



קורונה - הלכת פודולסקי - עליון - ירידת המחזורים והקשר הסיבתי

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 954

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

קורונה - הלכת פודולסקי -
עליון - ירידת המחזורים
והקשר הסיבתי

מיסוי בינלאומי

עמדה 110/2022 - ייחוס
הדיבידנד הרעיוני לחנ"ז
המחלקת

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 22 בנואר 2023 התקבל בביהמ"ש העליון פס"ד בוריס פודולסקי (בר"ם 7502/22), המהווה הלכה מחייבת וקובע מפורשות ובאופן ברור והחלטי, כי ירידת מחזורי העסקאות, מהווה כשלעצמה, הוכחת הקשר הסיבתי לקורונה על ידי העוסק.

ביהמ"ש העליון מעמיד בפני רשות המיסים תמרור "עצור" חד משמעי לפיו, נטל ההוכחה כי נותק הקשר הסיבתי מוטל על רשות המיסים וכי עליה להוכיח זאת בראיות לכאורה, לפני שהיא מבטלת או מערערת על זכאות העוסק למענק.

מפאת חשיבות הדברים נתחיל בציטוט מדברי ביהמ"ש העליון, בשאלה מהי חובת ההוכחה הנדרשת מהעוסק, על מנת להרים את נטל הוכחת הקשר הסיבתי: "הלכה למעשה, הדוך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא - ותו לא."

העובדות בתמצית:

המשיב (להלן - "פודולסקי") הינו בעל עסק לתכנון וייצור מערכות אוטומציה למפעלים המייצרים מנועי סילון למטוסים. הוא פועל במסגרת פרויקטים הנמשכים 3 עד 6 חודשים. בשנים 2020 עד 2021 חלה ירידה משמעותית בהכנסותיו והוא תבע מענקים ל-6 תקופות זכאות. כל הבקשות נדחו ע"י רשות המיסים (במלואן או באופן חלקי), בטענה כי כיוון שחלה ירידה במחזורי ההכנסות שלו כבר במחצית השנייה של 2019, טרם מגיפת הקורונה, הרי שהירידה במחזורי עסקאותיו אינה קשורה לקורונה ונותק הקשר הסיבתי. המשיב הגיש עררים לוועדת הערר לענייני קורונה, אשר נדחו, כיוון שלדעת ועדת הערר, קיימים ממצאים עובדתיים המעמידים בספק את קיומו של הקשר הסיבתי ולפיכך קבעה, כי הנטל עובר לפודולסקי.

פודולסקי ערער על החלטות ועדת הערר לביהמ"ש המחוזי. ביהמ"ש המחוזי בחיפה, בפסק הדין שניתן על ידי כב' השופטת אורית ויינשטיין, קובע מספר קביעות עקרוניות:

1. נקבע כי רשות המיסים לא הרימה את נטל ההוכחה לכך שנותק הקשר הסיבתי לקורונה: "אינני סבורה כי המשיבה הציגה ראיות עובדתיות מהימנות שיש בהן די לסתירת החזקה ולהעברת נטל ההוכחה לכתפיו של המערער."

2. בהתחשב בתכלית ההסדר שהינה מתן סיוע מהיר לעסקים, המועד לקבלת החלטה בהשגה שנקבע בסעיף 20(א)(1) לחוק התוכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש) (הוראת שעה), התש"ף - 2020 (להלן - "הוראת השעה") הינו מועד מחייב ולפיכך, איחור משמעותי של רשות המיסים בקבלת החלטה בהשגה, מהווה עילה לקבלת ערר העוסק ואישור המענק.

(*) נציין כי בסוגיה זו התקיימה מחלוקת בין ביהמ"ש המחוזי בחיפה וביהמ"ש המחוזי בתל אביב יפו (כב' השופט גלעד הס) וביהמ"ש המחוזי מרכז- לוד (כב' השופט אבי גורמן) אשר סברו כי המועד לקבלת החלטה בהשגה הינו "מועד מנחה" בלבד ולמעט מקרים חריגים ביותר, אין באיחור בקבלת החלטה, כשלעצמו, כדי לקבל את הערר על הסף.

פסיקת ביהמ"ש העליון:

1. ניתנה לרשות המיסים רשות הערער ("המערערת") כיוון שמדובר בחוק חדש יחסית, המשמש להתדיינויות רבות וכיוון שנקבעו בפסק הדין המחוזי קביעות עקרוניות.

2. לביהמ"ש המחוזי סמכות לבחון את החלטות ועדת הערר - הוא אינו מוגבל לבחינת סבירות החלטה בלבד, ואין כל קושי בהתערבותו בהחלטה לגופה.

3. אין הכרח לקיים דיון בעל-פה במעמד הצדדים על ידי ועדת הערר. סעיף 21(ה) להוראת השעה מחריג מפורשות את הכלל של קיום דיון בעל פה, ובהתחשב בתכלית החוק, לתת סיוע לעסקים בזמן קצר, הסברי העוסק יכולים להינתן בכתב במסגרת הערר.



4. נטל ההוכחה:

העוסק אינו נדרש להוכיח את הקשר הסיבתי בין הירידה במחזורי עסקאותיו לקורונה. עצם הירידה במחזורי העסקאות מהווה, כשלעצמה, הוכחה והעוסק אינו נדרש להוכיח כי הירידה נובעת כתוצאה מהקורונה ולא ממקור אחר. במידה ורשות המיסים טוענת לניתוק הקשר הסיבתי, עליה להוכיח זאת ולבסס טענתה:

"הלכה למעשה, הדרך להוכיח עמידה בתנאי זה היא הצבעה על נתונים של ירידה במחזורי העסקאות בהשוואה לתקופת הבסיס. הא - ותו לא. אכן, ייתכן שגרמו לירידה במחזורי העסקאות נסיבות אחרות, אך אין דרכו של המשפט לדרוש הוכחת יסודות שליליים (במקרה זה, אי-קיומם של גורמים אחרים לירידה במחזורי העסקאות)..... ככל שלטענת רשות המיסים נותק הקשר הסיבתי בין הירידה במחזור ההכנסות של העוסק לבין השלכותיו של נגיף הקורונה - קרי, כי לא מתקיים התנאי הקבוע בסעיף 38(3) לחוק - על רשות המיסים לבסס טענתה זו ולסתור את החזקה באשר לכך שמגפת הקורונה הייתה הגורם הדומיננטי לשינוי. אם אכן תציג ראיות לכאורה לכך - או אז יעבור הנטל לכתפי העוסק להוכיח אחרת...."

5. איחור בקבלת החלטה:

בהיעדר קביעה מפורשת בהוראת השעה, המטילה "סנקציה" על אי עמידה במועד, הרי שקביעה לפיה יש לקבל את הערר באופן אוטומטי הינה קיצונית ומוצדקת רק במקרים חריגים. עם זאת, באיחור משמעותי יוטל על רשות המיסים נטל ראיה גבוה אף יותר:

"במכלול הנסיבות, ובהתחשב בשיקול של העומס המוטל על ועדת הערר כמו גם בשיקול של הקופה הציבורית, אני סבורה כי חריגה מהמועד הקבוע בסעיף 20(א)(1) לחוק הסיוע הכלכלי אינה מחייבת את קבלת ההשגה באופן אוטומטי כאשר אין מדובר בעיכוב משמעותי.... לצד זאת, יש בהחלט מקום לייחס משקל נכבד לעיכוב במתן ההחלטה בהשגה, בפרט כאשר מדובר בעיכוב

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

משמעותי..... ניתן לומר כי אי-עמידה במועד הקבוע לא תביא אמנם לקבלת ההשגה באופן אוטומטי, ואולם במקרה זה על רשות המיסים יוטל נטל הראיה להוכיח כי ההחלטה על דחיית ההשגה הייתה נכונה, מבלי שחזקת התקינות המינהלית תעמוד לימינה."

כידוע, רשות המיסים נוהגת לדחות או "לקצץ" בזכאות עסקים רבים למענקים כלאחר יד, בטענה של אי הוכחת הקשר הסיבתי, אך ורק על סמך טענות שטחיות של תנודתיות במחזורי העסקאות או בהצביעה על ירידה זמנית במחזורי העסקאות בסוף 2019 או תחילת 2020, מבלי שהיא טורחת לבסס את טענותיה על בדיקות מעמיקות או ראיות כלשהן.

על כך נקבע בפס"ד וטרמטיק אינטרנשיונל בע"מ (עמ"נ 33553-01-22) (ראו מבזק מס מס' 944 מיום 16.11.2022): **"סבורני כי קיימת תנודתיות רבה בשימוש המשיבה בטיעון בדבר תנודתיות מחזורי העסקאות של עוסקים. ה"תנודתיות" הפכה לטיעון-סל שהמשיבה עושה בו שימוש, בלא העמקה והנמקה ממשיית."**

ביהמ"ש העליון, בהלכת פודולסקי מבהיר, כי טענות מעין אלו של רשות המיסים אינן מספקות ואינן מעבירות את הנטל אל העוסק. על רשות המיסים לבסס טענותיה לניתוק הקשר הסיבתי בראיות פוזיטיביות ולאחר בדיקה מעמיקה.

עוד מדגיש ביהמ"ש, כי במידה ורשות המיסים אף אחרה בקבלת ההחלטה בהשגה, אחור משמעותי, יוטל עליה נטל מוגבר להוכיח את טענותיה.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח רונית בר, ממשרדנו.



מיסוי בינלאומי - עמדה 110/2022 - ייחוס הדיבידנד הרעיוני לחנ"ז המחלקת

לאחרונה פרסמה רשות המיסים רשימה של עמדות חייבות בדיווח לשנת 2022. במבזקנו זה ובמבזקים הבאים נסקור מספר עמדות בתחום המיסוי הבינלאומי.

לדעתנו, עמדה זו מתיישבת עם לשון החוק שכן, בסעיף 75ב(ד)(1) לפקודה נכתב כי "שולם דיבידנד בפועל לבעל מניות בחברה נשלטת זרה מתוך רווחים שנראו כאילו התקבלו בידי או בידי חליפן לפי הוראות סעיף קטן (ב) (בסעיף זה - דיבידנד רעיוני), יופחת מסכום הדיבידנד ששולם בפועל הדיבידנד הרעיוני...". כלומר, אף לפי לשון הסעיף ניתן ללמוד כי כוונת המחוקק היתה להפחית מסכום הדיבידנד המחולק בפועל רק את אותם רווחים שמוסו בידו בעבר ואשר מהווים את המקור לחלוקת הדיבידנד בפועל ולא כל רווח מכל מקור, אשר מוסה בעבר בידי בעל המניות כדיבידנד רעיוני.

נציין כי בסיפא של העמדה ניתנת הבהרה לפיה "לעניין זה, חלוקת דיבידנד בפועל לבעל שליטה מרווחי חנ"ז מסוים המוחזק בעקיפין ושורשר לבעל השליטה או חליפו, ייחשב כדיבידנד שחולק מאותו חנ"ז מסוים". הבהרה חשובה זו באה לאבחן בין המצב המתואר מעלה לבין מצב בו בעל שליטה ישראלי מחזיק בחנ"ז באמצעות שרשרת חברות. במצב זה, ברי כי דיבידנד אשר חולק בפועל מרווחי חנ"ז ואשר שורשר לבעל השליטה יקוזז כנגד דיבידנד רעיוני אשר חויב בידי בעל השליטה בעבר בגין רווחים שמקורם בחנ"ז זו.

לדעתנו, עמדה זו מתיישבת עם לשון החוק שכן, בסעיף 75ב(ד)(1) לפקודה נכתב כי "שולם דיבידנד בפועל לבעל מניות בחברה נשלטת זרה מתוך רווחים שנראו כאילו התקבלו בידי או בידי חליפן לפי הוראות סעיף קטן (ב) (בסעיף זה - דיבידנד רעיוני), יופחת מסכום הדיבידנד ששולם בפועל הדיבידנד הרעיוני...". כלומר, אף לפי לשון הסעיף ניתן ללמוד כי כוונת המחוקק היתה להפחית מסכום הדיבידנד המחולק בפועל רק את אותם רווחים שמוסו בידו בעבר ואשר מהווים את המקור לחלוקת הדיבידנד בפועל ולא כל רווח מכל מקור, אשר מוסה בעבר בידי בעל המניות כדיבידנד רעיוני.

עמדה מספר 110/2022 קובעת כי בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחנ"ז מסוימת לבעל שליטה בה, אין להפחית מסכום הדיבידנד המחולק, סכומים אשר מקורם ברווחי חנ"ז אחרת שמוסו בעבר בידי בעל השליטה כדיבידנד רעיוני.

כידוע, סעיף 75 הדן באופן המיסוי של בעל שליטה תושב ישראלי בחברה נשלטת זרה קובע כי בתום כל שנת מס יראו את רווחי החברה שלא שולמו כמחולקים לבעל השליטה ולפיכך, יתחייב בגינם במס דיבידנד. עוד קובע הסעיף כי בעת חלוקת דיבידנד בפועל שמקורו בחנ"ז, יקוזז הדיבידנד הרעיוני בגינו התחייב בעל השליטה במס בשנים קודמות.

נדגים את כוונת העמדה - יחיד תושב ישראל הינו בעל שליטה בשתי חברות (אחיות) המסווגות כחנ"ז. בגין חנ"ז א' התחייב בעל השליטה בעבר כדיבידנד רעיוני בסך 150 ₪. בגין חנ"ז ב' התחייב בעל השליטה בעבר כדיבידנד רעיוני בסך 200 ₪. בשנת המס, מחלקת חנ"ז א' דיבידנד בפועל בסך 250 ₪.

בהתאם לעמדה 110/2022 לא יוכל בעל השליטה להפחית מסכום הדיבידנד שחולק בפועל דיבידנד רעיוני שמוסה בידו בשנים קודמות בסך 250 ₪ אלא, יוכל להפחית רק את הדיבידנד הרעיוני שמקורו בחנ"ז המחלקת את רווחיה בשנת המס, קרי 150 ₪. בגין יתרת 100 השקלים המחולקים, יתחייב בעל השליטה במס בשנת המס בשיעור 30% (תוספת מס יסף ככל שחל).

כלומר, בעת החזקה במספר חברות נשלטות זרות, לא נוצר לבעל השליטה "סל" של דיבידנד רעיוני מכל החברות השונות אותו ניתן לקזז כנגד דיבידנד המחולק בפועל מבלי להבחין במקור הדיבידנד

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר, ממשרדנו.