

ע.א. 212/69

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

בפני השופטים: מ. לנדוי, צ. ברנזוק, א. ויתקון

ניתן ביום 21.1.70

השופט המלומד ענו על שאלה זו בשלילה. לדעתם, אין לראות בסכומים אלה הוצאות "שיצאו כולן בייצור הכנסתו (של גישום) ולשם כך בלבד", כדיבורו של סעיף 17 לפקודת מס הכנסה.

זוהי שאלה הראויה לעיון ולדין, ואילו יתר השאלות שהועלו בסיכומי הצדדים אינן עשויות אלא להסיח את הדעת מן העיקר. כך, למשל, ברור שאם המס הוזר עצמו אינו מותר לניכוי, כיוון שתשלומי חורג ממסגרת יצור ההכנסה, אף דין ההוצאות המשפטיות כך, בין שהוצאו לאחר שהגיע הסכום לערכאות בחוץ לארץ ובין שהוצאו בכל שלב מהשלבים שלפני השלב הזה. יתר על כן, אם כך הדין, הרי הוא הדין הן לענין מס הכנסה והן לענין מס חברות בארץ. אין גם ממש בטענת החברה שכיוון שכבר הותרו לה הוצאות דומות עבור רואה-חשבון בארץ, חייב המשיב להתיר לה גם את ההוצאות המשפטיות, בחינת מצווה גוררת מצווה. ומאידך, אם, עקרונית, מותר לנכות את ההוצאה, לא הייתי מקפיד על השגה המדוייקת שבה יצאה מידי החברה. כן ייאמר מיד שאין למצוא עילה לאיסור ההוצאה בהוראה שבסעיף 32 (7) לפקודה. הלא ברור הן מתולדות הסעיף והן מהגדרת המונח "מס הכנסה" שבסעיף 1 לפקודה, שכוונת האיסור היא למס הכנסה המוטל בארץ ולא למס המוטל בחוץ לארץ.

המערערת: מולר טכסטיל (ישראל) 1961 בע"מ (ע"י עו"ד ד. פוטשבוצקי)

המשיב: פקיד השומה חיפה (ע"י עו"ד ע. נתן)

פ ס ק ד י ן

השופט ויתקון:

מיום היווסדה ב-1949 ועד ל-1964 היתה החברה המערערת חברה רשומה בארצות הברית, ואילו בארץ היתה רשומה כחברה זרה. כאן עיסקה ומקור הכנסתה החייבת במס הכנסה. אך גם שלטונות המס בארצות הברית חייבו הכנסה זו במס הכנסה ועל כן נאלצה החברה לעמוד בהוצאות משפטיות רבות כדי להתנגד לדרישה זו, ואף הצליחה להפחית את החיוב באופן ניכר. ועל שום מה בחרה החברה בשנים ההן בצורה של התארגנות שהמיטה עליה גזרה של כפל מסים? לפי המוסכם בין בעלי הדין, היו לה בכך שתי מטרות, אחת, "החזקה הפשית של מטבע חוץ והקלות בקבלת היתרי יבוא", והשנייה, "מתן הרגשת בטחון למשקיעים שהשקיעו מכספיהם במדינה צעירה". השאלה היא: האם מותר לחברה, לצורך חישוב הכנסתה, לנכות את המס ששילמה ואת ההוצאות שהוציאה, כאמור, בארצות הברית? המשיב, פקיד השומה, וכן

השאלה, אם מס ששולם בחוץ לארץ מותר לגיבוי כהוצאה בארץ, כבר העסיקה את בתי המשפט בארץ ובחוץ לארץ. האסמכתאות – מלבד זאת – אינן תומכות בטענת המערערת. בענין החברה המאוחדת למזרח הקרוב בע"מ נגד פקיד השומה חיפה, עמ"ה 25/43, 1944 אל"ר 287, ע"א 358/44, 1945 אל"ר 222, דרשה חברה בריטית, שהיתה רשומה בארץ כחברה זרה, להתיר לה לגבות כהוצאה מס רווחייתר, שנאלצה לשלם לאוצר הבריטי על רווחיה בארץ. בית המשפט העליון (שבזמן המנדט) דחה את תביעתה. אותה שאלה נתעוררה באנגליה לגבי חברה אירלנדית, שגיהלה עסקים באנגליה ושילמה על רווחיה מעסקים אלה מס הכנסה באירלנד. תביעתה לגבות מס זה לצורך חישוב הכנסתה החייבת באנגליה נתקבלה בבית המשפט לערעורים, אך נדחתה בבית הלורדים: I.R.C. v. Dowdell O'Mahoney & Co.Ltd. (1950) 1 All E.R. 969; (1952) 1 All E.R. 531 לעומת זאת התיר בית המשפט לערעורים באנגליה את גיבוי של מס ששילמה חברה אנגלית בארגנטינה: Harrods (Buenos Aires) Ltd. v. Taylor-Goodby (1963) 41 T.C. 450 ; אך כאן נגבה המס באחוז מסויים מהון החברה וללא הכדל אם היו לחברה רווחים בארגנטינה ואם לאו. ואחרון אחרון, פסק דין קנדי חדש, בו הוציאה חברה קנדית הוצאות משפטיות כדי להתנגד, בהצלחה, לדרישת שלטונות המס שגבי ארצות הברית לחייב את הכנסותיה במס הכנסה אמריקאי. ואמנם, בית המשפט העליון בקנדה התיר לה, ברוב דעות, לגבות הוצאות אלו לצורך חישוב הכנסתה החייבת במס בקנדה: Iron Ores Ltd. v. Minister of National Revenue (1966) S.C.R. 685.

אין המערערת יכולה להכנות מפסק הדין בענין Harrods (Buenos Aires) הנ"ל. הוא מבוסס כולו על העובדה שהמס שהוטל על הנישומה בחוץ לארץ לא היה מס הכנסה; היה זה מס שחברה זרה חייבת לשלם בארגנטינה, בין שיש לה ובין שאין לה הכנסה בארץ זו, והיה, אם לא תשלם את המס, לא תוכל לגהל שם

עסקים. היה זה איפוא מס מסוג המסים המוטלים על הזכות לנהל עסקים, כגון מס עסקים, דמי רישיון וזוגרות למיניהם, שאף מי שמשלםם באנגליה עצמה רשאי לגבותם כהוצאה ביצור הכנסתו בארץ זו. בזה הבחינו השופטים את הענין הזה מהענין של Dowdell O'Mahoney & Co.

בענין Dowdell O'Mahoney & Co. הלך בית הלורדים בעקבות הפסק שניתן בענין Smith's Potatoes Estates Ltd. v. Bolland (1948) 2 All E.R. 367.

כאן קבע בית הלורדים, ברוב דעות, שהוצאות משפטיות, בהן עמד הנישום לשם בירור חבותו ומס הכנסה בארצו, אינן הוצאות שיצאו כולן ורק ורק ביצור הכנסתו. הלכה זו נתקבלה גם בצלגו: טרכטנגוט נגד פקיד השומה תל-אביב, עמ"ה 34/46, 1948 אל"ר 9; חשבי בע"מ נגד תשמ"ג, עמ"ה 247/67 (ת"א) פד"ם ב' 233, דוחות נקיד בע"מ נגד פקיד השומה תל-אביב, עמ"ה 159/60-157 פסקי דין י"ד 2237. אף על פי כן רצוי לגותח את ההלכה ולברר, אם דעתנו נוחה ממנה. יש עוררים עליה (ראה רשימתו של גנימין גאדל ב- British Tax Review, 1963 עמ' 423, ודעת שופטי הרוב בענין Premium Iron Ores הנ"ל), ועובדה היא שלא כך הדין (הסטטוטורי) בארצות הברית.

זכין, טעם ההלכה הוא, אליבא דשופטי בית המשפט לערעורים בענין Smith's Potatoes Estates עמ"ה 34/46, 1948 אל"ר 9; חשבי בע"מ נגד תשמ"ג, עמ"ה 247/67 (ת"א) פד"ם ב' 233, דוחות נקיד בע"מ נגד פקיד השומה תל-אביב, עמ"ה 159/60-157 פסקי דין י"ד 2237. אף על פי כן רצוי לגותח את ההלכה ולברר, אם דעתנו נוחה ממנה. יש עוררים עליה (ראה רשימתו של גנימין גאדל ב- British Tax Review, 1963 עמ' 423, ודעת שופטי הרוב בענין Premium Iron Ores הנ"ל), ועובדה היא שלא כך הדין (הסטטוטורי) בארצות הברית.

זכין, טעם ההלכה הוא, אליבא דשופטי בית המשפט לערעורים בענין Smith's Potatoes Estates עמ"ה 34/46, 1948 אל"ר 9; חשבי בע"מ נגד תשמ"ג, עמ"ה 247/67 (ת"א) פד"ם ב' 233, דוחות נקיד בע"מ נגד פקיד השומה תל-אביב, עמ"ה 159/60-157 פסקי דין י"ד 2237. אף על פי כן רצוי לגותח את ההלכה ולברר, אם דעתנו נוחה ממנה. יש עוררים עליה (ראה רשימתו של גנימין גאדל ב- British Tax Review, 1963 עמ' 423, ודעת שופטי הרוב בענין Premium Iron Ores הנ"ל), ועובדה היא שלא כך הדין (הסטטוטורי) בארצות הברית.

הוצאה לשם ניהול העסק ולשם עשיית רווחיו, כי הפחתת סכום המס מגדילה את הקרן שבידי הסוחר מקדמת בכך היא את ניהול העסק ואת עשית הרווחים"; ובדברי השופט אוקסי (בע' 378): "בטרם יתבררו הרווחים אין להשתמש בהם ואין לחלקם כדין, וכל הוצאה, שהוצאה כדין לשם בירור הרווחים, הרי היא, לדעתי, הוצאה שביצור הרווחים ולא שימוש בהם."

בכך לומר שההוצאה לא הוצאה לשם יצור ההכנסה אלא מתוך שימוש בה לאחר שנוצרה. אבחנה זו, כשלעצמה, חסרה משמעות אם לא בוסף ונאמר (כפי שאמר בית המשפט לערעורים באותו ענין) שהמס עצמו וכל הוצאה הקשורה עמו חורגים ממסגרת יצור ההכנסה וכי מקומם בתחום אחר.

עד כאן לענין הוצאות משפטיות בקשר למס הכנסה שאדם משלם בארצו. שמה חל דין אחר על מס הכנסה ועל הוצאות משפטיות הקשורות עמו ששילם אדם בארץ אחרת? בענין Dowdell O'Mahoney לא ראה בית הלורדים הבדל בין שני המקרים האלה. השופטים קיצרו בהנמקתם. הם סברו שאותו מפעל שהיה רשום בחוץ לארץ ועשה רווחים באנגליה, שעליהם נתחייב במס הכנסה בארץ מוכרתו, אף הוא לא יישמע בטענה שמס זה שולם תוך כדי תהליך יצור הכנסתו באנגליה. אף כאן סברו שהיה בהוצאות אלו שימוש בהכנסה לאחר שנוצרה ולא הוצאה לשם יצורה.

בטרם נבדוק אם עלינו לקבל הלכה זו בצורתה הכללית והגורפת או שמא ניתן להוציא מתחולתה מקרים מסויימים, עלינו לעיין בפסק הדין הקנדי שנזכר לעיל. בפסק דין זה סטה בית המשפט העליון בקנדה מהלכתו של בית הלורדים בענין Dowdell O'Mahoney אך הוא עשה כן ברוב דעות קטן. שופטי המיעוט, השופט Ritchie והשופט Abbott קיבלו את ההלכה האנגלית, אף כי לא התעלמו מכך שבנידון זה החוק הקנדי גמיש יותר מהחוק האנגלי (הדומה לחוק שלגו). ואילו שופטי הרוב, שלא קיבלו את ההלכה האנגלית, נתנו גימוקים, שלצדדי מתקשה אני לקבלם. השופט Martland (עמו הסכים השופט Spence) הסתמך, קודם כל, על השוני שבין ההוראה הקנדית לבין ההוראה האנגלית (שם, בע' 702). לאחר מכן ייחד השופט המלומד את הדיבור על הוצאות משפטיות בדרך כלל. ואמנם, איש אינו חולק על כך שמותר לנכות הוצאות כאלה, כשהן יוצאות, למשל, לשם הגנה על

בפולגתה זו רואה אני את דעת הרוב מדעת המיעוט. המיעוט – כך נדמה לי – קובע הלכה שסופה לטשטש כל גבול בין הוצאה עסקית והוצאה לא-עסקית. קח הוצאה פרטית איזושהי שאדם נאלץ לעמוד בה, למשל, לשם מניעת נזק אישי או לשם הטבתו או כדי לקיים מצווה אישית או משפחתית שקיבל על עצמו. כלום לא ניתן לומר, באותה מידה של הגיון, שגם הוצאה כזאת טורפת מידי את רווחיו שבעבר ומקטינה את הקרן שממנה עתיד הוא להפיק רווחים? אכן, הפגיעה ברווחים מוחזקים או ראויים אינה יכולה לשמש לבו מבחן, כי בכך היינו מכשירים כמעט כל הוצאה פרטית. יתרה מזו, היינו מגיעים לידי הפליה בלתי מוצדקת בין אלה שהכנסתם נצמחת מהון, שעליו נאלצים הם להגן, כביכול, בפני דרישות שלטונות המס כדי לשמור על מקור הכנסתם, לבין אלה המתפרנסים כשכירים או כבעלי מקצועות חפשיים ושאינם יכולים להסתמך על טעם זה לצידוק ניכויין של הוצאות דומות.

בכך הדבר שהשקפה האמריקנית אינה נרתעת מלערב מין בשאינו מינו ומתירה לפעמים הוצאות פרטיות מובהקות. אולם ההשקפה האנגלית, שקנתה שביטה בארצנו, נוטה לגדר את המישור העסקי ולבודדו מכל מישור אחר. היא עושה כן לגבי הרבה הוצאות שבעיני הבריות ראויות להיות מותרות בחישוב מס ההכנסה, כגון דמי נסיעה למקום העבודה או עזרה בבית. והנה, מן המפורסמות הוא שרק המחוקק יכול להושיע כאן. אני מסכים איפוא לדעת הרוב בענין Smith's Potatoes Estates. עם זאת נראה לי שלא די

עסקו של הנישום, נכסיו או אפילו רווחיו :
 Southern v. Borax Consolidated Ltd. (1940) 4
 All E.R. 214 אך אין בכך כדי לפתור את
 השאלה המיוחדת, אם מותר לנכות הוצאות
 כאלה כשהוצאו בקשר לחיוב במס הכנסה. גפון
 שמעמדם של שלטונות המס הוא מעמדו של "אר
 שלישי", כפי שאמר השופט, אך השאלה היא אם
 הסכנה הנשקפת מצד שלישי זה נשקפת למקור
 ההכנסה או להכנסה עצמה בטרם הופקה, או אם
 היא נשקפת להכנסה לאחר שהיא הופקה. גם
 השופט Hall מביע בפסק דינו דעה חולקת על
 גישתם העקרונית של שופטי הרוב בענין Smith's
 Potatoes Estate ומאמץ לו את דעת המיעוט.
 על דבריו הידועים של Lord Simonds: "כל
 רווח שהפיק, בטרם נשמע קולו של גובה
 המס הפיק", העיר השופט: "היה זה בטרם נשמע
 קולו של גובה המס, שמן הצורך היה ליגשות את
 ההוצאות כדי לשמור על ההכנסה ועל התון
 בפני חביעתם הבלתי מוצדקת של שלטונות המס
 הזרים; שאם לא כן היה גובה המס הקנדי בא
 לשווא; הוא היה מוצא את הקופה ריקה..."
 נמצא שבעיני שופטי הרוב הקנדיים אין הגדל
 בין הוצאות שהוצאו בסכסוך עם שלטונות המס
 שבמדינתו של הנישום לבין הוצאות שהוצאו
 בסכסוך עם שלטונות המס שבמדינה זרה. לדעתם,
 אלו ואלו מותרות לניכוי.

כאמור, אין אני שותף להשגות אלו על ההלכה
 שבענין Smith's Potatoes Estates. אפנה
 איפוא לשאלה, אם אפשר להתיר את ההוצאות
 מכיוון שהוצאו במדינה זרה. השאלה היא, אם
 גישתו של בית הלורדים בענין Dowdell
 O'Mahoney אינה נוקשה יתר על המידה. מפעל
 המקבל על עצמו נטל מס הכנסה במדינה זרה;
 האם לא ייתכנו מקרים שבהם אפשר לראות
 בחופעה זו חלק אינטגרלי מניהול העסק המיוחד
 הזה ומיצור ההכנסה גופה? כאמור, החברה
 המערערת הסבירה, מה היו מניעיה המיוחדים
 לבור לעצמה צורה של התארגנות עסקית שפתור
 צאה ממנה נמצאת חייבת במס בארצות הברית.

המניעים היו: (א) החזקה הפשית של מטבע חוץ
 והקלות בקבלת היתרי יבוא ו-(ב) מתן הרגשת
 בטחון למשקיעים. לא אעמוד על כך שהשיקול
 השני כילו בתחום המבנה ההוגי של העסק ולא
 בתחום גיהולו השוטף. הרי הטענה היא, בעצם,
 שבמקרה המיוחד הזה דבר חבותה של החברה
 במס בארצות הברית, על כל הכרוך בכך, נוגע
 למישור העסקי שלה בארץ ולא למישור אחר.
 במלים אחרות, באשר לחבותו של בעל-עסק במס
 הכנסה למדינה, שבה עשה את הכנסתו, אמרנו
 שהיא נוגעת לו, לא בתור בעל עסק אלא בתור
 אזרח או סתם משלם-מס. זאת היא, כפי שראינו,
 משמעות ההלכה האומרת שכשם שמשלם הכנסה
 עצמו אינו נכנס לחשבון-הרווח-וההפסד של
 העסק, כך גם כל הוצאה הכרוכה בכירור המס
 וזהה בגא החברה וטוענת שאפילו כך, הרי מס
 הכנסה, שבעל עסק חב בו בחוץ לארץ — שאני.
 גם שילם את המס למען הגדל עסקיו ורווחיו
 בארץ, הרי זו הוצאה עסקית כיתר הוצאותיו
 העסקיות. לפי טענה זו, עלינו לראות את המצב
 לא בעיני המדינה הזרה המטילה את המס על
 ההכנסה, אלא בעיני מדינתנו אנו. כל מדינה
 מטילה את המס שלה, וכל אחת רואה את תחולתו
 על המס שלה כדבר הנוגע לנישום כ"משלם-מס"
 ולא כבעל-עסק. אך זה הוא רק מבחינת היחס
 שבין המדינה המטילה את המס ובין משלם המס
 שלה. וזילי המדינה האחרת, אין כל סיבה שאף
 היא תראה את תחולת המס המוטל במדינה הזרה
 כדבר הנוגע לנישום רק כ"משלם מס" ולא כבעל
 עסק. מבחינת המדינה האחרת, כך טוענת החברה,
 מל פועלתו של בעל עסק במדינה זרה וכל קשריו
 עמה, ולכן גם חבותו במס שם, הכל מצויים
 במישור העסקי שלו, ומנקודת ראות זו אף מס על
 הכנסתו בעל העסק אינו אלא מס על העסק עצמו
 (business tax).

מקלתי טענה זו בכובד ראש, ולא בלי היסוס
 הגעתי למסקנה שאין לקבלה. אין ברצוני לומר
 שצילי לבחון כל הוצאה, שבעל עסק מוציא
 בחוץ לארץ, לפי אותם מבחנים החלים על הוצאה
 נעשה בארץ. יתכן מאד שצרכי העסק בחוץ לארץ

אמריקאית ולפעול בישראל כחברה זרה. כתוצאה מכך השיגה יתרונות בישראל, אך גם המיטה על עצמה חבות כמס בארצות הברית. לדעתי, לא די בעובדות אלה כדי להוציא את המס מכלל ההלכה הרואה את מס ההכנסה כנטל המוטל על ההכנסה לאחר שנוצרה, ולא כחלק מתהליך יצור ההכנסה. כאן אין מקום, לדעתי, לראות את החבות במס ההכנסה הזר מנקודת ראות אחרת מזו שבה רואה ההלכה חבות כזאת בדרך כלל. לגבי יצור ההכנסה בארץ אין קשר הדוק די צרכו בין תהליך יצור ההכנסה מזה ובין החבות במס בחוץ לארץ, על כל הכרוך בכך, מזה. משום כך הייתי דוחה את הערעור.

ש ו פ ט

השופט לנדוי: אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ברנזון: אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט איפוא לדחות את הערעור ולחייב את המערערת בתשלום הוצאות המשיב בסכום כולל של 500 ל"י.

ניתן היום, י"ד בשבט תש"ל (21 בינואר 1970).

ש ו פ ט ש ו פ ט ש ו פ ט

שונים מאלה שבארץ, והוצאה שלא היינו מתירים כאן, להיותה פרטית או אולי פסולה מטעם אחר, יכול שתהיה מותרת מבחינתו של עסק המתנהל בארץ זרה. לא תמיד סדנא דארעה חד הוא. אך גם אם יש מקרים שבהם אפשר, אולי, לומר שמס-הכנסה והוצאות הקשורות עמו, ששולמו בחוץ לארץ, הנם – מבחינתנו אנו – כמו היטל המוטל על העסק בתור שכזה ודינם, איפוא, כדין מס עסקים, גראה לי שהמקרה שלפנינו אינו כזה. הייתי נוטה לפרש את ההלכה בענין Smith's Potatoes Estates לקולא לגבי נישום ישראלי המנהל עסקים ועושה רווחים בחוץ לארץ; הרי קשה להלום כי (בהעדר הסדר למגיעת כפל מסים) יהא נישום כזה חייב לשלם מס הכנסה בארץ על מלוא הכנסתו בחוץ לארץ, בלי שיובא המס, ששולם בחוץ לארץ, בחשבון בחישוב הכנסתו.

אך במקרה שלנו מדובר בחברה זרה המנהלת עסקים בארץ. יהיו אשר יהיו השיקולים שהניעו את בעלי החברה להתארגן בשעתו בצורה זו, אין אני רואה דרך להבחין בינה לבין כל חברה אחרת, שמושבה ומכורתה בחוץ לארץ והעושה עסקים ורווחים בארץ. חברה כזאת משלמת במדינתה מס הכנסה, ואין לומר על מס זה שמ- בחינתנו, – דהיינו, מבחינת המדינה שבה נעשו הרווחים – דומה הוא למס-עסקים. החברה ראתה בשעתו לרכוש לעצמה מעמד של חברה