

כ"א אדר א' תשס"ג
23 פברואר 2003

מספרנו : 6465/03

אל
תפוצה : א', נצי'(1), בי'(3), גי'(1), די'(2), ו'

חוזר מ"ה מס' 2/2003 - משפטית

הנדון : סעיף 15(1) לפקודת מס הכנסה - מיסוי הכנסה בחו"ל ממשלח יד בו עוסק תושב ישראל עמ"ה 1131/00 טאומן יאיר נגד פ"ש ת"א 5 עמ"ה 1233/00 בז'ה אברהם נגד פ"ש ת"א 5

1. לאחרונה ניתנו פסקי דין חלקיים בשני הערעורים שבסימוכין – פסקי דין העוסקים בשאלה המקדמית האם נכנס לתוקף תיקון מס' 59 לפקודת מס הכנסה שחוקק בשנת 1984 ואשר תיקן את סעיף 15(1) לפקודה.

תיקון 59 נועד לבטל את ההבחנה שהיתה בסעיף 15(1), טרם תיקונו, בין הכנסה המופקת בחו"ל בידי נישום עצמאי לבין הכנסה כנ"ל המופקת בידי שכיר. נקבע בתיקון כי :

(א) סעיף 15(1) יחול על הכנסה ממשלח יד שבדרי"כ עוסקים בו בישראל בין שההכנסה ממשלח היד היא לפי סעיף 12(1) ובין שהיא לפי סעיף 22(2).

(ב) משלח היד שעוסקים בו בחו"ל לא ייחשב כשונה ממשלח היד בישראל בשל כך שבישראל ההכנסה ממנו היא לפי סעיף 12(1) ובחו"ל לפי סעיף 22(2) או להיפך.

בהוראת מעבר (סעיף 18(ב) לתיקון 59) (להלן – הוראת המעבר) נקבע כי תחילת תיקונו של סעיף 15(1) תהא: "מיום תחילתם של כללים שיותקנו לעניין האמור בו, לפי סעיף 67א לפקודה".

2. המחלוקת המקדמית בערעורים נסובה סביב השאלה : האם הותקנו הכללים שנקבעו כתנאי לתחילתו של התיקון. לשאלה חשיבות רבה בנסיבות הערעורים שכן פקיד השומה חייב את הנישומים (מרצים שכירים באוניברסיטה בישראל) במס על הכנסות שהפיקו בחו"ל. לפני כניסתו של התיקון לתוקף לא ניתן לחייב במס כאשר ההכנסה בארץ נבעה ממשכורת.

3. עמדת פקיד השומה היתה כי מחוקק המשנה עמד במשימה של קביעת כללים כאמור כבר בשנת 1984 (מס' חודשים לאחר פרסומו של תיקון מס' 59 לפקודה) במסגרת תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות) (תיקון מס' 2) תשמ"ד – 1984.

בנוסף תוקנו בשנת 1986 ובראשית שנות ה-90 גם כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחו"ל) ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), באופן שהורחבה קשת ההוצאות המותרות בניכוי מהכנסתו של שכיר בחו"ל, ובכך צימצם המחוקק את ההבחנה בין שכיר לעצמאי בנושא ניכוי הוצאות בחו"ל.

משצומצמה ההבחנה בין שכיר לעצמאי – הבחנה אותה ביקש המחוקק לצמצם בדורשו התקנת כללים – עמד מחוקק המשנה במשימה של התקנת כללים, כנדרש, והתיקון לסעיף 15(1) לפקודה נכנס לתוקף.

4. ביהמ"ש המחוזי בת"א לא קיבל את עמדת פקיד השומה וקבע כי לא הותקנו כללים מתחייב מהוראת המעבר, ולפיכך התיקון לסעיף 15(1) לפקודה לא נכנס לתוקף עד היום.

על פסק דינו של ביהמ"ש המחוזי הוגש על ידינו ערעור לבית המשפט העליון שאמור להכריע בסוגיה.

5. הנחיות לפעולה

א. כל עוד לא פסק בית המשפט העליון אחרת, יש להמשיך ביישום מדיניות האגף כפי שהובהרה לעיל, ולהמשיך להוציא שומות בגין הכנסות מ-12(1) ו-22(2) שהופקו בחו"ל ע"י תושבי ישראל הן שכירים והן עצמאים.

ב. אין לאשר בקשות לתיקון דוחות, רטרואקטיבית, אם העילה לבקשת התיקון היא יישום פסק הדין המחוזי שכאמור לעיל אינו סופי. במקרים אלה יש לפנות לחטיבה המשפטית.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין