

תאריך: 16 באפריל, 2007
סימוכין: 820773

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 8.2007

א.ג.נ.,

הנדון: פס"ד מודול בטון- קיזוז הפסדים כנגד הכנסות פטורות ופירוש המונח "רווח הון בעסק"

פללי

לאחרונה ניתן על ידי בית המשפט המחוזי בתל אביב פסק הדין בעניין מודול בטון¹. פסק הדין קבע כדלקמן: (א) אין חובת קיזוז הפסדים רגילים כנגד הכנסות פטורות ממסלול חלופי (ב) ניתן לקזז הפסדים עסקיים מועברים כנגד רווחי הון ממכירת מניות של חברת בת, באם לשתי החברות יש פעילות כלכלית דומה.

לפסיקה זו, הנוגדת את עמדת רשות המסים, ישנן השלכות רבות היכולות לחסוך מס ניכר בסיטואציות דומות. טרם ידוע אם רשויות המס יגישו ערעור לבית המשפט העליון ויסרבו להכיר במסקנות פסק הדין כבמקרים דומים אחרים, כל עוד לא תתקבל פסיקה סופית של בית המשפט העליון.

תקציר פס"ד מודול בטון

המערערת, חברה העוסקת בייצור ושיווק מוצרים נלווים לענף הבניה, בעלת מפעל מאושר בהתאם לחוק עידוד השקעות הון, במסלול החלופי (פטור ממס, המותנה באי חלוקת דיבידנד). למערערת חברת בת החייבת במס חברות מלא. בשנים נשוא ערעור המס, דיווחה חברת הבת על הפסדים לצורכי מס. המערערת הגישה דו"ח מאוחד יחד עם חברת הבת בהתאם לסעיף 23 לחוק עידוד התעשייה. בכל שנות המס נשוא הערעור קיזזה המערערת את הפסדי חברת הבת, במסגרת הדו"ח המאוחד, כנגד הכנסותיה מפעילות רגילה בלבד. יתרת ההפסדים הועברה על ידי לשנות המס הבאות ולא קוזזה כנגד הכנסותיה במסלול החלופי. בשנת המס 2002 מכרה המערערת את מניות חברת הבת. ממכירה זו נבע לחברה רווח הון ראלי, אותו ביקשה לקזז כנגד הפסד עסקי מועבר שמקורו בחברת הבת.

הערעור עסק בשתי השאלות הבאות:

(1) האם המערערת חייבת, במסגרת הדו"חות המאוחדים, לקזז את הפסדי חברת הבת מהכנסתה במסלול החלופי כעמדת פקיד השומה (המשיב) או שהיא רשאית לקזזם רק כנגד הכנסתה מפעילות רגילה, ולהעביר את יתרת ההפסדים לשנות המס הבאות (כעמדת המערערת)?

¹ עמ"ה 1053/05 חבי מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ נ' פשמי"ג.

(2) במידה שתתקבל עמדת המערערת בפלוגתא הראשונה – האם רשאית המערערת לקזז את הפסדיה העסקיים המועברים כנגד רווח ההון הריאלי שנבע לה ממכירת מניות חברת הבת?

בית המשפט קבע כי קיזוז הפסד רגיל (שאיילו היה הכנסה חייבת היה חב במס מלא) כנגד הכנסה פטורה או כנגד הכנסה בשיעור מס מופחת או כנגד הכנסה שמועד החיוב במס בה נדחה, מהווה כרסום בכוחו הממצע של קיזוז ההפסדים המועברים וגורם לכך שתכלית העידוד של חוק עידוד השקעות לא מיושמת. עמדת המשיב כי מדובר בדחיית מס ולא בפטור ממס אינה מתיישבת עם לשון החוק ותכליתו.

אשר על כן, עמדת המשיב לפיה הפסדי חברת הבת יקוזזו כנגד הכנסה מועדפת תנטרל את תמריץ העידוד שבחוקי העידוד. אי לכך קבע בית המשפט כי עמדת המערערת בדין יסודה – הכנסה חייבת כמשמעותה בהוראות סעיף 28 לפקודה הדין בקיזוז הפסדים מועברים משנים קודמות, היא הכנסה בניכוי הפטורים. סעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון, קובע פטור ממס על הכנסה שוטפת של מפעל מאושר. אי לכך, קיבל בית המשפט את הערעור לעניין השאלה הראשונה וקבע כי אין הדין סובל חיוב המערערת בקיזוז הפסדיה המועברים כנגד הכנסותיה המועדפות.

אשר לשאלה השנייה, קבע בית המשפט, כי את המונח "רווח הון בעסק" כפי שמופיע בסעיף 28(ב) לפקודה, יש לפרש מתוך הקשר רחב של המושג עסק, שעה שמדובר בחברת אם ובת שהן יחידה כלכלית אחת וכאשר שתיהן "מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד". אין מקום לאבחנה בין מכירה במישרין של פס הייצור או למכירתו באמצעות מכירת החברה, כאשר אין מחלוקות בין הצדדים כי מדובר ברכיבים נפרדים של אותה יחידה כלכלית. על כן קבע בית המשפט, כי יש להתיר קיזוזם של הפסדים עסקיים מועברים כנגד רווח הון ממכירת מניות חברת הבת.

מסקנות והמלצות

1. חברות בעלות מפעלים מאושרים במסלול החלופי או מפעלים מוטבים (לפי תיקון 60 לחוק העידוד להשקעות הון), שיש בגינם הכנסה פטורה רשאיות שלא לקזז הפסדים עסקיים שוטפים רגילים (הפסדים שאילו היו הכנסה חייבת היו מתחייבים במס מלא) או אף הפסדים עסקיים שוטפים מאושרים שאילו היו ברווח היו מתחייבים בשיעור מס מופחת (10% - 25%).

יצוין, שהעמדה שאימץ בית המשפט, היתה גם עמדת משרדנו ועתה קיבלה עמדה זו את הגושפנקא של פסק הדין.

מומלץ אף לשקול לתקן דוחות מס שכבר הוגשו (באם הוגשו לפי עמדת רשות המסים), כל עוד לא הפכו לסופיים עקב התיישנות (בדרך כלל דוחות מס משנת 2004 ואילך) או מאחר שנחתם בגינן הסכם שומות, אך נזכיר שוב, שטרם ידוע אם רשויות המס יגישו ערעור לבית המשפט העליון ויסרבו להכיר במסקנות פסק הדין במקרים דומים אחרים, כל עוד לא תתקבל פסיקה סופית של בית המשפט העליון.

2. מאחר שעמדת רשות המסים לגבי אימוץ מסקנות פסק הדין טרם ידועה, לא ברור האם היא תטען מעתה (בניגוד לעמדתה לפני פס"ד מודול בטון), שבמקרה ההפוך, בו יש הפסד פטור ממסלול חלופי או מפעל מוטב, ההפסד לא ניתן לקיזוז כנגד הכנסה בשיעור מס מלא או מופחת.

3. כאשר מוכרים מניות חברת בת עם פעילות דומה לזו של חברת האם, עד כדי ששתיהן הופכות ליחידה כלכלית אחת, ניתן לטעון שמדובר ב"רווח הון בעסק", ועל כן ניתן לקזז ממנו גם הפסדים עסקיים מועברים.

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש. ניתן לפנות ל:
רו"ח דני גבאי 03-6085532

אין להזקק 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