

תאריך: 26 ביוני 2012
סימוכין: 59817

אל: לקוחות המשדר

חוזר לקוחות
מס' 26.2012

א.ג.נ.,

הנדון: בחינת "התיישנות" יכולת פקיד השומה לבחון הפסדים הינה מהמועד שבו מתבקש לעשות בהם שימוש

עמ"ה 1022/09 רובומוטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1. רקע עובדתי

המבקשת (להלן: "החברה" או "המבקשת") ערערה על שומות שקבע המשיב לשנים 2002 - 2005, ובגדרו של הערעור האמור הגישה בקשה מקדמית, בה היא עותרת לקבל את הערעור על הסף, מחמת שהמועד בו מוסמך היה המשיב להתערב בהפסדים עליהם הצהירה בשנת 1999, חלף. החברה עסקה בפיתוח, ייצור ושיווק של מערכות עיבוד תלת-מימדי באמצעות לייזר, ובשנים 1996 - 1999 צומצמה פעילותה העיסוקית של החברה עד כדי הפסקת פעילות תוך צבירת הפסדים לצורכי מס בסך 57 מיליון ש"ח (להלן: "ההפסדים הצבורים"). בשנת 1999 נרכשה השליטה בחברה על ידי סילברבוים אחזקות בע"מ (להלן: "סילברבוים"). באוקטובר 2004 הקימה החברה שותפות בה החזיקה ב- 99% (להלן: "השותפות") ובאמצעות השותפות רכשה החברה פעילות עסקית בתחום התקשורת, ממנה נצמחה לה הכנסה חייבת בסך כ- 5.7 מיליון ש"ח בשנת 2004 וכ- 17 מיליון ש"ח בשנת 2005. בדיווחיה למס הכנסה לשנות המס 2004 ו- 2005 קיזזה החברה מהכנסתה החייבת את ההפסדים הצבורים.

2. טענות הצדדים

2.1 שומות המשיב וטענותיו

המשיב, ראה ברכישת החברה בידי סילברבוים והכנסת פעילות עסקית לתוך השותפות שהקימה החברה עיסקה ללא טעם כלכלי ממשי שנועדה לניצול ההפסדים הצבורים, ועל כן, לא התיר את קיזוז ההפסדים הצבורים מההכנסה החייבת של החברה בשנים 2004 ו- 2005.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity.

Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

2.2. טענות המבקשת

לטענת המבקשת, בשנת 2004 קיזזה מהכנסתה החייבת את ההפסדים שנצברו עד לשנת 1999 בהתאם להוראות סעיף 28(א) לפקודת מס הכנסה. זאת, לאחר שההפסדים הצבורים נרשמו בדו"חות המבקשת באופן רציף שנה אחר שנה. על פי הוראות סעיף 145(א)(2) לפקודה, הוגבלה סמכותו של המשיב לשום את דו"ח המבקשת לשנת המס 1999 בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח. משלא עשה כן, מקום שלדעתו רכישת החברה על ידי סילברבוים הייתה בגדר עסקה מלאכותית, אין הוא מוסמך לשנות מהשומה לשנת המס 1999.

3. דיון והכרעה

בית המשפט המחוזי בתל אביב דחה את הבקשה לקבל את הערעור על הסף, וקבע כי, ככלל, הפסד נטען שאין לו השלכה על חבות המס בשנות ההפסד, יכול ושיבחן בשנת המס שבה מבקשים לעשות בו שימוש לאחר העברתו. ככלל, אין לומר כי "חלף המועד" לבחינת ההפסד בשל שמקורו בשנת מס שהתיישנה. **בחינת "התיישנות" יכולת המשיב לבחון את ההפסד היא מהמועד שבו מתבקש לעשות בו שימוש.**

בית המשפט התייחס להלכת יואב רובינשטיין (ע"א 3415/97), שנסיבותיו דומות למקרה שבפנינו¹, וקבע כי בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה נקבעה נורמה אנטי תכנונית. ההכרעה בערעור תלויה בבחינת מכלול הנסיבות ו/או הפעולות הנטענות על ידי המשיב להיות עסקה מלאכותית. בהתחשב בהלכת רובינשטיין וכלל שיימצא שמכלול הפעולות שביצעה המבקשת מהווים עסקה מלאכותית, אזי מוסמך היה המשיב להתעלם מקיזוז ההפסדים הצבורים, מבלי להידרש לבחינת אופן צבירת ההפסדים הצבורים ו/או לדו"ח שהוגש בשנת 1999.

בנוסף, בית המשפט העיר הערות שעשויות להיות להן השלכות רבות כדלקמן: (א) דו"ח שלא הופעל לגבי שקול דעת שומתי, אינו יכול לשמש בסיס לטענת הסתמכות של המבקשת; (ב) דו"ח שהופעל לגביו שקול דעת שומתי אולם בחר המשיב שלא לבחון חלק מהסוגיות הטמונות בו, על מנת שהנישום יוכל להסתמך על הצהרתו כאילו נבחנה ואושרה בידי המשיב בקשר עם שנות מס מאוחרות, **צריך הנישום לשכנע כי היה על המשיב לבחון הסוגיה ומשבחר שלא לבחון אותה, מנוע הוא מלתקוף את המצג שהוצג.**

¹ בהלכת רובינשטיין נרכשו מניות של חברה ריקה מתוכן בעלת הפסדים לצורכי מס שנוצרו מפעילות גידול דגי נוי והזרמה פעילות בנייה של הרוכש במטרה לקזז הפסדים. בית המשפט העליון קבע כי כאשר מתקיים טעם מסחרי לעסקה והמטרה הדומיננטית אינה קיזוז ההפסדים הצבורים, יותרו הפסדים אלה בקיזוז. אולם, כאשר השינוי בבעלי המניות נועד אך ורק כדי לקזז את ההפסדים של החברה, אין להתיר לחברה לקזז ההפסדים שהתהוו טרם השינוי בבעלי המניות.

4. השלכות פסק הדין

הגם שלא מדובר בהחלטה סופית של בית המשפט המחוזי בערעורה של החברה, אלא בהליך מקדמי בלבד, נראה כי בית המשפט כבר הביע את דעתו בכך שהרחיב את תקופת ההתיישנות של ההפסדים המועברים, כך שיחול מהמועד בו נעשה בהם שימוש. בית המשפט, למעשה, ביטל את סופיות השומה ביחס להכרה בקיזוז הפסדים של חברות מפסידות (ובמיוחד בסיטואציה בה התחלפה בהן השליטה), כך שתקופת ההתיישנות תחל מהמועד בו חברות אלה קיזזו את רווחיהן כנגד ההפסדים המועברים, אף אם ההפסדים נצברו שנים רבות קודם לכן. בנוסף, נראה כי בית המשפט העביר את הנטל לנישום לשכנע כי במסגרת ההליך השומתי היה על פקיד השומה לבחון את סוגיית הפסדיה המועברים של החברה, וזאת על מנת שבעתיד החברה תוכל להתסמך על שומה זו.

בפוסלו את קיזוז ההפסדים הצבורים, הסתמך כאמור בית המשפט המחוזי על הלכת בית המשפט העליון בענין רובינשטיין ואף קבע שהוא לא מצא באותה הלכה הבחנה בין הפסדים שנצברו בשנת המס בה ביקשו לקזזם לבין הפסדים שנצברו בשנים שקדמו לשנת המס בה ביקשו לקזזם. ואולם, נציין, שעל פי העובדות בפס"ד רובינשטיין, ניתן לראות שקיזוז ההפסדים החל להתבצע כבר בשנת רכישת המניות ולא כפי שקרה בענין שלפנינו (רובומטיקס), בה התבקש קיזוז ההפסדים שנים רבות (5 שנים ויותר) לאחר שנת רכישת המניות, ולדעתנו היה מקום לעשות הבחנה בין שני המקרים ולהגיע לתוצאה שונה.

נראה, שבכל מקרה לא נאמרה המילה האחרונה בנושא ועל כן סביר שהוא יובא להכרעה בפני ביהמ"ש העליון.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח דני גבאי, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס
בטלפון: 03-6085532, או בדוא"ל: dqabbay@deloitte.co.il

רו"ח (עו"ד) זמירה יוסף, מחלקת מיזוגים ופיצולים בחטיבת המס.
בטלפון: 03-6085235, או בדואר אלקטרוני: zjoseph@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited