



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער

1. רון אלפסי
ע"י ב"כ עוה"ד דר' אלי גילבאי

נגד

משיב

1. פקיד שומה רמלה
ע"י ב"כ עוה"ד יפעת גול (שושן) מפרקליטות מחוז ת"א
(אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב למערער לשנות המס 2001 ו-2002.

6

7

רקע כללי

8

9

הערעור דן עוסק בשאלה האם יותר למערער לקבל זיכוי מהמס שהוא חב בישראל בגין מיסים ששולמו למדינת אורגון שבארצות הברית. בין הצדדים גובש הסדר דיוני אשר קיבל את אישור בית המשפט בנוגע לעובדות ולפלוגתאות המוסכמות.

10

11

12

להלן עובדות המקרה, אשר אינן במחלוקת בין הצדדים:

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

1. בשנות המס שבערעור עבד המערער בחברת אינטל אלקטרוניקה בע"מ (להלן: "החברה") ונשלח מטעמה לעבוד בחברת האם- אינטל קורפוריישן (להלן: "חברת האם")- באתר חברת האם, אשר במדינה אורגון שבארצות הברית.

2. המערער שילם בארצות הברית מס פדראלי וכן מס מדינת אורגון (להלן: "המס המדינתית") על הכנסותיו בגין עבודתו באורגון.

3. המערער קיבל את שכרו מחברת האם. עם זאת, החברה יישמה בגין המערער את כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), תשמ"ב-1982 (להלן: "הכללים"), ניכתה עבורו מס במקור בישראל בגין הכנסותיו הנ"ל ושלמה את המס למשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 4. המערער קיבל בישראל זיכוי ממס הכנסה בגין המיסים הפדראליים, ששילם בארה"ב ולא בגין
2 המיסים המדינתיים ששילם בארה"ב.
3
- 4 5. המערער הגיש למשיב דוחות להחזר מס מכח סעיף 160 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],
5 התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), בבקשה לקבל זיכוי ממס הכנסה בישראל גם בגין המס
6 המדינתי ששילם בארה"ב.
7
- 8 מעובדות אלו נגזרות מספר פלוגתאות בין הצדדים, כדלקמן:
9
- 10 1. האם האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה
11 (להלן: "האמנה") חלה על המס המדינתי? אציין כבר עתה כי לאחר שנתברר כיצד מחושב המס
12 הפדראלי בארצות הברית ביחס למס המדינתי, הצדדים הגיעו ביניהם להסכמה בנוגע לפלוגתא זו,
13 כי האמנה אינה חלה על המס המדינתי.
14
- 15 2. האם האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה
16 מונעת מהמשיב להתיר זיכוי על המס המדינתי?
17
- 18 3. האם סעיף 199 לפקודה, בנוסחו לפני תיקון 132, חל גם על מיסים מדינתיים?
19
- 20 4. האם חל על המערער כלל 10 לכללים?
21
- 22 5. לחילופין, האם חל על המערער צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963 (להלן: "צו
23 ההקלה")?
24
- 25 6. לחילופין חילופין, האם המס המדינתי מהווה הוצאה בייצור הכנסה כמשמעותה בסעיף 17
26 לפקודה?
27
- 28 טענתו של המערער בתמציתה היא שאי-התחשבות במס המדינתי ששילם בארה"ב תוביל לתשלום
29 כפל מס. מצב זה מנוגד לעקרון העדר כפל מס ששיטת המס בישראל אימצה. לכן יש להתיר למערער
30 לטענתו הקלה בגין המס ששולם, דרך אחת מהחלופות שהציג בפניי בית המשפט.
31 שיטת המס בישראל מניחה העדרו של תשלום מס בכפל. זהו הקו המנחה בפרשנות הפקודה. עם
32 זאת יכול ורצון מחוקק הבא לידי ביטוי באופן מפורש (לרבות בהעדרה של הוראה כפי שיובהר)
33 תותר מצב של כפל מס. גישה זו נקבעה עוד בפסק דין ע"א 32/86, רימון ביטוח ופיננסים בע"מ נ'
34 פקיד שומה ת"א 1, מיסים 1/1 ה-39 (פברואר 1992) (להלן: "פרשת רימון"), וכך נאמר שם:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

1 "פרשנות המביאה לתוצאה של מיסוי כפול, וכזו היא פרשנותו של המשיב,
2 היא לכן בלתי רצויה. אין מנוס ממנה כשהמחוקק מביע את רצונו הברור
3 להביא לתוצאה כזו. אך המחוקק לא נתן כל ביטוי לכך בלשון הפקודה."
4

5 המס הפדראלי והמס המדינתי בארצות הברית – האם נוצר כפל מס מול המס הישראלי?

6
7 במסגרת ההסדר הדינוני הציגו הצדדים בפניי כיצד מחושב המס הפדראלי ביחס למס המדינתי:
8 הנישום בארה"ב נדרש להגיש 2 דיווחים על הכנסתו החייבת- האחד במישור הפדראלי, והשני
9 במישור המדינתי- באמצעות טופס בעל שני טורים (צורף כנספח 3 לסיכומי המשיב). ראשית, ממלא
10 הנישום את הטור הפדראלי, ולאחר מכן מבצע את ההתאמות הנדרשות לחישוב החבות במס
11 המקומית-מדינתית שלו, על פי דיני המס המקומיים בכל מדינה, הקובעים במקרים מסוימים חריגה
12 מהכללים ברמה הפדראלית. לאחר חישוב חבות המס המדינתית, מאפשרת רשות המיסים
13 הפדראלית- ה-IRS- לנכות (deduct) מההכנסה החייבת הפדראלית את המס ששולם ברמת
14 המדינה. חישוב המס הפדראלי נעשה תוך התחשבות בנטל המס המדינתי.
15

16 לשם המחשה לחלן דוגמה מספרית:

17 לנישום פלוני הכנסה חייבת בסך \$100,000. נניח כי מדינת אורגון מטילה מס מדינתי בשיעור של
18 10%. עוד נניח כי השלטון המרכזי בארה"ב מטיל מס פדראלי בשיעור של 30%.
19 על הנישום יוטל מס בגובה \$10,000 בגין מס מדינת אורגון (10% מס הכנסתו החייבת). לאחר מכן,
20 תחושב חבות המס הפדראלית. הכנסתו החייבת לעניין המיסוי ברמה הפדראלית היא כאמור
21 \$100,000, אך מכך ינוכה המס ששולם ברמה המדינתית בגובה \$10,000. כלומר, יוטל על הנישום מס
22 בגובה 30% מתוך הכנסה חייבת של \$90,000, וסך החבות במס ברמה הפדראלית תהיה \$27,000. סך
23 החבות המצטברת, ברמת המדינתית והפדראלית יחדיו, תהיה \$37,000.
24 ודוק, אמנם במישור הפדראלי ישנה התחשבות במס ששולם במישור המדינתי, באמצעות מנגנון של
25 ניכוי המס כהוצאה, אך בבחינת החבות הכללית של הנישום בארה"ב (כלומר, ברמה הפדראלית
26 וברמה המדינתית יחדיו)- הרי שסך המס ששולם הוא בהכרח גבוה משיעור המס הפדראלי הנקוב.
27

28 כעת טוען המערער כי מתן זיכוי בגין המס הפדראלי בלבד, כגישת המשיב, תוביל בהכרח לכפל מס.
29 הזיכוי בגין מיסי החוץ נועד ליצור מצב של שוויון אופקי בין נישומים בעלי אותה תושבות, על ידי כך
30 שיוטל עליהם בפועל המס לכל הפחות בגובה שיעור המס הקבוע במדינת התושבות. אמנון רפאל
31 ואבידור אבני עומדים על עקרונות השיטה במאמרים "הזיכוי ממסי כפל" מיסים יז/4-א, 74, עמוד
32 77 (אוגוסט 2003):

33 "בשיטה זו (שיטת הזיכוי, מ.א.) מנכים ממסי מדינת המושב המוטלים על
34 ההכנסה ממדינת המקור את המיסים הזרים שהוטלו על אותה הכנסה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

1 בבסיס שיטה זו טמון רעיון השמירה על השוויון האופקי בין נישומים
2 שהכנסותיהם שוות. כדי שלא יהיה הבדל בין הנישום המפיק הכנסות
3 במדינת מושבו לבין חברו תושב אותה מדינה המפיק הכנסות במדינת
4 המקור, רואים את המס הזר כאילו הוטל על-ידי מדינת המושב. כך יוצא,
5 שכאשר מיסי מדינת המקור נמוכים ממיסי מדינת המושב, ישלים הנישום
6 במדינת המושב את ההפרש על-ידי תשלום מס נוסף במדינת המושב. כאשר
7 מיסי מדינת המושב והמיסים הזרים שווים, לא ישלם הנישום במדינת
8 המושב מיסים כלשהם. ואילו כאשר המיסים הזרים גבוהים יותר מאלה
9 הנהוגים במדינת המושב, לא ישלם הנישום במדינת המושב מיסים, אך גם
10 לא יהיה זכאי להחזר של המיסים הזרים ששילם, העולים על אלה שהיה
11 משלם לו הופקה ההכנסה במדינת המושב. במדינות מסוימות נמצאו
12 הסדרים לזיכוי המס העודף בשנות מס אחרות. יתרונה של שיטה זו בכך,
13 שהיא מתאימה במיוחד לעקרון שבבסיס שיטת המיסוי על בסיס פרסונלי -
14 שמירת שוויון אופקי בין הנישומים.

15 ובקצרה: בגישת הזיכוי נטל המס שיוטל על הנישום יהיה הגבוה מבין נטל המס של מדינת המקור
16 לבין נטל המס של מדינת התושבות.

17

18 לטענת המערער, גישת המשיב מנוגדת לעקרון גישת הזיכוי. בכדי להמחיש עמדתו, מתאר המערער
19 שני מצבים - מצב בו שיעור המס בישראל גבוה משיעור המס האמריקאי הפדראלי ומצב בו שיעור
20 המס בישראל זהה לשיעור המס האמריקאי הפדראלי - וטוען כי גישת המשיב מובילה בכל מקרה
21 לכפל מס לא רצוי.

22

23 בדוגמה המספרית שהובאה לעיל, נניח כי שיעור המס בישראל הוא 50%. מאחר ששיעור המס
24 בארה"ב, הוא 30% בלבד, על הנישום לשלם את ההפרש שבין המס במדינת המקור - ארה"ב - לבין
25 המס הנדרש במדינת המושב - ישראל. על הכנסת הנישום צריך להטיל נטל מס כולל של \$50,000.
26 לו יינתן זיכוי רק בגין המס הפדראלי, יידרש הנישום "להשלים" את ההפרש שבין נטל המס
27 הישראלי, שהינו \$50,000, לבין נטל המס הפדראלי, שהינו \$27,000. פער זה שישולם לרשויות
28 המס בישראל, בגובה \$23,000, יצטרף לסך המס ששילם הנישום בארה"ב, ברמה הפדראלית
29 והמדינית יחדיו, ויביא לנטל מס כולל של \$60,000 (\$27,000 כמס פדראלי בארה"ב, \$10,000 כמס
30 מדינית בארה"ב ו-\$23,000 כמס בישראל), גבוה מנטל המס הרצוי של \$50,000 בלבד.

31 גם לו נניח כי שיעור המס בישראל הוא כשיעור המס הפדראלי בארה"ב, כלומר 30%, ייווצר כפל מס
32 לא רצוי. מאחר שהנישום שילם \$27,000 כמס פדראלי בארה"ב, יהיה עליו להשלים \$3,000 בכדי
33 לעמוד בדרישת רשות המיסים לתשלום מס בגובה 30% מהכנסתו. החבות הכוללת שיידרש הנישום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

1 לשלם במקרה זה הינה \$40,000 (\$27,000 כמס פדראלי בארה"ב, \$10,000 כמס מדינתי בארה"ב ו-
2 \$3,000 כמס בישראל), גבוה מנטל המס הרצוי של \$37,000 בלבד.

3
4 די בדוגמאות אלו כדי להבהיר את הטעם בטענות המערער.
5 עם זאת, לא די בכך בכדי להתיר בזיכוי את המיסים ששילם המערער במדינת אורגון. נתן המחוקק
6 דברו באופן חד משמעי, רצונו גובר על עקרון מניעת כפל המס. אין מנוס מפרשנות המובילה לכפל
7 מס "כשהמחוקק מביע את רצונו הברור להביא לתוצאה כזו", כלשון בית המשפט בפרשת רימון.
8 בהקשר זה ראוי לציין כבר עתה כי אין הצדדים חלוקים בסיכומיהם כי השמטת המס המדינתי
9 מהאמנה אינה מקרית. הדבר נובע מכך שאמנת מס מקבילה במעמדה לדין הפדראלי, ומאחר
10 שהחוקה האמריקאית אינה מתירה לממשל הפדראלי לכפות דין מס על המדינות, קיימת מדיניות
11 אמריקאית שלא לכלול באמנות המס הוראות הנוגעות למס המדינתי.

12
13 **האם האמנה מונעת מהמשיב להתיר זיכוי בגין מס מדינתי?**
14 לאחר שהסכימו ביניהם הצדדים כי אמנת המס בין ישראל לבין ארה"ב אינה חלה על מיסים
15 מדינתיים, אלא על מיסים שהוטלו על ידי הממשל הפדראלי בארה"ב בלבד, התפנו הצדדים לעסוק
16 בשאלת המשמעות הנגזרת מכך.

17
18 **טענות הצדדים**

19 1. המשיב מסיק מכך שהאמנה מדירה מקרבה במפורש את העיסוק במס המדינתי את המסקנה כי
20 לא ניתן לקבל זיכוי בגין מס זה. לעומתו, המערער טוען כי אין כל מניעה למנוע את התרת הזיכוי
21 מתוקף הדין הפנימי.

22
23 2. על פי המערער, מאחר שממושכלות שיטת המס הישראלית שכפל מס אינו תוצאה רצויה, הרי
24 שסמכות רשות המיסים למנוע זאת "הינה סמכות וחובה טבעיות, המעוגנות בין היתר בחוק יסוד:
25 כבוד האדם וחירותו", ואינה תלויה בקיומה של אמנה זו או אחרת. להוכחת עמדתו, מזכיר המערער
26 את קיומן של הוראות בדין הפנימי המונעות מיסוי כפול, גם בהיעדר אמנת מס. מכאן הסיק כי
27 הסמכות למנוע כפל מס אינה תלויה בהכרח בהוראות אמנה מסוימת. עוד מפנה המערער לפסיקה
28 העומדת על עקרון מניעת כפל המס במישור הבינלאומי, וכן להוראות המשיב עצמו בחוזר מ"ה
29 11/02 "זיכויים והקלות בשל תשלום מיסים בחו"ל" מיסים ט/6 ג-1, שם קובע המשיב כי חובה על
30 מדינת המושב (במקרה דנן - ישראל) למנוע כפל מס.

31
32 3. המערער מוסיף עוד כי בסעיף 196 לפקודה נקבע שהוראות האמנה גוברות על הדין הפנימי, רק
33 ככל שאלו מטיבות עם הנישום, והאי לישנא:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 "משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלוגית
- 2 ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי
- 3 דיני אותה מדינה (להלן – מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם
- 4 זה תוקף בישראל – יהא תוקף להסכם (להלן – ההסכם) לענין מס הכנסה על
- 5 אף האמור בכל חיקוק" (ההדגשות אינן במקור, מ.א.)
- 6 זאת ועוד, בסעיף 26(2) לאמנה עצמה נקבע כי הוראות האמנה עדיפות על הדין הפנימי רק כלל
- 7 שמדובר בהוראות מטיבות. כך נכתב שם:
- 8 "הוראות אמנה זו לא יתפרשו כבאות לצמצם באיזה אופן שהוא כל הוצאה מן
- 9 הכלל, פטור, ניכוי, זיכוי או הנחה אחרת, המוענקים עתה, או שיוענקו
- 10 להבא-
- 11 (א) לפי דיניה של אחת מן המדינות המתקשות בקביעת המס המוטל על ידי
- 12 אותה מדינה מתקשרת, או
- 13 (ב) לפי כל הסכם אחר בין המדינות המתקשרות."
- 14
- 15 4. עוד מוסיף המערער כי אמנת מס אינה מטילה חבות במס, אלא לכל היותר מחלקת את הזכויות
- 16 בין המדינות החתומות על האמנה. לפי החלוקה שמבצעת האמנה נדרשת כל מדינה למסות
- 17 בהתבסס על דיניה הפנימיים.
- 18
- 19 5. המשיב לא מקבל את גישת המערער ביחס לסעיף 196. הוא מדגיש כי הסעיף עוסק באמנה מול
- 20 "מדינה גומלת". על פי המשיב, בעוד ארה"ב היא מדינה גומלת, מדינת אורגון אינה מדינה,
- 21 כמשמעות מונח זה בפקודה. המשיב מתייחס רק לשלטון הפדראלי האמריקאי בתור מדינה לענין
- 22 זה, וכך לטעמו יש להתייחס להוראה הקובעת כי הוראות האמנה גוברות על הדין הפנימי רק ככל
- 23 שאלו מטיבות עם הנישום. מאחר שאין כל אמנה מול מדינת אורגון, אין להפעיל הוראה זו בהקשר
- 24 למס המדינתי, אלא רק בהקשר למס הפדראלי.
- 25
- 26 6. עוד טוען המשיב כי אין באי התרת זיכוי בגין מס מדינתי משום כפל מס. על פי המשיב, המס
- 27 המדינתי בא לידי ביטוי בחישוב המס הפדראלי, ולכן על מדינת ישראל להתייחס רק למדינת ארה"ב
- 28 ואין כל צורך להתייחס לשלב הפקת ההכנסה בנפרד בכל מדינה. הכרה במס המדינתי, לאחר שהלה
- 29 הוכר כבר בחישוב המס הפדראלי, תוליד כפל הטבה, לגישת המשיב. על פי המשיב, ה"מניעה"
- 30 שיוצרת האמנה מהתרת זיכוי בגין מס מדינתי היא במהות העניין- מאחר שאין כפל מס במקרה זה-
- 31 הרי שהאמנה הינה הסדר ממצה.
- 32
- 33
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

דיון והכרעה

הדין עם המערער בסוגיה זו, קרי: אין להסיק מהדרת המס המדינתית מהאמנה כי האמנה שוללת מתן זיכוי בגין מס זה.

7. עמדתי בעבר על מהותה ומגבלותיה של אמנת המס, בתור הסכם לחלוקת הכנסות ולא ליצירת מקורות חיוב עצמאיים. כך נקבע כבר בעמ"ה 1255/02, **חברת ג'טק טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא**, מיסים יט/3-ה-196 (יוני 2005):

"אמנות מס אינן יוצרות מצב של בחירה בין חוקים מתנגשים של מדינות שונות. הן מכירות בכך שכל מדינה מתקשרת מיישמת את חוקיה ומגבילה את יישומם בהתאם להסכמות המגולמות באמנה. הגבלות היישום באות לידי ביטוי בדרכים שונות כגון הענקת פטור, זיכוי או הקלות. אמנת המס אינה מקור לחיוב במס אם לא קיים מקור חיוב כזה במדינה המתקשרת."

כשעקרון מניעת כפל מס מצוי בבסיס שיטת המס הישראלית אין האמנה יכולה להוות מקור לשלילת עקרון זה.

8. תיקון מספר 132 לפקודה תיקן את סעיף 199 כך שהגדרת המונח "מסי חוץ" כוללת במפורש את המס המדינתית. מוסכם על הכל כי מאז 1.1.2003, מועד כניסת תיקון 132 לתוקף, מוענק זיכוי בישראל למס מדינת ששולם על ידי נישום בארה"ב, וזאת מבלי שהיה צורך בשינוי לשון האמנה. כיצד יתכן שיטען כעת המשיב כי לשון האמנה מונעת ממנו להעניק זיכוי במישור הדין הפנימי, בעוד לאחר התיקון מוענק הזיכוי לפי הדין הפנימי למרות שלשון האמנה לא השתנתה?

9. האמנה מגדירה את חלוקת הסמכויות בין ישראל לבין ארה"ב בהקשר למס הפדראלי. אם ברצונו לבחון את זכאות המערער לקבל זיכוי בגין מס מדינת ששילם בארה"ב, עלינו לבחון את הוראות הדין הפנימי. האמנה כלל אינה עוסקת במס המדינתית, וממילא אינה מגבילה זיכוי בגינו.

האם סעיף 199 לפקודה, כנוסחו עובר לתיקון 132, חל גם על מיסים מדינתיים?

בסעיף 199 לפקודה מופיעה ההגדרה למונח "מסי חוץ", והצדדים שלפניי חלוקים ביניהם האם הגדרה זו ממעטת מתוכה את המס המדינתית. זוהי לשון הסעיף עובר לתיקון מספר 132 לפקודה:

" 'מסי חוץ' – מיסים המשתלמים במדינה גומלת ולפי ההסכם ניתן לזכות בהם חשבון מסי ישראל שעל אותה הכנסה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

טענות הצדדים

- 1
- 2 10. טענתו הראשונה של המשיב נוגעת למילים "מדינה גומלת". כאמור, המשיב לא מייחס למדינת
- 3 אורגון מעמד של מדינה לצורכי מס, אלא מוכן לראות רק את ארה"ב, כלומר השלטון הפדראלי
- 4 המרכזי של ארה"ב, כמדינה גומלת. משכך מיסים המשולמים למדינת אורגון אינם מיסים
- 5 המשולמים במדינה גומלת.
- 6
- 7 11. זאת ועוד, המשיב מפנה לנוסחו החדש של סעיף 199, לאחר תיקון 132 לפקודה, ולהלן הנוסח:
- 8 **"מסי חוץ" - מיסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של**
- 9 **מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה,**
- 10 **לרבות מיסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות**
- 11 **אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט**
- 12 **מיסים עירוניים;"**
- 13 לית מאין דפליג כי בנוסחו החדש כולל סעיף 199 את המס המדינתי בהגדרת מיסי חוץ. לגישת
- 14 המשיב, תיקון 132 הינו תיקון מחדש ולא תיקון מבהיר. כלומר הקביעה המפורשת שיש להתיר זיכוי
- 15 בגין מס מדינתי בסעיף 199 בנוסחו כיום, באה ללמדנו על כוונת המחוקק גם בקשר לנוסח הקודם
- 16 של סעיף 199- לא להתיר זיכוי בגין מס מדינתי.
- 17
- 18 12. המשיב מרחיב במילים ובאסמכתאות להוכיח את היות תיקון 132 תיקון מחדש.
- 19 ראשית, תיקון 132 שינה את כל שיטת המיסוי בישראל, והעבירה מהמיסוי הטריטוריאלי, אשר היה
- 20 נהוג בה עובר לתיקון, למיסוי הפרסונאלי הנהוג היום. שינוי סעיף 199 הינו חלק מהשינוי הכולל של
- 21 שיטת המס. הרחבת יריעת המס בישראל דרשה את שינוי אופן הזיכויים והניכויים על תשלומי
- 22 מיסים ששולמו מחוץ לישראל, ולכן בחר המחוקק לשנות ממנהגו הקודם ולהתיר זיכוי בגין מס
- 23 מדינתי, החל ממועד כניסת תיקון 132 לתוקף. המשיב מסתמך על דברי ההסבר לתיקון 132, כלהלן:
- 24 **"סעיף 59 לתיקון-תיקון סעיף 199 לפקודה**
- 25 **...**
- 26 **הרחבת יריעת המס בישראל כך שתכלול גם הכנסות של תושבי ישראל**
- 27 **המופקות מחוץ לישראל, מחייבת שינוי ההגדרה 'מסי חוץ'."**
- 28 בדברים אלו, לגישת המשיב, מתבטא רצון המחוקק לשנות את הדין הקיים, ולא להבהירו בלבד.
- 29
- 30 13. על פי המשיב, מתן זיכוי מסוים בגין המס הזר ששולם מחוץ לישראל נעשה מתוך שיקולי
- 31 מדיניות, ולמעשה מדובר בהטבה של המחוקק. בשיטת מס טריטוריאלי, כזו אשר הייתה נהוגה
- 32 בישראל לפני 2003, אין כל צורך במתן זיכוי בגין מס זר ששולם. המחוקק החליט ליתן הטבה
- 33 בדמות זיכוי בגין מס זר ששולם ברמה הפדראלית, אך אין להסיק מכך כי בכוונת המחוקק להעניק
- 34 כפל הטבה בדמות זיכוי גם בגין מס ששולם ברמה המדינתית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1
- 2 14. המשיב מפנה עוד להמלצות הועדה לרפורמה במס הידועה בשם "ועדת רבינוביץ'", שם הסבירה
- 3 הועדה את מניעיה בשינוי סעיף 199, במילים אלו:
- 4 **"זיכוי בשל מס זר ניתן כיום בדין הישראלי ביחס למס הכנסה זר במישור**
- 5 **הפדרלי. מאחר שבחלק מהמדינות מוטל מס הכנסה הן ברמה הפדרלית והן**
- 6 **ברמה המדינתית, מוצע לאפשר זיכוי גם בגין המס המדינתי"**
- 7 מהמלצות הועדה מסיק המשיב כי יש קשר הדוק בין הכללת המס המדינתי בהגדרת המונח מסי
- 8 חוץ, לבין המעבר לשיטה הפרסונאלית, והא בהא תליא.
- 9
- 10 15. המשיב ממשיך ומפנה לחוזר מס הכנסה 11/2002, שם קבעה רשות המיסים כי המס הזר הינו
- 11 רק המס המוטל על ידי הממשלה המרכזית, וכן מפנה לספרות משפטית המחזקת לטעמו את עמדתו.
- 12 לגישת המשיב, שינוי סעיף 199 בתיקון 132 לפקודה נעשה מתוך מטרה לשנות את המצב המשפטי,
- 13 ולא מתוך מטרה להבהיר אותו. דבר המחוקק הוא ברור וחד משמעי, לטעמו של המשיב, והוא כי
- 14 אין להתיר זיכוי בגין מיסי חוץ ששולמו ברמה המדינתית ולא ברמה הפדרלית.
- 15
- 16 16. המערער חולק על עמדת המשיב. המערער מפנה לחוזר 11/2002 של רשות המיסים, שם נאמר:
- 17 **"סעיפים 199-210 לפקודת מס הכנסה עוסקים במתן הקלה ממסי כפל**
- 18 **המוענקת בדרך של זיכוי המס ששולם בחו"ל כנגד המס המוטל בישראל בגין**
- 19 **אותה הכנסה (בין אם מדובר בהכנסה פירוטית ובין אם מדובר בהכנסה**
- 20 **הונית). יובהר, כי תנאי למתן הזיכוי הוא כי על אותה הכנסה מוטל מס הן**
- 21 **בישראל והן בחו"ל. יש לבחון שהמס המוטל בחו"ל על אותה הכנסה הוטל**
- 22 **כדין בהתאם להוראות האמנה."**
- 23 מדברים אלו מסיק המערער כי על מס לעמוד בשני תנאים בכדי שייחשב מס חוץ: על ההכנסה צריך
- 24 להיות מוטל מס הן בישראל והן בארה"ב; המס בארה"ב הוטל כדין בהתאם להוראות האמנה.
- 25 לגישת המערער, שני התנאים הנ"ל מתקיימים. הכנסתו של המערער ממשכורת נתונה למיסוי הן
- 26 בישראל והן בארה"ב, וכן המס המדינתי המוטל על ההכנסה אינו בניגוד להוראות האמנה.
- 27
- 28 17. בנוגע לשאלה האם תיקון סעיף 199 במסגרת תיקון 132 לפקודה הינו תיקון מחדש או מבהיר,
- 29 סומך המערער עמדתו על תכלית חקיקת המס כמונעת כפל מיסוי. לפי גישתו, תכלית זו מחייבת
- 30 לקבל את עמדתו הפרשנית כי התיקון הוא תיקון מבהיר, ולשלול את עמדתו הדווקנית של המשיב.
- 31
- 32 דיון והכרעה
- 33 18. השאלה העומדת ביסוד מחלוקת הצדדים היא שאלה פרשנית. כללי הפרשנות של דיני המס
- 34 אינם ייחודיים, אלא כללי הפרשנות הרגילים חלים גם על דיני המס. פרשנות החוק תיעשה לפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

1 תכליתו, ותיתחם על פי לשונו. עמד על כך השופט (כתוארו אז) ברק בע"א 165/82, קיבוץ חצור נ'
2 פקיד שומה רחובות, פד"י לט (2) :

3 "כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא
4 הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה עיגון
5 לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית
6 לפירוש הנכון בלשון החוק... הלשון היא איפוא נקודת המוצא. אך היא אינה
7 נקודת הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין
8 האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות
9 "נכונה". בחירה זו נעשית על פי מטרת ההוראה ועל פי תכליתה."

10 ונשווה האמור לעניין פסק דין מלכיאלי, שם עמד בית המשפט העליון על החשיבות של לשון חוק
11 מפורשת וחד משמעית, אשר בכוחה אפילו לגבור על תכלית החקיקה :

12 "במקרה שלפנינו, לשון החוק מצביעה בבירור על כך שמדובר בחזקה
13 חלוטה, ולא בחזקה הניתנת לסתירה... קשה להעלות על הדעת פרשנות
14 מילולית סבירה אשר מוצאת בנוסח הסעיף סמך לטענה כי פעמים יתבצע
15 חישוב נפרד גם כאשר הכנסת בני הזוג מגיעה ממקורות הכנסה תלויים...
16 כידוע, לשונו של החוק תוחמת את היקף פרשנויותיו האפשריות. אמנם, כמו
17 כל חוק אחר, גם חוק מס יתפרש על-פי תכליתו, אך תנאי קדם הכרחי
18 לפרשנות המוצעת הוא כי תהיה לה נקודת אחיזה בלשון החוק (אהרן ברק,
19 "פרשנות דיני המסים", משפטים כח 425 (תשנ"ז)). בענייננו, לשונו הברורה
20 של הסעיף אינה מותירה מקום לפרשנות הגורסת כי דרישת אי-התלות היא
21 חזקה הניתנת לסתירה, אף אם קיימים טעמים כבדי משקל להעדפת מסקנה
22 שכזו, וביניהם קידום תכליות החוק כפי שהוגדרו בעניין קלס, וביניהן קידום
23 השוויון ומיגור ההפליה. " (ע"א 8114/09 + ע"א 8297/09 + ע"א 1177/10,
24 משה מלכיאלי ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא ואח', מיסים כו' 1-ה (פברואר
25 2012))

26 וכך גם לאחרונה חזר בית המשפט העליון בע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת (פורסם
27 בנבו, 20.11.2012) על עמדתו הברורה כי תכלית החוק תמיד כפופה ללשונו :

28 "קבלת טענה זו בנסיבות העניין משמעותה כי בית המשפט ייתן לסעיף 17
29 לחוק פרשנות שהינה חיצונית לחלוטין ללשונו. לטעמי, היעדרות לבקשה זו
30 פירושה חריגה של בית המשפט מסמכותו לפרש את החוק באופן תכליתי
31 בראש ובראשונה על בסיס לשונו. בנקודה זו ראוי להזכיר כי פרשנות
32 תכליתית פירושה מתן פרשנות לדבר חקיקה שיש לה אחיזה בלשון החוק,
33 אף אם היא אינה משמעותו הלשונית הפשוטה ו"הדווקנית", אך אין
34 פירושה מתן פרשנות שלשון החוק כלל אינה יכולה לשאת. בעניין פוליטי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 נקבע כי בית המשפט אינו רשאי להעניק לחוק מס פרשנות שאין לה שום
 2 נקודת אחיזה, ולו אחיזה קלושה, בלשונו. זאת, אף אם סבור בית המשפט
 3 כי הפרשנות המוצעת עשויה להגשים בצורה טובה יותר את תכלית החוק
 4 או להביא לתוצאה "הרמונית" או צודקת יותר [ראו פסק דינה של השופטת
 5 (כתוארה אז) מ' נאור שם בפסקאות 26-32, 41, 45; פסק דינו של השופט
 6 (כתוארו אז) א' גרוניס ופסק דינה של השופטת חיות שם; דברי השופט
 7 (כתוארו אז) א' ברק בעניין קיבוץ חצור בעמ' 75; ראו גם דעת המיעוט של
 8 המשנה לנשיא ש' לוי בעניין אקסלברד]."
 9
 10 19. סעיף 199, כנוסחו בשנות המס בערעור, הגדיר כאמור את המונח מסי חוץ כדלקמן:
 11 **"מסי חוץ" – מסים המשתלמים במדינה גומלת ולפי ההסכם ניתן לזכות**
 12 **בהם חשבון מסי ישראל שעל אותה הכנסה".**
 13 לגישת המשיב, לשון סעיף 199 ברורה ולא ניתן לפרשה כאילו מסי חוץ כוללים מיסים מדינתיים.
 14 לנוכח הלשון הברורה והחד משמעית, לכאורה, של הסעיף, אין כל נקודת אחיזה לפרשנות המערער.
 15 נדמה לי כי הצדק עם המשיב בעניין זה.
 16
 17 20.. סעיף 199 מאפשר לראות כמס חוץ רק מס המשולם "לפי ההסכם", מונח שבואר בסעיף 196:
 18 **"(א) משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה**
 19 **פלוגית ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו**
 20 **המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא**
 21 **שינתן להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם)**
 22 **לענין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק."**
 23
 24 21. המערער טען בפניי כי את מילים "לפי ההסכם" יש לפרש באופן מרחיב, כלומר כל מס שמוטל,
 25 אך אינו מנוגד לאמור בהסכם- יוכל להיחשב כמס חוץ. על פי פרשנות זו, מאחר שהמס המדינתי לא
 26 מוזכר בלשון האמנה, הרי שמתן זיכוי בגינו אינה מנוגדת להסכם, ולפיכך עומדת בתנאי "לפי
 27 ההסכם". נראה לי כי פרשנות זו מרחיקת לכת, וסוטה באופן משמעותי מהלשון הברורה של הסעיף.
 28
 29 22. פרשנותו של המערער מובילה לתוצאה מוזרה שבה המילים "לפי ההסכם" מקבלות משמעות
 30 הפוכה ממשמעותם הרגילה. שעה שהאמנה תדון במס מסוים, הרי שניתן יהיה להגביל את הזיכוי,
 31 אך דווקא ככל שהאמנה לא תעסוק במס כלשהו, ועוד הדבר נעשה בכוונת הצדדים לה, ניתן יהיה
 32 לקבל זיכוי בגינו? לא ניתן לקבל פרשנות מעין זו, אשר בבירור מנוגדת למטרת הסעיף ליתן זיכוי
 33 בגין מס זר שנחתמה אמנה בקשר אליו. המחוקק מבקש לשאוב את הוראות האמנה אל תוך הדין
 34 הפנימי, וליתן זיכוי רק במקרים מסוימים מאד- המקרים בהם מתייחסת האמנה למס האמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

23. בחינת מארג החקיקה כולו מעלה את המסקנה הבלתי נמנעת שהסעיף מעניק זיכוי רק בגין מס שצוין במפורש באמנה. כך למשל, סעיף 200 לפקודה, בנוסחו עובר לתיקון 132, קבע כי:
"מקום שלפי ההסכם יש לזכות חשבון מסי-ישראל שעל הכנסה פלונית במסי-חוץ (להלן – זיכוי), יחולו, לענין קביעת סכום הזיכוי, הוראות סימן זה." לשון המחוקק ברורה ביותר, ומתנה את מתן הזיכוי בכך שהדבר הותר באמנה. כך גם סעיף 202 לפקודה, אשר נפתח במילים: **"היה ההסכם מתיר לזכות מס חברות ומס הכנסה..."**, ללמדך על הקשר הישיר שמתח המחוקק בין אמנת המס לבין זיכוי המס- הזיכוי יינתן רק שעה שהדבר מותר על ידי ההסכם.

24. אמנם פרשנות המערער שובת לב. תכלית פקודת המס היא קביעת שומת אמת, וככזו היא דוחה את רעיון כפל המס. עם זאת, פרשנות המנוגדת ללשון החוק, אף אם היא מובילה לתוצאה הרמונית או צודקת יותר, אינה אפשרית. בקביעה כי מיסי החוץ הם מיסים המשתלמים "לפי ההסכם", מתח המחוקק קו גבול ברור וחד משמעי בדבר זיכוי בגין מיסי חוץ. רצון המחוקק המפורש היה להעניק זיכוי רק במקרים שבהם קיימת אמנת מס ביחס למס שבגינו ניתן הזיכוי. ככל שהפכתי בדבר, לא מצאתי כל דרך אפשרית בה ניתן להסכין לפרשנות המרוקנת מכל תוכן את מילות הסעיף ואת ציווי המחוקק.

לפיכך, אני קובע כי הגדרת המונח "מסי חוץ" בסעיף 199 לפקודה, כנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה, אינה כוללת את המס המדינתי.

האם חל על המערער כלל 10 לכללים?

הצדדים מסכימים כי הכללים, אשר הותקנו מתוקף סעיף 67א לפקודה ועוסקים במיסוי עובד, תושב ישראל, שנשלח לחו"ל לביצוע עבודה עבור מעבידו הישראלי, חלים במקרה זה. הם חלוקים בשאלה בנוגע לתחולתו של כלל 10, העוסק במיסי כפל, על עניינו של המערער. וזוהי לשון הכלל:

"10. (א) עובד שחוייב על ידי מדינת חוץ, לפי דיניה, בתשלום מס על אותה

משכורת חוץ יזוכה בסכום המס ששילם כאמור בעת חישוב המס על אותה

משכורת, ואולם לא יינתן זיכוי -

(1) בשל סכום מס העולה על סכום המס המגיע לפי כללים אלה;

(2) בשל מס ששולם על חלק ממשכורת חוץ שבשלו (5) הוא זכאי לניכוי לפי

סעיף 6.

(ב) עובד שסעיף קטן (א) חל עליו לא יחול על הכנסתו ממשכורת חוץ צו מס

הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963."

34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

הגדרת המונח מדינת חוץ, המוזכר בכלל 10, רלוונטית גם היא לענייננו, וכך מוגדר המונח בכללים:
 " 'מדינת חוץ' - מדינה שאינה מדינת ישראל בה מפיק עובד הכנסה
 ממשכורת חוץ; "

טענות הצדדים

25. המשיב קבע בנימוקי שומתו כי כלל 10 לא חל על המערער מהסיבה שלא ניתן לראות את המס ששולם למדינת אורגון כמס ששולם למדינת חוץ, מהטעם הפשוט שאורגון אינה מדינה, אלא "תת מדינה", כלשון המשיב.

26. המערער חולק על עמדה זו, וטוען בפני בית המשפט שמונח בחוק יש לפרש ראש ובראשונה על פי משמעותו בשפת היומיום. לפי המערער, משמעות המונח מדינה בשפת היומיום, היא "קבוצה של אנשים החיים בטרטוריה על פי סמכות משותפת חוקית ופוליטית", ולפיכך אורגון היא מדינה. זאת ועוד, המערער טוען כי פרשנות המשיב נוגדת את תכלית הכללים. הכללים נועדו למנוע כפל מס, ומאחר שלטענת המערער הוא נתון לכפל מס במקרה זה- יש לבכר פרשנות אשר תקיים תכלית זו.

27. עוד טוען המערער כי אין לפרש את הכללים לאור האמנה, כלומר להגביל את המס המותר בזיכוי למס המוגדר באמנה, משני טעמים: האמנה גוברת על הדין הפנימי רק ביחס להוראותיה המטיבות; הכללים הותקנו לאחר החתימה על האמנה ולפני כניסתה לתוקף, ומכאן שמחוקק המשנה ראה לנגד עיניו גם את המס המדינתי בהתקינו את הכללים.

28. עוד מזכיר המערער את החלטת וועדת הפסיקה של רשות המיסים מיום 9.10.2001 בנושא זיכוי ממס מדינתי כנגד חבות במס בישראל, שם הוחלט כך:

"לפנים משורת הדין, על מנת שלא תיווצר תוצאה בה המס המדינתי מביא למס כולל שמעל למס המכסימלי המוטל בישראל (50% ליחיד ו-36% לחברה), ניתן להציע פשרה לפי ייתן זיכוי בגין המס המדינתי עד לתקרת המס הישראלי, כך שסך כל המס שיוטל בישראל ובחו"ל לא יעלה על השיעורים המכסימליים הנוהגים בישראל."

החלטה זו מעידה לדעת המערער שהמשיב עצמו מודע לחוסר ההגינות באי החלת כלל 10 במקרה דנן.

דיון והכרעה

עמדת המשיב מקובלת עלי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

29. כלל 10 לכללים קובע תנאי ברור: על העובד להיות מחויב במס במדינת חוץ. במדינה ולא בידי כל
 רשות שלטונית מקומית אחרת. פרשנות המערער למונח מדינה אינה הגיונית, לא מבחינה לשונית
 ולא מבחינה משפטית. לא השתכנעתי מטענתו כי משמעות המונח מדינה בשפת היומיום מתייחסת
 גם לאורגון. בדיבור היומיומי נהוג להתייחס לארה"ב כאל מדינה אחת, ולא כאיחוד של מדינות
 שונות ועצמאיות. בדיבור היומיומי איחוד של מדינות ריבוניות, למשל כדוגמת האיחוד האירופאי,
 אינו מהווה מדינה נפרדת, ומשום כך דווקא המדינות המרכיבות איחוד זה כן מהוות מדינות
 נפרדות. מכל מקום "הדיבור היומיומי" כמקור פרשני בכל הכבוד, כוחו מוגבל
30. מקובל במשפט הבינלאומי שלא להתייחס אל כל אחת מהמדינות המאוחדות של אמריקה
 כ"מדינה" בעלת ישות ריבונית משל עצמה. ראו עמדתו של המלומד ד"ר יורם דינשטיין במאמרו
 "הסדרים רב-לאומיים, פדרליים וקונפדרליים", עיוני משפט 231, תשנ"ג:
- "מכיוון שבמשטר פדרלי, המדינה הריבונית האחת והיחידה היא הישות
 הפדרלית, ברור שהקנטונים כשלעצמם אינם יכולים להיות בגדר מדינות
 ריבוניות. כאשר הקנטונים זוכים בריבונות אמיתית, לפנינו לא מדינה
 פדרלית, אלא קונפדרציה. במספר מדינות פדרליות נאמר אומנם במפורש
 בחוקה, כי הקנטונים הינם "ריבוניים". כך היה המצב, לדוגמה, לגבי
 הרפובליקות בברית-המועצות. הוא הדין לגבי הקנטונים בשווייץ, אם כי
 נקבע שם במפורש כי ריבונותם תקפה רק במידה שאינה מוגבלת על-ידי
 החוקה. בארצות-הברית אין ריבונותן של ה-States נזכרת בחוקה, אך
 לעיתים קרובות יש אליה התייחסויות מוטעות בספרות ובפסיקה. אבל גם
 כאשר נזכרת ריבונותם של הקנטונים בחוקה, כמו בשווייץ, אין לה משמעות
 רבה מדי במציאות. כלומר, מדובר בפיקציה, הנעוצה בדרך-כלל בשורשים
 היסטוריים..."**
- הדוגמה הקלאסית באה לידי ביטוי בהיסטוריה של ארצות-הברית. לאחר
 שהכריזו שלוש-עשרה המושבות הבריטיות בצפון-אמריקה על עצמאותן, הן
 התקשרו, בשנת 1777, בהסכם קונפדרציה בין מדינות (States) ריבוניות
 (שנכנס לתוקף ב-1781). ב-1787 ניסחו נציגי ה-States את חוקת ארצות-
 הברית, שנכנסה לתוקף - בעקבות אישורו - ב-1788 (למעשה, החלה החוקה
 לתפקד מ-1789). הואיל וה-States קדמו לחוקה, הן שמרו על שמן גם
 לאחר הקמתה של המדינה הפדרלית. כאשר שומרות States המתאחדות
 במדינה פדרלית ריבונית אחת על כינון זה אף לאחר האיחוד, אין לראות בכך
 אלא "מזכרת נעימה" (agreeable souvenir): מכל הבחינות, הן חדלו
 להיות מדינות אמיתיות ונהפכו לקנטונים נטולי ריבונות. אין טעם להתייחס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

אל קנטונים במדינה פדרלית כאל בעלי ריבונות חלקית (כפי שהדבר נעשה
לפעמים), שכן אין משמעות לריבונות חלקית: כל מה שהינו פחות מריבונות
אינו בבחינת ריבונות."

עמדת המשיב תואמת תפיסה זו.

31. המערער עוד טוען כי יש לקבל את עמדתו, מאחר שהמשיב בחר לפעול לפנים משורת הדין, ולהעניק במקרים מסוימים הקלה בדרך של פשרה. בכך מכון המערער להחלטת ועדת פסיקה מיום 9.10.01. האמורה. דומני שפסול להסיק מהקלה שבחר המשיב ליתן במקרים מסוימים מהו הדין שראוי שיוחל. הדין נקבע על ידי המחוקק, אשר בדבריו קבע שאין להעניק הקלה ממס במקרה דנן. אין להקיש מהתנהגות לפנים משורת הדין בנוגע לשורת הדין. ודוק, המערער אינו מעלה טענת אפליה. חזקה שהמשיב נכון היה לאמץ את הנחית ועדת הפסיקה דלעיל גם במקרהו של המערער.

לאור האמור, מאחר שלא ניתן לראות במדינת אורגון כמדינת חוץ לעניין הכללים, כלל 10 לכלים אינו חל על המערער.

האם חל על המערער צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963?

הצדדים חלוקים בשאלה החלופית האם חל על המערער צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963, אשר קובע בסעיף 1 כדלקמן:

"1. תושב ישראל שנתחייב במס בחוץ לארץ על הכנסה שמקורה שם והחייבת במס בישראל משום שרואים אותה לפי סעיף 5 לפקודה כאילו הופקה בישראל, ואותו תושב אינו זכאי להנות מהקלה ממסי כפל על פי צו לפי סעיף 196 לפקודה, יהיה חייב בישראל במס על אותה הכנסה בשיעור שלא יעלה על 25%, ובלבד שסך כל המס אותו ישלם בישראל על הכנסה כאמור ביחד עם סכום המס ששולם עליה מחוץ לישראל לא יעלה על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה, או על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 126 לפקודה, לפי הענין, ובלבד שההכנסה האמורה תיחשב כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת."

טענות הצדדים

32. לטענת המערער קובע סעיף 1 לצו שני תנאים מצטברים למתן ההקלה. ראשית, תושב ישראל צריך להתחייב במס בחוץ לארץ. ומטעים בא כוחו של המערער, "בחוץ לארץ", ולא דווקא במדינה זרה. שנית, הנישום אינו נהנה מהקלת מס הקבועה באמנת מס. לטעמו של המערער, שני התנאים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 מתקיימים בעניינו, שכן הוא נתחייב במס מדינתי באורגון, אך לא נהנה מהקלת מס במסגרת האמנה
- 2 לעניין המס המדינתי. זאת ועוד, המערער טוען כי לו מטרת המחוקק למנוע החלת הצו במקרה של
- 3 אמנה בין הצדדים, הרי שהדבר היה נאמר מפורשות.
- 4
- 5 33. המערער מפנה לסעיף 214 לפקודה, שמכוחו הותקן צו ההקלה, שם נקבעה סמכות שר האוצר
- 6 להקל על הכנסה ש"הוטל עליה במקור מס הכנסה או מס דומה לו באופיו". לטענת המערער המס
- 7 של מדינת אורגון הוא מס הכנסה, ולמצער מס דומה לו באופיו. הסעיף אמנם מצמצם את אופי המס
- 8 למס על ההכנסה בלבד, אך אינו מבדיל בין אופי הרשות המטילה את המס- פדראלית או ממשלתית-
- 9 ומכאן למד המערער כי כוונתו של המחוקק להרחיב בעניין זה.
- 10
- 11 34. המערער גם עומד על תכלית צו ההקלה למנוע כפל מס על מי שלא חלה עליו אמנת המס, וטוען
- 12 כי אלמלא יופעל בעניינו צו ההקלה, הרי שיוטל עליו כפל מס וכך לא תוגשם תכלית החקיקה. לבסוף
- 13 טוען המערער כי לפני כניסת האמנה לתוקפה, אימצו רשויות המס את הגישה שמיסים מדינתיים
- 14 ראויים לזיכוי על פי צו ההקלה. מכאן שכניסת האמנה לתוקף, לגישת המערער, פגעה בזכויותיו,
- 15 זאת בניגוד לכלל הקובע שהוראות האמנה יגברו על הדין הפנימי רק ככל שאלו מטיבות עם הנישום.
- 16
- 17 35. מנגד, מדגיש המשיב בטיעוניו את אשר נקבע בסעיף 1 לצו: **"ואותו תושב אינו זכאי להנות**
- 18 **מהקלה ממסי כפל על פי צו לפי סעיף 196 לפקודה"**. המשיב מסיק מכך כי תכלית צו ההקלה
- 19 להעניק הקלה ממס במקרים של הכנסה שהופקה במדינה שישראל לא חתמה עימה על אמנת מס.
- 20 אין זה המצב במקרה של המערער. מאחר שישראל חתמה על אמנת מס מול ארה"ב, ואמנה זו
- 21 הופעלה במקרה של המערער, הרי שלפי לשון סעיף 1 לצו נשללת ממנו הזכאות להקלה.
- 22
- 23 36. עוד מוסיף המשיב כי רשות המיסים מאפשרת לנישום לוותר על הוראות האמנה, ולהחיל בעניינו
- 24 את צו ההקלה. המערער לא ביקש מעולם לוותר על הוראות האמנה, ולכן אין מקום להפעיל את צו
- 25 ההקלה.
- 26
- 27 דין והכרעה
- 28 אף בעניין זה הדין עם המשיב.
- 29
- 30 37. תכלית צו ההקלה היא ליתן הקלה לנישומים אשר הפיקו הכנסתם במדינה שעימה אין לישראל
- 31 אמנת מס. תכלית זו עולה בבירור מהוראות סימן ג' בפרק השלישי של הפקודה, אשר מתוקפו
- 32 הותקן הצו. סעיף 214, אשר הסמיך את השר להתקין את הצו, קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 214. (א) שר האוצר רשאי ליתן הקלת מסי כפל להכנסה של תושב ישראל
- 2 שמקורה בחוץ לארץ והוטל עליה במקור מס הכנסה או מס דומה לו באופיו,
- 3 על ידי שיפטור את ההכנסה מתשלום המס כולו או מקצתו, כפי שיפורש בצו.
- 4 (ב) הוראות סעיף זה אינן גורעות מן הסמכויות לפי סעיף 196.
- 5 וכך מוגדרת הקלת מיסי כפל בסעיף 211, כנוסחו בשנות המס נשוא הערעור, באותו הסימן:
- 6 "הקלת מסי כפל - כל זיכוי בשל מס הכנסה בחוץ לארץ, שהותר לענין מס
- 7 הכנסה לפי פקודה זו, מכוח הסכם לפי סעיף 196 וכל הקלה לפי סעיף 214,
- 8 לרבות כל זיכוי או הקלה שהובאו בחשבון בקביעת השיעור הישראלי הנקי
- 9 המוטל על דיבידנדים שנתקבלו;"
- 10 את סעיף 1 לצו יש לקרוא לנוכח הוראות הפקודה. המחוקק קובע בפקודה שני מסלולים מקבילים
- 11 לקבלת ההקלה ממיסי כפל – אחד הוא מסלול האמנה לפי סעיף 196, והאחר הוא מסלול הצו לפי
- 12 סעיף 214. כך עולה מלשון סעיף 214 המתייחס מפורשות לסעיף 196, כמסלול מקביל ולא מצטבר,
- 13 וכן הגדרת המונח "הקלת מסי כפל" המתייחס לזיכוי לפי סעיף 196 ולהקלה לפי סעיף 214. כל
- 14 מסלול עם ההוראות הייחודיות לו וכל מסלול עם היתרונות והחסרונות השמורים לו. סעיף 1 לצו לא
- 15 נועד להחיל את הצו בכל מקרה בו לא קיימת הקלה ספציפית לפי סעיף 196 לפקודה, אלא נועד
- 16 להחיל את מסלול סעיף 214 שעה שמסלול סעיף 196 חסום לחלוטין בפני הנישום, כלומר כאשר
- 17 מדובר בהכנסה שהופקה במדינה ישראל לא חתמה על אמנת מס מולה.
- 18
- 19 38. התכלית שמבקש המערער לייחס לצו ההקלה, כאילו מטרתו ליתן הקלה ממיסי כפל גם בגין
- 20 מיסים ששולמו במדינת אמנה אך אינם זכאים לזיכוי לפי מסלול סעיף 196, אינה מסתדרת גם עם
- 21 ההיסטוריה התחקיתית של הצו. הצו הותקן לראשונה בשנת 1963, שנים רבות לפני שנחתמה אמנת
- 22 המס בין ישראל לבין ארה"ב, ושנים רבות אף יותר לפני שנכנסה לתוקפה. אין ספק כי סוגיית המס
- 23 המדינתי לא עמדה לנגד עיניי השר בהתקינו את הצו. תכלית הצו- לקבוע הקלה ממס לנישומים
- 24 הפועלים במדינה עימה כלל לא נכרתה אמנה. כך קבע המחוקק את האופן בו יינתנו הקלות ממיסי
- 25 כפל לנישומים העובדים במדינת האמנה ולנישומים העובדים במדינה שאינה מדינת אמנה. לא יכול
- 26 שתישמע הטענה שנישום מסוים זכאי להטבות הייחודיות במסלול האמנה, אך **בנוסף** זכאי גם
- 27 להטבות הייחודיות למסלול צו ההקלה.
- 28
- 29 39. פרשנות המערער תוביל למצב לא רצוי בו יקבל מחד הטבה מתוקף הוראות האמנה, ומאידך
- 30 יזכה גם להטבה מתוקף צו ההקלה המגביל את שיעור המס המקסימלי המוטל עליו. כך לדוגמה,
- 31 קובע סעיף 15 לאמנה כי נישום יהיה פטור ממס על רווחי הון במדינה המתקשרת האחרת לו שהה
- 32 במדינה המתקשרת האחרת פחות מ-183 ימים בשנת מס. מדובר בהוראה מטיבה החוסכת לנישום
- 33 חבות במס במדינה המתקשרת האחרת, והיא ייחודית לנישום שממסה במסלול האמנה. האם
- 34 ייתכן שהמערער יזכה להטבה זו, ולהטבות נוספות הנובעות מהוראות האמנה, במקביל להטבה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 מתוקף צו ההקלה, שעה שהמחוקק התווה שני מסלולים מובחנים המוציאים זה את זה: מדובר
- 2 במקרה זה בכפל הטבה שאינו מוצדק ואין לו עיגון לא בפקודה ולא בלשון הצו. ודוק, המחוקק לא
- 3 העביר את המעורר ממסלול הקלה לפי סעיף 214 למסלול הקלה לפי סעיף 196, אלא העניק למעורר
- 4 עצמו את אפשרות הבחירה. כך נקבע בסעיף 208 (כנוסח בשנות המס נשוא הערעור):
- 5 **"208. לא יינתן זיכוי לפי ההסכם למסי-ישראל שעל הכנסתו של אדם בשנת**
- 6 **מס פלוגית, אם ביקש שלא יינתן זיכוי להכנסתו באותה שנה."**
- 7 מקובל לפרש סעיף זה (וכך עשה גם המשיב, וראה חוזר מס הכנסה 11/02 לעניין זה) כסעיף המעניק
- 8 לנישום זכות בחירה. ברצותו, ייבחר להיות ממוסה על פי הוראות האמנה, וברצותו ייבחר להיות
- 9 ממוסה על פי הוראות צו ההקלה. רצון זה יתבטא באמצעות בקשה אקטיבית של הנישום. המשיב
- 10 בצדק דרש בחוזר מס הכנסה 11/02 כי הבחירה במסלול צו ההקלה תוביל לווייתור על מלוא הוראות
- 11 האמנה, ולא רק על הזיכוי בגין מיסי כפל, וכך נאמר בחוזר זה:
- 12 **"תנאי לזכאות להקלה הקבועה בצו ההקלה הוא שהנישום אינו זכאי להנות**
- 13 **מהקלה ממסי כפל על פי אמנה למניעת כפל מס. יחד עם זאת, במקרה בו**
- 14 **תושב ישראל בוחר לוותר על הוראות האמנה בכדי להנות מהוראות צו**
- 15 **ההקלה, יש לאפשר בחירה כאמור.**
- 16 **יובהר כי משמעות הווייתור על הוראות אמנה הינה - מיסוי הנישום כאילו**
- 17 **ולא קיימת כלל אמנה בין ישראל לבין המדינה שבה הפיק את אותה**
- 18 **הכנסה."**
- 19
- 20 מדובר בשני מסלולים מקבילים, אשר יש לפסוע רק באחד מהם באשר לשנת המס. במובן זה, רצון
- 21 המעורר לזכות בהקלות מתוקף צו ההקלה, מבלי שויתר באופן אקטיבי על הוראות האמנה
- 22 המטיבות, מהווה כפל הטבה.
- 23
- 24 40. עוד טען בפניי המעורר כי המשיב מיסה נישומים על פי הוראות צו ההקלה והעניק הקלה גם
- 25 בגין מס מדינתי, עד כניסת אמנת המס בין ישראל לבין ארה"ב לתוקפה. מכאן הסיק המעורר כי
- 26 הוראות האמנה הרעו עימו, והדבר מנוגד לכלל כי הוראות האמנה רק יטיבו עם הנישום.
- 27 מבלי להידרש לטענת המעורר כי הוראות האמנה יכולות רק להטיב עימו ביחס לדין הפנימי,
- 28 במקרה זה לא הורע מצבו של המעורר. כאמור, המשיב מעניק לנישומים זכות בחירה בין שני
- 29 המסלולים. כניסת האמנה לתוקף ודאי שאינה מרעה עם הנישום, שעה שהוא יכול עדיין לבחור
- 30 להיות ממוסה בהתאם להוראות צו ההקלה, שחל עליו לפני האמנה. האמנה לא העבירה את הנישום
- 31 ממסלול צו ההקלה למסלול סעיף 196, אלא רק פתחה בפניו מסלול חדש- והבחירה בין המסלולים
- 32 נתונה בידיו שלו.
- 33
- 34 לאור כל האמור, אני קובע הוראות צו ההקלה אינן חלות בעניינו של המעורר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

האם המס המדינתי מהווה הוצאה בייצור הכנסה?

טוען בפניי המערער לחילופי חילופין כי יש להתיר לו לנכות מהכנסתו כהוצאה את המס המדינתי ששילם.

טענות הצדדים

41. סעיף 17 לפקודה קובע את הכלל לפיו יש לנכות מהכנסתו של הנישום את כל הוצאות וההוצאות שהוציא בייצור הכנסתו, והאי לישנא:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

לטענת המערער המס המדינתי הינו הוצאה אינצידנטלית, כרוכה ומשולבת בהליך הפקת ההכנסה על ידי המערער בחו"ל. המערער מסתמך על פסק הדין ע"א 212/69, מולר טכסטיל (ישראל) 1961 בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, פד"א ג, עמ' 69 (להלן: "פרשת מולר"):

"אין ברצוני לומר שעלינו לבחון כל הוצאה, שבעל עסק מוציא בחוץ לארץ, לפי אותם מבחנים החלים על הוצאה דומה בארץ. יתכן מאד שצרכי העסק בחוץ לארץ 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 בתוך שכזה ודינם, איפוא, כדין מס עסקים, נראה 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 למניעת כפל מסים) יהא נישום כזה חייב לשלם מס הכנסה בארץ על מלוא הכנסתו בחוץ לארץ, בלי שיובא המס, ששולם בחוץ לארץ, בחשבון בחישוב הכנסתו."

מכאן למד המערער כי שעה שלא ניתן זיכוי בגין מס ששולם בחו"ל, יש מקום לתת למס ביטוי בחישוב הכנסתו של הנישום. יוער כבר עתה כי הדברים בפרשת מולר נאמרו באמרת-אגב (obiter dictum), והערעור במקרה זה נדחה על ידי בית המשפט.

42. מנגד טוען המשיב כי תשלום מס הכנסה אינו כרוך בהליך ייצור ההכנסה, אלא מוטל על ההכנסה שכבר נוצרה, קרי מוטל לאחר סיום תהליך ייצור ההכנסה. המשיב רואה בתשלום המס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 המדינת בתור הוצאה שלא הוצאה לשם ייצור הכנסה, אלא חובה הנגזרת מכוח הוראות חוק של
2 המדינה.
3
- 4 43. המשיב מפנה לכלל 6 לכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982. כלל
5 זה עוסק בהתרת הוצאות, ומאפשר לנכות מהכנסתו של הנישום הוצאות שהוציא במדינת חוץ,
6 כדוגמת הוצאות בשל דיור, הוצאות שכר לימוד וכדומה. לגרסת המשיב, הכללים קובעים דין
7 ספציפי בנוגע להוצאות שיותר בניכוי, למרות שאינן מותרות על פי הפקודה. תשלום בגין מס
8 מדינתי אינו כלול ברשימת ההוצאות המפורטות בכללים, ומכאן מסיק המשיב כי בכוונת המחוקק
9 הייתה לא להתיר ניכוי הוצאה בגין תשלום מס במדינת חוץ.
10
- 11 44. המשיב מסתמך עוד על הוראות הפקודה עצמה, ומציין כי סעיף 32 לפקודה קובע:
12 **"32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל – ...**
13 **(7) סכומים ששולמו, או שיש לשלם, כמס הכנסה;"**
14 המשיב מכיר בכך שסעיף 32(7) מתייחס למס הכנסה שמוטל מכוח הוראות הפקודה, לפי סעיף 1
15 לפקודה, אך מבקש להקיש מהוראה זו לעניין ניכוי מס הכנסה ששולם בחו"ל.
16 עוד מציין המשיב גם את סעיף 206 לפקודה, הקובע:
17 **"כשבאים להתיר זיכוי חשבון מס-ישראל שעל הכנסה פלונית, תחושב**
18 **ההכנסה, לענין מס-ישראל, לפי כללים אלה:**
19 **א. לא יותר כל ניכוי ממנה בשל מס-חוץ, בין שעל אותה הכנסה ובין שעל**
20 **הכנסה אחרת;..."**
21
- 22 דין והכרעה
23 45. המשיב העלה בפניי טענות שונות, החורגות מגדרי סעיף 17, אשר מהן ביקש להסיק לגבי עניינינו,
24 אך לא מצאתי בטענות אלו ממש.
25 ראשית, אין לגזור גזירה מסעיף 32(7) האוסר על ניכוי תשלומים למס הכנסה בישראל, בנוגע
26 לתשלומים שנעשו למס הכנסה במדינת אורגון. לשונו המפורשת של הסעיף עוסקת רק במס ישראלי,
27 ואין להרחיבה למחוזות לא רצויים. יפה לעניין זה הקביעה שנעשתה בפרשת מולר:
28 **"השאלה היא: האם מותר לחברה, לצורך חישוב הכנסתה, לנכות את המס**
29 **ששילמה ואת ההוצאות שהוציאה, כאמור, בארצות הברית? ...**
30 **כן ייאמר מיד שאין למצוא עילה לאיסור ההוצאה בהוראה שבסעיף 32(7)**
31 **לפקודה. הלא ברור הן מתולדות הסעיף והן מהגדרת המונח "מס הכנסה"**
32 **שבסעיף 1 לפקודה, שכוונת האיסור היא למס הכנסה המוטל בארץ ולא למס**
33 **המוטל בחוץ לארץ."**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 גם על כלל 6 לכללים לא יוכל המשיב להסתמך. כלל זה עוסק בהתרת הוצאות פרטיות באופיין, אשר
2 אינן מותרות בניכוי או התרתן מוגבלת בישראל מתוקף סעיף 32(1) לפקודה. בכלל זה גילה מחוקק
3 המשנה את דעתו שעבור נישום העובד בחו"ל משתנה נקודת הכובד של הוצאות מעורבות מסוימות,
4 כך שאין לראות בהן עוד הוצאות פרטיות אלא הוצאות עסקיות ההכרחיות לייצור ההכנסה (וראו
5 גם סעיף 13 בפסק הדין ע"מ 970/07, ד"ר יוסף סגמן ואח' נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כה/5 ה-177
6 (אוקטובר 2011)). לדעת המשיב, מדובר בהסדר ממצה ואין להכיר בהוצאה שלא צוינה במפורש
7 בכלל. עם זאת, לו יכריע בית המשפט כי תשלום מס הינו בגדר הוצאה בייצור הכנסה, הרי שכלל 6,
8 העוסק בהכרה בהוצאות שאינן בגדר הוצאה בייצור הכנסה ברגיל, אינו רלוונטי. לא ניתן להקיש
9 מכלל הקובע שיש להכיר בהוצאה פרטית במקרים מסוימים, בנוגע לשאלה האם הוצאה אחרת היא
10 פרטית או עסקית.
- 11 גם סעיף 206 אינו רלוונטי לענייננו. המשיב עצמו טען בלחט בסיכומיו כי המונח מסי חוץ בפקודה
12 אינו מתייחס למס מדינתי, אלא למס ששולם ברמה הפדרלית בלבד. לא יתכן כי כעת יטען שלעניין
13 ניכוי המס, המונח דווקא כן כולל את המס המדינתי. תכלית סעיף 206 הייתה למנוע כפל הטבה-
14 מתן זיכוי בגין מס חוץ, אשר נוכח כבר מההכנסה. שעה שאין חולק שלא ניתן זיכוי בגין המס
15 המדינתי ששולם בארה"ב, אין מקום להפעיל את הוראות 206.
- 16
- 17 46. נותרנו אפוא עם המחלוקת המהותית שבין הצדדים- האם תשלום המס המדינתי הינו הוצאה
18 שהוצאה בייצור הכנסת המערער? בעוד המערער טוען כי תשלום המס כרוך באופן ישיר בהליך ייצור
19 ההכנסה, הרי שהמשיב טוען מנגד כי מס הכנסה מוטל על ההכנסה רק לאחר שהופקה, כלומר לא
20 מדובר על תשלום בגין ייצור ההכנסה, אלא תשלום לאחר ייצור ההכנסה.
- 21
- 22 47. סעיף 17 לפקודה, המתיר ניכוי הוצאות מההכנסה החייבת, טומן בחובו שני תנאים הרלוונטיים
23 לענייננו: ההוצאה יצאה כולה בייצור הכנסה; ההוצאה יצאה לשם כך בלבד. דיונים רבים ניטשו
24 בבתי המשפט בניסיון לקבוע מתי הוצאה נחשבת ככזו שהוצאה בייצור ההכנסה בלבד. למשך שנים
25 משל בכיפה ללא עוררין מבחן האינצידנטליות, אשר הוגדר על ידי השופט ויתקון בע"א 284/66
26 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"מ כ(4) 716, 718 (1966):
- 27 "מבחן 'האינצידנטליות' פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה - כאן
28 הקשר בין מעביד ועובד - כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה
29 משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא
30 יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה
31 החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה. על הקושי להחיל את המבחן הזה כבר
32 נאמר בתקדים הידוע, **STRONG V. WOODFIELD**: "הרבה מקרים
33 עומדים על הגבול, ושום חריפות לא תגיע בזה לידי הגדרה מדויקת ומקיפה
34 עד כדי שיהיה בה לפתור במושכל ראשון את כל המקרים העשויים לבוא."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1
- 2 48. מבחן האינצידנטליות שימש במשך שנים ככלי בלעדי למתן מענה לשאלה האם הוצאה יצאה
- 3 במהלך ייצור הכנסה. עם זאת, מעמדו הוותיק של מבחן האינצידנטליות והשביתה שקנה במשפטנו,
- 4 אין בהם כדי לאפשר חריגה מכללי הפרשנות המקובלים, אשר בוחנים את תכלית החקיקה. בע"א
- 5 4243/08, פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, מיסים כג/ה-90 (יוני 2009) (להלן: "פרשת ורד פרי"),
- 6 תיאר בית המשפט העליון את המבחן הראוי לבחינת מעמדה של הוצאה פלונית:
- 7 "אפיונו ומעמדו של מבחן האינצידנטליות צריך שיבחן בראי ההלכות
- 8 הפרשניות הנוהגות כיום ולאור תכליתה של הוראת סעיף 17 לפקודה. אכן,
- 9 המבחן מבוסס על הלכה בת מאה, אך אין בוותק זה כשלעצמו כדי להצדיק
- 10 חריגה מכללי הפרשנות המקובלים כיום (ראו ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ'
- 11 פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985)). השאלה הפרשנית נסבה על
- 12 הפירוש הנכון והראוי של התיבה "הוצאה בייצור הכנסה". אכן, תתכנה
- 13 אפשרויות פרשניות שונות לתיבות אלה. "ייצור הכנסה" הוא תהליך
- 14 שגבולותיו אינם תמיד ברורים. ניתן, דרך משל, לסבור כי רק הוצאות
- 15 שנמצאות ממש ב"פס הייצור" של ההכנסה - אם נדמה את היחידה מניבת
- 16 ההכנסה למפעל - הן בגדר "הוצאות בייצור הכנסה". זוהי פרשנות מצמצמת
- 17 למונח "ייצור הכנסה". ניתן לעומת זאת לסבור כי תהליך ייצור ההכנסה
- 18 אינו כולל רק את "פס הייצור", אלא גם רכיבים נוספים הנחוצים לצורך
- 19 ייצור ההכנסה והמשמשים לצורך ייצור ההכנסה.
- 20 התכלית, אשר לאורה יש לבצע את מלאכת הפרשנות, היא תכליתו של מס
- 21 ההכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב במס אמת...
- 22 התוצאה מכל אלה היא כי יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין
- 23 ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי. גבולותיו של תהליך
- 24 ייצור ההכנסה רחבים יותר מ"פס הייצור" ותחיתם המדויקת נעשית
- 25 בהתאם לנסיבות הקונקרטיות ולאור התכלית האמורה. הדגש אינו על
- 26 המקום שבו מתבצעת ההוצאה - ב"מפעל" או מחוצה לו. הבחנה זו מאבדת
- 27 מחשיבותה בעידן שבו נטשטשו הגבולות שבין ה"מפעל" וה"בית". כפי
- 28 שמורה סעיף 17 לפקודה - יש לדרוש כי ההוצאה הוצאה לשם ייצור
- 29 ההכנסה בלבד. הוצאה שהיא אדם מוציא גם אם לא היה מפקי הכנסה לא
- 30 תותר, כך נראה, בניכוי (ראו לעיל את הדוגמאות בעניין התרופות והמזון).
- 31 במילים אחרות: מבחן האינצידנטליות, בהקשר זה, ראוי שיהווה מבחן-עזר
- 32 (בלבד) לזיהוין של הוצאות פירותיות בייצור הכנסה. גם הוצאות נוספות,
- 33 אשר הנישום הוכיח כי הן מקיימות זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה
- 34 וכי הן הוצאו לשם ייצור ההכנסה בלבד, עשויות להיות מותרות בניכוי."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 הלכה זו של בית המשפט העליון תנחה אותנו גם בענייננו. מדברים אלו של בית המשפט ניתן לדלות
2 שני תנאים המבדילים בין הוצאה המותרת בניכוי לבין הוצאה שאינה מותרת בניכוי.
3
- 4 49. התנאי הראשון הינו שהפקת ההכנסה אינה אפשרית, או למצער אינה סבירה, אלמלא היה
5 מוציא הנישום את ההוצאה כולה. זוהי הזיקה הישירה והברורה בין ההוצאה לבין ההכנסה
6 שהופקה. זיקה זו מתבטאת בכך שההכנסה צמחה מתוך ההוצאה עצמה. אין צורך להוכיח קשר
7 ודאי, כך למשל מתיר הדין הישראלי להכיר בהוצאות פרסום למרות שלא ניתן תמיד להצביע על
8 הכנסה מסוימת שהופקה בזכות ההוצאה שהוציא הנישום, אך יש להוכיח כי הקשר הוא ישיר.
9 למשל אם לא היו משולמות הוצאות פרסום, סביר כי ההכנסה הייתה נפגעת, וכן אם עורך דין לא
10 משלם אגרת רישיון, סביר שהכנסתו תפגע, וכך הלאה. להבדיל, חברה תוכל להמשיך להפיק
11 הכנסותיה גם אם לא תשלם עבור אירוע פרטי שעורך בעל השליטה בה.
12 ודוק, הפקת ההכנסה תלויה בהוצאת ההוצאה כולה. על הנישום להראות כי לא קיים בהוצאה נתח
13 "עודף", אשר משויך לתכלית אחרת שאינה עסקית. אין בכך משום לטעון לגבי סבירות גובה
14 ההוצאה (סוגיה אשר הוסדרה במסגרת סעיף 30 לפקודה), אלא לטעון לגבי מהות ההוצאה. מבחינת
15 מהותה, אל להוצאה לכלול נתח שהוצא למטרות לא עסקיות, שאינו ניתן להפרדה מהנתח העסקי.
16
- 17 50. התנאי השני הינו שהנישום לא היה מוציא את ההוצאה, אלמלא היה מפיך את ההכנסה. בעוד
18 התנאי הראשון הינו תנאי רחב ביותר, שכן נישומים יוכלו לטעון שכמעט כל הוצאה- ביגוד, מזון,
19 תרופות וכדומה- היא הכרחית להליך הפקת ההכנסה, הרי שהתנאי השני מצמצם את גדרי
20 ההוצאות המותרות לניכוי. התנאי השני בוחן למעשה את האופי העסקי של ההוצאה, ומבטיח כי לא
21 תותרנה בניכוי הוצאות שאינן עסקיות "טהורות". כך למשל נשללות הוצאות פרטיות של הנישום,
22 מאחר שהוא היה מוציאן בלאו הכי. מנגד, כך התיר בית המשפט בפרשת ורד פרי לעיל לנכות הוצאה
23 בגין טיפול בילדים, שכן הנישומה שם לא הייתה מוציאה את ההוצאה אלמלא הייתה נדרשת לעבוד
24 לשם הפקת ההכנסה.
25
- 26 51. מבחן האינצידנטליות, על פי רוב, מספק מענה לשני תנאים אלו, והוצאה אשר משתלבת בתהליך
27 הפקת ההכנסה באופן טבעי תוכר כהוצאה המותרת בניכוי. עם זאת, מדובר במבחן עזר בלבד, וראוי
28 לבחון כל הוצאה על פי מהותה בכדי להחליט האם להתירה. נבחן לא רק את השתלבות ההוצאה
29 בתהליך הפקת ההכנסה, אלא גם את התנאים שמתאר בית המשפט העליון בפסק דין ורד פרי.
30
- 31 52. יוער כי מאז שניתן פסק הדין בעניין ורד פרי, תיקון 179 לפקודה תיקן את סעיף 132(1) כך
32 שהוגבלו בניכוי הוצאות שאינן "כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה". מאחר שהסעיף בנוסחו
33 החדש אינו רלוונטי למקרה דנן, לא ראיתי צורך לעמוד כאן על היחס בינו לבין התנאים שפורטו
34 לעיל. עוד יוער כי גם לאחר שנקבע כי ההוצאה היא עסקית, על הנישום לעבור משוכה נוספת בדמות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

1 ההבחנה בין ההוצאה העסקית-פירוטית לבין ההוצאה העסקית-הונית. משוכה זו אינה רלוונטית
2 במקרה דנן, ולכן לא אעסוק בסוגיה בעת זו.

3
4 53. מן הכלל אל הפרט. עלינו לבחון את מהות התשלום למס הכנסה במדינת אורגון ולברר האם
5 יכול היה הנישום להפיק הכנסתו מבלי שהיה משלם את ההוצאה כולה, כלומר האם קיים קשר
6 ישיר בין כל ההוצאה להכנסה שהופקה, וכן לברר האם היה מוציא הנישום את ההוצאה גם ללא
7 היה מפיק את ההכנסה. נדמה לי שאופיו של תשלום מס על ההכנסה לא מאפשר לנישום לעבור את
8 משוכת התנאי הראשון, מאחר שהנישום יכול היה להפיק הכנסתו גם ללא היה משלם את ההוצאה
9 כולה.

10
11 54. טענתו של המערער היא שהוצאת המס המדינתית קשורה קשר ישיר להכנסה שהפיק. אמנם,
12 טענה זו אינה בלי טעם. החובה החוקית החלה על הנישום היא לשלם מיסים בגין הכנסתו. זכותו של
13 הנישום לעבוד, וכך להפיק הכנסתו, תלויה במילוי חובתו החוקית של תשלום המס. במובן זה אכן
14 הפקת ההכנסה על ידי המערער תלויה בהוצאת ההוצאה. עם זאת, לא די בחובה החוקית בכדי
15 לקבוע כי ההוצאה שימשה לשם הפקת ההכנסה. כך למשל, יתכן כי נישום יידרש לשלם דמי מזונות
16 מכוח חוק, ואי תשלום דמי המזונות עלול להוביל לכליאתו ולכן לפגיעה במקור הכנסתו. זאת ועוד,
17 לעיתים אותו התשלום בדיוק יוצא על ידי נישום אחד כחובה חוקית ועל ידי נישום אחר באופן
18 וולנטארי. כך למשל, עורכי דין מחויבים על פי חוק להירשם כחברי לשכת עורכי הדין ולשלם אגרה
19 בגין חברות זו, בעוד החברות בלשכת רואי החשבון היא וולנטרית ולא מתוקף הוראת חוק. עם זאת,
20 עדיין שתי ההוצאות מוכרות כהוצאות בייצור ההכנסה של הנישום. החובה החוקית כשלעצמה אינה
21 מוסיפה ואינה גורעת בהתרת ההוצאה בניכוי, מאחר שתשלום חובה יכול להיות עסקי במהותו או
22 פרטי במהותו. כך, הדרך הנכונה לבחון הוצאה שהוטלה על הנישום מכוח חוק, היא באמצעות
23 התעלמות, לצורך הבדיקה בלבד, מהחויב החוקי וסיווג מתאים של ההוצאה לו היה מוציאה הנישום
24 מרצונו. אכן, לא ניתן להפיק הכנסה מבלי לעמוד בהוראות החוק בעניין תשלום מס הכנסה, אך בכך
25 אין תשלום המס שונה מהוצאה פרטית אחרת שהיא הכרחית במובן מסוים לייצור ההכנסה.
26 במקרה דנן יש לבחון האם המס המדינתית היה חלק מהליך ייצור ההכנסה, או שמא אופי התשלום
27 הוא של הוצאה פרטית או מעורבת שהוציא הנישום רק לאחר שכבר סיים את הליך הפקת ההכנסה.
28 ניטול מהחויב במס את אופיו הכופה, ונבחן על פי מהותו האמיתית כיצד יש לסווג את ההוצאה
29 לעניין דיני המס.

30
31 55. זאת ועוד, כאשר נבחן את ההוצאה במנותק מהחויב החוקי, אין די בהוכחת קשר כלשהו בין
32 ההוצאה לבין ההכנסה, עלינו גם לבחון את אופי ומהות ההוצאה, וכך את אופי ומהות הקשר. בכדי
33 לברר האם ההוצאה כולה מקדמת את הפקת ההכנסה, עלינו לעמוד על מהותה ולבחון האם חלק
34 ממרכיביה אינם מרכיבים עסקיים טהורים, והאם ככל שמרכיבים אלו קיימים ניתן להפרידם מן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

- 1 ההוצאה העסקית הטהורה. בהחלט ייתכן שתשלום המס בחלקו צרוף בהליך הפקת ההכנסה,
- 2 ובחלקו האחר מהווה הוצאה פרטית. ככל שמדובר בהוצאה מעורבת, על בית המשפט לשאוף, עד
- 3 כמה שניתן, להפרידה למרכיביה ולהכיר במרכיב העסקי כהוצאה לצורכי מס (וראו פרשת ורד פרי).
- 4 כך ראוי לנוכח תכלית העל של דיני המס להטיל שומת אמת.
- 5
- 6 56. מטרתו הבסיסית ביותר של מוסד מס הכנסה היא מימון ההוצאה הציבורית. על כך נאמרה
- 7 מימרתו הידועה של השופט הולמס: "מיסים הם המחיר שאנו משלמים עבור חברה מתורבתת"
- 8 *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S.)
- 9 87, 100. במובן זה, השותפות של המדינה בהפקת ההכנסות על ידי היחיד, מהווה את ההצדקה
- 10 למיסוי. מאחר שהנישום זוכה לחיות במדינה מודרנית, אשר תשתיותיה מאפשרות לו את הפקת
- 11 ההכנסה, מן הראוי שישלם בגין תשתיות אלו במיסוי. הכביש שעל גביו נוסע הנישום בדרכו לעבודה
- 12 ממומן על ידי תשלומי המיסים שלו. עם זאת, קשר זה אינו קשר ישיר וברור, אלא קשר עקיף בלבד.
- 13 כל נישום נהנה במידה אחרת מהשירותים ומהתשתיות הממשלתיות, ומידה זו אינה מקבילה
- 14 בהכרח לגובה המס שיוטל עליו. יתירה מכך, למערכת המס מטרות נוספות מלבד מימון ההוצאה
- 15 הציבורית, כגון חלוקה צודקת יותר של עושר בחברה והכוונת התנהגות רצויה. בתשלום מס הכנסה
- 16 מגולמות גם מטרות ותכליות אלו.
- 17
- 18 57. יוצא מכך שבעוד שנתח מסוים מתשלום מס ההכנסה ודאי שימש לשם מימון התשתית אשר
- 19 בזכותה הפיק הנישום את הכנסתו, הרי שנתח אחר מתשלום מס ההכנסה שימש לקידום תכליות
- 20 אחרות. אמנם אין מדובר במקרה זה בהכרח בתכלית פרטית, שכן יתכן שחלוקה מחדש של עושר
- 21 בחברה אינה אינטרס פרטי של המערער, אך ודאי שאין מדובר בתכלית עסקית, הוצאה שמהותה
- 22 מקדמת הפקת הכנסה. זוהי הוצאה שלא ניתן למתוח קשר ישיר בינה לבין ההכנסה שהפיק
- 23 המערער. מאחר שאיננו יכולים לאמוד את מידת ההנאה שהפיק המערער מתשלומי המס שלו, הרי
- 24 שגם לא ניתן להפריד בין הנתח העסקי-תשלום מס ששילם המערער לשם יצירת תשתית שתאפשר
- 25 הפקת ההכנסה-לבין הנתח הלא-עסקי-תשלום מס ששילם המערער לשם קידום תכליות אחרות
- 26 שביסוד מוסד מס ההכנסה.
- 27
- 28 58. אציין עוד כי ההשוואה שמנסה למתוח המערער בין תשלום מס הכנסה לבין תשלום מס עסק או
- 29 כל אגרה אחרת אשר מוטלת על נישום, אינה מדויקת. אגרה או כל מס אחר בשיעור קבוע שאינו
- 30 תלוי בהכנסה, משולמים במטרה ליתן לנישום תמורה ישירה וברורה. למשל, בעד תשלום אגרה
- 31 מקבל נישום היתר לעסוק בתחום מסוים. מלוא ההוצאה שהוציא הנישום בעבור האגרה שירתה את
- 32 תכלית הפקת ההכנסה, ואין בה נתח נוסף, אשר משויך לתכליות אחרות. במובדל מכך, תשלום מס
- 33 הכנסה, מעצם טיבו כתשלום שהיקפו תלוי בהיקף ההכנסה, מערב תכליות נוספות כאמור.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

הערות בטרם סיום

ראיתי לנכון להעיר מספר הערות בטרם אחתום את הדין במקרה דנן.

59. הצדדים הציגו בפניי השוואות רבות ומעניינות בין ענייני לבין אמנות מס אחרות שכרתה ישראל, וכן ניסו ללמוד על הדין הרצוי ממשפט משווה. בעוד שאכן השתכנעתי שמדינת ישראל אינה שוללת מכל וכל את האפשרות של מתן זיכוי בגין מס מדינתי (וראה לדוגמה את האמנה מול גרמניה, בה נכלל מס ה-Gewerbesteuer, מס הכנסה המוטל על ידי רשות אזורית), אין בכך לסייע למערער בעניינו. השיטה שהייתה נהוגה במשפטנו עובר לתיקון 132 לפקודה הניעה את המחוקק להגביל את הזיכוי בגין המס הזר, ולא להעניקו באופן גורף. בניגוד לעמדת המשיב, אין להסיק מכך שהמחוקק הגביל לחלוטין זיכוי בגין מס ברמה המקומית, אך גם בניגוד לעמדת המערער- אין להסיק מכך כי יש להתיר זיכוי בכל מקרה. המגבלה שהטיל המחוקק על זיכוי בגין המס הזר היא חדה וברורה- זיכוי יינתן רק בגין מס שנכלל מפורשות באמנת מס שישאל צד לה.
 60. המערער טען בפניי על כפל מס במקרה של אי מתן זיכוי, ואף הצליח להוכיח באמצעות דוגמאות מהמשפט המשווה כי גם מדינות אחרות ראו לנכון להתמודד עם תופעה זו, באמצעות מתן זיכוי בגין מס מדינתי. דומני כי הצדק עם המערער בטרוניות שהשמיע אודות הדין שמנע קבלת זיכוי בגין מס מדינתי. עם זאת, נראה שגם המחוקק היה שותף לעמדתו, ובתיקון 132 לפקודה תיקן את הטעון תיקון, ושינה את הדין כך שיבטא כיום את גישתו הנכונה של המערער. אין אלא לברך על כך.
 61. עוד אוסיף כי גישת המשיב, ששלל מתן זיכוי בגין מס מדינתי, היא הגישה ששלטה בכיפה והכל נהגו על פיה למשך שנים. אין די בעובדה שהכל נהגו לפי פרשנות מסוימת של הדין כדי שנוכל להעניק לפרשנות זו תוקף, אך במקרה שקיימות שתי פרשנויות המתקבלות על הדעת, יש מקום להעניק תוקף דווקא לפרשנות הקיימת. יפים לעניין זה דברי בית המשפט העליון בעניין בזה:
- "בבחינת למעלה מן הצורך אעיר עוד, כי בבחירה בין קיומו של דין שהכל פעלו על פיו שנים רבות לבין ביטולו תהא הנטייה, ככל הניתן, לתת תוקף לדין...**
- למרות שנשמעה גם דעה אחרת - נהגו הכל כפי שנהגו. היו גם הוראות נוהל והוראות ביצוע שונות המבוססות על ההנחה שתיקון 59 נכנס לתוקפו. כשיש שני פירושים אפשריים להוראות חקיקה יש להעדיף את הפירוש על פיו נהגו בפועל. בבג"צ 547/84 עוף העמק אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי ו-2 אח', פ"ד מ(1) 113, ציין חברי, השופט א' ברק:**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 נובמבר 2012

ע"מ 1292/07 רון אלפסי נ' פקיד שומה רמלה

1 "... אכן, טעות בפירוש חוק אינה מקבלת הכשר על-ידי התנהגות עובדתית
2 על יסוד הפירוש המוטעה. אך התנהגות עובדתית על יסוד פירוש אפשרי
3 עשויה להפוך אותו בדיעבד לפירוש הראוי, גם אם מראש יתכן שהיה מקום
4 לבחור בפירוש אפשרי אחר. אף כאן יש מקום לבחון את התקלות, הצומחות
5 באימוץ הפירוש החדש ומזניחת הפירוש הישן לעומת היתרונות הצומחים
6 מכך. רק אם היתרונות עולים על התקלות, יש מקום לזנוח את הגישה
7 המקובלת ולבחור בגישה חדשה. בעתירה שלפנינו לא מצאתי כל יתרונות
8 מיוחדים בגישתו של חברי, השופט ש' לוי. אין בה אלא אימוץ פירוש
9 אפשרי אחד על פני רעהו. במצב דברים זה יש להעדיף את הביטחון והיציבות
10 תוך מניעת אנדרלמוסיה שאינה מחוייבת המציאות הנורמטיבית" (שם,
11 בעמ' 146)."

אחרית דבר

12
13
14
15 לאור האמור, אני דוחה את הערעור.
16 המערער יישא בהוצאות המשיב ובכללן שכר טרחת עורך דין בסכום כולל של 25,000 ₪. זאת כשאני
17 מביא בחשבון את החסדר הדינוני שהושג בין הצדדים.
18
19 ניתן היום, יא' בכסלו תשע"ג, 25 נובמבר 2012, בהעדר הצדדים.
20
21

מגן אלטוביה, שופט