

הנחה ואנחה

אוסקר אבו-רזק

כמו מתנה - אבל לא לגמרי

האם הנחת סלב היא הכנסה חייבת במס? שאלה זו עלתה על סדר היום הציבורי בעקבות חקירתה של בר רפאלי, החשודה בין היתר בכך שלא שילמה מס על הנחות כאלו. מובן שאיננו מתייחסים בשורות הבאות למקרה ספציפי, אלא לסוגייה העקרונית. בנוגע להנחות סלב אין עד היום פסיקה קונקרטית ומחייבת, משום שבדרך כלל מדובר בסכומים לא-משמעותיים באופן יחסי, ולא כדאי לפקיד השומה לעסוק בהם. במקרה של רפאלי - לפי הנטען - המצב שונה הן בשל היקף ההנחות והן משום שסוגיית ההנחות מתלווה לשאלה העיקרית (התושבות). לעומת זאת, קיימת פסיקה כזו בנוגע לקבלת "מתנות" כהכנסה חייבת במס (פסק דין רופא נגד פקיד שומה רחובות), בקליפת אגוז ניתן לומר, כי נקבע שמתנה לרגל אירוע או להבעת הערכה אישית, איננה הכנסה חייבת במס, אך אם המתנה היא בתמורה לשירות שניתן - אזי היא חייבת במס כמו תשר שמקבל מלצר במסעדה. עם זאת, אין בהכרח דמיון בין שני המצבים. שאלת המתנות עלתה במלוא עוצמתה לפני כשני עשורים, כאשר חברות ביטוח נהגו לצ'פר סוכנים מצטיינים בנסיעות לחו"ל. רשות המיסים הוציאה חוזר בו קבעה, כי מדובר בהכנסה חייבת במס. עם זאת, ברור שאין הקבלה מלאה בין הנחה לבין מתנה. נקודת מבט אפשרית אחרת היא שאלת מועד החיוב במס. מהו מועד חיובה במס של ההנחה ומתי היא הופכת להכנסה - האם כאשר אני מקבל אותה, או כאשר אני מוכר את המוצר שקניתי בהנחה? לפני כן יש להדגיש, שלגובה ההנחה ולנסיבות הענקתה תהיה משמעות. האם היא הנחה מקובלת או חריגה? האם קיים או לא קיים קשר מסחרי בין הצדדים? אוסקר אבו-רזק PwC Israel, נניח שאני מוכר ספרים וגם סלבר יטאי, ובזכות כך מוכרים לי בהנחה את הספרים; החיוב במס על ההנחה יהיה רק כאשר אמכור את הספרים. הדבר דומה לפסק הדין משנות ה-50 בעניינו של בנק דיסקונט, שרכש ניירות ערך בהנחה. פקיד השומה טען שההנחה היא הכנסה חייבת באופן מיידי, אך בית המשפט קיבל את עמדת הבנק וקבע שהיא תובא בחשבון רק בעת מכירת ניירות הערך וחישוב הרווח מהם.

אלא שגם כאן הדמיון אינו מלא. כאשר רוכשים מלאי בהנחה, היא משתקפת בהכנסות כאשר המלאי נמכר - אך סלב אינו רוכש מלאי. יותר נכון לדמות את הנחת הסלב לעיסקת חליפין, בה מקבל הסלב (בדרך כלל) הטבה, שאיננה משתקפת בהכנסתו העסקית. אני מוציא לאור, מפרסם ספר בתחום המשפטי ושולח עותק לפרופסור במשפטים. אני אפילו מפרסם שהפרופסור המכובד קרא את הספר, ואולי גם קיבלתי ממנו מכתב ברכה. זו לא הכנסה, כי לא עשיתי עיסקת חליפין, שבעטיה הכנסה עסקית הפכה להטבה פרטית שאיננה חייבת במס. הארוחה והמכוננית יש מקרים פחות ברורים. אני בעל מסעדה, סלב אוכל בה ואני נותן לו הנחה בלי לנהל איתו מו"מ. זו ודאי אינה הכנסה בידי הסועד, למרות שבעקיפין היא הוצאה מוכרת למס' עדן, כי חומרי הגלם והתשומות הם ודאי הוצאה מוכרת. אך מה קורה כאשר סלב מקבל הנחה על רכישת מכוננית? כאן יש להבחין בין שלושה מצבים אפשריים. הראשון: הסלב מקבל הנחה של כמה אחוזים, שניתנת גם לקונים אחרים. זו ודאי אינה הכנסה חייבת במס. השני: הסלב מקבל הנחה גדולה והמוכר מספר לתקשורת על הלקוח הידוע שלו. גם זו אינה הכנסה חייבת במס. אולי יהיה מי שיטען שמדובר בעצימת עין או בקריצת עין: הסלב מוכן ששמו יתפרסם תמורת קבלת ההנחה. אך כאמור, לשיטתי זו אינה הכנסה חייבת. אני מרצה באוניברסיטה, יודעים שאני מלמד דיני מיסים ושלחו לי ספר בנושא. ברור שמי ששלח לי אותו מצפה שאעשה משהו, אם כי יכול להיות שאעשה ויכול להיות שלא. זו לא תהיה הכנסה חייבת, כי המס חל רק על פעולות שאני יוזם. אותו מצב בדיוק קיים בסיפור הסלב והמכוננית. השלישי: מסכמים מראש עם הסלב שהוא יצטלם במכוננית תמורת ההנחה. זו ודאי

הכנסה חייבת. אבל במקביל, ההוצאות בגין הרכב יהפכו להיות מעורבות ויש להכיר בהן חלקית כהוצאה לצורכי מס. אם הצי" לומים מחייבים נסיעות מרובות במכונית, הסלב יוכל לנכות את הוצאות, הפחת, התחזוקה, הביטוח, הטסט והדלק. הוא יוכל אפילו לטעון, שלצורך הצילומים עליו להחזיק את המכונית במצב טוב ושעליה להיות מבריקה ומצוחצחת בכל עת, ולדרוש כהוצאה את הוצאות המים והסבון של שטיפתה. כמה הערות תיאורטיות במקביל לדיון התיאורטי, יש לשאול האם ראוי - ועד כמה יהיה זה מעשי - לחייב במס כל דבר כזה. התשובה, כמו בהרבה מקרים בחיים, תהיה תלויה במידתיות: מהו הסכום, מהי תדירות ההכנסה. תהיה גם משמעות לשאלה מהו עיסוקו או משלח ידו של אותו סלב. אם מדובר בדוגמנית שעבודתה היא להצטלם, החיוב במס יהיה הרבה יותר ברור ומתחייב מאשר אם מדובר בכדורגלן. את האחרון דומה שניתן יהיה להשוות למי שזוכה במכונית בהגרלה, וכחלק מתנאי ההגרלה חייב להצטלם לידה עם חיוך גדול על פניו ומפתח בידו: זהו פרס ולכן המס יהיה על הזכייה) 25% ולא בשיעור המס השולי. במישור האקדמי של הפן הפלילי, ניתן להעלות שאלה על האבחנה הקיימת בפקודת מס הכנסה בין שכיר לבין עצמאי. סעיף 2.2 לפקודה מחייב שכיר במס על "כל טובת הנאה", בעוד סעיף 2.1 מחייב עצמאי רק על "הכנסה מעסק". לכאורה, יש ספק בנוגע למיסוי טובות הנאה שניתנות לעצמאי, למשל: בעל חנות ירקות שמקבל מהספק שלו לפני החגים לא בקבוק יין, אלא מלוא הטנדר ארגזי יין. בפרקטיקה, וגם מבחינת ההיגיון, ברור שגם אצל עצמאי יש למסות "כל טובת הנאה" - אחרת ניתן יהיה לעקוף בקלות את חובת המס. אבל מבחינת המילה הכתובה, זה לא 100% נקי מספק. ועוד הערה: גם תושב חוץ חייב במס בישראל על הנחת סלב, אם השירות ניתן בישראל והעניין לא מוסדר באמנה למניעת מס כפל. אם קיים בין הצדדים חוזה בכתב, הימנעות מתשלום המס אף עלולה להיות עבירה פלילית. ואולם, לא זה המצב אם הדבר נעשה במסגרת עיסוקו, אין לו מפעל קבע בישראל והוא תושב מדינת אמנה. אם מדונה מקבלת הנחה מבית מלון ישראלי יוקרתי, היא אינה חייבת במס בישראל. ואם נסיים בבר רפאלי: דומה שגם נושא הנחת הסלב ייגזר במידה לא מועטה מהשאלה האם היא תושבת ישראל לצורכי מס.

המאמר באדיבות :-
לשכת רואי חשבון
מר אוסקר אבו-רזק