

# מהותה של ההוצאה העודפת

## דוד אלקינס\*

א. מבוא ב. תקנות הרכב: הוצאות עודפות לעומת הוצאות פרטיות 1. הוצאות פרטיות 2. הוצאות עודפות 3. "שווי שימוש" של "רכב צמוד" 4. מקדמות בשל הוצאות עודפות ג. התייחסות הפסיקה לסוגיה ד. השלכות 1. שיעור מס חברות לעומת שיעור מס הכנסה המוטל על יחידים 2. שיעור המקדמה 3. קיזוז המקדמות כנגד המס בשנים הבאות: אותו עסק או משלה-יד 4. רווח הון במכירת רכב (א) לפני התקנתן של תקנות חישוב רווח הון (ב) תקנות חישוב רווח הון 5. סעיף 96 6. ביטוח לאומי 7. הוצאות עודפות בחברה משפחתית 8. סעיף 94 ב 9. מקדמות בשל הוצאות עודפות והשפעתן על גובה המקדמות הרגילות 10. הצמדת המקדמות 11. היבטים בינלאומיים ה. השלכות מיוחדות לגבי מלכ"רים ומוסדות ציבור 1. מס שכר 2. קיזוז המקדמות במוסדות ציבור ו. סיכום.

Income tax, if I may be pardoned for saying so, is a tax on "income."<sup>1</sup>

Not even the power of this Court can make income of outgo. To speak a tax on corporate that is paid out' is as self-contradictory 'income of as to speak of round squares."<sup>1</sup>

---

\* מרצה, המכללה האקדמית נתניה.

<sup>1</sup> (London Co. v. Dept. of Taxation 322 U.S. 435; 448 (1944).

<sup>2</sup> Harvester Co. v. Dept. of Taxation 322 U.S. 435, 448 (1944).

## א. מבוא

מתכונתו ה"טהורה" של מס הכנסה היא שמסך כל הכנסתו של הנישום מנכים את ההוצאות שהוצאו לצורך ייצור אותה הכנסה.<sup>2</sup> בכך מגיעים להתעשרותו של הנישום בתקופת השומה, עליה הוא אמור לשלם מס.<sup>3</sup> אולם מס הכנסה אינו כה פשוט. דיני המס כוללים הסדרים רבים, חלקם נורמטיביים וחלקם בגדר תמריצים,<sup>4</sup>

<sup>2</sup> לדיון מעמיק ביחסי-הגומלין בין דיני ניכוי הוצאות במס הכנסה לבין הגדרת בסיס המס ראו: W. Andrews "A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax" 87 *Harvard Law Review* (1974), 1113 אדרעי "על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות ושימוש נאות בשיטות דיווח" הפרקליט לט 136.

<sup>3</sup> מס על בסיס של הכנסה אינו בהכרח המס הצודק או היעיל ביותר. טענות כבודות-משקל קיימות לטובת הצריכה כבסיס מס. ראו, למשל, אצל: Andrews, *ibid*; W. Andrews "Fairness and the Personal Income Tax: A Reply to Professor Warren" 88 *Harvard Law Review* (1975) 947; M. Graetz "Implementing a Progressive Consumption Tax" 92 *Harvard Law Review* (1975) 1575; W.A. Klein "Timing in Personal Taxation" 6 *Journal of Legal Studies* (1977) 461; C.E. McLure, Jr. "A Consumption-Based Direct Tax for Countries in Transition from Socialism" *Wayne Law Review* (1992) 1097.

לעומתם, המצדדים במס על בסיס של הכנסה כוללים: B. Fried "Fairness and the Consumption Tax" 44 *Stanford Law Review* (1992) 961; A. Gunn "The Case for an Income Tax" 46 *The University of Chicago Law Review* (1975) 931; A. Warren "Fairness and the Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax" 88 *Harvard Law Review* (1975) 931; A. Warren "Would a Consumption Tax be Fairer than an Income Tax?" 89 *Yale Law Journal* (1980) 1081 אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431; אדרעי "דוקטרינת המקור-סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדיון הישראלי הנוהג" משפטים יז 26. ברשימה הנוכחית לא נצטרך להידרש לשאלה זו, וזאת משני טעמים. ראשית, אנו עוסקים בסוגיה של הוצאות במסגרת מס הכנסה, ועל-כן נקבל את עקרונותיו של מס זה כנתונים. שנית, טיעונו ומסקנותיו לא ישתנו בהרבה גם במסגרת של מס צריכה. הסוגיה של מיסוי ההטבה הגלומה בהעמדת רכב של מעביד לשימוש הפרטי של עובדיו הינה רלוונטית למס צריכה כמו למס הכנסה.

<sup>4</sup> תמריצים אלה עשויים להיות חיוביים, דהיינו, הם יניעו את הנישום לפעול בדרך מסוימת, או שליליים, לאמור, שמטרתם תהיה להניא את הנישום מהתנהגות מסוימת. תמריצים חיוביים מכונים "הוצאות מס", שהרי ויתור של המדינה על חלק מהמס המגיע לה שווה להוצאה תקציבית על-ידה. להבחנה בין

שאי-אפשר להבינם על רקע הניסיון להגדיר את יכולתו הכלכלית של הנישום לשאת בנטל המס.<sup>5</sup> מטרתה של הרשימה הנוכחית היא לבחון אחד מהסדרים אלה. ההסדר שבחרנו לדון בו הוא זה של הוצאות עודפות. ההסדר בדבר הוצאות עודפות הקבוע בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961, (להלן: הפקודה), ובתקנות שהותקנו על-פיה נועד לטפל בבעיה של מיסוי הטבות הניתנות לעובדים בתמורה לעבודתם כאשר קיים קושי לייחס את ההטבה לעובד כלשהו או כאשר קיים קושי לכמת את טובת-ההנאה שהעובד זכה בה. האדם אשר ראוי כי ישלם את המס בשל הטבות אלה הוא העובד עצמו, אך קשיי הייחוס והכימות עשויים למנוע זאת. המחוקק בחר איפוא באדם אחר, הוא מעבידו של העובד, לשאת בנטל המס של העובד.<sup>6</sup>

---

הוראות נורמטיביות, שתפקידן לשכלל את בסיס המס, לבין הוצאות מס, ראו אצל סורי ומק'דניאל: S.S. Surrey & P.R. McDaniel *Tax Expenditures* (Cambridge MA, 1985) 2–6. לביקורת על ההבחנה בין הוצאות מס לבין הוראות מס נומטיביות, ראו: B. Bittker "The Tax Expenditure Budget – A Reply to Professors Surrey and Hellmuth": 22 *National Tax Journal* (1969) 538: ד' אלקינס **צדק אופקי כאמת מידה בתורת המסים** (חיבור לשם קבלת תואר דוקטור לפילוסופיה, אוניברסיטת בר-אילן, 1997) 232–234. לאפשרות של שימוש בתמריצים שליליים במערכת המס במקום המשפט הפלילי להסדרת דפוסי התנהגות בחברה, ראו: C.N. Mitchell "Taxation, Retribution, and Justice" 38 *University of Toronto Law Journal* (1988) 151

<sup>5</sup> מיסוי על-פי "היכולת לשלם" מקובל כאחד מיעדיה של מערכת המס. לניסיון להגדיר מהי "יכולת לשלם", ראו: W.J. Blum & H. Kalven, Jr. *The Uneasy Case for Progressive Taxation* (Chicago, 1953) 64–68.

<sup>6</sup> והשוו את דברי בליעל כפי שנוסחו בידי הפייט: "אתם קבלו דין שמים עליכם, מימי אבותיכם לא נמצא ככם, ואם היו בחיים הייתי דנם לפניכם, אתם תשאו עון אבותיכם." (מתפילת מוסף של יום הכיפורים). אומנם, ההסדר של הוצאות עודפות יש בו העברת נטל המס מאדם שאי-אפשר להטילו עליו אל אחר שנוח להטילו עליו, אולם כפי שניווכח בהמשך, העברה זו אינה שרירותית, אלא מוצדקת מבחינה כלכלית ומבחינה מוסרית: מבחינה כלכלית, מכיוון שסביר שכוחות-השוק יעבירו את הנטל בסופו של דבר בחזרה לשכמו של העובד (ראו להלן הערות 25 ו- 153); ומבחינה מוסרית, מכיוון שהמעביד הוא שהעניק לעובדיו את ההטבה, ובמו ידיו גרם לכך שמשולמת הכנסת עבודה שאי-אפשר למסות את העובד בגינה.

הטכניקה אשר באמצעותה ביקש המחוקק להשיג את מבוקשו היא שלילת ההכרה בהוצאות שהוצאו כדי להעניק לעובד את טובת-ההנאה האמורה. ההסדר הבסיסי של הוצאות עודפות קבוע בסעיף 32 (11) לפקודה, על-פיו לא יותרו ניכויים של –

“הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני, למעט הוצאות שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד; הוצאות, בגבולות סכומים שנקבעו בתקנות על פי סעיף 31, להחזקת רכב שבחזקתו של מעביד והמשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהשימוש בו לעובד פלוני; הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים.”

סעיף 32(11) עניינו מקרים שבהם טובת-הנאה מוענקת לעובדים, והקושי היחיד המונע הטלת מס ישירות על העובדים הוא היעדר היכולת לייחס את ההטבה לעובד פלוני. אולם כאמור, קיימים מקרים שבהם אנו נתקלים לא רק בקושי לייחס את טובת-ההנאה לעובד פלוני, אלא גם בקושי לברר איזה חלק מתוך ההוצאה יש בו כדי לספק טובת-הנאה לעובד. הדוגמה הבולטת להטבה המציבה את שתי הבעיות האמורות היא הוצאות רכב:<sup>7</sup> השאלות העולות בקשר להוצאות רכב, כפי שנראה בהמשך, כוללות הן זיהוי הנהגה מהשימוש ברכב, הן כימות ההנאה שהוא הפיק ממנו. בשל מורכבותה של סוגיה זו ובשל שכיחותן של הוצאות רכב בעולם המעשה, נתרכז ברשימה זו בעיקר בהוצאות אלה. ניכוי הוצאות רכב מוסדר בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשנ"ה – 1995 (להלן: תקנות הרכב). תקנה 2(1) לתקנות הרכב קובעת לאמור:

“2. הוצאות החזקת רכב<sup>8</sup> שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותרו

<sup>7</sup> ראו גם: תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב–1972.

<sup>8</sup> “הוצאות החזקת רכב” מוגדרות בתקנה 1 כלהלן: “הוצאות ששולמו בשנת המס בשל רישוי הרכב, ביטוח חובה ששולם עליו, ביטוח מקיף שלו, דמי שכירות בעד שימוש בו, רכישת דלק, רכישת שמנים, תיקון הרכב והחזקתו, וכן פחת לפי סעיף 21 לפקודה שהנישום זכאי לו בשנת המס בשל הרכב; לענין זה, ‘דמי שכירות’ – לרבות דמי שימוש כמשמעותם בתקנות מס הכנסה (ניכויים מיוחדים למשתמש בציוד בשכר-מכר), התשמ”ט–1989, המותרים בניכוי לפי תקנות אלה.”

מעניין שמחוקק-המשנה לא ראה לנכון לכלול במסגרת הוצאות הרכב שהתקנות חלות עליהן את הוצאות המימון של הרכב. לא ברור אם השמטה זאת היתה מכוונת, אך בכל מקרה, אין היא מוצדקת. היה ראוי להחיל את ההסדר שבתקנות גם על הוצאות המימון. יצוין כי בתקופת תחולתו של חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ”ה–1985, כוונתנו היא להוצאות הריבית הריאלית לגבי מי שחל עליו פרק ב לחוק, או לאותן 20% מהוצאות הריבית ששולמו בגין נכס הון המותרים בניכוי על-פי סעיף 17 לחוק למי שפרק ב אינו חל עליו.

בניכוי בשנת המס כמפורט להלן:

(1) סכום הוצאות החזקת הרכב מחולק במספר הקילומטרים השנתי ומוכפל במספר הקילומטרים השנתי העודף על 9,900 קילומטר לגבי אותו הרכב, או 25% מהוצאות החזקת הרכב, לפי הגבוה.

תקנות הרכב, וכן הסדרי השלמה המופיעים בפקודה, הם שיעסיקו אותנו ברשימה הנוכחית. בפתחת דיוננו נוכיח כי התקנות עוסקות למעשה בשני סוגי הוצאות: הוצאות פרטיות והוצאות עודפות, ונבחין בין שני סוגי הוצאות אלה. בעשותנו כן, נבהיר מהן הוצאות עודפות ומה ביקש המחוקק להשיג באמצעות ההסדר בעניינן. ניווכח כי בניגוד לגישתנו, הרואה בהסדר של הוצאות עודפות הסדר נורמטיבי, בתי-המשפט רואים בו הסדר עונשי, ופוסקים הלכות בהתאם. לבסוף נתאר כמה השלכות, הן בדין הרצוי והן בדין המצוי, לגישתנו המוצעת.

## ב. תקנות הרכב: הוצאות עודפות לעומת הוצאות פרטיות

### 1. הוצאות פרטיות

התקנות יוצאות מתוך הנחה<sup>9</sup> כי נישום המשתמש ברכבו לייצור הכנסה

<sup>9</sup> נדמה כי החזקה האמורה אינה ניתנת לסתירה, לא על-ידי הנישום ולא על-ידי פקיד-השומה. ככל שהדבר נוגע בנישום, לשונן הברורה של התקנות אינה מותירה מקום לספק שהחזקה אכן חלוטה. לעומת זאת, תיתכן טענה שפקיד-השומה רשאי לנסות להוכיח כי סך-כל נסיעותיו הפרטיות של הנישום עלו על 9,900 קילומטר בשנה, וזאת בהסתמך על הגדרת המושג "הוצאה" בתקנה 1: "הוצאות המתורות לניכוי לפי סעיפים 17 עד 27 301- לפקודה." במילים אחרות, תיתכן טענה על-פיה התקנות אינן חלות כלל על נסיעות פרטיות, אלא על נסיעות עסקיות גרידא. טענה זו אינה נראית לנו. אין כל היגיון ביצירת חזקה שכל תפקידה נוחות מינהלית אם פקיד-השומה צריך ממילא לבדוק כל מקרה לגופו כדי לברר אם ניתן לסתור את החזקה שבתקנות. אכן, נדמה כי נציבות מס הכנסה עצמה שותפה לדעה זו: "[תקנות הרכב] שוללות למעשה או מגבילות עד למינימום את שיקול דעתו של פקיד השומה." קובץ פרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) ג'237-.

שאינה הכנסת עבודה משתמש בו גם לנסיעות פרטיות,<sup>10</sup> וכי השימוש הפרטי ברכב מסתכם בסך 9,900 קילומטר בשנה<sup>11</sup>. או 75% מסך הקילומטרים שהרכב נסע בשנת המס, לפי הנמוך.<sup>12</sup> הנחה זו היא שרירותית ללא ספק, וניזונה משיקולים של נוחות מינהלית גרידא. בדיקה פרטנית של כל נישום ונישום היתה מניבה אולי תוצאות מדויקות יותר, אך נדמה כי בעימות שבין דיוק לבין מחיר השגתו,<sup>13</sup> ידו של הדיוק על התחטונה במקרה זה: הטרחה שהיה הדבר גורם, הן לפקיד-השומה והן לנישום, אינה כדאית במאמץ.

כאשר הנישום הוא יחיד, התקנות מביאות לידי כך שאותן הוצאות המיוחסות מכוח החזקה האמורה לנסיעותיו הפרטיות נחשבות להוצאות פרטיות – דהיינו, להוצאות שלא הוצאו לצורך ייצור הכנסה – ובשל כך אינן מותרות בניכוי, וזאת בהתאם לעקרונות הכלליים של ניכוי הוצאות לצורך מס הכנסה הבאים לידי ביטוי בסעיף 17 לפקודה.

<sup>10</sup> לא נעסוק כאן בהבחנה העיונית שבין נסיעות פרטיות לבין נסיעות לצורך ייצור הכנסה. נציין רק שנסיעות מביתו של הנישום למקום עבודתו ובחזרה נחשבות לנסיעות פרטיות: בג"צ 164/56 מל"ג נ' פקיד שומה מחוז ירושלים, פ"ד יא 219; ע"א 190/61 בורק נ' פקיד השומה, פ"ד טו 1801; עמ"ה (ת"א) 208/67 אליגולשורלי נ' פשמ"ג, פד"א 139; עמ"ה (ת"א) 349/72 חיימי נ' פקיד שומה פתח-תקה, פד"א ה 273.

<sup>11</sup> תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשמ"ז-1987, שהוחלפו על-ידי התקנות הנוכחיות, הבחינו בין הוצאות משתנות לבין הוצאות קבועות וכן בין רכב פרטי לבין רכב מסחרי, וקבעו דין שונה לכל אחד מארבעת הצירופים האפשריים. לגבי רכב פרטי הותרו בניכוי הוצאות משתנות מעל 9,000 ק"מ בשנה והוצאות קבועות מעל 36,000 ק"מ בשנה. לגבי רכב מסחרי הותרו בניכוי כל ההוצאות הקבועות וכן הוצאות משתנות מעל 4,800 ק"מ לשנה. תקנות אלה יצרו תמריץ מס לשימוש ברכב מסחרי גם במקרים שלא היתה קיימת בהם הצדקה כלכלית לעשות כן. (לניסיון להילחם בתופעה זו ראו תקנה 2(ב) לתקנות הישנות.) בתקנות החדשות בוטלו כל ההבחנות האמורות, ונקבע מפתח אחיד – 9,900 ק"מ בשנה. יצוין כי המספר 9,900 נבחר מכיוון שהוא המספר העגול הקרוב ביותר ל-10,000- המתחלק ב-12.

<sup>12</sup> חלופה זו רלוונטית כאשר הרכב נסע פחות מ-13,200 קילומטר בשנה. לצורך יעילות הדיון, נתייחס בהמשך רק למגבלה של 9,900 קילומטר.

<sup>13</sup> יפות כאן מלותיו של אדם סמית: "The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance, that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe, from the experience of nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty." A. Smith *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (New York, 1937) 778

## 2. הוצאות עודפות

העניינים מסובכים יותר כאשר הנישום אינו יחיד, אלא חברה או חבר-בני-אדם אחר.<sup>14</sup> ההבדל הנוגע בענייננו בין חברה לבין יחיד הוא שחברה, כגוף משפטי ערטילאי, אינה יכולה לצרוך. היא עשויה להוציא הוצאות לצורך ייצור הכנסה שוטפת, היא יכולה להשקיע לעתיד והיא יכולה לחלק את רווחיה בין חבריה, אך אין היא מסוגלת לצרוך, ולכן לא תיתכן אצלה הוצאה פרטית.

עם זאת, החזקה החלוטה של התקנות, על-פיה כל רכב פרטי וכל רכב מסחרי המשמשים להשגת הכנסות עסקיות מנוצלים גם לנסיעות פרטיות, תקפה גם כאשר הרכב הוא בבעלות חברה. מובן כי החברה עצמה אינה זו שניצלה את הרכב לשימושה הפרטי כאמור. כאשר מדובר ברכב של חברה, הנחתן של התקנות היא שמישהו בחברה, בדרך-כלל עובד או עובדים אחדים, עשה שימוש פרטי ברכב.

העובדה שרכב של החברה נוצל על-ידי עובדים לנסיעות פרטיות אין בה, על-פי העקרונות הכלליים של הפקודה, כדי לפסול את הכרתן של ההוצאות אצל החברה. מאי טעמא? הוצאות הקשורות לנסיעות של עובדים במסגרת מילוי תפקידים<sup>15</sup> מותרות בניכוי כהוצאות רכב רגילות. אך גם הוצאות הקשורות

<sup>14</sup> למשל, עמותות על-פי חוק העמותות, התש"ם-1980. לענייננו, עיריות ומועצות מקומיות נחשבות אף הן לחבר-בני-אדם: עמ"ה (ת"א) 527/75 עיריית הרצליה נ' פקיד שומה כפר סבא, פד"א ח 232; עמ"ה (ת"א) 185/90 המועצה המקומית יהוד נ' פקיד שומה פתח-תקה, פד"א כא 310; ע"א 2142/92 עיריית נצרת נ' פקיד שומה נצרת, פד"א כד 235; עמ"ה (ב"ש) 29/93 המועצה המקומית תל-שבע נ' פקיד שומה באר-שבע (טרם פורסם). לגבי שותפויות, סעיף 181ב(א) קובע כי "לענין סעיף זה, 'חבר-בני-אדם' – למעט שותפות שאין בה אף שותף שהוא חבר-בני-אדם שסעיף זה חל עליו." שותפות של יחידים אינה אם-כן חבר-בני-אדם לעניין זה, ומשתמע כי שותפות בה שותף אחד לפחות הוא חבר-בני-אדם תיחשב לחבר-בני-אדם לעניין הסעיף האמור. שאלת מעמדה של שותפות כחבר-בני-אדם לעניין סעיף 181ב לפני תיקון 118 לפקודה נידונה בעמ"ה (חי) 118/90 לב הגליל שותפות נ' פקיד שומה טבריה, פד"א כ 122. (שותפות של חמש חברות ויחיד חייבת במקדמות בשל הוצאות עודפות. פקיד-השומה הסכים שעל-פי עמדת הנציבות, שותפות שכל שותפיה יחידים אינה חייבת במקדמות.)

<sup>15</sup> כלומר, כאשר הנסיעה היא לתועלת המעביד. להבחנה בין תועלת המעביד לבין הנאת העובד, ראו ע"א 545/59 "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 5, פ"ד יד 2088.

לנסיעותיהם הפרטיות של העובדים יותרו בדרך-כלל בניכוי, הפעם כהוצאות משכורת. מטרת ההוצאות האלה היא לספק לעובדים טובת-הנאה תמורת הסכמתם לעבוד, ודינן כדין כל הוצאת משכורת רגילה: הוצאה שוטפת או השקעה הונית, תלוי במה עסק העובד.<sup>16</sup>

יוצא אפוא כי החלוקה בין הוצאות עסקיות לבין הוצאות פרטיות אינה רלוונטית כאשר הנישום הוא חבר-בני-אדם, וכי כל ההוצאות הקשורות לרכב צריכות להיות מותרות בניכוי. אלא מאי? מתעוררת כאן בעיה הואיל ולא שולם מס בגין טובת-ההנאה הגלומה בנסיעות הפרטיות של העובדים. כפי שצינו, טובת-ההנאה האמורה היא משכורת לכל דבר ועניין, וראוי שאותם עובדים שניצלו את הרכב לשימושים פרטיים ישלמו מס בהתאם. אך כאן מתעוררים שני קשיים בקשר למיסויה של אותה טובת-הנאה: ראשית, לא ברור איזה חלק מהשימוש שנעשה ברכב היה שימוש פרטי של העובדים ואיזה חלק היה במסגרת מילוי תפקידם. שנית, לא תמיד ברור מי היו העובדים שעשו ברכב שימוש פרטי ואיך לייחס את השימוש הפרטי ביניהם.

הקושי הראשון דומה לזה שקיים אצל נישום יחיד: כפי שאין דרך מעשית לגלות את היקף נסיעותיו הפרטיות של נישום יחיד, אין אפשרות מעשית לברר איזה חלק מהשימוש שעשו העובדים ברכב היה במסגרת מילוי תפקידם בחברה. לכן, הפתרון שאימץ מחוקק-המשנה דומה: התקנות מניחות כי מתוך סך כל נסיעותיו של הרכב, 9,900 קילומטרים היו נסיעות פרטיות של עובדים. כמו אצל נישום יחיד, חזקה זו חלוטה.

הקושי השני היה ייחוס טובת-ההנאה האמורה לעובדים השונים. אין דרך מעשית לגלות את כמות הנסיעות הפרטיות של כל עובד ועובד בחברה. כמו-כן אין כאן אפשרות להניח הנחות עובדתיות שרירותיות. לכן, בהיעדר אפשרות להטיל מס ישירות על העובדים בגין טובת-ההנאה שהפיקו משימוש פרטי ברכב, בחר מחוקק-המשנה בפתרון חלופי: החברה היא שתשלם את המס במקום העובדים. פתרון זה מעוגן בתקנה 2(1) עצמה. תקנה זו אינה מבחינה בין נישום יחיד לבין נישום שהוא חבר-בני-אדם. אצל שניהם הוצאות הרכב המיוחסות לסך של 9,900 קילומטר אינן מותרות בניכוי.

<sup>16</sup> מובן שאם עסק העובד בפעילות שקיימות לגביה הוראות מיוחדות – למשל, מו"פ על-פי סעיף 20 לפקודה או חיפושי נפט על-פי תקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסה של בעלי זכויות נפט), התשט"ז - 1956 – אותן הוראות ראויות לחול אף על ההוצאות הכרוכות בהספקת רכב לשימוש הפרטי של העובד.



יוצא כי אצל חבר-בני-אדם, המשכורת הלוכשת צורה של שימוש פרטי ברכב, שלא שולם בגינה מס, אינה מותרת לו בניכוי. הכנסתו החייבת תגדל בהתאם, והוא ישלם מס על טובת-ההנאה שהפיקו עובדיו.

הוצאות אלה, שאינן מותרות בניכוי במגמה להטיל מס על משכורת בצורה עקיפה, מכוננות "הוצאות עודפות". חשוב להבחין בין הוצאות פרטיות לבין הוצאות עודפות. הוצאות פרטיות הן סכומים שהוציא הנישום לצריכה. שלילת ההכרה בהן טמונה בהגדרת המס. על-פי ההגדרה המקובלת, "הכנסה" = צריכה + חיסכון.<sup>17</sup> מיסוי הכנסה משמעותו הטלת מס על צריכה ועל השקעה. התרת צריכה בניכוי היתה הופכת את בסיס המס מהכנסה להשקעה, כשם שהתרת השקעה בניכוי היתה הופכת מס הכנסה למס צריכה.<sup>18</sup> לעומת זאת, שלילת ההכרה בהוצאות עודפות אינה קשורה להגדרת בסיס המס. הוצאות עודפות הוצאו על-ידי הנישום לשם ייצור הכנסה, ועל-כן ראוי להפחיתן בחישוב הכנסתו החייבת. אך התקנות אוסרות על ניכויין מסיבה שהינה חיצונית לבסיס המס של הנישום: הרצון למסות הכנסות של אחרים בצורה עקיפה, ולא לאפשר להן לחמוק כליל מרשת המס. בהמשך נעמוד בהרחבה על ההשלכות של ההבחנה בין הוצאות פרטיות להוצאות עודפות.

### 3. "שווי שימוש" של "רכב צמוד"

יש מקרים שבהם העובד שעשה שימוש פרטי ברכב מחויב במס על טובת-ההנאה האמורה. כאשר הועמד רכב לרשות עובד ("רכב צמוד"), סעיף 2(2) לפקודה מורה כי העובד יחויב במס בשל שימוש ברכב בהתאם לשווי השימוש שקבע שר האוצר. מכיוון שהעובד מחויב במס בגין שימוש זה, אין עילה לראות בו הוצאה עודפת אצל המעסיק. מדובר בהוצאת משכורת רגילה

<sup>17</sup> זאת על-פי המודל של הייג וסיימונס: R.M. Haig "The Concept of Income" *The Federal Income Tax* (R.M. Haig ed., New York, 1921) chap. I; H.C. Simons *Personal Income Taxation* (Chicago, 1938) 50

<sup>18</sup> אנדרו הוכיח כי ניכוי שוטף של השקעות הון שווה-ערך מבחינת הנישום להענקת פטור להכנסות הנובעות מאותה השקעה. למשל, השקעה של 1,000 ש"ח שהיתה מניבה בעולם בלי מס 100 ש"ח הכנסה שנתית (תשואה של 10%) תניב הכנסה של 60 ש"ח (6% תשואה) במשטר של מס הכנסה בשיעור של 40%. אך אם יותר לנישום לנכות את השקעתו באופן שוטף, תהיה עלות ההשקעה נטו 600 ש"ח בלבד, כך שהתשואה תהיה שוב 10%, כמו בעולם בלי מס. ראו אנדרוס (לעיל, הערה 3).

החייבת במס בידי העובד והמותרת בניכוי למעביד. עם זאת, מתקין התקנות חשש שמא שווי השימוש המיוחס לעובד אינו מכסה את טובת-ההנאה כולה שהוא זכה בה בהתאם לחזקה החלוטה בדבר כמות הנסיעות הפרטיות.

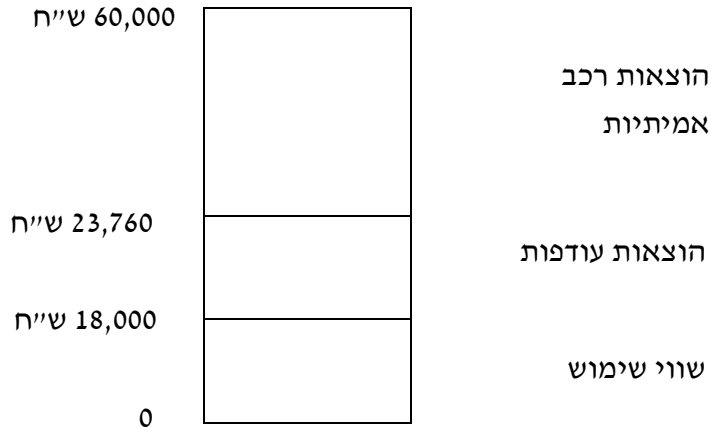
לפיכך נקבע בתקנה 3 כדלקמן:

- 3". (א) הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו, יותרו בניכוי בהתאם לאמור להלן:
- (1) לא עלה מספר הקילומטרים השנתי על 9,900 ק"מ – שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), התשמ"ז–1987;
- (2) עלה מספר הקילומטרים השנתי על 9,900 ק"מ שווי השימוש ברכב כאמור בפיסקה (1), בתוספת הוצאות החזקת רכב כאמור בתקנה 2(1);
- (ב) בכל מקרה לא יותרו בניכוי הוצאות העולות על הוצאות החזקת הרכב שהוצאו בשל אותו רכב."

נסביר תקנה זו בדוגמה מספרית. נניח שהוצאות של רכב מסוים בשנת-המס הסתכמו בסך 60,000 ש"ח, שאותו רכב נסע במהלך השנה 25,000 ק"מ, וכי שווי השימוש שיוחס לעובד על-פי תקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), התשמ"ז–1987 (להלן: תקנות שווי השימוש) היה סך של 18,000 ש"ח.

תקנות הרכב מניחות שמתוך נסיעותיו של הרכב, היו 9,900 קילומטר נסיעות פרטיות. ההוצאות המיוחסות לאותן נסיעות פרטיות הן:  $60,000 = 23,760 \times (9,900/2,500)$ . לכן ניתן לחלק את סך ההוצאות שהוצאו בגין אותו רכב לשלוש קבוצות: הוצאות רכב אמיתיות, הוצאות בשל משכורת שבגינה חויב העובד במס (שווי שימוש) והוצאות משכורת שהעובד לא חויב בגינן במס (הוצאות עודפות).

העניין יובהר בתרשים הבא :



לגבי ההוצאות בקטע העליון, אין שום מניעה להתיר את ניכויין. מדובר בהוצאות שהוצאו בקשר לנסיעותיו של העובד במסגרת מילוי תפקידו. כינינו אותן "הוצאות רכב אמיתיות" מכיוון שהמעביד הוא שנהנה ישירות מהוצאות אלה. הקטע התחתון עוסק בהוצאות שהוצאו כדי להיטיב עם עובד, ואשר בגינם חויב העובד במס. הוצאות אלה יותרו בניכוי כשכר עבודה.<sup>19</sup> הקטע האמצעי הוא הבעייתי: שם מדובר בהוצאות שהוצאו כדי להיטיב עם העובד, אך העובד לא חויב במס בגין טובת-ההנאה שקיבל. ההוצאות בקטע זה נחשבות להוצאות עודפות, וניכויין נאסר בתקנות על-מנת שטובת-ההנאה האמורה לא תצא כליל מרשת המס.

<sup>19</sup> אך השו"ע עמ"ה 197/76 ריביס, חברה קבלנית לבנין בע"מ נ' פקיד שומה רחובות, פד"א ט 198, שם קבע השופט בנטל בהתייחסו להוצאות של החברה בהעמדת רכב צמוד לרשות מנהלה: "ומאחר ולא נטען כלל כי חלק מהוצאות אלו הן עסקיות, יוצא כי ההוצאה כולה הינה מיועדת להנאתו הפרטית של המנהל ואינה מותרת בניכוי."

עם כל הכבוד, דברים אלה אינם מקובלים עלינו. על-פי ההיגיון שבקביעה זו, גם שכר עבודה אינו מותר בניכוי, שהרי כל תכליתו לספק הנאה לעובד. אך הוצאות שכר העבודה, כגון הוצאות של העמדת רכב לרשות העובד, מותרות בניכוי מכיוון שתמורת טובת-ההנאה שהוא מקבל, העובד מוכן לעבוד וליצור הכנסות אצל מעבידו.

#### 4. מקדמות בשל הוצאות עודפות

אך בכך לא סגי. ייתכנו מקרים בהם שלילת ההכרה בהוצאות אצל המעביד אין בה די להטיל מס באופן עקיף על טובת-ההנאה שזכה בה העובד. אם המעביד אינו משלם מיסים על הכנסותיו – מכיוון שהוא פטור ממס או מכיוון שהוא בהפסדים, למשל – שלילת ההכרה בהוצאה לא תעלה את סכום המס שהוא מחויב בו ותחטיא את המטרה שבשלילת ההוצאה. הפתרון לקושי זה מצוי בסעיפים 181ב' ו-181ג' לפקודה. סעיפים אלה קובעים לאמור:

"181ב' (א) חבר-בני-אדם שהוציא למטרות המפורשות בתקנות על פי סעיף 31 סכומים שלפי התקנות האמורות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי או שהוציא סכומים בשל הוצאות שניכויין אינו מותר לפי סעיף 32(11) (בחוק זה – הוצאות עודפות), ישלם לפקיד השומה [...] מקדמה כמפורט להלן מהסכומים האמורים [...]."

(1) חבר-בני-אדם שסעיף 3(ז) חל עליו – 90%;

(2) חבר-בני-אדם אחר – 45%.

לענין סעיף זה, 'חבר-בני-אדם' – למעט שותפות שאין בה אף שותף שהוא חבר-בני-אדם שסעיף זה חל עליו.

(ב) ...

(ג) ...

181ג' שילם חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 3(ז) אינן חלות עליו מקדמות על פי סעיף 181ב', לשנת מס פלונית, בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, לא יוחזר לו הסכום העודף, אולם אם על הכנסתו באותו עסק או משלח-יד יהיה חייב במס לרבות מס שבת, יקוזז הסכום העודף כנגד המס או מס השבת; הסכום העודף יתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד תום שנת המס שבה קוזז."

מקדמה זו הינה ייחודית בפקודה. יתר המקדמות שהנישום עשוי להיות מחויב בהן משולמות, כיאה למס הכנסה, בשל הכנסות.<sup>20</sup> תפקידן לגבות חלק מהמס שיחויב בו הנישום עוד לפני החישוב של חבות המס הסופית. יוצא מכך שאם מסתבר בסופו של דבר שאין הנישום חייב במס או שהוא חייב פחות

<sup>20</sup> ראו סעיפים 91(ד) ו-175 לפקודה, המחייבים תשלום מקדמה בשל רווח הון והכנסות פירותיות; וכן סעיף 48 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, המחייב תשלום מס בשל שבח מקרקעין, כאשר אותו מס הוא מקדמה על-חשבון מס הכנסה (סעיף 48).

מסכום המקדמה, הוא זכאי לקבל בחזרה את המקדמה ששילם. יתר על-כן, אם הוא מוכיח לפקיד-השומה כי סביר שחיובו הסופי יהיה קטן או אפסי, הוא עשוי לזכות בהפחתת סכום המקדמה עד כדי פטור מוחלט.<sup>21</sup>

מקדמות על-פי סעיף 181ב', לעומת זאת, משולמות בשל הוצאה. תפקידן אינו גביית מס מהנישום, אלא גביית מס בצורה עקיפה מעובדיו. יוצא מכך שאין בעובדה שהנישום עצמו אינו חייב במס עילה לפטור אותו מתשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות. כמו-כן, עובדה זו אין בה כדי להצדיק החזר המקדמות לנישום: אי-חיובו שלו אינו אומר שגם עובדיו צריכים להיות פטורים ממס, או ליתר דיוק, שטובת-ההנאה שזכו בה צריכה להתחמק מרשת המס. בשל כך ובניגוד למקדמות רגילות, אין מחזירים לנישום את המקדמות בשל הוצאות עודפות בשום מקרה.

יחד עם זאת, אין להתעלם מכך ששלילת ההכרה בהוצאות העודפות אצל המעסיק יש בה כדי להגדיל את הכנסתו החייבת או להקטין את הפסדיו. דבר זה מטיל עליו נטל מס נוסף כבר בשנה השוטפת אם מדובר בהגדלת ההכנסה השוטפת, או בשנים הבאות כאשר יבקש הנישום לקזז את ההפסדים. אי-התחשבות במקדמות ששולמו היתה מביאה לידי הטלת מס-כפל על ההטבות שניתנו לעובדים. לכן, סעיף 181ג' קובע כי המקדמות ששולמו לא יוחזרו לנישום, אך ייקפו לזכות חשבונו אצל פקיד-השומה כנגד המס שהוא חייב לשלם באותה שנה או כנגד המס שהוא חייב לשלם בשל הכנסותיו מאותו עסק או משלח-יד בשנים הבאות.

לסיכום, ההסדר בתקנות ובפקודה בדבר הוצאות עודפות נובע מהקושי בהטלת מס באופן ישיר על בעלי ההכנסה האמיתיים: עובדי החברה<sup>22</sup> שנהנו משימוש פרטי ברכב של מעבידם. כדי שטובת-ההנאה – קרי, שכר העבודה – האמורה לא תתחמק מרשת המס, קבע המחוקק טכניקה על-פיה המס משולם

<sup>21</sup> ראו למשל סעיף 181(א) לפקודה.

<sup>22</sup> כאשר המעביד הוא יחיד, אין הפקודה מחייבת אותו בתשלום מקדמות בשל הוצאותיו העודפות, אלא מסתפקת בשלילת ההוצאה בתקנות. הסיבה לכך היא, כנראה, הקושי להפריד בין הוצאות פרטיות (שימוש פרטי ברכב על-ידי הנישום עצמו) לבין הוצאות עודפות (שימוש פרטי ברכב על-ידי עובדיו של הנישום). נוסף על כך ייתכן שהמחוקק לא הרגיש צורך לגבות מקדמות בשל הוצאות עודפות ממעבידים יחידים מכיוון שהתופעה של הפסדים מתמשכים אינה כה שכיחה אצל יחידים כאצל חברות. עם זאת, כאשר המעביד פטור ממס, למשל בשל היותו נכה או עיוור, אין בשלילת ההוצאה כדי לגרום לכך שהוא יישא בנטל המס בגין השימוש הפרטי שעשו עובדיו ברכב. אצל מעביד כאמור ההטבות הנידונות אכן מתחמקות מרשת המס.

על-ידי המעסיק במקום על-ידי העובד.<sup>23</sup> ניתן אפילו להניח כי בתנאים של שוק משוכלל, יתחלק הנטל בין הצדדים, בסופו של דבר, באותו אופן שמש ישיר המוטל על שכר עבודה היה מתחלק ביניהם.<sup>24</sup>

## ג. התייחסות הפסיקה לסוגיה

ניתוחנו עד כה בדבר אופיה של ההוצאה העודפת וההסדרים התחיקתיים סביבה אינו משקף את עמדתה של הפסיקה בנושא. באותם מקרים בהם הגיעה הסוגיה של הוצאות עודפות לדיון בבתי-המשפט, הם נטו לראות בה לא הסדר נורמטיבי המיועד להשלים את בסיס המס לנוכח בעיות מעשיות של הערכת טובת-ההנאה וזיהוי האנשים שנהנו ממנה, אלא סנקציה מעין-עונשית.<sup>25</sup> הגבלת ההכרה בהוצאות רכב בתקנות והחובה לשלם מקדמות בשל הוצאות עודפות בפקודה התפרשו כניסיון של המחוקק לצמצם סוגים מסוימים של הוצאות באמצעות יצירת תמריץ מס שלילי להוצאתן. בפרשת **רובינשטיין**<sup>26</sup> הביע הנשיא שמגר את

<sup>23</sup> הסדר בדבר הוצאות עודפות הקבוע בתקנות ובפקודה אינו מטיל מס על שוויין של ההטבות בידי העובד, אלא על עלות ההספקה של טובת-ההנאה בידי המעביד. לדיון בסוגיה זו, ראו: J. Tiley "Taxation of Employment Income – Cost of Providing Fringe Benefits" *Cambridge Law Journal* 49 [1991].

<sup>24</sup> לדיון במה שניתן לכנות "תחולת הפטור" – לאמור, מי נהנה מכך שהטבות עבודה משוחררות מנטל המס, בהתחשב בעמדות המיקוח של עובד ומעביד, ראו: W. Popkin "The Taxation of Employee Fringe Benefits" *22 Boston College Law Review* (1981) 439, 446–452. פופקין טוען כי במקרים רבים יהיו עובדים מוכנים לקבל משכורת מופחתת כאשר חלק מהמשכורת ילבש צורה של הטבות פטורות ממס, כך שהעובד עשוי להישאר למעשה עם אותה הכנסה נטו שהיה מקבל אילו חוייבה כל הכנסתו ממס. בכך, לדברי פופקין, מוסרת הפגיעה בצדק האופקי הטמון באי-מיסוי הטבות עבודה. פופקין מביא אומנם כמה סיבות לכך שהפטור ממס לא יביא לידי הפחתה מלאה של המשכורת המוצעת על-ידי המעביד, אך לטעמנו, הוא אינו מתייחס כמעט לקושי העיקרי שבטיעונו: אפילו יצליח המעביד ליטול לעצמו את ההנאה הכלכלית הגלומה בפטור, עדיין יופר הצדק האופקי, לא בין עובדים המקבלים הטבות עבודה לא-כספיות לבין עובדים המקבלים את משכורתיהם בצורה המטילה עליהם חבות מס, אלא בין מעבידים המשלמים משכורות חבות-מס לבין מעבידים המעניקים לעובדיהם הטבות הפטורות מנטל המס.

<sup>25</sup> דעה זו נמצאת גם בספרות: מ' כהן, א' שגיב "מקדמות בגין הוצאות עודפות – דיווח וקיוויו" **רואה חשבון** מד 165; א' נמדר **דיני מסים [מס הכנסה]** (חלק א: הכנסות והוצאות, תל-אביב, 1993) 231; א' וינרוט **מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח** (תל-אביב, 1992) 49–50.

<sup>26</sup> ע"א 239/88 **אברהם רובינשטיין ושות' בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 5**, פד"א יט 308; פ"ד מה(3) 606.

דעתו כי "במסגרת המגמה הכוללת לצמצום הוצאות הנישומים, ביקש המחוקק לצמצם גם את ההוצאות בגין שימוש בכלי רכב, בין ברכב צמוד ובין אם לאו.<sup>27</sup>" ובהמשך ציטט מתוך הסכמה את דבריו של בית-המשפט המחוזי:<sup>28</sup>

"המטרה התחיקתית המונחת ביסודה של הוראות סעיף 181 ב' הנ"ל היא כוונת המחוקק להביא לכך שהוצאות מסויימות תיחשבנה לחריגות ובלתי ראויות במובן זה שלא רק שלא תוכרנה כהוצאה במקום שם יש הכנסה חייבת במס (ואז יחוייב המוציא הוצאות אלה גם בתשלום מקדמות שתנוכנה מהמס), אלא שהמחוקק אף מרחיק לכת כאמור וקובע כי המקדמות מתשלומים אלה במקרים של גופים הפטורים ממס, יהפכו לחיוב סופי של תשלום מס לגביהם."

כמו-כן פסק בית-המשפט המחוזי בנצרת כי מטרת סעיף 181ג' היא "צמצום הוצאותיהם של מוסדות ציבוריים שאינם חייבים במס או מוסדות שיש להם הפסדים".<sup>29</sup> ובית-המשפט המחוזי בירושלים קבע כי "בקש המחוקק לרפות ידיהן של חברות המוציאות הוצאות יתירות ובלתי מוכרות, הינו הוצאות עודפות [...]".<sup>30</sup>

<sup>27</sup> שם, בע' 312.

<sup>28</sup> שם, בע' 309. הציטוט הוא מתוך עמ"ה (ת"א) 239/88 אברהם רובנשטיין ושות' בע"מ נ' פקיד שומה

תל-אביב 5, פד"א טו 323, 324.

<sup>29</sup> עמ"ה (נצ') 121/91 עיריית נצרת נ' פקיד שומה נצרת, פד"א כ 211, 217.

<sup>30</sup> עמ"ה (י-ם) 36/87 רוגווינסקי את אבישר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פד"א יט 11, 13. יצוין כי

במקרה אחר ראה בית-המשפט המחוזי בירושלים באי-החזר המקדמות לחברה בהפסדים תקלה תחיקתית שאין לו לבית-המשפט אלא לאכוף אותו: "אמנם נוצרים מצבים של מיסוי לא צודק, שאין להימנע מהם. למשל, חברה משלמת מקדמות על הוצאות עודפות, ובסוף השנה מסתבר שהחברה הפסידה ואינה חייבת במס כלל אותה שנה. נמצא ששילמה מס על 'הכנסה' שאינה הכנסה חייבת. ותשלום זה לא יוחזר לה, אלא יקוזז מן המס שתתחייב בו בשנים הבאות [...]". זו, כאמור, תוצאה בלתי צודקת, אבל מחוייבת מכח הוראה מפורשת בחוק." עמ"ה 57/87 ז'ק כהן סוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פד"א יז 169, 172. לגישתנו, מדובר במס לא על הכנסתה של החברה ולא על הכנסתה החייבת, אלא על הכנסת עובדיה. לכן, הפסדיה של החברה אינם יכולים לשמש עילה להחזר המקדמות.

נדמה כי פסיקה זו,<sup>31</sup> הרואה בהגבלת ההוצאות ובמקדמות בגינן עונש בשל התנהגות שהמחוקק חפץ לדכא אותה, היא תוצרת של ערבוב שלא כהלכה בין מטרות החוק לבין תוצאותיו. אומנם, סוף מעשה במחשבה תחילה, ובדרך-כלל ניתן להניח כי אנשים, ובין היתר המחוקק, חפצים בתוצאות הצפויות של מעשיהם; אך לפעמים יש לדבר חקיקה השלכות רצויות שהמחוקק רוצה להשיגן יחד עם תופעות-לוואי שליליות שלא ניתן למנוע אותן. התוצאות השליליות אינן מטרת המחוקק; אדרבא, הן המחיר שהוא מוכן לשלם כדי להשיג את מבוקשו. תופעה זו מוכרת היטב בחקיקת מס. לכל מס כמעט יש השפעות שליליות על יעילות תפקודו של משק המדינה.<sup>32</sup> מס הכנסה, שבו עסקינן, מהווה תמריץ שלילי לעבודה ולהשקעה בכך שהוא מפחית את התמורה הכספית שהעובד או המשקיע היו יכולים להשיג בעולם בלי מס. הפעילות הכלכלית תצטמצם כאשר אנשים יחליטו שההכנסה נטו שתישאר להם לאחר תשלום המס אין בה די לפצותם על אובדן הפנאי הכרוך בעבודה או על דחיית הצריכה הכרוכה בהשקעה, או כאשר אנשים יעבירו את פעילותם הכלכלית למדינות אחרות שנטל המס בהן נמוך יותר. מס הכנסה פרוגרסיבי,<sup>33</sup> הנהוג אצלנו, ייתכן שיש בו כדי לפגוע בנכונות של אנשים ליטול סיכונים.

<sup>31</sup> לעומת הדעות שהובעו בפסקי-הדין שצוטטו לעיל, פירש בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, מפי השופט בנטל, את סעיף 181 לפקודה באופן התואם את גישתנו שלנו. כתב השופט בנטל: "מסתבר כי המחוקק התכוון בהוראת סעיף 181 לחייב במקדמות הוצאות מסוימות בראותו בהן תוספת לשכר עבודה או טובת הנאה." עמ"ה (ת"א) 738/73 בתי מרקחת מאוחדים בע"מ נ' פקיד השומה, פד"א ז 131.

<sup>32</sup> ראו: A.C. Pigou *A Study in Public Finance* (London, 1947) 55; J.A. Hausman "Labor Supply" *How Taxes Affect Economic Behavior* (H.J. Aaron & J.A. Pechman eds., Washington D.C., 1981) 27–28; R.A. Musgrave & P.B. Musgrave *Public Finance in Theory and Practice* (5th ed., New York, 1989) 277; אלקינס, (לעיל הערה 5) בע' 72–76.

<sup>33</sup> Fried, *supra* note 4, at p. Blum & Kalven, *supra* note 6, at pp. 23–24. מעניין ש: 985 בחנה את השפעתו של מס הכנסה על תשואות מהשקעות מסוכנות מבלי להביא בחשבון את אלמנט הפרוגרסיביות, והגיעה למסקנה שמש הכנסה עשוי דווקא לעודד נטילת סיכונים. היא טוענת כי מס הכנסה – בהנחה שהוא מתיר קיזוז מלא של הפסדים – מקטין את הרווח הצפוי מהשקעה מוצלחת, אך גם מקטין את ההפסד הצפוי מהשקעה כושלת. משקיעים הכפופים למשטר של מס הכנסה והמחפשים רמת סיכון מסוימת, יוכלו להשיג אותה על-ידי בחירת השקעה מסוכנת יותר – ואגב כך לקבל גם פרמיית סיכון גבוהה יותר – מאשר זו שהיו בוחרים בה בעולם בלי מס.



הרי אם יצליחו, יצטרכו לשלם מס על רווחיהם לפי שיעורי המס הגבוהים; לעומת זאת, אם יפסידו, יהיה ניתן לקזז את הפסד, אם בכלל, כנגד הכנסות החייבות במס בשיעורים נמוכים יותר.<sup>34</sup>

כאשר המחוקק מטיל מס הכנסה, הוא יודע כי הדבר יהווה תמריץ שלילי לעבוד ויעודד אנשים להעדיף פנאי על עבודה. אין להסיק מכך שהמס הוא סנקציה ושמטרתו לצמצם את כמות העבודה במשק. המחוקק הטיל את המס מכיוון שגרס כי היתרונות שבהטלתו גוברים על החסרונות הטמונים בחוסר היעילות הכלכלית הנגרמת. אך בשום פנים אין להסיק מהעובדה שהמס פוגע ברצון לעבוד כי זו מדיניות המחוקק.

שימוש פרטי בכלי-רכב על-ידי עובד הוא הכנסה בשווה-כסף. דיני המס בישראל אינם מבחינים בין הכנסות בכסף לבין הכנסות בשווה-כסף – אלה כאלה מהווים תוספת לעושרו של הנישום, ולכן הם נחשבים בצדק להכנסה החייבת במס. הלכה זו מקורה בפרשת דן<sup>35</sup>, שם קבע השופט ויתקון כי בגדים שניתנו לעובדים לשימוש הפרטי, ולא לצורך ביצוע תפקידם, מהווים קצובה חבת-מס בידיהם.

<sup>34</sup> לדוגמה, נישום בשיעור מס שולי של 30% שוקל השקעה מסוכנת שאם תצליח, תעלה אותו לשיעור מס שולי של 50%. משמעות הדבר שהרווח במקרה של הצלחה יקוצץ ב-50%, בעוד שהפסדים יקוזזו כנגד הכנסות החייבות במס בשיעור של 30% בלבד. ייתכן שהסיכוי ליהנות מ-50% בלבד מפירות ההצלחה אינו שווה את הסיכון שבמקרה של כישלון, הוא יישא ב-70% מן ההפסדים. השקעה שהיתה מתבצעת בעולם בלי מס לא תתבצע בגלל הפרוגרסיביות שבמערכת המס. נציין כי אנו מניחים כאן שניתן לקזז את ההפסדים באופן חופשי. אם קיימות הגבלות על קיזוז הפסדים – למשל אם יסווגו ההפסדים כהפסדי הון הניתנים לקיזוז כנגד רווח הון בלבד על-פי סעיף 92(א)(1), לפקודה, או כהפסד מניירות-ערך זרים הניתן לקיזוז רק כנגד רווחים מניירות-ערך זרים על-פי סעיף 92(א)(2), הדבר יגביר עוד יותר את תופעת הרתיעה מנטילת סיכונים. בהקשר זה ראוי לציין כי דיני קיזוז הפסדים הם למעשה היבט של בעיית הפרוגרסיביות. ד' גליקסברג "דיני קיזוז ההפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" משפטים 531; R. Schmalbeck "Income Averaging after Twenty Years: A Failed Experiment in Horizontal Equity" (1984) *Duke Law Journal* 509.

<sup>35</sup> לעיל הערה 16.

ולאחרונה, בפרשת **מינץ וזילברשטיין**,<sup>36</sup> קבע בית-המשפט העליון שההטבה הגלומה בהלוואה זולה שנתנה חברה לבעלי מניותיה חייבת במס מכוח סעיף 2 גם ללא הזדקקות לסעיף 3(ט).<sup>37</sup>

איש אינו מעלה על דעתו כי ההלכה המשווה את דינן של הכנסות בכסף לדינן של הטבות בשווה-כסף (בגדים, הלוואה מסובסדת וכיוצא בזה) מטרתה להעניש את אלה המשלמים או המקבלים שכר בשווה-כסף או לצמצם את התופעה של תשלומים כאמור, כשם שאיש אינו טוען שמס הכנסה על הכנסת עבודה בכסף נועד להעניש או לצמצם צורה זו של תשלום משכורות. מטרת ההלכה היא לשכלל את בסיס המס וליצור בסיס השוואה אחיד אצל כל הנישומים, ולא להפלות לרעה או לטובה נישום כלשהו רק בשל הצורה שהכנסתו לובשת.

ההסדר בתקנות ובפקודה בדבר הוצאות רכב אכן פוגע בכדאיות של תשלום משכורות בצורה של מתן זכות שימוש פרטי ברכב. זאת מהסיבה הפשוטה שלולא ההסדר האמור, היתה הטבה זו בורחת מבסיס המס. הפגיעה בכדאיות היא איפוא בהשוואה למצב בו הכנסות אלה פטורות למעשה ממס. אך בברירה בין תשלום משכורת בצורה של כסף לבין העמדת רכב לרשות העובד אין ההסדר בא לתת עדיפות כלשהי לאופציה הראשונה; הוא בא למנוע מצב על-פיו נישומים יכוונו לעבר האפשרות השנייה בשל שיקולי מס.<sup>38</sup>

דעתנו היא, כאמור, שההסדר בדבר הוצאות רכב בתקנות ובפקודה הוא נורמטיבי, לאמור, מטרתו היא לשכלל את בסיס המס, ולא להוות תמריץ לשינוי

<sup>36</sup> דנ"א 3971/93, 3962 **מינץ וזילברשטיין נ' פשמ"ג**, פד"א כד 415; ע"א 533/89 **פשמ"ג נ' זילברשטיין ומינץ**, פ"ד מז(3) 376.

<sup>37</sup> כאשר מתקבלת הכנסה שלא בכסף, כגון הלוואה מסובסדת תמורת עבודה, לפנינו עסקת חליפין של נכס או שירות תמורת נכס או שירות. על מיסוי עסקת חליפין, ראו ע"א 247/63 **פקיד שומה פתח-תקה נ' שפר ושמרלינג**, פ"ד יז 2713; **מינץ וזילברשטיין, שם**; ע"א 82/86 **רימון בטוח ופיננסיים בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, פד"א כ 103; א' יורן "מיסוי כפול או הוצאה רעיונית" **מיסים 21, 20**; א-1; "אדרעי" מיסוי בעלי שליטה, נותני שירותים ובעלי עסקים בגין ריבית רעיוני – ניתוח משפטי כלכלי" **עיוני משפט יב 145**.

<sup>38</sup> כך, לדעתנו, יש להבין את דברי ההסבר להצעת החוק (ה"ח התשל"ב, ע' 180), על פיהם: "התיקונים המוצעים בענין צמצום ההוראות העסקיות הם במסגרת מדיניות הממשלה לצמצום הוצאות אלה [...]. הממשלה והועדה נתנו דעתן לענין זה בגלל השימוש לרעה באפשרויות לניכוי הוצאות עסקיות מההכנסה החייבת במס, שימוש שהתרחב בין הגופים החייבים במס וגרר גל של הוצאות מיותרות, ביחוד במוסדות ציבור שאינם חייבים במס." הפסיקה ראתה בדברים אלה, כאמור, מקור לדעה על-פיה האיסור לנכות הוצאות עורפות הוא בעל אופי עונשי. לדעתנו, כוונתו של מציע החוק לא היתה אלא לסתום פרצה שאיפשרה חלוקת הטבות לעובדים מבלי שיוטל מס על הטבות אלה.

דפוסי התנהגות.<sup>39</sup> דבר זה בולט כאשר בוחנים את פרטי ההסדר עצמם. ראשית, ההסדר אינו מטיל, באופן עקרוני, נטל מס כבד יותר על תשלום שכר באמצעות העמדת רכב לרשות העובד לעומת תשלום משכורתו בצורה אחרת. אילו ביקש המחקק לדכא או לצמצם צורה זו דווקא של תשלום משכורת, הוא היה מטיל עליו נטל מס כבד יותר. ציינו שנטל המס אינו כבד יותר "באופן עקרוני". הסיבה לתוספת מילים זו היא כי הסדרי המס - לרבות שיעורי המס, המקדמות, ההתחשבנות הסופית ועוד - החלים על הוצאות רכב שונים מאלה החלים על שכר עבודה המשולם בדרכים אחרות, ולא ניתן לומר כי ההסדר הראשון או ההסדר השני עדיף תמיד מבחינת הנישום. הכל לוי בנסיבות המשתנות של המקרה. סקרנו לעיל את ההוראות הרלוונטיות בתקנות ובפקודה, ובהמשך נרחיב על נושא זה ונשווה את נטל המס של שתי האפשרויות. אך כפי שנראה בהמשך, אין שום בסיס לטענה שנטל המס על הוצאות רכב, ככלל, כבד יותר. אדרבא, נדמה כי בדרך-כלל נטל המס קל יותר כאשר בוחרים באופציה של הוצאות רכב. שנית, ראינו שכאשר מדובר ברכב צמוד שהעובד מחויב בגינו בשווי שימוש, מותר למעביד לנכות לא רק אותן הוצאות שהוצאו בקשר לנסיעותיו של העובד במסגרת תפקידו – לאמור, מעבר ל-9,900 הקילומטרים המהווים, בהתאם לחזקה החלוטה שבתקנות, נסיעותיו הפרטיות של העובד – אלא גם את סכום שווי השימוש שיוחס לעובד. הטעם לכך, לשיטתנו, פשוט: מרגע שהעובד מחויב במס בשל ההנאה הגלומה בשימוש ברכב, אין עוד צורך למסות הנאה זו בצורה עקיפה על-ידי גביית מס נוסף מהמעביד.<sup>40</sup> אם סכום שווי השימוש שהעובד מחויב בו בהתאם לתקנות שווי השימוש מגיע לפחות לסך ההוצאות שהוצאו בקשר לנסיעותיו הפרטיות בהתאם לחזקה שבתקנות הרכב, מותר למעביד לנכות את כל הוצאות הרכב שהוצאו על-ידו, בין כהוצאות רכב ובין כהוצאות משכורת. אך לשיטתו של בית-המשפט, הרואה בתקנות הרכב "כלי עונשי" המיועד "לצמצום הוצאות הנישומים", העובדה שמעביד יוצא פטור ללא

<sup>39</sup> ראו אצל: 6–2, *Surrey & McDaniel, supra note 5*.

<sup>40</sup> בפרשת **בתי מרקחת מאוחרים**, לעיל הערה 32, נקבע שכאשר החברה מחייבת את העובד בחלק מהוצאות הרכב בו נסע, אותן הוצאות אינן בגדר הוצאות עודפות. בית-המשפט הסתמך בין היתר על מלותיו של סעיף 181ב, על-פיו "חבר-בני-אדם שהוציא [...] סכומים [...] שלפי התקנות אינם מותרים בניכוי [...]". כאן, קבע בית-המשפט המחוזי, לא החברה הוציאה את הסכומים, אלא העובד. אך השוו פרשת **ריביס, לעיל** הערה 20, שם נקבע כי הסדר דומה הינו מלאכותי.

עונש כל עוד העובד, כמו כל נישום אחר במדינה, משלם מס כדין על הכנסותיו הינה חסרת טעם, אלא אם-כן מבקשים להסיק שמס הכנסה כולו מיועד לצמצם את הפעילות הכלכלית במשק ולהניע אנשים להעדיף פנאי והנאות אחרות שאינן מחייבות הוצאות כספיות.

לעניות דעתנו, בתי-המשפט, עם כל הכבוד, לא ירדו לסוף דעתו של מחוקק-המשנה בהתקינו את תקנות הרכב, ושל המחוקק הראשי בהשלימו את ההסדר בפקודה. ההסדר אינו עונשי, אלא נורמטיבי, ומטרתו להטיל מס בצורה עקיפה על משכורות המשולמות בצורה של שימוש ברכב פרטי.

## ד. השלכות

לגישתנו בדבר אופיה של ההוצאה העודפת יש השלכות אחדות הלכה למעשה הן בדין המצוי והן בדין הרצוי. באותם מקרים שניתן להתאים בהם, לדעתנו, את הוראות הדין הקיימות לדין הרצוי באמצעות פרשנות תכליתית, נעשה זאת. באותם מקרים שהדבר בלתי-אפשרי בהם, לדעתנו, נצביע על כך ונציע את התיקונים הדרושים.

### 1. שיעור מס חברות לעומת שיעור מס הכנסה המוטל על יחידים

ההסדר של הוצאות עודפות מעביר את חבות המס בשל ההוצאות העודפות מהעובד או העובדים שנהנו מהוצאות אלה אל המעביד. יוצא כי במקום שישלמו העובדים מס בשל הטבות אלה בהתאם לשיעורי המס השוליים החלים עליהם, הועבר נטל המס אל המעביד, המשלם מס על הטבות האמורות לפי שיעורי המס הנהוגים אצלו.

כאשר הונהג הסדר ההוצאות העודפות לראשונה,<sup>41</sup> היה שיעור המס השולי הגבוה ביותר שהוטל על יחידים 42.60%. שיעור המס (מס חברות ומס הכנסה) שהוטל על רווחים בלתי-מחולקים של חברות היה 43.61%<sup>43</sup> היה סביר איפוא באותה תקופה לחייב את המעביד לשלם מס בשל ההוצאות העודפות לפי שיעורי המס שחלו עליו כתחליף להטלת מס על העובדים, וזאת מתוך הנחה –

<sup>41</sup> חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), התשל"ה-1975; תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשל"ה-1975. התקנות משנת 1975 בוטלו על-ידי תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשמ"ז-1987, שהוחלפו על-ידי תקנות הרכב הנוכחיות.

<sup>42</sup> ראו סעיף 121 כנוסחו דאז.

<sup>43</sup> שיעור מס חברות היה 40%, ונוסף על-כך חוייבה החברה במס הכנסה על הכנסתה החייבת, לאחר ניכוי מס חברות, בשיעור 35%. סך כל נטל המס על רווחים בלתי-מחולקים היה איפוא  $61\% = 40\% + (25\% \times 60\%)$ . ראו סעיפים 126-1271 - כנוסחם דאז.

מציאותית למדי – כי הנהנים העיקריים מן ההטבות האמורות הם עובדים שחלים עליהם שיעורי המס השוליים הגבוהים ביותר.

אולם מאז הונהג ההסדר האמור, הופחתו באופן חד שיעורי המס החלים על הכנסות בלתי-מחולקות של חברות. במקום מס חברות ומס הכנסה בנטל כולל של 61%, מוטל כיום מס חברות בלבד בשיעור של 44.36%.<sup>44</sup> במהלך אותה תקופה הופחת שיעור המס השולי הגבוה ביותר החל על יחיד בצורה מתונה הרבה יותר, מ60% ל50%. היום אין די בשלילת ההוצאה למעביד.

פתרון אפשרי הוא להגדיל את הכנסתו החייבת של המעביד – כאשר המעביד הוא חברה – בסכום ההוצאה העודפת מוכפל ב1.4. במילים אחרות, בשל כל 1 ש"ח המוצא בשל הוצאות עודפות, תוגדל הכנסתו החייבת של המעביד בסך 1.40 ש"ח.<sup>45</sup> מובן שיש לשנות את המקדם האמור בכל הזדמנות שבה היחס שבין שיעור מס החבות לבין שיעור המס הגבוה ביותר החל על יחידים משתנה.

הבעיה האמורה של חוסר התאמה בין שיעורי מס חברות לבין שיעורי מס הכנסה מורגשת ביתר שאת כאשר המעביד נהנה מהטבות על-פי חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט–1959 (להלן: חוק לעידוד השקעות הון). על-פי החוק האמור, חברה בעלת מפעל מאושר מחויבת בשל הכנסותיה הנובעות מאותו מפעל בשיעורי מס הנעים בין 10% ל25%.<sup>46</sup> אצל חברות אלה ראוי כי בשל כל 1 ש"ח הוצאה עודפת שהחברה מוציאה, תוגדל הכנסתה החייבת בסך של 2 עד 5 ש"ח.<sup>47</sup>

<sup>44</sup> סעיף 126.

<sup>45</sup> אם כי ייתכן שבתי-המשפט היו רואים בהוראות כאמור ראייה נוספת לכך שהמדובר בהסדר עונשי, שמטרתו להניא נישומים מלהוציא הוצאות עודפות. ראו דיונונו בחלק ג לעיל.

<sup>46</sup> לגבי חברות הנהנות מהמסלול החלופי, המקדמה היא למעשה המס הסופי.

<sup>47</sup> יצוין כי המקדם של 1.4 במקרים רגילים, או 2–5 כאשר עסקינן במפעלים מאושרים, נבחר מתוך ההנחה – שעמדה ככל הנראה לעיני המחוקק בהנהיגו את ההסדר של הוצאות עודפות – ששיעור המס החל על העובדים הנהנים מההוצאות העודפות הוא שיעור מס ההכנסה הגבוה ביותר. אם יגיע המחוקק למסקנה כי הנחה זו אינה נכונה בדרך-כלל או במקרים מוגדרים, יהיה ניתן לקבוע את המקדם בהתאם. ראו דיונונו להלן, בחלק ה.2.

מעניין להשוות בין ההסדר של הוצאות עודפות בדיני המס הישראליים לבין ההסדר הנהוג בדיני המס באוסטרליה.<sup>48</sup> המחוקק האוסטרלי, כעמיתו ישראלי, ראה לנכון להעביר במקרים מסוימים את נטל המס בשל הטבות עבודה מסוימות משכמם של העובדים הנהנים מהן לזה של המעביד שסיפק אותן. עם זאת, הטכניקה שבחר בה המחוקק האוסטרלי שונה משיטת ההוצאות העודפות הנהוגה בישראל. במקום לשלול מהמעביד את הזכות לנכות כהוצאה את עלותם של אותם שירותים שסיפק לעובדיו ולהגדיל בכך את הכנסתו החייבת של המעביד, הטיל החוק האוסטרלי מס מיוחד – המכונה Fringe Benefit Tax – על שירותים מסוימים שמעבידים מספקים לעובדיהם.<sup>49</sup> החוק קובע מפורשות כי הטבות שה-Fringe Benefit Tax חל עליהן אין להתחשב בהן בחישוב הכנסתו החייבת במס של העובד.<sup>50</sup>

שיעור המס החל על-פי ה-Fringe Benefit Tax האוסטרלי הוא שיעור המס השולי הגבוה ביותר החל על הכנסותיהם של יחידים.<sup>51</sup> יוצא כי במסגרת המס העקיף המוטל על הטבות שהעובדים נהנו מהן, שיעור המס של המעביד – נתון שאינו נוגע כלל בעניין – אינו ממלא תפקיד.

## 2. שיעור המקדמה

מקדמות בגין הוצאות עודפות מיועדות להבטיח שגם מעביד שאינו משלם מס בשל פטור או בשל היותו בהפסדים יצטרך לשאת בעול המיסים של טובת-

<sup>48</sup> ראו: L. Kreiser & E. Jowitt "Comparative Tax Treatment of Food and Lodging Provided by Employers in Australia and the United States" 21 *The International Tax Journal* (1995) 73; P. Burgess "Reforming Fringe Benefits Taxation" 10 *University of New South Wales Law Journal* (1987) 241 R.J. Vann "Eeneral Principles of Taxation of Fringe Benefits" 10 *Sydney Law Review* (1988) 90 W.D. Popkin "The Taxation of Employee Fringe Benefits" 22 *Boston College Law Review* (1981) 439; K. Adamache & F. Sloan "Fringe Benefits: To Tax or not to Tax?" 38 *National Tax Journal* (1985) 47; A. Katz & G. Mankiw "How Should Fringe Benefits be Taxed?" 38 *National Tax Journal* (1985) 37; R. Hall & A. Rabushka *The Flat Tax* (Stanford, 1995) 120.

לניו-זילנד הסדר הדומה לזה הנהוג באוסטרליה: Burgess, *ibid*, at p. 257.

<sup>49</sup> Fringe Benefit Assessment Act, 1986.

<sup>50</sup> Burgess, *supra* note 49, at p. 245, note 16. והשוו עם סעיף 11(32) לפקודה, על-פיו

"הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסות עבודה בידי העובדים".

<sup>51</sup> Kreiser & Jowitt, *supra* note 49 at pp. 74–75; Burgess, *ibid*, at p. 245.

ההנאה שסיפק לעובדיו על-ידי העמדת רכב לרשותם לשימוש הפרטי. שיעור המקדמה הרגיל הוא 45%, אלא אם-כך המעביד הוא מוסד ציבורי או מלכ"ר או שכל הכנסתו פטורה ממס (להלן: מעבידים פטורים), ואז שיעור המקדמה הוא 90%.<sup>52</sup>

לכאורה, שיעור המקדמה החל על חברות רגילות דומה לשיעורי המס השוליים הגבוהים החלים כיום על יחידים.<sup>53</sup> על פניו, דבר זה מתקבל על הדעת, מכיוון שסביר להניח כי הנהנים משימוש פרטי ברכב של המעביד הם בעיקר עובדים בשיעורי המס השוליים הגבוהים ביותר. כמו-כן, שיעור המקדמה הגבוה החל על מעבידים פטורים חורג לכאורה מרמת המיסוי הנוהג, שאינו עולה על 50%. ייתכן ששיעור גבוה זה הוא גם אחת הסיבות שבגללן הסיק בית-המשפט כי מדובר בהוראה עונשית; אך לא כך הדבר. נראה כי שיעור המקדמה החל על מעבידים פטורים הוא השיעור הנכון, וכי שיעור המס הנמוך יותר החל על חברות רגילות הוא החורג לקולא, וראוי להעלותו.

המפתח להבנת נושא זה הוא הגילום.<sup>54</sup> ניטול דוגמה פשוטה של עובד בשיעור מס שולי של 40% המקבל ממעבידו בונוס נטו של 600 ש"ח. על-מנת שיקבל סכום זה לידיו, יצטרך המעביד לשלם לו בונוס ברוטו של 1,000 ש"ח, לנכות מזה מס במקור ולהעביר 400 ש"ח לידי פקיד-השומה. את הסכום שנשאר, 600 ש"ח, יקבל העובד. יוצא כי עלות הבונוס למעביד היתה 1,000 ש"ח, ואילו הנאת העובד מסתכמת ב-600 ש"ח בלבד. שיעור המס הממוזכר, 40%, הוא שיעור המס מתוך עלות השכר למעביד, דהיינו, מהברוטו. לעומת זאת, שיעור המס כפונקציה של השכר נטו שקיבל העובד הוא 400 ש"ח מתוך 600 ש"ח, או 67%. זו משמעותו של הגילום.

אם פקיד-השומה מגלה כי מעביד – או כל משלם אחד שחלה עליו חובת ניכוי במקור – לא ניכה מס במקור כדין, כיצד יערוך את שומת הניכויים? אם יכפיל פקיד-השומה את ההטבה שניתנה לעובד בשיעור המס השולי של העובד

<sup>52</sup> ובמקרה זה המקדמה נהפכת למס סופי. ראו סעיף 3(ז) לפקודה.

<sup>53</sup> ד' פקיד' הורדת שיעורי המס על חברות ותשלום הטבות לעובדים באמצעות מקדמה על הוצאות עורפת" מיסים ח1, -45.

<sup>54</sup> לניתוח סוגיית הגילום ראו ד' אלקינס "מנהל מס שבח נ' זנזורי (שיטת הגילום החלקי)": הפרשנות הרצויה "מיסים ח1, -72; ד' אלקינס "תיקון 38 לחוק מס שבח מקרקעין – האמנם בוטלה הלכת זנזורי?" מיסים יב5, -15; עמ"ה (חי) 302/67 שמרת, קיבוץ השומר הצעיר להתיישבות שיתופית בע"מ נ' פקיד שומה עכו, פד"א א 432.

— או בשיעור הניכוי במקור הקבוע אם מדובר במשלם שאינו מעביד — הוא לא יגיע לתוצאות הנכונות. בדוגמה שלנו, המעביד היה נדרש לפי חישוב זה להעביר ניכוי בסך 240 ש"ח = 40% x 600 ש"ח, בעוד שאילו נוכה מס כדין מלכתחילה היה המס המנוכה במקור מסכם ב-400 ש"ח.

הטעות בחישוב זה טמונה בכך שמכפילים את ההכנסה נטו (600 ש"ח) בשיעור המס החל על הברוטו (40%). כפי שנוכחנו, שיעור מס של 40% על הברוטו שווה-ערך למס בשיעור 67% על הנטו. לכן יכפיל פקיד-השומה את הסכום נטו שקיבל העובד (600 ש"ח) לא ב-40%, אלא ב-67%, ובכך יגיע לתוצאה הנכונה.<sup>55</sup>

נחזור לענייננו. ההוצאה העודפת שהוציא המעביד מהווה הכנסה נטו של העובדים: ההוצאה העודפת מייצגת טובת-הנאה שסופקה לעובדים מבלי ששילמו עליה מס. אם דורשים מהמעביד לשלם את המס במקום העובד, יש להכפיל את ההטבה שקיבל העובד בשיעור המס כחלק מן ההכנסה נטו. להלן טבלה המפרטת את ה"תרגום":<sup>56</sup>

<sup>55</sup> על-מנת שיוטל מס על הנטו, המס עצמו צריך להיות מנוכה מבסיס המס, דהיינו, מס הכנסה צריך להיות מוכר כהוצאה. שיעורי המס בפקודה הם מס על הברוטו מכוון סעיף 73(7), על-פיו "בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל [...] סכומים ששולמו, או שיש לשלם, כמס הכנסה". לבחינת האפשרות להטיל מס נטו, ראו: M. Graetz "Implementing a Progressive Consumption Tax" 92 *Harvard Law Review* (1979) 1575.

יצוין כי הסוגיה של ניכוי מס הכנסה ששולם למדינה אחרת (ע"א 212/69 מולר טכסטיל (ישראל) 1961 בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד כד (1) 73; ? ארעמי מיסוי פעילות בינלאומית (תל-אביב, 1992) 208–210) אינה שייכת לנושא בו עסקינן. מס זה הוא כמו כל הוצאה אחרת, שניכוייה מותר או אסור על-פי הוראות הדין הרלוונטיות. לעומת זאת, השאלה של ניכוי מס הכנסה ישראלי לצורך חישוב מס הכנסה ישראלי – מס ברוטו או מס נטו – אינה שאלה מהותית, אלא טכנית גרידא.

<sup>56</sup> הנוסחה שעל-פיה ניתן לתרגם שיעורי מס ברוטו לשיעורי מס נטו היא:

$$t_n = \frac{100t_b}{100 - t_b}$$

כאשר  $t_n$  = שיעור המס נטו באחוזים;  $t_b$  = שיכור המס ברוטו באחוזים.



שיעור מס כחלק מהנטו	שיעור מס כחלק מהברוטו
100%	50%
82%	45%
43%	30%
25%	20%
11%	10%

על-מנת לשקף את נטל המס הטמון בשיעורי המס השוליים הגבוהים ביותר, שיעור המקדמה בשל הוצאות עודפות צריך להיות 100% או קרוב אליו. שיעור המקדמה החל על מעבידים פטורים, 90%, משקף שיעור מס של 47% מהברוטו. ראוי לאמץ שיעור מס זה גם בחברות רגילות.

כפי שהוזכר לעיל,<sup>57</sup> שיעור המס של ה-Fringe Benefit Tax האוסטרלי הוא כשיעור המס השולי הגבוה ביותר החל על יחידים (48.5%).<sup>58</sup> עם זאת, מנסחי החוק האוסטרלי היו ערים להבדל שבין מס ברוטו לבין מס נטו. על-כן, החוק האוסטרלי קובע כי הסכום שיש לשלם עליו את המס הוא שווי ההטבה בידי העובד מגולם לפי שיעור המס של ה-Fringe Benefit Tax. למשל, אם סכום ההטבה הוא \$100 ושיעור המס הוא 48.5%, הסכום שהמס מוטל עליו הוא  $\$194.17 = \$100(1-0.485)$ , וסכום המס לתשלום הוא  $\$94.17 = \$194.17 \times 48.5\%$ .<sup>59</sup> עניינו הרואות כי שיעור מס נטו בשיעור של 48.5% הינו שווה-ערך למס ברוטו בשיעור של 94.17%. ראוי שהחוק הישראלי יתוקן כדי להביא משוואה זו בחשבון.

### 3. קיזוז המקדמות כנגד המס בשנים הבאות: אותו עסק או משלח-יד

קשה להבין את טעמה של ההגבלה על-פיה מקדמות בשל הוצאות עודפות המועברות לשנים הבאות עשויות לשמש את הנישום לתשלום מיסים על הכנסותיו מאותו עסק או משלח-יד בלבד.<sup>60</sup> בשנה בה הוצאו הוצאות העודפות

<sup>57</sup> לעיל הערה 52, והטקסט שלידיה.

<sup>58</sup> Kreiser & Jowitt, *supra* note 79, at pp. 74–75.

<sup>59</sup> סכום זה מותר לניכוי למעביד כמו על הוצאת עבודה אחרת, ראו: Kreiser & Jowitt, *ibid*, *ibid*.

<sup>60</sup> סעיף 181ג לפקודה.

הוקטן ההפסד באמצעות שלילת ההכרה בהן. לולא הקטנת ההפסד, היה הנישום "זוכה" בהפסד גדול יותר לצורכי מס. הפסד זה הוא הפסדו האמיתי; שלילת ההכרה בהוצאות העודפות אינה אלא טכניקה למיסוי שכר עבודה כשאינן אפשרות מעשית להטיל עליה מס באופן ישיר. על-פי סעיף 28(ב) לפקודה, הפסד עסקי ניתן לקיזוז בשנים הבאות לא רק כנגד הכנסה חייבת מאותו עסק או משלח-יד, אלא כנגד הכנסה חייבת מכל עסק או משלח-יד, לרבות רווח הון ושבח מקרקעין בעסק.<sup>61</sup> על-כן היה ראוי ליצור סימטריה בין סעיף 28(ב) לבין סעיף 181ג', ולקבוע כי מקדמות בשל הוצאות עודפות יכולות לשמש בשנים הבאות לתשלום מס על הכנסות הנובעות מכל עסק או משלח-יד, לרבות רווח הון ושבח מקרקעין בעסק.

ניסוחו הקיים של סעיף 181ג' עלול להביא לידי מיסוי-כפל. נניח שנישום פלוני הוציא הוצאות עודפות בשנה מסוימת. בשל הוצאות אלה הוא יחויב בתשלום מקדמות, והפסדיו הוקטנו בהתאם. בשנה שלאחר-מכן הפיק הכנסות חייבות מעסק אחר. על-פי הדין הקיים, הוא יצטרך לשלם מס על הכנסות אלה ולא יוכל לנצל את המקדמות ששילם בשנה קודמת. לפנינו איפוא מיסוי-כפל: תשלום מקדמה בשנה הראשונה ותשלום מס נוסף בשנה השנייה, כאשר לולא ההוצאות העודפות לא היה הנישום משלם מס כלשהו באף אחת מהשנים.

<sup>61</sup> סעיף 28(א) קובע כי ניתן לקזז הפסד עסקי כנגד הכנסה ממקור כלשהו בשנת המס שההפסד נוצר בה. עיקרון זה נשמר בסעיף 181ג' מכיוון שהמקדמות בשל הוצאות עודפות משמשות לתשלום מס שהנישום חייב בו באותה שנה, ללא קשר למקורות ההכנסה שהוא חייב עליהם במס. סעיף 28(א) אינו מתיר מפורשות לקזז הפסד עסקי כנגד רווח הון או כנגד שבח מקרקעין, וניתן לטעון שהואיל ורווח הון ושבח מקרקעין אינם נובעים ממקור, כשמשמעותו של ביטוי זה בסעיף 2 לפקודה, אין לקזז נגדם הפסד עסקי שוטף. אך פירוש זה לסעיף 28(א) ייצור מצב בו יהיו אפשרויות הקיזוז רחבות יותר בשנים הבאות שאליהן יועבר הפסד מאשר בשנת-המס שהוא נוצר בה, בניגוד לנטייתו הברורה של המחוקק להגביל את קיזוזם של הפסדים מועברים יותר מאשר של הפסדים שוטפים. לכן, בפירושו את סעיף 28(א) יש לשאוף לכך שאפשרויות הקיזוז בו יהיו רחבות לפחות כמו אלה שבסעיף 28(ב). הדרך לעשות כן היא לקרוא את המלה "מקור" לא כמובנה הטכני שבסעיף 2, אלא כמובן רחב יותר, בדומה לפירושו במשפט האמריקאי. ראו: *Eisner v. Macomber* 252 U.S. 189 (1920); "אדרעי" בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 27, הערה 11 והמקורות המוזכרים שם; עמ"ה 101/83 גולדשטיין נ' פקיד שומה, פד"א יג 18; עמ"ה (ת"א) 1350/65 ליינס אנד גנרל אינשורנס קומפני לימיטר נ' פקיד שומה ת"א 7, פ"מ נב 361. לגבי האפשרות לקזז מקדמות בשל הוצאות עודפות כנגד מס רווח הון וכנגד מס שבח מקרקעין, ראו דיוגנו בהמשך, וכן ז' פליטר "קשר גומלין בין מקדמות על חשבון הוצאות עודפות לבין מקדמות על חשבון מס רווח הון ותשלומי מס שבח מקרקעין" מיסים, 21, 58א-.

לדעתנו, ראוי למחוק מסעיף 181ג' את המלה "אותו", ולאפשר קיזוז המקדמות ששולמו כנגד המס החל על הכנסה הנובעת מכל עסק או משלח-יד. לנוכח מלותיו החד-משמעיות של סעיף 181ג', אין אנו רואים דרך להתאים את הדין המצוי לדין הרצוי שלא באמצעות תיקון הפקודה. יצוין במאמר מוסגר כי דיוננו כאן אינו עוסק כלל בהצדקתן של ההגבלות על קיזוז הפסדים בסעיף 28(ב) לפקודה. נושא זה הינו מורכב, וראוי להקדיש לו התייחסות נפרדת ומעמיקה.<sup>62</sup> לצורך הדיון הנוכחי אנו מקבלים את הכללים של קיזוז ההפסדים כמות שהם. אם נכון שיש לשנות כללים אלה, ראוי שאותו שינוי יחול גם על קיזוז מקדמות בשל הוצאות עודפות.

לפני תיקון 118 לפקודה,<sup>63</sup> היה ניסוחו של סעיף 181ג' כלהלן:  
 "שילם חבר-בני-אדם שהוראות סעיף 3(ז) אינן חלות עליו מקדמות על-פי סעיף 181ב', לשנת מס פלונית, בסכום העולה על סכום המס שהוא חייב לשלם באותה שנה, לא יוחזר הסכום העודף, אולם אם על הכנסתו באותו עסק או משלח-יד יהיה חייב במס בשנים הבאות, יקוזז הסכום העודף כנגד המס."  
 עינינו הרואות שלא היתה בניסוח הישן התייחסות מפורשת לאפשרות של קיזוז המקדמות כנגד מס שבח מקרקעין. היה ניתן איפוא לטעון כי המלה "מס" בפקודה משמעותה מס המוטל מכוח הפקודה בלבד, ומכיוון שמס שבח מקרקעין מוטל מכוח חוק אחר, לא ניתן לקזז כנגדו את המקדמות. מאידך גיסא, היה ניתן להסתמך על סעיף 48ב' לחוק מס שבח, הקובע כי -  
 "לענין שיעורי המס והזיכויים ממנו, יראו את השבח, כפי שנקבע על פי חוק זה, כחלק מההכנסה החייבת במס הכנסה בשנת המס שבה נעשתה המכירה..."  
 (1) המס שחייבים בו על פי חוק זה, יראוהו כמקדמה על חשבון מס הכנסה."

<sup>62</sup> ראו ע"א 615/85 פקיד שומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424; ע"א 128/75 פקיד שומה פתח-תקה נ' האחים מרק בע"מ, פ"ד ל(1) 557; ע"א 335/79 פקיד שומה כפר-סבא נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ, פד"א יא 44; ע"א 314/67 פקיד שומה ת"א 4 נ' נכסי כהנים בע"מ, פ"ד כא(2) 748; עמ"ה (ת"א) 1018/69 מרכז הקרח נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א ד 15; גליקסברג, לעיל הערה 35; אדרעי, בשני מאמריו, לעיל הערה 4.  
<sup>63</sup> חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 118), התשנ"ט-1998.

ניתן אם-כן להעלות טענה שגם לפני תיקון 118 לפקודה היה מותר לקזז את המקדמות בשל הוצאות עודפות כנגד מס שבח מקרקעין, שהרי מסעיף 48ג' אנו למדים שמש שבח, לאחר שהוא מחושב בהתאם להוראות חוק מס שבח מקרקעין, נהפך לחלק ממס הכנסה.

כאשר הובאה שאלה זו לפני בית-המשפט העליון, הוא אימץ את הגישה הראשונה. בפרשת **גיבור סבריינה**<sup>64</sup> קבע הנשיא שמגר שאין אפשרות לקזז מקדמות בשל הוצאות עודפות כנגד מס שבח מקרקעין מכיוון שמש שבח אינו "מס" כמשמען בסעיף 181ג'. שמגר ביסס את קביעתו זו לא רק על פרשנות מילולית של הסעיף, אלא על השקפתו בדבר מהותן של ההוצאות העודפות. לאחר שסיווג את ההוצאות העודפות "ככלי עונשי"<sup>65</sup>, הוא הסביר<sup>66</sup> כי—  
 "התרת קיום חיוב מס שבח בדרך קיזוז עודף המקדמות מנוגדת ללשונו המפורשת של החוק. הוא איננו מתיישב עם מדיניות המיסוי אשר יצאה מלפני המחוקק. כנראה שגם היתה מקהה את עוקצן של המקדמות."

בהתחשב בתפיסתו של שמגר בדבר מהותן של המקדמות,<sup>67</sup> ייתכן שמשקנתו כי אין להקהות את העוקץ שלהן על-ידי אפשרות קיזוזן כנגד מס שבח מתבקשת; הרי לא ניתן, למשל, לשלם באותו כסף גם קנס וגם מס. אך אותו קו-מחשבה היה מוביל אותנו לכך שאסור לעולם לקזז את המקדמות כנגד חיוב מס, ואילו סעיף 181ג', גם לפני תיקון 118, איפשר ניצול המקדמות לתשלום חיוב מס כלשהו בשנה בה הוצאו ההוצאות,<sup>68</sup> או לתשלום חיוב מס בשנים הבאות בתנאי שמדובר במס על הכנסה מאותו עסק או משלח-יד. האין בכך כדי להקהות את עוקצן של המקדמות?

כאמור, המחוקק ראה לנכון להפוך את ההלכה שנקבעה בפרשת **גיבור סבריינה**, ולקבוע מפורשות כי ניתן לקזז מקדמות בשל הוצאות עודפות גם כנגד מס שבח. לעניות דעתנו, יש לראות בתיקון האמור הסתייגות של המחוקק לא רק מן ההלכה האמורה, אלא גם מהתפיסה שהולידה אותה.

#### 4. רווח הון במכירת רכב

תקנות הרכב מגדירות "הוצאות רכב" ככוללת גם פחת. יוצא כי חלק מהפחת

<sup>64</sup> ע"א 5246/91 גיבור סבריינה טכסטיל בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א כב 347.

<sup>65</sup> שם, בע' 349.

<sup>66</sup> שם, בע' 350.

<sup>67</sup> ראו חלק ג לעיל.

<sup>68</sup> והשוו סעיף 28(א) לפקודה, ודיונונו לעיל הערה 62.

עשוי להיחשב להוצאה עודפת שניכוייה אסור.<sup>69</sup> מכאן עולה קושי של חישוב הרווח או ההפסד בעת מכירת הרכב הנידון.<sup>70</sup> תקנות מס הכנסה (חישוב רווח הון במכירת רכב), התשנ"ז–1997 (להלן: תקנות חישוב רווח הון), מסדירות כיום את חישוב רווח ההון במכירת רכב. נבחן תחילה את המצב המשפטי ששרר ערב התקנת התקנות האלה, ולאחר-מכן ננתח את התקנות החדשות עצמן.

(א) לפני התקנתן של תקנות חישוב רווח הון

רווח הון הוא ההפרש בין התמורה לבין יתרת המחיר המקורי.<sup>71</sup> יתרת המחיר המקורי היא "המחיר המקורי של נכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת".<sup>72</sup> המלה "פחת" בסעיף 88 מוגדרת כלהלן:  
 "הסכומים הניתנים לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21, וכן הסכומים שהופחתו מהכנסה חייבת בשל המחיר המקורי של הנכס".

פחת, שבהיותו הוצאה עודפת, לא נוכה על-פי מצוות מחוקק-המשנה, האם הוא נחשב לסכום הניתן לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21? אם התשובה חיובית, יש לנכות את סכומי הפחת ממחירו המקורי של הרכב בעת מכירתו, דבר שיש בו כדי להגדיל את רווח ההון או להקטין את הפסד ההון.

<sup>69</sup> החובה לשלם מקדמות בשל הוצאות עודפות חלה גם על הפחת על-אף העובדה שאין מדובר בסכום שהנישום הוציא בפועל בשנת-המס: פרשת **רובינשטיין, לעיל** הערה 27. לפני קביעת ההלכה על-ידי בית-המשפט העליון בפרשת **רובינשטיין**, ניתנו פסקי-דין מחוזיים סותרים: עמ"ה (ת"א) 84/81 **גלבוז** – **מכונים להכשרה מקצועית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5**, פד"א יב 453; עמ"ה (חי') 73/85 **מועצה מקומית מנשה נ' פקיד שומה חדרה**, פד"א יג 309.

<sup>70</sup> גם אם יצא הרכב מכלל שימוש ונזרק או נגנב או הושמד ללא כיסוי ביטוחי, הדבר נחשב ל"מכירה" על-פי סעיף 88 לפקודה, הכוללת "כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלשהי מרשותו של אדם [...]". במקרה זה, מכיוון שהתמורה היא אפס, יתרת המחיר המקורי תהיה הפסד ההון.

<sup>71</sup> סעיף 88 לפקודה מגדיר: "ריווח הון" – הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי."

<sup>72</sup> סעיף 88 לפקודה, הגדרת "יתרת מחיר מקורי".

ערב התקנתן של תקנות חישוב רווח הון היתה התשובה לשאלה זו תלויה בפרשנות הביטוי "הסכומים הניתנים לניכוי לגבי נכס לפי סעיף 21". על-פי ניתוח מילולי-טכני, ניתן לטעון לכאן ולכאן. מחד גיסא, סעיף 21 מתיר את ניכוי הפחת. הרכב שימש את המעביד בייצור הכנסתו גם כאשר ניצלוהו העובדים לנסיעות פרטיות: כך שימש אצלו הרכב כמכשיר להענקת הטבות לעובדיו. כפי שראינו לעיל, על-פי העקרונות הכלליים של ניכוי הוצאות, כפי שהדבר בא לידי ביטוי בסעיף 17 ובסעיף 21, הוצאות הרכב כולן, לרבות פחת, מותרות בניכוי. על-כן מדובר ב"סכומים הניתנים לניכוי [...] לפי סעיף 21". נכון, התקנות אוסרות על ניכוי הפחת; אך התקנות, שהותקנו מכוח סמכותו של שר האוצר על-פי סעיף 31 לפקודה, אינן חלק מסעיף 21 ואפילו אינן מוזכרות בו. סעיף 21 מתיר; התקנות אוסרות. אילו היה סעיף 21 מכפיף עצמו לתקנות – דהיינו, אילו קבע סעיף 21 ש"יותר ניכוי בעד פחת [...] זולת אם הדבר הוגבל בתקנות"<sup>73</sup> – היה אפשר לומר כי סעיף 21 עצמו אינו מתיר את הניכוי. אבל בניסוחו הקיים אין זכר להגבלה כלשהי.

מאידך גיסא,<sup>74</sup> ניתן לטעון כי סעיף 21 אינו עומד בפני עצמו. הוא מהווה מעין נספח לסעיף 17(8), המתיר בניכוי "ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב'", הסימן שסעיף 21 מופיע בו. וסעיף 17 אכן מכפיף עצמו באופן מפורש להגבלות שבתקנות:

"לשם ברור 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 [...]". [ההדגשה שלי – ד'א']

ההגבלות שבתקנות הרכב אינן איפוא חיצוניות לסעיף 17, אלא חלק בלתי-נפרד ממנו. הוצאות שניכוין הוגבל בתקנות אינן מותרות בניכוי על-פי סעיף 17. ובהשלכה, מכיוון שסעיף 21 הוא למעשה נספח לסעיף 17(8), ההגבלות שבתקנות הן חלק אינטגרלי גם מסעיף 21.

לשני הפירושים של הביטוי "ניתנים לניכוי [...] לפי סעיף 21" יש אחיזה בלשון החוק. השאלה היא: איזה מהם מגשים את מטרת המחוקק ויוצר מערכת סבירה וקוהרנטית? על-מנת להשיב על שאלה זו, נפנה קודם לסוגיה דומה וננתח, ולאחר-מכן נשווה את המסקנות לענייננו. הסוגיה הדומה היא חישוב רווח הון כאשר שימש הנכס הנמכר את המוכר באופן פרטי – לאמור, שלא לצורך ייצור הכנסה – בחלק מתקופת החזקה. בתקופה זו לא נוכה פחת, והשאלה העולה היא: האם בחישוב רווח ההון יש להביא בחשבון את הפחת שלא נוכה בתקופה זו? הרי מחד גיסא, סעיף 21 אינו מתיר את ניכוי הפחת

<sup>73</sup> השוו סעיף 17 רישא ודיוננו בהמשך.

<sup>74</sup> מ' סטינגר "חישוב רווח ההון במכירת רכב פרטי שלא הותר פחת בניגוד" מיסים 62, א25-.

בתקופה שבה לא שימש הנכס בייצור הכנסה. מאידך גיסא, סעיף 21 היה נכון להתיר ניכוי פחת בתקופה זו אילו שימש הנכס בייצור הכנסה. כפי שציין גליקסברג,<sup>75</sup> ההכרעה בין שתי האפשרויות אינה פשוטה. ניכוי הפחת מהמחיר המקורי בעת חישוב רווח ההון, אף-על-פי שהפחת לא נוכה בזמנו מן ההכנסה בשל השימוש הפרטי בנכס ("מבחן מהות הנכס"), ממזער את ההשלכות הכלכליות השליליות הנובעות מאי-מיסוי ההכנסה הזקופה. לעומת זאת, אי-ניכוי הפחת האמור בעת חישוב רווח ההון ("מבחן הזכאות לניכוי בפועל") מושתת על הטענה שהכנסות זקופות מוצאות באופן מוחלט מרשת המס.

קושי זה היה קיים, למשל, לפני התקנתן של תקנות חישוב רווח הון, כאשר דובר בנישום יחיד המשתמש ברכבו הן במסגרת עסקו והן לנסיעות פרטיות. תקנות הוצאות הרכב מניחות כאמור כי 9,900 קילומטרים היו נסיעות פרטיות, ולכן הן אוסרות ניכוי ההוצאות הקשורות אליהם. הוצאות אלה אינן הוצאות עודפות, אלא הוצאות פרטיות: אין מדובר בניסיון להטיל מס באופן עקיף על הכנסה שלא ניתן למסותה בצורה ישירה. המדובר בהוצאה פרטית ככל הוצאה פרטית אחרת. ההתלבטות שגליקסברג מצביע עליה עומדת כאן בעינה.

כאשר מדובר בהוצאות עודפות, השיקולים שונים לחלוטין. המעביד העמיד רכב לשימוש הפרטי של עובדיו. במצב אידיאלי, עובדים אלה היו משלמים מס בגין טובת-הנאה זו, ואילו המעביד היה מנכה את הוצאותיו בקשר לרכב – לרבות פחת – כהוצאה. כך קורה, למשל, כאשר הרכב צמוד לעובד מסוים, ושווי השימוש על-פי תקנות שווי השימוש מכסה את כל הנסיעות הפרטיות של העובד בהתאם לחזקה של תקנות הרכב. כאשר רכב זה נמכר, ברור שיש לנכות מהמחיר המקורי את סכומי הפחת שנדרשו כהוצאה על-ידי המעביד. כעת, אם המעביד נדרש, בשל קושי טכני בייחוס טובת-הנאה לעובד כלשהו, לשלם את המס בשל אותה טובת-הנאה שהעניק, אין תוצאה זו אמורה להשתנות. למעשה, גם כאשר הפחת הוא הוצאה עודפת, הוא מותר למעביד בניכוי, אלא שבמקביל להתרת ההוצאה למעביד, הוא מחויב במס בשם העובד,<sup>76</sup> ושני סכומים אלה מתקזזים זה מול זה. במכירת הרכב ראוי איפוא לנכות את הפחת מהמחיר המקורי.

<sup>75</sup> ד' גליקסברג "יחסי-הגומלין בין מיסוי רווחי הון לבין ניכוי פחת במשטר מיסוי נומינלי, חלק א:

השפעת ניכוי הפחת על היקף רווח ההון" **עיוני משפט** טו (1990) 285, 300–302.

<sup>76</sup> קונסטרוקציה זו משתקפת בטענה הטכנית שהגבלה בתקנות היא חיצונית לסעיף 21, ולכן, על-פי סעיף 21, ניתן לנכות את הפחת.

יתר על-כן, הימנעות מלנכות את הפחת מהמחיר המקורי היתה מסכלת את מטרתו של המחוקק בהנהיגו את ההסדר בדבר הוצאות עודפות. בעת השימוש ברכב על-ידי העובד, המעביד חייב אומנם לשאת בנטל המס בקשר אליו; אך בעת מכירת הרכב יוקטן רווח ההון בגובה הפחת שלא הותר בניכוי, והמעביד יקבל בחזרה, באמצעות חיסכון במס רווח הון, את מה ששילם בעקבות אי-התרת ההוצאה.

לדעתנו, אם-כן, ראוי לנכות בעת מכירת הרכב גם את הפחת שסווג כהוצאה עודפת מהמחיר המקורי של הרכב. למרבה הפלא, נציבות מס הכנסה לא גרסה כך.<sup>77</sup> לדעתה, המצב המשפטי ששרר לפני התקנתן של תקנות חישוב רווח הון לא איפשר את הניכוי האמור. יתר על-כן, ועדה שמונתה לבחון את היבטי המיסוי של שימוש ברכב הגיעה למסקנה שגם על-פי הדין הרצוי אין לנכות מהמחיר המקורי את סכומי הפחת שלא הותרו בניכוי בשל היותם הוצאות עודפות.<sup>78</sup> כאמור אנו חולקים על דעתה של הנציבות בדבר הדין שהיה קיים לפני התקנתן של תקנות חישוב רווח הון, ובוודאי על דעתה של הוועדה בדבר הדין הרצוי.

#### (ב) תקנות חיוב רווח הון

בחודש שבט תשנ"ז (פברואר 1997) הותקנו תקנות חיוב רווח הון, המסדירות סטטוטורית את הסוגיה של רווח ההון החל בעת מכירת רכב. התקנות מבחינות בין מוכר שהוא יחיד לבין מוכר שאינו יחיד. לגבי יחידים, תקנה 2 קובעת לאמור:

"במכירת רכב של יחיד שבגינו היה זכאי לתבוע הוצאות החזקת רכב יחולו ההוראות האלה:

(1) יוכלו המחיר המקורי והתמורה, כל אחד מהם, ביחס

<sup>77</sup> מיסים 62, א 25-.

<sup>78</sup> "דו"ח הוועדה לבחינת היבטי המיסוי של שימוש ברכב" מיסים 62, א 88- . בסעיף 2.2.2 לדו"ח (בע' 90-), המליצה הוועדה: "בחישוב רווח הון בעת מכירת רכב מנועי יתווסף ליתרת המחיר המקורי אותו חלק מהפחת שלא הותר בניכוי לצרכי מס." נדמה כי בקובעה שחלק מהפחת "יתווסף" למחיר המקורי, התכוונה הוועדה לכך שחלק זה לא ינוכה מהמחיר המקורי. הניסוח שבחורה בו הוועדה נובע מאחד משני טעמים: או שהוועדה סברה, בניגוד לעמדה המוצהרת של הנציבות, שפחת, אפילו לא היה ניתן לנכותו כהוצאה בשל התקנות, נחשב עדיין ל"פחת" לצורך סעיף 88, ולכן נדרש תיקון על-מנת להוסיפו למחיר המקורי; או שהוועדה יצאה מתוך כך שמבחינה חשבונאית, הפחת כולו מנוכה בחישוב רווח ההון, ועל-כן, כדי להתאים את העלות המופחתת החשבונאית למחיר המקורי לצורכי מס, יש להוסיף את הפחת.



- (2) הקילומטרים<sup>79</sup> ויראו את המכפילות כמחיר המקורי וכתמורה לצורך חישוב רווח ההון;  
 (3) ינוכה מהמחיר המקורי רק סכום הפחת שהותר על פי תקנות הרכב;  
 (4) [הוראת מעבר].”

תקנה זו מבוססת על ההבחנה שבסעיף 88 לפקודה בין מיטלטלין המשמשים לייצור הכנסה לבין מיטלטלין לשימוש אישי. הראשונים כלולים בהגדרת המונח "נכס" שמכירתו חייבת במס רווח הון. מיטלטלין לשימוש אישי מוצאים מההגדרה של "נכס"<sup>80</sup>, ועל-כן מכירתם פטורה ממס רווח הון. נישום יחיד יכול להשתמש ברכבו לצורך ייצור הכנסה, והוא יכול לעשות בו שימוש פרטי. תקנה 2 לתקנות חישוב רווח הון מחלקת את הרכב מבחינה רעיונית לשני נכסים – נכס עסקי ונכס פרטי – בהתאם להיקף השימוש לכל אחת ממטרות אלה, וזאת על-פי ההנחה שבתקנות הרכב. החלק העסקי של הרכב הוא "נכס" לכל דבר ועניין, ומכירתו חייבת במס רווח הון, כאשר חלק יחסי של התמורה ושל המחיר המקורי מיוחסים אליו. פחת בגין "נכס" זה שנוכה במהלכה של תקופת השימוש בו מנוכה מהמחיר המקורי בחישוב רווח ההון. לעומת זאת, החלק הפרטי של הרכב אינו "נכס" כמשמעותו בסעיף 88. כמו-כן, הפחת בשל נכס זה הוא הוצאה פרטית שאינה מעניינה של מס הכנסה. כאשר המוכר אינו יחיד, תחול עליו תקנה 3, על-פיה –

"לצורך חישוב רווח ההון במכירת רכב שתקנה 2 אינה חלה עליו, ינוכה מהמחיר המקורי כל סכום פחת לרבות כזה שלא הותר בניכוי על פי תקנות הרכב."

<sup>79</sup> תקנה 1 לתקנות חישוב רווח הון מגדיר את יחס הקילומטרים כלהלן: "יחס הקילומטרים" – מספר הקילומטרים השנתי שהוכר בכל אחת משנות המס שבהן תבע המוכר הוצאות החזקת רכב, מחולק במספר הקילומטרים השנתי של אותו רכב בכל שנות המס שבהן הוציא המוכר הוצאות לאחזקתו.  
<sup>80</sup> "נכס" – כל רכוש, בין מקרקעין ובין מטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל למעט –

(1) מטלטלין של יחיד המוחזקים על-ידיו לשימוש אישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או בני-אדם התלויים בו...

ההבדל בין תקנה 2 לבין תקנה 3 נובע מן ההבחנה בין הוצאות פרטיות לבין הוצאות עודפות. כאשר מדובר בהוצאות עודפות, רצוי, כפי שהראינו לעיל, לנכותן מהמחיר המקורי בעת חישוב רווח ההון. תקנות חישוב רווח הון אכן משקפות את דעתנו בדבר מהותה של ההוצאה העודפת.

## 5. סעיף 96

סעיף 96 מאפשר דחיית מס בעת שחלוף נכסים על-מנת למנוע את השפעת הנעילה (lock-in effect).<sup>81</sup> החלפת נכס ישן בנכס חדש יעיל יותר עשויה להתברר כלא-יעילה מבחינת הנישום בשל החבות המיסויית הכרוכה במימוש הנכס הראשון. סעיף 96 מאפשר איפוא לנישום לדחות את תשלום המס בגין הנכס הנמכר אם הוא קונה נכס מחליף במשך התקופה הקבועה בסעיף. הטכניקה של דחיית המס היא כלהלן: הסעיף מורה כי רווח ההון בשל הנכס המוחלף, שהוא לא חויב במס בגינו, יופחת ממחירו המקורי של הנכס המחליף. הפחתת המחיר המקורי של הנכס המחליף מקטינה את סכום הפחת השנתי שניתן לדרוש בגינו, וכן מגדילה את רווח ההון בעת מכירתו. למשל, נניח שיתרת מחירו המקורי של הנכס המוחלף היתה 10,000 ש"ח, שהתמורה שהתקבלה בעבורו היתה 30,000 ש"ח ושעלותו של הנכס המחליף היתה 70,000 ש"ח. הנישום – במקום לשלם מס על רווח ההון בסך 20,000 ש"ח – ראשי להפחית סכום זה מעלותו של הנכס המחליף, כך שמחירו המקורי יהיה 50,000 ש"ח בלבד. אם שיעור הפחת בשל הנכס הוא 15% לשנה, אזי הפחת שיהיה הנישום זכאי לו יהיה 7,500 ש"ח, במקום 10,500 ש"ח. במשך תקופת הפחת כולה – במקרה זה, שש שנים ושמונה חודשים – "יפסיד" הנישום פחת של 3,000 ש"ח בשנה, ובסך-הכל 20,000 ש"ח. המס על רווח ההון נדחה לאורך תקופת השימוש בנכס.

<sup>81</sup> י' ארעזי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 464-466; א' ברזילי "סעיף 96 ו'עקרונות הנעילה" מיסים (1991) 5, -25; א' אלטר "סעיף 96 לפקודה – ביקורת על הלכת צ'רני" מיסים (1991) 4, -1; אלקינס, לעיל הערה 5, בע' 77-81. לפירוט נוסף ראו: M.L. Fellows "A Comprehensive Attack on Tax Deferral" 88 *Michigan Law Review* (1990) 722; D. Shakow "Taxation Without Realization: A Proposal for Accrual Taxation" 134 *University of Pennsylvania Law Review* (1986) 111; D. Slawson "Taxing as Ordinary Income the Appreciation of Publicly Held Stock" 76 *Yale Law Journal* (1967) 623; J. Strnad "Periodicity and Accretion Taxation: Norms and Implementation" 99 *Yale Law Journal* (1990) 1817.

אם ימכור את הנכס לפני תום תקופת הפחת, תבוא יתרת רווח ההון שלא מוסתה באמצעות הקטנת הפחת לידי ביטוי בחישוב רווח ההון של הנכס השני.<sup>82</sup> פחת מוגדר בתקנות הרכב, בצדק, כ"הוצאת החזקת רכב". חלק יחסי של הפחת בגין הרכב, בהתאם לחזקה בדבר היקף השימוש הפרטי שנעשה בו, נחשב להוצאה עודפת שאינה מותרת בניכוי. כמו-כן, מי שחייב במקדמות בשל הוצאות עודפות חייב לשלם מקדמות גם בשל אותו חלק מהפחת שהוא הוצאה עודפת.<sup>83</sup> השאלה העולה היא: מה קורה כאשר הופחת סכום הפחת בעקבות שימוש שנעשה בעבר בסעיף 96?

הנאתו של העובד משימוש פרטי שהוא עושה ברכב של המעביד אינה מושפעת כמובן מהעובדה שהרכב הנידון החליף נכס אחר שרווח ההון בגינו נדחה. אין זה סביר שהנאתו של העובד תישא נטל מס קל יותר בשל דחיית רווח הון של המעביד בשנים קודמות. הנאתו של עובד כוללת את מלוא הפחת בגין הרכב, ולא את הפחת המוקטן לאור סעיף 96. לכן ראוי שהפחת המלא הוא שישמש בסיס לחישוב ההוצאה העודפת.

בפרשת **המועצה המקומית יהוד**<sup>84</sup> קבע בית-המשפט המחוזי כי הנישום אינו רשאי לנצל את סעיף 96 בחישוב ההוצאות העודפות. אך נימוקו התבסס על העובדה שהנישום באותו מקרה היה מועצה מקומית, שאינה חייבת במס הכנסה.<sup>85</sup> בית-המשפט סבר שהואיל וסעיף 96 הוא סעיף של דחיית מס, אין הוא חל על נישום שאינו חייב ממילא במס.

<sup>82</sup> נניח שהנכס המחליף נמכר כעבור ארבע שנים. לולא סעיף 96, היה המחיר המקורי מסתכם 28,000-

$$ש"ח = (4 \times 70,000 \times 15\%) - 70,000.$$

לנוכח סעיף 96, תהיה יתרת המחיר המקורי:  $20,000 = (4 \times 50,000 \times 15\%) - 50,000$ .  
ההפרש – במקרה זה 8,000 ש"ח – שבו יוגדל רווח ההון של הנכס המחליף, מייצג את יתרת רווח ההון של הנכס הראשון שטרם מוסה באמצעות הפחת. הרי כל שנה במשך ארבע שנים הוקטן הפחת בסכום של 3,000 ש"ח, ובסך הכל 12,000 ש"ח. מתוך רווח ההון בסך 20,000 ש"ח שהמס עליו נדחה, נותרו עוד 8,000 ש"ח, עליהם יחויב הנישום בעת מכירת הנכס המחליף. מובן שאם התנאים של סעיף 96 מתקיימים גם בעת מכירת הנכס השני, הנישום יכול לדחות את רווח ההון בגין הנכס השני – הכולל בתוכו את יתרת רווח ההון בגין הנכס הראשון – עד לניכוי פחת של הנכס השלישי או מכירתו, וכן הלאה.

<sup>83</sup> פרשת **רובינשטיין, לעיל** הערה 27.

<sup>84</sup> **לעיל** הערה 15.

<sup>85</sup> ראו סעיף 9(2) לפקודה.

לדיננו, התוצאה של פרשת המועצה המקומית יהוד היתה נכונה, אולם ראוי להחילה לא רק על גישומים פטורים. לדעתנו, יש לראות בטכניקה של סעיף 96 לא הקטנת הפחת, אלא הוספת חלק מרווח ההון הנדחה להכנסתו החייבת של הנישום. בדוגמה שהבאנו לעיל, הפחת בשל הנכס החדש היה ונשאר סך של 10,500 ש"ח לשנה, אלא שמולו סעיף 96 מורה כי ייתוסף להכנסתו של הנישום סך 3,000 ש"ח מתוך רווח ההון הנדחה. בדרך-כלל אין הברל בין הוצאה של 10,500 ש"ח מול הכנסה של 3,000 ש"ח, מחד גיסא, לבין הוצאה של 7,500 ש"ח, מאידך גיסא. ההבדל בא לידי ביטוי כאשר ההוצאה היא הוצאה עודפת. נניח שהרכב הנידון נסע בשנה מסוימת 29,700 ק"מ, כך ששליש מההוצאות שהוצאו בשלו נחשבות להוצאות עודפות. הפחת המלא בגין הרכב – לולא סעיף 96 – הוא 10,500 ש"ח. ההוצאה העודפת היא איפוא 3,500 ש"ח. הפחת המותר למעביד הוא אם-כן 7,000 ש"ח, ממנו יש להפחית 3,000 ש"ח רווח הון נדחה, ובסך הכל 4,000 ש"ח. המקדמה בשל הוצאות עודפות תהיה:

$$1,575 = 3,500 \times 45\%$$

טעות לגרוס, לדעתנו, כי ההוצאה העודפת היא 2,500 ש"ח בלבד.

## 6. ביטוח לאומי

דמי ביטוח לאומי משולמים כפונקציה ממשכורתו של עובד.<sup>86</sup> מכיוון שהוצאות עודפות מייצגות טובת-הנאה שמעביד נותן לעובדיו – ובמילים אחרות, משכורת שהמס עליה משולם על-ידי המעביד במקום על-ידי העובד – עולה השאלה: היש לשלם בגין הוצאות אלה דמי ביטוח לאומי? בית-הדין הארצי לעבודה, בפרשת גדות,<sup>87</sup> השיב על שאלה זו בשלילה, בהסתמך על סעיף 344 לחוק ביטוח לאומי<sup>88</sup> ועל סעיף 32(11) לפקודה. סעיף 344 קובע לאמור:

"יראו כהכנסתו החדשית של עובד את הכנסתו בעד החודש שקדם לאחד בחודש בו חל מועד התשלום מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]."

<sup>86</sup> חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: חוק ביטוח לאומי), סעיף 337.

<sup>87</sup> דיון נהג-14/0 "גדות" תעשיות פטרוכימיות בע"מ נ' המוסד לביטוח לאומי, פד"א כח 515.

<sup>88</sup> בית-הדין התייחס לסעיף 163(א) לנוסח הישן: חוק ביטוח לאומי [נוסח משולב], התשכ"ה-1968.

ועל-פי סעיף 32(11) לפקודה:  
 "32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל:

(1) - (10)

(11) הוצאות למתן טובות הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני, למעט הוצאות שהוכח כי לפי טיבן אינן מיועדות להעניק טובת הנאה אישית לעובד; בגבולות סכומים שנקבעו בתקנות על-פי סעיף 31, להחזקת רכב שבהחזקתו של מעביד והמשמש את עובדיו, ולא ניתן לייחס את טובת ההנאה מהשימוש בו לעובד פלוני; הוצאות שאינן ניתנות לניכוי כאמור לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים." <sup>89</sup> [ההדגשה שלי - ד' א'.]

מהשילוב שבין שני סעיפים אלה הגיע בית-הדין למסקנה שהוצאות עודפות אינן בגדר הכנסת עבודה, ועל-כן אין בגינן חובת תשלום של דמי ביטוח לאומי.<sup>90</sup>

אך נדמה כי הסעיפים האמורים ניתנים גם לפרשנות אחרת. ניתן לומר כי סעיף 344 לחוק ביטוח לאומי אינו מפנה אל הפקודה כולה, אלא אל סעיף 2(2) בלבד. הוצאות עודפות הן אכן "הכנסתו [...]" מהמקורות המפורטים בסעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. סעיף 32(11) פוטר אומנם את העובדים מתשלום מס בגין ההוצאות העודפות בעקבות הטלת נטל המס בגינן על המעביד, אך דבר זה הוא לעניין מס הכנסה בלבד, ואין הוראה בחוק ביטוח לאומי המאמצת את סעיף 32(11).<sup>91</sup>

לא הבאנו את הפרשנות החלופית על-מנת לשכנע שהיא נכונה, אלא כדי להראות שקיימת בלשון החוק "נקודת האחיזה הארכימדית"<sup>92</sup> לטענה האפשרית שהוצאות עודפות אכן מהוות הכנסת עבודה לצורך ביטוח לאומי. יחד עם זאת ועם כל הכבוד לבית-הדין לעבודה, נראה לנו כי השאלה מורכבת יותר, וכי לא ניתן להשיב עליה באמצעות ניתוח מילולי גרידא של הסעיפים הרלוונטיים.

<sup>89</sup> מצוטט בע' 516–517 לפסק-הדין.

<sup>90</sup> "יש לייחס משמעות לקביעה שבסעיף 32(11) לפקודה, כי 'ההוצאות העודפות', לא ייראו כהכנסת עבודה בידי העובדים'. קביעה זו היא אמנם קביעה 'פנימית' בפקודה, לצורכי דיני המס, אך על-פי הנוסח החד-משמעי והמפורש שלה, יש לתת לה משמעות גם לעניין הנדון לפנינו." פרשת גדות, לעיל הערה 88, בע' 525.

<sup>91</sup> והשוו עם דיוננו לעיל על האפשרות לראות בתקנות הרכב חלק פנימי של סעיף 21 (דרך סעיף 17(8)).

<sup>92</sup> ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה, פ"ד לט(2) 70, 74.

לעניות דעתנו, השיקולים המכריעים אמורים להיות יעדיו של חוק ביטוח לאומי, מטרתו של ההסדר בדבר הוצאות עודפות במס הכנסה והשילוב ביניהם. התשובה לחיובן של ההוצאות העודפות בדמי ביטוח לאומי תלויה במידה רבה במהותו של הביטוח הלאומי. אם ביטוח לאומי הוא ביטוח סוציאלי במהותו<sup>93</sup> – ביטוח כפוי אומנם, אך בכל זאת ביטוח – נדרשים קשרי-גומלין בין דמי הביטוח ("הפרמיה") לבין ההטבות שהמבוטחים זכאים להן בקרות מקרה ביטוח. ההטבות, כמו הפרמיה, הן בדרך-כלל פונקציה של הכנסתו החייבת של העובד. אך כפי שראינו, אחד הקשיים שהולידו את ההסדר בדבר הוצאות עודפות הוא שבאופן מעשי, אין אפשרות לייחס את טובת-ההנאה שהמעביד נותן לעובד כלשהו. בקרות מקרה ביטוח, לא יזכה העובד בהטבות מהמוסד לביטוח לאומי בשל טובת-ההנאה שנהג לקבל ממעבידו בצורה של הוצאות עודפות. הואיל וכך, אין זה הוגן לדרוש דמי ביטוח בגין ההוצאות העודפות.<sup>94</sup> לעומת זאת ניתן לטעון כי המוסד לביטוח לאומי אינו רק חברת ביטוח, אלא גם מוסד סוציאלי, וכי דמי הביטוח כוללים מרכיב של מס. המס הגלום בדמי הביטוח הוא אותו חלק שמעבר לסכום שהיו אנשים משלמים כפרמיה לחברת ביטוח מסחרית תמורת כיסוי ביטוחי דומה למה למה שהמוסד לביטוח לאומי נותן. לגבי מרכיב זה של דמי הביטוח, השאלה היא: האם נכון לשחרר את המעביד ו/או את העובד מתשלומו בשל כך שהשכר שולם בצורה של הוצאה עודפת? לכאורה, צורת התשלום של שכר העבודה אינה צריכה להביא לידי פטור ממרכיב המס הגלום בדמי הביטוח הלאומי. יחד עם זאת, ייתכן שבכל זאת היתה החלטתו של בית-הדין בפרשת גדות נכונה גם בקשר למרכיב המס שבדמי הביטוח.<sup>95</sup> ההסדר בתקנות ובפקודה בדבר הוצאות עודפות נועד להעביר את נטל המס מהעובד אל המעביד. היה ניתן לצפות שבעשותו כן, יהיה המחוקק – הן המחוקק הראשי הן מחוקק-המשנה – ער לכך שנטל המס על משכורת כולל לא רק מס הכנסה, אלא גם את מרכיב המס שבביטוח לאומי, ויביא זאת בחשבון

<sup>93</sup> ראו ר' בן-ישראל "בטחון סוציאלי בשנת 2000" שנתון משפט העבודה ה 15, הסוקרת את המעבר מביטוח סוציאלי לביטחון סוציאלי ומשם לרווחה חברתית.

<sup>94</sup> א' וינרוט, ב' אלדשטיין "תשלום דמי ביטוח לאומי בגין הוצאות עודפות" מיסים 40-4, א-19.

<sup>95</sup> מובן כי בפועל קשה – אם ניתן בכלל – לבודד את מרכיב המס שבדמי ביטוח, ובכל מקרה לא ניתן לחייב תשלום חלק זה בלבד. עם זאת חילקנו את דמי הביטוח למרכיביו מכיוון שהניתוח של כל חלק הינו שונה. אם נגיע למסקנות דומות לגבי כל אחד מהמרכיבים, תהיה מלאכתנו משלב זה והלאה פשוטה. לעומת זאת, אם נגיע למסקנות סותרות, ניאלץ לשקול את דינם של דמי הביטוח כולם.

בעת שיקבע את ההסדרים להטלת מס על המעביד בשל ההוצאות העודפות. במילים אחרות, המעביד אמור לשאת, באמצעות שלילת ההוצאה והמקדמות, בכל נטל המס הכרוך בתשלום שכר עבודה רגיל. אם יש מקום לביקורת או לשינוי, ראוי להתמקד בשיעור המס המוטל על המעביד בגין ההוצאה העודפת. אם אין הוא כולל את מרכיב המס שבביטוח הלאומי, יש להעלותו בהתאם.

### 7. הוצאות עודפות בחברה משפחתית

חברה משפחתית, ככל חבר-בני-אדם, חייבת לשלם מקדמות בשל ההוצאות העודפות שהיא מוציאה.<sup>96</sup> אך בניגוד לחברה רגילה, אין לחברה משפחתית חבות מס שהיא יכולה לקזז כנגדה את המקדמות ששילמה, הואיל והכנסתה החייבת והפסדיה עוברים אל אחד מבעלי מניותיה (המכונה "הנישום"). סעיף 64א' לפקודה מסדיר סוגיות רבות העולות בעקבות העברת ההכנסה החייבת או הפסדים מהחברה לנישום: דיווידנדים,<sup>97</sup> מס מעסיקים (ומלווה חיסכון),<sup>98</sup> מענק פרישה,<sup>99</sup> מקדמות רגילות,<sup>100</sup> גבייה,<sup>101</sup> קיזוז הפסדים<sup>102</sup> וחישוב רווח הון ממכירת מניה בחברה המשפחתית.<sup>103</sup>

<sup>96</sup> פרשת ז'ק כהן, לעיל הערה 31.

<sup>97</sup> דיווידנד שחולק מתוך הכנסות החברה משנים שסעיף 64א חל בהן רואים אותו כאילו לא חולק; דהיינו, בעלי המניות, יהיו אשר יהיו בעת חלוקת הדיווידנד, יהיו פטורים ממס בגינם. ראו סעיף 64א(1). אך השוו חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, תוספת ג, סעיף 2(1).

<sup>98</sup> על משכורת ששולמה לחבר לא חל מס מעסיקים: סעיף 64א(2). הוראה זו כמעט שאינה אופרטיבית כיום, מכיוון שמש מעסיקים חל בעיקר על מוסדות ציבור הפטורים ממס הכנסה: חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975; צו מס מעסיקים (שינוי שיעור המס), התשנ"ב-1992.

<sup>99</sup> מענק הפרישה בגין התקופה שסעיף 64א חל בה אינו הכנסה בידי מקבלו ואינו מותר בניכוי לחברה: סעיף 64א(3).

<sup>100</sup> הסכומים המהווים בסיס למקדמות – מחזור ומס – של החברה ושל הנישום מצטרפים יחד: סעיף 64א(4). וראו דיונו בכך בהמשך.

<sup>101</sup> ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה הן מהחברה הן מהנישום: סעיף 64א(5).

<sup>102</sup> הפסדים מועברים של הנישום מלפני התקופה בה חל סעיף 64א אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה: סעיף 64א(6).

<sup>103</sup> רווחים ראויים לחלוקה פטורים ממס רווח הון בעת מכירת מניה בחברה המשפחתית: סעיף 64א(7). ראו דיונו בהמשך ברווחים ראויים לחלוקה.

אין התייחסות למקדמות בשל הוצאות עודפות. עמדת הנציבות בנושא היא כלהלן:<sup>104</sup>

"עמדת הנציבות היא כי מקדמה בגין הוצאות עודפות בחברה משפחתית ניתנת לקיזוז כנגד המס בו חייב הנישום על פי סעיף 64א' מהכנסת החברה עצמה המיוחסות לו כ'נישום' – אך לא ממס על הכנסותיו כאדם פרטי, לדוגמא מנכס בית שלו."

נניח כי נוצר לחברה המשפחתית הפסד המועבר לנישום מכוח סעיף 64א'. הנישום רשאי לקזז את ההפסד כנגד הכנסותיו האחרות על-פי דיני קיזוז ההפסדים הרגילים. לדעת הנציבות, אם שילמה החברה מקדמות בשל הוצאות עודפות, לא יוכל הנישום לנצל אותן, הואיל ולא יוחסה לו הכנסה מהחברה עצמה שהוא חייב עליה במס. האם עמדה זו חסינה בפני הביקורת?

אם יורדים למהותה של ההוצאה העודפת, נדמה כי התשובה שלילית. ההפסד "האמיתי" של החברה גדול מזה שהועבר לנישום, שהרי ההפסד הוקטן בעקבות אי-התרת ההוצאות העודפות. בשל כך, הכנסתו החייבת של הנישום, לאחר קיזוז ההפסד של החברה המשפחתית, גדלה.<sup>105</sup> בכך באה לידי ביטוי מגמתן של תקנות הרכב למסות בצורה עקיפה את טובת-ההנאה הגלומה בשימוש פרטי ברכב של החברה. הנישום כאן נושא בנטל המס של עובדי החברה<sup>106</sup> שלא ניתן להטיל עליהם את חבות המס באופן ישיר.

אך בשל ההוצאות העודפות שילמה החברה מקדמות במהלך שנת-המס. אם לא יותר לנישום לקזז הוצאות אלה כנגד הכנסותיו האחרות – כעמדת הנציבות – יוצא כי שולם מס פעמיים על השימוש הפרטי ברכב: פעם בידי החברה בצורה

<sup>104</sup> "הערת המערכת" שהוצמדה לעמ"ה (י-ם) 58/87 לייכט נ' פקיד שומה ירושלים, פד"א יז 162. נדמה שנפלה כאן טעות דפוס, והערת המערכת היתה אמורה להיות מוצמדת לפסק-הדין בפרשת ז'ק כהן, לעיל הערה 31, שפורסם באותו כרך, בע' 169.

<sup>105</sup> הסדר זה אינו יעיל כאשר הנישום זוכה לפטור ממס בשל היותו נכה או עיוור. ראה לעיל הערה 23. למיטת הכנסותיה של חברה משפחתית אצל נישום נכה או עיוור, ראו ע"א 896/90 פקיד השומה נ' הלוי, מיסים 4/47, 57-5.

<sup>106</sup> מעניין כי ייתכן שהעובד שהשתמש ברכב לא היה אלא הנישום עצמו, כך שבסופו של דבר, הוא משלם את המס בגין טובת-ההנאה שהוא עצמו קיבל. שילוב ההסדר של הוצאות עודפות על-פיו חבות המס של העובד מועברת לחברה עם ההסדר של החברה המשפחתית, המעביר את חבותה המיסויית של החברה לנישום, הוא שמניב תוצאה מוזרה זו.



של מקדמה, פעם על-ידי הנישום שהכנסתו החייבת גדלה בעקבות הקטנת ההפסד של החברה המשפחתית.<sup>107</sup> נדגים: נניח שהפסדה "האמיתי" של החברה המשפחתית – לאמור, ההפסד שהיה לה אילו חוייבו עובדיה במס מלא על כל טובת-הנאה שקיבלו – הוא 100,000 ש"ח, וכי לנישום הכנסות ממקורות אחרים שמסתכמות בסך של 300,000 ש"ח. הכנסתו החייבת של הנישום, לאחר קיזוז ההפסד של החברה, היתה צריכה להיות 200,000 ש"ח. כעת נניח כי הוצאותיה של החברה כללו הוצאות עודפות בסך 40,000 ש"ח, עליהן שילמה לפקיד-השומה מקדמות של 18,000 ש"ח.<sup>108</sup> הוצאות אלה אינן מותרות בניכוי, ולכן ההפסד המועבר לנישום הוא 60,000 ש"ח בלבד, והכנסתו החייבת של הנישום תהיה איפוא 240,000 ש"ח. אם יותר לנישום לקזז את המקדמות ששילמה החברה כנגד חבותו המיסויית ממקורותיו האחרים, ייצא שהנישום שילם, במקום העובדים, מס על טובת-ההנאה שהם קיבלו בשווי 40,000 ש"ח. אם לא יותר הקיזוז – הואיל ומדובר בהכנסות של הנישום "כאדם פרטי" – יסתבר שהנישום משלם מס על 40,000 ש"ח לפי שיעור המס השולי שלו, ונוסף על-כך שילמה החברה מקדמה בסך 18,000 ש"ח, שכל עוד אין לה הכנסה חייבת להעביר לנישום, לא ניתן לעשות בה שימוש כלשהו.

מסקנתנו היא שיש לאפשר לנישום לקזז כנגד המס שהוא חייב בו – על הכנסותיו מכל מקור שהוא – את המקדמות בשל הוצאות עודפות ששילמה החברה המשפחתית. מסקנה זו מתיישבת הן עם המגמה העומדת מאחורי תקנות הרכב וסעיפים 181ב' ו-181ג' לפקודה, הן עם המגמה העומדת מאחורי המוסד של החברה המשפחתית. ההסדר של הוצאות עודפות נועד להטיל מס על טובות-הנאה שניתנו לעובדים שקשה למסותן בדרכים מקובלות יותר. מטרתו של מוסד החברה המשפחתית היא לאפשר למשפחה לנהל עסקים בצורה של חברה בע"מ מבלי לשאת בשל כך בנטל מס כבד יותר, במיוחד כאשר נוצרו לעסק הפסדים. עמדת הנציבות סותרת שני עקרונות אלה.

<sup>107</sup> יתר על-כן, כפי שנראה בהמשך בחלק ד.8, קיים אלמנט של מיסוי-כפל בכך שהמקדמות הרגילות עצמן מוגדלות בשל ההוצאות העודפות ששולמו ב"שנה הקובעת". הנישום על-פי סעיף 64א נושא בנטל המקדמות של החברה המשפחתית (ראו לעיל הערה 101). יוצא כי ייתכן שההטבות לעובדי החברה המשפחתית ימוסו שלוש פעמים.

<sup>108</sup> דהיינו, 40,000 x 45% ש"ח.

## 8. סעיף 94ב'

מס דו-שלבי מוטל על הכנסותיהן של חברות בישראל.<sup>109</sup> החברה עצמה משלמת מס חברות בשיעור של 36%, כך שמכל 100 ש"ח הכנסה חייבת נותרים בקופתה 64 ש"ח. חלוקת דיווידנד על-ידי החברה לבעל מניות יחיד<sup>110</sup> מחויבת במס הכנסה בשיעור של 25%. סך כל נטל המס בשני השלבים הוא  $52\% = 32\% + (64\% \times 25\%)$ .

אחת הבעיות של מיסוי דו-שלבי זה מתעוררת בעת מכירת מניות. ערך המניה הנמכרת כולל בתוכו את הרווחים הצבורים בחברה שטרם חולקו כדיווידנד. רווחים אלה, שבגינם שילמה החברה מס חברות, מגדילים את התמורה שיקבל בעל המניות בגין המניות, ויגדילו איפוא באותו שיעור את רווח ההון שהוא חייב בו. הטלת רווח הון בשיעורים רגילים – עד 50% – היתה יוצרת נטל כולל של עד 68% על רווחי החברה.<sup>111</sup> על-מנת למנוע תופעה זו, סעיף 94ב' לפקודה קובע שעל "רווחים ראויים לחלוקה" יוטל מס בשיעור מוקטן של 10% בלבד.<sup>112</sup>

<sup>109</sup> שיטות אחרות כוללות מיסוי מלא, הן של ההכנסה אצל החברה הן של הדיווידנד שבעל המניות מקבל: C.E. McLure, Jr. *Must Corporate Income be Taxed Twice?* (Washington, 1979); ק' קריב "תוצאות המס של השקעות הולנדיות בישראל" מיסים 21, 53א, 55א; וייחוס המס ששולם על-ידי החברה לבעלי המניות המקבלים דיווידנד: "רוזנצבייג" מעבר לשיטת הייחוס (Imputation System) להטלת מס על חברה ובעלי מניות – בחינת השיטה הצרפתית" מיסים 3, 35א-35א. באופן כללי ראו א' ירון "מיסוי רווחי חברות בישראל – השינוי המוצע והדרוש" מיסים 41, 1א-1.

<sup>110</sup> חברה ישראלית פטורה ממס על דיווידנד שהיא מקבלת במישרין או בעקיפין מחברה החייבת במס חברות. רק כאשר הדיווידנד מחולק ליחיד או לחברה תושבת-חוץ – כי אז אין למעשה דרך לגבות את המס כאשר היא תחלק את הרווחים ליחיד – מטילים עליו מס בשיעור של 25%.

<sup>111</sup>  $68\% = 36\% + (64\% \times 50\%)$ .

<sup>112</sup> המס על רווחים ראויים לחלוקה צריך להיות 25% אצל יחיד, כמו שיעור המס החל על דיווידנד. רווחים הנשמרים בידי החברה עד למכירת המניות נושאות נטל מס של 42.4% בלבד:  $36\% + (64\% \times 10\%)$ . שיעור המס המופיע בסעיף 94 נקבע שעה ששיעור המס הכולל על רווחי חברה מחולקים היה 67%, ואילו שיעור המס הכולל על רווחים לא-מחולקים היה 61%. לעומת זאת, כאשר מוכר המניות הוא חברה, רווחים ראויים לחלוקה צריכים להיות פטורים ממס, כשם שדיווידנד פטור ממס.

רווחים ראויים לחלוקה מוגדרים בסעיף 94ב' כנמוך מבין שני אלה: (א) הרווחים החשבונאיים בשבע השנים שקדמו למכירה,<sup>113</sup> או (ב) הכנסתה החייבת של החברה בשבע השנים שקדמו למכירה,<sup>114</sup> בניכוי המס עליה ודיווידנד שחולק, ובתוספת הכנסותיה הפטורות לתקופה זו.

כאשר חברה מוציאה הוצאות עודפות, אי-התרתן בניכוי מגדילה באופן מלאכותי את הכנסתה החייבת, וזאת כדי להטיל עליה חבות מיסויית במקום על עובדיה שנהנו מן ההוצאות האמורות. אך הגדלת ההכנסה החייבת עשויה להגדיל גם את הרווחים הראויים לחלוקה<sup>115</sup> בעת מכירת המניות, ולזכות את מוכר המניות בהנחה ממס של עד 40% מסכום ההוצאה העודפת שהוצאה. הקלה זו הינה בלתי-מוצדקת לחלוטין. מטרתו של סעיף 94ב' היא להפחית את שיעור המס על אותו חלק מהתמורה המתקבלת בגין מכירת מניות המייצג את הרווחים הצבורים בתוך החברה. אולם הוצאות עודפות שהוצאו – בניגוד גמור לרווחים צבורים – אינן מעלות כמוכן את ערכן של המניות. ההוצאות העודפות הוספו להכנסתה החייבת של החברה רק כאמצעי טכני להעביר אליה את נטל המס של אחרים.

נדגים את הסוגיה: נניח שפלוני מחזיק במניותיה של חברה. כדי לפשט את הדוגמה, נניח כי עלות המניות היא 0. עוד נניח כי שווי-השוק של המניות היום הוא מיליון ש"ח, בתוספת המזומן שבקופת החברה. בקופת החברה נצבר סך של 100,000 ש"ח, שהוא הכנסתה החייבת שטרם שולם עליה מס חברות. לבסוף נניח כי הרווח החשבונאי גבוה מן ההכנסה החייבת לצורכי מס, כך שהמגבלה הרלוונטית של הרווחים הראויים לחלוקה על-פי סעיף 94ב' היא ההכנסה החייבת.

ובכן, בעל המניות רוצה להשתמש בכסף שנצבר בקופה כדי לשלם בונוס לעובדי החברה, ואז למכור את מניותיו. אם יחלק את ה-100,000 ש"ח כמשכורת רגילה, תרד הכנסתה החייבת של החברה לאפס, והוא יוכל למכור את המניות תמורת מיליון ש"ח, שכל-כולו יהווה רווח הון ריאלי. אם שיעור המס השולי שלו הוא 50%, יישארו לו 500,000 ש"ח נטו. העובדים זכו כזכור בבונוס בסך 100,000 ש"ח כרוטו.

<sup>113</sup> או מיום הרכישה, לפי התקופה הקצרה יותר.

<sup>114</sup> ראו ההערה האחרונה.

<sup>115</sup> התנאים לכך הם שהמניות נמכרות בתוך שבע שנים משנת-המס בה הוצאו ההוצאות העודפות, וכן שהרווח החשבונאי גדול מן ההכנסה החייבת, כך שהגדלת ההכנסה החייבת תגדיל את הרווחים הראויים לחלוקה.

מה יקרה אם, לעומת זאת, החברה מבקשת לחלק לעובדיה בונוס לא בכסף, אלא בכך שהיא מוציאה עליהם הוצאות עודפות? על-מנת שהעלות של תשלום הבונוס לא תעלה על 100,000 ש"ח שהרי ההוצאה אינה מותרת בניכוי, ולכן החברה מחויבת בשלה במס חברות – היא תוכל להוציא הוצאות עודפות בסך 64,000 ש"ח. מס חברות בסך 36,000 ש"ח ירוקן שוב את קופת החברה, ושוי המניות יהיה מיליון ש"ח. אך בניגוד למקרה הקודם, לחברה יש כאן רווחים ראויים לחלוקה בסך 64,000 ש"ח.<sup>116</sup> בעל המניות, כאשר ימכור את מניותיו, ישלם 10% מס על 64,000 ש"ח מתוך רווח ההון, ועוד 50% על היתרה, בסך-הכל ישלם 474,400 ש"ח,<sup>117</sup> ויישאר איפוא עם 525,600 ש"ח נטו. בעל המניות יכול אם-כן להביא לידי כך שפקיד-השומה יסבסד תשלום משכורות לעובדי החברה בשיעור של יותר מ-25%.<sup>118</sup> העובדים, נציין, קיבלו כאן הטבה נטו בסך 64,000 ש"ח, העדיפה מבחינתם על הטבה ברוטו בסך 100,000 ש"ח כל עוד שיעור המס השולי שלהם עולה על 36%.

אין הצדקה כלשהי שבמקרה השני יזכה בעל המניות בהקלה במכירת מניותיו רק בשל צורת התשלום של הבונוס לעובדי החברה. יש לתקן את סעיף 94ב' ולקבוע כי ינוכו מהכנסתה החייבת של החברה בשנים הרלוונטיות לא רק מס ודיווידנדים, אלא גם הוצאות עודפות שהוצאו בתקופה זו.

## 9. מקדמות בשל הוצאות עודפות והשפעתן על גובה המקדמות הרגילות

הפקודה דורשת שנישום ישלם במהלך השנה מקדמות על-חשבון חבות המס הסופית, שתתברר רק בסוף השנה. סעיף 175 מכיר בשתי דרכים לחישוב גובה המקדמות, ושתייהן מתבססות על סכום המס שהתחייב בו הנישום בשנת-המס הקובעת.<sup>119</sup> שיטה ראשונה היא תשלום 10% מהמס שהתחייב בו בשנה הקובעת

<sup>116</sup> ההוצאות העודפות לא הותרו בניכוי, ולכן הכנסתה החייבת של החברה היתה 100,000 ש"ח, שבניכוי המס (36,000 ש"ח) ששולם בגינה כמצוות סעיף 94ב, משאירה רווחים ראויים לחלוקה בסך של 64,000 ש"ח.

<sup>117</sup> רווח הון 1,000,000 ש"ח

רווחים ראויים לחלוקה 64,000

רווח הון "ריאלי" 936,000

50%

מס על רווח ההון ה"ריאלי" 468,000

מס על רווחים ראויים לחלוקה 6,400

סך המס 474,400

<sup>118</sup> למעשה, הסבסוד גדול יותר, שהרי ה-25% הוא מה שנותר לאחר תשלום כל המיסים.

<sup>119</sup> "השנה הקובעת" – שנת המס האחרונה שלגביה נשומה הכנסת הנישום עד אחד בינואר של שנת המס, בין אם הוגשה השגה ובין אם לאו." סעיף 174.

בכל אחד מהחודשים פברואר עד נובמבר.<sup>120</sup> שיטה שנייה, הרואה ביחס שבין מחזור למס דבר יציב יותר מאשר סכום המס עצמו, מחייבת את הנישום לשלם מקדמה השווה למחזור עסקאותיו בכל חודש כפול המס שהוא חויב בו בשנה הקובעת, מחולק במחזור עסקאותיו בשנה הקובעת.<sup>121</sup> למשל, אם היה מחזור עסקאותיו בשנה הקובעת 10 מיליון ש"ח, והמס שחויב בו היה 800,000 ש"ח, הוא ישלם בכל חודש מקדמה בסך 8% מהמחזור באותו חודש.

נניח שהנישום נוהג להוציא מדי שנה הוצאות עודפות.<sup>122</sup> בשנה הקובעת הוגדלה חבותו המיסויית בשל אי-ההכרה בהן. המקדמות שהוא מחויב בהן בשנה הנוכחית, בהסתמך על הנתונים של השנה הקובעת, כוללות כבר חיוב בשל ההוצאות העודפות שהנישום צפוי להוציא השנה. מקדמות בשל הוצאות עודפות יחד עם המקדמות הרגילות מסתכמות במקדמה כפולה. לעניות דעתנו, ניתן להגדיר זאת כמיסוי-כפל, שהרי העלות של מימון המקדמות היא מס לכל דבר.

המצב שונה כאשר המעביד משלם משכורות לעובדיו לא באמצעות הוצאות עודפות, אלא בשכר עבודה המחויב במס. המעביד מנכה מדי חודש בחודשו מס במקור מהמשכורות שהוא משלם, דבר המקביל למקדמות שהוא משלם בשל הוצאות עודפות. אך משכורות לעובדים הן הוצאה המותרת למעביד בניכוי, ולכן המס שהוא חויב בו בשנה הקובעת – ובשל כך המקדמות הרגילות שהוא חייב בהן בשנה הנוכחית – הוקטנו בהתאם.

נניח, למשל, שלנישום מחזור שנתי קבוע של 1,200,000 ש"ח והוצאות (כולל שכר עבודה) של 1,000,000 ש"ח. הכנסתו החייבת היא 200,000 ש"ח, והמס שהוא חייב בו – אם הוא חברה – הוא 72,000 ש"ח. המקדמות שלו יהיו אם-כן 6%.<sup>123</sup> מדי חודש ישלם 6% כפול המחזור החודשי בסך 100,000 ש"ח, דהיינו, 6,000 ש"ח. הואיל והנתונים של השנה הקובעת והשנה השוטפת זהים, סך כל המקדמות יכסה בדיוק את חבות המס.

כעת נניח כי המעביד משלם מדי שנה 100,000 ש"ח מתוך משכורותיהם של העובדים בצורה של הוצאה עודפת. הוצאותיו המוכרות יצטמצמו ל-900,000 ש"ח, וסכום המס יעלה ל-108,000 ש"ח. שיעור המקדמה יהיה אם-כן 9%, או 9,000 ש"ח בחודש. מקדמות אלה מייצגות למעשה 6,000 ש"ח בגין הכנסותיה

<sup>120</sup> סעיף 175(א).

<sup>121</sup> סעיף 175(ב).

<sup>122</sup> אם לא כך הדבר, הרי בכל שנה אשר שלגביה היתה השנה הקובעת שנה בה הוצאו הוצאות עודפות מרובות, יהיה שיעור המקדמות גבוה מדי, ואילו בשנים שלגביהן הוצאו בשנה הקובעת הוצאות עודפות מעטות, יהיה שיעור המקדמות נמוך מדי.

<sup>123</sup>  $6\% = 72,000 / 1,200,000$ .

"האמיתיות" של החברה, ועוד 3,000 ש"ח מעין ניכוי במקור מהעובדים. אך נוסף על כך תחויב החברה במקדמות בשל הוצאות עודפות בסך 3,750 ש"ח מדי חודש.

בסך-הכל היא תשלם במשך השנה כולה סך של 153,000 ש"ח.<sup>124</sup> חבותה המיסיית תהיה 108,000 ש"ח, ולכן יוחזרו לה מדי שנה 45,000 ש"ח, שהם למעשה המקדמות ששולמו בשל ההוצאות העודפות.

אין הצדקה להטלת מקדמות כפולות על החברה בשל אותה הטבה הניתנת לעובדי החברה. נדמה שקיימים שני פתרונות אפשריים. הפתרון הראשון הוא לנכות מהמס שחוייבה בו החברה בשנה הקובעת – לצורך חישוב שיעור המקדמות הרגילות בשנה השוטפת – את סך ההוצאות העודפות שהוצאו בשנה הקובעת כפול שיעור המס של החברה.<sup>125</sup> בדוגמה שלעיל, המס בשנה הקובעת היה 108,000 ש"ח, אך הוצאו באותה שנה הוצאות עודפות בסך 100,000 ש"ח. סכום ההוצאות העודפות כפול שיעור המס של החברה (36%) הוא 36,000 ש"ח, ולכן המס בשנה הקובעת לצורך קביעת המקדמות יהיה 72,000 ש"ח.<sup>126</sup> בשנה

מקדמות בשל הוצאות עודפות מדי חודש	124
מקדמות רגילות מדי חודש	3,750 ש"ח
סה"כ מקדמות מדי חודש	<u>9,000</u>
	12,750
	<u>X 12</u>
	153,000

<sup>125</sup> הוראות הדומות להצעתנו קיימות כאשר המחוקק אינו רוצה שהקלות מס למיניהן ישפיעו על גובה המקדמות. למשל, סעיף 46 לפקודה קובע: "סכום המס שאדם הופטר מתשלומו בשל הזיכוי בעד תרומות לפי סעיף 46 ולפי כל דין אחר, ייוסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175." סעיף 2א20 קובע דין דומה לגבי סכומי מס שהנישום הופטר מתשלומם עקב השתתפות במחקר ופיתוח שביצע אדם אחר. וראו גם תקנות מס הכנסה (כללים לחישוב המס בשל החזקה ומכירה של יחידות השתתפות בשותפות לחיפוש נפט), התשמ"ט-1988, תקנה 7; ותקנות מס הכנסה (ניכויים מהכנסות משקיעים בסרט בישראל), התש"ן-1990, תקנה 9.

חבות מס בשנה הקובעת	126
הוצאות עודפות בשנה הקובעת	108,000 ש"ח
שיעור המס של החברה	100,000
חבות מס לצורך קביעת מקדמות	<u>36,000</u> <u>36%</u>
דרך אחרת להגיע לאותה תוצאה היא לקבוע שחבות המס בשנה הקובעת לצורך חישוב מקדמות תיחשב כאילו ההוצאות העודפות מותרות בניכוי:	72,000
הכנסה חייבת בשנה הקובעת	300,000 ש"ח
הוצאות עודפות	<u>100,000</u>
הכנסה חייבת לצורך מקדמות	200,000
שיעור המס	<u>36%</u>

הנוכחית תשלם איפוא החברה מדי חודש מקדמות רגילות בסך 6,000 ש"ח, ועוד מקדמות בשל הוצאות עודפות בסך 3,750 ש"ח. הפתרון השני הוא לאפשר לחברה להקטין את מקדמותיה הרגילות בסכום המקדמות בשל הוצאות עודפות ששילמה בשנת-המס השוטפת.

השאלה של יחסי-הגומלין בין מקדמות רגילות לבין מקדמות בשל הוצאות עודפות, לפני תיקון 118, נידונה לפני בית-המשפט המחוזי בירושלים בפרשת **רוגווינסקי**.<sup>127</sup> הנישומה נקנסה בגלל אי-תשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות. היא העלתה להגנתה שתי טענות שהינן למעשה טענה אחת: ראשית, שהיא שילמה מקדמות רגילות ביותר, ובכך כיסתה למעשה את חבותה גם לתשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות; שנית, שבסיס המקדמות הרגילות נקבע לאחר הפחתת ההוצאות העודפות מן ההוצאות המותרות בניכוי, ועל-כן הטלת חובה נוספת לשלם מקדמות בשל הוצאות עודפות מהווה מס-כפל.

בית-המשפט המחוזי, לאחר שהעיד על עצמו כי לא הבין את טענת הנישומה,<sup>128</sup> דחה את הערעור בהסתמך על אופיו העונשי של ההסדר בדבר הוצאות עודפות.<sup>129</sup> אך אפילו היה בית-המשפט רואה בו הסדר נורמטיבי, ספק אם היה יכול להושיע את הנישום לאור ההוראות החד-משמעיות של הפקודה הן בדבר חישוב המקדמות הרגילות והן בדבר חישוב המקדמות בשל הוצאות עודפות. ייתכן שדרך שראוי לנצלה היא הגשת בקשה לפקיד-השומה להפחית את המקדמות הרגילות<sup>130</sup> בהסתמך על כך שגובה המס בשנה הקובעת הושפע מהוצאות עודפות שהוצאו. בדיעבד, ייתכן שניתן להסתמך על כך בבקשה לנציב להפעיל את סמכותו על-פי סעיף 192 ולבטל את הקנס. אך נדמה כי לא היה פתרון טוב יותר מאשר תיקון הפקודה.

72,000

חבות המס לצורך קביעת מקדמות

<sup>127</sup> לעיל הערה 31.<sup>128</sup> שם, בע' 13.<sup>129</sup> ראו לעיל הערה 31, והטקסט שלידה.<sup>130</sup> סעיף 180.

ואכן, בתיקון 118 אימץ המחוקק את הפתרון השני המוצע לעיל. בעקבות התיקון, הוסף לפקודה סעיף 177(ב), שזו לשונו: "סכום ששולם ממקדמה לפי סעיף 181ב', בשל הוצאה עודפת שהוצאה באותה שנת מס, יראוהו כתשלום על חשבון המקדמות שאותו נישום חייב בהן לפי סעיף 175, וזכאי הוא לקזזו ממקדמותיו, ובלבד שיש בידו אישור בכתב בדבר תשלום המקדמות בשל ההוצאה העודפת." אנו גורסים שתיקון זה יש בו כדי לתמוך בגישתנו כי בהסדירו את הנושא של הוצאות עודפות, ביקש המחוקק להנהיג הסדר נורמטיבי, ולא הסדר עונשי.

### 10. הצמדת המקדמות

מקדמות בשל הוצאות עודפות אינן מוחזרות לנישום, כאמור, אלא עומדות לרשותו לתשלום מס בעתיד. עם זאת, עד לשנת-המס 1998 ועד בכלל לא היה הסדר להצמדת המקדמות למדד כאשר הן מופקדות בידי פקיד-השומה עד למועד קיזוזן.<sup>131</sup> יוצא כי המקדמות נשחקו בשל ירידת ערך המטבע. לא היתה לכך הצדקה. הדרך העיקרית שבה ביקש המחוקק למסות את טובות-ההנאה הגלומות בהוצאות העודפות היא שלילת ההוצאה אצל המעביד. כאשר המעביד בהפסדים, אי-התרת ההוצאה בניכוי מקטינה אומנם את ההפסד, אך אין לדבר השלכות מעשיות כל עוד אין הנישום מבקש לקזז הפסדים אלה. שמירת המקדמות אצל פקיד-השומה אמורה לוודא תשלום מס בשל הטבות אלה גם כאשר אין החברה מחויבת במס. עם זאת, כאשר הקטנת ההפסדים מתבטאת בסופו של דבר בתשלום מס, תפקיד המקדמות מגיע לקיצו, וניתן להחזירן לנישום. החזר המקדמה מהווה מעבר מהסדר מיסוי אחד (מיסוי באמצעות מקדמה) להסדר מיסוי אחר (מיסוי באמצעות שלילת ההוצאה). הצמדת המקדמות למדד אינה פרס לנישום או תמריץ להוציא הוצאות עודפות דווקא; אין היא מיטיבה את מצבו, אלא מחזירה לו את מה ששילם במונחים ריאליים. שאלה קשה יותר היא אם ראוי להוסיף גם ריבית, ולא רק הפרשי הצמדה; אך נדמה כי שאלה זו קשורה לשאלה מסובכת וקשה יותר: האם ראוי שהפסדים המועברים משנה לשנה ישאו ריבית? שאלה זו הינה רחבת היקף, ואין זה המקום להתחיל להתעמק בה.<sup>132</sup> אך כל עוד אין דיני המס בישראל מאפשרים זאת, אין גם מקום לשלם ריבית על המקדמות בשל הוצאות עודפות, שניתן לראות בהן מקדמות על-חשבון ניצול ההפסדים בעתיד. החל בשנת-המס 1999, מקדמות בשל הוצאות עודפות צמודות למדד עד לניצולן. לעניות דעתנו, תיקון זה מוכיח כי המחוקק אינו רואה במקדמות

<sup>131</sup> טרם חקיקת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 118), התשנ"ט-1998.

<sup>132</sup> ראו לעניין זה: W. Vickrey "Tax Simplification Through Cumulative Averaging" *34 Law and Contemporary Problems* (1969) 736.



האמורות כלי עונשי, אלא הסדר נורמטיבי, הנועד להטיל מס על כל טובות-ההנאה שעובדים עשויים לזכות בהן.<sup>133</sup>

### 11. היבטים בינלאומיים

תחולתו הבינלאומית של מס הכנסה בישראל הינה טריטוריאלית בעיקרה, יחד עם כמה הרחבות פרסונליות לגבי הכנסות המופקות בחוץ-לארץ,<sup>134</sup> והסדרים – שהבולטים שביניהם מופיעים באמנות למניעת כפל-מס<sup>135</sup> – הפוטרים ממס ישראלי גופים זרים הפועלים בשטח המדינה. השאלה עולה כאן היא: האם תחולתו הבינלאומית של ההסדר בדבר הוצאות עודפות זהה לתחולתו הבינלאומית של מס הכנסה, או שמא יש להבחין ביניהן? מכיוון שהכללים בעניין ההוצאות העודפות מיועדים למסות את הכנסותיהם של עובדי הנישום, ולא את הכנסותיו של הנישום עצמו, משטר התחולה הבינלאומית האמור לחול הוא זה של העובדים, ולא זה של הנישום. לדוגמה,

<sup>133</sup> יתר-על-כן, אפילו רואים באי-הצמדת המקדמות סנקציה – כעמדת הפסיקה, אך בניגוד לגישתנו – נדמה שיש בניצול האינפלציה למטרות עונשיות טעם לפגם. כלל מקובל הוא שהעונש צריך להתאים לעבירה: כגודל האשמה – כן חומרת העונש. אך מבחינת הפרט, גובה האינפלציה הוא נתון שרירותי, שאין לאזרה, כמובן, כל שליטה בו, ואשר אין בדרך-כלל בינו לבין חומרת המעשה שנעשה ולא כלום. ענישה בהתאם לגובה האינפלציה דומה לענישה בהתאם לאורך רגלו של הצ'נסלור. ניתן גם להוסיף שאינפלציה גבוהה נחשבת לכישלון של הממשל בניהול ענייניה הכלכליים של המדינה. נדמה כי ניצול הכישלון האמור למטרות ענישה תואם את ההגדרה הקלסית של חוצפה.

נכון, ניצול האינפלציה למטרות ענישה אינו זר למחוקק הישראלי. סעיף 20 לחוק מס ההכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, קובע כי אצל מי שפנקסיו נפסלו, רווח הון שנוצר בשנת-המס יהיה כולו רווח הון ריאלי, לא יותרו ניכוי בשל פחת, ניכוי בשל אינפלציה או ניכוי מיוחד, ולא יתואמו הפסדים. לגבי כמה מהוראות אלה ניתן אולי לטעון כי אין מדובר בסנקציה עונשית, אלא בפועל יוצא של פסילת הספרים. למשל, ייתכן שאין לנכות ניכוי בשל אינפלציה מכיוון שבהיעדר ספרים קבילים, לא ניתן לוודא מהו אכן הניכוי המגיע בשל אינפלציה. אך נדמה כי בכל זאת, מטרת הסעיף היא ענישה. הרי ניכוי מיוחד תלוי בגובה האינפלציה בלבד, ולא בספריו של הנישום, תיאום הפסדים משנים קודמות (בהן היו הספרים קבילים) היא פעולה שאינה תלויה באמינות פנקסיו של הנישום, וכיוצא בזה. ביקורתנו על השימוש באינפלציה לצורך ענישה תקפה אף כאן.

<sup>134</sup> מעניין כי הוראות הפקודה המטילות מס על בסיס פרסונלי מנוסחות תמיד כהרחבה פיקטיבית של הבסיס הטריטוריאל. למשל, סעיף 5 פותח במילים: "מבלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה ידאו כהכנסה מופקת בישראל... [ההדגשה שלי – ד'א.] ראו גם סעיפים 3א(ב) ("יראוהו כהכנסה שנצמחה, הופקה או נתקבלה בישראל"). 891-890 (ב) ("יראו ריווח הון כאילו נצמח או הופק בישראל...") לפקודה, וסעיף 16א(ב) לחוק מס שבח ("יראוהו לענין חוק זה כמוכר או כרוכש זכות במקרקעין המצויים בישראל").

<sup>135</sup> אבל לא רק. ראו למשל: סעיפים 9(10), 14(ב), 15(ב), 16א(ב), 681 – לפקודה.

עסק מחוץ לישראל, שהכנסותיו חייבות במס ישראלי מכיוון שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל,<sup>136</sup> מוציא הוצאות עודפות המיטיבות עם עובדיו. חבותן של אותן טובות-הנאה במס ישראלי אמורה להיות מוכרעת לא על-פי כללי התחולה הבינלאומית החלים על המעביד, אלא על-פי הכללים החלים על העובדים, כשם שמשכורותיהם של העובדים עשויות להתחייב במס ישראלי רק על-פי כללי התחולה של המס על העובדים עצמם.<sup>137</sup> אם אין העובד חייב במס הכנסה ישראלי בשל משכורתו הכספית, אין סיבה למסות את טובות-ההנאה האחרות שקיבל. מכאן אנו מסיקים שכללי התחולה הבינלאומית החלים על המעביד אינם רלוונטיים לשאלת ההוצאות העודפות.

יחד עם זאת, הניסיון להחיל את כללי התחולה הבינלאומית של העובדים עצמם נידון אף הוא, בדרך-כלל, לכישלון. הרי אחת הבעיות שלאורן נחקק ההסדר של הוצאות עודפות היא שלא ניתן לברר מי מבין העובדים נהנה מן ההוצאות העודפות ובאילו מידה. נניח, למשל, שאותו עסק בחוץ-לארץ מעסיק הן עובדים ישראליים הכפופים למשטר המס הישראלי,<sup>138</sup> הן עובדים שאינם חייבים במס ישראלי. אילו היה ניתן לכמת את טובת-ההנאה שזכה בה כל עובד ועובד, לא היה צורך בהסדר של הוצאות עודפות. אך בהיעדר אפשרות לעשות כן, לא ברור אם משטר מס ישראלי חל על הוצאות אלה.

יוצא אם-כן שכללי התחולה הבינלאומית החלים על המעביד אינם רלוונטיים, וכללי התחולה של העובדים אינם ישימים. דרושים איפוא כללי תחולה מיוחדים להוצאות עודפות, ואלה אינם קיימים.<sup>139</sup> לעניות דעתנו, במצב זה אין אלא לחזור לבסיס הטריטוריאלי שהפקודה מושתתת עליו ללא כל הרחבה או צמצום פרסונליים. עסק בחוץ-לארץ<sup>140</sup> אינו כפוף להוראות בדבר הוצאות עודפות אפילו השליטה בו וניהולו מופעלים בישראל.

הוא הדין גם בגופים זרים הפועלים בישראל. הוראה טיפוסית באמנה למניעת כפל-מס קובעת כי הכנסות עסקיות של תושבי המדינה הזרה אינן חייבות במס ישראלי אלא אם הכנסות אלה נובעות מתוך "מוסד קבע" בישראל.<sup>141</sup> לדעתנו,

<sup>136</sup> סעיף 5(1) לפקודה.

<sup>137</sup> בעיקר באמצעות סעיפים 5(1) ו-3 לפקודה.

<sup>138</sup> דהיינו, שהם עוסקים באותו משלח-יד שהם עוסקים בו בדרך-כלל בישראל, שמעבידם הוא תושב ישראלי ולא חלפו ארבע שנים מיום צאתם מישראל, או שמעבידם הוא מדינת-ישראל, רשות מקומית או אחד הגופים הלאומיים. שם.

<sup>139</sup> לביקורת על הסדרים הבינלאומיים של ה-Fringe Benefit Assessment Act האוסטרלי, ראו: Burgess, *supra* note 49, at p. 245.

<sup>140</sup> לרבות ב"אזור" כמשמעותו בסעיף 3א לפקודה.

<sup>141</sup> ראו למשל סעיף 8(1) לאמנה בין ישראל לבין ארצות-הברית. יצוין כי תיתכן נוכחות קבועה שאינה בגדר מוסד קבע. ראו, למשל, סעיף 5(3) לאמנה עם ארצות-הברית.

הוראה זו אין בה כדי לשחרר את התושב הזר הפועל בישראל שלא דרך "מוסד קבע" ממשטר ההוצאות העודפות הישראלי, כשם שאין בה כדי לשחרר אותו מלנכות מס במקור ממשכורותיהם של עובדיו. דבר זה בא לידי ביטוי בלשון האמנות עצמן:<sup>142</sup>

"יראו כמס הכנסה וכמס הון [שהאמנה חלה עליהם], כל המסים המוטלים על סך כל של ההכנסה או של ההון, או על חלקים מהם, לרבות מס רווחים מהעברת מיטלטלין או מקרקעין, ומס רווחי הון."

מקדמות בשל הוצאות עודפות<sup>143</sup> אינן מס המוטל על הכנסה או על הון, אלא מס על הוצאה, שהאמנה אינה חלה עליו.<sup>144</sup>

## ה. השלכות מיוחדות לגבי מלכ"רים ומוסדות ציבור

### 1. מס שכר

מוסדות ללא כוונת רווח מחויבים, על-פי חוק מס ערך-מוסף, תשל"ו–1975,<sup>145</sup> בתשלום מס שכר המחושב כאחוז משכר העבודה שהם משלמים. בהתאם לתפיסתנו בדבר מהותן של הוצאות עודפות, היה ראוי שמס שכר יוטל אף על ההוצאות העודפות שהמלכ"ר מוציא, מכיוון שהוצאות עודפות אינן אלא הכנסות עבודה בשווה-כסף. שחרור מהנטל של מס שכר כאשר השכר משולם באופן עקיף באמצעות הוצאת הוצאות עודפות מעניק לכאורה יתרון בלתי-הוגן לאותם מלכ"רים המשלמים לעובדיהם את משכורותיהם בצורה של הוצאות עודפות.

מדוע יתרון מס זה הוא רק לכאורה? הסיבה היא כי ייתכן שנטל מס השכר מובא כבר בחשבון בשיעור המס החל על ההוצאה העודפת עצמה. כזכור, שיעור

<sup>142</sup> ראו, למשל, סעיף 2(2) לאמנה בין ישראל לבין דנמרק.

<sup>143</sup> שלילת ההכרה בהוצאות העודפות אינה רלוונטית לגופים שאינם חייבים ממילא מס בישראל.

<sup>144</sup> מעניין סעיף 31(ה) לחוק אזורים חופשיים לייצור בישראל, התשנ"ד–1994, קובע מפורשות: "הוראות הניכוי במקור, והוראות הוצאות עודפות החלות מכח הפקודה, על תשלומים לתושבי ישראל שאינם בעל זכיון או עסק באזור בחופשי, יחולו באזור." [ההדגשה שלי – ד"א].

החלת ההוראות בדבר ההוצאות העודפות באזור החופשי משתלבת עם התפיסה על-פיה ההסדר נועד למסות את טובת-ההנאה של העובדים שאינם זכאים לפטור באזור החופשי. יחד עם זאת, הקביעה שההוראות בדבר ההוצאות העודפות יחולו לגבי תשלומים לתושבי ישראל בלבד הינה בעייתית. אם עובדים במפעל תושבי ישראל וגם תושבי-חוץ, איך ניתן לברר איזה חלק מן ההוצאות העודפות שולם לתושבי ישראל דווקא?

<sup>145</sup> סעיף 4(א).

המס החל על הוצאות עודפות ששילם מלכ"ר הוא 90%. הראינו לעיל כי שיעור מס זה – שהוא שיעור מס ברוטו – שווה-ערך למס נטו בשיעור של כ-47%. אולם חישובנו האמור לא הביא בחשבון מס שכר שהיה המלכ"ר מחויב בו אילו שילם את שכר עובדיו באופן המטיל חבות מס ישירות עליהם. אם נביא בחשבון את מס השכר האמור, נגלה כי שיעור המס האפקטיבי החל על עובדי המלכ"ר בשל ההוצאות העודפות שהם נהנים מהן נמוך מ-47%. שיעור המס האפקטיבי האמיתי החל עליהם הוא כ-43%.<sup>146</sup>

מדובר עדיין בשיעור מס גבוה בהרבה לעומת השיעור המגולם במקדמה שחברות רגילות משלמות. כפי שראינו לעיל, מקדמה בשיעור של 45% החלה על חברות רגילות משקפת שיעור מס ברוטו של 31% לערך. שאלה היא אם-כן: מהי הנחתו של המחוקק בדבר שיעור המס השולי של העובדים הנהנים מההוצאה העודפת? מעיון בשיעור המקדמה שחברות רגילות חייבות לשלם בשל הוצאות עודפות, התשובה היא לכאורה: 31%. מתוך הסדר המיסוי של ההוצאות העודפות של מלכ"רים, נדמה כי התשובה היא: 43%. מהעובדה כי חברות מעבידות משלמות מס על ההוצאות העודפות לפי שיעורי המס שלהן, התשובה צריכה להיות: 36%. אולם אם נביא בחשבון כי בעת חקיקת ההסדר האמור היה שיעור המס שחל על רווחים בלתי-מחולקים בחברות דומה לשיעור המס השולי הגבוה ביותר שחל אז על יחידים, מסתבר כי המחוקק גרס ששיעור המס החל על העובדים הנהנים מן ההוצאות העודפות הוא בשיעור המס השולי הגבוה ביותר, לאמור, נכון להיום: 50%.<sup>147</sup>

לעניות דעתנו, ראוי שהמחוקק יקבע שיעור מס אחיד שימשם בסיס להעברת נטל המס בשל ההוצאות העודפות מהעובדים למעבידיהם. אם נכונה השערתנו כי רוב העובדים הנהנים מן ההוצאות העודפות הם עובדים ששיעור מס של 50% חל עליהם, אזי שיעור המקדמה החל על חברות רגילות צריך להיות 100%,

<sup>146</sup> על-מנת לתרגם את שיעור המס על הוצאות עודפות אצל מלכ"ר (90%) לשיעורי מס הכנסה החלים על העובדים לנוכח מס שכר של 8.5%, נתחיל בכך שהעלות הכוללת למעביד בשל הוצאה עודפת בסך 100 ש"ח היא 190 ש"ח. אילו רצה המעביד לשלם משכורת בעלות של 190 ש"ח, הוא היה יכול לשלם לעובד משכורת ברוטו של  $190/1.085 = 175$  (שהרי בגין משכורת ברוטו של 175 ש"ח על המעביד לשלם מס שכר בסך של 15 ש"ח, ובסך הכל 190 ש"ח). מהתשלום האמור היה עליו לנכות מס במקור. הואיל וידוע כי העובד קיבל לידיו סך 100 ש"ח, יוצא כי שיעור המס האפקטיבי החל על העובד הוא 75/175, דהיינו, 43%.

<sup>147</sup> המספרים בקטע זה אינם מביאים בחשבון את מרכיב המס בתשלומים לכיטוח לאומי. ראו דיוונו בחלק ד.6 לעיל.

ואילו שיעור המס החל על מלכ"רים אמור להיות 117%.<sup>148</sup> למספרים אלה יוסף מרכיב המס אשר בתשלומים למיניהם לביטוח הלאומי.<sup>149</sup>

## 2. קיזוז המקדמות במוסדות ציבור

סעיף 3(ז) לפקודה קובע לאמור:

"חבר בני אדם שבשנת המס היה מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2)... יהיה חייב על הסכומים שלהלן במס בשיעור של 90% ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם:..." [ההדגשה שלי – ד' א.].

השאלה שברצוננו לבחון כרגע היא: מדוע נאסר על מוסד ציבורי לקזז את המקדמות ששילם כנגד חבות המס שלו? טול מקרה בו למוסד ציבורי יש הכנסות מעסק שהוא מחויב במס בגינן.<sup>150</sup> כמו כל נישום, מותר למוסד הציבורי לנכות את ההוצאות שהוציא לצורך ייצור אותה הכנסה, ובין היתר את המשכורות ששילם בייצור אותה הכנסה. אם ישלם המוסד הציבורי משכורות לעובדיו בכסף, יהווה סכום המשכורות הכנסה חייבת בידי העובד והוצאה מותרת אצל המעביד. כעת נניח שבמקום לשלם לעובדיו משכורות בכסף, הוא מוציא עליהם הוצאות עודפות, ובכך משלם להם הכנסת עבודה בצורה עקיפה. מכיוון שמדובר בהוצאות עודפות שאינן מותרות למעביד בניכוי, תגדל הכנסתו החייבת בהתאם, והוא יחויב בשל סכום ההוצאות העודפות בשיעור מס של 36%. נוסף על כך, הוא ישלם מס על-פי סעיף 3(ז) בגין אותן הוצאות בשיעור של 90%, אשר בגינן אין הוא זכאי לניכוי או לזיכוי. התוצאה היא מיסוי-כפל: תשלום מס פעמיים בשל אותה הכנסה.

מדוע אם-כן אסר המחוקק על מוסדות ציבור לקזז את המס ששילמו בשל הוצאות עודפות כנגד מס החברות שהם מחויבים בו בשנה שבה הוצאה ההוצאה או בשנות-המס שלאחר-מכן? ייתכן שהתשובה טמונה בכך שלא כל פעילותו של מוסד ציבורי חייבת במס. סביר להניח שרוב מאמציו של המוסד הציבורי מוקדשים לקידום מטרתו הציבורית, פעילות שאין הוא נושא בגינה בנטל מס. כמו-כן ייתכן שלמוסד הציבורי יש פעילות המניבה לו הכנסה שאינה הכנסה מעסק, שאף היא פטורה ממס. משכורות המשולמות לעובדים העוסקים בקידום מטרתו של המוסד או בפעילות שאינה מגיעה לכדי עסק אינן מותרות לו בניכוי. מכאן שרק הוצאות עודפות המוצאות בשל עובדים העוסקים בפעילות

<sup>148</sup> לעניין הצורך בהגדלת הכנסתו החייבת של המעביד בסכום ההוצאה העודפת כפול מקדם הנע בין 1.4 ל-5, כאשר המספר המדויק תלוי בשיעור המס החל על הכנסותיה של החברה המעבידה, ראו דיונונו

בחלק ד.1 לעיל.

<sup>149</sup> ראו דיונונו לעיל בחלק ד.6.

<sup>150</sup> ראו סעיף 9(2) לפקודה.

עסקית ראויות להיות מנוכות מהכנסתו החייבת של המוסד הציבורי. אצל העובדים האחרים, אי-התרת ההוצאות בניכוי אין בה כדי להטיל על הטבות אלה מס כלשהו; נדרש מס נוסף, כזה המוטל על-פי סעיף 3(ז).<sup>151</sup> אילו הותר המס האמור בקיזוז כנגד חבות המס הרגילה של המוסד, היו ההטבות האמורות משוחררות למעשה מנטל מס כלשהו.

לגבי העובדים העסקיים של המוסד, די בשלילת ההכרה בהוצאה או בהטלת מס ישירות על סכום ההוצאה העודפת. הקושי המעשי הוא להבחין בין הוצאות עודפות שהנהנים מהן הם עובדיו העסקיים של המוסד לבין הוצאות עודפות המיטיבות עם עובדים שאינם מייצרים הכנסה חייבת במס אצל המוסד. לקושי האמור שני גורמים: ראשית, לא תמיד ניתן לזהות את העובד או את העובדים המסוימים הנהנים למעשה מן ההוצאות העודפות. הרי אחת הסיבות שבשלן היה נחוץ הסדר של הוצאות עודפות היא אי-היכולת לייחס את ההטבה לעובד כלשהו. שנית, ייתכן שיש בין עובדיו של המוסד כאלה המקדישים חלק מזמנם לפעילות העסקית של המוסד וחלק מזמנם לפעילות אחרת שאינה מניבה הכנסות חייבות במס. עם זאת, נדמה שהקושי השני קריטי פחות מהראשון: אם ניתן לייחס את ההטבה לעובד כלשהו, יהיה אפשר לייחס את ההטבה הגלומה בהוצאות העודפות חלקה לפעילות העסקית וחלקה לפעילות האחרת, כשם שמייחסים את משכורתו באופן יחסי לפעילויות השונות שהוא מבצע.

לעניות דעתנו, ראוי להתיר למוסד הציבורי לקזז את המס ששולם על-פי סעיף 3(ז) כנגד מס החברות שהוא מחויב בו אם יוכיח שהנהנים מאותן הוצאות עודפות הם עובדים העוסקים בפעילות שהמוסד חייב בגינה במס. ולצורך זה די בהטלת נטל ההוכחה על המוסד הציבורי. במילים אחרות, ראוי לראות את התשלום לפקיד-השומה על-פי סעיף 3(ז) כמקדמה, ולא כמס, אם המוסד מסוגל להוכיח שאילו שילם משכורת ישירה במקום ההוצאה העודפת, היה מותר לו לנכות את המשכורת כהוצאה.

## ו. סיכום

תקנות הרכב וסעיפים 181ב' ו-181ג' לפקודה מנהיגים הסדר נורמטיבי שמטרתו היא, בין היתר, למסות את טובת-ההנאה הגלומה בהעמדת רכב של מעביד לשימוש הפרטי של עובדיו. טובת-הנאה זו היא שכר עבודה שהעובד אמור לשלם עליו מס, אלא שבשל קשיים מעשיים בזיהוי העובדים הנהנים מהשימוש הפרטי וכימות היקף הנסיעות הפרטיות של כל אחד מהם, אין אפשרות לעשות זאת. המחוקק בחר איפוא בהסדר מיסוי חלופי, על-פיו יישא המעביד בנטל המס בגין הנסיעות הפרטיות המשוערות של העובדים, ייתכן

<sup>151</sup> והשוו עם ה-Fringe Benefit Tax האוסטרלי. ראו דיונונו בחלקים ד. ו-ד.2 לעיל.

מתוך הנחה שכוחות-השוק יביאו לידי כך שהנטל הכלכלי של המס יתחלק בין הצדדים באותו אופן שמש ישיר המוטל ישירות על שכר העבודה היה מתחלק ביניהם.<sup>152</sup>

עם זאת, כפי שציין השופט ברק: "חוקי המסים סבוכים הם [...] לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו."<sup>153</sup> הוא הדין בהסדר של ההוצאות העודפות. העברת נטל המס מהעובד למעביד באמצעות שלילת ההכרה בהוצאות העודפות והמקדמות בשלהן דורשת התאמות רבות בספרי החוקים שלא זכו בתשומת-ליבו של המחוקק. במקביל, שינויים במערכת המיסים במרוצת השנים, שהשפיעו על ההסדר של ההוצאות העודפות – כגון ההורדה הדרסטית של שיעורי מס חברות – לא לוו בהתאמות הדרושות.

תפיסתה של הפסיקה כי ההסדר בדבר הוצאות עודפות אינו נורמטיבי, אלא עונשי, מנעה את בתי-המשפט מלתרם את חלקם בעיצוב "מערכת סבירה

<sup>152</sup> דיני המס יכולים להוות רק מי הוא החייב הפורמלי בתשלום המס. אין הם מסוגלים לקבוע מי יישא בסופו של דבר בנטל הכלכלי של המס. לשאלה של תחולת המס – ובמילים אחרות, איך כוחות-השוק מחלקים את נטל המס – ראו באופן כללי: W.J. Keller *Tax Incidence: A General Equilibrium Approach* (Amsterdam, 1980); H.J. Aaron & J.A. Pechman (eds.) *How Taxes Affect Economic Behavior* (Washington D.C., 1981) אי-יכולתו של הדין לקבוע את התוצאות הכלכליות הסופיות אינה ייחודית לדיני המס. תורת קוס גורסת כי הכרעות שיפוטיות בתביעות נזיקין לא ישפיעו על אופן ניצולם של אמצעים כלכליים בחברה, וכי אלה ימשיכו לזרום לשימושים היעילים ביותר. הרי גם אם מי שאינו יכול לנצל את האמצעים האמורים בעיילות מרבית יזכה במשפט, יהיה כדאי לו למכור לזולתו את הזכות לנצל אותם: R.H. Coase "The Problem of Social Cost" 3 *Journal of Law and Economics* (1960) 1.

לשימוש בתורת קוס ולביקורת עליה, ראו: R.A. Posner "The Ethical and Political Basis of the Efficiency Norm in Common Law Adjudication" 8 *Hofstra Law Review* (1980) 487; R. Dworkin "Is Wealth a Value?" 9 *Journal of Legal Studies* (1980) 185; R.A. Posner *Economic Analysis of Law* (Boston-Toronto, 1986); R.A. Posner "The Value of Wealth: A Comment on Dworkin and Kronman" 9 *Journal of Legal Studies* (1990) 243; R.S. Markovits "A Constructive Critique of the Traditional Use of the Concept of 'The Effect of a Choice on Allocative (Economic) Efficiency': Why the Kaldor-Hicks Test, the Coase Theorem, and Virtually all Law-and-Economics Welfare Arguments are Wrong" (1993) *University of Illinois Law Review* 485

<sup>153</sup> פרשת חצור, לעיל הערה 93, בע' 77.

וקוהרנטית".<sup>154</sup> תקוותנו היא כי הבנת מהותה של ההוצאה העודפת עשויה לעזור לבתי-המשפט להשלים, במסגרת גבולות הפרשנות, חלק מהחסר בהסדר התחיקתי.

אך המחוקק הוא זה שבידיו הכלים – והאחריות – להתאים את הוראות הדין הרלוונטיות לתפיסה שעומדת מאחורי ההסדר שהנהיג בדבר הוצאות עודפות. אנו קוראים איפוא למחוקק לעשות את השינויים הדרושים, ויפה שעה אחת קודם.<sup>155</sup>

---

<sup>154</sup> שם, שם.

<sup>155</sup> צעד אחד בכיוון זה כבר נעשה: חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 118), התשנ"ט–1998, אך הדרך עוד ארוכה.