



September 2014. Newsletter No. 191956

הכנסה שהופקה באמצעות חברה סווגה כהכנסת הנישומים מ"גיעה אישית" בפסק הדין גד בירן

לאחרונה, ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בת"א בעניין ע"מ 26026-02-10, **גד בירן ואח' נ' מדינת ישראל - פקיד שומה נתניה** (טרם פורסם), אשר עסק בסיווגה של הכנסה מהשכרת נכס כהכנסה מ"גיעה אישית" ובזכאותו של נכה לפטור ממס הכנסה בשל סיווג זה לפי סעיף 9(5)(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א - 1961 (להלן: "**הפקודה**"). על אף שההכנסה מיגיעה אישית הופקה באמצעות חברה, פסק בית המשפט כי הכנסה מדמי שכירות בידי נכה פטורה ממס הכנסה כהכנסה מיגיעה אישית. להלן עיקרי העובדות, טענות הצדדים והחלטת בית המשפט.

א. עיקרי העובדות

1. מר גד בירן, ז"ל ומר יעקב קירמאיר (להלן: "**הנישומים**") הם בעלים של מבנה באזור התעשייה בנתניה (להלן: "**המבנה**") מתוכו פעלה חברה בבעלותם המשותפת העוסקת בתחום הייבוא, מכירה והתקנה של ציוד לבריכות שחייה (להלן: "**החברה**") במשך כשש עשרה שנים ועד לשנת 1998.
2. במשך כל שנות פעילות החברה במבנה, הועסקו הנישומים בחברה וקיבלו משכורות, שדווחו לרשויות המס כהכנסות עבודה.
3. בשנת 1998 הועתקה פעילות החברה למקום אחר והמבנה הושכר לצד שלישי.
4. בשנים 2005 ו-2006 הוכרו הנישומים כנכים בשיעור של 100%, ובשנות המס 2006-2007 דיווחו על הכנסותיהם מהשכרת המבנה כ"הכנסה מיגיעה אישית" הפטורה ממס.
5. פקיד שומה נתניה (להלן: "**פקיד השומה**") קבע, כי הנישומים אינם זכאים לפטור מלא ממס בגין הכנסותיהם כאמור, אלא לפטור חלקי בלבד לפי סעיף 9(5)(ב) לפקודה.

ב. טענות הצדדים

1. לטענת הנישומים, הגדרת המונח "הכנסה מיגיעה אישית" בסעיף 1 לפקודה (הכוללת: "סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלח יד; לעניין זה, 'אדם' – לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו") מתייחסת ל"אדם", קרי לכלל הנישומים לרבות חברה. כמו כן, תכלית החקיקה הייתה לצמצם את הפגיעה במי שיצאו לגמלאות ומשכירים את הנכס ששימש אותם, טרם יציאתם לפנסיה, להפקת הכנסה מיגיעה אישית, ומשכך אין נפקות למבנה המשפטי הפורמאלי בו הם בחרו לנהל את עסקם ככל שבפועל הופקה הכנסה מיגיעה אישית.
2. לטענת פקיד השומה, ניתן ללמוד מהסיפא של אחת החלופות להגדרת המונח "הכנסה מיגיעה אישית" (קרי, "אדם" - לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו) כי הכוונה היא לאדם בשר ודם, ולא לחברה. אשר לתכלית החקיקה, לטענתו נועדה היא למנוע עיוות רק במקרה שבו פעל הנישום כיחיד. בנוסף, הפנה פקיד השומה לכך שבטרם הוכרו כנכים, הנישומים דיווחו על הכנסותיהם כהכנסה מדמי השכירות ומטרתו של שינוי סיווג זה לאחר הכרה בנכותם היא הפחתת מס בלתי נאותה.

ג. החלטת בית המשפט

1. אין בלשון הסעיף המתייחס למונח "אדם", כדי למנוע את תחולתו גם ביחס להכנסה מיגיעה אישית שהופקה באמצעות חברה.
2. המטרה הסוציאלית של הסעיף היא צמצום הפגיעה באזרחים שיצאו לגמלאות ומשכירים את הנכס ששימש אותם לצורך ייצור ההכנסה, באמצעות השוואת תנאי המיסוי של ההכנסה מהשכרת הנכס והכנסה מקצבאות שונות, מתוך הבנה שבמקרים רבים ההכנסה מהשכרת הנכס אמורה לפרנס אותם כתחליף לפנסיה.
3. הפטור מושתת על מדיניות חברתית המבקשת לתמוך במי שאיבדו את כושר ההשתכרות בנסיבות קשות, ומשכך אין מקום להבחנה בשל הצורה הפורמאלית שבה ניהלו הנישומים את עסקם אם כיחיד או כחברה. הבחנה שכזו מאיינת את מהותו הסוציאלית של הפטור.
4. בית המשפט לא ראה פסול בשינוי סיווג ההכנסה (מהכנסה מדמי שכירות להכנסה מיגיעה אישית) על ידי המערערים רק בשביל הטבת המס.

ד. הארות ומסקנות

1. מעבר לקביעה לפיה הכנסות מדמי שכירות מנכס ששימש להפקת הכנסה מיגיעה אישית באמצעות חברה, ייחשבו כהכנסה מיגיעה אישית לצורך מתן פטור לנכה, **דומה שיש בפסק הדין בכדי לכרסם, גם אם בהקשר נקודתי, בהבחנה הבסיסית בדיני המס בין פעילות כיחיד לפעילות באמצעות חברה.**
2. עם זאת, מן הראוי לציין כי פסק הדין ניתן בנסיבות ספציפיות ובשל תכלית סוציאלית ונסיבות אישיות קשות, ולפיכך יש לקרוא את פסק הדין בזהירות ולראות בו כמי שבדרך של פרשנות סוציאלית עוקף את מסך ההתאגדות בהקשר הנקודתי אך אינו מבטלו ככלל.
3. נקודה נוספת בפסק הדין היא העובדה שבית המשפט מתייחס לשינוי הסיווג של דמי השכירות בדוחותיהם של המערערים לאחר ההכרה בנכותם כשינוי לגיטימי. העקביות בדוחות והיכולת של נישום לסטות ממדיניות העבר הם נושא שרשויות המס מעלות תדיר בבואן לתקוף שינוי סיווג המיטיב עם נישומים, דומה כי בפסק הדין בית המשפט מביע אי הסכמתו לתפיסה זו:
"לפני סיום אציין, כי לא ירדתי לסוף דעתה של המשיבה בכל הנוגע לטיעון הנסמך על אופן הדיווח של המערערים עובר להכרה בהם כנכים בשיעור של 100%. אך ברור הוא, כי שאיפתו של כל נישום הינה להקטין את חבות המס החלה עליו, ככל שהדין מאפשר זאת. מקום בו נפתחה בפני המערערים האפשרות לסווג את דמי השכירות המתקבלים בגין המבנה כ"הכנסה מיגיעה אישית", אך טבעי הוא כי ביקשו הם לחסות תחת סיווג מקל זה."

4. בניגוד לרוח העולה מפסק דין זה, לפיה פעילות באמצעות חברה לא תשמש כנגד הנישום "ביום פקודה", ההמלצות הצפויות של הוועדה לטיפול בחברות הארנק ופסיקות בתי המשפט בהקשרים אחרים, עשויים לצמצם את יכולתם של נישומים הפועלים באמצעות חברות ליהנות מסוגים מסוימים של משטרי מס מועדפים. לפיכך, מומלץ לנישומים לכלכל את צעדיהם ולהיוועץ בגורם מקצועי טרם בחירה במבנה פעילות מסוים.
5. יודגש, כי מדובר בפסק דין מחוזי ספציפי לעובדות הנדונות בו וככזה אינו מהווה תקדים מחייב. כמו כן, טרם הוגש ערעור על פסק הדין מטעם המדינה.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם מידע מעודכן בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.

שאל גרוסמן

03-6103199

E-mail

מאיר אקוניס

03-6103186

E-mail

אלדר בן-רובי

03-6103615

E-mail

MEITAR LIQUORNIK GEVA LESHEM TAL

ISRAEL'S LEADING
INTERNATIONAL
LAW FIRM



16 Abba Hillel Rd. Ramat Gan 5250608, Israel
Tel. 972 3 610 3100 Fax. 972 3 610 3111
Email. meitar@meitar.com