

תוכן עניינים

מבוא	3
ההתפתחות החקיקתית	3
המסגרת הנורמטיבית כיום	4
סיווג ההכנסה	5
דיון ועמדה אישית	6
סיכום	7
רשימה ביבליוגרפית	8

מבוא

בעבודה זו אבקש לעמוד על סוגיית מיסוי רווחים מהגרלות ומפרסים. סוגיה זו, שעברה תהפוכות רבות, מעוגנת כיום בפקודת מס הכנסה¹, והנטייה של בתי המשפט כיום היא להכיר בהכנסות אלה כהכנסות חייבות במס, ולעיתים אף כהכנסות מעסק או משלח יד החייבות במס בשיעורים גבוהים. במסגרת העבודה אציג את המהפכה שחלה ביחסו של המחוקק לסוגיית מיסוי רווחי הגרלות ופרסים, אשר השפיעה גם על היחס אותו מפגינים בתי המשפט להכנסות אלה, ואציג את עמדתי לפיה ככל שגוברת הנטייה להכיר ברווחים אלו כהכנסות חייבות במס, וכל שכן כאשר הם מוכרים כהכנסות מעסק או משלח יד, יש להכיר גם בהוצאות המותרות בניכוי ועל המחוקק לקבוע במפורש את רשימת ההוצאות המותרות בניכוי לגבי רווחים אלו.

בראשית העבודה, אציג את ההתפתחות החקיקתית ואת המהפכה שחלה בדין הישראלי ביחס לרווחי פרסים והגרלות. בהמשך, אעמוד על אופן סיווג הרווחים – כהכנסה הונית או כהכנסה פירותית, ועל המבחנים שנקבעו לעניין זה על ידי בית המשפט, ואציג מקרים בהם התייחס בית המשפט לרווחים אלו כהכנסה פירותית. לבסוף, אערוך דיון ואציג את עמדתי לפיה על המחוקק להתייחס באופן מפורש לסוגיית ניכוי ההוצאות לגבי הכנסות מהגרלות או פרסים.

ההתפתחות החקיקתית

עד שנת 2003, לא הכיר המחוקק הישראלי בחבות במס בשל רווח שמקורו בהימורים, בהגרלות או בפרסים. התפיסה העקרונית של המחוקק בקשר לדיני המס סברה, כי אין למסות הכנסות שלא על פי "תורת המקור", היינו, הכנסות שאינן מגיעות ממקור חוקי המטיל חבות ספציפית. על פי תורת המקור, אין למסות הכנסות מקריות שאינן משתייכות לאחד ממקורות ההכנסה הקבועים בחוק².

בשנת 2003, נוסף לפקודת מס הכנסה סעיף 2א, אשר קבע את החבות במס בגין רווחים שמקורם בהימורים, הגרלות או פרסים. כך נקבע בסעיף 2א לפקודה:

(א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח של אדם תושב חוץ, שהופקו או שנצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו בחשבון בקביעת רווחים או הכנסתו ויראו אותם לענין פקודה זו כהכנסה, למעט לענין קיזוז הפסדים.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על כל אחד מאלה:

- (1) השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו;**
- (2) השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית;**
- (3) השתכרות או רווח מהגרלות או מפרסים שנקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.**

¹ פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961. (להלן: "פקודת מס הכנסה" ו/או "הפקודה").
² ראה למשל: ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פקיד שומה נתניה, (פורסם בנבו, 02.02.05), בפסקה 16 לפסק דינו של כב' השופט ברק. וכן: א' לפידות, "גלגוליה של תורת המקור" בדיני מס הכנסה בארץ", הפרקליט כב' (תשכ"ו). 53.

על פניו נראה, כי בכך ביקש המחוקק הישראלי להתנתק מתורת המקור ששלטה עד אז בפסיקות בתי המשפט, וביקש לאמץ תפיסה מודרנית יותר, המתחשבת במגמות חברתיות וכלכליות חדשות. עם זאת, בספרות הובעה העמדה, לפיה דווקא הצורך של המחוקק בקביעת הסדרים פרטניים לעניין החיוב במס של הכנסות שמקורם בהימורים, הגרלות או פרסים, מצביעה על כך שהמחוקק לא ביקש להתנתק מתורת המקור³. כלומר, ככל שאכן תורת המקור נזנחה על ידי המחוקק, לא היה כל צורך בקביעת הסדרים פרטניים לגבי הכנסות אלו, שכן אלו היו צריכות להיות ממוסות באופן אוטומטי. עצם העובדה שהמחוקק חש צורך לקבוע את החיוב במס בגין הכנסות אלו, מצביעה על כך שהתפיסה הכוללת הינה כי יש לחייב במס רק בגין הכנסות הנובעות מ"מקור". אמנם, גם בפסיקה שניתנה לאחרונה נאמר על ידי בית המשפט העליון, כי דיני מס הכנסה כיום מבוססים על תורת המקור המבוססת על המשפט האנגלי⁴.

המסגרת הנורמטיבית כיום

בד בבד עם כניסתו לתוקף של התיקון לפקודת מס הכנסה, נכנס לתוקף צו מס הכנסה (קביעת סכום לעניין השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים)⁵. צו זה, שנחתם בשנת 2003 על ידי שר האוצר דאז בנימין נתניהו, ביקש לקבוע את הסכומים הקובעים לעניין החבות במס בגין הכנסות מהימורים, מהגרלות או מפרסים. בצו זה נקבעה תקרת פטור, והכנסה המתקבלת מהימור אחד או מהגרלה אחת או מפרס אחד אשר פחתה מתקרת הפטור, תהא פטורה ממס. בצו המקורי משנת 2003, סכום תקרת הפטור הועמד על סך של 60,720 ₪.

בשנת 2013 תוקן צו מס הכנסה ותקרת הפטור הונמכה. בצו המתקן, שנחתם על ידי שר האוצר באותה שנה יאיר לפיד, נקבעה תקרת הפטור על סך של 50,000 ₪ בלבד. משמעותה המעשית של תקרת הפטור הינה, כי הכנסה שעד לגובה תקרת הפטור תהיה פטורה ממס לחלוטין, והכנסה העולה על תקרת הפטור תמוסה באופן יחסי לגבי השיעור שמעל תקרת הפטור⁶. במקרה של הכנסה העולה על כפל תקרת הפטור, קבע מחוקק המשנה כי לא קיים כל פטור ממס⁷.

שיעור המס על הכנסות כאמור העולות על תקרת הפטור, עומד כיום על 35%. כך נקבע בסעיף 1124 בנוסחו כיום:

³ י' אדרעי, אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מיסים בישראל, (תשס"ז). 61-62.
⁴ ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, (פורסם בנבו, 02.01.18), בפסקה 26 לפסק דינו של כב' השופט מינץ. וראה גם: א' נמדר, מס הכנסה [יסודות ועיקרים], (מהדורה שלישית, 2010), בעמ' 12.
⁵ צו מס הכנסה (קביעת סכום לעניין השתכרות או רווח מהימורים מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים), תשס"ג-2003. (להלן: "צו מס הכנסה").
⁶ סעיף 3 לצו מס הכנסה.
⁷ זוהי התוצאה הנובעת מהוראת סעיף 3 לצו מס הכנסה הקובע בהאי לישנא: "לעניין השתכרות או רווח מהימור אחד, מהגרלה אחת או מפרס אחד כאמור, שסכומם עלה על תקרת הפטור ופחת מכפל תקרת הפטור, יראו כפטור ממס סכום השווה לתקרת הפטור בניכוי ההפרש". מדברים אלו משתמע, כי הפטור היחסי ניתן רק לגבי הכנסה העולה על תקרת הפטור אך איננה עולה על כפל תקרת הפטור.