

י"ז כסלו, תשס"ו  
18 דצמבר, 2005

מספרנו : 12342/05

**חוזר מס הכנסה מס' 6 / 2005 - משפטית / שומה / מקצועית**

**הנדון : ניכוי הוצאות לימודים אקדמאים ומימון הוצאות לימודים אקדמאים לעובד**

**ע"י מעביד**

**עמ"ה 7039/03 – בנק יהב נ. פ"ש ירושלים 1  
עמ"ה 132/02 ואח' – אמיר מאיר ואחרים נ. פ"ש טבריה**

השנה ניתנו שני פסקי דין הדנים בסוגיה השנויה במחלוקת בעניין הוצאות לימודים.

**(1) פסק הדין בעניין יהב :**

**א. כללי :**

בפסק דין בנק יהב שבנדון, אשר ניתן ע"י ביהמ"ש המחוזי בירושלים, נפסק כי הוצאות לימודים אקדמאיים לתואר ראשון, שמימן הבנק לעובדיו, אינם הכנסת עבודה של העובדים, וזאת בנסיבות המיוחדות בהן נערך בבנק מהלך של שדרוג. ובלשון ביהמ"ש: "מהלך הוצאת העובדים ללימודים היה צעד מגמתי ומסודר, אשר נועד לשיפור ולטיפוח הבנק על עובדיו בשלב מעבר ושדרוג של הבנק אך לא כעניין שבשיגרה".

בפסק דינו קיבל בית המשפט את עמדת המערער כי בנסיבות המיוחדות שהיו בשנים נשוא הערעור, מימון הלימודים היה לטובת הבנק – המעביד. פסק הדין מבוסס איפוא על קבלת טענתו העובדתית של הבנק כי למודי העובדים היו בתחום עיסוקם, וכי הלימודים נדרשו עקב שדרוג הבנק והרחבת פעילותו.

ביהמ"ש מדגיש עם זאת כי מקובלת עליו טענתו של פקיד השומה כי הכרה שכזו אינה משתמעת מלשון החוק ואינה דבר שבשיגרה, אולם הוא מקבל את עמדת הבנק וקובע כי במקרה דנן ומבלי שהדבר יהווה תקדים, פקיד השומה יראה את הוצאות הלימודים כחלק מההוצאה הכללית של הכנות הבנק לצורך המעבר, שינוי התדמית והפונקציונאליות שלו ובאופן חריג יאשר את הוצאות המערער כפי שדווחו.

### **ב. עמדת פקיד השומה :**

פקיד השומה חלק הן על ההצגה העובדתית של הבנק והן על המסקנות המשפטיות שהוסקו מן העובדות. לדעת פקיד השומה לא הוכח כי הלימודים היו בתחומי עיסוקם של העובדים ולצרכי העיסוק, ולא הוכח כי הלימודים נדרשו ע"י הבנק לצורך שדרוגו. הבנק מימן לעובדיו לימודים גם טרם השדרוג, והמשיך לקלוט עובדים לא אקדמאיים גם לאחר השדרוג והרחבת הפעילות.

לדעת פקיד השומה לו גם הוכח שהבנק עודד את הלימודים בשל השדרוג, גם אז מן הדין היה לראות את מימון הלימודים כהכנסת עבודה בידי העובד, בהיותה טובת הנאה ניכרת בידי העובד.

טובת הנאה זו מתבטאת בשיפור מעמדו של העובד, ביכולת הקידום שלו הן אצל המעביד הנוכחי והן אצל מעבידים פוטנציאליים אחרים, והיא מגדילה את סיכויי ההשתכרות שלו.

העובד אף אינו רשאי לתבוע הוצאה כנגד טובת הנאה, באשר אין מדובר בהוצאה פירותית לשמירה על הקיים אלא בהוצאה לרכישת נכס המהווה הוצאה הונת שאינה מותרת בניכוי.

### **ג. עמדת רשות המיסים לנוכח פסק הדין :**

אף שפסק הדין מתייחס למערכת עובדות ספציפית ביותר שניתן לאבחנה בנקל, ואף שביהמ"ש ציין כי אין פסק הדין מהווה תקדים, עמדתנו היא שאין להשאיר את פסק הדין על כנו, בהיותו פסק דין שלא נכנס כלל לעובי הקורה בסוגיות כבדות המשקל שהובאו בפני ביהמ"ש ע"י הצדדים. לאור זאת, הוגש ערעור על פסק הדין לביהמ"ש העליון.

(2)

### **פסק דין בעניין אמיר מאיר ואח' :**

בפסק דין אמיר מאיר שניתן ע"י ביהמ"ש המחוזי בטבריה, נפסק כי לא יותרו בניכוי הוצאות לימודים של רואה חשבון לתואר ראשון במשפטים הואיל ואלו בבחינת יצירת יתרון מתמיד ולא שמירה על הקיים בלבד.

בפסק דין זה אימץ ביהמ"ש את עמדת פקיד השומה וקבע כי התואר הראשון, על פניו, יוצר את המקור המניב של ההכנסה וכי מרבית המקצועות המוכרים נוצרים עקב לימודים וקבלת תואר. כך גם בעניינם של העוררים יצרו הלימודים יתרון מתמיד שההוצאה בגינת לא תותר בניכוי.

**(3) הנחיות לפעולה :**

עד לסיום בירור הסוגיה בעניין פס"ד יהב בבית המשפט העליון, מונחים משרדי השומה להמשיך ולפעול, ברוח עמדת פקיד השומה שהוצגה בביהמ"ש בעניין יהב ובעניין אמיר מאיר, כלהלן :

- (1) מימון הוצאות לימודים אקדמאיים לעובד ע"י מעבידו – במישרין או בעקיפין – ייחשב כטובת הנאה בידי העובד ויחוייב במס על פי סעיף 2(2) לפקודה.
- (2) שאלת טיב ההוצאה בידי הלומד - אם שכיר או עצמאי – תחתך על פי המבחנים המקובלים להתרת הוצאות בפסיקה. כגון : מבחן האינטגרליות - נחיצות ההוצאה לצורך העיסוק / התפקיד הנוכחי ; מבחן השמירה על הקיים לעומת השגת יתרון מתמיד, בין היתר באמצעות המבחן האיכותי, המבחן הכמותי והמבחן האובייקטיבי. במקרים של ספק יש להיוועץ ברפרנט.
- (3) בקשות להחזר מס שיוגשו ע"י מי שאינו חייב בהגשת דוח, ייקלטו ע"י פקיד השומה והטיפול בהם יעוכב עד לקבלת פס"ד בבית המשפט העליון או עד להוצאת הנחיה אחרת – לפי המוקדם.  
**הננו מדגישים כי בקשה כנ"ל להחזר מס נכנסת לגדרי סעיף 160 לפקודה ולא לגדרי סעיף 159א, שעל כן אין חובה להחזיר מס בטרם שוכנע פקיד השומה כי אמנם מגיע החזר מס.**
- (4) בקשות לתיקוני שומה או לתיקוני דוחות שיוגשו ע"י מי שחייבים בהגשת דוח, יטופלו כמקובל במקרים של תיקוני דוחות ופתיחת שומות, הכל בכפוף למועדים הנקובים בסעיפים 145 ו-147 לפקודה.  
גם כאן – במקרים של ספק – יש להיוועץ ברפרנט.
- (5) אין להיעתר לבקשות של מעבידים לתיקוני דוחות 102 ולהחזר מס שנוכה מהעובדים בגין מימון לימודים.  
סעיפים 159א ו-160 אינם חלים על דוחות ניכויים ועל שומות ניכויים, והחזרי מס – אם יגיעו – ייעשו בתיק השומה של כל עובד ועובד.  
לעניין עילות לתיקוני דוחות 102, נא ראו הוראת ביצוע מס' 18/2000 "תיקון טופסי 102 בניכויים והחזרי מס הנובעים מתיקון".

**ב ב ר כ ה,**

**רשות המיסים בישראל**