

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חידושי חקיקה ועדכוני מס:

ביום 31 למרץ 2011 יכנס לתוקפו תיקון מס' 70 לחוק מיסוי מקרקעין. התיקון שבעיקרו מהווה תיקון פרוצדוראלי, מסדיר מחדש את ההוראות העוסקות בחוק מיסוי מקרקעין בדיווח על עסקאות, בתשלום המס ובשומה. התיקון מחייב, בין היתר, הגשת שומה עצמית תוך 40 יום מיום המכירה ותשלום מקדמת מס (ניכוי מס במקור) על ידי הרוכש בשיעור של 7.5% או 15% מהתמורה, בכפוף ליום הרכישה של הזכות הנמכרת. יצוין, כי רשות המסים יצאה לאחרונה בהבהרה בסוגית רכישות מקבלנים, לפיה מכירה של זכות במקרקעין על ידי קבלן תחייב בשיעור מקדמה של 7.5% מהתמורה. במקרה של רכישת זכות מקבלן, אשר קיבל מפקיד השומה אישור לפי סעיף 50, הרוכש לא יהיה חייב בתשלום מקדמה.

נושא רשומון המס: "מבחן הזיקה הישירה בניכוי הוצאות כבבואה לחירותו של בית המשפט**בפרשנות חקיקת מס"****מבוא**

יחסי הגומלין בין הכנסת (הרשות המחוקקת), הממשלה ומשרדי הממשלה (הרשות המנהלית) ובתי המשפט ובראשם בית המשפט העליון (הרשות השופטת) הם אבן יסוד בכל חברה ומשטר דמוקרטיים. באופן רגיל המחוקק אחראי לחקיקת חוקים, הרשות המנהלית על יישומם ובית המשפט

אמון על פרשנותם. כך נשמר עקרון הפרדת הרשויות.

פעמים המחוקק והרשות המנהלית מנסים להתערב ולצמצם את מרחב שיקול הדעת של בית המשפט בעת פרשנות חקיקה.

להבהרת הסוגיה, ניקח תחילה אתנחתא קלה מדיני המס, ונפנה לדיני החוזים.

תיקון מס' 2 לחוק החוזים

לאחרונה סערה וגעשה המערכת המשפטית סביב תיקון מס' 2 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (להלן: "חוק החוזים").

סעיף 25 (א) לחוק החוזים העוסק בפרשנות חוזים, קבע עד לא מכבר, כי "חוזת יפורש לפי אומד דעתם של הצדדים, כפי שהיא משתמעת מתוך החוזה, ובמידה שאינה משתמעת ממנו - מתוך הנסיבות".

בפסק דינו המפורסם של בית המשפט העליון בעניין אפרופים (ע"א 4628/93) נקבע, לעניין פרשנות סעיף 25 (א) לחוק החוזים, כי לשם בחינת אומד דעתם של הצדדים אין לעצור בלשון ההסכם אלא יש לבחון את המטרות, האינטרסים והתכנית אשר הצדדים לחוזה ביקשו במשותף להגשים. נשיא בית המשפט העליון (בדימוס) אהרון ברק הבהיר לצורך כך, כי "השלב הראשון (גזירת אומד הדעת הלשון הברורה) עשוי להיות נקודת מוצא של ההליך הפרשני. אסור לו שיהא גם נקודת סיום. הפרשן

לבסוף, לאחר דין ודברים בין המחוקק לרשות השופטת נכנס לאחרונה לתוקף תיקון מס' 2 לחוק החוזים, אשר תיקן את הוראת סעיף 25(א) לחוק החוזים, כדלקמן: "חוזה יפורש לפי אומד דעתם של הצדדים, כפי שהוא משתמע מתוך החוזה ומנסיבות העניין, ואולם אם אומד דעתם של הצדדים משתמע במפורש מלשון החוזה, יפורש החוזה בהתאם ללשונו".

דומה, כי גם לאחר תיקון 2 נותר לבתי המשפט מרחב פרשני רב, ולו מן הטעם שהשאלה, "אם אומד דעתם של הצדדים משתמע במפורש מלשון החוזה" הינה שאלה פרשנית בעיקרה. נראה אפוא, כי ניסיונו של המחוקק להצר את צעדיהם של בתי המשפט בעת פרשנות חוזים הסתיים בפשרה. ימים יגידו, אם התיקון לחוק החוזים ישפיע על פרשנותם של בתי המשפט.

במאמר מוסגר, יצוין, כי במסגרת תיקון 2 לחוק החוזים הוספה לסעיף 25 לחוק החוזים גם הוראת סעיף קטן (ב1) הקובעת, כי "חוזה הניתן לפירושים שונים והייתה לאחד הצדדים לחוזה עדיפות בעיצוב תנאיו, פירוש נגדו עדיף על פירוש לטובתו".

ניסיון נוסף של המחוקק לצמצם את מרחב הפרשנות של בתי המשפט, הפעם, בלחצם של פקידי האוצר ורשות המסים (הרשות המנהלית), נעשה בשאלת המבחנים להתרתה של הוצאה בניכוי לצרכי מס, במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170), התשס"ט-2009 (להלן: "תיקון 170"). על כך להלן:

צריך לעבור לשלב השני (גזירת אומד הדעת מתוך נסיבות חיצוניות) ולחזור לשלב הראשון וממנו לשני, הלוך וחזור, ללא כל מגבלות של "לשון ברורה" או "לשון עמומה", עד שתנוח דעתו כי עלה בידו לגבש את אומד דעתם של הצדדים לחוזה." (וראו גם דנ"א 2045/05). כך, יתכן, כי בית המשפט יפרש חוזה על פי נסיבותיו באופן שונה מזה שנטען על ידי שני הצדדים למחלוקת ומלשון החוזה.

בשנים האחרונות גברה הביקורת על הלכה זו בטענה, שהיא גורמת לאי ודאות בפרשנות חוזים ופותרת פתח למחלוקות ולריבוי הליכים משפטיים. ביקורת זו נשמעה גם בתוככי בית המשפט העליון על ידי השופט דנציגר, אשר התווה בעניין נורקייט (ע"א 5856/06), כי "מן הראוי כי במקום בו לשון ההסכם היא ברורה וחד משמעית, כגון המקרה שבפני, יש ליתן לה משקל מכריע בפרשנות ההסכם. עיקרון זה מקבל משנה תוקף שעה שלשון ההסכם הברורה והחד משמעית מתיישבת עם ההיגיון המסחרי הפשוט..." (וראו גם ע"א 8836/07).

המחוקק ניסה להרים את הכפפה ולהצר את צעדיו של בית המשפט בבואו לפרש חוזים. בהצעת חוק (פרטית) שהוגשה לפני למעלה משנה הוצע להוסיף לסעיף 25 לחוק החוזים הוראה אשר תקבע, כי "חוזה יפורש באופן שתואם, ככל הניתן, את הפירוש שניתן לו על ידי הצדדים", ותוך היצמדות ללשון החוזה.

ניכוי הוצאה לצרכי מס

כידוע, סעיף 17 לפקודה קובע את עקרון היסוד בסוגיית ניכוי הוצאות לצרכי מס הכנסה, כלהלן: **"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס, ולשם כך בלבד..."**. משמע, הוצאה תותר בשנת מס מסוימת לצרכי מס, רק אם שימשה כולה לייצור הכנסה באותה שנת מס, ולשם כך בלבד.

במטרה לבאר הוראה זו הותוו בפסיקה מבחני משנה, המסייעים לבחון, האם ניתן לסווג הוצאה פלונית, כהוצאה המותרת לניכוי לצרכי מס. אחד המבחנים המרכזיים הינו מבחן ההוצאה האינצידנטלית (מבחן ההוצאה הכרוכה). לפי מבחן זה, רק הוצאה המשתלבת בתהליך הפקת ההכנסה וכרוכה במבנהו הטבעי של מקור ההכנסה תותר לניכוי לצרכי מס (ראו למשל ע"א 358/82). במקום אחר נקבע על סמך מבחן זה, כי גם הוצאה, הנופלת במתחם הסיכונים הצפויים בחיי העסק הרגילים, תותר בניכוי (ע"א 735/86).

כפי שנראה להלן, פסק הדין בעניין **ורד פרי** הפחית מחשיבותו של מבחן זה וקבע תחתיו את מבחן הזיקה הממשית והישירה, כמבחן מוביל להתרת הוצאות לצרכי מס.

פסק הדין בעניין ורד פרי (ע"א 4243/08) ומבחן**הזיקה הממשית והישירה**

בית המשפט העליון בעניין **ורד פרי**, דן בערעור שהגישה המדינה על החלטת בית המשפט המחוזי לפיה הוצאות השגחה על ילדים יותרו בניכוי לצרכי מס. אחת מטענות פקיד השומה, הייתה, כי מדובר בהוצאה אשר אינה כרוכה ואינה אינצידנטלית לייצור ההכנסה.

בית המשפט העליון התייחס לטענה זו ודחה אותה, לאור תכלית שומת מס אמת, החולשת על פרשנות סעיף 17 לפקודה, וכדבריו: **"תכליתו של מס הכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב מס אמת... חיוב במס של סכום שאינו משקף את הכנסתו האמיתית של הנישום אינו בגדר "מס הכנסה". אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהוציא בייצור הכנסתו, שקול הדבר להטלת "מס ביתר", שכן הכנסתו הנלקחת בחשבון לצורך קביעת החיוב במס גבוהה מהכנסתו האמיתית."**

מתכלית זו, מסיק בית המשפט העליון, כי מבחן ההוצאה האינצידנטלית הינו מבחן עזר בלבד, ואין בו כשלעצמו כדי להכריע לעניין התרתה או אי התרתה של הוצאה. במקומו יש לאמץ לדידו של בית המשפט העליון מבחן רחב יותר, בדמות מבחן הזיקה הממשית והישירה: **"יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי. גבולותיו של תהליך ייצור ההכנסה רחבים יותר מ"פס הייצור" ותחמתם המדויקת נעשית בהתאם לנסיבות**

עיננו הרואות, אפוא, כי המחוקק לא הסתפק בקביעה, כי הוצאות השגחה בילדים לא יותרו בניכוי לצרכי מס, אלא בחר לאמץ באופן עקרוני את מבחן ההוצאה האיצידינטלית כמבחן מרכזי להתרתה של הוצאה לצרכי מס. ניתן לומר, כי קביעה זו נעשתה על אפו וחמתו של בית המשפט העליון בעניין **ורד פרי**, אשר קבע כאמור, כי מדובר במבחן עזר בלבד.

בעקבות תיקון 170 לפקודה ובהמלצת בית המשפט העליון משכה לאחרונה שדולת הנשים את העתירה שהגישה כנגד אי ההתרה של הוצאות השגחה על ילדים (בג"ץ 6795/09). בית המשפט העליון מצא לנכון לציין, כי "**המלצתנו לחזרה מהעתירה, ניתנה על אף אהדתנו לטיעוניה, כמסתבר מפסק-הדין שניתן בעניין על ידי בית משפט זה; רק בשים לב למשוכה החוקתית שראינו בחקיקת הכנסת שביטלה את תוצאות פסק-הדין, נקטנו עמדה זו**". משמע, בית המשפט העליון הרכין ראשו בפני המחוקק בכל הקשור להתרת הוצאות השגחה על ילדים. באופן דומה, היינו מצפים, כי בית המשפט העליון יאמץ לאחר תיקון 170 את מבחן ההוצאה האיצידינטלית כמבחן מכריע להתרת הוצאה לצרכי מס ויזנח את מבחן הזיקה הממשית והישירה. כפי שנראה להלן, דומה, כי פסק הדין בעניין **שריג אלקטריק** מלמד אחרת.

עניין שריג אלקטריק (ע"א 10691/06)

פסק הדין בעניין **שריג אלקטריק**, שניתן בבית המשפט העליון לפני כחודשיים, דן בשאלה האם

הקונקרטיית ולאור התכלית האמורה... גם הוצאות... אשר הנישום הוכיח כי הן מקיימות זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה וכי הן הוצאו לשם ייצור ההכנסה בלבד, עשויות להיות מותרות בניכוי".

בהתאם לכך פסק בית המשפט העליון, כי "**הוצאה בגין תשלום לשמרטף או שכר למטפלת בשעה שההורים נמצאים בעבודתם מהווה כולה "הוצאה בייצור הכנסה" המוצאת "לשם כך בלבד"**". דהיינו, מדובר בהוצאה בעלת זיקה ממשית וישירה להפקת ההכנסה ולפיכך מותרת במלואה לצרכי מס.

תיקון 170 לפקודה

פקידי האוצר ורשות המסים סרבו להשלים עם פסיקת בית המשפט העליון ויזמו שינוי חקיקה. מאמצייהם נשאו פרי. בתיקון 170 לפקודה מחודש יולי 2009 תוקן סעיף 32(1) לפקודה, באופן שנקבע, כי לא יותרו לצרכי מס "**הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות... הוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד והשגחה עליו**". "הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה" מוגדרות במסגרת הסעיף כ"**הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם**". יצוין, כי התיקון כלל הוצאות פרטניות נוספות, אשר לא יותרו בניכוי, כגון הוצאות אש"ל, הוצאות נסיעות ועוד.

לזניחתו של מבחן האינצידנטליות כמבחן עיקרי הינו הקושי לקבוע על סמך מבחן זה באופן בלעדי ובכלל המקרים האם מדובר על הוצאה שנעשתה בגדר ייצור הכנסה, קושי היוצר מקרי גבול רבים."

בהתאמה ממשיך ומתווה בית המשפט העליון, לענייננו, כי "ההכרעה בפרשת פרי מהווה צעד נוסף במסגרת המגמה של בחינה תכליתית של כל סוגיה, תוך ניסיון להתחקות ולהגשים את מטרת החקיקה, וזאת מבלי להיצמד באופן דווקני לדוקטרינות ולמבחנים קבועים מראש. מגמה זו נובעת מההכרה שכל ייעודם של המבחנים והדוקטרינות הוא בהגשמת התכלית ולא בהכפפה שלה אליהם... לאור מגמה זו המעוגנת בפרשת פרי יש לבדוק את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה במקרה דנן בהתאם לתכליות סעיף 17 רישא לפקודה, שהמרכזית מביניהן היא קביעת שומת אמת.

בסופו של הליך פרשני, החורג בחלקו מרשימה זו, ממצה השופטת ארבל, כי לטעמה "התשלום של הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה אינצידנטלי לגובה הקרן של ניכוי המס במקור על-ידי המעביד, ויש בינו לבין ייצור ההכנסה זיקה ממשית וישירה. יתרה מכך, לטעמי כדי לחשב את שומת האמת של המעביד יש להתיר בניכוי את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה, ובכך להגשים את תכלית סעיף 17 רישא לפקודה. אי הכרה

המערערת באותו עניין זכאית לנכות כהוצאה לצרכי מס, ריבית והצמדה ששילמה בגין חובות מס לניכויים.

המערערת, חברה בע"מ, רשמה משיכות של מנהלי החברה כהלוואה. בעקבות פשרה שהושגה עם פקיד השומה הוסכם, כי המערערת תציג את משיכות המנהלים כשכר עבודה, ומנגד פקיד השומה יחיל על המשיכות שיעור מס נמוך מהרגיל. המחלוקת התעוררה, כאשר פקיד השומה לא התיר בניכוי כהוצאה מוכרת לצרכי מס את הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה, שהוצאו למערערת בגין אי תשלום ניכוי המס במקור.

בית המשפט העליון קיבל את הערעור וקבע, כי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה יותרו בניכוי לצרכי מס.

לענייננו חשוב לציין, כי בהכרעתו התבסס בית המשפט העליון, בין היתר, על מבחן הזיקה הממשית והישירה והותיר את מבחן ההוצאה הכרוכה כמבחן עזר בלבד. ובלשונו: "בעבר שלט בכיפה מבחן האינצידנטליות לצורך בחינת השאלה האם יש להתיר בניכוי הוצאה מסוימת במסגרת סעיף 17 לפקודה... בפרשת פרי סטו השופטים ממבחן האינצידנטליות וקבעו שהוא מהווה רק כלי עזר להתקיימות דרישות סעיף 17 רישא לפקודה ולא תנאי הכרחי, כפי שהיה בעבר. מנגד, נקבע שם שיש להראות "זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי". אחד הטעמים

מס (למשל, הוצאת השגחה על ילדים), לבין חקיקה, שמשמעותה התעלמות מהגשמת תכלית החקיקה, כפי שבית המשפט מפרש אותה (למשל, שומת אמת).

בניגוד לתיקון מס 2 לחוק החוזים, נדמה, כי המחוקק לא השכיל בתיקון 170 להותיר לבית המשפט מרחב תמרון פרשני. המחוקק ביקש לכבול ולסנדל את שיקול דעתו של בית המשפט בכל הקשור לניכוי הוצאה לצרכי מס. עם זאת, מעניין שריג אלקטריק עולה, כי בית המשפט העליון אינו רואה עצמו כבול מבחינה פרשנית לתיקון 170.

ברמה הפרקטית, ניתן לומר, כי משמעות הקביעה של בית המשפט בעניין שריג אלקטריק, הינה כי מבחן הזיקה הממשית והישירה למקור ההכנסה עדיין "חי ובוטט", על חשבוננו של מבחן האינצידנטליות. דהיינו, גם הוצאות, אשר אינן מסווגות כ"הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה", תותרנה בניכוי לצרכי מס, אם ימצא, כי הן קשורות בזיקה ישירה וממשית למקור ההכנסה של העסק, ואי התרתן תחטא לעקרון שומת אמת. זהו הדין לגבי הפרשי הצמדה וריבית בגין חוב ניכויים וזהו הדין לגבי שורה שלמה של הוצאות, אשר יוצאות בזיקה ישירה למקור ההכנסה, אך אינן משתלבות בתהליך הטבעי של מקור ההכנסה. מובן, שגם הוצאות אשר בבסיסן "שומרות על הקיים" תותרנה בניכוי לצרכי מס, אך על כך ברשימה אחרת.

בהוצאות אלו עלולה להוביל ליצירת עיוות מס לנישום.

יצוין, כי תיקון 170 לפקודה ובפרט התיקון שחל בסעיף 32(1) לפקודה כלל לא אוזכר בפסק הדין. כמו כן, מעניין לציין, כי השופטת ארבל ישבה במושב, אשר המליץ על משיכת העתירה, כאמור, בבג"ץ 6795/09.

סיכום ותובנות נוספות

מצאנו אפוא, כי בית המשפט העליון בעניין שריג אלקטריק מתעלם לחלוטין מתיקון 170 וחוזר ומבסס את ההלכה בעניין ורד פרי, כי יש לפרש את סעיף 17 לפקודה לפי תכליות החקיקה, שהמרכזית מביניהן היא קביעת שומת אמת.

למעשה מתקבלת סתירה בסוגית מבחן הוצאה האינצידנטלית בין תיקון 170 לבין הנמקת בית המשפט העליון בעניין שריג אלקטריק. לאמור, בעוד תיקון 170 ביסס את מעמדו של מבחן האינצידנטליות כמבחן ראשי, בית המשפט בעניין שריג אלקטריק רואה בו כמבחן עזר בלבד, הכפוף לעקרון שומת אמת.

ברמה החוקתית עקרונית, דומה, כי פסק הדין בעניין שריג אלקטריק מהווה איתות של בית המשפט העליון למחוקק: בית המשפט לא ייתן ידו להתערבות של המחוקק ושל רשות המסים במרחב הפרשנות ובכללי הפרשנות, המשמשים את בית המשפט בפרשנות חקיקת המס.

נראה, כי יש הבדל מבחינתו של בית המשפט העליון בין חקיקה שאינה מתירה ניכוי הוצאה פלונית לצרכי

לא נותר אלא לקוות, כי רשות המסים תאמץ את עקרונות הפרשנות, אשר הותוו בעניין **ורד פרי ושריג אלקטריק** ותחדל מניסיון לטשטשם באמצעות שינויי חקיקה.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.