

א

ב

ג

ד

ה

ו

ז

ערעור אזרחי מס' 141/54

ד"ר לילי וולף-בלוך ואח' נגד פקיד השומה למחוז ירושלים

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים
[6.3.56, 21.11.55]

לפני מ"מ הנשיא (חשיך), והשופטים זוסמן, זיתקון

פקודת מס הכנסה, 1947 [תוס"א 1568, ע' 77], סעיפים 11(א) 11(1) (1) (7), 11(1) (2), 12, וסעיפים 5א, 5א (11) (ה), 5א (12), 11(1) (2), 11(1) (ט) (כפי שתוקנו והוספו בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ב 1952 [סה"ח 108, ע' 298], 59(5) (כפי שתוקן ב"ש"ס-1949 [סה"ח 21, ע' 161]).

מס הכנסה — רופאת-שיניים שנסעה לחוץ-לארץ על מנת להשתלם במקצועה וביקשה לנכות את הוצאות נסיעתה מהכנסותיה לצורך חישוב המס.

אין לנכות מן ההכנסה הוצאות-שבקרן, כי אם הוצאות-שבפירות בלבד, והיינו הוצאות שהנישום צמו בהן תוך ייצור הכנסתו — הוצאות המתייחסות לייצור ההכנסה ושהוצאו באותו תהליך, ניכויין מותר. ואילו הוצאות המתייחסות למבנה ההון של הפרנסה ניכויין אסור — יש לסייג ולהבחין בין שני סוגי של הוצאות המתייחסות להון: (א) הוצאות שתכליתן ליצור נכס הון או לשפרו; (ב) הוצאות שתכליתן לשמור על ההון הקיים — הוצאות מן הסוג השני אף הן יכולות להיחשב כהוצאות-שבפירות שמותר לנכותן מהוצאות שעמדו בהן בתהליך ייצור ההכנסה — רמתו המקצועית של רופא או בעל-מקצוע הפסיי אחר, נכס-הון היא, ומכאן שהוצאה לשם השתלמות מתייחסת למקור ההכנסה ולא לתהליך ייצור ההכנסה — נכסי הון גשמיים זכו להכרת המחוקק בזמניותם ובהתיישנותם עלידי התרת ניכויים עבור התיישנות ועבור פחת — ניכויים אלה ניתנו כיוצאים מן הכלל ואין להרחיבם אל מעבר למסגרת הסטטוטורית שנקבעה להם — לגבי נכס מופשט, כגון "רמה מקצועית", השאלה היחידה היא אם מטרת ההוצאה היתה ליצור נכס חדש או לשפר נכס קיים או אם מטרתה לשמור על הנכס במצבו הקיים —

כל עוד טיפוחו של נכס מופשט כנ"ל אינו חורג מגדר השמירה על הקיים ולא בא להקנות לבעל המקצוע מעמד אחר או רמה אחרת, אין לראות בהוצאה שבעל המקצוע עמד בה למסרה זו, הוצאה שבהון, ולכן זכאי הוא לנכותה מהכנסתו.

פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים הישראליים שאווכרו:

א

[1] עמ"ה 1/49, תל-אביב — א. ב. נגד פקיד השומה תל-אביב: „פסקים“, מחוזיים, כרך ג, תשי"ג-1950/52, ע' 79.

פסקי-דין א"י שאווכרו:

ב

[2] *Income Tax Appeal 11/45 — Mendel Scharf v. Assessing Officer, Jerusalem: (1946), P.L.R. Vol. 13, p. 89; (1946), A.L.R. Vol. 1, p. 264.*

פסקי-דין אנגליים שאווכרו:

ג

[3] *Simpson v. Tate; (1925), 2 K.B. 214.*
 [4] *Lomax (Inspector of Taxes) v. Newton; (1953), 2 All E.R. 801.*
 [5] *Mitchell (Inspector of Taxes) v. B. W. Noble, Limited; (1927), 1 K.B. 719.*
 [6] *Spofforth and Prince v. Golder (Inspector of Taxes); (1945), 1 All E.R. 363.*

ד

פסקי-דין אמריקניים שאווכרו:

[7] *Coughlin v. Commissioner of Internal Revenue; (1953), 203 F. 2d. 307, 309, 310.*
 [8] *Welch v. Helvering; (1933), 290 U.S. 111; 54 S. Ct. 8.*

ה

צוטט בתקדים (6) הנ"ל.

חוקים אנגליים שאווכרו:

1 *Income Tax Act, 1918 (8 & 9 Geo. 5, c. 40), Rules applicable to Schedule E, r. 9.*

ערעור על פסקי-דינו של בית-המשפט המחוזי ירושלים (א. מ. מני נשיא-תורן), מיום 14.3.54, בערעור מס הכנסה מס' 7/54, לפיו נדחה ערעורם של המערערים על החלטת המשיב, לפי סעיף 59 (5) לפקודת מס הכנסה, 1947, המעריך את מס ההכנסה המוטל על המערערים בשנת השומה 1952/53 בסך 1,384,490 לירות. הערעור נתקבל ברוב דעות, כנגד דעתו החולקת של מ"מ הנשיא (חשין).

ז

דורי — בשם המערערים; שמרון — בשם המשיב

השופט ויתקון

פסק-דין

השופט ויתקון: ערעור בדבר מס הכנסה. המערערת, רופאת שיניים לפי מקצועה, נטעה לחוץ-לארץ להשתלמות. והשאלה היא אם מותר לה לנכות את הוצאות נסיעתה מהכנסותיה לצורך חישוב המס. העובדות אינן שנויות במחלוקת. המערערת עוסקת בענף מיוחד שברפואת שיניים הנקרא אורתודנטיה, והיא משמשת במקצוע זה הן כמנהלת המח"לקה האורתודנטית של בית-הבריאות שטראוס בירושלים והן בקליניקה הפרטית שלה. בשנת 1951 עשתה כחדשיים ומחצית החודש בארצות-הברית לשם השתלמות, והוצאותיה היו הוצאות שעמדה בהן למטרה זו בלבד. העד המומחה ד"ר לוינ-אפשטיין העיד, — ואני מודיש זאת — שאין להשיג השתלמות מן הסוג הזה בארץ ושבעל-מקצוע כגון המערערת חייב לצאת מזמן לזמן לחוץ-לארץ, ללמוד שיטות חדשות ולעמוד מקרוב על התקדמות המדע והטכניקה. אם רצונו לשמור על רמתו כמומחה לאותו ענין. אמת הדבר, העד לא היה מוכן לקבוע שאלמלא הנסיעה הזאת היתה פרנסת המערערת צפויה לירידה או לטמיון. אך אף הוא אישר — אם היה צורך באישורו — שהרמה המקצועית קובעת את גובה השכר, משמע, שאם כי הרוסא אינו שומר על רמתו מטעמים חמריים בלבד, הרי רמתו משפיעה גם על היקף פרנסתו.

פקיד השומה לא התיר את ניכוי ההוצאה הזאת ובית-המשפט המחוזי אישר את החלטתו. השאלה אינה מן הקלות. כידוע, אין לנכות מן ההכנסה הוצאות-שבקרן, כי אם הוצאות-שבפירות בלבד, דהיינו הוצאות, שהנישום עמד בהן תוך ייצור הכנסתו. החוק מבחין בין מקור ההכנסה לבין ההכנסה עצמה, הוזה אומר, בין תהליך הייצור לבין מסגרתו ומבנהו הקפיטלי. הכלל הוא שהוצאות המתייחסות לייצור ההכנסה ושהוצאו באותו תהליך, ניכויין מותר, ואילו הוצאות המתייחסות למבנה-ההון של הפרנסה, ניכויין אסור. אך כאן עלינו לעשות סייג ולהבחין בין שני סוגים של הוצאות המתייחסות להון: בין אלה, שתכ-ליתן ליצור או לשפר נכס-הון, לבין אלה, שתכליתן אינה אלא לשמור על הקיים. הוצאות מן הסוג השני אף הן יכולות להיות הוצאות-שבפירות, שמקומן יכירן בחשבון-הריווח-וההפסד בין יתר ההוצאות השוטפות, שבעל-הפרנסה עמד בהן בתהליך ייצור הכנסתו. הרי המושג "הכנסה" כולל בחובו את הרעיון שבתהליך ייצור הפירות לא תיפגע הקרן ותישמר בשלמותה. מי שבדק את רשימת ההוצאות שבסעיף 11(1) לפקודת מס הכנסה, ייווכח שרובן הוצאות המתייחסות לנכסי הון, כגון ריבית, דמי-שכירות, תיקונים ופחת; אף-על-פי-כן ניכויין מותר, מפני שאינן מיועדות ליצור נכס-הון או לשפרו, אלא לשמור עליו בלבד, ולא בנכס-הון גשמיים בלבד אמורים דברים. גם הוצאות, שתכליתן לשמור על נכסים לא-גשמיים, כגון מוניטין, ראיות לניכוי.

לאור הכללים האלה נבדוק את השאלה שלפנינו. אין לי ספק בכך שרמתו המקצועית של רופא או בעל-מקצוע חפשי אחר נכס-הון היא, ומכאן שההוצאה, שהמערערת עמדה בה בנסיעתה, מתייחסת למקור הכנסתה ולא לתהליך ייצור הכנסה. אך השאלה היא: כאמור, אם הוצאה זו היתה מיועדת ליצור נכס-הון חדש או לשפר נכס-הון ישן או אם

השופט ויתרון

מטרתה לא היתה אלא לשמור על הנכס במצבו הקיים. בא-כוח המערערת לא התעלם משאלה זו והדגיש וחזר והדגיש בכל טענותיו, הן לפני בית-המשפט המחוזי הן לפנינו, כי מטרת הנסיעה לא היתה להוסיף על רמתה המקצועית של המערערת, אלא לשמור על רמה זו מפני ירידה. בזאת שונה המקרה שלפנינו, לפי טענת בא-כוח המערערת, מן המקרה של עורך-הדין, שנסע לאנגליה וגמר את חוק לימודיו בבאר: עמ"ה 11/45, (1946), (2), וגם מן המקרה של רואה-החשבון, שנסע לדרום-אפריקה מתוך תקוה למצוא לקוחות חדשים ולהרחיב את פרנסתו: עמ"ה 1/49, תל-אביב, (1), שניים אלה, עורך-הדין ורואה-החשבון, הוצאותיהם הוצאו לשם הרמת קרנם. מטרתם היתה להשביח ולהעלות את מעמדם המקצועי ואת המוניטין שלהם. ואילו המערערת, — כך טענתה, — לא לשם שיפור מעמדה יצאה להשתלמות, אלא לשם שמירה על הקיים, שכן אם לא תספיק לעדכן מזמון לזמן את ידיעותיה המקצועיות, סופה ירידה וניוון.

כאמור, המדובר כאן בנכס לא גשמי. נכסי-הון גשמיים זכו להכרת המחוקק בזמניו-תם, ובכמה דרכים משתדל החוק לשמור על בעל-הנכס, פן יאבד את הונו במהלך ייצור הכנסתו. אחת הדרכים היא התרת הוצאות תיקון לפי סעיף 11 (1) (ד). דרך אחרת היא לנכות מן ההכנסה שיעורי פחת, בהתחשב בכך שערכו של הנכס פוחת הולך במשך תקופת חייו עקב בליה וקריעה (wear and tear). רבים מתריעים על כך, שהחוק אינו מתחשב גם ב"התבלות ההון האנושי" המשמש מקור הכנסה בכל הפרנסות, שמקורן כחזו הגופני או השכלי של אדם. אך אפילו נתן המחוקק לבו על כך, אי-אפשר לומר שבקיאותו וכשרונותיו של בעל-מקצוע נתונים לזליה וקריעה עקב השימוש בהם, דוגמת מכונה המתבלה בפעולתה. אין לומר שרמתו וזמקצועית של בעל-מקצוע צפויה ל"התבלות"; אך ייתכן ונשקפת לה סכנה של "התיישנות" (obsolescence). החוק מתחשב בהתיישנותם של ציוד ומכונות, שאבד עליהם כלח ושבעליהם מוכרם על מנת להחליפם, ואינו משיג עבורם מחיר השווה למחיר הקרן שלהם בניכוי שיעורי הפחת, שניתנו לו בעבר. זהו הפסד הנובע מן העובדה שהמכונה אינה יכולה עוד לעמוד בהתחרות עם מכונות חדישות יותר וצריכה להימכר בטרם ניצל בעליה את שיעורי הפחתה השנתיים בשלמותם. ומה מכונה עלולה להתיישן לעומת מכונות חדישות יותר, אף בקיאותו וכשרונותיו של בעל-מקצוע כך. הידיעות והכשרונות כשלעצמם לא נפגעו ולא נתבלו, אך באו אמצאות ושיטות חדשות, ודחקו את רגלי הישנות ופגעו בערכן כנכס-מניב-פירות.

אם נשאל, כיצד מתחשב החוק בהתיישנות נכסי הון גשמיים, יתברר לנו, שעד לתיקון החוק בשנת תשי"ב-1952 הותר ניכוי סכום השווה למחיר הקרן של הנכס הישן — פחות סך-כל שיעורי הפחת שבעבר ומחיר המכירה — או סכום השווה למחיר הקרן של הנכס החדש, הכל לפי הסכום הקטן יותר. הוראה זו, שהיתה כלולה בסעיף 11 (1) (ג), בוטלה עם הטלת מס הכנסה על רווחי הון לפי סעיף 5א, ומכאן ואילך צריך אדם למצוא פיצוי על הפסדו עקב התיישנות הנכס במסגרת הוראותיו של סעיף 5א (11) (ה) או 5א (12), דהיינו, בדרך קיוון כנגד ריווח-הון או בדרך הגדלת מחיר הקרן של הנכס החדש לצורך פחת ולצורך חישוב ריווח ההון בשעת מכירתו.

השופט ויתקון

ברור שהמערערת אינה יכולה להתבסס על הוראה כגון זו שבסעיף 11 (1) (ג), ראשית, מפני שהיא בוטלה כאמור; שנית, מפני שהיתה מוגבלת לנכסים גשמיים מסויימים; ושלישית, מפני שלעיצומו של דבר לא התירה הוראה זו הוצאת סכום כסף על קניית הנכס החדש, אלא ניכוי שיעורי הפחת עבור הנכס הישן, שלא נוצלו עקב מכירתו המוקדמת, בנתון לסייג שניכוי זה לא יעלה על מחיר הנכס החדש. אך הבאתי כאן את ענין ההתיישנות בנתון והרחבתי את הדיבור עליו, מכיון שהוא מראה לנו, לדעתי, שההפסד עקב התיישנות אמנם הפסד־שבהון הוא, ואף־על־פי־כן נוקף הניכוי, שניתן עבורו מקודם לפי סעיף 11 (1) (ג), לחובת השבון־הריווח־וההפסד, משמע, שזהו נטל על ההכנסות שבפירות. הכלל הוא שאין להייב את השבון־הריווח־וההפסד בהפסד של הון, ובכללו הפסד שבא כתוצאה מבליה וקריעה או מהתיישנות. ואילו החוק התיר את הניכויים המפורטים בסעיף 11 (1) (ג) ו־ט) עבור התיישנות ועבור פחת בתור יוצאים מן הכלל הזה, משמע, שאין לקבל ניכויים חוץ מן המסגרת הסטטוטורית הזאת.

אך בזאת לא פתרנו את הבעיה המתעוררת כאן. ניכויים בעד פחת והתיישנות, כמש־מעוּתם בסעיפים 11 (1) ט) ו־11 (1) ג) הנם זקיפות לחובת ההכנסות, שעל־ידן נתאפשר לנישום לשובב לעצמו הון שהופחת עקב התבלות הנכס, או הון שנאבד — כולו או מקצתו — עקב התיישנות הנכס לפני זמנו. אמת הדבר, המבקש ניכויים כאלה אינו יכול לעשות זאת אלא בגדר ההוראות הסטטוטוריות הקיימות. אך המערערת לא ביקשה ניכויים כאלה, אלא לפי טענתה, זכאית היא לנכות הוצאה מסויימת, שעמדה בה לשם שמירה על רמתה המקצועית. עלינו לשקול את הטענה הזאת לפי הכללים הנהוגים בסוגיה זו. כבר הערתי שאם ההוצאה נעשתה אמנם בקשר לנכס הון, אך לא לשם ייצורו או שיפורו, אלא לשם השמירה עליו — וזאת במסגרת הפעולות השייכות לפרנסה מבחינה אורגנית — כי או יש מקום להתיר את ניכוי ההוצאה הזאת. לדעתי, השאלה היא, בסופו של דבר, אם מטרת ההוצאה היתה ליצור נכס חדש או לשפר נכס קיים או אם מטרתה היתה לשמור על נכס במצבו הקיים.

ה אין למצוא תשובה ברורה לשאלה זו בפסיקה האנגלית. האסמכתאות, רובן ככולן, דנות בשומות לפי Schedule E, דהיינו, בנישומים „שכירים“. אך מן המפורסמות הוא שעל שומות כאלה חל הכלל שבתקנה 9 והוא צר עד כדי כך, שכמעט ואין להתיר אלא הוצאות, שהעובד היה מפר את חובותיו כלפי מעבידו אילולא היה מוציא אותן. לפיכך לא התיר בית־המשפט אפילו דמי חברות בחברה מדעית ודמי מינוי על כתבי־עת מדעיים: בענין (3), Simpson v. Tate; (1925); (4), Lomax v. Newton; (1953) התיר בית־המשפט הוצאות מיוחדות עקב השתתפות־חובה בוועידות, אך לא הוצאות אחרות, שהוצאתן לא היתה מתנאי השירות. הוועדה המלכותית בדבר הטלת מס על רווחים והכנסה דנה בשאלה זו בדין־וחשבון הסופי שלה (1955 Cmd. 9474*) ואמרה:

„צורתו הנוכחית של הכלל מכביד על בעלי־מקצוע בדרך אחרת. אין לנו משתמשים במלה, מקצוע' במובנו הדווקני. כוונתנו לכל השכירים, שעבור-

* Royal Commission on The Taxation of Profits and Income, Final Report, London, June 1955.

השופט ויתקון

תם מחייבת אותם להשתמש במומחיות או בידיעות מיוחדות. רופאים, מורים, משפטנים, עובדים מדעיים ואנשי הכהונה כולם נכללים בסוג זה. אנשים כאלה חייבים לשמור על ציודם המקצועי ולעתים אפילו להגדילו, ולרוב אי אפשר לייחס את הוצאותיהם בנדון זה לחובתם למלא את תפקידם בתקופה מסוימת כלשהי. חובתם אינה להיות בקיאים בלבד אלא להישאר בקיאים עם תמורות הזמן. לשם כך מוציאים הם הוצאות עבור דמי חברות בחברות מקצועיות ומדעיות. בעד ספרים וכתבי-עת. בעד השתתפות בוועידות, נסיעות לשם מחקר, קניית כלים וכיוצא בכך. אך לפי הכלל הקיים נדחק השל-טון לאבחנות בלתי-מציאותיות בין מה שהמעביד דורש ומה שאינו דורש, בין מה שהשכיר נאלץ לעשות במילוי תפקידו ובין מה שרצוי שיעשה כדי להיות מוכשר לתפקידו, וכן בין הוצאות שוטפות לשם קיום בקיאותו וזמון-חיותו לשירות אחד לבין הוצאות-הון לשם קניית בקיאות ומומחיות משוכללת כדי להכשיר את עצמו עבור שירות אחר. אין תימה בכך שביצוע התקנה 9 מעורר תרעומת כללית.

בהמשך דבריה מציעה הוועדה המלכותית לרכך את חומרת תקנה 9 וליטול ממנה מבחן ההכרחיות של ההוצאה מבחינת תנאי חוזה העבודה. אמת הדבר, הוועדה לא קבעה שתיקון זה יביא בעקבותיו לידי התרת כל ההוצאות המפורטות בפיסקה הנ"ל, או שיהיה בו כדי לבטל כל הבדל בין שכיר ועצמאי. "לא יהיה בתיקון כזה" — כך אמרה הוועדה — "כדי להתיר הוצאות של 'השתפרות' (self-improvement) אלא במידה שהן עומדות בקשר אמיץ עם תפקידי השירות". אך דוקא מן הסיג הזה משתמע, שלגבי בעלי-מקצוע עצמאיים נהוגה ליברליות מסוימת בהתרת הוצאות כאלה.

אין לי ספק שהמערערת היתה מצליחה בערעורה בארצות-הברית. במשפט, (7), *Coughlin v. C.I.R.*; (1953), 203 F. 2d. 307, דן בית-המשפט לערעורים לארצות-הברית (אזור שני) בערעורו של עורך-דין, מומחה לעניני מס, שהוציא דמי-לימוד, נסיעה ואש"ל בהשתתפו בוועידה השנתית למס פדרלי, שהתנהלה בניו-יורק, וביקש לנכות את הוצאותיו מהכנסתו. המערער היה שותף בפירמה של עורכי-דין בעיר בינגהמטון, והיה צורך שלפחות אחד השותפים יהיה בקי בעניני מס וגם יישאר בקי ומתמצא בכל שינויים וחידושים שבחוק ובהלכה. שותפיו סמכו על מומחיותו המיוחדת. המשפט התנהל כמשפט לדוגמה והשתתפו בו גם נציגי הסתדרות עורכי-הדין של מדינת ניו-יורק ונציגי ההסתדרות הרפואית האמריקאית. בית-המשפט פסק לטובת הנישום, אמנם לא היה הכרח בכך שהנישום יעדכן את ידיעותיו בתחום זה והיה נשאר עורך-דין ושותף בפירמה שלו אף אלמלא כן, אך היתה עליו חובה מוסרית-מקצועית לשמור על מומחיותו. בדברי בית-המשפט, שם, (7), ב"ע' 309-310:

..... המבקש לא היה זקוק ליחידוש רשיונו לעסוק בעריכת-דין, ויש גם להניח, שהיה ממשיך כשותף במשרדו, בין שידיעתו בתחום דיני המסים הפדרליים תישאר מעודכנת ובין שלא תישאר. אך היה מחובתו המוסרית

השופט ויתקון

לשמור על מצב בקיאותו, והוא עשה זאת, בין היתר, על-ידי השתתפותו בוועידה, שנערכה על-ידי המוסד הזה. היתה זו דרך נאה ויאה למלא את חובתו המקצועית לשמור על כלי-מלאכתו לבל יעלו חלודה. ייתכן שהידיעה, שקנה בדרך זו, הגדילה גם את השכלתו הכללית, ובמובן זה ניתן לראות בהוצאות לימודיו הוצאה אישית; אך סבורים אנו שהצורך המקצועי הישיר והמובהק להוציא הוצאות אלה, כדי למלא את תפקידו כדת וכדין שעה שהמשפט חולף ומשתנה מדי יום — צורך זה מאפיל על הצד האישי שבדבר עד כדי כך שהוא לבדו העיקר והמכריע.

(2) היא הנוחנת שיש גם להבדיל הוצאות אלה מהוצאות שמטרתן רכישת נכס-הון. אפילו חומר שלצורך מס הכנסה תיחשב ידיעה — מבחינתה התרבותית — לנכס הון, כפי שגרמו במשפט, (8), *Welch v. Helvering*; (1933), הרי אפיו החולף (the evanescent character) של אותו ענין, שעבורו הוציא המבקש את כספו, שולל ממנו את מידת היציבות הטמונה במושג של הון.

מסכים אני להלכה שנפסקה בפסק-דין זה, ולדעתי, ראוי הוא לשמש נר לרגלנו. אינני רואה צורך להרחיב את הדיבור על האסמכתאות האנגליות בקשר להוצאות, שאדם עמד בהן כדי לשמור על מעמדו המוסרי ועל שמו הטוב. הוצאות כאלה הותרו בכמה מקרים (למשל, (5), *Mitchell v. Noble*; (1927) ולא הותרו במקרים אחרים (למשל, במשפט, (6), *Spofforth and Prince v. Golder*; (1945) מפני שביית-המשפט סבר, שזוהי הוצאה בת-צביון אישי ולא מקצועי בלבד. במקרה שלפנינו אין חשש שההוצאה היא, כולה או מקצתה, אישית. לדעתי, השאלה היחידה היא, אם הוצאה זו באה לשמור על הנכס הקיים או האם יש בה כדי להוסיף עליו ולשפרו. המבחן הוא: מה הוא הנכס? אם רואים את ידיעותיו ואת כשרונותיו של בעל-המקצוע בכללותם כדבר אחד ושלם, שקראוהו לעיל "רמה מקצועית", כי אז ניתן לומר שההוצאה באה לשמור על הנכס. ואילו אם נפרק את מכלל הידיעות והכשרונות לחלקיו ונתבונן לכל חלק וחלק לחוד, נמצא שכל ידיעה וכל שיטה חדשה, שהמערערת למדה בנסיעתה, מהווה נכס חדש, תוספת להון הקיים. רואה אני את הגישה הראשונה מן השניה. נכס מופשט, כגון "רמה מקצועית", קיים בשלמותו, וכל עוד לא חרג הטיפוח בנכס זה מגדר השמירה על הקיים ולא בא כדי להקנות לבעל-המקצוע מעמד אחר או רמה אחרת, אין לראות בהוצאה, שבעליו עמד בה לשם מטרה זו, הוצאה-שבהון.

לא התעלמתי מן העובדה שהחלטה זו עלולה להעמיד את פקידי השומה לפני בעיות קשות. לא זו בלבד שעליהם להבחין בין הוצאות אישיות לבין הוצאות הקשורות למקצוע, אלא עליהם גם לבדוק כל הוצאה מקצועית מן הסוג הנדון כאן ולהחליט על מהותה מבחינת מעמדו המקצועי של הנישום המיוחד העומד לפניו. עליו לדון בכל מקרה לפי נסיבותיו, אך אינני חושב, שהבעיה המתעוררת כאן היא שונה בטבעה או קשה יותר מן הבעיות, שפקידי השומות דינים בהן ביחס לנישומים אחרים. כשהמדובר הוא בהוצאה, שלא

מ"מ הנשיא (חש"ן)

א הוצאה במישרין לשם ייצורם או הספקתם של טובים או שירותים, אלא בקשר להון המש-
 מש מקור הפרנסה, תמיד מתעוררת השאלה: מה הוא הקשר הזה? האם הוצא הכסף לשם
 ייצור הנכס או לשם שמירתו? אין לי ספק בכך שבמקרים נדירים בלבד יוכל הנישום
 להוכיח — כפי שהוכיח הנישום שלפניו — שאמנם עמד בהוצאות-נסיעה לחוץ-לארץ
 לשם "השתלמות" במובן האמור כאן, לו היה פקיד השומה — או בית-המשפט המחוזי
 בערעור עליו — קובע כעובדה, שהוצאות הנסיעה לא הוצאו במקרה דגן לשם שמירה על
 נכס קיים, אלא לשם שיפורו, לא היינו מתערבים בהחלטתו, אם היא מבוססת על חומר
 הראיות. הוצאות פרסומת של סוחר משמשות דוגמה להוצאה היכולה להיות הוצאה שבפני-
 רות או הוצאה שבקרן, הכל לפי ממדי המסחר וההוצאה. השאלה היא שאלה של דרגה,
 במקרה דגן הובאו ראיות התומכות בטענת הנישום, ומכיון שכך, לא נותר לנו אלא לבדוק
 ב את המסקנה המשפטית שבית-המשפט הטיק מן הראיות האלה. מסקנה זו נראית לי כמוט-
 עית, כפי שהשתדלתי להסביר, ומשום כך סבור אני שיש לקבל את הערעור ולחקן את
 השומה כמבוקש בהודעת הערעור.

השופט זוסמן: אני מסכים.

ג

מ"מ הנשיא (חש"ן): צר לי על שלא אוכל להכיר במסיבות המקרה שלפנינו באב-
 חנה הדקה שבין השתלמות לשם רכישת ידיעות חדשות לבין השתלמות לשם שמירה על
 דמת המקצוע. אילו טענה המערערת כי היא שכחה את תלמודה, או חלק מתלמודה, ויצאה
 למדינות הים כדי להחיות את זכרונה, היתה זכאית לדרוש ניכוי במסגרת הסעיף 11 (1)
 לפקודת מס הכנסה, לפי שכל הטורה שטרהה וכל היציאות שהוציאה לא באו אלא כדי
 להחזיר את מקורות היצירה של הכנסותה — כלומר, את ידיעותיה ברפואה — למצבם
 הקודם. אך היא לא כן טענה ולא כן עשתה. היא נסעה לחוץ-לארץ כדי להשתלם השתל-
 מות מקצועית, כלומר, לעמוד מקרוב על ההתפתחויות המודרניות בענף הרפואה שבו היא
 עוסקת, ולקנות לקח ולהוסיף דעת בטכניקה ובשיטות הריפוי החדשות. אין אני רואה
 במעשה זה מאמץ לשמור על רמת המקצוע, דוגמת תיקונים שדרוש לעשותם במכשירים
 ובכלי-עבודה המשמשים להשגת הכנסה. מדברי ההוכחה הוברר, כי כל סכנה לא היתה
 נשקפת למעמדה של המערערת כרופאת שיניים, וכי פרנסתה לא היתה מתמעטת אף
 אלמלא נסעה לשם השתלמות. אינני חולק על כך, שהידיעות החדשות אשר רכשה המער-
 ערת לעצמה יביאו לה תועלת מרובה, ואף ירבו את הכנסותיה בעתיד; אך ההשתלמות
 כאן היא, לדעתי, השקעה קפיטאלית, הוצאה-שבקרן שנועדה למבנה-ההון של פרנסת
 המערערת, ויש לראותה כשכלולים אשר היציאות על עשייתם אינן מותרות בניכוי לפי
 סעיף 12. מטעם זה הייתי נוטה לדחות את הערעור.

ד

ה

א לפיכך הוחלט ברוב דעות לקבל את הערעור ולהקטין את סכום המס שעל המערערים
 לשלמו לסך של 992.816 לירות כמבוקש בהודעת הערעור. על המשיב לשלם למערערים
 את הוצאות הערעור בצירוף שכר-טרחות עורך-דין בסך — 100 לירות.

ניתן היום, כ"ג באדר תשט"ז (6.3.1956).