

כ"ו באייר תשס"ב  
8 במאי 2002

מספרנו: HOR43.doc ש

אל:  
תפוצה: א' נצ(1), ב(3), ג(1), ד(2), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 7/2002 - משפטית

הנדון: ע"א 3348/97 פשמ"ג נגד דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ  
סעיף 18(א) לפקודת מס הכנסה

כללי:

בתיק ע"א 3348/97 פשמ"ג נגד דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פד"א כ"ט עמ' 3 נתקבל ערעורו של פקיד השומה.

בפסק הדין בחן ביהמ"ש העליון את הפרשנות לסעיף 18(א) לפקודת מס הכנסה במיוחד בשאלה האם יש לראות ב-"מענק יובל" בגדר "הוצאות אחרות כיוצא באלה" כאמור באותו הסעיף.

בקשתה של דיקלה לקיים דיון נוסף (דנ"א 7309/01) נדחתה ביום 18.3.02 שכן לא נמצא כי החידוש שבהלכה שנקבעה בפסק הדין מצדיקה קיום דיון נוסף.

עובדות הערעור:

דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ (להלן - המשיבה) ביקשה לנכות כהוצאה הפרשות חשבונאיות שרשמה בספריה עבור "מענק היובל" לעובדיה. מענק היובל הוא סכום המשולם לעובד, מכוח הסכם קיבוצי, לאחר 20 שנות עבודה בשנת העשרים לעבודתו.

פקיד השומה סירב להתיר את ההפרשות שרשמה המשיבה בגין מענק היובל בשנות המס בהן נערכו ההפרשות, כהוצאה באותן שנות מס. עמדת פקיד השומה היתה כי ניכוי ההוצאות יותר רק בשנת המס בה משתלם מענק היובל בפועל לעובד. פקיד השומה טען כי אין להתיר הוצאה זו גם לנישום המדווח לפי השיטה המסחרית לאור הוראת סעיף 18(א) לפקודה המתנה את התרת ההוצאה בתשלום בפועל לעובד או לקופת גמל.

בית המשפט המחוזי (עמ"ה 109/94) קיבל את ערעור המשיבה וקבע כי הוראת סעיף 18(א) לפקודה אינן חלות על מענק היובל. לפי פסק דינו, ההוצאות האמורות בסעיף 18(א) לפקודה הן כולן בעלות גוון סוציאלי, לכן גם הדיבור "הוצאות אחרות כיוצא באלה" נוגע להוצאות שהן מאותו מין, דהיינו, הוצאות שנעשו בהקשר סוציאלי של יחסי עובד מעביד. לפי מבחן זה, קבע ביהמ"ש המחוזי, "מענק היובל" אינו בבחינת זכות סוציאלית ולפיכך אינו נכלל בקטגוריה של "הוצאות אחרות וכיוצא באלה" כמשמעותן בסעיף 18(א) לפקודה.

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הגיש פקיד השומה ערעור לבית המשפט העליון.

פקיד השומה חלק בערעורו על הפרשנות שנתן בית המשפט המחוזי להוראה, ואשר צמצמה את הכלל "הוצאות אחרות כיוצא באלה" להוצאות בעלות גוון סוציאלי.

### פסק הדין:

בית המשפט העליון קיבל את ערעורו של פקיד השומה.

ביהמ"ש פסק כי בבסיסה של הוראת סעיף 18(א) מצויות שתי תכליות:

(א) תכלית פיסקאלית - במרכזה הרצון להשיג התאמה בין עתוי הכרה בהוצאת המעביד מחד לבין חיוב הכנסת העובד במס מאידך על מנת לסכל את אפשרות המעביד לנצל עקרונות חשבונאיים ככלי להקטנת נטל המס ע"י דחייתו.

(ב) התכלית הסוציאלית - הדאגה להבטחת זכות העובדים ומניעת תופעה בה מעביד שהפריש הפרשות חשבונאיות גרידא להוצאות מסוג מסויים, אינו יכול לעמוד בהן במועד התשלום, וכתוצאה מכך יוצאים העובדים והן רשויות המס יוצאים ניזוקים.

עוד קבע בית המשפט כי המאפיין את ההוצאות המפורטת בסעיף 18(א) לפקודה הוא היותן תשלומים מתחום יחסי עובד-מעביד. הסעיף מכוון להוצאות שכר החורגות מהשכר השוטף, לגביהן קיים פער זמן בין יצירת החיוב לתשלום ההוצאה לבין מימוש החיוב בפועל. המדובר בתשלומי נילוים לשכר, המשולמים בתום תקופה מסויימת או בקרות ארוע כלשהו.

בית המשפט קבע כי מענק היובל נכלל בדיבור "הוצאות אחרות וכיוצא באלה" בסעיף 18(א) לפקודה ולכן ניכוי ההוצאות בגין מענק היובל יותר רק בשנת המס בה משולם המענק בפועל לעובד או לקופת גמל.

ביהמ"ש הוסיף והעיר כי לא יתן ידו לפריצת פרצות או להגדלת פרצות קיימות בחוק המאפשרות תכנוני מס ומניפולציות חשבונאיות, אפילו אם אלו הפכו לפרקטיקה מקובלת.

הוראות לפעולה:

א. משמעות פסק הדין של בית המשפט העליון בערעור הנה שסעיף 18(א) לפקודה חל על כל הוצאות שכר החורגות מן השכר השוטף, כגון מענק יובל, בהן קיים פער זמן בין מועד יצירת החיוב לתשלום ההוצאה לבין תשלומה בפועל.

לאור זאת על פקיד השומה לוודא כי תשלומים של מעביד לעובדו, המשתלמים באופן חריג ולא סדיר יותרו בניכוי בעת תשלומם לעובד או לקופת גמל ולא יותרו בניכוי בשלב רישום הפרשות החשבונאיות בגינם.

הרכז יבדוק בשלב הניתוב את הדוחות הכספיים של המעביד. אם ימצא כי קיימות הפרשות, עתודות או התחייבויות בגין עובדיו שלא שולמו לעובד או לקופת גמל אך נדרשו כהוצאה, יעביר הדוחות לטיפול שומתי כאמור בחוזר זה. הוראה זו מתייחסת גם לשנות המס הפתוחות.

ב. לגבי ריבית בשל חוב מס של מעביד אשר פעל לפי פסה"ד המחוזי בעניין דיקלה, ולאור קביעתו של ביהמ"ש העליון הגיש ד"ח מתקן ושילם את המס המתחייב מהד"ח המתקן והכל תוך 90 ימים מיום פרסום חוזר זה, יש לשקול הקטנת הריבית או אף ביטולה מכוח הסמכות לפי סעיף 192 לפקודת מס הכנסה. זאת ועוד בנסיבות אלו אף יערך שינוי לסיכום ההון לפי חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) תשמ"ה – 1985, לאור סעיף 21 לאותו החוק.

## ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין