

אשר א' רוט ג'ד פקיד השומה, חיפה

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[10.9.73]

לפני השופטים ברנזון, ויתקון, מני

א תקנות סדר הדין האזרחי, תשכ"ג-1963 [קה"ת 1477, ע' 1869],
 תקנות 406, 406(א), 408(2) — חוק שירות מילואים (תגמולים),
 תשי"ט-1959 [נוסח משולב] [סה"ח 298, ע' 306], סעיפים 5(2)
 [כפי שהוחלף ב"תשכ"ו-1967 [סה"ח 504, ע' 98]], 20(ג)
 [כפי שהוסף ב"תשכ"ו-1966 [סה"ח 480, ע' 60] ותוקן ב"תשל"ג-
 ב' 1973 [סה"ח 693, ע' 114]], 25א [כפי שהוסף ב"תשכ"ג-1963
 [סה"ח 398, ע' 113] והוחלף ב"תשל"ג-1973 [כנ"ל]] — פקודת
 מס הכנסה [דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, ע' 120], סעי-
 פים 2(1), 2(10), 2(5), 2(2), 3(א), 45(א), 45(6) [סעיף 45 הוחלף
 ב"תשל"ג-1973 [סה"ח 691, ע' 100]], 17 [כפי שתוקן ב"תשכ"ח-
 ב' 1968 [סה"ח 534, ע' 171]], וב"תשל"ב-1972 [סה"ח 652, ע' 65],
 32(7), 32 — חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-
 ב' 1968 [סה"ח 530, ע' 108], סעיפים 179, 183 [תוקן ב"תשל"ג-
 ב' 1973 [סה"ח 695, ע' 126]] — פקודת מס הכנסה, 1947 [תוס"א
 1568, ע' 77], סעיף 30(ג) (3) [כפי שתוקן ב"תשי"ג-1953 [סה"ח
 135, ע' 169]].

ה המערער, עורך-דין לפי מקצועו, קיבל בשנת המס הנדונה תשלום מקרן ההשוואה המוקמת
 לפי חוק שירות מילואים (תגמולים), תשי"ט-1959, וגם שילם לאותה קרן סכום מסוים. השאלה
 הינה אם עליו לשלם מס הכנסה על התקבול, ואם כן, אם מותר לו לנכות מהכנסתו את התשלום.

בית-המשפט העליון פסק —

- א. (1) התגמולים המשתלמים לחיילים בשירות מילואים מקרן ההשוואה המוקמת
 לפי חוק שירות מילואים (תגמולים), תשי"ט-1959, אינם מהווים משכורת או שכר עבודה.
 (2) תגמולים אלה חייבים במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה,
 בהיותם פיצוי המתייחס לרווחי העסק שאבדו.
 (3) לחלופין, חייבים תגמולים אלה במס לפי סעיף 2(10) לפקודה בהיותם
 הכנסה "מכל מקור אחר".
 ב. תשלומים שמשלם בעל משלחיד לקרן ההשוואה הנ"ל יש לראותם כהוצאה
 שעמד בה ביצור הכנסתו, ויש להתיר ניכויים מן ההכנסה החייבת במס.

השופט ויתקון

פסקי-דין ישראלים שאוזכרו:

- (1) ע"א 171/67 — פקיד השומה למפעלים גדולים נגד הוצאת ספרים ש' לי גורדון בע"מ; פד"י, כרך כא (2), ע' 186.
 (2) ע"א 477/71 — אברהם שטטנר נגד פקיד השומה, חיפה; פד"י, כרך כו (2), ע' 516, 513.

א

פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים שאוזכרו:

- (3) עמ"ה 362/72 — לוציאן פסקרו נגד פקיד השומה תל-אביב 4; קובץ פסקי-דין אורחיים, כרך ג, ע' 153.

ב

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, חיפה (השופט א' פרידמן), מיום 22.12.72, ב-עמ"ה 99/72, לפיו נדחה ערעורו של המערער על שומת המשיב לשנת המס 1970, ונקבע, כי התגמולים שקיבל המערער לאותה שנת מס בעד שירות מילואים הינה הכנסה החייבת במס, וכן נדחתה טענתו שיש לנכות מהכנסתו, לאחר שנה, את הסכום ששילם לפי החוק לקרן ההשוואה. הערעור נחקבל בחלקו.

ג

המערער טען לעצמו

פסק-דין

ד

השופט ויתקון: בערעור זה הורה בית-המשפט לבעלי-הדין, לפי תקנה 406 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשכ"ג-1963, לסכם את טענותיהם בכתב. המערער עשה כן ואילו המשיב לא הגיש את סיכום טענותיו, ולפי תקנה 406 (א) לאותן תקנות, דינו כדין בעל-דין שלא התייצב במועד שנקבע. על-כן מחליטים אנו, לפי תקנה 408 (2), לברר את הערעור למרות אי-התייצבותו. עם זאת ברצוננו להביע את תמיהתנו על שפקיד שומה נשאר בבית-המשפט העליון ללא ייצוג. בואת מנעה פרקליטות המדינה מבית-המשפט את העזרה שהוא זכאי לצפות ממנה. המקרה שלפנינו רחוק מלהיות פשוט, וכפי שיתברר, יש בין טענות המערער טענה אחת, שככל הנראה בדין יסודה. אין זה דרכו של שופט להיות לפה לבעל-דין (ולא כל-שכן לבעל-דין כגון המדינה) ולעורר מיזמתו טענות ומענות, שאין בעל-הדין עצמו רואה לנכון לעוררן.

ה

ועתה לגוף העניין. המערער — עורך-דין לפי מקצועו — שירת במילואים. לפי חוק שירות מילואים (תגמולים), תשי"ט-1959 [נוסח משולב] הוא "עובד עצמאי". הוא קיבל בשנת המס הנדונה מקרן ההשוואה המוקמת לפי חוק זה תשלום בסך 1,792 ל"י, אך מאידך גיסא היה גם עליו לשלם לאותה קרן סכום מסויים. אליבא דפסקי-הדין היה זה סך 1,510 ל"י, אך נראה שזהו סך-כל התשלומים אשר שילם לביטוח לאומי ושרק חלק מהסכום הזה היה מיועד לקרן ההשוואה. השאלה היא, אם עליו לשלם מס הכנסה על התקבול, ואם כן, אם מותר לו לנכות מהכנסתו את התשלום.

ז

בנימוקי שומתו ביסס המשיב את החיוב במס על סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה (הכנסה מעסק או משל-חיד) ולחלופין, על סעיף 2 (10) (סעיף "עוללות"), ואילו בבית-

השופט ויתקון

המשפט המחוזי נזקק גם לסעיף 2 (5) (קיצבה, מלוג או אנונה). השופט המלומד סבר שאין זו הכנסה שמקורה במשלה-ידו של המערער ושאין איפוא להחיל עליה סעיף 2 (1). לדעתו, אף סעיף 2 (5) אינו עניין לכאן, אך הוא מצא יסוד לחיוב בסעיף 2 (2) המטיל מס על הכנסה מ"עבודה". לדעתו, השירות במילואים — על-אף כל ההבדלים — כמוהו כעבודה שכירה; עבודה שגמולה בצדה. בהקשר זה הסתמך השופט גם על סעיף 2 (10).

עברנו על הוראות חוק שירות המילואים (תגמולים), כדי לתהות על אפיים האמיתיים של התגמולים המשתלמים לחיילים בשירות מילואים מקרן ההשוואה, וקשה לנו לראות בהם משכורת או שכר עבודה. הקושי אינו נעוץ בעובדה שהשירות הוא שירות-חובה ושיש בו אלמנט של כפייה, כפי שטען לפנינו המערער, שכן גם השכר שמשלמים — להבדיל אלף הבדלות — לאסירים בבית-הכלא בעד עבודה, שכר הוא, כיוצא בו השכר שמדינה משלמת לאזרח כגמול על שירותו בחבר מושבעים, מקום ששירות כזה מוטל עליו, אך מהעובדה שהתגמול נקבע, לא לפי ערכו הכלכלי של השירות, אלא לפי אחוז "מהכנסתו הממוצעת" של העובד העצמאי המשרת (סעיף 5 (2) לחוק), למדים אנו שיותר משיש לאותו תגמול זיקה לשירות במילואים יש לו זיקה למשלה-ידו הרגיל של המשרת. הלה מפסיד או עלול להפסיד הכנסה בימים שנבצר ממנו, עקב השירות, לעסוק לצורך פרנסתו, והתגמול בא לתת לו פיצוי כלשהו, כדי לכלול תקבול כזה בין הכנסות משלה-ידו לפי סעיף 2 (1) לפקודת דה אין צורך ואין טעם לראות בו "סכום שהגיע לידי אדם על-פי ביטוח מפני הפסד רווח-הים", כלשון הסעיף 3 (א) לפקודה. די לנו בהלכה הידועה הרוואה כהכנסת פירות לפי סעיף 2 (1) כל פיצוי המתייחס לרווחי העסק שאבדו, להבדיל ממבנהו ההוגי שנפגע (פשמ"ג נגד הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ, ע"א 171/67, 1). וראה פסק-דינו של השופט אשר בעניין פסקרו נגד פקיד השומה, תל-אביב, עמ"ה 362/72, תל-אביב-יפו, (3).

לדעתנו, צדק איפוא פקיד השומה כשקבע שהתגמול חייב במס הכנסה לפי סעיף 2 (1) לפקודה. ברור שאין זאת הכנסה המיוחדת למשלה-ידו של עורך-דין, אך היא משמשת (ולו אך במידה צנועה) כתחליף, להכנסה כזאת, ממש כמו פיצוי בעד שכר טרחה, שנמנע מעורך-הדין להרוויחו עקב פגיעה בתאוונה. לחלופין, היינו רואים את התקבול כהכנסה "מכל מקור אחר", כלשון סעיף 2 (10), שכן אין לומר שזוהי הכנסה חסרת מקור. מקורה בחוק ובמעמדו של המערער כעובד עצמאי המשרת במילואים, ואין לומר שהתקבול (להבדיל מהמקור עצמו) הוא בחינת "הון". יש כאן אפילו מחזוריות מסויימת, אך אפילו שולם התגמול לאיש פלוני רק פעם אחת, ודאי אין לומר שזוהי "עיסקה בודדת" היוצרת הכנסה שבהון, כפי שטען המערער. מאידך, אין אנו רואים שעל התגמול חל הסעיף 2 (5) לפקודה.

עד כאן יד המערער על התחוננה, אך כשבאים לטענתו החלופית — והיא, שאם מן הדין לראות בתקבול הכנסה ממשלה-ידו, כי אז גם התשלום ששילם לקרן ההשוואה ראוי להיחשב כהוצאה — קשה למצוא לה תשובה. השופט המלומד אמר "שתשלום זה לקרן ההשוואה הוא בחינת מס שאין כל תלות בין החיוב בו לבין הזכות לתגמול בעד שירות במילואים". אילו ראינו את התגמול כשכר עבודה בעד השירות במילואים, כפי שראוהו

השופט ויתקון

השופט, ייתכן שהיינו מתקשים למצוא קשר אורגני בין מקור ההכנסה הזה ובין התשלום לקרן השוואה, אך משקבענו שהתקבול מקרן השוואה בא לידי המערער כבעל משלח-יד וכל תפקידו לפצותו על הפסד הכנסתו, יהא זה, לפחות, מפליא אם לא נראה גם את תרומתו של בעל משלח-היד לאותה קרן, הנוונה מכלל התרומות האלו, כהוצאה שעמד בה ביצור הכנסתו.

- א על פליאה זו לא שמענו תשובה מפי באיכות המשיב, שכאמור, לא מצא לנוכח להשיב על טענות המערער. בבית-המשפט המחוזי טען באיכות המשיב כי התשלום „מהווה למעשה תשלום דמי ביטוח ולא הוצאה ביצור ההכנסה. על תשלום זה חל סעיף 45 (א) (6) לפקודה“ ולא היא. אילו היה מדובר בדמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי, היה המשלם זכאי לפי סעיף 45 (א) (6) האמור לזיכוי ממס בשיעור של 25% מהסכום ששילם, ומכאן היה משתמע כי הוצאה הזוכה לזיכוי, אין להתיר את ניכוייה לפי סעיף 17 לפקודה. כך נקבע בעניין שטוטנר נגד פקיד השומה, חיפה, ע"א 477/71, (2) בע' 516 ב"ג, לגבי פרמיה לביטוח חיים. כיוצא בכך גם דמי ביטוח לביטוח לאומי שהמחוקק ייחד להם הסדר מיוחד. אך תשלומים לקרן השוואה לפי חוק שירות המילואים (תגמולים) אין דינם כדין דמי ביטוח לביטוח לאומי אלא לעניין פיגורים וגביה (סעיף 20 (ג) לחוק שירות המילואים (תגמולים) המפנה לסעיפים 179 ו-183 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968).

- אכן, אם בכלל אפשר לפסול את ההוצאה הזאת לצורך מס הכנסה, אפשר לפסלה רק מהטעם הכללי שהמדובר אינו בהוצאה, שעמד בה הנישום בייצור הכנסתו, אלא בהוצאה פרטית שהוציא כאזרח או כאדם פרטי ולא כבעל מקור ההכנסה. כידוע, מס הכנסה עצמו הוא הוצאה כזאת (ויתקון ונאמן, שם, בע' 155 וראה את האסמכתאות שם), ולא היינו רואים בהוראה המפורשת שבסעיף 32 (7) לפקודה ראייה לכך, שאלמלא הוראה זו, האזרח סרת ניכוי מס הכנסה, היה ניכוי מותר. העקרון המונח ביסודו של סעיף 17, רישא, הוא כללי וחל גם כשאין הוראה שלילית מפורשת בסעיף 32.

- אך האם ניתן לומר על תשלום לקרן השוואה שהוא הוצאה פוטטית כגון מס הכנסה? ייזכר שלא כל מס ולא כל תשלומי חובה אחרים אסורים לניכוי. יש ויש מסים שהם ללא ספק הוצאות שאדם עומד בהן בייצור הכנסתו והם משתלבים במהלכו הרגיל של עסקו. כאן מוטל התשלום על המערער בהיותו עורך-דין, דהיינו בהיותו „עובד עצמאי“ לצורך חוק שירות מילואים (תגמולים). מבחינת האדם המשלם תשלומים לקרן השוואה וגם מקבל ממנה תגמולים אפשר אולי לראות בתשלומיו לקרן דבר הדומה לתשלום דמי ביטוח, שמטרתו להבטיח לו הכנסה מאוונת בתקופות של „אבטלה“. נכון הדבר, יש משלמים ואינם זוכים לתגמולים, ויש זוכים ואינם משלמים, אך אצל המערער עומדים התשלום והזכיה זה מול זה, ויש אפילו הוראה בחוק שירות המילואים שהקרן זכאית לקזז כנגד התגמול כל תשלום המגיע לו מהעובד העצמאי (סעיף 25א לחוק שירות מילואים (תגמול-לים)). חובת התשלום היא אינצידנטלית לעיסוק במשלח-ידו והתשלום אף יצר במקרה זה, בעקיפין, הכנסה החייבת במס, שמקורה באותו משלח-יד.

השופט ויתקון

אפשר אולי להקשות שכיון שהתשלום לקרן נקבע בשיעור של אחוז מסויים מההכנסה החייבת במס הכנסה, על-כן אין להביא את התשלום עצמו בחשבון לשם חישוב ההכנסה החייבת במס. הרי המונח "הכנסה חייבת במס" פירושו ההכנסה שנותרה אחרי כל הניכויים המותרים. כלום אין לומר שמעצם קביעת שיעור התשלום כאחוז מההכנסה החייבת במס משתמעת כוונת המחוקק שהתשלום עצמו לא יובא בחשבון בחישוב ההכנסה החייבת? שקלנו בדבר ונראה לנו שאם צדקנו בדעתנו כי התשלום לקרן השוואה היה במהותו הוצאה שהוצאה בייצור הכנסת המערער, כי אז ודאי היה המחוקק משתמש בלשון ברורה ומפורשת, אילו רצה לעשות הוצאה כזאת לבלתי-ניתנת לניכוי. כך הוא עשה במקרים אחרים (למשל, לגבי מס חברות לפי סעיף 30 (ג) (3) לפקודת מס הכנסה, 1947, כמתוקן בשעתו בתיקון משנת תשי"ג-1953), אך לא עשה במקרה דנן.

א

סיכומו של דבר, לא ראינו תשובה לטענת המערער בעניין זכותו לנכות את תשלומו לקרן השוואה כהוצאה. אנו מקבלים איפוא את הערעור בחלקו וקובעים שבחישוב הכנסתו החייבת במס של המערער יש לצרף את התגמול בסך 1,792 ל"י, אך יחד עם זאת יש לנכות את התשלום שהגיע ממנו לקרן השוואה. על המשיב לשלם למערער את הוצאותיו בצירוף שכר טרחת עורך-דין בסך 750 ל"י בשתי הערכאות ביחד.

ב

ג

ניתן היום, י"ג באלול תשל"ג (10.9.1973).

ד

ה

ו

ז