

ה ע ר ו ת ל ח ק י ק ה

ההגבלות על ניכוי הוצאות עיסקיות בתקופת הביניים

סאת

ד"ר אהרן יורן (יורקביץ')

רבות נכתב כבר על החלטת האוצר לצמצם את ההוצאות הניתנות לניכוי ממס־הכנסה כדי לשים קץ ל"חיים המתוקים" על־חשבון המס. התופעה עליה אסר האוצר מלחמה כוללת נסיעות לחו"ל, שימוש ברכב וכיו"ב, הנעשים כביכול, ורק כביכול, לצורכי העסק והם מנוכים כהוצאה מהכנסת העסק ומקטיגים מסיו, והנהגה מצידו אף הוא אינו מתחייב עליהם במס. ב־31.3.72 אישרה הכנסת תיקונים לסעיפים 17 ו־31 לפקודת מס־הכנסה (להלן — "הפקודה"), המסמיכים במפורש את שר־האוצר לקבוע בתקנות, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כי הוצאות מסויימות לא תותרנה בניכוי. משרד האוצר גיבש תקנות מגבילות והללו אושרו על־ידי ועדת־הכספים ונכנסו לתקפן ביום 1 ביולי 1972.¹ הדיון בצמצום ההוצאות הניתנות לניכוי התנהל בהנחה שמדובר בצמצום נוסף מעבר להגבלות שנהגו בשנת המס 1971. אלא שלאחרונה הועמד בספק רציני תוקפן של חלק מההגבלות הקודמות. מטרת רשימה זו היא לבדוק אלו הגבלות היו בתוקף בשנת המס 1971, ובמיוחד מה הוא המצב המשפטי בשנת־המס 1972 עד שנכנסו לתוקפן ההגבלות החדשות, ו.א. בתקופה מה־1 באפריל 1972 ועד 30 ביוני 1972.

העקרון הבסיסי בשאלת ניכוי הוצאות גלום בסעיף 17 לפקודה, המתיר לנישום לנכות מהכנסתו "יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת־המס ולשם כך בלבד". הוצאות נסיעה לחוץ־לארץ, לצורכי העסק בלבד, או שימוש ברכב, הנעשה במלואו לצורכי העסק, מוכרים, איפוא, כניכוי על־פי מיבחן זה. ברם, האוצר ניסה לצמצם את תחולתו של סעיף 17 ולהשתמש לשם כך בסמכות הנתונה בסעיף 31 לפקודה. סעיף זה, כפי שהוחק בשנת 1956, הסמיך את שר האוצר להתקין, באישור ועדת־הכספים, "תקנות לענין ניכוי ההוצאות לפי הסעיפים 17–27 בדרך כלל או לסוג מסויים של נישומים, ובמיוחד בדבר: 1. שיטת החישוב או האומדן של ההוצאות; 2. סכומי ההוצאות שיתרו בניכוי; 3. תנאים להתרת ההוצאות; 4. דרכי הוכחת ההוצאות". בינואר 1967 הותקנו "התקנות בדבר תנאים לניכוי הוצאות מסויימות", (להלן — "תקנות 1967"). בתקנות אלו נקבעו תנאים והגבלות לניכוי הוצאות נסיעה לחו"ל, הוצאות נסיעה בארץ, הוצאות רכב והוצאות כיבוד ואירוח. בענין נסיעה לחו"ל קבעו

1 חוק לתיקון פקודת מס־הכנסה (מס' 17), תשל"ב-1972, סה"ח 652, תשל"ב, מ־31.3.72.
2 תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב-1972, ק"ת 2865, מ־29.6.72. ראה גם דבר ההסבר לתקנות שפרסמה נציבות מס הכנסה בחודש יולי 1972.

התקנות שהוצאה תותר בניכוי רק אם "הגסיעה היתה הכרחית בייצור ההכנסה", ואילו בענין הוצאות רכב נקבע, שיוותרו בניכוי רק 75% מהוצאות החזקה. תוקפן של ההגבלות הללו הועמד בספק. סעיף 31 הקנה סמכות רק להתקין תקנות לענין ניכוי הוצאות. סעיף 31(2), בדבר "סכום ההוצאות", בא לאפשר לאוצר לקבוע אלו הוצאות נסיעה ואש"ל הן בסכום סביר ואלו אינן אלא הכנסה מוסחית, ואילו סעיף 31(3) בדבר "התנאים להתרת ההוצאות", בא לקבוע תנאים לניכוי, כגון גיהול רישום והצגת קבלות. קיצורו של דבר, סעיף 31 הסמיך לקבוע סדרים וגוהלים להתרת הוצאות וניכויין, ולא לקבוע מיבחן ניכוי, הצר מהעיקרון הקבוע בסעיף 17 לפקודה, לפיו הוצאות שהוצאו כולן בייצור הכנסתו של הנישום ניתנות לניכוי. מספר מחברים הביעו את הדיעה כי התקנות הורגות מהסמכות שניתנה לשר האוצר. ברם עמדתו של האוצר היתה כי התקנות תופסות ותקפות והוא הפעילן בפועל. רק לאחרונה הועמדה שאלת תקפיתן של התקנות הללו במיבחן משפטי. בענין גרשליך בע"מ נ. פקיד-שומה חיפה⁴, סירב פקיד השומה להתיר למפיץ "מעריב" בחיפה לנכות את מלוא ההוצאות להחזקת רכב החברה. זאת למרות שהחברה המפיצה הוכיחה שהמכונות שימשו בלעדית את העסק, לצורך הובלת העיתונים וחלוקתם במקומות המכירה השונים, ולא לכל צורך אחר. החברה אסרה על הנהגים להשתמש במכונות לכל צורך פרטי ובשעת הלילה הן חנו ליד משרד החברה. שני מנהליה של החברה- המפיצה לא ידעו כלל לנהוג ברכב והם שומרי-שבת. למרות הוכחות אלו טען פקיד- השומה שמכוח תקנות 1967 רשאית החברה-המפיצה לנכות רק 75% מהוצאות הרכב. השופט פרידמן בביהמ"ש המחוזי בחיפה, בפניו נדון המשפט, דחה טענה זו וקבע (ב" 30.12.71):

"אני בדיעה שכל ההוצאות שעמדה בהן המערערת בהחזקת מכונותיה הוצאו כולם לשם ייצור הכנסתה ולשם כך בלבד, במובן סעיף 17 של פקודת מס הכנסה ולא היה מקום להחיל את התקנות במיקרה הנוכחי, משום שהתקנות מיועדות רק לאותם מיקרים שיש לאמוד את ההוצאה ואילו כאן אין צורך בכל אומדן שהוא. אין טענה מטעם המשיב שיש ליקוי כלשהו בספרי המערערת".

בקביעה זו נקט ביהמ"ש לשון המעטה, אבל המשמעות הברורה של ההחלטה היא, לדעת, שעד כמה שהתקנות מרחיקות לכת מסעיף 17 בהגבלת ניכוי ההוצאות, הן הורגות מסמכותן וחסרות תוקף. דבר זה עולה מכך שתקנות 1967 עצמן לא הגבילו את תחולתן למקרים של צורך באומדן. מקורה של ההגבלה בתוקף תחולת התקנות יכול להיות, איפוא, רק הגבלה במידת הסמכות הנתונה למתקינן. אמת, נכון הדבר, שבענין שהורי את נוטליב בע"מ נ. פקיד השומה חיפה⁵, דחה בית

3 ראה: ד"ר י. גרוס, "הוצאות רכב המותרות בניכוי מהכנסה חייבת במס", הפדקליט, כ"ג, עמ' 264; ד"ר א. לפידות, עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון, הוצאת המוסד לביטוח לאומי, 1970, עמ' 113-114.
4 עמ"ה 60/71 ה' קפד"א, חוברת 1-2, עמ' 8.
5 עמ"ה 43/71, ד' קפד"א, חוברת 23-24, עמ' 320. בערעור לביהמ"ש העליון ע"א 28/72 (לא פורסם) בוטל פסה"ד והושגה פשרה בין הצדדים, לגבי רכב עיסקי (גיפ וסנדר

המשפט המחוזי בחיפה (השופט פרידמן) את הטענה שעד כמה שתקנות 1967 מגבילות ניכוי הוצאות להחזקת רכב, הן חסרות תוקף משום שבהתקינו אותן חרג השר מסמכותו. אלא שבענין שחורי את גומליב דובר בהוצאה מעורבת, שהנישום הודה שהלקה היה לשימוש פרטי, והשאלה להכרעה היתה רק אם אומדנו של הנישום לגבי חלוקת הסכום בין הוצאה עיסקית והוצאה פרטית הוא הקובע או האומדן הקבוע בתקנות, דהיינו, כי לכל היותר 75% מההוצאה הוא למטרת העסק. במלים אחרות, משמעות ההחלטה בענין שחורי את גומליב הוא שלשר האוצר היתה סמכות על-פי סעיף 31 לפקודה לקבוע תקנות בדבר שיטת החישוב או האומדן של ההוצאות ותו לא. אם כן, כאשר השאלה היא שאלה של אומדן (וזהו השאלה ברוב המקרים) תופסות תקנות 1967, אבל כאשר הנישום מוכיח שמלוא ההוצאה או למעלה מ-75 אחוז ממנה היה לצורך העסק אין התקנות תופסות, כפי שנפסק בענין גרשור. יוצא, שלגבי שנות המס שעד 1971 (כולל 1971), המיבתן לניכוי הוצאות הוא זה הקבוע בסעיף 17 לפקודה, וההחמרות המהותיות על-פי התקנות שאינן מתיישבות עם סעיף 17, מטוללות תוקף.

כאמור, תיקנה הכנסת את הסעיפים 17 ו-31 ב-31.3.72. על-פי תיקון זה, קובע סעיף 17 החל ב-1.4.72, כי "ינוכו, וזולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו (של הנישום) בשנת המס ולשם כך בלבד". סעיף 31 קובע, כי "שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין תקנות... בדבר הגבלתו או אי-התרתו של ניכוי הוצאות מסוימות לפי הסעיפים 17 עד 27...". אילו נתקבלו תקנות 1967 על-פי סעיפים 17 ו-31 כפי שהם עומדים כיום, היו תקנות אלו בגדר סמכות שר האוצר. לוא התקין שר האוצר תקנות אלו מחדש ב-1.4.72, היו תקנות אלו תופסות ומחייבות. מתעוררת כאן שאלה קשה מתחום המשפט החוקתי והמינהלי והיא, האם תקנות-1967 שנמצאו חורגות מסמכות מתקינן, מקבלות תוקף מ-1.4.72, בו נכנסו לתוקפם התיקונים לסעיפים 17 ו-31 לפקודה? האם תקנות אלו בטלו מהעולם משנמצאו חורגות מהסמכות, או שבבואן תחת כנפי חוק-מסמך הן שואבות ממנו סמכות, וחלות, איפוא, מ-1.4.72 ואילך?

נראה, כי בידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים, היה להחיל את התקנות החדשות על-פי הסעיפים 17 ו-31 למפרע מ-1.4.72. נראה, שהחלה רטרואקטיבית כזאת לא היתה נפסלת כבלתי סבירה וחורגת מסמכות לאור החלטות קודמות של בית המשפט העליון בהן אושרה הטלת מס אחר על בסיס שנתי (מס עסקים) באופן רטרואקטיבי מתחילת שנת המס. תקנה 2(2) לתקנות החדשות חוזרת על הקביעה, שהוצאות נסיעה לחו"ל ניתנות לניכוי רק אם ההוצאה הכרחית בייצור ההכנסה. אשר להחזקת רכב מחמירות התקנות החדשות מקודמותיהן ונקבע בתקנה 2(4) שבשום מקרה לא יותרו לניכוי הוצאות להחזקת רכב? בסכום העולה על שני שלישים מהסכום ששולם בשל

של המערער) נקבע, שאם תוכיח בביהמ"ש המחוזי, אליו תוחזר התיק, כי לא היה בהם שימוש פרטי כלשהו, יוכרו מלוא הוצאות הפעולם כהוצאה עיסקית.

6 בג"צ 21/51 כינבוים נ. עיריית תיא, ו' פד"י, 375; ע"א 10/55 אל-על נ. עיריית תיא-יפו, י' פד"י, 1586.

7 למעט רכב מסחרי שמשקלו הכולל המותר עולה על 2,000 ק"ג ולמעט קטנוע, אופנוע ותלת-אופנוע.

החוקת הרכב⁸. לוא היו התקנות החדשות מוחלות למפרע, היתה הופכת לאקדמית השאלה של תחולת תקנות-1967 בשנת המס 1972, עד כמה שמדובר בהגבלה על ניכוי הוצאות נסיעה לחו"ל והוצאות להחזקת רכב. מלכתחילה אמנם דובר שהתקנות החדשות תחולנה מ-1.4.72. ברם, משהתמשך הדיון בוועדת הכספים, נכנסו התקנות לתוקף, כאמור, רק ביום 1 ביולי 1972.

שאלת תקפותן של תקנות-1967 במלואן בשנת המס אינה קלה. אמנם בתקופת ראשית המדינה קבע ביהמ"ש העליון, בבג"צ אפנין ג. המועצה המקומית עיר יזרעאל, עפולה⁹, מפי השופט העליון חשין: "החלטות וחוקי-עזר בלתי-חוקיים של מועצה-מקומית, אפילו כשהם מוצאים-לפועל ופוגעים לרעה בפרט, אין בית המשפט מצווה על ביטולם, אלא על הפסקת ביצועם בלבד". ייתכן כי לפי גישה זו, לא בטלו מעיקרן תקנות-1967, שלדעתי נמצאו חורגות מסמכותן, וניתן היה לטעון כי מ-1.4.72, בו נכנס לתוקפו החוק-המסמך, גרפאו תקנות אלו ורשויות-המס יכולות להמשיך בביצוען. אלא שמני אז נקט ביהמ"ש העליון בשורה של פסקי-דין בדיעה, שתקנה חורגת מסמכותה בטלה מעיקרה. ביהמ"ש העליון דן לגופן בטענות ultra vires שהועלו בבתי-משפט ובאו בפניו בדרך של ערעור. יוצא שכל בית-משפט, ולא רק הבג"צ מוסמך לבדוק תקנות במיבתן ה-ultra vires¹⁰, דהיינו שניתן לתקוף חקיקת-מישנה בהתקפה עקיפה (collateral attack). הדיון הוא, שניתן לתקוף חקיקת-מישנה בהתקפה עקיפה רק אם חקיקת-המישנה בטלה מעיקרה (void ab initio)¹¹. יוצא, שאותן החלטות בישראל שהרשו התקפה עקיפה הניחו שחריגה-מסמכות הופכת חקיקת-מישנה לבטלה¹². לפי דיעה זו, אין תקנות-1967 מקבלות תוקף מ-1.4.72 בשל עצם תיקון הסעיפים 17 ו-31 לפקודה. התקנות שנמצאו, לדעתי, חורגות מסמכות בטלו מעיקרן ואין עוד בנמצא כל תקנות הבאות תחת כנפי החוק החדש ושואבות סמכות מכוחו. אף הכנסת, בקבלה את חוק הרשויות המקומיות (הסמכה מיוחדת), תשי"ז-1956¹³, נקטה בגישה המניחה שתקנות חורגות מסמכות שהותקנו לפני תיקון החוק, בטלו לכל דבר ואינן מוחזרות לחיים על-ידי תיקון החוק בגדון. חוק ההסמכה המיוחדת נתן לרשויות המקומיות סמכות להגביל ולאסור בחוקי-עזר מכירת בשר חזיר ומוצריו,

8 עם זאת פרסמה נציבות מס הכנסה קונצסיה לפיה יותר ניכוי ההוצאות המשתנות להחזקת רכב אף מעבר ל-2/3 מהוצאות אלו, בתנאי שהנישום ניהל רישום מלא ומדויק של כלל נסיעות המכונית וציין בו פרטים נדרשים. ברם גם במקרה זה לא יותר ניכוי ההוצאות המשתנות לגבי 6,000 ק"מ לשנה (500 ק"מ לחודש) שתחשבנה כנסיעות פרטיות. ניכוי ההוצאות הקבועות מוגבל ל-2/3 אפילו מתנהל רישום מדויק. הוראות לפנים משורת הדין קיימות גם לגבי ניכוי הוצאות רכב צמוד והוצאות להחזקת רכב פרטי של עובדים. ראה, דברי הסבר לתקנות בדבר ניכוי הוצאות מסוימות ותשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות, נציבות מס הכנסה, יולי 1972.

9 בג"צ 34/50, ד' פד"י, 898, 903.
10 למשל, ע"פ 74/58 הוה"מ ג. הורנשטיין, י"ד פד"י, 365; מדינת ישראל ג. האז, ט"ו פד"י, 2193.

11 Amnon Rubinstein, *Jurisdiction and Illegality*, 5 (1965).

12 ראה: א. ברק, "פיקוח בתי המשפט על חקיקת המישנה", הפרקליט, כ"א, עמ' 463, הערות 2 ו-3. אך ראה, לאחרונה, ע"פ 104/72 ראב ג. מדינת ישראל, כ"ו פד"י (2), 412.

13 פה"ח 211, תשי"ז, עמ' 16, מ"ב בדצמבר, 1956.

ההגבלות על ניכוי הוצאות עיסקיות בתקופת הביניים

הנועדים לאכילה, ובזמנו גם את הסמכות להגביל ולאסור גידול חזיר והחזקתו. בסעיף 6 לחוק ההסמכה נקבע: "חוק עזר שנעשה ע"י רשות מקומית ונתפרסם ברשומות לפני תחילת חוק זה ואשר היה נעשה כדין אילו היה זה בתקפו אותה שעה, רואים אותו כאילו נעשה כדין, אך לא יבא אדם בפלילים בשל עבירה על חוק-עזר כאמור שנעברה לפני תחילת חוק זה".

הואיל ובתקנה את הסעיפים 17 ו-31 לפקודה לא אישררה הכנסת את התקנות עפ"י סעיף 31 בנוסחן הקודם, אין למצוא בתיקון מקור סמכות חדש לתקנות. אין גם מקום לטעון שהכנסת התייחסה מכלל לא לתקנות 1967 וריפאה אותן: עצם חיוק ההוראות בענין הגבלת ההוצאות מראה לפחות על הספק בשאלת דיותן של הוראות החוק הקיימות. האוצר, שיזם את החקיקה, ודאי ידע על פסק הדין בענין גרשלה, שניתן ב-30.12.71, ויש לראות גם את הכנסת כיודעת אותו; ובהיעדר התייחסות מפורשת ומתן אישור לתקנות 1967 עולה שהחקיקה החדשה לא התייחה אותן מ-1.4.72.

נמצא, איפוא, כי, ככל הנראה, עצם החקיקה החדשה לא התייחה את תקנות-1967, במידה שחרגו מסמכות מתקינן. אם כן, עד יום 30.6.72 עמדו בתוקפן רק אותן הגבלות בתקנות-1967 המתיישבות עם לשון סעיף 17 לפקודה כפי שהורה עד יום 31.3.72, ואילו מיום 1.7.72 הלוח ההגבלות הקבועות בתקנות החדשות.