



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 235/17

לפני: כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופט ד' מינץ  
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערערים: 1. מרכז ארכיאולוגי בע"מ  
2. ד"ר רוברט דויטש

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 4

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו מיום 23.11.2016 בחמישה ערעורי מס הכנסה: 1013/09, 1014/09, 22915-11-10, 31909-12-11 ו-47568-01-14 שניתן על ידי כב' השופט י' אטדגי

תאריך הישיבה: ז' בסיון תשע"ח (21.5.2018)

בשם המערערים: עו"ד דורון צברי

בשם המשיב: עו"ד הילה בז'ה דולינסקי

### פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כב' השופט יונה אטדגי) מיום 23.11.2016 במסגרתו נדונו חמישה ערעורי מס הכנסה של המערערים (ע"מ 1013/09; ע"מ 1014/09; ע"מ 22915-11-10; ע"מ 31909-12-11; ע"מ 47568-01-14). במרכזו של הערעור עומדת השאלה מתי הוצאות התדיינות עבור ייצוג אורגן של חברה בהליך פלילי יוכרו כהוצאות בייצור הכנסה של החברה לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה").

1. המערער 2, ד"ר רוברט דויטש (להלן: "המערער"), הוא ארכיאולוג וסוחר עתיקות, המחזיק ברישיון לסחר בעתיקות בישראל, לפי סעיף 15 לחוק העתיקות, תשל"ח-1978 (להלן: "חוק העתיקות"). המערער פעל כעצמאי בתחום סחר העתיקות עד ליום 31.12.2002 ודיווח על הכנסותיו בתיקו האישי. ביום 1.1.2003 העביר המערער את כלל פעילותו העסקית למערער 1, מרכז ארכיאולוגי בע"מ (להלן: "המערערת" או "החברה"), חברה אשר בבעלותו (בשיעור של 99% מהמניות), והחל לעבוד בה כשכיר.

2. ביום 14.3.2012 ניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים פסק דין, אשר סיים הליך פלילי ממושך נגד המערער ואחרים, בגין אישומים של החזקת נכס החשוד כגנוב, זיוף, קבלת דבר במרמה ואישומים לפי חוק העתיקות (ת"פ (י-ם) 482-04) (להלן: "ההליך הפלילי" או "פסק הדין הפלילי"). נגד המערער הופנו שישה אישומים. בפסק הדין הפלילי בוטלו חמישה מהאישומים מחמת התיישנות ומהאישום השישי זוכה המערער. יודגש, כי כתב האישום הוגש נגד המערער עצמו ולא נגד החברה. עוד יצוין כי העבירות שיוחסו למערער התייחסו לאירועים שהתרחשו בעת שפעל כעצמאי ועובר להקמת החברה.

3. בדו"חות החברה לשנים 2005-2007 ביקשה החברה לנכות כהוצאות בייצור הכנסה את התשלומים ששילמה לטענתה עבור ייצוג המערער בהליך הפלילי. סך ההוצאות המשפטיות שנתבעו בניכוי על ידי החברה עמד על למעלה מחצי מיליון ש"ח (לפירוט ראו פסקה 5 לפסק הדין בבית משפט קמא). פקיד השומה לא התיר את ניכוי ההוצאות הואיל ו"העבירות שפורטו בכתב האישום נוגעות לבעל המניות, ולא למערערת עצמה" ועל כן ההוצאות המשפטיות "אינן בגדר הוצאה בייצור הכנסתה של המערערת, שעל כן אינה רשאית לתבוע אותה בניכוי". השגות המערערים על החלטת פקיד השומה נדחו ועל כך הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי.

4. המערערים טענו כי מטרת ההגנה המשפטית של המערער הייתה שמירה על שמו הטוב והמוניטין שלו, שהנם אינטרס ישיר של החברה, שכן הרשעה פלילית הייתה עלולה לפגוע גם בשמה הטוב של החברה. על כן, לגישתם, יש להכיר בהוצאות המשפט כהוצאות בייצור הכנסתה של החברה. עוד נטען כי לא היה חשש ממשי להטלת מאסר על המערער, כי זיכוי של המערער מוכיח את צדקת ההוצאות וניכויין

וכי ניכוי ההוצאות הנדונות עומד במבחן תקנת הציבור ועונה על המבחנים שנקבעו בפסיקה.

5. המשיב, פקיד שומה תל אביב 4 (להלן: "המשיב"), טען כי אין להכיר בהוצאות המשפט כהוצאות בייצור הכנסה של החברה משום שכתב האישום הוגש נגד המערער ולא נגד החברה. כן נטען כי מטרת ההוצאות הייתה שמירה על חירותו של המערער באופן אישי ולא הוצאה של החברה לשם ייצור הכנסה או שמירה על הקיים. עוד נטען כי בהתחשב בחומרת העבירות המיוחסות אין להתיר את ההוצאות מטעמים של תקנת הציבור.

פסק דינו של בית משפט קמא

6. בית משפט קמא קבע כי החברה אינה רשאית לנכות את ההוצאות בגין ייצוגו של המערער בהליך הפלילי. זאת הואיל ומעשיו של המערער, בגינם הוגש כתב האישום, לא היו קשורים כלל לחברה מן הטעם שכולם נעשו עובר להקמת החברה. לפיכך, נקבע כי "לא ניתן לקשור בין המעשים שנדונו בכתב האישום לבין החברה, כל שכן לפעילותה העסקית השוטפת, ומכאן גם שלא ניתן לקשור את ההוצאות המשפטיות שהוצאו לצורך ייצוגו של דויטש באותו משפט [ההליך הפלילי] לחברה ולהוצאותיה" (פסקה 18 לפסק הדין בבית משפט קמא).

7. מעבר לכך, הוסיף בית משפט קמא כי המוניטין של המערער הוא אישי ואינו שייך לחברה. על כן, גם אם בעקיפין הפגיעה במוניטין המערער גרמה לפגיעה עקיפה כלשהי במוניטין החברה, הרי שהפגיעה במוניטין האישי עלתה לאין ערוך על הפגיעה במוניטין החברה. אמנם, סעיף 17 לפקודה מתיר ניכוי במצבים של "הוצאות מעורבות" על פי החלק היחסי שהוצא בייצור הכנסה, אך הנטל להוכיח הפרדה זו (בין הוצאה בייצור הכנסה למעביד המותרת בניכוי לבין הוצאה פרטית לעובד האסורה בניכוי) מוטל על הנישום המבקש את הניכוי. החברה לא טענה, וממילא לא הוכיחה, הפרדה כזו, ומכל מקום, בענייננו, החלק המרכזי והעיקרי של ההוצאה קשור למוניטין של המערער ולא למוניטין החברה.

על פסק דין זה הוגש הערעור שלפנינו.

8. המערערים טוענים כי בית משפט קמא שגא בכך שלא הכיר בזכות החברה לנכות את ההוצאות המשפטיות בגין ייצוג המערער בהליך הפלילי. לגישתם, מאחר שכל הכנסות החברה מקורן ברישיון הסחר של המערער יש להכיר בהוצאות להגנת הרישיון ושימורו, לרבות הוצאות למימון ייצוג המערער בהליך הפלילי, ובפרט נוכח זיכוי מכל האישומים שיוחסו לו. כל תוצאה אחרת של פסק הדין הפלילי, שאינה זיכוי מלא של המערער, הייתה מביאה לשלילת רישיונו של המערער ולפגיעה במוניטין שלו, הם ההון העיקרי של החברה לטענתה, וכנגזרת ישירה מכך לפגיעה בפעילות החברה. בהקשר זה, אף נטען כי הכנסותיה העסקיות של החברה נפגעו בתקופת ניהול ההליך הפלילי. על כן, לחברה היה עניין בזיכוי המערער בהליך הפלילי ואין פלא שהשקיעה ממשאביה להגנתו בהליך הפלילי.

9. כן נטען כי אין כל נפקות לשאלה מתי התרחשו האירועים נשוא ההליך הפלילי. לשיטת המערערים קשה לקבל שהמסקנה המשפטית תשתנה בהתאם למועד התרחשותם של אירועים אלה באופן כזה שאם הטענות מתייחסות לתקופה שלאחר הקמת החברה יוכרו ההוצאות המשפטיות כהוצאות בייצור הכנסה ולעומת זאת אם הטענות מתייחסות לתקופה שלפני הקמת החברה לא יוכרו הוצאות אלה. אף סעיף 17 לפקודה אינו מציב כל דרישה או תנאי לגבי מועדי התרחשותם של אירועים חיצוניים כלשהם המצויים בשלבים קודמים בשרשרת ההתרחשויות.

10. עוד נטען כי שגא בית משפט קמא בהתעלמו מכך שניכוי הוצאה אינו מותנה בזהות הגורם המיוצג, אלא בתכלית התשלום עבור המשלם-הנישום ולכן אם ההוצאה באה לשרת את ההון הקיים או לשמור עליו היא תותר בניכוי.

11. יצוין כי המערערים העלו טענות נוספות באשר ליישום המבחנים שהותוו בפסיקה לעניין ההכרה בהוצאות משפטיות, ובפרט להכרה בהוצאות שהוציאה חברה על ייצוג משפטי של אורגן שלה; הועלו טענות באשר להתעלמות בית משפט קמא מזיכוי של המערער בהליך הפלילי; וכן הועלו טענות בנוגע להתעלמותו של בית משפט קמא מכך שרשות העתיקות פעלה במרץ בניסיון לחסל את כל המסחר בעתיקות בארץ, ובמסגרת זו הגישה את כתב האישום, ועל כן זכותה של החברה להתגונן מפני ניסיונות פגיעה אלה.

12. המשיב סבור כי מדובר בהוצאות פרטיות מובהקות של המערער, שאינן הוצאות עסקיות של החברה, ומשכך אינן מותרות בניכוי. טענה זו נשענת על שלושה אדנים: ראשית, האישומים שיוחסו למערער נגעו לפעילותו כעצמאי עובר להקמת החברה, וכתב האישום הוגש נגדו ולא נגד החברה. שנית, ההליך הפלילי סיכן את חירותו האישית של המערער, דבר המעיד כי הוצאות ההגנה הן פרטיות לנוכח האינטרס האישי שלו בהגנה על חירותו. שלישית, ייצוגו של המערער בהליך הפלילי נועד לא רק לצורך הגנה על חירותו אלא גם למנוע את הפגיעה האישית בו, בפרנסתו, בשמו הטוב, במעמדו כסוחר עתיקות וכאיש אקדמיה. בנוסף לאמור, טען המשיב כי החברה אף לא הוכיחה שההוצאות נדרשו לייצור הכנסתה. לא הוכחה הזיקה הנדרשת בין האירועים שיוחסו למערער בכתב האישום לבין פעילות החברה.

13. לחילופין, טען המשיב כי מדובר ב"הוצאה מעורבת" המערבת רכיב פרטי עיקרי ורכיב עסקי, כאשר לא זו בלבד שאין אפשרות להפריד בין שני המרכיבים הללו, אלא שהמערערים אף לא עמדו בנטל הנדרש לעשות כן, וגם משום כך מדובר בהוצאה אסורה בניכוי.

14. עוד נטען כי טענת המערערת, שהיא זו אשר נשאה בהוצאות המשפט בפועל במקום המערער, לא רק שאינה עולה בקנה אחד עם התביעה הנזיקית שהגיש המערער נגד המדינה, במסגרתה תבע בעצמו את אותן הוצאות משפט, אלא גם שאין בה כדי להקחות את אופיין הפרטי של ההוצאות. ומכל מקום, במצב דברים זה היה על החברה לנכות מס במקור בגין התשלום בו נשאה בעבור המערער (בין אם כטובת הנאה מעבודה ובין אם כהכנסה מדיבידנד). על כן, אין להשלים עם התנהלות זו, המנוגדת לדין, ומביאה לכך שהמערערים לא ישלמו מס אמת בגין הכנסותיהם.

15. לסיום נטען כי אין לאפשר את השימוש הסלקטיבי שמבקשים המערערים לעשות בישותה הנפרדת של החברה, אלא יש ליישם את המשמעויות המיסויות של ההבחנה שיצר המערער בינו לבין החברה. על כן, אין למערער להלין אלא על עצמו.

דיון והכרעה

16. לאחר ששמעתי את טיעוני הצדדים בדיון שנערך לפנינו, אציע לחכריי לדחות את הערעור, מהנימוקים שיפורטו להלן.

17. הערעור שלפנינו מעלה את השאלה מתי יוכרו הוצאות התדיינות שהוצאו בהליך פלילי עבור ייצוג אורגן של חברה כהוצאה בייצור הכנסה של החברה לפי סעיף 17 לפקודה. הדיון בשאלה זו יעשה בשני שלבים: בשלב הראשון יוצגו המבחנים הכלליים להכרה בהוצאה כמותרת לניכוי לעניין מס הכנסה, כפי שנקבעו בחקיקה ובפסיקה; בשלב השני ייושמו המבחנים הללו ביחס לשאלה בה עסקינן, הכרה בהוצאות ניהול הליך פלילי נגד אורגן של החברה הנישומה.

המבחנים הכלליים לניכוי הוצאות לעניין מס הכנסה

18. נקודת המוצא היא כי מתירים לנישום לנכות מההכנסה החייבת במס הוצאות אשר שימשו לייצור הכנסה באותה שנת מס, וזאת כדי להטיל מס על ההכנסה האמיתית שהפיק. רישא סעיף 17 לפקודה קובעת כי הוצאות מותרות בניכוי יהיו "יצואות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". בכך, משקף סעיף 17 לפקודה את "עיקרון ההקבלה", לפיו יש להקביל בין הכנסות הנישום לבין ההוצאות שהוצאו לצורך ייצורן (ראו: ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נט(5) 313, 320 (2005) (להלן: "עניין גני עופר")).

את סעיף 17 לפקודה יש לקרוא לצד סעיפים 18, ו-30-33 לפקודה אשר מונים שורה של סייגים והגבלות לניכוי הוצאות מסוימות, כמפורט בסעיפים אלה. פועל יוצא הוא כי הוצאה שאינה מנויה בסעיפים אלה מותרת בניכוי, ובלבד שהיא עומדת בתנאי סעיף 17 לפקודה ובמבחני הפסיקה כפי שיוצגו להלן.

19. אם כן, רישא סעיף 17 לפקודה קובעת כי הכרה בהוצאה תלויה בהתקיימות שני תנאים מצטברים: האחד – "בייצור הכנסתו" ו-"לשם כך בלבד". היינו, מדובר בהוצאה עסקית אשר שלובה בייצור הכנסתו של הנישום, להבדיל מהוצאה פרטית; השני – "בשנת המס". היינו, ההוצאה היא פירותית, להבדיל מהוצאה הונית אשר נותנת יתרון עסקי מתמשך, מעבר לשנת המס (ראו: ע"א 3515/97 פקיד שומה ב"ש נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ, פ"ד נו(5) 311, 315-316 (2002); עניין גני עופר, עמ' 320; ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, פסקה 33 (2006)).

נרחיב קמעה על כל אחד מהתנאים הללו.

תנאי ראשון: אימתי מדובר בהוצאה עסקית ולא בהוצאה פרטית?

20. המבחן להבחנה האם מדובר בהוצאה עסקית או הוצאה פרטית הוגדר בפסיקה כ"מבחן האינצידנטליות", לפיו יש לבחון "את מקור הפרנסה....כדבר אורגני, ולשאול, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה" (ראו: ע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 716, 718 (1966) (להלן: "עניין קופילוביץ")). על פי מבחן האינצידנטליות, רק הוצאה המשתלבת במבנה ובתהליך של מקור ההכנסה של הנישום תהא מותרת לניכוי.

בעניין פרי נקבע כי מבחן האינצידנטליות יהווה מבחן עזר בלבד, ולא תנאי הכרחי, וכי יש לבחון "זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי", וזאת מבלי שיהא הכרח כי ההוצאה תשתלב בתהליכו ומבנהו הטבעי של מקור ההכנסה (ראו: ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, פסקאות 17-18 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין (30.4.2009) (להלן: "עניין פרי")). עם זאת, לאחר מתן פסק הדין בעניין פרי, נחקק תיקון מס' 170 לפקודה במטרה להשיב על כנו את מבחן האינצידנטליות, וכך נכתב: "על פי המוצע יובהר כי מבחן האינצידנטליות, היינו - מבחן ההשתלבות ההכרחית של ההוצאה בתהליך ייצור ההכנסה גופו - הוא המבחן שלאורו ייקבע האם הוצאה כלשהי מותרת בניכוי מההכנסה, ומבחן זה לא יהיה בגדר מבחן עזר בלבד לזיהוין של ההוצאות המותרות בניכוי, כפי שנקבע בפסק הדין" (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 171 והוראות שעה), התשס"ט-2009, ה"ח הממשלה 437 מיום 22.6.2009, בעמ' 729. עוד ראו: בג"ץ 1878/09 ארז נ' שר האוצר, פסקה 27 (13.7.2011) (להלן: "עניין ארז")). במסגרת התיקון לחוק, תוקן סעיף 32(1) לפקודה ונקבע כי לא יותרו בניכוי "הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלוכות בתהליך הפקת ההכנסה", וכן הוגדר כי הוצאות כאלה הן "הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם". עולה, איפוא, כי על פי נוסח הפקודה כיום הוצאה תהא מוכרת בניכוי רק אם היא עונה על מבחן האינצידנטליות כפי שנקבע בעניין קופילוביץ.

תנאי שני: אימתי מדובר בהוצאה פירותית ולא בהוצאה הונית?

21. מהמילים "בשנת המס" אנו למדים כי הוצאה תהא מוכרת בניכוי רק אם היא משמשת לייצור ההכנסה הממוסה באותה שנת מס. לעומת זאת, הוצאה הונית לא ניתנת לניכוי. ניכוי הוצאות אלה ייעשה בדרך כלל על ידי ניכוי פחת או אגב מכירת נכס ההון. האיסור לנכות הוצאות הוניות מוצא ביטוי מפורש גם בסעיף 32(3) לפקודה.

נהוג לראות הוצאה פירותית ככזו שהוצאה עבור פעילות מסחר הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של העסק, ולעומת זאת, הוצאה הונית היא השקעה "לטווח ארוך", אשר נועדה ליצור את התשתית לפעילות העסקית. המבחן הבסיסי הוא בשאלה האם הפעילות נועדה ל"נטיעת עץ חדש" בעסק, היינו יצירת מקור הכנסה נוסף (כגון רכישת נכס חדש) או שמא נועדה היא ל"הצמחת פירות", היינו יצירת הכנסה ממקור קיים, ובכך לשרת את ההון הקיים ולתחזק את מנגנון הייצור השוטף (ראו: ע"א 762/00 בן-שלום נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נז(2) 343, 346 (2003)). מבחן אחר מבחין בין הוצאות שהוצאו בטרם הקמת העסק לבין הוצאות שהוצאו במהלך הפעילות העסקית, כאשר רק זו האחרונה תותר בניכוי (עמ"ה (ת"א) 809/67 נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד סה 120, 121 (1968)). בהמשך נקבע כי יראו עסק כקיים במועד בו היה בשל בכדי להניב פירות, כלומר כל שנדרש הוא שיהיה פוטנציאל להרוויח הכנסות (ראו: ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 18 (16.3.2009)). אף נקבע כי אין זה תנאי שתצמח בסופו של דבר הכנסה מהעסק, אלא יש להראות כי ההוצאות באו תוך כדי ייצור הכנסה, אף אם זו טרם באה (ע"א 316/67 טידס - השירות המרכזי לפיתוח בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד כא(2) 291, 294 (1967); ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 13 (5.6.2016)).

הפסיקה התירה בניכוי גם הוצאות שייעודן שמירה על (ההון) הקיים. הוצאות אלה אינן נחשבות כהוצאות הוניות או כהוצאות השבחה, אלא כהוצאות שמטרתן לשמר את מנגנון הייצור במצב תקין המניב הכנסות. היינו, שמירת זרם ההכנסות הצפוי של הנישום (ע"א 141/54 וולף-בלוך נ' פקיד השומה למחוז ירושלים, פ"ד י 441, 444-443 (1956); ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד השומה, תל אביב 4, פ"ד כא(1) 455, 456 (1967) (להלן: "עניין שתדלן")). ביטוי לכך ניתן לראות גם בסעיפים 17(3) ו-32(6) לפקודה.



22. להשלמת התמונה יצוין כי בפסיקת בתי המשפט הוכרה גם הדוקטרינה של "הוצאה מעורבת", הן ביחס לעירוב בין ההיבט העסקי לבין ההיבט הפרטי והן ביחס לעירוב בין ההיבט הפירוטי לבין ההיבט ההוני. על פי דוקטרינה זו, כאשר מדובר בהוצאה מעורבת "יש לאפשר לנישום לחלץ מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבניצור ההכנסה ולהתירו בניכוי" (עניין שתדלן, עמ' 457; עניין פרי, פסקאות 22-24 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין והאסמכתאות המובאות שם. ראו גם עניין ארז, פסקה 30, שם הודגש כי הדוקטרינה נותרה על כנה גם לאחר תיקון מס' 170 לפקודה). במילים אחרות, מקום שבו ניתן להפריד הוצאה מעורבת לרכיבה, יש להתיר בניכוי את הרכיב המהווה הוצאה בייצור הכנסה לפי תנאי ההגדרה. מכך עולה כי אין ליישם פרשנות לשונית-דווקנית של הדרישה "לשם כך בלבד". עם זאת, נטל ההוכחה בנוגע לחילוץ הרכיב שמהווה הוצאה בייצור הכנסה מוטל על הנישום (עניין פרי, פסקה 25 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ריבלין).

יש לציין כי גם המחוקק תמך בגישה זו מעת שהתקין, מכוח סעיף 31 לפקודה, את תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972, אשר מתייחסות למצבים של הוצאות מעורבות והן קובעות את אופן הניכוי של הוצאות אלה.

סייג: עקרון תקנת הציבור

23. סייג לשני התנאים האמורים, וכן לעקרון הבסיס בדיני המס של גביית מס אמת, הוא כי ההכרה בהוצאה אינה נוגדת את תקנת הציבור. ודוק, אפילו אם הוצאה מקיימת את שני התנאים המצטברים ברישא סעיף 17 לפקודה, על מנת שההוצאה תותר בניכוי, יש לבחון אותה למול עקרון תקנת הציבור (ראו: ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 712-713 (1997); ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פסקאות י'-י"ב לפסק דינו של השופט רובינשטיין (5.6.2008); ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות, פסקה כ"ב לפסק דינו של השופט רובינשטיין (3.2.2015); לדיון בעקרון תקנת הציבור בנושא התדיינות משפטיות ראו: עמ"ה (חי') 40/95 ורד מיחזור ו.מ. בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, עמ' 7 (7.5.1996) (להלן: "עניין ורד מיחזור"); ע"א 1793/12 מנהל המכס והמע"מ ירושלים נ' כהן ירון פיננסים בע"מ (5.6.2013); ע"ש (י-ם) 1012-10 כהן ירון פיננסים בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פסקאות 32-35 (16.1.2012); ע"ש (ת"א) 1018/03 צנעני נ' מע"מ רחובות, עמ' 11-12 (22.10.2004) (להלן: "עניין צנעני"); ע"ש (נצ') 2/10 שיבלי נ' אגף מס ערך מוסף, פסקה 11 (8.4.2010) (להלן: "עניין שיבלי"); ע"ש (ת"א) 1230/02 קמחי נ' מע"מ – מס

קניה ומע"מ ת"א, עמ' 7 (8.2.2006) (להלן: "עניין קמחי"); עמ"ה (ת"א) 1143/01 מילר נ' פ"ש ת"א 3, עמ' 4 (8.1.2006).

24. אלה הם, איפוא, המבחנים המקובלים והמוכרים לניכוי הוצאה. לאורם נפנה לבחון את שאלת ההכרה בהוצאות משפט המתעוררת במקרה שלפנינו.

הכרה בהוצאות ניהול משפט פלילי נגד אורגן של החברה הנישומה

25. במקרה בו עסקינן לא הועלתה על ידי המשיב טענה כי ההוצאות הן הוניות, ואף כי נטען תחילה על ידי המשיב כי הכרה בהן, בנסיבות העניין, נוגדת את תקנת הציבור, הרי שטענה זו נזנחה (ובצדק) בשלב הטיעון לפנינו. המחלוקת, אם כן, היא בשאלה האם ההוצאות בהן מדובר שלובות בייצור הכנסתו של הנישום (דהיינו, החברה), ולפיכך עלינו למקד מבטנו במחלוקת זו.

26. הוצאות התדיינות משפטית, ובכלל זה הוצאות התדיינות פלילית, עשויות להיות שלובות בייצור הכנסתו של הנישום באחד משני מצבים:

(א) כאשר הפעילות נשוא ההתדיינות התרחשה במהלך הפעילות העסקית של הנישום (ראו, למשל, עמ"ה 5/52 חברה הפלונית נ' פקיד השומה, פ"מ י"א 4 (ת) 179 (1956), שם בית המשפט הכיר בהוצאות משפטיות של מנהל בחברה כהוצאות של החברה, הואיל והוצאות ההגנה המשפטית של מנהל החברה הן בתביעה אשר נבעה מפעילותו עבור החברה);

(ב) כאשר תכלית ההתדיינות היא שימור או השבחה של נכס השייך לנישום, גם אם הפעילות נשוא ההתדיינות התרחשה בעבר, שלא במסגרת הפעילות העסקית (ראו בעניין זה: ע"א 380/75 פרדס אגודה קואופרטיבית של פרדסנים בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד ל(2) 612, 616 (1976)). ודוק, כאשר התכלית היא השבחת הנכס יש לבחון אם מתקיים התנאי השני, דהיינו האם מדובר בהוצאה פירותית (ראו, למשל: עניין שתדלן; ע"א 358/82 חברת אלקו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לט(3) 316 (1985); ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 46 (8.6.2015)).

ויובהר, עמידה באחד מהמצבים הללו דורשת בדיקה עובדתית.

27. בענייננו, ההוצאות לא נכנסות בגדר החלופה הראשונה. אמנם ההתדיינות המשפטית התנהלה לאחר שנוסדה החברה, אך לפי העובדות שנקבעו בפסק הדין הפלילי, האירועים נשוא ההליך התרחשו בין השנים 1993-2002 (ראו גם פירוט בפסקה 17 לפסק דינו של בית משפט קמא). בשנים אלה פעל המערער כעצמאי ואילו החברה לא הייתה קיימת. על כן, לא ניתן לומר כי האירועים התרחשו במהלך הפעילות העסקית של החברה, שכן חברה זו טרם באה לעולם.

ההוצאות אף לא נכנסות בגדר החלופה השנייה. אפילו אם נקבל את טענת המערער כי ניהול ההליך הפלילי נועד להגן על רישיון הסחר בעתיקות של המערער וכן על המוניטין שלו (אף כי טענה זו נדחתה על ידי בית משפט קמא), באף שלב לא טענו המערערים כי רישיון הסחר של המערער, שמו הטוב והמוניטין שלו שייכים לחברה. בהתאם, אף לא נאמר כי בעת הקמת החברה העביר המערער את הרישיון (וספק אם הדבר אפשרי) ואת המוניטין לבעלות החברה. כל שנטען הוא כי שלילת הרישיון ופגיעה במוניטין של המערער היו מביאים לפגיעה בפעילות החברה. כפי שקבע בית משפט קמא: "מהראיות שהוצגו הוכח, שהמוניטין היה כולו של דויטש, כלומר: מוניטין אישי" (פסקה 20). הרישיון והמוניטין הם אישיים, שייכים הם למערער, ואינם בגדר "נכס" בבעלות החברה. על כן, תכלית ההתדיינות הייתה להגן על נכסים של המערער, ולא על נכסי החברה.

28. המערערים מבקשים להרחיב את קשת המקרים בהם הוצאה נחשבת שלובה בייצור הכנסה, ולכלול בגדרה גם הוצאות הנחוצות לצורך מניעת פגיעה ישירה בעובד, באופן העלול לפגוע בעקיפין בחברה. אולם, לא ניתן לקבל הרחבה זו, לא בהקשר הכללי ולא בהקשר הקונקרטי של הוצאות התדיינות משפטית. משמעה של הרחבה זו היא למעשה מעבר ממבחן האינצידנטליות, למבחן של קשר סיבתי עובדתי, דהיינו לא נדרש שההוצאה תהיה שלובה בייצור הכנסה, אלא שתהיה נחוצה על מנת לאפשר את ייצור הכנסה. דא עקא, הרחבה זו נוגדת את תיקון מס' 170 לפקודה ואת ההיגיון שבבסיס סעיף 32(1) לפקודה. זאת ועוד, כמעט תמיד יכולה להיות השפעה כלשהי על החברה ופעילותה העסקית כתוצאה מעניין שקשור לאחד מעובדיה. לפיכך, ההרחבה אותה מבקשים המערערים היא בגדר פריצת גדרות, שאין מקום לאפשר.

29. המערער מתקשה להשלים עם תוצאה זו. הוא סבור כי כשם שהוצאות ניהול המשפט היו (ככל הנראה) מוכרות לו כהוצאה בייצור הכנסה עת ניהל את עסקו כעצמאי, יש מקום לאפשר לו להכיר בהוצאות אלה גם כאשר שינה את המתווה המשפטי של פעילותו, והחל לפעול במסגרת חברת יחיד. ואולם, לכל בחירה במבנה

המשפטי של פעילות עסקית יש יתרונות וחסרונות, והמערער נדרש לשאת בחסרונות כשם שהוא זכאי ליהנות מהיתרונות. אין באפשרותו יום אחד ליהנות מהיתרונות הגלומים באישיות המשפטית הנפרדת (כגון אחריות מוגבלת, הפרדה נכסית, שיקולי מס וכיו"ב) וביום אחר להרים את המסך מבעד למעטה החברה לטובת צרכיו האישיים. הדברים ידועים, ואסתפק בהפניה לדבריו הנכוחים של השופט אלפרד ויתקון ז"ל בע"א 11/74 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אולפני הסרטה בישראל בע"מ, פ"ד כט(1) 297, 301 (1974):

כידוע, רואים גם בחברת-מעטים ובחברת-יחיד הפרדה גמורה בין החברה שהיא גוף משפטי לבין אותו יחיד שבידו - או אותם מעטים שבידם - הבעלות והשליטה על החברה: *Salomon v. Salomon*, (1897). הלכה זו משמשת בדרך כלל כלי בידי נישומים לתכנן את עסקיהם גם מבחינה פיסקלית על הצד הכי טוב. אחרים רואים באותה הפרדה דבר מלאכותי *par excellence*. מכל מקום, זוהי ההלכה ולא נסטה ממנה בין שהיא פועלת לטובת הנישום ובין שהיא פועלת, כמו כאן, כשהמדובר בהפסד ולא ברווח, לרעתו.

הערה: במהלך השנים חל כירסום משמעותי בדברים הללו, וזאת בעקבות תיקונים שונים שהוכנסו לפקודת מס הכנסה (ראו, למשל, סעיף 62א לפקודת מס הכנסה, אשר הוסף בתיקון מס' 235 לפקודה, ונכנס לתוקף ביום 1.1.2017). עם זאת, אין טענה בענייננו כי למי מהתיקונים הללו יש תחולה ביחס לערעור שלפנינו.

30. לאור האמור, לא ראיתי צורך לעסוק במקרה זה בשאלה האם עיקר התועלת מההתדיינות המשפטית היא למערער באופן אישי (הגנה על חירותו שמא יישלח למאסר; הפגיעה במוניטין האישי שלו ושמו הטוב; אובדן הרישיון וכיו"ב) או לחברה (פגיעה בפעילותה העסקית ובייצור הכנסתה) (להרחבה בדיון זה, ראו: עמ"ה (חי) 13/82 פרומקין נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד תשמ"ג(1) 410, 418 (1982); עמ"ה (ת"א) 98/84 פרנקל נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד תשמ"ה (3) 332, 334 (1985); עניין צנעני, עמ' 12-11; עניין שיבלי, פסקה 9; עניין קמחי, עמ' 6-7; עניין ורד מיחזור, עמ' 5). בנוסף, לא ראיתי מקום לדון בדוקטרינה של "הוצאה מעורבת", אשר אין לה תחולה במקרה כגון זה.

31. מהטעמים שהובהרו לעיל, הוצאות התדיינות בהן עסקינן אינן שלובות בייצור הכנסת החברה, ולפיכך לא ניתן להכיר בהן כהוצאות של החברה. כאמור, ניתן היה להתיר את ההוצאות בניכוי אם החברה הייתה מדווחת על הוצאות ההתדיינות כהוצאת שכר, דבר שלא נעשה, ואשר היה מגדיל את חבות המס של המערער ומחייב ניכוי מס במקור מצד החברה.

32. לאור האמור אמליץ לחבריי לדחות את הערעור ולהשאיר את פסק דינו של בית משפט קמא על כנו.

עוד אמליץ לחבריי לקבוע כי המערערים יישאו בהוצאות משפט ושכר טרחה לטובת המשיב בהליך זה, בסכום כולל של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט ד' מינץ:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

כמסקנתו של חברי, השופט ע' גרוסקופף, אף אני סבור כי דינו של הערעור להידחות. תשלומים ששולמו עבור ייצוגו של המערער בהליך הפלילי, אינם אלא הוצאות פרטיות של המערער, במובהק, ואין מדובר בהוצאות עסקיות של החברה. ההוצאות הללו אינן מותרות אפוא בניכוי. כזכור, כתב האישום הוגש נגד המערער, לא נגד החברה, ביחס לפעילות שלו, שקדמה להקמת החברה. ייצוגו של המערער כמשפט הפלילי נועד להגן על חירותו-שלו ועל שמו הטוב. המערער היה אז עצמאי, החברה טרם נוסדה. צדק אפוא בית המשפט המחוזי, ונכון להותיר את פסק דינו על כנו.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, ז' בתמוז התשע"ח (20.6.2018).

שופט

שופט

שופט