

י"א תמוז תשס"ד
30 יוני 2004

אל: א', נצ'(1), ב'(3), ג'(1), ד'(1), ו.

חוזר מס הכנסה מס' 17/2004 – משפטית, מקצועית, ניכויים

הנדון: מיסוי הגרלות, הימורים ופרסים

1. כללי

טרם חקיקת חוק התכנית הכלכלית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "חוק התכנית הכלכלית"), שיטת מיסוי ההכנסה הפירותית בישראל הייתה לפי תורת המקור. שיטה זו גרסה כי הכנסה תמוסה רק אם יש לה מקור. בהתאם לשיטה זו, הכנסה שנבעה לנישום מרווחי הגרלות, הימורים ופעילות נושאת פרסים הייתה בדרך-כלל פטורה ממס, וזאת מאחר והכנסה מסוג זה נחשבה כמתת שמים, ללא פוטנציאל ריאלי לחזור על עצמה וללא אפשרות לסווגה כהכנסה, כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") – ועל-כן נחשבה היא לנטולת מקור.

גישה זו של המחוקק זכתה לביקורת, וזאת מאחר ולא נמצא הצדק של ממש מדוע נישום שהגדיל את הכנסתו כתוצאה מזכייה בהגרלה, מהימור או מפעילות נושאת פרסים לא ישא בנטל המס בהתאם ליכולתו הכלכלית אשר גדלה כתוצאה מהזכייה.

בעקבות הביקורת האמורה וכחלק ממגמתה של התכנית הכלכלית להרחבת בסיס המס, הוסף לפקודה סעיף 2א המטיל מס על השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים (להלן: "רווחי הימורים").

בחקיקה הראשית ובחקיקת המשנה מכוח חוק התכנית הכלכלית הוטל מס על רווחי הימורים, עוצבו גבולות החבות במס, נקבעו פטורים מהמס והוראות לגבייתו. המס שיוטל על רווחי הימורים הנו בשיעור סופי של 25% ללא ניכוי הוצאות וללא קיזוז הפסדים, זיכויים או פטורים. החבות במס סויגה בשני סייגים עיקריים: נקבע כי החבות במס לא תחול על פרסים שניתנו כתוצאה מיחסים אישיים, וכן נקבע פטור ממס על רווח מפעילות חוקית ואשר אינו עולה על תקרה העומדת כיום על 70,000 ₪.

2. קביעת הרווח כהכנסה וקביעת הבסיס הפרסונאלי והטריטוריאלי לחבות במס

פועלו הראשון של סעיף 2א לפקודה היה בעצם הקביעה כי רווחי הימורים מהווים הכנסה.

בהמשכו קובע סעיף 2א לפקודה כללי תחולה למיסוי פרסונאלי וטריטוריאלי הזהים לאלה הקבועים ברישא של סעיף 2 לפקודה, לאמור: תושב ישראל יהיה חייב במס בגין השתכרות או רווח מהימורים תהא המדינה בה הופקו רווחים אלה אשר תהא, ואילו תושב חוץ יהיה חייב במס בגין השתכרות או רווח מרווחי הימורים רק אם אלה הופקו או נצמחו בישראל.

סעיף 4א(א)(11) לפקודה קובע כי מקום הפקת רווחי הימורים יקבע לפי תושבות המשלם. בהתאם לכך, אם תושב חוץ השתכר מרווחי הימורים אותם שילם לו תושב ישראל, הרי שרווחים אלה יחובו בתשלום מס לפי סעיף 2א לפקודה, וזאת מאחר ותושב החוץ הפיק רווחים שמקורם בישראל.

3. רווחים עליהם לא יחול סעיף 2א

בסעיף 2א(ב) לפקודה נקבעו שלושה חריגים בהם לא תחול החבות במס אשר נקבעה בסעיף 2א(א). להלן נסקור חריגים אלה ונדגים את אופן יישומם:

3.1 השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי הפקודה: כפי שכבר ציינו, מטרתו של הסדר המס החדש הייתה להרחיב את בסיס המס ולכלול בקרב רווחי הימורים אשר קודם לכן לא חויבו במס, אך אין מטרתו לשנות את סיווגן של הכנסות להן היה מקור מס מחייב בפקודה עוד קודם לחקיקת חוק התכנית הכלכלית. בהתאם לכך, סעיף 2א לפקודה קובע כי יש לתת העדפה לסעיפי המקור האחרים בפקודה, קרי סעיפים 2 ו-3 לפקודה. רווח אותו ניתן לסווג לאחד מסעיפי מקור אלה, יהיה חייב במס לפיהם ולא לפי הסדר המס הקבוע בסעיף 2א לפקודה.

נדגים: בפסק הדין בענין משולם¹, דובר בנישום אשר עסק באדריכלות ושזכה בפרס אגב עבודתו זו. בית המשפט קבע כי על אף שפרסים שהם מתת שמים היו פטורים ממס, הרי שהפרס בו זכה משולם היווה חלק מהשתכרותו שמקורה המשפטי בסעיף 2(1) לפקודה ולכן יש לחייבו בגינה במס. באופן דומה, בחוזר מס הכנסה 21/90 משפטית/ניכויים "מלגות מענקים ופרסים כהכנסה" הובהרה עמדת האגף בנוגע למיסוי מלגות מענקים ופרסים כהכנסה, וכן בהוראת ביצוע 19/90 שעניינה "פרסים לסוכנים ולסוחרים כהכנסה וחובת ניכוי במקור", נקבע כי פרסים המתקבלים בשל פעילות עסקית וכתמורה לה, חבים במס בהתאם לסעיף המקור של הפעילות העסקית אשר בהקשרה ניתן הפרס.

לאור האמור לעיל, גם לאחר חקיקת סעיף 2א לפקודה, נישום אשר יזכה בפרס אותו ניתן לסווג כהכנסה מעבודתו או מעסקו, ימוסה לפי סעיף המקור המתאים ולא לפי סעיף 2א לפקודה.

חשוב לציין כי בין סעיפי המקור שבסעיף 2 לפקודה מצוי גם סעיף 2(10) הממסה הכנסה "מכל מקור אחר". סעיף זה עשוי להוות מקור לרווח שאינו תוצאה של מזל בלבד, ובאופן זה להוות

¹ עמ"ה 609/68, ברוך משולם נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א ד עמ' 30.

מקור להכנסות מסוימות מרווחי הימורים. גם במקרה בו יקבע כי מקור ההכנסה הוא בסעיף (10)2 לפקודה, לא יחול סעיף 2א לפקודה.

3.2 השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית

פרס שניתן במסגרת יחסים אישיים, כגון יחסי משפחה, לא יחול בעניינו סעיף 2א לפקודה והוא יוסיף ויהנה מאי חבות במס. בקביעת המס על רווחי הימורים לא רצה המחוקק להרחיב את בסיס המס באופן שיכלול בתוכו גם כספים או מתנות הניתנות במישור האישי, ולכן נקבע הסייג לפיו לא יחול סעיף 2א במקרים מעין אלו.

3.3 השתכרות או רווח שנקבעו על-ידי השר

ניתנה סמכות לשר האוצר לקבוע השתכרות או רווח מהגרלות או פרסים שאינם חייבים לענין סעיף 2א לפקודה.

שר האוצר קבע במסגרת צו מס הכנסה (קביעת סכום לענין השתכרות או רווח מהגרלות, הימורים או פעילות נושאת פרסים) (הוראת שעה לשנות המס 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "צו הפטור" או "הצו") פטור ממס על רווחי הימורים שאינם עולים על התקרות המנויות בצו. על תוכנו של הצו, אשר נחקק מכוח ההסמכה הקבועה בסעיף 9(28) לפקודה, נעמוד להלן.

4. רווחי הימורים הפטורים ממס

סעיף 9(28) לפקודה קובע כי תהא פטורה ממס:

"השתכרות או רווח, כאמור בסעיף 2א, שערכם פחת מסכום שקבע שר האוצר, באשור ועדת הכספים של הכנסת, והכל בתנאים ובתיאומים שקבע"

מכוח סעיף 9(28) לפקודה נחקק צו מס הכנסה (קביעת סכום לענין השתכרות או רווח מהגרלות, הימורים או פעילות נושאת פרסים) (הוראת שעה לשנות המס 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: "צו הפטור" או "הצו"), הקובע פטור ממס על רווחי הימורים שאינם עולים על התקרות המנויות בצו. הפטורים ניתנים לגבי השתכרות או רווח שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, אשר התקיימו בתקופה שבין 1.7.2003 ועד 30.6.2004.

הפטור הקבוע בצו יחול רק על רווחי הימורים שנעשו במסגרת חוקית. לאמור: רווחי הימורים אשר נעשו במסגרת בלתי חוקית – לא יהנו מהפטור הקבוע בצו.

4.1 תקרות הפטור שנקבעו בצו:

הפטור המלא: בהתאם לסעיף 2 לצו, רווחי הימורים אשר יפחתו מתקרת הפטור שנקבעה בצו יהיו פטורים ממס. תקרת הפטור עומדת כיום על 70,000 ₪ וסכום זה יתעדכן מעת לעת בהתאם למנגנון העדכון הקבוע בסעיף 120 לפקודה.

הפטור החלקי: רווחי הימורים אשר לא יעלו על כפל הפטור המלא, יהנו מפטור חלקי. גובה הפטור החלקי הועמד על תקרת הפטור, בניכוי ההפרש בין רווחי ההימורים לבין תקרת הפטור.

דוגמה: בהתבסס על תקרת פטור בגובה של 70,000 ₪, הרי שנישום אשר השתכר מרווחי הימורים סך של 100,000 ₪ יהנה מפטור ממס בגובה של 40,000 ₪, וזאת בהתאם לחישוב הבא:

$$\begin{array}{r} 70,000 \\ (100,000 - 70,000 = 30,000) \\ \hline 40,000 \end{array}$$

בדוגמה זו ישלם הנישום מס בגין רווחי הימורים בסך 60,000 ₪, ויתרת הרווח בסך 40,000 ₪ תהא פטורה ממס.

4.2 היקף תחולת הפטור:

נישום אשר ישתכר מרווחי הימורים משתי הגרלות שונות באותה שנת מס, יוכל להנות מהפטור הקבוע בצו ביחס לכל הגרלה בפני עצמה. כך לדוגמה, נישום אשר זכה ב- 70,000 ₪ בהגרלת הלוטו שנערכה בתאריך פלוני וב- 70,000 ₪ בהגרלה שנערכה שבוע לאחר מכן – יהנה מפטור ממס ביחס לשתי זכיותיו, כל אחת בפני עצמה.

לפי סעיף 4 לצו, נישום אשר רכש כרטיס הגרלה אחד המזכה אותו בשני פרסים שונים, תחושב בענייני תקרת הפטור ביחס לשני הפרסים גם יחד. באופן דומה, שני נישומים אשר רכשו יחד כרטיס הגרלה אחד, יהנו מתקרת פטור אחת בלבד. לאמור: תקרת הפטור מחושבת ביחס לכרטיס הגרלה ולא ביחס למספר האנשים אשר הכרטיס בבעלותם.

כרטיס מנוי המאפשר לנישום להשתתף במספר הגרלות המתרחשות במהלך תקופת תוקפו של המנוי, יחשב ככרטיס הגרלה נפרד לכל הגרלה והגרלה.

5. שיעור מס סופי – ללא התרת ניכויים קיזוזים ופטורים

בסעיף 124 לפקודה נקבע שיעור המס על רווחי הימורים בידי יחיד. בהתאם לסעיף זה שיעור המס יהיה 25%, וזאת: "בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי לזיכוי או לקיזוז כלשהם", כל זאת למעט

הפטור שנקבע בצו ולמעט הוצאות הכרוכות בתשלום המס (כגון: הוצאות להכנת דוח ולטיפול בהליכי השומה והערעור) כקבוע בסעיף 17(11) לפקודה.

משמעות הדברים היא כי רווחי הימורים חייבים (כלומר, שאינם פטורים לפי הצו), יחויבו במס בשיעור סופי של 25%. מס זה יחושב מבלי שינוכו מההכנסה הוצאות כלשהן (למעט אלה הקבועות בסעיף 17(11) לפקודה). יובהר כי בכלל זאת, לא יותרו בניכוי הוצאות לרכישת כרטיס ההגרלה נשוא הזכיה או כרטיסי הגרלה אחרים שנרכשו על-ידי הנישום במהלך שנת המס.

מרווחי ההגרלה לא ניתן לקזז הפסדים שנוצרו לנישום מכל מקור שהוא, לרבות הפסדים שמקורם עסקי.

המסקנה העולה מן המקובץ היא, שבכפוף לתקרת הפטור שבצו ולניכוי הוצאות לפי סעיף 17(11) לפקודה, רווחי הימורים יתחייבו במס סופי של 25% וזאת ללא התחשבות בתוצאות ההכנסה והמס של הנישום. יובהר כי סעיף 121 לפקודה אינו חל על רווחים אלו, ולכן רווחי הימורים בהם זכה יחיד שמלאו לו 60 שנים ימוסו בשיעור המס של 25% ולא בהתאם למדרגות המס הקבועות בסעיף 121 לפקודה.

6. חובת ניכוי מס במקור

6.1. סעיף 164 – חובת ניכוי מס במקור

א. סעיף 164 לפקודה תוקן כך שהוטלה חובת ניכוי מס במקור גם על מי שמשלם או אחראי לתשלום רווחי הימורים.

ב. לשר האוצר ניתנה הסמכות לקבוע כי ניכוי המס יהיה כפי שיקבע, גם אם הניכוי יהיה לא בשעת התשלום ולא לפי שיעור מהסכום המשתלם.

6.2. התקנות

בתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלומים בשל הימורים, הגרלות או פעילות נושאת פרסים), התשס"ג – 2003 (להלן: "התקנות"), נקבע שיעור הניכוי מתשלום בשל הימורים הגרלות או פעילות נושאת פרסים, תשלום המס שנוכה לפקיד השומה, דיווח לפקיד השומה ואישורים למקבל התשלום.

הגדרות

"השתכרות או רווח" – כהגדרתם בצו הפטור;

"חייב" – אדם המשלם סכומים המהווים השתכרות או רווח בידי המקבל, בין על חשבונו הוא ובין מטעמו או על חשבונו של אדם אחר, שבאמצעותו משתלמים סכומים כאמור, במישרין או בעקיפין, למעט יחיד המשלם סכום כאמור שלא בתחום עסקו או משלח ידו ;

"מקבל" – אדם המקבל סכום בשל השתכרות או רווח כהגדרתם בצו הפטור, כולו או חלקו ;

"תשלום" – סכום ששולם כהשתכרות או רווח שאינו פטור ממס לפי צו הפטור, בין אם שולם לאדם אחד ובין אם שולם לכמה בני אדם ; ויראו לענין זה כהגרלה או כהימור אחד, לפי הענין, גם הגרלה או הימור ששולבו בהם כמה ניחויים וכן כמה הגרלות או הימורים שנעשו בטופס אחד.

ניכוי המס

בתקנות נקבע כי חייב המשלם תשלום ינכה ממנו מס בשיעור של 25%. אם התשלום כולו או חלקו בשווה כסף יקבע המשלם את סכום התשלום לפי שוויו. היה התשלום בשווה כסף, יקבע שוויו לענין ניכוי המס לפי מחיר השוק ולא לפי העלות, זאת בין אם היה שווה הכסף נכס או מוצר ובין אם ניתן כשירות. השווי יכלול גם את מס ערך מוסף. בתקנות הוסמך פקיד השומה להגדיל או להקטין את הסכום האמור.

תשלום המס

חייב ישלם לפקיד השומה עד היום ה- 15 בכל חודש, את סכום המס שניכה בחודש הקודם לפי תקנות אלה, ויגיש לו באותו מועד דו"ח לפי טופס 0102. הדיווח על תשלום המס יעשה בסוג ניכוי 067.

בתקנות נקבעו הוראות לגבי הגשת דו"ח שנתי עד לתאריך 31 במרס בשנה שלאחר שנת התשלום. כמו-כן חובת מנכה להמציא למקבל אישור על הניכוי, וזאת עד לתאריך 20 במרס בשנה שלאחר שנת התשלום.

ניכוי המס מתשלום אינו פוטר את המקבל מלכלול את התשלום בדין וחשבון על הכנסתו.

7. תחולה

חוזר זה חל על רווחי הימורים שהופקו לאחר התאריך 1.7.2003.

בברכה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין