



עט ומס

גליון מקצועי לחברים בענייני מיסים

גליון מס' 1 ■ כסלו תשס"ב ■ נובמבר 2001
יוצא לאור ע"י ועד מחוז תל-אביב של לשכת עורכי הדין
עורך: עו"ד בני קליפי ■ המערכת: דניאל פריש 10, תל-אביב 64731

המערכת תעשה מאמץ לכלול בגליון רק חומרים מקצועיים בנושאים שמטבעם רלוונטיים לציבור עורכי דין רחב. גליון "עט ומס" הינו גליון מיסים לכם, לכן ובשבילכם. כל עצה, הערה והארה שלכם ושלכן תתקבל כמובן בברכה. נשמח גם לקבל כל חומר מקצועי חשוב לפרסום בגליון. ליצירת קשר אנא התקשרו לטלפון 054-751878, לעו"ד בני קליפי או לשלוח הודעה באי-מייל:

benny@shenhavlaw.co.il

מקווים שתמצאו בגליון עניין ותועלת.

בברכה,

ארנה לין, עו"ד, יו"ר ועד מחוז תל-אביב
בני קליפי, עו"ד, עורך "עט ומס"

חברות וחברים יקרים,

בידיכם מונח הגליון הראשון של "עט ומס". גליון זה הינו נדבך נוסף ליוזמת ועד המחוז להוציא לאור בקרב חברי הלשכה במחוז תל-אביב גליונות מקצועיים בנושאים משפטיים ספציפיים, וקודמים לו "עט ואתיקה" ו"עט ומשפחה". הגליון מיועד ליתן לחברים עדכונים משפטיים מעולם המיסים. בגליון יובאו תמציות חומרים מקצועיים עדכניים – חלקם טרם פורסמו בפרסומים רשמיים. בין החומרים המקצועיים שיופיעו בגליון יובאו סקירות חקיקה, פסיקה, חוזרים והוראות של רשויות המס [בעריכת מר אוסקר אבורזק (סגן נציב מס הכנסה מקצועית) ורו"ח ג'קי מצא (מנהל המחלקה המקצועית בנציבות מס הכנסה)] סיקורים קצרים של השתלמויות הלשכה ורשימות קצרות.

חקיקה

חישוב נפרד בעסק משותף לבני זוג

ביום 27.12.00 התקבל בכנסת תיקון חשוב לפקודת מס הכנסה (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (הוראת שעה), התשס"א 2000) לפיו הוסף סעיף 66 (ה) לפקודה, אשר קובע כי בהתקיים תנאים מסוימים גם בני זוג בעסק משותף יהיו רשאים לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד של המס על הכנסתם. ויוסבר: חישוב נפרד מעניק לכל אחד מבני הזוג, בין היתר, את האפשרות להינות ממדרגות המס הנמוכות של ההכנסה להבדיל מחישוב ההכנסה המשותפת של בני הזוג במאוחד כהכנסה אחת. על פי התיקון התנאים שבהתקיימם יהיו רשאים בני זוג לתבוע כי ייעשה חישוב נפרד הינם כדלקמן:
א. לצורך השגת ההכנסה שלגביה נדרש החישוב הנפרד, עבד כל אחד מבני הזוג במקום העיסוק הקבוע 36 שעות בשבוע לפחות, במשך תקופה של עשרה חודשים או יותר בשנת המס. היה ונדרש החישוב הנפרד לגבי חלק משנת המס – החישוב הנפרד ינתן רק במידה שכל אחד מבני הזוג עבד כאמור במשך תקופה, שהיחס בינה לבין אותו חלק משנת המס שלגביה נדרש החישוב הנפרד הוא יחס שבין עשרת החודשים האמורים לשנת מס מלאה. יודגש כי היעדרות מהעבודה על פי דין תחשב כעבודה.
ב. לכל אחד מבני הזוג אין הכנסה אחרת לפי סעיף 12(2) (הכנסה מעסק או משלח יד או עסקת אקראי) או 22(2) (הכנסה מעבודה), למעט הכנסה כאמור שקבע שר האוצר בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת (התקנות טרם הותקנו).

ג. הודעה על התביעה נמסרה לפקיד השומה חודש לפחות לפני תחילתה של התקופה שבעדה נתבע החישוב הנפרד של המס.

שוכנע פקיד השומה שלא ניתן היה למסור את ההודעה עד למועד האמור, ניתן יהיה למסור את ההודעה במועד אחר.

תוקפה של ההודעה כאמור הוא שלוש שנות מס, שתחילתן בתחילת שנת המס הראשונה שלגביה נדרש החישוב הנפרד וכל עוד מתקיימים בבני הזוג התנאים המזכים בחישוב נפרד.

תחילתו של סעיף 66(ה) לפקודה כאמור יהא 1.1.2002, ואולם שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי יהיה מדי פעם, לדחות מועד זה ולקבוע מועד מאוחר יותר לתחולת הסעיף ואולם סך כל תקופות הדחייה לא יעלו על שנתיים מיום 1.1.2002. חשוב לציין כי שר האוצר טרם דחה את המועד נכון לשלהי אוקטובר.

עמ"ה (חיי) 127/99 דראז יוסף נ' פקיד שומה עכו (כ"ב סגן הנשיא ד"ר ד. בין)

סכום מס הכנסה שנוסף לשומה בהתאם להסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין מגדיל את ההכנסה בשומת מס הכנסה המתוקנת (לשים לב: ייתכנו השלכות גם לעניין מע"מ וביטוח לאומי). ניתן לחזור מהסכם פשרה לפני מתן פסק הדין במסגרת אותו ערעור. הסכם שקיבל תוקף של פסק דין נבלע בפסק הדין ולא ניתן לחזור ממנו אלא במסגרת ערעור על פסק הדין.

עמ"ש 2023/01 (חיי) עדי ביבי נ' מנהל מס שבח חיפה (בפני כב' הנשיא (בדימוס) מ. סלוצקי)

**החלת המגבלות על מכירת דירת מגורים כאשר
הדירה נתקבלה במתנה (תקופת צינון לשם קבלת
הפטור ממס שבח) על דירה שנרכשה מכספים
שנתקבלו במתנה על ידי אב**

העוררת רכשה דירה ומכרה את הדירה כעבור 5 חודשים. העוררת ביקשה פטור ממס שבח במכירת דירת מגורים לפי ס' 1ב49(1) (מכירה אחת לארבע שנים). לטענת המשיב, העוררת קיבלה את הכספים לרכישת הדירה מאביה במתנה ומאחר ובעניינה לא עברה תקופת הצינון הקבועה בחוק למכירת דירת מגורים שנתקבלה במתנה (ס' 149) הרי העוררת איננה זכאית לפטור ממס. העוררת טוענת, כי קיבלה את הכספים בהלוואה מהבנק. חומר הראיות הובא בפני הוועדה תמך במסקנה, כי העוררת רכשה את הדירה מאביה בכסף של אביה. השאלה היא האם הכסף ניתן לעוררת במתנה או כהלוואה? בין העוררת לאביה לא נערך כל הסכם הלוואה ומהאיות עולה, כי קניית הדירה כלל לא עניינה את העוררת והיא שימשה כלי שרת בידי אביה למכירת הדירה בזמן קצר ברווח ניכר. הכסף ניתן לעוררת במתנה ומאחר ולא עברה תקופת הצינון למכירת דירת מגורים שנתקבלה במתנה יש לדחות את הערר.

הערות המערכת

בית המשפט קובע, כי אין כל מניעה שהנישום יתכנן את עסקאותיו על מנת לחסוך במס. עם זאת, בית המשפט מגיע – על בסיס העדר הסכם הלוואה בין העוררת לאביה ועל בסיס הראיות בתיק – למסקנה, כי העוררת לא רכשה את הדירה אלא קיבלה את הדירה במתנה. דומה, שאם העסקה בין העוררת לאביה היתה נבנית אחרת מבחינה משפטית ועובדתית היה עשוי בית המשפט להגיע לתוצאה שונה. בפרשה אחרת (רפאלי) הגיע בית המשפט למסקנה, כי הכספים שהתקבלו מהאבא התקבלו כהלוואה ולא כמתנה. בפרשת נוספת (בן איסי) נדונה השאלה האם רכישת דירה בעזרת מתנות חתונה מכפיפה את מכירת הדירה בפטור לתקופת הצינון לפי ס' 149. שם נקבע, כי הכלל האמור אינו חל אם בעת מתן המתנה לא התקיים קשר ישיר בין המתנה לרכישת הדירה.

שירות לתושב חוץ (תזכיר חוק)

על פי סעיף 30(א)5 לחוק מע"מ מתן שירות לתושב חוץ חייב במע"מ בשיעור אפס (ודוק): חובת מע"מ בשיעור אפס, להבדיל מפטור ממע"מ, מאפשרת לעוסק לנכות את מע"מ התשומות. על פי ההוראה כאמור, עורך דין שנותן שירותים לתושב חוץ חייב לכאורה במע"מ בשיעור אפס. עם זאת, ההוראה כאמור איננה חלה כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין הפקודה רואים אותה כתושבת ישראל (למשל חברה שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים בישראל).

בתקנות מע"מ נקבעו סייגים נוספים לתחולת שיעור מע"מ אפס בשל שירותים לתושב חוץ. אחד הסייגים העיקריים לתחולת שיעור מע"מ אפס הינו, כי לא יחול שיעור מע"מ אפס על שירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל. כך, עורך דין הנותן שירות לתושב חוץ בקשר לרכישת קרקע בישראל חייב לכאורה במס רגיל. בפרשות שונות (שפאר; אגמון)

נקבע כי בנסיבות מסוימות שירות שנותן עורך דין המייצג תושב חוץ הנתבע או התובע בישראל בישראל הינו שירות ביחס לנכס בישראל ועורך הדין אינו זכאי למע"מ בשיעור אפס. ויודגש: ישנן גם הוראות פטור נוספות בחוק מע"מ (למשל חיוב במע"מ אפס בגין שירות שניתן בפועל בחוץ לארץ) וכן סייגים לסייג האמור (למשל המשך תחולת חיוב מע"מ אפס גם כאשר השירות ניתן לגבי נכס המצוי בישראל אם השירות מהווה חלק ממחר הנכס לצורך מכס (כגון עמלות סוכן, שירותי פרסום).

בפסק דין שניתן על ידי בית המשפט העליון בתיק ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מע"מ פ"ד נג (1) 862 נקבע, כי יחול שיעור מע"מ אפס בגין שירותי תיווך שהעניקה חברה ישראלית שתיווכה בין חברות ביטוח זרות לבין חברות ביטוח ישראליות, שביקשו לבטח עצמן בביטוח משנה אצל חברות הביטוח הזרות. בית המשפט העליון קבע, כי לצורך חיוב מע"מ אפס יש לקבוע למי ניתן השירות – לתושב חוץ או שמה לתושב ישראל. כאשר גם תושב ישראל וגם תושב חוץ נהנים מהשירות יש לאתר את הנהנה העיקרי מהשירות.

בעקבות פסיקת בית המשפט העליון פעלו רשויות מע"מ לתקן את התקנות. במסגרת התיקון הוסף סעיף 12א(ד) הקובע, כי לא יחול שיעור מע"מ אפס על שירות שניתן לתושב חוץ לגבי עשיית הסכם שתושב ישראל צד לו. תקנה זו יוצרת למעשה חיוב במס כמעט לכל שירות הניתן לתושב חוץ אם תושב ישראל נהנה ממנו. כך למשל, עורך דין המייצג תושב חוץ בהסכם עם תושב ישראל חייב לכאורה במע"מ רגיל. כנגד התקנה האמורה הוגשה עתירה לבג"צ על פיה מרוקן מחוקק המשנה את תוכן החוק בסתירה להלכה של בית המשפט העליון.

בשיחה שערכה המערכת עם מייצג העותרת (עו"ד קסטל) בשלהי אוקטובר 2001, הובהר כי העתירה עדיין תלויה ועומדת, אך ייתכן שהתיק ייסגר בפרשה.

כיום מנסות רשויות מע"מ לתקן את החוק גופו ולקבוע כי כשהשירות ניתן בישראל הן לתושב ישראל והן לתושב חוץ לא יראו זאת כשירות הניתן לתושב חוץ.

**ע"פ (ת"א), 70251/00, 71156, 71219
מ"י נ' חב' גאטו ואח' (כב' השופטת ד.
ברלינר)**

**רף הרשעת נותן שירות בדיווח כוזב עבור לקוח
כיוונת השתמטות ממס הינו גבוה במיוחד**

הערעור עסק, בין היתר, בשאלת האשם הפלילי של רואה החשבון של החברה הנאשמת. רואה החשבון הואשם והורשע בבית משפט קמא בהכנת דו"ח על הפסקת פעילות כאשר בפועל החברה היתה פעילה והיו לה הכנסות רבות. בית משפט קמא הרשיע את רואה החשבון בהכנת דו"ח כוזב ללא הצדק סביר (ס' 217 לפקודה). המדינה ביקשה להרשיע את רואה החשבון במסירת דו"ח כוזב במרמה (ס' 220 לפקודה). בית המשפט המחוזי קובע כי הרשעת רואה החשבון אשר איננו נהנה באופן ישיר בפעולה מודעת שעניינה השתמטות ממס וכאשר בעלי החברה עצמם אינם מורשעים בכך הינה קביעה בעייתית. על מנת להרשיע את נותן השירות (רואה החשבון) צריכה המאשימה לעבור רף ראיתי גבוה במיוחד שיצביע על כוונת השתמטות של נותן השירות, המסכם את עצמו ואת המשך עבודתו.

חוזרים מקצועיים והוראות ביצוע

בעריכת:

מר אוסקר אבוראזק (סגן נציב מס הכנסה מקצועית)
רו"ח ג'קי מצא (מנהל המחלקה המקצועית בנציבות מס הכנסה)

סיכול תכנוני מס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס

חוזר זה עוסק בתכנוני מס בהם נעשה שימוש פסול באמנות למניעת כפל מס לצורך התחמקות מתשלום מס, כולו או מקצתו, ובדרכים האפשרויות העומדת בפני נציבות מס הכנסה לתקוף אותם תכנוני מס. עד היום חתמה מדינת ישראל על אמנות מס עם 35 מדינות שונות.

גישת רשויות המס כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר הנה, כי שימוש באמנות מס לצורך קבלת הקלות או הטבות מס בדרך שעורכי האמנה לא התכוונו לה, מהווה ניצול פסול של אמנות (Treaty Abuse). ביצוע פעולה או פעולות מסוימות ללא הגיון כלכלי מהותי במטרה לזכות בהטבות הנובעות מאמנת מס ייחשב אף הוא לניצול פסול של אמנות מס.

בחוזר מוצגים מספר תכנוני מס בתחום המיסוי הבינלאומי המבוססים על ניצול הוראות הנכללות באמנות ורכישת זיקות למדינה אחרת במטרה לזכות בהטבות על פי דיניה ועל פי האמנות שלה עם מדינות אחרות (Treaty Shopping). מטרת החוזר להציג דרכים אפשריות העומדות בפני נציבות מס הכנסה לתקוף ולסכל תכנוני מס בלתי ראויים. החוזר סוקר מספר דרכים להתמודדות עם תכנוני המס המבוססים על אמנות למניעת כפל מס כדלהלן:

בחינת התושבות: אמנות המס מעניקות הטבות בהתאם למדינת התושבות של אדם. כאשר מועלית הטענה כי אדם הוא תושב מדינה מתקשרת לצורך החלת הוראות אמנות המס, נציבות מס הכנסה תבחן את התושבות מבחינת עובדתית ומשפטית.

סעיפי הגבלת הטבות: ישנן אמנות הכוללות סעיפים הדנים בהגבלת הטבות (Limitation of Benefits). באופן כללי, נועדו סעיפים אלו להוות "שומרי סף" ולמנוע קבלת הטבות על ידי מי שאינם ראויים לכך.

איתור "בעל הזכות שביושר": ישנן אמנות מס בהן מותנית הזכאות לקבלת ההטבות מכוח האמנה בכך, שתושב המדינה המתקשרת המקבל את ההכנסה הוא בעל הזכות שביושר לקבלתה, דהיינו, הוא בעל הזכות הכלכלית המהותית ליהנות ממנה. בנסיבות מסוימות, רשאית מדינה מתקשרת לטעון כי מקבל התשלום אינו בעל הזכות שביושר לקבלו גם בהעדר הוראות באמנה, ולשלול עקב כך את ההטבות וההקלות מכוח האמנה.

פרשנות אמנות מס: כלל שקנה אחיזה איתנה בתחום פרשנות אמנות המס קובע כי, מונחים הכלולים באמנות המס יפורשו בהתאם לכוונות וצפיות המשותפים של הצדדים לאמנה, וזאת בהתחשב לא רק בלשון האמנה אלא אף בהקשרה הכולל. קו מנחה בפירוש הוראות האמנה הוא, כי אמנות מס לא נועדו לשמש כאמצעי להתחמקות מתשלום מס על הכנסה, כפי שמצוין בפתיה של אמנות רבות.

החלת נורמות אנטי-תכנוניות: הגישה המקובלת במדינות רבות היא כי ניתן להחיל נורמות אנטי-תכנוניות שמקורן בדין הפנימי, לצורך סיכול תכנוני מס פסולים המבוססים על אמנות מס. מספר הוראות אנטי-תכנוניות שולבו בחקיקה

הפיסקלית הישראלית, כגון סעיף 86 לפקודה וסעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין – המקנים סמכות להתעלם מעסקה או פעולה מלאכותית או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.

עובדים תושבי חוץ מומחה חוץ

ביום 21.12.00 פורסם תיקון לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות שהייה לתושבי חוץ), תשל"ט–1979 (להלן – התקנות) וכללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) (הוראת שעה), תשס"א–2001 (להלן – הכללים). מטרת החוזר לסקור את התיקונים והשינויים ואת השלכות התיקון.

על פי התיקון לתקנות יחולו התקנות על מומחים תושבי חוץ העוסקים בישראל בתחום מומחיותם המיוחדת ושכרם הנו גבוה. לאותם מומחים יותר ניכוי הוצאות שהייה בשניים עשר החודשים הראשונים לשהותם בישראל (כגון הוצאות דיור וארוחות). החל מהחודש השלוש עשרה יובא בחישוב המס על הכנסתם כאמור החלק השנים עשר מ- < 2 נקודות זיכוי.

למומחה חוץ יחשב תושב חוץ שלגביו נתקיימו כל אלה:

1. הוא הוזמן מחוץ לישראל בידי תושב ישראל שאינו קבלן כח אדם או מתווך כח אדם, כדי לתת שירות לאותו תושב ישראל, בתחום שבו יש לתושב החוץ מומחיות ייחודית.
2. הוא שוהה בישראל כדין.
3. בכל תקופת שהייתו בישראל הוא עסק בתחום מומחיותו הייחודית.
4. בעד עיסוקו בתחום מומחיותו שולמה לו הכנסה בסכום העולה על 10,000 ש"ח מוכפל במספר חודשי שהותו (ואם שהה פחות מחודש אזי חלק יחסית), ונוכה מההכנסה מס כדין.

מן ההגדרות עולה כי "מומחה חוץ" אינו נדרש עוד לאישורו של שר העבודה והרווחה, והוא יחשב כמומחה חוץ במידה ויעמוד בתנאים המנויים כאמור.

אין בתיקון התקנות כדי לשנות את מדיניות האגף ביחס להתרת הוצאות אחרות שאינן מפורטות בתקנות, ושהן הוצאות פרטיות על פי עקרונות המיסוי. לפיכך, הוצאות ריפוי, ביטוח בריאות, חינוך וכדומה בהן נושא המעביד במקום עובדו יקפו לשכר העובד וינוכה מהן מס. הוצאות טיסה לצורך יצור הכנסה יותרו בניכוי כאמור בהנחיות שניתנו בעבר.

תושב חוץ זכאי

בתוקף סמכותו התקין שר האוצר את כללי מס הכנסה (נקודות זיכוי לתושב חוץ זכאי) (הוראות שעה), תשס"א–2001, הבאים להסדיר מתן נקודות זיכוי לעובדים תושבי חוץ שאינם בעלי מומחיות ייחודית. על פי כללים אלה "תושב חוץ זכאי" הנו יחיד תושב חוץ שנתקיימו בו אלה:

1. שהייתו בישראל או באזור והעסקתו מותרת על פי דין.
 2. הוא אינו מומחה חוץ כאמור לעיל.
- בחישוב המס על הכנסתו של תושב חוץ זכאי יובאו בחשבון $2\frac{1}{4}$ נקודות זיכוי. לתושב חוץ זכאי לא יותרו הוצאות דיור וארוחות.

בש"א 8920/97 היחידה הארצית לשומה נ' צברי אילון ואחי (כב') השופטת שרה ברוש

פקיד השומה רשאי להטיל עיקול על כספים בנאמנות לטובת נהנה לשם הבטחת חוב הנהנה

אין מחלוקת, כי על פי ס' 194 לפקודת מס הכנסה ותקנה 360 לתקנות סדר דין אזרחי ניתן להטיל עיקול רק על רכושו של החייב. השאלה היא האם ניתן לראות בנהנה את בעל הזכויות בכספים המוחזקים בנאמנות אצל המחזיק. לטענת המחזיק לא ניתן לראות בנהנה את בעל הזכויות בכספים מאחר ועל פי כתב הנאמנות אין לנהנה כל זכויות ברכוש המוחזק. בית המשפט קובע, כי יוצר הנאמנות העביר את הזכויות בכספים לזכות הנהנה והודה בזכותו של הנהנה בכספים כבר בעת הפקדתם. הנהנה הוא הבעלים על פי הודאת יוצר הנאמנות.

הערות המערכת

בשל העדר הוראות חוק מפורשות כוללות, סוגיית מיסוי הנאמנות בפקודת מס הכנסה הנה סוגייה בעייתית. יש לשים לב, כי להבדיל מהוראות חוק מיסוי מקרקעין אף אין פטור מפורש בפקודה להעברה של נכסים מנאמן לנהנה. עם זאת, הדעה המשפטית הרווחת ולרוב גם הפרקטיקה המאומצת על ידי רשויות המס הנה כי העברה מנאמן לנהנה כאמור איננה חייבת במס.

בעייתיות סוגיית מיסוי הנאמנות מתחדדת כאשר מדובר בנאמנות זרה שעל פי דין מקום מושבה הינה גוף משפטי עצמאי וכאשר ליוצר הנאמנות או לנהנה אין כל שליטה על הנכסים בנאמנות. שאלה היא האם לצרכי מס יש להתייחס לנאמנות כאמור בדומה לשותפות (במידה רבה "שקיפות" הנאמנות לצרכי מס) או שמא נאמנות כאמור הינה "חבר בני אדם" לצרכי מס או אף אולי יש להתייחס לנאמנות כאמור כישות משפטית עצמאית אחרת. עם פרסום הצעות ועדת בן בטל לרפורמה במס נודעו תכונות מס לעקיפת הוראות המיסוי על חברות זרות בשליטת נושבי ישראל באמצעות הקמת נאמנויות מיוחדות, כאמור.

עמ"ה (ת"א) 43/95 החברה

האמריקאית ישראלית לגו נ' פשמ"ג

(כב' השופטת ב. אופיר – תום)

מקדמות שמשלמים צרכנים הינם הכנסה במועד קבלתם כאשר לנישום יש שליטה מלאה בכספים והוא מחזיק בהם מכח תביעה כנה או זכות להחזיק בהם. הסתברות נמוכה להשבת המקדמות מהווה אינדיקציה להתייחסות למקדמות כהכנסה במועד קבלתם.

הערעור הנדון סב סביב מספר עניינים. בין הנושאים בהם דן פסק הדין היה שאלת חבותם של המקדמות שמקבלת המערערת (ספקית בלוני גז) מהצרכנים במס הכנסה. על פי חוזה ההתקשרות בין המערערת לצרכנים נדרש הצרכן להעביר למערערת "מקדמה" להבטחת תקינות בלון הגז המהווה רכוש המערערת. כאשר הצרכן מסיים את התקשרותו עם המערערת חייבת המערערת להשיב לצרכן את תשלום המקדמה כשהוא משוער (בהתאם לסכום המקדמה הנדרש מצרכן חדש). לטענת המערערת המקדמה כאמור הנה פקדון או בטוחה ואיננה הכנסה. המערערת נסמכת בין היתר על ההסכמים בינה ללקוחותיה ועל עקרונות חשבונאיים מקובלים. בית המשפט דוחה

את טענת המערערת. אליבא דבית המשפט בשל שיעור פרישת לקוחות אפסי לעומת קבלת מקדמות מכל הלקוחות המצטרפים יתרת המקדמות הינה למעשה קרן צמיחה. חובת ההשבה של המקדמות מרוחקת ביותר. יש לפרש את החוק פרשנות מהותית פונקציונלית. כאשר חובת ההשבה מרוחקת ביותר דין התקבולים כדין הכנסה. מצב זה דומה לדוקטרינת ה-Claim of Right בארה"ב. לפי דוקטרינה זו, כאשר הגיע לידיו של נישום תקבול והנישום שולט באופן מלא בכספים ומחזיק בכספים מכח תביעה כנה או זכות להחזיק בכספים קמה חבות רישום התקבול כהכנסה בשנה בה נתקבל. החזר התקבול יירשם כהוצאה בעת התשלום בפועל.

ע"א 3348/97 פשמ"ג נ' דיקלה חברה

לניהול קרנות נאמנות בע"מ (כב')

השופטים י. אנגלרד, א. לוי וי. טירקל

הוצאות שכר החורגות מהשכר השוטף אותן מוציא המעביד בשנה מאוחרת לשנת המס בה החלו לצמוח יותרו כהוצאה במועד התשלום בפועל ולא במועד צמיחתם.

המערערת עשתה מדי שנה הפרשות בספריה (רשמה הוצאות שוטפות) בגין מענק יובל לו היו זכאים עובדיה בשנות העשרים להעסקתם. פקיד השומה לא התיר את ההפרשה וקבע על בסיס ס' 18(א) לפקודת מס הכנסה כי יש להתיר את ההוצאה רק במועד התשלום בפועל לעובדים או לקופת גמל. ערעור החברה על החלטת פקיד השומה התקבל בבית המשפט המחוזי. ערעור פקיד השומה על פסק דין זה התקבל בבית המשפט העליון. ס' 18(א) קובע כי "מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה – ניכויים לפי סעיף 17 יותר רק בשנת המס שבה שולמו". לטענת המערערת "מענק היובל" אינו נכלל בסוגי ההוצאות הקבועות בסעיף 18(א) העוסקים כולם בתשלומים סוציאליים. בית המשפט העליון קובע, כי מענק יובל נכלל בגדר "הוצאות אחרות כיוצא באלה" באשר המשותף לכל התשלומים הקבועים בסעיף אינו רק הבטחת התשלומים הסוציאליים אלא שביסוד ההוראה קיים תכלית נוספת, פייסקאלית, ובמרכזה הרצון להשיג התאמה בעייתי של הוצאות המעביד והכנסות העובד. על בסיס תכליות אלה נקבע, כי המכנה המשותף להוצאות האמורות בסעיף 18(א) הוא עובדת היותם הוצאות שכר החורגות מן השכר השוטף, אותן מוציא המעביד בשנת מס מאוחרת לשנת המס בה החלה לצמוח ההתחייבות להוציאן. מענק היובל הינו בעל המאפיינים האמורים ולכן נכלל בגדר "הוצאות אחרות כיוצא באלה".

הערות המערכת

בבסיס הפסיקה המתח בין שיטת החיוב במס של המעביד (השיטה המסחרית) על פיה הוצאה נרשמת במועד צמיחתה לבין שיטת מיסוי עובד על בסיס מזומן – מיסוי ההכנסה במועד קבלתה בפועל. המעביד מעדיף כמובן להקדים את ההוצאה (מבלי לשאת בתשלום בפועל) והעובד ממוסה רק במועד קבלת ההכנסה. האפשרות להינות מההבדל בין שיטות המיסוי השונות של העובד והמעביד הצטמצמה בעקבות הלכת דיקלה. יוער, כי ייתכן ובנוסחים ומשכורות 13 המשתלמים בפועל רק לאחר שנת המס לא יוכרו כהוצאה בשנה בה נוקפו בדו"חות. עם זאת, ייתכן גם שזקיפת הטבה, כאמור, לעובד מידי חודש בחודש (אפילו מותנית) תוכר כהוצאה בשנת המס אפילו תשולם בשנת המס הבאה.