

מענקי קורונה הנדרשים להשבה – האמנם מהווים הכנסה?

הכותבת: רו"ח רונית בר - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

כידוע, מענקי הקורונה למיניהם, הן המענקים לעצמאים ובעלי שליטה ולעסקים קטנים (מחזור עסקיהם בשנת 2019 היה עד 300,000 ₪) ("המענקים הסוציאליים") והן מענקי ההשתתפות בהוצאות, מהווים הכנסה החייבת במס הכנסה ואינם נכנסים בגדר עסקה לעניין מע"מ. במועדי הכרזתם ועם הגשת התביעות, נהגה רשות המיסים ביד רחבה בתשלום המענקים הסוציאליים, או בתשלום המקדמות על חשבון מענקי ההשתתפות בהוצאות הקבועות, אולם עם זאת, הבהירה כי במידה וימצא כי תובע המענק אינו עומד בתנאים שנקבעו, הוא יידרש להשיב את המענקים, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית.

בעניין המענקים הסוציאליים נציין, כי הללו נבדקו ברובם באופן טכני ממוכן, ורשות המיסים אף פרסמה הסדר, שהוארך עד ליום 31.3.2022, להשבת מענקים אלו ששולמו ביתר, עם אפשרות לפריסת ההחזר עד 31.12.2022 ולמי שנדרש להשיב מעל 15,000 ₪, עד ל- 30.6.2023.

מענקי ההשתתפות בהוצאות מנגד, נבדקים ברובם בדיקות פרטניות על ידי מפקחי רשות המיסים ובהחלטה בדבר הזכאות להם, נעשה שיקול דעת רחב מאוד. לפיכך, במקרים רבים נדרשים הנישומים להשיב את המענקים שקיבלו, אף שתבעו את המענקים בהתאם לנוסחה שנקבעה בהוראת השעה. עם הכנת הדוחות הכספיים והדוחות השנתיים, עולה השאלה, מה דין תשלומים ששולמו בשנת 2020 על חשבון מענקים, אולם קיימת דרישה מצד רשות המיסים להשיבם, והם עדיין לא הושבו, אם מכיוון שהנישום טרם עשה הסדר להשבה עד ליום 31.12.2020 אם מכיוון שהוא חולק על קביעת רשות המיסים בדבר זכאותו.

נדגיש כמובן, כי הוראת השעה קובעת מפורשות כי המענקים נחשבים הכנסה חייבת לצורך מס, אין על כך ויכוח, השאלה שלפנינו הינה מה דין אותם תשלומים על חשבון מענקים ששולמו לנישום אולם רשות המיסים עצמה קובעת שיש להשיבם.

התשובה לשאלה זו תלויה בסיכויי ההשבה אותן צופה הנישום, אותן נחלק בהתאם לאופי המענקים:

מענקים סוציאליים לעצמאים ובעלי שליטה

במידה והנישום מעריך בוודאות גבוהה כי אינו זכאי למענקים ועליו להשיבם (לרוב כיוון שלא עמד בתנאי הוראת השעה או שהירידה במחזורי הפעילות לא עמדו בשיעורים הנדרשים (25% או 40%, תלוי בתקופת הזכאות), אולם עד לתום שנת המס 2020 טרם השיבם, הרי משהרשות דורשת את השבת המענקים לרבות הפרשי הצמדה וריבית, לדעתנו, ניתן לסווג את המענקים הנדרשים להשבה כהלוואה (הלוואה צמודת מדד הנושאת ריבית), אשר תוחזר בשנת 2021/2 ומשכך לא תחשב כהכנסה בשנת 2020. המלצתנו, כי בדוח המס לשנת 2020 יינתן גילוי מלא לכך שהסכום שיש להשיבו לא נכלל בהכנסות הנישום. מענק סוציאלי שהתקבל ולנישום נימוק לכך שאין להשיבו (שהה במילואים או חופשת לידה בתקופת הבסיס ב- 2019 או עסקה הונית אותה יש לנטרל בחישוב המענק, כך שבפועל הייתה ירידת מחזורים המצדיקה תשלום מענק, וקיימת סבירות גבוהה שהמענק יאושר, הרי שבמקרה זה, הערכת הנישום הינה שלא ישיב

את המענקים שקיבל, ולפיכך עליו לרשום המענקים כהכנסה בדוח 2020, למרות שבעת הכנת הדוחות, קיימת דרישה של רשות המיסים להשבתם.

מענקי ההשתתפות בהוצאות הקבועות

הבחינה של מענקים אלו על ידי רשות המיסים הינה מעמיקה ונתונה לשיקול דעת רחב של המנהל, אף על פי שסכומי המענקים נקבעים בנוסחה.

לפיכך, במקרים בהם נקבע בהחלטת המנהל כי החברה או העוסק אינם זכאים למענק או שסכום המענק נמוך מהסכום שנתבע, ומדובר בסיכויי השבה סבירים או גבוהים, לדעתנו, יש לרשום כנגד ההכנסה שנרשמה, הפרשה להוצאה בגין הסכום הנתבע להשבה בהחלטת המנהל, ולתת לכך ביאור מפורט. נדגיש כי אם לדעת הנהלת החברה סיכויי דרישת רשות המיסים להשבה נמוכים, יש להכיר כברירת המחדל בסכום המענקים שהתקבלו כהכנסה, ורק לציין בביאור את דרישת ההשבה, ואת סיכוייה הנמוכים. לדעתנו, ניתן להגן אף על גישה כלכלית, משפטית, בהתבסס על פסקי הדין השוללים כפל מס, אשר תתמוך בכך שיש לראות במענקים ששולמו ביתר, כעמדת רשות המיסים כמפורט לעיל, כהלוואה נושאת ריבית ולא כהכנסה.

בגישה זו נידרש אף לשאלה אם הריבית שנצברה עד ליום 31.12.2020 הינה הוצאה מותרת, זאת בהנחה שכספי המענק שימשו בעסקו של הנישום. ושוב, למותר לציין כי יש לתת גילוי מלא לכך שסכום המענק השנוי במחלוקת טרם נרשם כהכנסה ונרשם כהלוואה, עד לאישורו ע"י רשות המיסים. נוסף כי יש למנוע מצבים בהם הנישום ידווח וישלם מס על הכנסה ממענק בשנה אחת, ובשנה העוקבת או אף זו שאחריה יידרש להשבה, ולא תהיה לו הכנסה חייבת ממנה יוכל לקזז את "ההוצאה" של השבת המענק, שהרי כידוע אין קיזוז הפסדים או הוצאות לאחור לפי הלכת דנ"א 2308/15 בעניין הירשזון ודמארי. נדגים בקצרה את "כפל המס": היה והמענק יחשב כהכנסה בשנת קבלתו וההחזר יותר כהפסד/ הוצאה, בשנת ההחזר, הרי שאם לנישום אין הכנסות מהן יקוזז ההפסד בשנת ההחזר, יושת על הנישום מס על סכום המענק (כשהוא נושא ריבית והפרשי הצמדה עד תשלומו) למרות שסכום ה"מענק" יושב גם הוא כולל הצמדה וריבית!!

במקרה בו לדוגמה המענק היה בסך 50 אלפי ₪ ושעור המס השולי 50%, הרי שהנישום יחזיר לאוצר המדינה 75 אלפי ₪ ובנוסף ריבית והפרשי הצמדה.

לסיום נזכיר, כי מענקי ההשתתפות בהוצאות הקבועות חייבים אף בדמי בטוח לאומי וכך תיכלל "ההלוואה" בהכנסתו של הנישום גם לצרכי בטוח לאומי.