאה זו הינה התוצאה הצודקת שכן "ביסוד ההצמדה והשערור מונחת רדיפת צדק".

מסקנות והמלצות לפעולה

בעקבות פסק דין, יכולות חברות ששילמו מקדמות בשל הוצאות עודפות שקדמו לשנת 1999 ונוצלו רק בשנים מאוחרות יותר, לשקול הגשת בקשות להחזרי מס, לפיהן יש להצמיד את המקדמות לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה שולמו ועד לתום שנת המס של הקיזוז.

יש להביא בחשבון, שלעניין חוק התיאומים בשל אינפלציה, נקבע, שיש לרשום כנכסים קבועים גם "מס ששולם ביתר, לרבות מקדמה בשל הוצאה עודפת שלא קוזזה בשנת המס שבה שולמה בהתאם לסעיף 181ג לפקודה", שתחולתה לגבי המקדמות בשל עודפות הינה לכאורה רק על המקדמות ששולמו משנת 1999 ואילך. לפיכך, יישום פסק הדין לגבי שערור המקדמות על חשבון עודפות צריך להביא בחשבון גם את רישומו כ"נכס קבוע" לעניין חוק התיאומים ובכך "לשחוק" במקצת את משמעותו.

כמו כן, הנפקות של פסק דין זה הינה רחבה יותר מהסוגיה הספציפית שנדונה, שכן ניתן להסיק ממנו לכל סוגיה מתעוררת, שבה נוצר מצב בו נישומים שילמו מס ביתר ולא מס אמת. בעקבות פסק דין זה, יוכלו נישומים לעשות בו שימוש בכדי לתמוך בעמדתם. כמו כן, ניתן להיעזר בפסק הדין כתימוכין לכל מצב בו קיימת לקונה בפקודה ו/או כאשר סעיף בפקודה מסדיר סוגיה מסוימת מתאריך מסוים ואילך ואינו מסדיר את הטיפול המיסויי בעבר.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש. ניתן לפנות ל:

03-6085532

רו"ח דני גבאי

03-6085360

עו"ד גיא דישל

אין להיזקק לתוכן חוזר זה מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור ושות'
רואי חשבון