

מאמרים

הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה *

מאת

יוסי אדרעי **

א. מבוא. ב. ניכוי הוצאות כנגד הכנסה – הדין הכללי. 1. חיוניות ההוצאה והיחס בינה ובין גודל ההכנסה. 2. הוצאה שלא יצרה הכנסה. 3. הוצאה "מעורבת". ג. הוצאות העובד – הדין הקיים. 1. הקושי הבסיסי – האם העובד עומד בהוצאות בייצור הכנסתו? 2. עמדת הפסיקה. 3. התקנות. 4. הוצאות על ספרות מקצועית וביגוד. 5. טובות הנאה שלא ניתן ליחסן לעובד. 6. הפסד מעבודה. ד. הליקויים הקיימים בדין הישראלי בשאלת הוצאות העובד – הפליה בין עובד לעצמאי. 1. הליקוי הבסיסי. 2. הוצאות עובד שלא החזירו לו על-ידי מעבידו. 3. הפסד הנובע מעבודה. 4. הוצאות רכב שהוצאו בייצור הכנסת העבודה. ה. הצעות לשינוי. 1. המונח "הכנסה מעבודה". 2. ניכוי מס במקור. 3. ההוצאות המותרות בניכוי כנגד הכנסה. 4. אימות ההוצאות. 5. הוצאות שאין להתיימן. 6. הוצאות מעורבות. 7. הפסד הנובע מעבודה. נפח: הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות כנגד הכנסת עבודה).

א. מבוא

הרפורמה במס הכנסה, כפי שבאה לידי ביטוי בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975: – להלן הרפורמה, או תיקון מס' 22 – הביאה עמה שינויים במיסוי השכיר (להלן – "עובד"); הורחב בסיס המס, בוטלו כל הפטורים וההקלות שהוענקו בעבר לשכר עבודה משעות נוספות ומפרמיות, בוטל הניכוי היציב וכן מוסו כל ההטבות הסמיות והגלויות שקיבלו עובדים, תחת שמות שונים ומשונים, ממעבידיהם. בהתאם להמלצות ועדת בן-שחר שונה נוסח סעיף 2(2) לפקודה, והכנסת עבודה כוללת היום, בין השאר, גם "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה". מכאן שהשאלה מה הן הוצאות העובד המותרות לו בניכוי כנגד הכנסתו הפכה לשאלת מפתח בקביעת הכנסת עבודה. בשאלה זו יעסוק המאמר שלהלן.

נפתח בסקירת דינים כלליים של ניכוי הוצאות כנגד הכנסה. אחר נציג את ההסדרים המיוחדים המתייחסים לעובד, ומתוך השוואה בין הכללים השונים נעמד

* תמציתו של חיבור שהוגש לשם קבלת התואר מוסמך למשפטים של הפקולטה למשפטים באוניברסיטה העברית בירושלים בהדרכת ד"ר אהרן יורן (ירושלים, תשל"ו) (להלן, עבודת ההסמכה).

** אסיסטנט בפקולטה למשפטים, האוניברסיטה העברית בירושלים.

1 ס"ח תשל"ה 168 (20.7.75).

על ההפליה הקיימת לדעתנו לרעת העובד. נמשיך בהעלאת הצעות לשינוי, שמטרתן ביטול ההפליה האמורה, ונסיים בגיבוש הצעות אלה להצעת חוק לחיקון פקודת מס הכנסה.

ב. ניכוי הוצאות כנגד הכנסה — הדין הכללי

ההסדר הבסיסי של ניכוי הוצאות כנגד הכנסה מצוי בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן הפקודה). בנוסחו המקורי קבע סעיף 17 (11 בנוסח הקודם) רישא:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינכו יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד".

למטה מכך הופיע פירוט של הוצאות ספציפיות, אשר ביחס אליהן נקבע עוד בחקופת המנדט כי הרשימה איננה רשימה סגורה.² כדבר מובן מאליו מוסכם על דעת כל המלומדים כי כנגד הכנסת פירות ניתן לנכות רק הוצאות שבפירות ולא הוצאות הוגיות.³ בתנחה שההוצאה היא הוצאה שבפירות⁴ עדיין ניצבות מספר שאלות שיש לדון בהן קודם לקביעה אם הוצאה מסוימת מותרת בניכוי כנגד הכנסת הנישום אם לאו.

להלן נביא בקיצור את השאלות ואת הכללים שגובשו בפסיקה ביחס אליהן.

1. חיוניות ההוצאה והיחס בינה ובין גודל ההכנסה

השאלה העקרונית היא, עד כמה זכאים שלטונות המס להתערב בשיקולי הנישומים ולהכתיב להם את גובה ההוצאות המותרות. קשה לומר כי התשובה לשאלה זו ברורה די הצורך. למרות הכלל הקובע כי עניין ניהול העסק, לרבות קביעת גובה ההוצאות העסקיות, קבוע ונתון בלעדית בידי בעל העסק⁵ מצא בית המשפט⁶ דרך לקבוע כי אין להחיר הוצאות גבוהות באופן מוגזם, וזאת בכמה דרכים:

- 2 ע"א 358/44 חברה מאוחדת למזרח הקרוב בע"מ נ' פקיר שזמה חיפה (1945) אל"ר 222.
- 3 ראה ויתקון ונאמן, דיני מסים (שוקן, מהדורה רביעית, תשכ"ט) (להלן ויתקון), 139; Hannan & Fransworth, *The Principles of Income Taxation* (London, 1952) 324. Wheatcroft, *The Law of Income Tax, Surtax and Profits Tax* (London, 12ed., 1962) בסעיף 136-1.
- 4 למרות האמור לעיל יש לזכור כי ישנן הוצאות שבאופיין הן הוצאות שבהן ובכל זאת הן ניתנות לניכוי כנגד הכנסת פירות, כגון הוצאה "לשמור על הקיים" (ראה ויתקון, 147-151 והאסמכתאות שם), הוצאה שהיא כרוכה בסוג העיסוק של הנישום (ראה ויתקון, 151-153), או הוצאה, שעל-פי הכללים היא הוצאה במשורר ההון, אך היא מותרת בניכוי כיוון שהיא מפורטת ב"סעיפים הקטנים" של סעיף 17 (ראה ע"א 406/72 קולנוע רינה נ' פקיר השומה ת"א 3, פד"א ו 198).
- 5 ראה, למשל, ע"א 380/75 "צורם" אגודה קואופרטיבית של פרדסנים בע"מ נ' פשמינ, פד"א ח 292; 294 עמודה שמאלית.
- 6 ע"א 435/65 נגיד עסקי נאמנות נ' נציב מס הכנסה, פ"ד כ (3) 287, בעקבות הפסיקה האנגלית.

(1) הדרך הקבועה בפקודה – דהיינו כאשר נציב מס הכנסה מפעיל את סמכותו ולא מתיר הוצאה כזו בתוקף סמכותו כקבוע בסעיף 30 לפקודה.⁷

(2) דרישת סעיף 17 לפקודה כי ההוצאות תוצאנה כולן בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד; בעניין נגיד⁸ התברר שגובה המשכורות שקיבלו מנהלות החברה המערערת היה ללא פרופורציה להכנסת החברה. על כן נקבע כי אין בכך כדי לעמוד בדרישת סעיף 17 רישא הנ"ל. (יודגש כי בעניין נגיד קבע בית המשפט העליון כי הוצאות משכורת למנהלות לא היו הוצאות מותרות בגין שני הנימוקים החילופיים (1) ו-(2) שהוזכרו לעיל.)

(3) כאשר גובה ההוצאות אינו סביר, ייתכן שיש מקום לפסלן או לקצצן בהסתמך על סעיף 86 לפקודה, המקנה לפקיד השומה סמכות להתעלם מ"עיסקאות מלאכותיות או בדויות"⁹.

כנגד שתי הגישות האחרונות עולה הטענה המוצדקת כי אם ניתן היה להפעיל את סעיף 86 כדי לקצץ או לבטל הוצאה פיקטיבית, או לטעון כי הוצאה כזו אינה עומדת בתנאי סעיף 17 רישא, כי אז לשם מה טרח המחוקק והתקין את סעיף 30? אם מצא המחוקק לנכון להעניק את הסמכות אך ורק לנציב, אין לדעתנו כל דרך אחרת אלא על-פי הזדקקות לסעיף 30 הנ"ל. תימוכין לגישה זו ניתן למצוא בפסק דין של השופט אשר, אשר קבע כי את השאלה האם הוצאת נסיעה במחלקה הראשונה היא הוצאה מותרת, מכיוון שהנישום יכול היה לטוס במחלקת תיירים, יש להעביר להחלטת הנציב, כמצוות סעיף 30.¹⁰

2. הוצאה שלא יצרה הכנסה

סעיף 17 מתיר רק את ניכויין של אותן הוצאות שהוצאו לשם "ייצור ההכנסה בשנת המס". נשאלת שאלת ניכויין של אותן הוצאות שלא יצרו הכנסה כלל, או הוצאות שלא יצרו הכנסה בשנת הוצאתן, אלא בשנה מאוחרת יותר.

(א) לעניין הוצאה שיצאה, אך לא יצרה כלל הכנסה, נקבע ככלל כי אין מדקדקים עם נישום ומתירים לו לנכות הוצאה גם כאשר אי אפשר ליחסה לרווח מסוים ובלבד שההוצאה הוצאה בתהליך העסק או המקצוע בכללותו.¹¹ אך במה דברים אמורים? כאשר ההוצאה היא רגילה במהלך העסקים הטבעי ובעת שהנישום הוציא אותה הוא לא יכול היה לדעת כי לא תצמח לו כל הכנסה כנגד ההוצאה.¹² לא כן המצב

7 סעיף 30 לפקודה קובע: "לא יותר כל ניכוי בשל הוצאות עפ"י סעיפים 17–27 בסכום העולה על הדרוש לפי צרכי ההכנסה של הנישום ובכל שאלה לפי סעיף זה יכריע הנציב".

8 ראה הערה 6 לעיל.

9 ע"א 560/66 פמירסקי נ' פקיד השומה ת"א 1, פ"ד כא (1) 533, 537. על ההתפתחויות האחרונות של סעיף 86 ראה ד"ר א' יורן, "תכנון מסים לאור הרפורמה" ראה החשבון כו (תשל"ז) 31, 32–35.

10 עמ"ה 1427/65 חברת טלרד פלדמן בע"מ נ' פקיד השומה פ"ת, פ"מ נב 371.

11 ריתקון, 145.

12 ראה, למשל, ע"א 316/67 סידס נ' פשמ"ל, פ"ד כא (2) 291.

כאשר הנישום מוציא הוצאה מסוימת בידעו מראש כי הוצאה זו לא תניב כל הכנסה בעתיד הנראה לעין. במקרה כזה לא תותר בניכוי כל ההוצאה.¹³

(ב) עולה מן הדברים שהובאו לעיל, כי אם ניתן לנכות גם הוצאה שלא הניבה כל הכנסה כנגד כלל הכנסות העסק או משלח היד, ודאי ניתן לנכות הוצאה בשנת מס מסוימת שהניבה הכנסה רק בשנת מס מאוחרת יותר. ואכן, בית המשפט העליון הביע, אגב אורחא, את דעתו כי:

"ההלכה ברורה, אדם שלוח כספים מפלוני על מנת להלוותם לאלמוני, אם עשה כן במהלך עיסקו – כי אז זכאי הוא לנכות את הריבית ששילם כהוצאה, אף כי ההלוואה שנתן לא הכניסה לו הכנסה באותה שנה. אצל אדם כזה העוסק, למשל, בעסקי ממון ופיתוח (כמו בתקדים הראשון)¹⁴ נזקפים כל תקבוליו והוצאותיו בחשבון מסחרי אחד וניכוי ההוצאות שניתן לו ע"פ ס' 17 לפקודה"¹⁵.

חיווק להשקפה זו ניתן למצוא בגוף הפקודה עצמה, בסעיף 28, המתיר לקזז הפסדים מעסק או ממשלח יד כנגד כל הכנסה באותה שנה מס, שבה נגרם ההפסד, או כנגד הכנסה מעסק או ממשלח יד, שנבעו בשנים מאוחרות יותר.¹⁶ אם נזכור את ההגדרה הקלאסית של הפסד, הקובעת כי הפסד פירושו עודף ההוצאות שהוצאו תוך כדי ייצור הרווחים על הרווחים עצמם¹⁷, נמצא, כי המחוקק מאפשר, בסיטואציה מסוימת, קיזוז הוצאה שיצאה בשנת מס פלונית כנגד הכנסה בשנת מס אלמונית.

3. הוצאה "מעורבת"

סעיף 17 מדבר ב"יציאות והוצאות שהוצאו כולן בייצור ההכנסה ולשם כך בלבד"; מה דינה של הוצאה מעורבת?

לדוגמה: יצואן חייב לנסוע לחו"ל לצורך עסקיו והוא מחליט לשלב בנסיעה זו עסקים ונופש. הוא נוטל עמו את זוגתו, נוסע לחו"ל לעסקיו ובגמר עיסוקיו הוא ממשיך בטויל. האם הוצאות הנסיעה מותרות בניכוי כנגד הכנסתו?

עמדת הפסיקה הישראלית היא כי יש להבחין בין שני מצבים: האחד, כאשר ניתן לקבוע, מתוך כל ההוצאה המעורבת, מהו חלק ההוצאה המותר בניכוי על-פי הכללים הרגילים. במקרה כזה מתירים למעשה חלק זה בניכוי כנגד ההכנסה¹⁸ אף-על-פי שלכלל הכלל הוא שאין מתירים לניכוי הוצאה מעורבת נוכח לשונו המפורשת של סעיף 17¹⁹. השני, כאשר ההוצאה היא מעורבת ולא ניתן להבחין או לקבוע

13 ע"א 11/74 פשמי"נ נ' אולפני הסרטה בישראל, פד"א ז 135.

14 ע"א 191/61 חברה לפיתוח ספריה נ' פקיד השומה, פ"ד טו 2455.

15 ע"א 314/67 פקיד השומה נ' נכסי כהנים בע"מ, פ"ד כא (2) 748, 750 א.

16 סעיף 28(א) לפקודה.

17 ריתקון, 180.

18 ע"א 35/67 שתדלון נ' פקיד השומה, פ"ד כא (1) 455.

19 עמ"ה 247/67 חשבי בע"מ נ' פשמי"נ, פ"מ סה 156, וכן ראה עמ"ה 1/19 א.ב. נ' פקיד

השומה, פ"מ נ 79, 80 פסקה 1. וראה גם ריתקון, 138.

הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה

מהו החלק המסוים המותר בניכוי על-פי הכללים הרגילים, במקרה כזה לא מתירים לניכוי את כל ההוצאה.²⁰

כאשר קשה להפריד בין חלקי ההוצאה המעורבת, אך ברור שמרכיב גדול ממנה הוא הוצאת שיצאה בייצור ההכנסה, נוצר הצורך בקביעת תחום מלאכותי.²¹ תחילה תוקנו תקנות מס הכנסה (תנאים לניכוי הוצאות מסוימות) משנת תשכ"ו²², אך לאחר שתקנות אלה לא עמדו במבחן בתי המשפט²³ תוקנה הפקודה בתיקון מס' 17²⁴, והוכנסו בה שינויים בשני סעיפים: סעיף 17 שונה והוא קובע היום לאמור:

"17. לשם ברור הכנסתו החייבת של אדם יותרו, וזאת אם הניכוי הוגבל או לא הותר עפ"י סעיף 31 וגו'".

וסעיף 31 בנוסחו היום קובע:

תקנות בדבר ניכוי הוצאות 31. שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסה, להתקין תקנות – בין בדרך כלל ובין לסוגים של נישו-מים – בדבר הגבלתן או אי התרתן של ניכוי הוצאות מסוימות לפי סעיפים 17–27 ובמיוחד בדבר:

(1)

(2) סכומי ההוצאות שיותרו בניכוי או שיעוריהן;

[ההדגשות שלי – י"א].

מטרת התיקון היתה "לאפשר לשר האוצר, על אף ההוראה המתירה ניכוי הוצאות עסקיות מהכנסה חייבת, להגביל את סכומי ההוצאות שיותרו בניכוי ואף לאסור ניכויין של הוצאות מסוימות שיקבעו".²⁵

דומה כי מכאן (תשל"ב) ואילך מוסמך היה שר האוצר להגביל בתקנות כאמור הוצאות שניכויין הותר בסעיפים 17–27.

שר האוצר השתמש בסמכותו והתקין את תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב–1972²⁶ (להלן תקנות תשל"ב):

– תק' 2(1) עוסקת בהגבלת הוצאות כיבוד.

20 ע"א 580/65 בן עזר ובניו נ' פשמי, פ"ד כ (2) 181.

21 ס' מועלם, "הגבלת ההוצאות העסקיות במס הכנסה" רבעון לענייני מסים ו 78.

22 ק"ת תשכ"ו 1230 (19.1.67).

23 עמ"ה 60/71 גרשור בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פד"א ה 8. עמ"ה 43/71 גרשור נ' פקיד שומה חיפה, פד"א ד 320. אך ראה לאחרונה גם עמ"ה 481/75 חברה ישראלית לעבודת נתונים נ' פקיד השומה, פד"א ח 176. ראה גם ד"ר י' גרוס, "הוצאות רכב המותרות בניכוי מהכנסה חייבת במס" הפרקליט כג (תשכ"ז) 269; ד"ר א' לפידות, עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון (הוצאת המסדאן למסים, מינהל הכנסות המדינה, תשל"א) 114–133. לעניין ביטול התקנות ראה ד"ר א' ירון, "הגבלות על ניכוי הוצאות עסקיות בתקופת הביניים" משפטים ד (תשל"ג) 673.

24 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 17), תשל"ב–1972, ס"ח תשל"ב 164.

25 ראה דברי הסבר להצעת החוק, ה"ח תשל"ב 181.

26 ק"ת תשל"ב 1337 (29.6.72).

— תק' 2(2) קובעת שהוצאות נסיעה לחו"ל יותרו רק אם הנסיעה היתה הכרחית בייצור ההכנסה.

— תק' 2(3) קובעת כללים בדבר ניכוי הוצאות שהוציא אדם בשל ארוחות.

— תק' 2(4) קבעה שבשום מקרה לא יותרו לניכוי הוצאות להחזקת רכב — למעט רכב מסחרי שמשקלו הכולל המותר עולה על 2000 ק"ג ולמעט קטנוע, אופנוע ותלת אופנוע — בסכום העולה על $\frac{1}{3}$ מהסכום ששולם בשל החזקת רכב.²⁷

בעקבות הרפורמה התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), תשל"ה-1975²⁸ (להלן "תקנות הרכב"). התקנות עוסקות בכל עניין הוצאות אחזקת רכב, הן של "עובד" והן של בעל "עסק" או "משלה יד" (להלן עצמאי).²⁹ תקנה 2 לתקנות הרכב קובעת לאמור:

"הוצאות אחזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה יותרו לניכוי בשנת המס רק בהתאם לאמור להלן" [ההדגשה שלי — י"א].

27 ומאחר שללא קונצסיות אי אפשר, הסכימה נציבות מס הכנסה להכיר ביותר מ- $\frac{1}{3}$ מן ההוצאות המשתנות (דלק, שמן), כתנאי שינוהל רישום מלא ומדויק של כלל נסיעות המכונית. במקרה כזה הותרו כל ההוצאות המשתנות מעל ל-500 ק"מ לחדש. ראה "דברי הסבר בדבר ניכוי הוצאות מסוימות ותשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות" (נציבות מס הכנסה, יולי 1972).

28 ק"ת תשל"ה 2402.

29 התקנות עוסקות ב-3 סוגי רכב:

(א) רכב פרטי:

ההוצאה שתותר בגין אחזקת רכב פרטי היא ההוצאה בפועל פחות העלויות הקבועות ומכפלת 12,000 ק"מ בעלויות המשתנות (ראה להלן) ואם נציג נוסחה הרי היא תיראה כך:

ההוצאה הממשית — [העלויות הקבועות + (עלויות משתנות $\times 12,000$)] = ההוצאה המותרת בניכוי.

הוצאות אלה יותרו בניכוי, כתנאי שלא יעלו על ההוצאות ה"קבילות" כגדרתן בתקנות.

(ב) רכב מסחרי ורכב של בתי-ספר לנהיגה:

ההוצאה שתותר בגין אחזקת רכב כזה תהיה ההוצאה בפועל פחות מכפלת 12,000 ק"מ בהוצאות המשתנות. דהיינו, בעוד שברכב פרטי ההוצאות הקבועות לעולם לא תותרנה בניכוי, הרי שברכב מסחרי וברכב של בתי-ספר לנהיגה ההוצאות הקבועות מותרות לניכוי.

(ג) רכב אספקה ושירות ורכב של חברה להשכרת רכב קיצרת-מועד:

אם הצהיר הנישום כי אין שימוש פרטי ברכב מסוג זה, יותרו לו כל הוצאות החזקת הרכב. אם לא הצהיר, ההוצאה שתותר בגין החזקת רכב אספקה ושירות תהיה: ההוצאה בפועל פחות מכפלת "העלויות המשתנות" ב-6,000. ברכב של חברה להשכרת רכב קיצרת-מועד תותר ההוצאה כמו ברכב מסחרי ובתי-ספר לנהיגה. דהיינו, ההוצאה בפועל פחות מכפלת "העלויות המשתנות" ב-12,000.

משמע, גם ברכב אספקה ושירות וגם ברכב של חברה להשכרת רכב קיצרת-מועד יותרו בכל מקרה ההוצאות הקבועות.

העלויות הקבועות המשתנות נקבעו בתחשיב ל-3 גדלים של רכב פרטי. ראה נספח א' לתקנות הנ"ל.

הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה

בעקבות התקנת תקנות הרכב שונתה תקנה 2(4) המקורית לתקנות תשל"ב, וכיום קובעת תקנה זו הגבלה בדבר ניכוי מתנות שנתן הנישום.
נעבור עתה לפירוט המצב הקיים באשר לניכוי הוצאות העובד.

ג. הוצאות העובד – הדין הקיים

נוכל להבין את חשיבותה של שאלת ניכוי הוצאות העובד כנגד הכנסתו, אם נזכור כי שיטת "החזר ההוצאות" היתה אחד הגורמים העיקריים לשחיקת בסיס המס של העובד בישראל.³⁰ הממשלה ניסתה לשים קץ למצב זה בהגישתה את הצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 21) (תשל"ד-1974),³¹ אשר קבעה, בחלקה המעניין אותנו, כי הגדרת הכנסת עבודה תורחב ותכלול גם "תשלומים להחזקת רכב שניכויים אינו מותר עפ"י תקנות לפי סעיף 31 ובכלל זה תשלומים כאמור לעובדי המדינה שלא היו מותרים בניכוי אילו חל לגביהם סעיף 31". כידוע, תיקון זה לא הוכנס לפקודה מכיוון שביום חקיקת תיקון מס' 21 כבר מונתה ועדת בן-שחר ודנה בין היתר בשאלות בסיס המס של העובד. בעקבות מסקנותיה כולל היום המונח "הכנסת עבודה" שבסעיף 2(2) לפקודה במפורש "תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה".

1. הקושי הבסיסי – האם העובד עומד בהוצאות בייצור הכנסתו?

זכור, סעיף 17 קובע כי לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינכו "... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו וגו'". משמע, אין אדם יכול לנכות כנגד הכנסתו אלא הוצאות שהוציא לשם ייצור הכנסתו שלו. הקושי טמון בכך, שכאשר עובד, המקבל משכורת קבועה, שאינה תלויה בטיב עבודתו ובהספקו, מוציא הוצאה במהלך עבודתו, אין להוצאה זו ולא כלום עם ייצור הכנסתו, באשר הכנסתו היא משכורתו ושיעורה ידוע וקבוע מראש. ייתכן שההוצאה יצאה בייצור הכנסתו של מעבידו ובמקרה כזה ודאי שאין העובד יכול לנכותה כנגד הכנסתו שלו. אם כן, האם יהיה זה נכון לומר כי אין עובד רשאי לנכות כנגד הכנסתו הוצאות שהוציא במהלך עבודתו לשם ביצוע עבודתו, לאמור, שאין דין השכיר כדין העצמאי לצורך ניכוי הוצאות?

2. עמדת הפסיקה

עוד בשנת 1950 חיווה את דעתו השופט ויתקון, בשבתו בבית המשפט המחוזי, כי אין כמעט כל הבדל בין הוצאות של עובד ובין הוצאות של עצמאי.³² מאוחר יותר,

30 ראה בין היתר "מערכת השכר והמיסוי והשפעותיה על איכות הניהול ורמתו בישראל" (סקר צוות חשיבה מטעמו של המרכז הישראלי לניהול, מארס 1974); א' יורן, "התיקונים בפקודת מס הכנסה בשנת המס 1974" הפרקליט כט (תשל"ה) 439.

31 ה"ח תשל"ד 142.

32 עמ"ה 5/50 א.ז. נ' פקיר השומה, פ"מ ג 456.

בעניין דרבי³³, נדונה שאלת ניכוי הוצאות פחת של רכב שעובדים העמידו לשימוש מעבידם. בית המשפט המחוזי התקשה להתיר לעובדים ניכוי פחת, מכיוון שסעיף 21 דן בניכוי פחת לנכס ששימש בעסק או במשלה יד. השופט ויתקון העיר בהערת אגב, כי

"יש גם משום הפליה בהתרת ניכויי פחת לכל עצמאי, שמקור הכנסתו בגדר הסעיף (1)2 לפקודה ובשלילתם מבעלי הכנסות אחרות למיניהן, ובפרט משכירים. אף אלה עלולים לעמוד בהוצאות ביצור הכנסתם מעבודה, ואין כל הגיון לחוציא מכלל ההוצאות האפשריות הוצאת שנעשתה, דרך משל, ברכישת רכב ושרק בדרך הפחת ניתן להביאה בחשבון"³⁴.

וכן:

"עוד אוסיף שעד כמה שידוע לי גם התשלום המשתלם לפקיד נדרש, לכל קילומטר שהוא נוסע ברכבו, מבוסס על חישוב שאחד ממרכיביו הוא הפחת, ולא שמעתי שעל חלק זה מהסכום חייב הפקיד לשלם מס הכנסה"³⁵.

לכאורה הכלל פשוט וברור; אותן הוצאות, בדבר ניכוי הוצאות, החלות על העצמאי, חלות גם על השכיר. חיזוק להשקפה זו ניתן למצוא גם בנוסח סעיף 20 לפקודה – שבוטל בינתיים – אשר קבע:

"20. יחיד שהיתה לו הכנסת עבודה יותר לו, לפי בחירתו, ניכוי יציב של 5% מאותה הכנסה אך לא יותר מ-600 לירות ואם בחר בניכוי האמור, לא יותר לו לגבי אותה הכנסה כל ניכוי אחר לפי סעיף 17".

צא ולמד, שאם לא בחר בניכוי האמור, יותר לו ניכוי אחר לפי סעיף 17! אמור מעתה, כעצמאי כן השכיר יכולים לנכות כנגד הכנסתם הוצאות שהוציאו בייצור הכנסתם. אלא שקיימת בעיה כפולה: האם נכון לקיים אותם כללים החלים על העצמאי, גם על השכיר, ומה הן הוצאות המוצאות בייצור הכנסת עבודה. בעניין ביגלמן³⁶ נתעוררה השאלה מה דין הוצאות שעובד מוציא לצורך ביצוע עבודתו, כאשר ההוצאות גבוהות יותר ממה שמעבירו מוכן להתויר לו. הנישום, ביגלמן, היה סגן פש"ג ונאלץ לנסוע מרחקים גדולים. הוא לא קיבל ממעבידו מעמד של "פקיד נדרש"³⁷, לפיכך ביקש לנכות את הוצאות הנסיעה ברכבו כנגד הכנסתו – שהיתה הכנסת עבודה. נפסק, כי אין הוא יכול לנכות כנגד הכנסתו אותן הוצאות. אומר השופט בנטל:

"אכן, אין ספק כי המערער גשא בהוצאות מיוחדות לשם מילוי התפקיד המוטל

33 ע"א 431/69 פר"א ג 242.

34 שם, בעמוד 243.

35 שם, שם.

36 עמ"ה 279/71 פר"א ה 271.

37 מעמד זה מקנה לגושא, בין היתר, את הזכות שמעבידתו, מדינת ישראל, תישא באחוז מסוים מהוצאות אחזקת הרכב הפרטי שלו.

הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה

עליה הוצאה זו תרמה ליעילות עבודתו ובעקיפין הביאה לתועלת המעביד. על כן ניתן לומר כי ההוצאה יצאה ביצור הכנסתו של המעביד – במקרה זה המדינה. ברם אי אפשר לראות הוצאה זו כמתייחסת ליצור הכנסתו של המערער, שהרי תנאי עבודתו היו קבועים והוצאה של רכב פרטי לא באה להגדיל את הכנסתו וגם לא הגדילה בפועל. המערער ידע כי אין הוא 'פקיד גדרש' ולמעשה הוא הוציא את הוצאותיו כמתנדב"³⁸.

בעניין מרכזי בהן נ' פקיד השומה ת"א 1³⁹ הגיע בית המשפט המחוזי להוצאה אחרת. מדובר היה ביועץ משפטי שכיר של חברה, אשר קיבל משכורת מן החברה. חוזה העבודה שלו קבע כי חובה עליו להשתמש במכוניתו לצורכי עבודתו כשכיר בחברה, אם כי מעבידתו לא שילמה לו את תשלומי הוצאות הרכב מכיוון שלא נתחייבה לכך. קובע השופט לובנברג:

"הרי היה זה אחד מתנאי העסקתו שהוא ישתמש במכוניתו לצרכי מילוי תפקידו בהנהלת העסק על כל צדדיו. מכאן שההוצאות שהוא עמד בהן להחזקת המכונית ולהפעלתה הן הוצאות בייצור הכנסתו כמשכורת".

ממשיך השופט ואומר:

"אני אומר מיד שאין החוק, לא החרות ולא ההלכה, מגבילים את התרת ההוצאות שבייצור ההכנסה לבעלי עסקים עצמאיים או לבעל מקצוע או מלאכה עצמאיים בלבד. לא בסעיף 17 לפקודת מס הכנסה בו מנויות מיני ההוצאות המותרות בניכוי, ולא בסעיף 32 בו מנויות מיני ההוצאות שאין להתירן, מדבר הכתוב בהכנסה של עצמאי. על כן, למרות שבדרך כלל משכורתו של שכיר קבועה ומובטחת מראש מתוך חוזה עבודתו, הרי יכול להיות שהחוזה מכיל תנאי לפיו חייב השכיר לעמוד בהוצאות, בין קבועות בין משתנות, בכדי שיוכל למלא את תפקידו".

כיצד ליישב בין שני פסקי הדין? יש לזכור כי קיים הבדל מהותי בין השניים. בעוד שבעניין ביגלמן לא היה העובד חייב להשתמש ברכבו, הרי שבעניין בהן היה העובד חייב על-פי הסכם העבודה לעשות כן. ניתן אם כן לסכם כלהלן:

כאשר עובד גדרש על-ידי מעבידו להוציא הוצאות תוך כדי ביצוע עבודתו, הוצאות אלה הן בייצור הכנסת עבודה של העובד וניתן לנכותן מהכנסתו החייבת של העובד; אם קיבל העובד ממעבידו החזר הוצאות יש לו אמנם הכנסה בגובה החזר, אך הוא מקוון כנגדה את ההוצאה; לא קיבל החזר ממעבידו, רשאי הוא לדרוש ניכוי ההוצאות כנגד משכורתו (הכנסת עבודה).

אמנם, כפי שהצבענו לעיל, קיימת סברה כי הוצאותיו של שכיר אינן בייצור הכנסתו, כאשר זו קבועה ואינה תלויה בהוצאות. אלא שהטעם להתרת הוצאות אלה נעוץ בכך, שמאחר שהעובד חייב להוציא הוצאות אלה, הרי שאם יימנע מלהוציאן,

38 הגישום ערער על פסק הדין, אך קודם לשמיעת הערעור תרשגה פשרה.

39 עמ"ה 737/66 קפ"ד ה (6) 66.

נמצא הוא מפר את חוזה העבודה ועלול להיות מפוטר. על כן ניתן לומר, שהוצאות אלה הן הוצאות לשם שמירה על הקיים, המותרות כידוע בניכוי⁴⁰.

לעומת זאת, במקרה שהעובד אינו מחויב על-פי חוזה העבודה להוציא הוצאות אלה, הרי משבחר להוציאן בחר באחת מן השתיים:

(1) להקל את ביצוע עבודתו מבחינתו האישית (יותר נוח וקל לנסוע במכונית פרטית מאשר בתחבורה ציבורית). במקרה כזה דומה שאין ספק שזו הוצאה פרטית בלתי מוכרת;

(2) לשפר את רמת ביצוע עבודתו תוך פזילה לשיפור תנאי עבודתו, העלאה בדרגה וכיו"ב. במקרה כזה ניתן לומר שיש פה הוצאה לרכישת יתרון מתמיד אשר כאמור אינה מותרת בניכוי.

יש לזכור כי התקנות שהותקנו ע"י שר האוצר שינו כללים אלה כפי שיפורט להלן.

3. התקנות

נפנה ונסקור עתה את התייחסות התקנות — תקנות תשל"ב ותקנות הרכב — לעניין ניכוי הוצאות העובד:

(א) תקנות תשל"ב, לאחר שתוקנו בעקבות הרפורמה⁴¹, עוסקות כאמור בהוצאות על ארוחות, אירוח, נסיעות לחו"ל, נסיעות בארץ ומתנות. תקנה 4, המתייחסת במפורש לעובד קובעת לאמור:

"4. לא יותר לעובד שכיר ניכויין של הוצאות המפורטות בתקנות אלה, שהוצאו על ידו מעבר לסכום ששולם לו על ידי המעביד".

כמו כן עוסקות תקנות תשל"ב בהוצאות על שיחות טלפון, וביחס להוצאות אלה נקבע כי עובד לא יוכל לנכותן אם ניהלן מביתו, אלא אם כן יוכיח שהן היו לחו"ל ובייצור הכנסתו.

(ב) תקנות הרכב, אשר הותקנו כאמור בעקבות הרפורמה, מבחינות במפורש בין הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור ההכנסה שאינה הכנסת עבודה ובין הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה;

תקנה 2 לתקנות הרכב קובעת:

"2. הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה יותרו לניכוי בשנת המס רק בהתאם לאמור להלן..."

ותקנה 5 לתקנות הרכב משלימה את המגמה הנרמזת בתקנה 2 הנ"ל וקובעת:

"5. לא יותר ניכוי הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה".

יש הגורסים שתקנה 5 האמורה לא תשיג את מטרתה בגלל ניסוח לא מוצלח⁴². לדעתנו, עצם התקנת תקנה 5 אינה מוצדקת, כפי שנסיביר להלן.

40 ויתקון, בעמ' 148—151 ואסמכתאות שם.

41 ק"ת תשל"ה 2406.

42 ראה ד"ר א' ירון, "פרצות במיסוי השתתפות בהחזקת רכב" ראה החשבון כו (1976) 326.

הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה

(ג) לעניין ניכוי פחת של נכס המשמש את העובד בייצור הכנסתו כדאי לציין את תקנה 5 לתקנות תשל"ב הקובעת לאמר:

"5. סכומים שהוציא נישום למטרות המפורטות בתקנות אלה ואינם מותרים לפיהן בניכוי, לא יותר לגביהם ניכוי של פחת בדרך כל שהיא".

וכן ראוי לציין, כי על-פי תקנה 1 לתקנות הרכב הוצאות החזקת רכב כוללות גם "הוצאות פחת על רכב שנרכש". הוזה אומר, שאותם הכללים החלים על ההוצאות המפורטות בתקנות דלעיל חלים גם ביחס לניכוי פחת.

4. הוצאות על ספרות מקצועית וביגוד

ועדת בן-שחר חיוותה את דעתה כי אין מקום שמעביד ירכוש ספרות מקצועית לעובדיו, לכל היותר עליו לרכוש את הספרים עבורו ולהשאל אותם לעובדיו⁴³. נראה שהקשיים המינהליים שהיו נדרשים לצורך קיום הוראה כזו (שהרי מעביד ירכוש את הספר, יכסה את הוצאת הספר כנגד הכנסתו ו"ישאל" את הספר לעולמי-עד לעובדו), גרמו למחוקק שלא לאמץ את ההמלצה. מכל מקום, התקנות אינן אוסרות על עובד לרכוש ספרים במסגרת ייצור הכנסת עבודה ועל כן ברור לנו, כי אם יקבל העובד החזר הוצאות בגין ספרות מקצועית והוא יצליח להוכיח כי הוצאות אלה "הוצאו כולם בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד", יותרו לו ההוצאות בניכוי כנגד הכנסתו.

גם בנושא הביגוד חיוותה הועדה את דעתה כי:

"יותרו לניכוי מדים, בגדי עבודה שמזדהמים מטבע התפקיד של נישום, ובגדים שמעצם טיבם אינם משמשים אלא לעבודה (סרבליים, סינורים) – הכל בתנאי שהביגוד נשאר בבעלותו של המעביד, ויש להחזירו למעביד עם התבלות או בעת שהעובד פורש מעבודתו"⁴⁴.

תנאי אחרון זה אין לו זכר בחוק ובתקנות. על כן נראה לנו, כי דין רכישת ביגוד על-ידי המעביד – במישרין או בעקיפין – עבור עובדיו ייקבע על-פי המבחן שנקבע בפסיקה, דהיינו, אם לעובד מירב ההנאה, הוא יתחייב בגינם במס, ואם הביגוד מקנה "נוחות למעביד" לא יתחייב העובד לכאורה במס בגין קבלתם⁴⁵.

אם העובד ישלם עבור הביגוד והמעביד יחזיר לו את מחיר הביגוד, או אז שוב

43 ראה דוח הועדה, עמ' ב"3 למטה.

44 ראה דוח הועדה, עמ' ב"5.

45 כידוע, קבע בית המשפט העליון, בעת הדין בפרשת דן נ' פקיד השומה, ת"א 5, ע"א 545/59 פ"ד יד 2088, כי על-פי מבחן הנוחות, הענקת בגדי קיץ לעובדים אינה בבחינת הכנסת עבודה, אך יש לזכור כי סעיף 2(2) דיבר בזמנו על "קצובה" בעוד שהיום מדבר הסעיף גם על "כל טובת הנאה", שהוא מונח "הרבה יותר רחב" מהמונח קצובה, כדברי בית המשפט העליון בד"ג 5/59 עיריית כתיים נ' פקיד השומה ת"א 5, פד"א ג 237, 238 עמודה ימנית.

השאלה, האם הכללת "כל טובת הנאה" בסעיף 2(2) שינתה את הכללים דלעיל, תושארה במאמר זה בצריך עיון.

תחזור ותעלה השאלה, האם הוצאות קניית אותו בגד מותרים בניכוי כנגד הכנסת העובד. השאלה, מתי יראו הוצאה שעובד הוציא לרכישת ביגוד כהוצאה שהוצאה בייצור ההכנסה, תיפתר על-פי העקרונות הרגילים. כלומר, כאשר עובד רוכש לו בגד עבודה מובהק (סרביל) ומקבל החזר מן המעביד, הוא לא יתחייב על החזר זה במס אף-על-פי שהבגד יישאר בסופו של דבר אצלו⁴⁶. אך, אם אותו בגד יקנה לעובד טובת הנאה, הרי שהוא יתחייב במס כאמור בסעיף 2(2) לפקודה⁴⁷.

5. טובות הנאה שלא ניתן ליחסן לעובד

למען שלמות התמונה נסטה קמעה משאלת הוצאות העובד ונדון בשאלה הנוגעת לעניין הוצאות המעביד, שהיא בעלת חשיבות מרובה לעניין מיסוי העובד; ייתכנו מקרים שבהם מעניק המעביד טובות הנאה לעובדיו, אך לא ניתן ליחס טובות הנאה אלה לעובד או לעובדים מסוימים, ועל כן קשה לקבוע את הכנסתו של העובד הנובעת מטובת הנאה.

לצורך כך הותקן סעיף 32(11) לפקודה הקובע לאמור:

"32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יתירו ניכויים בשל:

(11) 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 עפ"י ס' 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 יראו כהכנסת עבודה בידי העובדים"⁴⁸.

מסעיף זה משתמע:

(א) במקרה שמדובר בטובת הנאה אישית שלא ניתן ליחסה לעובד מסוים (למשל, מעביד מעניק סובסידיה למזנון ובתמורה לכך מוכר המזנון את כל מוצריו לעובדי המעביד בהנחה מסוימת ללא קשר עם גובה הקנייה) – ההוצאה לא תותר למעביד, ולא תחויב במס אצל העובד כהכנסת עבודה.

(ב) במקרה שהמעביד עומד בהוצאה המעניקה הנאה לעובדיו, אך אין היא בבחינת טובת הנאה אישית ולא ניתן ליחסה לעובד מסוים (למשל, השמעת מוסיקה רקע במפעל, הפעלת מערכת מיוזוג-אוויר, או חימום מרכזי, בבניין שבו מועסקים העובדים) – ההוצאה תותר למעביד ולא תחויב במס אצל העובד.

46 וראה חוזר מק/4/32 28 דברי הסבר לתיקון מס' 22 (הוצאת נציבות מס הכנסה) (להלן – דברי ההסבר לתיקון 22).

47 ראה הערה 45.

48 נעיר בסאמר מוסגר, כי מבחינת הסדר הטוב, הסיפא המופיעה בסעיף 32(11), הקובעת כי אותן הוצאות המנויות בסעיף לא ייחשבו כהכנסת עבודה, היתה צריכה להופיע בסעיף 2(2), או בסעיף 9 – הוא סעיף הפטורים – אך הדאי שלא בסעיף העוסק באי התרת הוצאות אצל המעביד.

(ג) במקרה שמדובר בטובת הנאה, אשר ניתן ליחס לעובד מסוים (למשל, קבלת שובר קניה למוזון), תותר ההוצאה למעביד והעובד יחויב במס.

(ד) במקרה שבו יש למעביד מספר מכונות המשמשות את העובדים, אך לא ניתן ליחס את טובת ההנאה מהשימוש בהן לעובד מסוים, לא יותרו למעביד הוצאות הרכב כקבוע בתקנות הרכב, ואף עובד לא יחויב במס בגין "שווי שימוש ברכב"⁴⁹. משמע, העיקרון בסעיף זה הוא, כי בכל פעם שניתן ליחס טובת הנאה לעובד, יתחייב העובד במס ואילו למעביד תותר ההוצאה.

שאלה היא, אם סעיף 11(32) מהווה שחיקה בהמלצות הועדה. לדעתנו יש לבחון שאלה זו תוך עריכת אבחנה בין מעביד עסקי לבין מעביד שאינו עסקי, כגון מלכ"ר או גוף ציבורי שאינו חייב במס. לעניין מעביד עסקי ניתן לומר שהסעיף, לפחות בעניין העמדת רכב לרשות העובד, מתאים לרוח החוק ולהמלצות הועדה, שכן הוא יביא למצב שבו טובת ההנאה תחויב בסופו של דבר במס אצל העובד, בגלל בחירת המעביד ליחס את טובת ההנאה לעובד, וזאת בהנחה התגיונית ששיעור המס השולי של המעביד גבוה תמיד משיעור המס השולי של העובד⁵⁰. לא כן כשמדובר

49 כל הרוגמאות לעיל הן מתוך דברי הכבר לתיק 22, הערה 46 לעיל, 28-29.

50 נניח מקרה של העמדת רכב לרשות העובד (להלן מקרה א). אם העובד נוסע 40,000 ק"מ בשנה ברכב פרטי שנפח מנועו 1,500 סמ"ק שהועמד לרשותו, הכנסתו משווי השימוש ברכב, תהיה כדלהלן:

העלויות הקבועות בתוספת מכפלת העלויות המשתנות ב-12,000.

אם נתרגם זאת למספרים,

העלויות הקבועות = 11,360 ל"י (נספח א' לתקנות הרכב).

העלויות המשתנות = 49 אג' (נספח ב' לתקנות הרכב).

מכאן שווי הרכב שהועמד לרשות העובד (הפעולות משמאל לימין):

$$11,360 + (94 \times 12,000) = 17,240 \text{ ל"י}$$

והי הכנסת העובד ועליה יחויב במס בשיעור השולי שלו.

לעומת זאת, לפי תקנה 3 לתקנות הרכב תותר למעביד ההוצאה הבאה (בהנחה שכל נסיעות העובד היו "נסיעות עסקיות"):

שווי השימוש ברכב כפי שנקבע לעיל, כלומר, 17,240 ל"י, בתוספת מכפלת העלויות המשתנות ביתרת הנסיעות העסקיות.

במספרים:

$$30,960 \text{ ל"י} = 17,240 + [49 \text{ אג'} \times (12,000 \text{ ק"מ} - 40,000 \text{ ק"מ})]$$

במקרה שאין אפשרות ליחס את שווי השימוש באותו רכב לעובד מסוים (להלן מקרה ב): לעובד אין כל הכנסה; למעביד לא תותר ההוצאה שהיתה מותרת לו בניכוי על-פי תקנה 2(א) לתקנות הרכב, כמפורט: עלויות בלתי קבילות = עלויות הקבועות בתוספת מכפלת 12,000 בעלויות המשתנות.

במספרים:

עלויות קבועות: 11,360 ל"י;

עלויות משתנות: 5,880 ל"י = $49 \text{ אג'} \times 12,000$;

סה"כ ההוצאות הבלתי קבילות: 17,240 ל"י.

על-פי תקנה 2(א) לתקנות הרכב יש למצוא את ההוצאה הממשית ולהפחית את ההוצאות הבלתי קבילות. נניח שההוצאה הממשית היא על-פי תחשיב המצוי בתקנות. על כן, ההוצאות הקבועות לשנה הן 11,360 ל"י. ההוצאות המשתנות (ל-40,000 ק"מ) יהיו:

$$19,600 \text{ ל"י} = 49 \text{ אג'} \times 40,000 \text{ ק"מ}$$

במעביד שאינו עסקי, ובעיקר כשמדובר במלכ"ר. הניסיון מלמד, כי למרות טעינים ב180 ו-3 (ז) לפקודה קיים חשש כי ירבו המקרים שבהם ירכוש מלכ"ר צי רכב ויעמיד

ובסה"כ :

$$30,960 \text{ ל"י} = 11,360 + 19,600 \text{ ל"י.}$$

פחית הרצאות בלתי קבילות :

$$13,720 = 30,960 - 17,240 \text{ ל"י.}$$

משמע, במקרה שאין אפשרות ליחס את השימוש ברכב לעובד, יהיה המעביד זכאי לנכות כהוצאה סך של 13,720 ל"י. מיד עולה המסקנה הפשוטה: מבחינת האינטרס המשותף של העובד והמעביד כדאי להעמיד לרשות העובד רכב מסוים (כאשר הנסיעות הן מעל ל-12,000 ק"מ לשנה והעובד יזכה שהיו עסקיות).

נמחיש זאת: על אף שאין זה מקובל, נצא מתוך הנחה שהמס השולי של המעביד והעובד זהים. נניח שהשיעור הוא 45%.

מקרה א' אילו הועמדה לרשותו של העובד מכונית מסוימת :

לעובד הכנסה של 17,240 ל"י. נטל המס שלו :

$$7,758 \text{ ל"י} = \frac{17,240 \times 45}{100}$$

ההוצאה שהמעביד זכאי לנכות היא, כאמור, 30,960 ל"י.

והמס הנחסך :

$$13,932 \text{ ל"י} = \frac{30,960 \times 45}{100}$$

זהו היתרון שזוכה בו המעביד בגין ניכוי ההוצאה.

ההפרש אם כן

$$6,174 \text{ ל"י} = 13,932 - 7,758$$

המס הנחסך במקרה זה הוא 6,174 ל"י.

במקרה ב' (כשמדובר בצי של מכוניות ואין ליחס טובת הנאה מסוימת לעובד) :

לעובד אין כל הכנסה. המעביד זכאי לנכות כהוצאה 13,720 ל"י. המס הנחסך :

$$6,174 \text{ ל"י} = \frac{13,720 \times 45}{100}$$

ואילו במקרה בו שיעור המס של המעביד גבוה יותר כדאי למעביד ולעובד להצמיד את הרכב לעובד ספציפי.

נמחיש זאת. נצא מתוך ההנחה שהמעביד הוא חברה, אשר אינה מחלקת רווחיה, ועל כן שיעור המס שלה הוא 61%.

מקרה א' : לעובד הכנסה של 17,240 ל"י והמס שישולם (שיעור שולי 45%) יהיה כאמור 7,758 ל"י.

למעביד הוצאה של 30,960 ל"י. המס שיחסך :

$$18,885 \text{ ל"י} = \frac{30,960 \times 61}{100}$$

היתרון : 11,127 ל"י = 18,885 - 7,758.

מקרה ב' : ההוצאות הכותרות בניכוי : 13,720.

המס הנחסך :

$$8,369 \text{ ל"י} = \frac{13,720 \times 61}{100}$$

משמע, ככל ששיעור המס של המעביד גבוה יותר המוטיבאציה שלו ליחס טובת הנאה מסוימת לעובד מסוים גדולה יותר. לפיכך יש מקום להאמין שמעביד גבון יעדיף תמיד להצמיד לעובד את טובת ההנאה, ולקבל הוצאה מותרת גבוהה, מאשר להעניק לכלל עובדיו טובות הנאה בלתי מיוחדות ועל-ידי כך ליהנות מהוצאה נמוכה. זאת באשר להסדר

לרשות מנהליו ועובדיו הבכירים רכב בלתי מסוים. אפשרות זו הועלתה בזמנו בעת הדיון בכנסת⁵¹ ואנו מצטרפים לדאגה שהובעה שם.

6. הפסד מעבודה

התגדרה המקובלת של הפסד קובעת שהפסד פירושו עודף ההוצאות שהוצאו תוך כדי ייצור הרווחים על הרווחים עצמם.⁵²

סעיף 28, המדבר על קיוזו הפסד, עוסק ב"הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח יד וגו'". וכך מצאנו בספרם של ויתקון ונאמן⁵³: "אין לקזז אלא הפסד שאילו היה רווח היה נישום לפי סעיף 2(1)". הדעה המקובלת קובעת, שסעיף זה מתייחס לעצמאי ולא לעובד, הנישום על-פי סעיף 2(2) לפקודה. משמע, אין העובד יכול לקזז הפסד שנגרם לו מעבודתו.⁵⁴

ד. הליקויים הקיימים בדין הישראלי בשאלת הוצאות העובד – הפליה בין עובד לעצמאי

1. הליקוי הבסיסי

כבר הצבענו לעיל על הקושי הבסיסי המתעורר לנוכח לשינוי של סעיף 17 רישא לפקודה, המתיר לנישום לזכות כנגד הכנסתו רק אותן הוצאות שהוציא בייצור הכנסתו שלו. דהיינו, קיימת אי בהירות בדבר החלת הכללים הרגילים של ניכוי הוצאות על הוצאות שהוציא העובד.

2. הוצאות עובד שלא הוחזרו לו על-ידי מעבידו

כאמור לעיל, נקבע בתקנה 4 לתקנות תשל"ב, כי "לא יותרו לעובד שכיר ניכויין של הוצאות המפורטות בתקנות אלה שהוצאו על ידו מעל לסכום ששולם לו על ידי המעביד". משמעות התקנה וההגיון העומד מאחוריה ברורים: הוצאות שהוציא עובד ושמעבידו לא הסכים להחזיר לו, פשיטא, שאינן הכרחיות בייצור הכנסתו ועל כן אין מקום להתירן, שאם היו הכרחיות ודאי שהמעביד היה מחזירן לעובדו. תקנה 4 אינה נראית לנו מכמה טעמים:

הטעם הראשון הוא, שמחוקק המישנה "הכניס בדלת האחורית" תנאי לניכוי הוצאות, שאינו קיים בפקודה הישראלית, והוא תנאי ההכרחיות, הקיים בגוף הפקודה האנגלית.⁵⁵ אם רצת המחוקק הישראלי להכניס תנאי מיוחד כזה, טוב היה עושה אילו הכניסו במפורש בגוף הפקודה.

המיוחד בקשר להוצאות החזקת רכב. לגבי הוצאות רגילות, ברור שאם שיעור המס של המעביד גבוה מזה של עובדו תישמר אותה מגמה.

51 ראה דברי ח"כ קורפו, ד"כ 71 (תשל"ה) 3551.

52 ראה ויתקון, 180.

53 שם, 182.

54 ראה לעניין זה עמ"ת 726/60 מנחל חברות נ' פקיד שדמה, פ"מ כח 332.

55 ראה סעיף 189 ל-I.C.T.A.—1970.

הטעם השני לאי הסכמתנו לעיקרון המונח ביסוד תקנה 4 הוא שההנחה, שרק הוצאה שהמעביד מחזיר לעובדו היא הכרחית לייצור הכנסתו של העובד, אינה תמיד נכונה, ותעיד על כך פרשת כהן⁵⁶, שם היה העובד מחויב, על-פי חוזה העבודה שלו, להוציא הוצאות להחזקת רכבו מכיסו מבלי שמעבידו היה חייב להחזיר. אין ספק שאותן הוצאות היו הכרחיות לייצור הכנסתו, אך על-פי האמור בתקנה 4, אילו היתה חלה באותו מקרה, לא יכול היה העובד לנכות את הוצאות החזקת הרכב שלו כנגד הכנסתו. לנו נראית תוצאה כזו מפלה, קשה ומחירה.

הטעם השלישי נעוץ בעצם התנגדותנו לאפליה, שמקורה בתקנות, בין הנישום העצמאי ובין עמיתו השכיר. שאלה מעניינת היא, האם יכול בכלל מחוקק המישנה להפלות בין נישומים אלה. שהרי ככלל, אין זכותו של הנישום העצמאי לניכוי הוצאה פלוגית מוחנית ב"הכרחיותה" של ההוצאה – למעט הוצאות נסיעה לחו"ל, כאמור בתקנה 2(2) לתקנות תשל"ב. ואם הוצאה מסוימת "עולה על הדרוש לפי צורכי ייצור ההכנסה של הנישום", יכול נציב מס הכנסה – והוא בלבד – שלא לאפשר ניכוי הוצאה כזו. אך הכלל הגדול הוא כאמור, שאין פקיד השומה מתערב בשיקולי הנישום כיצד ואיך לנהל את עסקו ואיזה הוצאות להוציא⁵⁷.

נראה האפליה בין משלמי המס לא נדון עד כה באופן ממצה; בעניין אלקטרה⁵⁸ חזר בית הדין הגבוה לצדק וקבע את העיקרון שצו, המפלה על פניו והפוגע בעיקרון שיש לנהוג בשווה במשלמי מס שווים, דינו להתבטל.

האם שכיר ועצמאי, העוסקים באותו עיסוק הם משלמי מס שווים, או שמא, בגלל מעמדם השונה, זה כשכיר וזה כעצמאי, אין הם "משלמי מס שווים"? לפי מיטב ידיעתנו טרם נדונה שאלה זו. אמנם קיימים גם כיום הבדלים בין הנישום השכיר לזה העצמאי, למשל בשאלת ניכוי המס במקור ובשאלת מיסוי מענקי פרישה⁵⁹. אך לדעתנו⁶⁰ יש לשאוף להגיע למצב שבו נקודת המוצא תהיה שדין זהה יחול על העצמאי ועל השכיר, ורק באותם מקרים מיוחדים שבהם ברור שחייב לחול דין שונה – כגון ניכוי מס במקור – ייקבע הדבר בחוק גופו. אם זו נקודת המוצא, כי אז אין בכוח תקנות תשל"ב להפלות בין שכיר לעצמאי, כאמור לעיל, ומכאן שדין תקנה 4 לתקנות תשל"ב, ותקנה 5 לתקנות הרכב להתבטל.

הפירוש שנתנה נציבות מס הכנסה לסעיף 3(ה) לפקדה, מדגים לדעתנו את הבעייתיות המצויה בתקנה 4 בפרט, ובנושא הפליית העובד השכיר לעומת העצמאי בכלל.

ביום 7.8.75 פרסמה נציבות מס הכנסה (להלן ג.מ.ה.) הוראות בקשר עם סעיף 3(ה) לפקדה⁶¹ – הקובע בין היתר, כי סכומים שמשלם מעביד לקרן השתלמות "בשביל העובד" (כך בנוסח הסעיף) בגבולות הסכם קיבוצי, ייראו כהכנסת עבודה בידי העובד

56 ראה הערה 39 לעיל.

57 ראה בין היתר יורן-פלומין, תכנון מס בחיי עסק (הדפוס האקדמי, תשל"ד) 15. וכן הערה 5 לעיל.

58 בג"צ 121/68 אלקטרה (ישראל) כמ"מ נ' שר ההגנה והתעשייה, פ"ד כב (2) 552.

59 ראה, למשל, עמ"ה 999/71 ברק נ' פקיד השומה ת"א 4 פ"ד א' 64.

60 וראה גם את דעתו של בית המשפט העליון בעניין דרבי, כפי שצוטטה לעיל, ליד הערה 34.

61 הוראות ביצוע 75/50; הוראה מק/13/30 מיום 18.12.75.

רק בעת שהעובד מוציא את הכספים מן הקרן. בהוראה המקצועית נקבע כי כנגד ההכנסה החייבת במס של העובד, שמקורה בתשלומי המעביד לקרן ההשתלמות, ניתן לנכות את הוצאות ההשתלמות שהעובד עמד בהן, אם עמדו במבחני ההוצאה, דהיינו שנסיעת ההשתלמות לחו"ל תהיה הכרחית לשם שמירה על רמתו המקצועית של העובד. בדיקה זו תיערך לאחר שובו של העובד מן ההשתלמות ולא יאוחר מאשר חודש ימים.

כאן מתעורר הקושי הראשון: בדבריה מציינת נ.מ.ה. כי מאחר שהעובד מנהל את חשבונותיו על בסיס "מוזמנים" אין רואים אותו כמקבל את הסכומים עד שהגיעו לידינו בפועל, משמע עד שקיבל את הכספים מקרן ההשתלמות. על כן לא נדרש המעביד לנכות מהסכומים הללו מס במקור בעת התשלום לקרן ההשתלמות. אך מה יהיה הדין כאשר קרן ההשתלמות משלמת לעובד? על-פי סעיף 3(ה) יידאו סכומים אלה כ"הכנסת עבודה" ועל-פי סעיף 164 לפקודה, הקובע כי חובת הניכוי במקור מוטלת על "כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה", חייבת קרן ההשתלמות לנכות מס במקור מן הסכומים שהיא משלמת לעובד.⁶² לא כך סוברת נ.מ.ה. כאמור לעיל ושעמה עמה:

"הוראה זו [המדברת על עריכת הבדיקה לאחר שובו של העובד מן ההשתלמות — י.א.] אף כי לכאורה סוטה מן הקבוע בסעיף 3(ה) לפקודה יש להבינה על רקע זכותו של העובד לבקש לפני יציאתו להשתלמות את תיאום הניכוי במקור ושכנוע פקיד השומה כי הנסיעה אכן עומדת בקריטריונים של סעיף 17 לפקודה ושהיא הכרחית לצורך "יצור ההכנסה".

לא שמענו שיש לעובד, או לכל אדם אחר, זכות על-פי חוק לבקש כי הוצאה שטרם עמד בה תוכר כהוצאה שהוצאה בייצור הכנסתו ועל סמך זה ייערך לו תיאום הניכוי במקור. כלל ידוע הוא שאין רשויות המס מוסמכות "להחליט מראש" בדבר חיוב במס או פטור ממס של פעולה שעדיין לא בוצעה.⁶³ על כן נעיר, כי ההוראה האמורה לעיל מעוררת תמיהות לאור האיסור המפורש שבסעיף 245 לפקודה, הקובע שאין להתיר ניכויים או קיזוזים ולחת פטורים והנחות ממס, או הקלות אחרות מבלי שנקבעו במפורש בחוק.

אך הקושי הנוגע לנושא שלנו העולה מההוראה הנ"ל הוא כמתואר להלן: מה הדין כאשר עובד נוסע להשתלמות בחו"ל והוא מושך מקרן ההשתלמות סכום מסוים — לדוגמה 15,000 ל"י — אשר חלקם (10,000 לירות) מקורם בהפרשות המעביד, וחלקם האחר (5,000 לירות) מקורם בתשלומיו שלו לקרן? נניח כי על-פי המבחנים⁶⁴ והכללים הוצאות ההשתלמות מוכרות ונניח כי גובה ההוצאה היה בסך 17,000 ל"י. היוכל העובד לנכות את כל ההוצאה (בסך 17,000 ל"י) כנגד הכנסתו?

62 ראת תקנה 6(ה) לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורות ותשלום מילווה חסכון ומס מעסיקים), תשל"ה-1975, ק"ת תשל"ה 2330.

63 הוראת ביצוע 72/92 שהופצה על-ידי נציב מס הכנסה לכל פקדי השומה ביום 1.11.72.

64 ע"א 141/54 לילי וולף בלוח נ' פקיד השומה ירושלים, פ"ד ו 441 וכן ויתקון, 151-148.

נציבות מס הכנסה הורתה בסעיף 2.4.4 להוראות המקצועיות הנ"ל⁶⁵ כדלהלן:

"יש לקבוע את גובה ההוצאה המותרת בניכוי (הוצאות נסיעה, אשל וכו') ולנכות מהכנסתו בתנאי שניכוי זה לא יעלה על חלק המענק הנובע מהפרשת המעביד, לרבות הרווחים עליהם. אם סך כל ההוצאות גדול מחלק זה – אין להתיר את התפרש בניכוי מהכנסות הנישום ממקורות אחרים" [ההדגשות שלי – י.א.].

בהמשך הדברים מצוין, כי הוראה זו מסתמכת על תקנה 4 לתקנות תשל"ב. לנו נראה, כי אין הוראה זו תואמת את המצב החוקי: אם גייסם הוראה זו בדוגמה שלעיל, נראה כי מתוך הוצאה של 17,000 לירות יוכל העובד לנכות רק 10,000 לירות כנגד ההכנסה שמקורה בסעיף 3(ה) לפקודה, ואילו יתרת 7,000 הלירות אינן מותרות לו בניכוי כנגד הכנסה כל שהיא. אין אנו שלמים עם מצב זה.

ראשית, נראה לנו כי אין כלל להחיל את תקנות תשל"ב על הוצאות השתלמות, שהרי אין התקנות עוסקות כלל בהוצאות כאלה, אלא אם נקבל את הפירוש האומר שתקנה 2, המדברת על "הוצאות שהוצאו בקשר לנסיעה לחוץ לארץ יותרו בניכוי רק אם הנסיעה היתה הכרחית בייצור ההכנסה", חלה גם על נסיעת השתלמות לחו"ל. פירוש זה נראה לנו מוטעה, מכיוון שלדעתנו התקנות עוסקות בהוצאות עסקיות, במהלך העסקים ולא בהוצאות אינצידנטאליות. במלים אחרות, תקנה 4 אינה חלה על הוצאות שמוציא העובד כדי לשמור על רמתו המקצועית. כבר אמרנו לעיל, כי לדעתנו תקנה 4 היא גיבוש הכלל הידוע שאין מתירים לעובד לנכות הוצאות שהוציא כמתנדב לטובת מעבידו ומבלי שמעבידו מבקש זאת ממנו⁶⁶. על כן יש לדעתנו להחיל את תקנה 4 רק כשמדובר בהוצאות שהגנה העיקרית מהן הוא המעביד; דהיינו, הוצאות שהוצאו לשם ביצוע העבודה של העובד לטובת מעבידו. שהרי רק ביחס להוצאות כאלה יכול המעביד לקבוע מה הן ההוצאות ההכרחיות לביצוע העבודה. לא כן כשמדובר בהוצאות השתלמות. נפרט את דברינו:

כאשר הוצאה מסוימת של עובד הוצאה מתוך אינטרס כפול – או משותף – של המעביד כדי שיהיו לו עובדים בעלי רמה, ושל העובד לצורך עדכון ידיעותיו ושמידה על רמתו המקצועית כנכס שלו ולא של המעביד (במקרה של פיטורין, או החלפת מקום העבודה), או אז יש לפרש את תקנה 4 כחלה רק על הוצאות שהוצאו לשם אינטרס של המעביד. הרעיון כי במקרה של השתלמות יש לעובד "אינטרס ממשי, אפילו לא היתה למשיב (העובד) הסכנה שיפטר מהמעביד, אם לא יעדכן את ידיעותיו ולא ישמור על רמתו המקצועית" הוכר זה מכבר⁶⁷. אמור מעתה, כאשר הוציא העובד הוצאה שמטרתה השגת היעדים או האינטרסים של המעביד, יש מקום – בכפופות להסתייגותנו דלעיל – להחיל את מבחן ההכרחיות הגלום בתקנה 4 לתקנות תשל"ב:

65 הערה 61 לעיל.

66 עמ"ה 530/74 חברת למידת ישראל בע"מ נ' פקיד השומה, פד"א ת 203.

67 ע"א 412/65 פקיד השומה חיפה נ' ד"ר מ' לייזר, פ"ד כ (2) 231.

לא כן כאשר העובד הוציא הוצאה שמאחוריה אינטרס אישי שלו – אם כי לא פריטי – או אז אין טעם לבחון אם ההוצאה היא הכרחית דרך "משקפיו" של מעבידו, דהיינו, ההוצאה תיבחן על-פי המבחנים בכללם ובהתעלם מעמדתו של המעביד בעניין זה. פרשנות זו נראית לנו מכיוון שהיא תואמת את הדין הרצוי לדעתנו, על-פיו תוכר השמירה על רמתו המקצועית של העובד כאינטרס אישי ולגיטימי שלו, כאמור, בלי כל קשר לאינטרס של מעבידו.

3. הפסד הנובע מעבודה

בעל עסק או משלח יד שהוא "עצמאי" יכול, כאמור, לקזז הפסד שנבע בעסקו או במשלח ידו כנגד כלל הכנסתו בשנת המס שבה נוצר ההפסד⁶⁸, או כנגד הכנסתו מעסק או משלח יד בשנות מס מאוחרות יותר⁶⁹; אך מה לגבי עמיתו, העובד השכיר, הנושא בהפסד מעבודתו?

ראשית, יש לבדוק אם ייתכן מצב שבו נגרם לעובד הפסד מעבודתו? לדעתנו ייתכן הדבר. למשל, כאשר עובד יוצא להשתלמות ממשיכת הוצאות ההשתלמות גבוהות מהכנסתו באותה שנת מס (ראה להלן); או כאשר עובד גרם במהלך עבודתו נזק והניזוק תובע רק אותו וזוכה בתביעתו; או כאשר העובד גורם נזק למעבידו; או כאשר אצל עובד שהוא קופאי נמצא חסר בקופתו והוא חייב להשלים את החסר מכיסו; או כאשר עובד הספיק לעבוד תקופה קצרה ביותר בשנת המס, אך הוציא הוצאות גבוהות העולות על הכנסתו באותה תקופה.

נבדוק את אחת האפשרויות בעזרת הדוגמה הבאה:

עובד מגיש בקשה לקרן ההשתלמות, בקשתו מאושרת והוא מקבל את הכספים ביום 31.3.74. למחרת הוא ממריא לחו"ל להשתלמות.

(א) בהנחה שההשתלמות נערכה במשך 3 חודשים: אם נקבל את עמדת ג.מ.ה., כפי שהובעה במק/13/30 הנ"ל, נוצר מצב בלתי סביר, שבו אדם שהוציא כספים בשנת המס 1975 מבקש לנכותם כנגד הכנסה שנבעה לו בשנת המס 1974. לדעתנו אין הדעה סיבילת אפשרות כזו ונמחיש את אי הסבירות במקרה ב שלהלן.

(ב) בהנחה שההשתלמות נערכה במשך שנה תמימה: כלומר, בשנת המס 1975, ובאותה שנה לא היו לאותו עובד כל הכנסות מעבודה, משמע יש לעובד הפסד מעבודה, שאותו הוא מבקש לנכות כנגד הכנסתו (שמקורה בסעיף 3(ה) לפקודה) שהופקה בשנת מס קודמת. דבר זה נוגד הן את ההגיון והן את העיקרון הקבוע בסעיף 28 לפקודה. אם ינסה אותו עובד לנכות את ההפסד כנגד הכנסת עבודה שתהיה לו בשנת המס 1976, לא יאופשר לו הדבר משני טעמים:

(1) סעיף 28 מתיר לכאורה רק קיזוז הפסדים שנבעו מעסק או ממשלח יד.

(2) אין אפשרות לקזז הפסד כנגד הכנסת עבודה, אלא רק באותה שנה שבה נגרם ההפסד.

אילו היה מדובר בעצמאי שהוא בעל הכנסה שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה, לא היתה

68 סעיף 28(1) לפקודה.

69 סעיף 28(2) לפקודה.

הבעיה מתעוררת כלל וההפסד היה מותר בקיוויו בשנת המס 1976 ואילך. אפליה זו, שמקורה כנראה בפסיקה ובפרשנות שזו נתנה לסעיף 28⁷⁰, אינה נראית לנו. בענין מנהל חברות⁷¹ נדחתה תביעתו של המערער לקזז הפסדים שהיו לו כשהיה עובד (בתפקיד מנהל חברות) כנגד הכנסה שצמחה לו מאוחר יותר מעסק. באותו ענין ניסה כב' השופט לובנברג להגדיר מקצוע כ"דבר שטמון בו רעיון של עיסוק הדורש מומחיות שכלית או מומחיות של היד", ואילו משלח יד הוא "מושג רחב יותר והוא הדרך, האורח בו אדם עושה או מנהל חייו כגון שחקן, ספורטאי וכיוצא ב".

ההשקפה המקובלת היום היא זו המובעת בספרם של ויתקון ונאמן: "אין לקזז אלא הפסד שאילו היה רווח היה נישום לפי סעיף (1)2 לפקודה"⁷². אלא שאנו חולקים על השקפה זו. לדעתנו, ניתן בהחלט לטעון כי "משלח יד" — כהגדרתי בסעיף 1 לפקודה: "מקצוע וכל משלח יד שאיננו עסק" — שעליו מדבר סעיף 28, יכול בהחלט לתת יחס הן לשכיר והן לעצמאי.

פירוש זה, דהיינו, שמשלח יד כולל גם שכיר וגם עצמאי, מתחזק לדעתנו לאור פירוש המונח "עסק", אין ספק שרווחי של הקלאי אינם נכללים בסעיף (1)2, כיוון שחקלאי נישום על-פי סעיף (8)2 לפקודה. אלא שסעיף 1 קובע שהמונח עסק כולל חקלאות. אמור מעתה, שעל אף שחקלאי אינו נישום על-פי סעיף (1)2, הוא יכול לקזז כנגד הכנסתו הפסדים שהיו לו בחקלאות⁷³ — על אף ההשקפה המקובלת דלעיל⁷⁴. על דרך האנאלוגיה ניתן לומר, כמדומה, שגם שכיר, שהוא בעל משלח יד, על אף שאינו נישום על-פי סעיף (1)2 לפקודה, יכול אף הוא לקזז הפסדים שהיו לו בעבודתו על-פי סעיף 28 לפקודה.

פירוש זה מתחזק לדעתנו גם לאור סעיף (1)5 לפקודה הקובע לאמור:

5. "... יראו הכנסה כמופקת בישראל:

(1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל או ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל" [ההדגשה שלי — י.א.].

אם נאמר שמשלח יד מכון רק לעצמאי, נמצא כי עצמאי, היצא לחו"ל ומשתכר שם מאותה התעסקות בה עסק בישראל, יראו את הכנסתו כמופקת בישראל, ואילו שכיר בישראל — בעל אותו מקצוע — אשר נוסע לחו"ל ועוסק במקצועו כעצמאי, הכנסתו לא תיראה כמופקת בישראל. הבחנה זו בין שכיר לעצמאי בארץ אינה נראית לנו הגיונית. נראה לנו כי סעיף (1)5 בא לקבוע כי בעל מקצוע בישראל, בין שכיר ובין עצמאי, הנוסע לחו"ל ומשתכר שם מאותו מקצוע שבו נהג להתעסק

70 ראה הערות 71 ו-72 להלן.

71 עמ"ה 762/60 פ"מ כח 332.

72 ויתקון, 182. וראה גם: ע"א 475/68 רחוב פינסקר 42 בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 4, פד"א ב 98; עמ"ה 744/71 אלדארם נ' פשמינ, פד"א ה 3; עמ"ה 1018/69 מריכו הקרח בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 1, פד"א ד 15.

73 עמ"ה 13/73 יפת לוי נ' פקיד השומה נצרת, פד"א ז 189 וראה גם סעיפים 28(ד) — (ה).

74 שצוטטה ליד הערה 72 לעיל.

בארץ, יראו את הכנסתו כמפקת בישראל, ומה לי מעמדו כשכיר או כעצמאי בארץ, מה לי מעמדו כשכיר או כעצמאי בחוץ-לארץ?
כנגד זאת עומדת הטענה החזקה כי המונח "עסק או משלח יד", המצוי בסעיף (1)2 ובסעיף (1)5, בא להבדיל מן המונח "עבודה" המצוי בסעיפים (2)2 ו-(2)5. ואכן נראה כיום שהפירוש הקובע שסעיפים (1)2 ו-(1)5 מדברים על הכנסותיו של עצמאי, ואילו סעיפים (2)2 ו-(2)5 מדברים על הכנסות של שכיר, ממוסד ומעוגן, כפי הנקבע כאמור בספרם של ויתקון ונאמן.⁷⁵
לפיכך נראה לנו שעל מנת לשנות את ההלכה ולאפשר לעובד לקזז הפסדים כנגד הכנסת עבודה יש צורך ליוזם שינוי מפורש בפקודה.

4. הוצאות החזקת רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה

כזכור נוסחה תקנה 5 ל"תקנות הרכב" בזה הלשון:

"לא יותר ניכוי הוצאות רכב שהוצאו בייצור הכנסת עבודה".

הזכרנו כבר למעלה⁷⁶ כי יש הגורסים שתקנה 5 לא תשיג את מטרתה, וזאת בהתבסס בעיקר על פסק הדין בעניין דרביי⁷⁷ וכן בהתבסס על הגדרת הביטוי "הוצאות החזקת רכב" בתקנות הרכב, שאינן כולל "הוצאות שכירת רכב"⁷⁸.
נוסף לכך נציין, כי למרות תקנה 5 לתקנות הרכב יוכל עובד לנכות ריבית שהוא משלם על הלוואה שנטל לרכישת רכב המשמש אותו בהשגת ההכנסה כאמור בסעיף 17(1) לפקודה. וזאת, מכיוון שהגדרת "הוצאות החזקת רכב" אינה כוללת ריבית מכל סוג שהוא.

אלא שהשאלה העומדת בפנינו אינה כיצד ניתן לעקוף את תקנה 5, אלא השאלה העקרונית, אם יש בכלל הצדקה לקיומה של התקנה הזו. לדעתנו⁷⁹ אי ניכוי הוצאות החזקת רכב של עובד מהוה אפליה בלתי מוצדקת לרעתו. האם נסיעה בכלי רכב פרטי אצל עצמאי הכרחית יותר או חשובה יותר מנסיעה ברכב פרטי של עמיתו השכיר? אם סבור מחוקק המישנה כי הוצאות החזקת רכב אינן הכרחיות בייצור הכנסה, עליו לקבוע כלל אחיד – שאין הוצאות אלה מותרות בניכוי לכלל המשתכרים, בין שהם שכירים ובין שהם עצמאיים. אם סובר מחוקק המישנה כי ההוצאה היא מעורבת אצל עצמאי, ועל כן קבע תנאים מסוימים לניכוי הוצאות החזקת רכב לעצמאי, מן הראוי שאותם כללים יחולו על השכיר⁸⁰. ובאשר לחישוב כי תשלום "החזקת רכב לעובד" מהווה שחיקה בבסיס המס שלו, הרי אותו חשב קיים גם ביחס לעצמאי.

75 הערה 72 לעיל.

76 ראה בטקסט ליד הערה 42 לעיל.

77 ע"א 431/69 פד"א ג 242, וראה גם י' נאמן, "תשלום הוצאות פחת לעובד" ראה החשבון כא (1970) 34.

78 אך ראה למשל הדין בעמ"ה 481/75 חברה ישראלית לעבודות נתיבים נ"י פקיר העומה ת"א פד"א ח 176.

79 ראה גם "דעת מיעוט של בועז נהיר" בזה תדעת כנ"שהר, עמ' ב"18.

לדעתנו, הבעיה היא בעיית אכיפת חוקי המס; כשלון שלטונות המס בפיקוח על הנישומים, בין העצמאים ובין השכירים, אינו חייב להביא בהכרח לצעדים מרחיקי לכת. ייתכן שיש צורך להגביר את הפיקוח, לשנות את מדיניות הענישה ביחס ל"מנפחי התוצאות", אך לא לקבוע הוראה מפלה בחיקוק.

ה. הצעות לשינוי

ניתן לקבוע, כי שאלת הוצאות העובד, המותרות לו בניכוי כנגד הכנסתו, אינה ברורה כיום. לנו נראה כי שורש הבעיה הוא באי התייחסותו המפורשת של המחוקק לנושא. גם באנגליה⁸⁰ מרובה הסתום על הברור על אף שיש יסנה התייחסות מפורשת בפקודה לבעיה. המצב בארה"ב שונה במקצת לטובה. שם ניסה המחוקק שלא להותיר כל ספק באשר לפירוש הפקודה והתקנות הרבות "מכסות" את רוב רובם של המקרים הבעייתיים.⁸¹

נביא להלן כמה הצעות לשינוי:

1. "הכנסת עבודה"

כזכור אין חיבור זה עוסק ב"הכנסת עבודה" ועל כן לא נפרט כאן את דעתנו בקשר להגדרת מונח זה. לצורך שלמות העניין נציין כי לדעתנו המונח "הכנסת עבודה" חייב לכלול כל תקבול, בכסף או בשווה כסף, שקיבל עובד, במישרין או בעקיפין, תמורת עבודתו. אם יחפץ המחוקק, הוא יוכל לפטור הכנסות מסוימות בסעיפי פטור מפורשים בפקודה.

גישה זו תשיג כמה מטרות: ראשית, בעוד שכיום קיימת נטייה⁸² לקבוע שכאשר קיים ספק סביר אם יש מקום לחייב תקבול במס אם לאו, פועל הספק לטובת הנישום, הרי שכאשר יש ספק בפירוש הוראת פטור, הספק פועל כנגד המבקש ליהנות מן הפטור, דהיינו נגד הנישום.⁸³

במצב העניינים כפי שהתפתח במדינת ישראל ולאור השחיקה המתמדת בבסיס המס נראה לנו כי השיטה המומלצת על-ידינו, שתביא לצמצום אפשרויות שחיקת בסיס המס, תואמת את המגמה הכללית כיום.

מוצע לכלול בסעיף הפטורים בין היתר את הפטורים הבאים:

(א) פירוט של טובות הנאה שאין כל אינטרס לחייבן במס.

(ב) סכומים המשולמים לעובד כהחזר הוצאות המותרות בניכוי.

80 ראה עבודת ההסמכה עמ' 41–49 ובעיקר פסקי הדין בעניין *Rickett v. Colquhoun* (1926) A.C. 1, 10 T.C. 118; *Pook v. Owen* (1970) A.C. 244, 45 T.C. 571 H.L.; *Taylor v. Provan* [1974] All. E.R. 1201.

81 ראה עבודת ההסמכה, בעיקר בעמ' 55–61, וראה סיכום ההלכה ב" P.H. Federal Taxation Vol 2 — להלן P.H.F.T. — סעיפים 7–7612 עמ' 7647.

82 על כך שאין כלל זה ברור וודאי ראה מאמרו של א' ויתקון, "כללי פרשנות בחוקי מס" מבטחים 1 (תשל"א) 10.

83 ראה, למשל, ע"א 375/74 אליעזר אליה נ' פקיד השומה ת"א 2, פד"א 1 163.

הוצאות המותרות לעובד בניכוי כנגד הכנסתו חייבות להיות מפורטות בחוק, כפי שיפורט להלן.

2. ניכוי מס במקור

קודם שניגש לעסוק בשאלת ההוצאות המותרות לעובד בניכוי הכנסת עבודתו מן הראוי שנתעכב על בעיה שעלולה להיווצר, אם הטכניקה המוצעת על-ידינו תתקבל, היא בעיית הניכוי במקור.

הבעיה היא זו, שאם נקודת המוצא תהיה שכל החזר הוצאה ייחשב כהכנסה, אלא אם כן יוכיח העובד שההוצאה מזתרת לו בניכוי, הרי שהניכוי במקור יגדל בהתאם, מכיוון שהעובד יוכל להוכיח את הוצאותיו רק עם הגשת הרווח השנתי שלו, כלומר בסוף שנת המס, ויימצא העובד לכאורה מפסיד עד לסוף שנת המס, ואם לא יגיש דוח הכנסות שנתי יימצא מפסיד לחלוטין. לדעתנו ניתן לפתור את הבעיה בכמה דרכים. אך לפני שנציע פתרונות מן הראוי לבחון אם רצוי בכלל לפתור את הבעיה. מצב שבו ינוכה מעובד מס במקור על החזר ההוצאות והוא יוכל לנכות כנגד הכנסתו את ההוצאות רק בסוף שנת המס יביא גם לתוצאות חיוביות.

ראשית, מן המפורסמות הוא שרוב השכירים בארץ נמצעים מלקיים את מצוות סעיף 131 לפקודה הקובעת את חובת הגשת דוח ההכנסות השנתי⁸⁴. מצב שבו ניסוח שכיר יהיה גאלץ לפנות לפקיד השומה על מנת שהוצאותיו יוכרו כהוצאות הניתנות לניכוי כנגד הכנסתו יביא בהכרח שמספר המשתמשים מהגשת דוח יקטן בצורה משמעותית. אמנם ניתן להתגבר על בעיית אי הגשת דוח על-ידי שכירים באמצעות פתרון אחר, פשוט יותר, והוא קביעת שיעור מס התחלתי גבוה ב-10% מהשיעור שיוטל על כל שכיר שלא יציג למעבידו אישור של פקיד השומה על הגשת דוח שנתי לשנה החולפת. כידוע נקט המחוקק הישראלי באמצעי דומה כדי לעודד גישומים לנהל חשבונות כדון⁸⁵.

שנית, שיטה זו תצמצם באופן משמעותי את מכת "הנסיעות בתפקיד"⁸⁶ וההוצאות הבלתי נחוצות כיום למשק.

כל עוד מדובר בעובדים שהכנסותיהם מדמי הנסיעה והאש"ל הן מזעריות, הפגיעה בהם לא תהיה קשה וגם לא כל כך שלילית, אך כאשר מדובר בעובדים שאופי עבודתם

84 אמנם עד לפני תיקון מס' 22 היו שכירים שהכנסתם השנתית נמוכה מ-24,000 ל"י פטורים מחובת זו, אך ידוע, שאלה שהיו חייבים בהגשת הרווח נמנעו מלעשות כן. כידוע, החובה הכללית של הגשת דוח שנתי תופעל רק משנת המס 1977 ואילך. ראה תיקון מס' 22, סעיף 85(יב).

85 ראה סעיף 121(ב) סיפא לפקודה.

86 עניין הנסיעות בתפקיד והאש"ל הפך אף הוא לשקר חברתי מוסכם. פקיד ממשלה הנוסע בתפקיד זוכה להחזר הוצאות נסיעה (במונית) גם אם הוא נוסע בטרמפ, וכבר היו דברים מעולם. כן הוא מקבל החזר הוצאות אוכל ושתיה המחושבות לפי תחשיב מסוים הקבוע בתקשיר. החזר ההוצאות מבוצע על-פי הצהרת הפקיד ואין הוא נדרש להציג קבלות כך שלעתים קרובות מאוד משתלם לעובד לנסוע בתפקיד וליהנות מהכנסה פנויה בלתי מבוטלת. ויש בכך גם משום איבודן ימי עבודה.

מחייב אותם להוציא הוצאות אמתיות מדי יום ביומו, הרי שבמקרה כזה, כאשר על החזר ההוצאות שלהם יוטל מס במקור, תהיה הפגיעה בהם קשה. משום כך ננסה בכל זאת למצוא פתרון לבעיית ניכוי מס במקור על תשלומים שקיבל עובד כהחזר הוצאות.

ניתן לקבוע שקיימים 4 פתרונות עיקריים אפשריים לבעיית ניכוי מס במקור:

- (א) לא לנכות כלל מס במקור על החזר הוצאות.
- (ב) לנכות מס מלא במקור על החזר ההוצאות.
- (ג) לנכות מס נמוך על החזר ההוצאות.
- (ד) לא לנכות מס במקור כאשר ההוצאה, שאותה החזיר המעביד, מותרת לניכוי ללא כל ספק, ואילו כאשר אין ודאות שההוצאה כאמור מותרת בניכוי. לבחור אחת מן החלופות א-ג דלעיל.

אין טעם לפרט את המגרעות והמעלות של כל אחת מן הברירות דלעיל. נאמר מד כי לנו נראה הפתרון הרביעי כפתרון הולם. כאשר עובד מוציא הוצאה, אשר געלה מכל ספק שהיא מותרת לו בניכוי כנגד הכנסתו (ראה להלן פסקה 3), אין כל טעם לדרוש ניכוי במקור על החזר הוצאות שכזו, למשל, אם ההוצאה מפורטת בחוק או בתקנות. אך כאשר מדובר בהוצאה, אשר ספק אם היא מותרת לעובד בניכוי, או אז נראה לנו שבהחזר הוצאה שכזו יש לנהוג על-פי החלופה ג שלעיל, כלומר, לנכות מס מוקטן.

פתרון זה נראה קל ונוח להפעלה; הוא ישיג שתי מטרות: מחד גיסא, מינימום פגיעה באותם עובדים שיתברר בסופו של דבר שההוצאה היתה מותרת להם בניכוי, ומאידך גיסא, הוא יגביר את הצורך של העובד ל"התחשבן" בסוף השנה עם פקיד השומה—דהיינו, להגיש דוח שנתי. שיעור הניכוי המוקטן חייב לדעתנו להיקבע לאור שתי המטרות שלעיל. כלומר, גם ששיעורו לא יהיה גבוה מדי, כדי שלא יפגע בעובדים כאמור לעיל, ולא נמוך, עד כדי כך שעובד יסכים לוותר עליו ובלבד שלא להגיש דוח שנתי. ייתכן שיש לערוך בדיקה סטטיסטית כדי לקבוע את אחוז הניכוי במקור במקרה כזה. לנו נראה כי שיעור הניכוי במקור על הוצאה כזו צריך להיות בגובה של מחצית אחוז המס הכולל של העובד. יש להניח כי לנוכח סעיפים 159 ו-160 לפקודה, המסדירים החזר מס יחר בתוספת ריבית והפרשי הצמדה, הפגיעה בעובד לא תהיה גדולה, ולנוכח סעיף 187 לפקודה, גם רשויות המס לא ייפגעו מההסדר המוצע.

כדי למנוע מצב שבו מעבידים "ימחרו" להעניק לעובדים החזר הוצאות כתחליף למשכורת, מוצע להרחיב את סעיף העונשין בסעיף 218 ולקבוע כי מעביד, אשר מנצל את הניכוי במקור בשיעור נמוך, ומסווה שכר כהחזר הוצאות, דינו כדין מי שלא ניכה מס כאמור בחוק. באותו סעיף יש לקבוע כי מי שלא היה לו הצדק סביר לראות סכומים ששילם כהחזר הוצאה יואשם באותה עבירה הקבועה בסעיף.

3. הוצאות המותרות בניכוי כנגד הכנסה

כפי שניסינו להראות בסקירתנו דלעיל, השאלה קשה ומסובכת וקשה לומר ששיטת משפט כלשהי מצאה תשובה שהיא גם קצרה וגם משביעת רצון. גם מלומדי המשפט

האנגלי וגם עמיתיהם בארה"ב אינם שבעי רצון מהמצב המשפטי השורר בארצותיהם בנושא זה.⁸⁷

כפי שניתן להבין, הפתרון לבעיה זו חייב לדעתנו לבוא על-ידי קביעת סעיף מסגרת מצומצם שיקבע בקווים כלליים מה הן ההוצאות המותרות לעובד לניכוי כנגד הכנסתו, וכן סעיף שיקבע פירוט רחב ביותר של כל אותן ההוצאות שהמחוקק מבקש להתיר לעובד לנכות ושאינן נכללות בסעיף המסגרת. בסופו של התהליך יבוא סעיף שלילי שיקבע, הן על-ידי סעיף מסגרת והן בפירוט, כל אותן הוצאות שלא יותרו לעובד, דגש מיוחד ירשם על הוצאות מעורבות.

אמנם סעיף 17 לפקודה מבוסס בדרך זו, אך לדעתנו נוסחו רחוק מן המצב הרצוי וברור לנו שאין בסעיף פתרונות הולמים לבעיות המיוחדות של הוצאות העובד. על כן מוצע לנסח סעיפים ספציפיים שיתייחסו במפורש במפורש לעובד.

(א) סעיף המסגרת:

לדעתנו סעיף המסגרת צריך לכלול את המרכיבים הבאים⁸⁸:

(1) הוצאה שמוציא עובד לשם ביצוע תפקידו ועבודתו.

(2) ההוצאה צריכה להיות נחוצה לשם ביצוע העבודה.

מבחן הנחיצות חייב להיות לדעתנו מבחן אובייקטיבי, כפי שנקבע באנגליה, כלומר, האם ההוצאה נחוצה לשם ביצוע התפקיד בלי כל התחשבות בתנאים סובייקטיביים של מבצע התפקיד⁸⁹. אם יוכנס תנאי הנחיצות לפקודה, ממילא ייעלם הצורך בקיומה של תקנה 4 לתקנות תשל"ב והמבחן יהיה נחיצות אובייקטיבית בלי קשר הדוק לשאלה אם המעביד החזיר את ההוצאה אם לא, אם כי עובדה זו תוכל לשמש כקריטריון — וכקריטריון בלבד — לשאלת הנחיצות.

(ב) פירוט הוצאות מיוחדות:

(1) אש"ל ונסיעות. בעניין זה יש לדעתנו לאמץ — באופן כללי — את הגישה הנהוגה בארה"ב ולחלק את התוצאה הנ"ל (אש"ל ונסיעות) לשני סוגים:

האחד: נסיעות מקריות תוך כדי ביצוע העבודה כולל אש"ל. השני: נסיעות ממקום המגורים למקום ביצוע העבודה כשמקום העבודה נמצא באופן זמני מחוץ לאזור מגוריו של העובד⁹⁰.

87 לביקורת המשפט האנגלי ראה למשל Whiteman & Wheatcroft, *Income Tax and Surtax* (London, 1971) בעמ' 528 ואילך; וראה את פסקי הדין בעניין *Pook* ו-*Taylor* שצוטטו בהערה 80 לעיל, ובמיוחד את דברי הלורד סלמן בעניין *Taylor*; לביקורת המשפט האמריקאי — שהיא מצומצמת יותר — ראה למשל William D. Andrews *Federal Income Taxation—Cases, Problems and Notes* (Boston, 1969) בעמ' 225–226 הערות 1603–1607.

88 לדעתנו יש לערוך ריויזיה שלמה בכל נושא ההוצאות העסקיות, אך במאמר זה נצטמצם רק בשאלת הוצאות העובד.

89 ראה פסקי הדין המצוטטים בהערה 80 לעיל.

90 לאחר כתיבת מאמר זה קיבלה הכנסת את החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 25), תשל"ז-1977 — להלן תיקון 25.

על-פי סעיף 17(12) לפקודה — סעיף 6 לחיקון 25 — זכאי עובד לנכות, רק כנגד הכנסה

הסוג הראשון עוסק בהוצאות רגילות כאשר עובד נדרש על-ידי מעבידו לנסוע ממקום ביצוע העבודה הרגיל (למשל, משרד) למקום אחר (שלוחה של המשרד, נסיעה לשם פיקוח או ביקורת וכו'). במקרה כזה יש להתיר את כל הוצאות הנסיעה של העובד, שוב כאשר גובה ההוצאה נבחן על-פי מבחן הנחיצות, כלומר, האם היה זה נחוץ שהוא טס במטוס, או שמא מספיק אילו היה נוסע באוטובוס או במונית. כן יש להדגיש, כי אם בחר עובד לנסוע, מטעמי נוחות בלבד, בתחבורה יקרה יותר מהתחבורה שהיה צריך לנסוע בה על-פי מבחן הנחיצות, יש להתיר לו (כמו בשבדיה למשל) ⁹¹ את שווי ההוצאה הנחוצה ולא להתיר את ההוצאה העודפת.

הוצאות האש"ל: שוב מוצע כי ייקבע בחוק מה הן הוצאות אש"ל מותרות. לדעתנו, אין זה מרחיק לכת לקבוע תקרה של הוצאות אש"ל, שייקבעו בתיאום עם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, כאשר יש להתחשב בעובדה שכאשר עובד אוכל ושותה מחוץ לביתו הוא חוסך הוצאה פרטית של אכילה ושתיה בביתו, על כן יש לקבוע בתחשיבים מהו שווי ארוחה בביתו של העובד, ושווי זה יש לנכות מן ההוצאה שהוציא העובד — כפוף לתקרה — ורק ההפרש יוכר כהוצאה. עיקרון זה מוכר בשיטות המשפט הקונטיננטאליות ⁹² ואין כל סיבה הגיונית מדוע לא יופעל אצלנו.

כאשר העובד נאלץ ללון מחוץ לביתו, יותרו לו הוצאות הלינה במלון, שוב מוגבל לתקרה של מלון ממוצע (2 כוכבים?). בחר העובד ללון בבית מלון שרמתו מעל לממוצע, או השתמש בשירותים יקרים, תותר לו רק ההוצאה שנקבעה כמאקסימום. הסוג השני עוסק במקרים שבהם מקום העבודה הקבוע של העובד מועתק באופן זמני למקום אחר. במקרה כזה יותרו כל הוצאות הנסיעה ממקום עבודתו הרגיל של העובד למקום ביצוע העבודה הזמני וכן הוצאות מיוחדות שהוציא לצורך העתקת מגוריו למקום האחר. במקרה כזה הוצאות האוכל והשתיה לא יותרו, מכיוון ששהות ארוכה מחוץ לבית הופכת את מקום השהות לתחליף לבית, וכפי שהוצאות האש"ל בבית אינן מותרות בניכוי כן לא יותרו הוצאות האש"ל במקרה הנדון. הוצאות הנסיעה ממקום מגוריו המקורי של העובד למקום העבודה הזמני וכן הוצאות הלינה יותרו לאותו עובד רק אם הוא שומר על מקום מגוריו הקבוע. אם העובד הוציא מחזקתו את מקום מגוריו הקבוע, לא יותרו לו כל הוצאות, ובכלל זה הנסיעה, האוכל והשתיה והן הלינה, כי אז המקום שאליו עבר הוא למעשה מקום מגוריו.

(2) דמי חבר באיגודים מקצועיים, יותרו בניכוי רק כאשר החברות באותו איגוד מקצועי היא תנאי לקבלת אישור התעסקות במקצועו של העובד (דמי חבר בלשכת עורכי הדין, לשכת רואי חשבון, אגודת העיתונאים וכו' וכו').

(3) הוצאות שהעובד מוציא לצורך שמירה על רמתו המק-

שהוא מקבל מהשכרת דירתו הקבועה, דמי שכירות ששילם בעד דירה ששכר בישראל במקום שאליו הועבר לרגל תפקידו במשך שנה מיום שהועבר כאמור. על-פי סעיף 17(13)(א) לפקודה — סעיף 6 סיפא לתיקון 25 — יכול כל גישום לנכות כנגד הכנסתו סכום ששילם בעד לינה או שכירת דירה באזור שנקבע כשטח פיתוח על-פי סעיף 11 לפקודה, אשר בו עובד הגישום דרך קבע, אך אינו גר בו עם משפחתו שעמה היה גר אילולא עבד שם.

91 World Tax Series — Taxation In Sweden (Boston, 1959) 310

92 ראה עבודת ההסמכה עמ' 62—71.

צועית. כל הוצאה שהוצאה כדי לשמור על רמתו המקצועית של העובד – ולא כדי להעניק לו יתרון מתמיד – תותר לו בניכוי. עיקרון זה יחול גם על ספרות מקצועית וגם על הוצאות השתלמות בארץ ובחו"ל.

בקשר להוצאות אלו, יש לדעתנו לקבוע מפורשות, תוך כדי התייחסות בועדה מקצועית, את גובה ההוצאות המותרות למשל, מהו מאקסימום ההוצאה לספרות המקצועית שתותר לעובד; התרת הוצאות של שמירה על הרמה המקצועית של העובד חייבת להיות מנותקת מהעובדה שהמעביד השתתף, או לא השתתף, בהוצאות אלה של העובד.

(4) הוצאות שהעובד מוציא במסגרת השמירה על מעמדו כעובד. בהמשך לרעיון שבסעיפים 2 ו-3 שלעיל, יש לדעתנו להכיר בעובדה שלעובד יש סטאטוס מסוים שהשמירה עליו היא אינטרס מוכר ולגיטימי. על כן מוצע שיתור לעובד לנכות כנגד הכנסתו סכומים המייצגים הוצאות שהוציא לצורך מציאת מקום עבודה חדש, כגון, מודעת פרסומת בעתון, נסיעות ופגישות עם מעבידים פוטנציאליים והוצאות הסבה מקצועית⁹³ שאין בה שינוי ברמתו המקצועית של העובד; למשל, טכנאי שעסק בטכנאות בניין והמסב את מקצועו לטכנאי חשמל, הוצאות ההסבה המקצועית יותרו. אך טכנאי ש"מסב" את מקצועו למהנדס, הוצאות כאלה לא יותרו. כן לא יהיה זה לדעתנו מוגזם אם ייקבע במפורש בחוק (או בתקנות) כי יתור לעובד רק הוצאות הסבה מקצועית למקצוע שסיווגו "יצרני", ואילו הוצאות ההסבה למקצוע שסיווגו "שירותים" לא יותרו בניכוי. כדי להבטיח שמדובר אכן בהסבה מקצועית, ולא ברכישת מקצוע חדש, מוצע לדבר על הסבה מקצועית אחת למשך 4 שנים שמשכה אינו עולה על 6 חודשים⁹⁴.

(5) הוצאות משפטיות, הקשורות למעמדו כעובד, כגון ניהול משפט בבית הדין לעבודה או ייעוץ משפטי בקשר לעבודתו.

(6) הוצאות העברת דירה. כאשר עובד נדרש להחליף את מקום ביצוע העבודה שלו וכתוצאה מכך הוא מוציא כספים כדי להעביר את מטלטליו, יש להתיר לו הוצאות אלה, אם הוא נשאר בשירותו של אותו מעביד. במקרה שהעברה באה כתוצאה מ"החלפת" המעביד, ההוצאה פרטית ואין להתירה.

4. אימות ההוצאות

על מנת להילחם היטב בתופעה ש"החזר ההוצאות" יהיה שבר מוסווה יש לעקור מן השורש את עניין ההוצאות הגלובליות. על כן מוצע כי לא תותר כל הוצאה שהיא ללא קבלת מתאימה. אמנם הניסיון שהיה עד כה בעניין אינו מעודד וידוע כי התפתחה

93 אין צורך לומר שלאור המגמה הכללית במשק הסבה מקצועית היא מרכיב חשוב מאוד בכלכלה הישראלית, בעיקר כשמדובר בהסבה ל"מקצוע יצרני".

94 מובן שהצעתנו זו אינה מבוססת על נתונים כלשהם. לצורך זה יש מקום להתייעץ עם משרד העבודה. ייתכן שיש להגמיש את כל הנושא על-ידי קביעה שכל הוצאה להסבה מקצועית שתאושר על-ידי משרד העבודה תותר לעובד. זאת, לצורך ביצועה של מדיניות כלכלית שעיקרה עידוד העבודה היצרנית וכיו"ב.

בזמנו טכניקה של השגת קבלות כוזבות⁹⁵. אלא, שלדעתנו התפתחות זו היתה נמנעת אילו היה מתנהל פיקוח מינימאלי מצד רשויות המס. לדעתנו אין פשוט מלשלוח מפקח אחד ויחיד אשר יסתובב ברחבי הארץ ויבקש קבלות כוזבות, בכל מקרה שישגי מטרתו יוגש נגד נותן הקבלה כתב אישום פלילי. די יהיה לדעתנו במספר מועט של כתבי אישום כדי לעקור את התופעה.

ייתכן שיש צורך להכניס שינויים בחלק יא של הפקודה – חלק העונשין – וזאת על ידי הוספת עבירה ספציפית של מתן קבלה כוזבת לסעיף 216 לפקודה.

5. הוצאות שאין להתירן

כאמור, יש לדעתנו לקבוע סעיף שיאסור במפורש הוצאות מסוימות כך יש לקבוע באותו סעיף כי הוצאות פרטיות אינן ניתנות בניכוי כנגד הכנסה, וכן הוצאות שעומדות בניגוד לחוק, למוסר ולתקנת הציבור⁹⁶. באשר להוצאות בידור ואירוח, יש לדעתנו לקבוע את היחס להוצאות הללו במסגרת המדיניות הכלכלית המתנהלת באותה תקופה. כיום, כאשר המגמה הכלכלית של האוצר היא האטת הפעילות הכלכלית וצמצום הצריכה, יש מקום לקבוע כי הוצאות אלה אינן מותרות כלל.

6. הוצאות מעורבות

כאמור, אין לדעתנו כל סיבה לאסור התרת הוצאה מעורבת בכל מקרה שהוצאה הוצאה מעורבת יהיה צורך ליחס חלק מההוצאה כהוצאה הנחוצה לעובד לשם ביצוע עבודתו, ואותו חלק יחסי יותר בניכוי כנגד הכנסתו. כאשר יהיו קיימים ברוב סוגי ההוצאות תקרות מאקסימאליות, לא יהיה כל קושי בהפעלת כלל זה. באותם מקרים שלא "כוסו" על-ידי תקנות, תינתן לפקיד השומה סמכות לקבוע, על-פי מיטב שפיטתו, את החלק מן ההוצאה הניתן לניכוי. נטל ההוכחה כי החלטתו של פקיד השומה מוטעית יהיה מוטל על העובד.

שיטה זו תפתור לדעתנו את מרבית הבעיות שצצו לאחר קבלת חוק הרפורמה. למשל, בעיה שהטרידה הרבה את הצבור היתה בעיית הוצאות הטלפון של קציני צבא ועיתונאים, וגם אנו מצטרפים לטענה כי ייתכן שלעובדים אלה יש הוצאות טלפון רבות הנחוצות לשם ביצוע עבודתם. השיטה המומלצת על-ידינו תאפשר ניכוי הוצאות הטלפון הללו כאשר לפקיד השומה הסמכות ליחס חלק מההוצאות שאינן מותרות בניכוי. כך גם עם הוצאות הרכב. ברור לנו, למשל, שמפקד בצבא או מדריך חקלאי, או כל עובד אחר, נזקק, לצורך ביצוע תפקידו, להשתמש ברכב פרטי. גם במקרה זה

95 בעניין קבלות עבור דלק, ידוע שחשבוניותיהן של תחנות הדלק נוהלו על-פי רישומי מזנה הדלק בתחנה ועל כן בעל תחנת הדלק היה מוכן לתת ללקוחותיו כל קבלה שהם דרשו. על-ידי כך "התגברו" בעלי הרכב על הגבלת § ההוצאות שנקבעו בתקנות תשל"ב.

גם בעניין קבלות עבור ספרות מקצועית מצאו רוב הגישומים דרכים להערים על שלטונות המס תוך שיתוף פעולה עם נותני הקבלות.

96 המחוקק הישראלי גילה את דעתו שיש להימנע מפגיעה בשלושה מרכיבים אלה. ראה למשל סעיף 30 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973.

הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה

יוכל פקיד השומה לקבוע, כשהוא נעזר בתחשיבים כלכליים אוטנטיים, את גובה ההוצאה הנחוצה לביצוע התפקיד ואת גובה ההוצאות שהוצאו לשימוש הפרטי של העובד.⁹⁷

מומלץ להעניק בתקנות לשר האוצר סמכות להקים ועדות מומחים אשר יקבעו, לכל ענף פרובלמאטי, את יחס ההוצאות הפרטיות ביחס לכלל ההוצאות.

7. הפסד הנובע מעבודה

כבר חיינו את דעתנו לעיל כי אין טעם לערוך רוויזיה בשאלת הוצאות העובד מבלי לשנות את העיקרון הקובע שרק הפסד, שאילו היה רווח היה חייב במס על-פי סעיף 2(1), ניתן לקיזוז כנגד הכנסות.

מוצע על כן לשנות את סעיף 28 ולקבוע בו כי הוצאות סעיף 28(א) ו-28(ב) יחולו גם על הפסדים והכנסות של עובדים.⁹⁸

*

בנספח לחיבור זה מובאת הצעה לתיקון פקדת מס הכנסה, שעיקרה אימוץ ההמלצות הכלולות במאמר זה.

ראוי לשים לב לכך, שאין בהצעה אלא תיקונים המתייחסים, במישורן או בעקיפין, לשאלת הוצאות העובד. לפיכך, אין ההצעה עוסקת בכל ליקויי הפקודה בנושא הכנסת עבודה וכן אין ההצעה עוסקת בנושא ניכוי ההוצאות באופן כללי. נעיר רק, כי אין לדעתנו לערוך רוויזיה בנושא ניכוי ההוצאות העובד בלי לערוך אותה רוויזיה בנושא הכללי של ניכוי ההוצאות. כעיקרון יש לשאוף למצב שבו לא יופלה העובד לעומת העצמאי "לרע או לטוב" ויש לאפשר לעובד להתיר את כל אותן ההוצאות המותרות לעצמאי, למעט ההוצאות האופייניות לעצמאי, ולהיפך, דהיינו להתיר לעצמאי לנכות את כל ההוצאות המותרות לעובד, למעט ההוצאות האופייניות לעובד. אותן הוצאות אופייניות חייבות להיות מפורטות בחוק.

97 יאמר כי התקנות שהותקנו בעקבות הרפורמה – "תקנות הרכב" ותיקון "תקנות תשל"ב" – לא הותקנו על-פי העיקרון המומלץ על ידינו באשר הקריטריונים נקבעו באופן שרירותי ולא על-פי תחשיבים כלכליים אוטנטיים.

98 בארה"ב רשאי עובד לנכות כנגד הכנסתו הפסד שנבע לו ממכירת מכוניתו. ראה P.H.F.T. סעיפים: 7613; 7634; 7647; 11357; ואילו בשבדיה מותר לעובד לנכות כנגד הכנסתו תשלום נזקים והפסדים שגרם תוך כדי ביצוע עבודתו כשהוא חייב לשפות את המעביד על ההפסדים הללו, כגון חסר בקופה. ראה World Tax Series כרך שבדיה 8.1.14 עמ' 313–316.

**נספח : הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה
(ניכוי הוצאות כנגד הכנסת עבודה)**

- הספת סעיף 29**
1. אחרי סעיף 29 לפקודה יבוא :
29. הכנסות עבודה המפורטות בסעיף זה פטורות ממס :
- א. סכומים שקיבל עובד ממעבידו לכיסוי הוצאותיו המותרות לעובד בניכוי כנגד הכנסתו כאמור בסעיף 17 לפקודה. התקצינות שהותקנו על-פי הפקודה.
- ב.
- ג.
- הספת סעיפים 17-117**
2. אחרי סעיף 17 לפקודה יבוא :
- 17א. בקביעת הכנסת עבודה חייבת ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר בתקנות על-פי סעיף זה ועל פי סעיף 32א :
- א. הוצאות נחוצות לשם ביצוע עבודתו, שירותיו ותפקידיו — להלן עבודתו — שהוציא עובד לשם ביצוע עבודתו כעובד.
- ב. הוצאות נסיעה, אוכל, שתייה ולינה, שהן נחוצות לשם ביצוע עבודתו כעובד, יותרו לניכוי כנגד הכנסתו כתנאים כמפורט להלן :
- (1) כאשר מקום העבודה העיקרי מצוי במרחק שאינו עולה על 25 ק"מ ממקום מגוריו הקבוע של העובד ;
- (א) הוצאות שהוציא עובד בשל ארוחות שאכל מחוץ לביתו בעת ששהה במקום שהוא מחוץ למקום מגוריו הקבוע ומחוץ למקום עבודתו העיקרי — להלן המקום — למעלה מ-9 שעות וכאשר המרחק בין מקום ביצוע העבודה העיקרי ובין המקום עולה על 25 ק"מ ובלבד שגובה ההוצאות שיוותרו לו בניכוי יהיה בגובה ההפרש שבין מחיר "ארוחה ביתית" כפי שנקבע בתקנות ובין ההוצאה שהוציא בפועל ובלבד שלא יעלה על המאקסימום הקבוע בתקנות.
- (ב) הוצאות לינה מחוץ לביתו, שהוציא עובד לשם ביצוע עבודתו ובלבד שלא יעלו על הסכומים שנקבעו בתקנות.
- (2) כאשר מקום ביצוע העבודה העיקרי נמצא באופן זמני, אך לא יותר מאשר למשך שנתיים, במרחק העולה על 25 ק"מ ממקום מגוריו הקבוע של העובד, ובלבד שלעובד חוקה במקום מגוריו הקבוע :
- א. הוצאות לינה ובלבד שלא יעלו על הסכום הקבוע בתקנות.

הוצאות העובד המותרות בניכוי כנגד הכנסת עבודה

ב) בחר העובד ללון במקום מגוריו הקבוע יותר לו הוצאות כאמור בסעיף 17 א. ב. 1) (א) ולא יותר לו בניכוי של הוצאות לינה.

ג) איבד העובד, בכל דרך שהיא, את זכות החזקה או זכות השימוש במקום מגוריו הקבוע יחולו עליו הוראות סעיף 17 א. ב. 1).

ג. דמי חבר באיגוד מקצועי, ארגון מקצועי או לשכות מקצועיות כפי שיפורטו בתקנות.

ד. הוצאות שהוציא עובד לשם שמירה על רמתו המקצועית ובלבד שגובה ההוצאה לא יעלה על הסכום שייקבע בתקנות או על-פיהן.

ה. הוצאות שהוציא עובד לצורך הסבה מקצועית אחת תוך ארבע שנות מס ובלבד שתקופת ההסבה המקצועית לא תעלה על 6 חודשים.

ו. הוצאות נסיעה של עובד ובני משפחתו, וכן הוצאות העברת מטלטליהם, ממקום מגוריו הקבוע למקום מגורים שאליו הוא נדרש לעבור על-ידי מעבידו ובלבד שנתקיימו תנאים אלה: (א) שהתגורר במקום מגוריו הקבוע לפחות 12 חודש קודם שהוא נדרש לעבור.

(ב) שעבד בשירותו של המעביד שדרש ממנו לעבור לפחות 12 חודשים קודם הדרישה.

(ג) שדרישת המעביד באה עקב שינוי במקום ביצוע עבודתו של העובד.

(ד) שהמרחק בין מקום המגורים הקבוע למקום המגורים אליו נדרש לעבור וכן בין מקום ביצוע העבודה המקורי ובין מקום ביצוע העבודה החדש של העובד אינו קטן מ-25 ק"מ.

ז. הוצאות משפטיות שהוציא עובד לשם ניהול משפט בבית דין לעבודה כשהוא עצמו צד בדין.

ב 17 א. הוצאות לפי סעיף 17 א לא יותרו בניכוי כנגד הכנסתו של העובד אלא אם הוגשו לפקיד השומה הצהרות העובד והמעביד בדבר הכרחיות ההוצאות, גובה הסכומים שהוצאו ותפקיד העובד, וכשהצהרות נתמכות בחשבונות, בקבלות ובמסמכים אחרים, הכל להנחת דעתו של פקיד השומה. ב. שר האוצר יתקין, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תקנות לשם הפעלת סעיף זה.

3. סעיף 28(ח) יסומן 28(ח)1 ואחריו יבוא:

(2) "משלח-יד" מקצוע או התעסקות של אדם הנישום לפי סעיף (1)2 או (2)2 לפקודה.

הכנסת
סעיף 28(ח)

4. אחרי סעיף 32 יבוא :
32א.

א. בבירור הכנסת עבודה חייבת של עובד ובכפוף לאמור בסעיף 17א, לא יותרו ההוצאות כמפורט להלן:
(א) הוצאות שהוצאו לשם השגת מטרות פרטיות.
(ב) הוצאות שהן מנוגדות לחוק, למוסר ולחקנת הציבור.
(ג) הוצאות שהוציא עובד לשם אירוח ובידור בין עברו ובין עבור אחרים.

32ב.

(א) הוציא עובד הוצאה שבחלקה היא מותרת בניכוי ובחלקה אינה מותרת, יותר לעובד בניכוי בשל חלק מן ההוצאה המותרת בניכוי. לא ניתן להפריד בין החלקים כמפורט לעיל, יקבע פקיד השומה לפי מיטב שפיטתו את גובה ההוצאה המותרת בניכוי. קביעת פקיד השומה ניתנת לערעור כאילו היתה שומה לפי סעיף 152(ב).
(ב) הוציא עובד, בדרך כל שהיא, הוצאה בסכום הגבוה מהסכום המותר בתקנות, יותר לו בניכוי סכום ההוצאה הקבוע בתקנות.
(ג) ערער העובד או מעבידו על החלטת פקיד השומה לפי סעיף זה, חובת הראיה שהחלטתו של פקיד השומה מופרכת תהיה על המערער.

5. האמור בסעיף 164 לפקודה יסומן ב"א" ובסופו יבוא :
"בסעיף זה, הכנסת עבודה למעט סכומים שקיבל עובד ממעבידו לשם כיסוי הוצאות העובד".

(1) על אף האמור בסעיף 99(א) לפקודה, כל המשלם לעובדו סכומים לשם כיסוי הוצאותיו שאינן מפורטות בפקודה או בתקנות שהותקנו על-פיה, ינכה בעת התשלום מן הסכומים המשולמים מס בשיעור של מחצית שיעור המס הכולל שבו מחויב העובד.
(2) אין באמור בסעיף זה כדי לשנות את שיעורי המס הקבועים בסעיף 121.

6. בסעיף 216 לפקודה, בסופו, יבוא :
7) הנותן קבלה או מסמך בידעו שתוכנו אינו נכון.

7. האמור בסעיף 218 יסומן "א" ואחריו יבוא :
"ב. המנכה מס כאמור בסעיף 164(1) בעוד שהוא יודע או שהיה עליו לדעת, שהיה עליו לנכות מס על-פי סעיף 164א), דינו מאסר ששה חודשים או קנס 1,000 לירות ופי שניים מסך כל הסכומים שלא נוכו על-פי החוק, או שני העונשים גם יחד".