



הכרה בהוצאות שכר טרחה במסגרת נוהל גילוי מרצון נעם שרעבי, עו"ד ורו"ח

ביום 7.9.2014 פרסמה רשות המסים נוהל גילוי מרצון חדש שהחליף את הנוהל שהיה קיים משנת 2005. במסגרת הנוהל החדש, כחלק מרצון רשות המסים לעודד תשלום מס אמת התחייבה הרשות לא לנקוט בהליכים פליליים כלפי מי שיבצע גילוי מרצון, בהתאם לתנאים בנוהל גילוי מרצון (להלן: "הנוהל").

במקביל לנוהל, פרסמה "הוראת שעה על בקשות לגילוי מרצון" (להלן: "הוראת השעה") אשר אפשרה, בין היתר, בתנאים מסוימים להגיש בקשה אנונימית ורק לאחר קביעת חבות המס, לגלות את שם מבקש הגילוי מרצון.

אחד התנאים המרכזיים בנוהל ובהוראת השעה הוא דיווח מלא וכן על כל ההכנסות שטרם דווחו ותשלום מס אמת.

ישראלים רבים, אשר חיכו בקוצר רוח לפרסום הוראת השעה, מגישים בקשות לגילוי מרצון בהתאם להוראת השעה.

במסגרת הוראת השעה, התייחסה רשות המסים לסוגיית קיזוז הפסדים וקבעה לעניין זה בזו הלשון:

"מובהר בזאת כי ניתן יהיה, במסגרת הוראת שעה זו לקזז הפסדים שנובעים מהגילוי מרצון רק כנגד הכנסות פירותיות או רווחי הון, לפי העניין, המדווחים בגילוי מרצון ורק בשנות השומה אליהן מתייחס הגילוי מרצון. הקיזוז יעשה בהתאם לסעיפים 28,29 ו-92 לפקודה, לפי העניין. הפסדים שלא קוזזו בשנות השומה עליהן דווח בגילוי מרצון לא יותרו בקיזוז בשנים שלאחר מכן.

בנוסף, לא יתאפשר לקזז הפסדים עליהם הוצהר כבר בדוחות שהוגשו קודם לבקשה לגילוי מרצון כנגד רווחים או הכנסות שעליהם הוצהר בגילוי מרצון."

יצויין כי לא ברור מה הבסיס החוקי עליו מסתמכת רשות המסים כאשר קבעה את הכללים הללו לעניין קיזוז ההפסדים, שהרי אין סנקציה כזו בפקודת מס הכנסה.

לעומת זאת, בהוראת השעה אין התייחסות לסוגיית ניכוי הוצאות ונשאלת השאלה האם ניתן לנכות הוצאות משפטיות והוצאות אחרות הכרוכות בגילוי מרצון, ומתי?

ביום 30.9.2014 פורסם פסק דין מחוזי, "ע"מ 25948-01-12, פלונית נ' פקיד השומה" (להלן: "פס"ד פלונית"). בפסד הדין, דן בית המשפט הנכבד, בשאלת התרה בהוצאות משפטיות שהוצאו שנים אחרי תקופת הדוח.

באותו מקרה, בשנת 2006 קיבלה המערערת בתיק הוצאה לפועל, סך של כ- 12 מיליון ש"ח, סכום המורכב מקרן החוב בתוספת אגרות, ריביות והפרשי הצמדה. בשנים 2008 ו- 2009 קיבלה המערערת חשבוניות בגין ההוצאות המשפטיות של הטיפול בתיק ההוצאה לפועל.

פקיד השומה טען כי הריבית וההצמדה הקשורה בה, חייבים במס בשיעור של 20% לפי סעיף 4(2) לפקודת מס הכנסה. כאשר ביקשה המערערת לקזז מהכנסותיה מריבית והצמדה את ההוצאות המשפטיות בהן נשאה על מנת להשיג טען פקיד השומה כי על פי הוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה לא ניתן לקחת בחשבון הוצאות אלה, שכן סעיף 17 האמור מתיר ניכוי הוצאה רק אם זו מתייחסת לייצור הכנסה באותה שנת מס. על פי הנטען, הואיל והכנסת המערערת מושא הצו התקבלה בידיה בשנת 2006, לא ניתן להכיר בהוצאות לאחר שנה זו.

בית המשפט, בפסק הדין, לא קיבל את טענת פקיד השומה לעניין אי ההכרה בהוצאות. ואומר כבי' השופט עיילובני:

**"לעניין הניכויים המותרים, קובע סעיף 17 לפקודת מס הכנסה כדלקמן:
"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולם בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."**

הואיל והמונח "הוצאה בייצור הכנסה" ניתן לפרשנויות שונות (כפי שהודגם בענייננו), על בית המשפט לבחון את הפרשנות הראויה על רקע תכלית החקיקה הרלוונטית. בהקשר זה, אין חולק כי התכלית העומדת ביסוד דיני המס, לרבות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה מושא ענייננו, היא הטלת מס באופן שוויוני ביחס להכנסה האמיתית החייבת במס, לאחר ניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה. היינו: חיוב במס אמת. בע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (פורסם בנבו, 30.4.09 הובהר כי ככל שלא נתיר ניכוי הוצאה שהוצאה לצורך ייצור הכנסה, שקול הדבר להטלת "מס ביתר", דבר שיש בו כדי לפגוע בתכלית החוק.

בעידן של היום, אין הכרח שהוצאה מסוימת תוצא באותו מקום שבו מיוצרת ההכנסה, כמו גם באותו זמן שבו מתקבלת ההכנסה. אין מניעה, אם כן, שהוצאות שגורם מסוים מוציא לצורך ייצור הכנסה, תוצאנה במקום אחר ובזמן אחר בהשוואה למועד קבלת ההכנסה החייבת.

לדעתי, יישום תכלית החוק, דהיינו: קביעת ההכנסה החייבת והטלת מס אמת, מחייב את המסקנה כי במקרים המתאימים, יש לנכות את ההוצאות שהוצאו לצורך ייצור הכנסה מסוימת, בין אם אלה הוצאו במקום אחר ובין אם בנקודת זמן אחרת על ציר הזמן בהשוואה למועד קבלת ההכנסה.

פסק הדין, באופן תקדימי, מאפשר לנכות הוצאות גם אם הוצאו שנים לאחר הפקת ההכנסה וגם שנים לאחר קבלתה, כל עוד הוצאות אלו הוצאו לצורך ייצור ההכנסה.

השלכות פסק הדין

סעיף 17(11) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 קובע כי הוצאות בקשר להכנת הדו"חות והטיפול בקשר למס בכל הליכי שומה וערעור מותרות בניכוי לצרכי מס.

הוצאות שכר טרחת עו"ד בהליך הגילוי מרצון כמו גם הוצאות הכרוכות בקבלת המסמכים מהבנקים ואישורים על הכנסות כרוכים בהכנת הדוחות ובטיפול בקשר למס. תשומת לב מיוחדת יש לתת לסיפא של המשפט כי הוצאות אלו יוכרו "בכל הליכי שומה וערעור".

החריג לכלל זה מובא בס"ק ב והוא אינו מתיר את ההוצאה רק ב"קשר להכנסות מעסק או משלח יד שלגביהם לא נוהלו פנקסי חשבונות או אם הדו"ח לא בוסס על פנקסי חשבונות (הכוונה במקרים שבו הייתה חובה לנהל פנקסים כאלו – נ.ש)".

אנו סבורים כי בעקבות פסק הדין, יש מקום לדרוש את ניכוי ההוצאות הללו כנגד ההכנסות המדווחות במסגרת הגילוי מרצון, גם אם הוצאות אלו משולמות עכשיו, בשנת 2014 כאשר גילוי מרצון הינו בגין שנים עברו.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לעו"ד ורו"ח נעם שרעבי ו/או לעו"ד גלעד ברון –

משרד ברון ושות' עורכי דין.

למען הסדר הטוב יובהר כי אין לראות באמור ייעוץ משפטי ו/או תחליף לייעוץ משפטי, מטרתו הינה אינפורמטיבית בלבד ויש לבחון כל מקרה ומקרה לגופו.