



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2308/08

בפני: כבוד השופט א' א' לוי
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט י' עמית

המערער: פקיד שומה ירושלים 1

נגד

המשיבה: פרופ' גבריאלה שלו

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים
בתיק עמ"ה 9013/06 שניתן ביום 15.1.2008 על ידי כבוד
השופטת מ' מזרחי

תאריך הישיבה: י' באב התש"ע (21.07.10)

בשם המערער: עו"ד קמיל עטילה
בשם המשיבה: עו"ד אליעזר צוקרמן

פסק-דין

השופט י' עמית:

האם תקבולים שקיבלה המשיבה בחו"ל כשכר טרחה עבור בוררות אשר
התקיימה בחו"ל ואשר בה שימשה כבוררת, חייבים במס הכנסה בהיותם מופקים
מ"משלח יד שבדרך כלל" המשיבה עוסקת בו בישראל, על פי הוראות סעיף 5(1)
לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) (כנוסחו לפני תיקון 132)? זו השאלה המונחת
לפתחנו.

רקע עובדתי והשתלשלות ההליכים

1. המשיבה היא פרופסור למשפטים, מומחית לדיני חוזים המוכרת לכל פרח
משפטים בישראל. בין מגוון עיסוקיה של המשיבה בעבר ובהווה ניתן למנות: הוראה
באוניברסיטה העברית ובמכללות בארץ ופעילות כמרצה באוניברסיטאות בחו"ל;
כתיבת ספרים ומאמרים ופרסומם; עריכה של פסקי הדין של בית המשפט העליון;
השתתפות בועדות שונות באקדמיה ומחוצה לה; כהונה כדירקטורית, בין היתר בחברת
החשמל, כור, מעריב, בית חולים הדסה, חברת דלק, חברת אסם וחברת טבע; כהונה
כשופטת בבית הדין לחוזים אחידים; מתן ייעוץ משפטי, לרבות יעוץ משפטי שניתן
לצדדים שניהלו בוררות בישראל ובחו"ל (מוצגים ז-ח לתצהיר מטעם המערער, עמ' 5

ועמ' 25-26 לפרוטוקול); וכהונה כבוררת לפני כשלושים שנה בסכסוך בין חברת התעופה אל-על לבין ההסתדרות הכללית של הנוטים. כן נציין כי המשיבה קיבלה רישיון עריכת דין בישראל אך הגבילה את חברותה בלשכת עורכי הדין.

2. בדו"ח אשר הוגש על ידי המשיבה לשנת המס 2002, דיווחה המשיבה על הכנסה אשר אינה חייבת במס בישראל בסך 1,511,548 ₪ בגין "שכר בוררות שלא נתקבל בישראל". בעקבות הגשת הדו"ח התנהלו בין המערער לבין המשיבה ובאי כוחה דין ודברים, במסגרתם ניסה המערער לעמוד על טיב ההכנסה המדוברת ולקבוע אם אמנם מדובר בהכנסה הפטורה ממס על פי הפקודה, אם לאו.

לשם הבהירות נביא כבר עתה את הסעיף הרלוונטי עת עמד בתוקפו החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 59), תשמ"ד-1984 (להלן: תיקון 59), ובטרם בא לעולם החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), תשס"ב-2002 (לעיל ולהלן: תיקון 132) אשר הביא לביטולו של סעיף זה. וזו לשונו דאז של סעיף 5(1) לפקודה (ההדגשה שלי – י.נ.):

5. מבלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:

(1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, או ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל;

(א) לעניין זה – 'משלח יד' – בין שההכנסה ממנו היא לפי סעיף 2(1) ובין שההכנסה ממנו היא לפי סעיף 2(2);

(ב) משלח יד שעסק בו אדם בחוץ לארץ לא ייחשב כשונה ממשלח היד שעסק בו בישראל בשל כך בלבד שבישראל הכנסתו מאותו משלח יד היתה לפי סעיף 2(1) ואילו בחוץ לארץ היא היתה לפי סעיף 2(2), או להיפך;

(ג) מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבו עסק בישראל, יראהו, כל עוד הוא תושב ישראל, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח יד בישראל".

(לתיאור גלגולי החקיקה ולדיון אודות כניסתו לתוקף של תיקון 59, ראו: ע"א 8932/02 פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 נ' טאומן, פ"ד נח(1) 625 (2003)).

בין המערער לבין המשיבה נתגלעה מחלוקת הנוגעת לאופן פרשנותו של סעיף 5(1) וליישומו על נסיבות המקרה דנן. עיקרו של דבר, המערער טוען כי הכנסתה של המשיבה מהבוררות בחו"ל הופקה ממשלח יד שבדרך כלל היא עוסקת בו בישראל ועל כן חייבת היא במס, והמשיבה טוענת כי אין מדובר בעיסוק שהוא בגדר משלח יד בישראל, ועל כן פטורה היא.

למען השלמת התמונה העובדתית, נזכיר בקצרה מספר עובדות נוספות שאינן שנויות במחלוקת.

(-) המשיבה מונתה כבוררת על פי החלטת לשכת הבוררות השוויצרית בציריך, מטעמה ולבקשתה של חברה ישראלית בשם מדיבר בע"מ, אשר היתה צד לבוררות.

(-) הבוררות התקיימה בין השנים 1997-2002, ברובה בשווייץ, כאשר רוב רובן של 38 ישיבות הבוררות התקיימו בציריך, יום אחד בז'נבה ויום אחד בלונדון. בימים 1-2 בדצמבר 1999 נערכה ישיבה בישראל, אשר לדברי המשיבה היתה מעין מפגש חברתי בביתה הפרטי.

(-) אין בנמצא הסכם כתוב או כתב מינוי. לדברי המשיבה, תנאי הבוררות סוכמו עמה בעל-פה.

(-) בשיחה עם מי מטעמו של המערער, טען מנכ"ל מדיבר בע"מ כי המשיבה נבחרה בשל מומחיותה בדיני הנזיקין והחוזים האנגליים.

(-) חלק הארי של שכר הטרחה בגין הבוררות התקבל לפני שנת 2002, אך המשיבה דיווחה עליו למערער רק בדו"ח של שנת 2002, מאחר שיועץ המס שלה לא ידע על תקבולים אלה, ומשנודע לו דבר קיומם החליט לא לתקן את הדוחות משום שסבר שמדובר בהכנסה פטורה.

(-) בין השנים 1997-2002 המשיבה דרשה באופן שוטף ניכוי הוצאות שונות (טיסה, שהיה בחו"ל, תקשורת) אשר הוציאה, לטענתה, לצורך הבוררות.

(-) המשיבה לא שילמה מס הכנסה בחו"ל בגין הכנסותיה מהבוררות.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

3. בפתח שלב העדויות בבית משפט קמא הצהיר בא כוח המשיבה כי המשיבה נבחרה על ידי חברת מדיבר בע"מ כבוררת בשל מומחיותה בדיני חוזים. בנוסף, במהלך עדותה ציינה המשיבה כי היא מוותרת על ניכוי ההוצאות בגין הבוררות על מנת

"להשאיר רק את השאלה המשפטית" הנוגעת לשאלה אם הכנסותיה מהבוררות חייבות במס הכנסה (עמ' 18 לפרוטוקול).

4. בבואו לפרש את המונח "משלח יד", בית משפט קמא ביכר את גישתה של המשיבה על פני גישתו של המערער. בית המשפט ציין כי "משפטנות" כשלעצמה אינה עיסוק והעובדה שלאדם יש כישורים ופוטנציאל בתחום מסוים, אינה הופכת אותו לבעל משלח יד באותו תחום אם לא עסק בו בפועל. עיסוקה של המשיבה בפועל היה הוראת משפט, אף שבמהלך השנים עשתה שימוש בכישוריה באופנים שונים, כפי שתואר בפתח הדברים. נקבע כי מחומר הראיות עולה שהמשיבה לא עסקה בבוררות בפועל בדרך קבע בישראל, ולפיכך אין בקשר בין פעילותה בארץ לבין פעילותה בחו"ל כדי לבסס חבות במס. עוד נקבע כי אין קשר מחייב בין היקף הכנסתו של נישום מפעילות מסוימת כדי לבססה כמשלח ידו, ועל כן, אף שבשנות המס 1997-2002 הכנסותיה של המשיבה מעיסוקים שונים עלו באופן משמעותי על הכנסתה מהוראת משפטים, אין פירוש הדבר כי זו הראשונה הופכת למשלח ידה.

5. לפרשנות סעיף 5(1) לפקודה העיר בית משפט קמא כי קביעת משלח היד על פי העיסוק הנמשך בפועל מצטמצמת למקרים בהם העיסוק האינטנסיבי של הנישום קודם ליציאה לחו"ל לזה לזה שהוא עוסק בו בחו"ל. נאמר כי גישה פרשנית זו, "הגישה המצמצמת", היא הגישה הפרשנית הראויה, וזאת מהטעמים הבאים: ראשית, אין לקבוע קריטריון רחב ובלתי מוגדר להטלת מס הנשען על כישוריו או כשרונו של אדם ולא על ביטוי חיצוני אופייני של הפעילות המפיקה את ההכנסה בפועל, וכי במצב של ספק יש לפרש הוראות מסוג זה באופן המקל עם הנישום. שנית, סעיף 5(1) היה בבחינת חריג לעקרון הטריטוריאלי אשר עמד בבסיס השיטה טרם תיקון 132 לפקודה, ויש להניח כי המחוקק לא ביקש לפרשו בהרחבה. שלישית, הפרשנות המצמצמת עולה בקנה אחד עם פרשנות המונח "משלח יד" כפי שעולה מהפסיקה ומהספרות המשפטית הרלוונטית.

עוד ציין בית משפט קמא כי על פי קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (הוראה 3.4), הוראת סעיף 5(1) מציבה את דרישת הקביעות וההתמדה שבמשלח היד, לאמור, רק כאשר מדובר בעיסוק שנעשה דרך קבע בישראל בזמן הרלוונטי והנישום ממשיך לפעול בגדרו בחו"ל, אזי המדובר באותו משלח יד. מאחר שהמשיבה לא שימשה כבוררת בישראל עובר לכהונתה כבוררת בחו"ל, אין דרישת הקביעות וההתמדה מתקיימת.

6. בית משפט קמא דחה את טענת המערער כי מינויה של המשיבה כבוררת בשל מומחיותה בדיני חוזים מבסס את הקשר בין משלח ידה בארץ לבין הבוררות בחו"ל לצורך חיוב במס. נקבע כי מבחן זה אינו רלוונטי, ואין בו התייחסות לשאלת זהות משלח היד בישראל ובחו"ל, וכל כולו נוגע לשאלת אופן קבלת העבודה בחו"ל.

בנוסף, בית המשפט לא ראה ליתן משקל לדרישת המשיבה בשנים קודם לכן, להכיר בהוצאות הבוררות ולנכותן מהכנסותיה, בצינו כי אין בסברתה של המשיבה באותה עת כדי להכריע באופן פירושו של סעיף 5(1). מכל מקום, לא נתקיימו הנסיבות המקימות מניעות בפני המשיבה לטעון להכנסה הפטורה ממס, שכן מדובר בפעולה הניתנת לתיקון בנקל, והמשיבה הצהירה כי היא נכונה לשאת בתוספת המס עקב אי ניכוי הוצאות אלו תוך ויתור על טענת ההתיישנות.

7. אשר לטענתו החלופית של המערער כי יש לחייב את המשיבה גם מכוח סעיף 2(1) לפקודה, באשר חלק מעבודת הבוררות בוצע בישראל, נקבע כי בסיס זה לשומה לא נכלל בצו המקורי, ואין להעלות את הטענה לראשונה בהודעה המפרטת את נימוקי השומה. כב' השופטת קמא הוסיפה כי יש לפרש בצמצום את החלק בהוראת סעיף 156 לפקודה המאפשר לבית המשפט "לפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון", להבדיל מהגדלת השומה או הפחתתה, וזאת מטעמים של מדיניות ראויה וחשש לקיפוח הנישום (אף שבמקרה דכאן לא נטען על ידי המשיבה כי העלאת הטענה לראשונה בערעור פגעה ביכולתה להתגונן).

למעלה מן הדרוש, בית המשפט בחן את החיוב מכח סעיף 2(1) לגופו, וקבע כי יש לפרש את לשון הסעיף (טרם תיקון 132) ככזו הקוראת לפקיד השומה לשום אך ורק את חלק ההכנסה שהופק בישראל. במילים אחרות, גם אם החלק שבוצע בישראל הוא קטן מהחלק אשר בוצע בחו"ל, אין לפטרו מהחבות במס, ויש לשום אותו, אך אותו בלבד. בית המשפט ציין כי מלבד שלוש ישיבות אשר התקיימו בישראל מתוך 38 ישיבות (מחומר הראיות עולה כי התקיימו אך שתי ישיבות בתל-אביב ולגבי אחת מהן נטען כי היה מדובר במפגש חברתי—י.ע.) לא הובאו בפניו נתונים המאפשרים הפרדה בין ההכנסה שהופקה בישראל לבין זו שהופקה בחו"ל. מכל מקום, נוכח מסקנתו כי חיוב זה לא נכלל במועד הוצאת צו השומה, בית המשפט לא ראה להורות על שומת חלק זה.

8. סיכומו של דבר, בית המשפט קיבל את ערעורה של המשיבה וקבע כי שכר הטרחה שקיבלה בגין הבוררות בחו"ל אינו נכנס בגדרי סעיף 5(1) לפקודה, וממילא פטור ממס.

מכאן הערעור שבפנינו.

עיקר טענות המערער

9. לטענת המערער, בשים לב למכלול עיסוקיה של המשיבה בארץ, משלח היד בו עסקה באופן שיטתי ונמשך הינו "משפטנית מומחית בתחום דיני החוזים". המערער אף מזכיר כי בדו"חות אשר הגישה המשיבה למס הכנסה בשנים קודמות, היא הציגה את עיסוקה כ"משפטנית (שכירה ועצמאית)".

לגישת המערער, משהוכח שהמשיבה היא משפטנית מומחית אשר עסקה בפועל במשפטנות, אין חשיבות מעשית להבחנה בין השכלתה לבין עיסוקה. משפטנות, ככל משלח יד, טומנת בחובה פעילויות והתמחויות שונות. הנישום לא נדרש לעסוק בכל ההתמחויות האמורות לאורך זמן על מנת להיקרא משפטן, ודי שתהא לו הכוונה והנכונות לבצע את הפעולות השונות כדי לראותו כעוסק בהן, ואין תכיפות הפעולות מעלה או מורידה. כן טען המערער כי מבחן הטיב, המהות והאופי של העיסוק מוביל אף הוא למסקנה דומה, שכן מהותו ואופיו של עיסוק המשיבה אינו אך הוראת משפטים, אלא מתפרש על פעילויות שונות מתחום המשפט, לרבות מתן ייעוץ וחוות דעת.

עוד הזכיר המערער כי הכנסותיה של המשיבה מפעילויות משפטיות אחרות, זולת הוראת משפטים, הן משמעותיות מאד, ועולות על מחצית מכלל הכנסותיה, דבר המצביע על כך שמשלח ידה אינו אך הוראת משפטים, כי אם משפטנות במובן הרחב.

10. לגישת המערער, עיסוקה של המשיבה כבוררת נכנס לגדר משלח ידה בארץ, וכי על-פי הפסיקה יש לבחון את "האופי העיקרי" של פעולות העיסוק, כאשר מבחן "זהות הכישורים" משמש לשם כך כמבחן עזר. אין לדרוש זהות מוחלטת בין הפעילות המתבצעת בארץ לבין זו המתבצעת בחו"ל, ודי שהנישום יבצע את אחת הפעילויות הנופלות ל"מתחם הטבעי" של משלח היד על מנת לראותו כמי שייחשב כעוסק באותו משלח יד בו הוא עוסק בדרך כלל בישראל. פעילותה של המשיבה כבוררת לצד שני משפטנים נוספים, במחלוקת הנוגעת להפרת חוזה שנכרת בין שתי חברות אשר אחת

מהן ישראלית, נופלת בתחום הכישורים והידע המשמשים את המשיבה בארץ. פעילות זו משתלבת באופן טבעי עם עיסוקה הנמשך והשיטתי של המשיבה בישראל כמשפטנית מומחית בדיני חוזים, עיסוק הכולל, בין היתר, מתן ייעוץ וחוות דעת בדיני חוזים וכהונה בדירקטוריונים.

המערער הדגיש כי מספר הפעמים בהן עסקה המשיבה בבוררות בארץ אינו מעלה ואינו מוריד, ודי בכך שהיא עוסקת באופן שיטתי ונמשך במשפטנות, שהעיסוק בבוררות מהווה חלק ממנה, כדי להכניס את פעילותה כבוררת בחו"ל תחת משלח ידה בישראל. אשר לדרישת הרציפות וההתמדה הניצבת בבסיס סעיף 5(1) לפקודה, המערער טוען כי על דרישה זו להתקיים, אך לא ביחס לפעילות הספציפית (הבוררות), כי אם ביחס למשלח היד בכללותו (משפטנות). דהיינו, הפעילות המתבצעת בחו"ל במסגרת משלח היד אינה צריכה להיות זהה לעיקר הפעילות בישראל תחת אותו משלח יד, אלא יש לבחון את משלח היד כמכלול.

לגישת המערער, פרשנותו של בית משפט קמא אינה מתיישבת עם מהותו של סעיף 5(1) לפקודה כסעיף פרסונאלי מובהק, והיא מובילה למצב בו תחולתו תצטמצם למקרים בודדים בלבד.

11. עוד טען המערער כי בית משפט קמא שגה בכך שלא נתן משקל לכך שהמשיבה ניכתה מהכנסתה החייבת את הוצאות הבוררות, מה שמעיד על כך שבזמן אמת ראתה את שכר טרחתה מהבוררות כהכנסה חייבת במס. אף היה מקום לקבוע שהמשיבה מנועה מלחזור בה ומלשנות את מצגיה דאז בהתאם לכדאיות העסקה דהיום.

לבסוף, המערער הדגיש כי קבלת עמדת המשיבה משמעה מתן פטור מלא ממס על הכנסתה מהבוררות, שכן לא שילמה על הכנסות אלה מס בחו"ל, ותוצאה זו אינה עולה בקנה אחד עם התכלית הניצבת בבסיס הטלת המס.

עיקר טענות המשיבה

12. המשיבה אימצה את קביעותיו של בית משפט קמא, והפנתה, בין היתר, להגדרות מילוניות, ל"סיווג האחיד" של משלחי היד של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה ולפסק דין זר מהודו בעניין *Malick v. CIT* [1968] 67 ITR 616 (להלן: עניין *Malick*), שם נפסק כי שופט שכיהן באופן חד פעמי כבורר, במקביל לעבודתו כשופט, לא ישלם מס על הכנסתו מהבוררות.

אליבא דמשיבה, משפטן הינו בעל תואר אקדמי במשפטים ותו לא, ואילו משלח ידה של המשיבה הוא מרצה במוסד אקדמי, במובחן ממשלח ידו העצמאי של מי שעוסק בבוררות. אין להסתפק בהפעלת כישורים מקצועיים על מנת לקבוע כי עיסוק מסוים הינו חלק ממשלח היד, זאת בהסתמך על מאמר המצטט מהנחיות נציבות מס הכנסה, לפיהן ייתכנו מצבים בהם אדם מפעיל את כישוריו המקצועיים אך פועל שלא בתחום משלח-ידו, ואין סעיף 15(1) לפקודה חל עליו. מכל מקום, על העיסוק במשלח היד המסוים בישראל להיות משמעותי ולא מקרי על מנת להיחשב כמשלח יד "שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל" כאמור בסעיף 15(1) לפקודה בנוסחו דאז.

הוסיפה המשיבה וטענה כי עד לתיקון 132 לפקודה, בבסיס שיטת המס עמד העקרון הטריטוריאלי, ועל כן יש ליתן להוראת סעיף 15(1) – המהווה חריג לשיטה זו – פרשנות צרה המביאה לתוצאה לפיה אין עיסוקה כבוררת בחו"ל בגדר "משלח יד" בו עסקה בדרך כלל בישראל.

13. אשר לעובדה שהמשיבה ניכתה את הוצאות הבוררות מהכנסותיה והגדירה את עיסוקה כ"משפטנית", טענה המשיבה כי אין לכך רלוונטיות לאופן פרשנותו של סעיף 15(1) לפקודה, מה עוד שהצהירה כי היא נכונה לוותר על ניכוי ההוצאות בגין הבוררות.

דיון

14. ערעור זה מתמקד בשאלה אם פעילותה של המשיבה כבוררת בחו"ל היא בגדר משלח היד בו היא עוסקת בדרך כלל בישראל. הגדרתו המעגלית-טאטולוגית של המונח "משלח יד" כאמור בסעיף 1 לפקודה ("מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק") אינה נושאת בשורה של ממש בכל הנוגע להבנתו הממצה של המונח, וממילא כך הדבר לגבי השימוש בו במסגרת סעיף 15(1) לפקודה (וראו, בין היתר: אהרן נמדר מס הכנסה 166-165 (2010) (להלן: נמדר); אמנון רפאל מס הכנסה 106 (2009), המתאר את ההגדרה בסעיף 1 ככזו שבה "רב הנסתר על הגלוי"; צילי דגן "הרפורמה במיסוי בינלאומי: בין צדק חלוקתי ותחרות מסים" רפורמות במס 101, 105 (דוד גליקסברג עורך, תשס"ו), הערה 15 והאסמכתאות שם). גם בהגדרות המילוניות אין כדי לסייע בהבנת המונח "משלח יד" ועמד על כך בית משפט קמא בפסק דינו.

לא ייפלא אפוא כי הצדדים הכבירו מילים בעניין הפרשנות שיש להעניק למונח "משלח יד". המערער טוען כי המילה "משפטנות" מתארת הן את השכלתה והן את משלח ידה של המשיבה, והמשיבה טוענת כי משלח ידה הוא "הוראת משפטים".

15. אקדים את המאוחר ואעיר כי במסגרת דל"ת אמותיו של ערעור זה איני נדרש לעצב ולשרטט את גבולותיו של המונח "משלח יד" ותחומי התפרשותו בכל מקרה ומקרה, אף איני נדרש לקבוע מסמרות בשאלה האם "משפטנות" כשלעצמה היא בגדר משלח יד או האם עיסוק בבוררות מהווה בכל מקרה חלק אינהרנטי מעיסוקו של המשפטן. מלאכה זו נותר לבאים אחרינו ולעת מצוא. כפי שיפורט להלן, בנסיבותיו הקונקרטיות של המקרה דנן ונוכח התשתית העובדתית שאינה שנויה במחלוקת, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להתקבל. דהיינו, כי יש לראות בהכנסתה של המשיבה מהבוררות כהכנסה שהופקה ממשלח היד בו היא עוסקת בדרך כלל בישראל, וככזו כהכנסה החייבת במס.

ומכאן לגופו של דיון.

פרשנות החוק – משלח יד

16. רבות כבר נכתב על הכללים המשמשים לפירוש החקיקה בכלל ופירוש דיני המס בפרט, ואין זה המקום להאריך במילים ולשוב ולפרט את המוכר והידוע. די אם אזכיר במילים ספורות כי כללי הפרשנות הרגילים יפים גם לפירוש דיני המס, כי נקודת המוצא הפרשנית היא לשון החוק, וכי מבין דרכי הפרשנות הלשונית יש לבחור בזו המגשימה את תכלית החקיקה, זו האובייקטיבית וזו הסובייקטיבית (ראו, למשל: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: עניין חצור); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953 (2003); ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 759, 750 (2003) והאסמכתאות שם; אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (תשנ"ז) (להלן: ברק, פרשנות דיני המסים)).

17. כאמור, הגדרה משפטית ממצה למונח "משלח יד" אין בנמצא. עם זאת, המונח "משלח יד" רחב מהמונח "מקצוע" או "עיסוק" (המחוקק עצמו הבחין בין המונחים "עסק" "מקצוע" ו"משלח-יד" כפי שעולה, בין היתר, מסעיפים 1, 2(1) ו-5(1) לפקודה). יש הגורסים על דרך ההרחבה כי משלח יד "...הוא הדרך, האורח, בו אדם עושה חייו, כגון שחקן, ספורטאי" (עמ"ה (מחוזי ת"א) 762/60 מנהל חברות נ' פקיד

השומה, פ"מ כח 332 (1961)). כך, בעוד נישום עשוי להיות בעל מקצוע מסוים (כגון רופא), יכול הוא לפעול מתוקף מומחיותו במגוון עיסוקים במקביל (למשל: טיפול בחולים, ייעוץ לחברות בתחום הרפואי, מתן חוות דעת מומחה בנושאי רפואה לצורך הליכים משפטיים וכו'), אשר ניתן לראות בכולם, בנסיבות המתאימות, כחלק ממשלח ידו.

מכאן שהמונח "משלח יד" לא מגביל עצמו במהותו לפעילות קונקרטית אחת, ויכול שיחסו תחתיו מספר עיסוקים. אשר על כן, בבואנו לבחון מהו משלח ידו של הנישום, אין לצמצם את בחינת הדברים למקצועו הצר של הנישום או לעיסוק ספציפי זה או אחר.

18. ואכן, אף בית משפט קמא הכיר בצורך להביא בחשבון את כלל עיסוקיה של המשיבה לשם בחינת משלח ידה (סעיף 13 לפסק הדין). אך בבואו לקבוע מהו משלח ידה של המשיבה, בית המשפט ציין, ומפאת חשיבות הדברים אביאם כלשונם, כי "משלח ידו של אדם נקבע על פי עיסוקו הנמשך והשיטתי בפועל לצרכי מחייתו, ואת מהותו קובע האופי העיקרי של הפעילות". עוד הוסיפה השופטת קמא כי אין להסתפק בכישוריו של אדם כדי לבסס קיומו של משלח יד, וכי "קביעת משלח היד על פי העיסוק הנמשך בפועל לצורך המחיה מצמצמת את תחולת חובת המס מכוח סעיף 5(1) למקרים בהם העיסוק האינטנסיבי של הנישום קודם ליציאה לחו"ל, זהה לזה שהוא עוסק בו בחו"ל" (סעיף 14 לפסק הדין), (ההדגשות שלי – י.ע.).

על רקע האמור, ונוכח קביעות בית המשפט כי "עיקר עיסוקה" של המשיבה בישראל היה הוראת משפטים וכי המשיבה לא עסקה בדרך כלל בעיסוק של בוררות בישראל (סעיף 12 לפסק הדין), שלל בית משפט קמא את הזהות בין עיסוקה של המשיבה כבוררת לבין משלח ידה בישראל, ופטר את המשיבה מתשלום מס על הכנסתה המדוברת.

19. בית משפט קמא ראה אפוא את משלח ידה של המשיבה בישראל כ"הוראת משפטים" ואת עיסוקה של המשיבה כבוררת בחו"ל כעיסוק עצמאי המנותק ממשלח ידה בישראל. לטעמי, תוצאה זו בנסיבות המקרה דנן שגויה, ואבהיר להלן את עמדתי.

20. כאמור, משלח ידו של אדם רחב ממקצוע או מעיסוק מסויים. בבואו לקבוע את משלח ידה של המשיבה, נטש בית משפט קמא את בחינת מכלול עיסוקיה של המשיבה, ותר אחר עיסוקה העיקרי בישראל, בציינו כי חובת תשלום מס מכוח סעיף 5(1) תוגבל

למקרים בהם "העיסוק האינטנסיבי של הנישום קודם היציאה לחו"ל זהה לזה שהוא עוסק בו בחו"ל". דא עקא, במסגרת הפקודה אין דרישה לקיומה של זהות בין העיסוקים, וממילא אין לומר כי דרישה זו מצטמצמת לזהות בין עיסוקו של הנישום בחו"ל לבין "עיסוקו האינטנסיבי" בישראל. למקרא לשונו של הסעיף עולה בבירור תחולתו הרחבה המסתפקת בהכנסה שהופקה בחו"ל "ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל", לאמור: די לו לעיסוק בחו"ל שיהא חלק ממשלח ידו של הנישום בישראל על מנת לראות את ההכנסה המופקת בחו"ל כחייבת במס, כאשר הביטוי "בדרך כלל" מרמז על סוג של זיקה מקצועית (ראה בסעיף 32 להלן).

בית משפט קמא היה ער לעובדה שגישתו הפרשנית – המגבילה את כלל הזהות הקבוע בסעיף 5(1) לפקודה ל"עיסוקו האינטנסיבי בפועל של הנישום בישראל" – מצמצמת במידה ניכרת את תחולת הסעיף, ומצא תימוכין לתפישתו בשלושה נימוקים: האחד – במצב של ספק יש לפרש את הוראות החוק באופן המקל עם הנישום; השני – הפרשנות האמורה מתיישבת עם העקרון הטריטוריאלי שבבסיס השיטה (כתוקפה בתקופה הרלוונטית); והשלישי – פרשנות זו עולה בקנה אחד עם פירוש המונח "משלח יד" בפסיקה ובספרות. כשלעצמי, לא שוכנעתי כי יש בנימוקים אלה כדי להצדיק גישה פרשנית זו, החוטאת לטעמי ללשון הפקודה ולתכליתה. אעמוד על נימוקים אלה להלן, ואפנה תחילה לנימוקו השני של בית משפט קמא, הנסב על כך ששיטת המס בישראל בתקופה הרלוונטית התבססה על העקרון הטריטוריאלי.

21. בית משפט קמא עמד על העקרון הטריטוריאלי, בציינו כי סעיף 5(1) לפקודה, המבטא שיטת מיסוי פרסונאלית, מהווה חריג לשיטת המס הטריטוריאלית אשר נהגה עובר לתיקון 132, וככזה יש לפרשו בצמצום. את דבריו אלה תמך בית המשפט במספר אמירות מהספרות המשפטית, ובפרט מפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעמ"ה (מחוזי ת"א) 1233/00 ב'ה נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 5, מסים כ/4, ה-12 (2006). שם נדונה השאלה האם מכוח סעיף 5(1) לפקודה חבים אנשי סגל אקדמי באוניברסיטת תל-אביב במס בישראל בגין שכרם עבור מתן הרצאות בארצות-הברית במהלך חופשת שנת הלימודים או בשנת שבתון.

אלא שביני לבני קיבל בית משפט זה את ערעורו של פקיד השומה באותו עניין (ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' ב'ה (לא פורסם, 12.3.2009) (להלן: עניין ב'ה)). בפסק דינו סקר כב' השופט רובינשטיין בהרחבה את ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 5 לפקודה, ובעמדו על תכליתה דחה את גישתו של בית המשפט המחוזי, בקבעו כי סעיף 5(1) הוא סעיף פרסונאלי ברור, המתיישב עם המגמה להסיט את מרכז הכובד

לעבר מיסוי על בסיס פרסונאלי, מגמה אשר מצאה את ביטויה מאוחר יותר במסגרת תיקון 132 (עניין בד'ה, סעיפים ל"ה-מ"ב לפסק הדין. כן ראו: דב נייגר "סוגיות מיוחדות בהיבט הטריטוריאלי של שיטת המס בישראל" מס' 1/א, א-16 (1987), המכנה את סעיף (1)5 לאחר תיקון 59 כמבטא "מהפיכה זוטא בגישה, וניתן לומר בבירור כי לפנינו גישה פרסונאלית מובהקת"). בדחותו את טענת הנישומים כי לשון הסעיף מחייבת זיקה למקור ההכנסה (קרי, לאורגן המפיק הכנסה בישראל), העיר כב' השופט רובינשטיין ביחס לדרישת סעיף (1)5 כי -

"מה שביטא המחוקק בהגדרתו הוא לדעתי סוג של 'המשכיות', אך לא של זיקה למקור הכנסה, כדעת השופט קמא, אלא זיקה מקצועית-פונקציונלית – הנישום הוא פרופסור בתחומו כאן, פרופסור בתחומו אף שם" (סעיף מ' לפסק הדין) (ההדגשה שלי – י.ע.).

אשר על כן, נוכח ההלכה שנפסקה בעניין בד'ה – ואשר טרם עמדה בפני בית משפט קמא בעת שנתן את פסק דינו – אין בנימוק הגישה הטריטוריאלית כדי להצדיק פרשנות מצמצמת לתחולתו של סעיף (1)5 לפקודה.

22. נימוק נוסף של בית המשפט המחוזי היה כי פירוש המונח "משלח יד" בפסיקה ובספרות תומך בפרשנות מצמצמת. משעיינתי באסמכתאות האמורות ובאחרות, לא שוכנעתי כי כך בהכרח הם פני הדברים במקרה דנן.

מבין האסמכתאות המוזכרות, פסק הדין היחיד של בית המשפט העליון הוא ע"א 52/58 מני נ' פקיד השומה, תל אביב 4 (מרכז), פ"ד יג(1) 460 (1959) (להלן: עניין מני), שם נדון ערעורו של נישום בעל רישיון עריכת דין אשר הפיק את הכנסותיו מפרדס ומהשכרת בית משרדים. הנישום טען כי יש להתיר לו לנכות הוצאות אשר הוציא במסגרת עיסוקו כעורך דין, ובית המשפט דחה את טענותיו, משלא הוכח כי עסק בעריכת דין בשנים הרלוונטיות, ונקבע כי לא הרים את הנטל להוכיח כי היתה לו "כוונה ונכונות" לעסוק בעריכת דין. בית משפט קמא הסיק מפסק הדין כי אין לראות נישום כבעל משלח יד אלא אם הוציא כוונתו מן הכח אל הפועל ועסק בפועל באותו משלח יד. לפיכך, ומאחר שהמשיבה לא עסקה בפועל בבוררות בישראל, קבע בית משפט קמא כי אין היא נתפסת על ידי חיוב במס בשל עיסוקה בבוררות בחו"ל.

איני סבור כי זו המסקנה שניתן להסיק מפסק הדין בעניין מני. ראשית, דומה כי בית משפט קמא "מניח את המבוקש" לפיו עיסוקה של המשיבה בבוררות אינו נכנס

בגדר משלח ידה. שנית, המסקנה כי מפסק הדין בעניין מני ניתן ללמוד כי אין לראות נישום כבעל משלח יד אלא אם הוציא את כוונתו מן הכוח אל הפועל אינה נקייה מספקות. בפסק הדין מודגש כי "נכוונתו [של הנישום – י.ע.] לשרת לקוחות היא היא ביצוע כוונתו לעסוק בתור עורך-דין ואין תכיפות הפעולות וטבען מעלים או מורידים – במקרה זה" (עניין מני, בעמ' 463), (ההדגשות שלי – י.ע.), לאמור: אין צורך להוציא הכוונה מן הכוח אל הפועל, ודי בנכוונת לעשות כן. ושלישית, אין להקיש מסירובו של בית המשפט בעניין מני להכיר בהוצאות הנחזות כפיקטיביות לנסיבות המקרה דנן. בעניין מני לא עמדה על הפרק השאלה האם עיסוק כעורך דין מהווה משלח יד, והמבחן שהוגדר על ידי בית המשפט נועד לקבוע אם אדם אכן עסק במשלח יד מסוים אם לאו. לא כך בענייננו, שהצדדים אינם חלוקים על עצם עיסוקה של המשיבה בבוררות בחו"ל, אלא על סיווגו של העיסוק, אם כמשלח יד העומד בפני עצמו או כחלק ממשלח ידה של המשיבה בישראל.

23. אתיחס בקצרה למספר פסקי דין של בית המשפט המחוזי שנזכרו בפסק דינו של בית משפט קמא ואשר עוסקים ישירות בשאלה שלפנינו. האחד הוא פסק הדין בעמ"ה (מחוזי ת"א) 301/85 אחיטוב נ' פקיד שומה גוש דן, מסים ב/6, ה-8 (1988) (להלן: עניין אחיטוב). עניינו של פסק הדין במהנדס אשר עסק בישראל בתכנון של הרכבה, פירוק והתאמה של עגורנים. טענתו של המהנדס היתה כי עבודתו בחו"ל הסתכמה בהדרכה ובהוראה לאנשים המופקדים על עבודות של פירוק, התקנה או הרכבה של ציוד ומכונות בנמלים, וככזו אינה מהווה חלק ממשלח ידו בישראל. בית המשפט דחה את ערעורו, בקבעו:

"למען תמוקם הכנסה בישראל לפי האמור בסעי' 5 לפק' אין הכרחי כי העבודה מחוץ לישראל תהא אותה עבודה, אותה פעילות ואותה משימה. די בכך, שההשתכרות מחוץ לישראל הופקה ממשלח יד, שבדרך כלל הנישום עוסק בו בישראל. בעל משלח יד של מהנדס, לעיתים יועץ, לעיתים מתכנן את הפרויקט, עורך ממש את הרישומים, מפקח על ביצוע או מדריך. כל הפעילויות הללו הן בגדר אותו משלח יד, היינו מהנדס. בכל משלח יד קיימות פעילויות והתמחויות שונות וכל עוד שאדם מבצע תפקיד של אחד, שכלולים באותו משלח יד, הרי שיש לראותו, לענין סעיף 5 כעוסק באותו משלח יד גם אם הוא עוסק מחוץ לישראל בפעילות אחרת של אותו משלח יד".

בנסותו לאבחן בין עניין אחיטוב לבין ענייננו, ציין בית משפט קמא כי הנישום בעניין אחיטוב "פעל בארץ ובחו"ל כמהנדס, דהיינו באופן המאפיין איש מקצוע זה...".

ומשמשלח ידו של המערער הן בחו"ל והן בארץ נבע מכישוריו, חל סעיף 5(1) כמבסס חיוב במס", ואילו בענייננו, "לא היה למערער אתו משלח יד בארץ ובחו"ל שבגדרו ביצעה פעולות מסוימות בשני המקומות. כאמור, 'משפטנות' אינה משלח יד" (סעיף 15(ג)(2) לפסק הדין).

איני סבור כי יש בעניין אחיטוב כדי לתמוך בגישתו המצמצמת של בית משפט קמא. נהפוך הוא. מפסק הדין עולה בבירור כי אף אם הנישום עסק כל ימיו בישראל בתכנון, הרכבה ופירוק של עגורנים, ובחו"ל עסק אך בפיקוח ובהדרכה על הרכבת הציוד ופירוקו – אלה ואלה נכנסים לגדרי משלח ידו כמהנדס. משמע, על פי פסק הדין, די לו לנישום שיבצע בחו"ל עיסוק הכלול בתחומי כישוריו/ניסיונו/השכלתו, כדי לראותו כעוסק באותו משלח יד בחו"ל, גם אם העיסוק בחו"ל שונה מעיסוקיו בארץ. במילים אחרות, כל עיסוק הנכלל במשלח ידו של הנישום הוא בבחינת "משלח היד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל", וממילא אין הכרח לתור אחר "עיסוקו העיקרי" בישראל או לצמצם את כלל הזהות ל"עיסוקו האינטנסיבי" של הנישום בישראל כפי שנקבע על ידי בית משפט קמא.

24. פסק דין נוסף עליו נסמך בית משפט קמא הוא עמ"ה (מחוזי ת"א) 114/89 ברונפמן נ' פקיד שומה נתניה, מסים ו/1, ה-7 (1992) (להלן: עניין ברונפמן), בו נקבע כי עיסוקו של הנישום כמתווך יהלומים בחו"ל אינו בגדר אותו משלח יד בו עסק בישראל בתחום מיון היהלומים. בפסק הדין קבע בית המשפט כי המבחן הרלוונטי הוא האופי העיקרי של פעולות העיסוק עצמו, אשר אינו נקבע דווקא על פי הכישורים והניסיון הדרושים לאותה פעילות, שכן כישורים וניסיון זהים יכולים לשמש אופי פעילות שונה לחלוטין, כדוגמת פועל ומתווך. וכדברי בית המשפט שם:

"פשיטא, שאופי הפעילות של מתווך בסחורה מסוימת שונה לחלוטין מזה של מי שעוסק בייצור או במיון של אותה סחורה. אופי פעילות זה הקובע את סוגו של המקצוע, אינו נקבע דווקא על פי הכישורים והניסיון הנדרשים לאותה פעילות, באשר כישורים וניסיון זהים יכולים לשמש אופי פעילות שונה לחלוטין - כמו לדוגמא זו של פועל, לעומת זו של מתווך באותם מוצרים".

אציין כי תוצאת פסק הדין בעניין ברונפמן שהחיל את מבחן "אופי הפעילות" סותר לכאורה את פסק הדין בעניין אחיטוב (וראו והשוו לעניין זה את מאמרו של דב נייגר "המסגרת החדשה להטלת מס ישראלי בחו"ל" (בעקבות פסק דין ברונפמן)) מטים

2/ו, א-13 (1992), שם עומד המחבר על כך שפסקי הדין בעניין ברונפמן ובעניין אחיטוב לא פיזרו את אי הבהירות הנוגעת לפרשנות המונח "משלח יד").

בעמ"ה (מחוזי י-ם) 8017/04 סולר גיורא נ' פקיד שומה ירושלים 3 (לא פורסם, 18.12.2005) (להלן: עניין סולר) הלך בית המשפט בעקבות פסק הדין בעניין ברונפמן. שם נדון עניינו של נישום, אדריכל במקצועו, ששימש יועץ עצמאי-מקצועי למנהל רשות העתיקות בנושאים של שימור ושיחזור אתרים שכבר נחפרו. בחו"ל שימש הנישום באחד ממוסדות האמנות הגדולים בארה"ב (קרן "גטי") בתפקיד של מנהל פרויקטים מיוחדים לשימור אתרי מורשת ותרבות ברחבי העולם. המדובר היה בתפקיד ניהולי שכלל בעיקר ניהול מו"מ עם מדינות שונות לגבי אופן שימור האתרים. ערעור הנישום על חיוב הכנסתו במס נתקבל מטעם כפול: הן מאחר שלא היה תושב ישראל בתקופה הרלוונטית והן מאחר שלא מדובר באותו משלח-יד בו עסק בישראל, וכדברי בית המשפט שם:

"עיסוקו החדש של המערער אמנם קשור, (בין היתר), לאתרים ארכיאולוגים, אולם לא ניתן לאמר כי העיסוק גופו הוא בתחום "הכישורים המיומנות והידע הבסיסיים הנדרשים לצורך העיסוק הקודם". הכישורים, המיומנות והידע אשר שימשו את המערער בתפקידו בגטי הנם כישורים הנוגעים לניהול ולמו"מ ולא לשימור אתרים. הניהול והמו"מ בהם נקט המערער אמנם השליכו, בסופו של תהליך, על בצוע השימור, אולם השימור בוצע ע"י אחרים, זאת מקום שמאמציו של המערער במילוי תפקידו נשאו פרי. בפועל, טיב ומהות התפקיד, דהיינו העיסוק בפועל אותו מילא המשיב בגטי, שונה באופיו, באופן מהותי, מעיסוקו בארץ".

25. איני סבור כי ניתן להסיק מפסקי הדין בעניין ברונפמן ובעניין סולר את הגישה הפרשנית המצמצמת בה נקט בית משפט קמא. בבואנו לבחון האם עיסוקו של נישום בחו"ל מהווה חלק ממשלח ידו בישראל, על הדבר להיבחן לאור מכלול עיסוקיו של הנישום בנסיבות הרלוונטיות. לא נישום אשר שימש כל ימיו אך ורק כ"פועל" בתחום מסוים ובהגיעו לחו"ל עבר לעסוק ב"תיווך" באותו תחום, כנישום אשר עסק בישראל בשלל עיסוקים בתחום מסוים, ובהגיעו לחו"ל פנה לעיסוק נוסף בגדרי אותו תחום. לשם הדוגמה, אם פלוני עוסק בישראל בתיקון מכוניות עתיקות, ובחו"ל תיווך במספר עסקאות של קניה ומכירה של מכוניות עתיקות, ניתן לומר - בעקבות מבחן "אופי הפעילות" בעניין ברונפמן - כי תיקון מכוניות עתיקות אינו כתיווך במכוניות עתיקות, למרות שמדובר באותו תחום. אך אם בנוסף לעיסוקו כמתקן מכוניות עתיקות עוסק

פלוני גם במתן הרצאות, חוות דעת וכתיבה במגזינים של חובבי רכב בנושאים של מכוניות עתיקות, או-אז יש ליתן פירוש מרחיב למשלח היד של פלוני ואת העיסוק בתיווך במכוניות עתיקות נראה כחלק ממשלח ידו.

לשון אחר, בתוך "הגלקסיה" של משלח היד יש מספר "כוכבים" בדמות מספר עיסוקים שכולם נכללים באותה גלקסיה בשל המכנה המשותף של כישורים ו/או ניסיון ו/או השכלה בתחום מסויים. מקום בו ראובן עוסק בעיסוק אחד בישראל ובעיסוק אחר בחו"ל, הוא לא יילכד ברשתו של סעיף 5(1) לפקודה (בנוסחו דאז), אלא אם מדובר בעיסוק כה רחב, שהוא כשלעצמו, מזוהה עם "גלקסיית" משלח יד (כגון: מנהל חברות). לא כך אם ראובן עסק בישראל במספר עיסוקים בתחום מסויים, שאז עיסוקים אלה "מצטברים" ומתגבשים לכדי משלח יד הלוכד בחובו עיסוקים נוספים, גם אם ראובן לא עסק בהם בישראל.

26. כתימוכין לגישתו הפרשנית המצמצמת נעזר בית משפט קמא בנימוק לפיו במצב של ספק יש לפרש את הוראות החוק באופן המקל עם הנישום.

אכן, בעבר שררה תפישה פרשנית לפיה יש להחיל בדיני מסים פרשנות דוקנית ומצמצמת, המקלה עם הנישום מקום בו לשון החוק מעוררת ספק. ואולם, ברבות השנים, עם התפתחות ההכרה החברתית כי הטלת מס נועדה בסופו של דבר לשרת את הפרט, וההבנה כי פרשנות המיטיבה עם נישום פלוני עלולה להיות לרועץ לנישום אלמוני, הלכה תפישה זו ופינתה את מקומה לטובת כללי הפרשנות התכליתית החלים על כל דבר חקיקה, ולפיהם יש לבחור בפירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה (עניין חצור, בעמ' 76; לסקירה אודות התפתחות כללי הפרשנות בדיני מסים, ראו נמדר, בעמ' 43-48 והאסמכתאות שם. לסיכום הקווים המנחים בפרשנות דיני המס ראו: יוסף אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25, 39-40 (התשמ"ז)). התכלית המונחת ביסוד חקיקת מס היא המטרות, הערכים והאינטרסים שחוק מס נועד להגשים, הפרשן "התכליתי" מתעניין במגמות שהחוק נועד להגשימן. הוא מחפש את "הגיון המס" של החוק ואת "מבנה המס" של התחום, ואין לכחד כי על פי רוב, המטרה המיידית והקרובה – גם אם לא היחידה – היא העשרת קופת הרשות הציבורית (ראו: ברק, פרשנות דיני המסים, בעמ' 432-434).

מכל מקום, משבחנתי את נסיבות המקרה דנן אל מול לשון החוק ותכליתו, נחה דעתי כי לנוכח עובדותיו של העניין שבפנינו – אשר, כאמור, אינן שנויות במחלוקת –

אין הוא נכנס בגדר אותם מקרים המעוררים ספק בקרב הפרשן כדי כך שיש צורך להסתייע בכלל הכרעה "חיצוני" לפיו יש לפרש את דיני המיסים בדרך המיטיבה עם הנישום מקום בו מתעורר ספק לגבי פרשנות הוראת החוק.

מן הכלל אל הפרט

27. בבואנו לקבוע אם עיסוקה של המשיבה כבוררת בחו"ל מהווה חלק ממשלח ידה בישראל, עלינו לבחון זאת לאור מכלול עיסוקיה בישראל. כפי שתואר בפתח הדברים, עובר לכהונתה כבוררת עסקה המשיבה לאורך השנים במגוון נרחב ביותר של פעילויות בתחומי מומחיותה, החל בהוראת משפטים ופרסום ספרים ומאמרים, דרך כהונה בדירקטוריונים של חברות רבות וכשופטת בבית הדין לחוזים אחידים, וכלה במתן ייעוץ משפטי ומתן חוות דעת, לרבות במסגרת הליכי בוררות.

על רקע האמור, איני שותף לקביעתו של בית משפט קמא כי משלח ידה של המשיבה הוא "הוראת משפטים". בית המשפט אמנם קבע כי "עיקר עיסוקה של המערערת [המשיבה – י.ע.] בישראל הוא הוראת משפטים. לעיסוק זה ולכרוך בו היא מקדישה את עיקר זמנה. זו היתה גרסתה... שלא נסתרה, וכך המערערת [המשיבה – י.ע.] מוכרת ברבים" (סעיף 13 לפסק הדין). ברם, כפי שהובהר לעיל, משלח ידו של אדם אינו נקבע בהכרח על פי העיסוק אליו הוא מקדיש את "עיקר זמנו" או בהתאם לעיסוק אשר לגביו הוא "מוכר ברבים", ובמקרה דנן, המשיבה עסקה דרך קבע בעיסוקים רבים נוספים.

לטעמי, פרשנות מצמצמת המזהה עיסוק עם "משלח יד" בצירוף מבחן של "עיקר העיסוק", עלולים להביא לתוצאה הפוטרת מחובת תשלום מס נישומים רבים בגין הכנסות אשר הופקו בתקופה הרלוונטית טרם תיקון 132, בניגוד לרצון המחוקק "המייצג על פי רוב את השאיפה לסתום פרצות בחבויות המס", ולא להרחיבן (עניין ב'ה, סעיף ל"ט לפסק הדין). כך, לדוגמה, על פי גישתו של בית משפט קמא, לו היתה המשיבה מפיקה הכנסה בחו"ל מייעוץ או ממתן חוות דעת משפטית, עיסוקים בהם אין חולק שהמשיבה פועלת בישראל, לא היה מקום להטיל עליה מס, מן הטעם שאין אלה עיסוקים להם מקדישה המשיבה את עיקר זמנה בישראל. תוצאה זו חוטאת, כאמור, לתכלית הפקודה. פרשנות מצמצמת יתר על המידה לביטוי "משלח יד" באופן שנדרשת זהות או כמעט זהות בין העיסוק בישראל לבין העיסוק בחו"ל פותחת פתח להתחמקות ממס ונוגדת את מגמת המחוקק, כפי שבאה לידי ביטוי בתיקון 59 לפקודה, להרחיב את התחולה הפרסונלית.

על הבחינה להיות מהותית, תוך לקיחה בחשבון של כלל עיסוקי הנישום ומכלול הנסיבות הרלוונטיות. במסגרת בחינת הנסיבות, ניתן להיעזר, בין היתר, גם במאפיינים בהם נקב בית משפט קמא, כגון עיסוקו העיקרי של הנישום, "עיקרי" – אם במונחים של זמן, אם במונחים של ממון, אך אין לראות בהם חזות הכל.

28. במקרה דנן, מכלול עיסוקיה של המשיבה חרג באופן משמעותי מ"הוראת משפטים", והדבר אף בא לידי ביטוי בעובדה שמרבית הכנסותיה של המשיבה בתקופה הרלוונטית נבעו מעיסוקים אחרים זולת הוראת משפטים. בנסיבות אלה, וברוח דברי כב' השופט רובינשטיין בעניין ב'ה', יש לראות את המשיבה כבעלת משלח יד של "פרופסור למשפטים". הגדרה זו, בהיותה רחבה מזו בה נקט בית משפט קמא, משקפת את המציאות באופן מדויק יותר, הן ביחס למשיבה והן באופן כללי לגבי אנשי אקדמיה מומחים בתחומם, הנוהגים לעסוק הן בהוראה, הן בפרסום מאמרים וספרים, והן בעיסוקים נוספים הנובעים ממומחיותם, כגון מתן חוות דעת וייעוץ מקצועי. ודוק: קביעת משלח היד של המשיבה לא נובעת מהשכלתה הפורמאלית וכישוריה בלבד. הקביעה של "משלח יד" לגבי המשיבה, נגזרת ממכלול העיסוקים בהם פעלה המשיבה מתוקף מומחיותה כפרופסור למשפטים בתחום דיני החוזים.

29. נזכיר את המובן מאליו, כי העיסוק בבוררות, הגם שיכול להיות בבחינת משלח יד עצמאי, אינו מחויב להיות כן, ולעתים, ואף נראה כי על פי רוב, עיסוק זה נלווה לפעילויות נוספות בהן עוסק הבורר בשגרת יומו המקצועית. כך, לדוגמה, עורכי דין רבים מכהנים כמגשרים וכבוררים, ואין חולק כי יש לראות את עיסוקם זה כחלק ממשלח ידם. בדומה, בעלי מקצועות כגון רופאים ומהנדסים המכהנים כבוררים בתחומי מומחיותם, במינוי אד-הוק לצורך הכרעה בנושא מסוים ובאורח אינצידנטלי לעיסוקם העיקרי (וראו בעניין זה סמדר אוטולנגי בודרות – דין ונוהל כך א' 431-437 (מהדורה רביעית, 2005) (להלן: אוטולנגי)). ודוק: אין פירוש הדבר כי על הבורר להיות בעל השכלה פורמאלית, משפטית או אחרת. נהפוך הוא. "כל אדם הניחן בהגיון ישר ובחוש אובייקטיביות יכול להתמנות כבורר" (אוטולנגי, בעמ' 431), ולא בכדי אין בחוק הבוררות, התשכ"ח-1968 כל הוראה המגבילה את כשירותו של מאן שהוא לכהן ככזה, ולעיתים די בכך שהבורר יהיה בעל הבנה בתחום הסכסוך. כך גם במקרה שלפנינו, הסיבה לבחירתה של המשיבה כבוררת נובעת מהיותה מומחית בתחומה. כך הובהר על ידי מנכ"ל חברת מדיבר בע"מ, שמטעמה מונתה המשיבה כבוררת, בצינו כי החברה פנתה אל המשיבה בהיותה "מוכרת בתחום [הנזיקין והחוזים בדין האנגלי – י.ו.], המוניטין שלה ידוע, היא מתאימה לבירור שאלה של הפרת חוזה לפי הדין

האנגלי" (תרשומת שיחה בין נציג המערער לבין מנכ"ל מדיבר, נספח ד' למוצגי המערער).

30. בנסיבות דנן, עיסוקה של המשיבה כבוררת בנוגע לסכסוך חוזי, אליה נבחרה מתוקף מומחיותה, מהווה חלק ממשלח ידה כפרופסור למשפטים. זאת, בהתחשב בכך שעסקה בעבר במגוון רחב של פעילויות: הוראת משפטים, פרסום ספרים ומאמרים, כהונה בדירקטוריונים של חברות רבות, כהונה כשופטת בבית הדין לחוזים אחידים במשך שנים ארוכות, ומתן ייעוץ משפטי וחוות דעת בתחומי מומחיותה, לרבות ייעוץ משפטי לצד שהתדיין בבוררות מקומית ולצד שהתדיין בבוררות בחו"ל. מגוון עיסוקים אלה הצטברו לכדי גלקסיה של "משלח יד" הכולל גם סוגי עיסוקים נוספים כמו כהונה כבוררת.

בית המשפט המחוזי ציין בפסק דינו כי "פעילות כבוררת היא פעילות בעלת אופי מסוים ומוגדר" (סעיף 12 לפסק הדין), וכי "לעיסוק בבוררות מאפיינים משלו... הפעילות הרגילה של בורר שונה מאוד מאופייה של הוראת משפטים באקדמיה" (סעיף 13 לפסק הדין). לכך, כמובן, אסכים. עם זאת, ההבחנה בין הוראת משפטים לבין פעילותו של בורר אינה תופסת בענייננו, שהרי איננו עוסקים בנישום אשר כל ימיו עסק אך ורק בהוראת משפטים ולפתע נקרא לשמש כבורר בחו"ל. ענייננו בנישומה אשר לאורך שנים ארוכות עסקה במסגרת משלח ידה במגוון רחב של עיסוקים בתחום מומחיותה.

מקובלת עלי טענת המשיבה כי גיאולוג, אסטרונום וחוקר במכון ויצמן אינם בעלי אותו משלח יד של "מדען", כפי ש"בעל תואר אקדמי" או "נציג ציבור" כנדרש בועדות סטטוטוריות שונות, אינם בגדר משלח יד. בדומה, השכלתם המשפטית של שופט, עורך דין ומרצה באקדמיה אינה מכניסה את כולם תחת קורת משלח יד אחד של "משפטן", למרות ששלושתם למדו משפטים באותה אוניברסיטה ולמרות שלכל אחד מהם יש פוטנציאל לעסוק בעיסוקים שונים בתחום המשפט. אכן, לא סגי במכנה משותף של השכלה וכישורים המהווים פלטפורמה לעיסוקים השונים בטיבם, כלשונו של בית משפט קמא, אלא יש להראות עיסוק בפועל בתחומי המשפט. עם זאת, לומר על המשפטן-ראובן כי משלח ידו הוא עריכת דין בעוד משלח ידו של המשפטן-שמעון הוא בורר, היא הבחנה מלאכותית מקום בו ראובן שולח ידו בפועל במגוון של תחומי משפט.

ומזוית אחרת: עורך דין אינו פרופסור למשפטים, אך השניים יכולים לעסוק במגוון רחב של עיסוקים ופעילויות הנובעים ממקצועם, כישוריהם, השכלתם, וניסיונם, כך שסוגים מסוימים של פעילויות יכול וייחשבו כחלק ממשלח ידו של עורך הדין וגם של הפרופסור למשפטים. ניקח לדוגמה עורך דין המונע עצמו במכוון מעיסוק בליטיגציה בבית המשפט אך שולח ידו בעריכת חוזים; בייצוג לקוחות מול גורמים פרטיים וציבוריים, במתן חוות דעת; ובכהונה כדירקטור בחברות שונות. לצידו ניצב פרופסור למשפטים שאינו עוסק בייצוג לקוחות, אך עוסק בהוראה; בכתיבת מאמרים וספרים; במתן חוות דעת; בכהונה כדירקטור בחברות שונות וכשופט בבית דין להגבלים עסקיים. נניח כי עורך הדין מתמנה לראשונה בחייו כבורר בבוררות עסקית. דומני כי נתקשה לטעון כי בתפקידו כבורר פעל עורך הדין מחוץ למשלח ידו הרגיל. בדומה, כך לגבי הפרופסור למשפטים המתמנה לראשונה בחייו כבורר. אמנם עורך הדין והפרופסור למשפטים "מגיעים" ממקומות שונים לתפקידם כבורר, אך בשני המקרים הבוררות קרובה לתחומי עיסוקיהם הרגילים, ויהא זה מלאכותי לבודד את תפקיד הבורר ולהחריגו ממכלול העיסוקים שיש לראותם כחלק ממשלח ידם של שני משפטנים אלה.

31. ומהתם להכא. נוכח מכלול עיסוקיה של המשיבה, הקשורים כולם לתחום מומחיותה ולמעמדה כפרופסור למשפטים, דעתי היא כי עיסוקה של המשיבה כבוררת בחו"ל מהווה חלק בלתי נפרד ממשלח היד בו היא עוסקת בדרך כלל בישראל, וכל ניסיון לבודדו ולראותו כעיסוק עצמאי, לוקה במלאכותיות ואינו משקף נאמנה את המציאות. העובדה שהמשיבה לא פעלה בישראל כבוררת (למעט מקרה אחד לפני שנים רבות) אינה בעלת נפקות לשאלה שלפנינו. זאת, מכיוון שכלל הזהות הקבוע בסעיף (1)5 לפקודה לא מציב דרישה של זהות בין עיסוקו של הנישום בחו"ל לבין עיסוקו בישראל. על ההכנסה המופקת בחו"ל לנבוע ממשלח היד בו הנישום עוסק בדרך כלל בישראל, ובין אם הנישום פעל בעיסוק זה בישראל ובין אם לאו, יחול סעיף (1)5 לפקודה.

32. בנקודה זו אזכיר כי על משמעות הביטוי "בדרך כלל" בה נוקטת לשון הסעיף, כבר עמד בית משפט זה בעניין ב'ה, בקבעו כי –

"הביטוי 'בדרך כלל' משדר אפוא סוג של 'זיקה מקצועית', המהווה מקבילה לשיטה ולניהול של העסק" (עניין ב'ה, סעיף מ"א לפסק הדין).

הנה כי כן, על מנת לקבוע כי עיסוקו של נישום בחו"ל מהווה חלק ממשלח היד בו הוא עוסק בדרך כלל בישראל, יש לעמוד על "זיקה מקצועית" בין השניים. ואכן, במקרה דנן, ב"כ המשיבה הכריז בפתח שלב העדויות בבית המשפט המחוזי כי הוא מכיר בכך שהמשיבה נבחרה על ידי חברת מדיבר בע"מ בשל מומחיותה בדיני חוזים. בכך באה על סיפוקה דרישת ה"בדרך כלל" הקבועה בהוראת סעיף 5(1) לפקודה.

33. לא ראיתי לקבל את הסתמכות המשיבה על פסק הדין ההודי משנת 1967 בעניין *Malick*. בפסק הדין אמנם נקבע כי הכנסתו של שופט אשר עסק באופן חד פעמי בבוררות (במקביל לעיסוקו כשופט) אינה חייבת במס. ואולם, אין הנדון דומה לראיה, באשר בפסק הדין נקבע, בין היתר, כי האיסור המוטל על שופט מכהן לעסוק במקביל בעיסוקים אחרים שולל את האפשרות לראות בהכנסתו מפעילותו כבורר כחלק מהכנסתו החייבת במס.

המשיבה הסתמכה על האמור בהנחיות נציבות מס הכנסה – כפי שמצוטטות במאמרם של יהושע רוזנצווייג וגרי אגרון "היבטים בקביעת מקום מקור ההכנסה" מסים ג/4, א-33 (1989) – שם נאמר:

"נישום שאינו סופר במקצועו, אלא שיש לו עיסוק קבוע אחר כלשהו ובנוסף לכך הוא מפרסם באקראי ספר או מאמר (בין אם הנושא קרוב לעיסוקו הקבוע, הרגיל, ובין אם לא) - יש לראות את שכר הסופרים שקיבל בעד הספר או המאמר כהכנסה שהוראות סעיפים 2(9) ו-125 חלות עליה" (קובץ הוראות מקצועיות, סעיף 2(9), עמ' 66), (סעיף 2.4 למאמר).

המחברים מסיקים מכך – והמשיבה בעקבותיהם – כי "ייתכנו מצבים בהם אדם מפעיל כישוריו המקצועיים, אך פועל שלא בתחום משלח-ידו, ואין סעיף 5(1) לפקודה חל עליו".

איני סבור כי יש בדברים אלה כדי לתמוך בעמדת המשיבה. כפי שהובהר, המסקנה כי פעילותה של המשיבה כבוררת נופלת בגדר משלח ידה אינה נובעת אך ורק מכך שבעיסוקה כבוררת היא הפעילה את כישוריה המקצועיים, אלא על רקע מכלול העיסוקים בהם פעלה בישראל עובר לכהונתה כבוררת.

34. אבהיר כי המסקנה אליה הגעתי במקרה דנן, אין משמעה כי כל איש אקדמיה אשר שימש כבורר בחו"ל, פעל במסגרת משלח ידו בישראל. יש לבחון את הדברים על רקע מכלול עיסוקיו של הנישום ולנוכח כלל הנסיבות הרלוונטיות. כאמור, בנסיבות העניין שבפנינו, נוכח עיסוקיה הרבים והמגוונים של המשיבה בישראל, לא שוכנעתי כי ניתן לראות בפעילותה כבוררת בתחום מומחיותה כעיסוק נפרד ועצמאי המנותק ממשלח היד בו היא עוסקת בדרך כלל בישראל.

הערות לפני סיום

35. הזכרנו לעיל כי במהלך השנים הרלוונטיות (1997-2002) המשיבה ביקשה לנכות את הוצאותיה בגין הבוררות, כגון הוצאות טיסה, שהות בחו"ל ותקשורת. בית משפט קמא קבע כי סברתה של המערערת באותה עת אינה מכריעה לגבי פירושו של סעיף 5(1) לפקודה, ומכל מקום, בנסיבות העניין המשיבה נכונה לשלם את המס הנובע מאי ניכוי ההוצאות והדבר ניתן לתיקון בנקל.

אף שמסכים אני כי התנהלותו של נישום בזמן אמת אינה מכריעה בפירושו של חוק, הרי שניתן לראות בה אינדיקציה להלך רוחו של הנישום ולאופן בו הוא תופש את הכנסתו, אם נובעת היא ממשלח ידו אם לאו. נכונותה של המשיבה לוותר בדיעבד על ההכרה בהוצאותיה, אינה מעלה ואינה מורידה, שהרי ברור כי סך ההוצאות שהותרו לה בניכוי, נמוך עשרות מונים מסך המס בו תיאלץ לשאת אילו תימצא הכנסתה חייבת במס. מכל מקום, נוכח התוצאה אליה הגעתי, איני נדרש לטענת המערער כי יש להרחיב את תורת ההשתק השיפוטי גם למצבים כגון דא (להשתק שיפוטי ראו רע"א 4224/04 בית ששון נ' שיכון והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625 (2005)).

36. אוסיף ואזכיר כי המשיבה לא שילמה על הכנסותיה מהבוררות מס בחו"ל. במצב דברים זה, ועל פי פסק דינו של בית משפט קמא, זוכה המשיבה לפטור מלא ממס על הכנסתה זו. תוצאה זו אינה מתיישבת עם תכליתם של דיני המס, וכבר עמד על הדברים כב' השופט רובינשטיין בעניין ב'ה':

"ואומר כאן, כי לרועץ עומדת למשיבים גם העובדה, שקבלת עמדתם משמעה אי תשלום מס מכל וכל – ועל כך אין מחלוקת; וקשה להלום, אפילו היו כפות המאזניים מעוינות (ואין אנו סוברים כך), כי לכך כיון המחוקק בתיקון שבו נתכוון לפרוש מצודת המס על נישומים.

...

ולבסוף, סבורני, כי הדרישות שמנה פרופ' אדרעי ל"מס טוב" בעקבות אדם סמית' (מבוא לתורת המסים, 17) מתקיימות: אין מדובר במס שאינו מתחשב בנישום, שכן הנישום בן ימינו יודע כי השתכרותו ככלל תחויב במס; המס היה ידוע ביסודו של דבר מראש – קורא החוק היה מתקשה להתרשם כי אין המדובר במקרה מס; הוא יעיל, כיוון שאין קושי לגבותו והוא נועד לרווחת הציבור; והוא הוגן, כי מה לי הכנסה בארץ או בחוץ לארץ לעניין תכלית המס". (ההדגשות שלי – י.ע.) (עניין בזה, סעיפים ל"ד, מ"ו לפסק הדין).

דברים אלה יפים גם לענייננו.

37. משהגעתי למסקנה כי יש לראות את הכנסתה של המשיבה מפעילותה כבוררת בחו"ל כחייבת במס מכוח סעיף 5(1) לפקודה, איני נדרש לטענתו החלופית של המערער לפיה הכנסתה של המשיבה מהבוררות חייבת במס מכוח סעיף 2(1) לפקודה, בהיותה מופקת בחלקה בישראל. כמו כן, לא ראיתי צורך להתייחס לדבריו של בית משפט קמא בסוגיה זו, בכלל אלה בעניין הפרשנות הראויה לסעיף 156 לפקודה (סעיף 32 לפסק הדין), סוגיה אשר ניתן להותיר לעת מצוא.

סוף דבר

38. דין הערעור להתקבל. יש לראות בהכנסתה של המשיבה כבוררת בבוררות אשר התקיימה בחו"ל כהכנסה החייבת במס, כהכנסה שהופקה ממשלח היד בו עוסקת המשיבה בדרך כלל בישראל, בהתאם להוראות סעיף 5(1) לפקודה (כתוקפו טרם תיקון 132).

המשיבה תשא בשכר טרחת המשיב בסך 10,000 ₪ בתוספת מע"מ.

ש ו פ ט

השופט א' א' לוי:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים למסקנת חברי, השופט י' עמית, כי – על רקע מכלול עיסוקי המשיבה בישראל – פעילותה כבוררת בסכסוך החוזי הנדון מהווה חלק ממשלח ידה. לפיכך, גם להשקפתי דין הערעור להתקבל, כמוצע על ידי חברי.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, י"א בכסלו התשע"א (18.11.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט