

ערעור אזרחי מס' 475/68

ד

רחוב פינסקר 42 בע"מ נגד פקיד השומה, תל אביב 4

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[20.1.69, 12.1.69]

ה

לפני השופטים ויתקון, מגי, קיסטר

פקודת מס הכנסה [דיני מדינת ישראל, נו"ח 6, ע' 120],
סעיפים 17, 17(4), 28, 2(1), 2(6), 2(4), 21, 22.

ו

המערערת — חברה פרטית שבבעלותה בית בתל אביב והכנסותיה נובעות מתשכרתו —
מינתה שני מנהלי בית ונתנה להם הרשאה לגבות מהדיירים את דמי השכירות ולהפקידם בחשבונה
בבנק. המנהלים גבו, בארבע שנות המס הנדונות, סכום כסף, אך שלחו ידם ברובו ונעלמו מן
הארץ. המערערת רשמה לכתחילה את הכספים שנגבו כהכנסה לצורך מס הכנסה, אך לאחר
מכן ביקשה מפקיד השומה רשות לתקן דו"חותיה ולהכיר בניכוי הסכום הנמעל כתוצאה.

ז

בית-המשפט העליון פסק —

א. (1) ממעילת השלוחים בתפקיד הפקדת הכסף בבנק אין להסיק שמעלו גם
בתפקידם לגבות את הכסף ושגבייתם אינה גביה בשם שולחתם.

- (2) החוב שהגיע למערערת מהדיירים נפרע וסולק, ובמקומו בא חוב אחר בטיבו — אשר נוצר לאחר קבלת ההכנסה — הוא חוב מנהלי הבית כלפי המערערת להתחיר לה את הגזילה ולפצותה על הפרת נאמנותם.
- (3) עליכן אין לפתוח את חשבון ההכנסה של המערערת מחוץ ולמחוק ממנו את ההכנסה שנתקבלה כהלכה.
- א. ב. (1) עליפי סעיף 17 (4) לפקודת מס הכנסה אין להתיר חוב רע אלא אם כן התהווה בעסק או במשלח יד.
- (2) חוב כמשמעו בסעיף 17 (4) הנ"ל צריך להיות חוב מבחרי שמקומו בחשבון המסחרי.
- ב. (3) ספק רב אם אפשר לראות את מקור הכנסת המערערת כעסק או משלח יד, ולא כדמי שכירות מאחוזת בית.
- (4) מעשה מעילה ושליחת ידם של מנהלי הבית בכספי המערערת לא יצר חוב מסחרי; הם גנבו את רכוש המערערת והחוב שנוצר היה חוב הוגי מובהק.
- ג. (1) לפי ההוראה הכללית שברשימה של סעיף 17 לפקודת מס הכנסה עשויה הוצאה להיות מותרת אף כי אינה נופלת לגדר אחת הפיסקאות הקטנות שבסעיף גופו.
- ג. (2) הכסף שאבד למערערת עקב הגניבה היה נכס מבכסי ההון שלה, וגם לפי מבחן האינצידנטליות אין לראות את המעילה כתופעה הכרוכה במהלך העסק.
- ד. (1) ניכויים של הפסדים הנובעים מגניבת כספים עשויים להיות מותרים כאשר שלוחים ומשמשים זוטרים שלחו ידם בכספים שנצטוו לגבות מלקוחות.
- (2) הטעם להתרת ההוצאה הוא, בכל המקרים, שצורה זו של גביית כספים מלקוחות והסכנה הכרוכה בכך שפה ושם ישלח שלוח כזה ידו בכספי שולחו, הן תופעות רגילות ואפייניות של המסחר.
- (3) אך בניבות הנדונות — כשמקור ההכנסה הוא השכרת בית, והממונה לגבות את דמי השכירות פטור מכל פיקוח במשך ארבע שנים ובמשך כל התקופה ניתן בידו לעשות בכספי שולחו כבשלו, והוא משלשל את רוב הכספים לכיסו ובורח לתוך לארץ — אין לראות באבידה הוצאה שנוצרה בייצור אותה הכנסה.
- ה. (1) אין לדבר על הפסד במשמעות הסעיף 28 לפקודת מס הכנסה, אם אין מקורו בהוצאה המשתקפת במאזן התקבולים וההוצאות שבתשכון פירוטיו של העסק.
- ו. (2) אין מקום להזיקק לסעיף 28 אלא כדי לקזז הפסד, שבו הסתכם חשבון הריחוק והפסד במקור אתה, כנגד ריחות, שבו הסתכם חשבון הריחוק והפסד במקור אחר.

פסקידין ישראלים שאווכרו:

- [1] ע"א 31/56, 42/56 — בנימין אמינוף, ואח'; ח' א' זלירו נגד פקיד השומה, ירושלים: פד"י, כרך יא, ע' 763, 766—767; פ"מ, כרך כח, ע' 393.
- [2] ע"א 314/67 — פקיד השומה, תל אביב 4 נגד נכסי כהנים בע"מ; פד"י, כרך כא (2), ע' 748.

- [3] ע"א 404/62 — "שריון", כרוס-צפון מתכות בע"מ נגד פקיד השומה, תל אביב 2 (דרוט); פד"י, כרך יז, ע' 610.
- [4] ע"א 306/59 — "נצבא" חברה להתנחלות בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב 7: פד"י, כרך יד, ע' 1814; פ"מ, כרך נח, ע' 245.

פסקידין של בתי-המשפט המחוזיים הישראליים שאוחרו:

- [5] עמ"ה 549/60, 170/62, תל אביב יפו — חברת פסג' התעשייה בע"מ נגד פקיד השומה, תל אביב 1: פ"מ מחוזיים, כרך לא, ע' 108.

פסקידין א"י שאוחרו:

- [6] C.A. 358/44 — Consolidated Near East Company Limited v. Assessing Officer, Haifa: (1945), P.L.R. Vol. 12, p. 122; (1945), A.L.R. Vol. 1, p. 222.

פסקידין אנגליים שאוחרו:

- [7] Curtis v. Oldfield (J. & G.), Ltd.: (1925), 9 Tax Cas. 319, 330-331; 94 L.J.K.B. 655; 133 L.T. 229; 41 T.L.R. 373.

פסקידין סקוטיים שאוחרו:

- [8] The Roebank Printing Company, Ltd. v. The Commissioners of Inland Revenue: (1928), 13 Tax Cas. 864; (1928), S.C. (Ct. of Sess.) 701.

תערוכות:

1. לסעיף 17 לפקודת מס הכנסה, ע"י: ד"ר 22/61 — קופת מזווה "העולה" אגודה חרדית בע"מ, ואח' נגד פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב: פד"י, כרך יז, ע' 533; ע"א 35/67 — חיים שתולין נגד פקיד השומה, תל אביב 4: פד"י, כרך כא (1), ע' 455.
2. לניכוי הפסד מההכנסה, השוהה ע"א 404/65 — פרדס סיניקס בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים: פד"י, כרך כ (3), ע' 433.
3. למבחן דאלינצידנטליות, ע"י ע"א 284/66 — יהודה שופילוביץ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב: פד"י, כרך כ (4), ע' 716.
4. לייחוס תוצאה לשנה מסוימת, ע"י ע"א 171/65 — פקיד השומה, פתח תקוה נגד חברת "שחלב" בע"מ: פד"י, כרך יס (2), ע' 614.
5. ראה ד"ר א' לפידות, הטלת מס על הכנסה מעסק או ממשלה יד, רבעון לעניני מסים, תשרי תשכ"ח / אוקטובר 1967.

ערעור על פסקידינו של בית-המשפט המחוזי, תל אביב יפו (השופט ש' לובנברג), מיום 25.6.68, ב"עמ"ה 842/67, לפיו נדחה ערעור המערערת על שומת המשיב לשנות המס 1961, 1962, הערעור נדחה.

ד"ר י' נאמן — בשם המערערת; ע' נתן, סגן פרקליט המדינה — בשם המשיב

פסק־דין

השופט ויתקון: הכל מודים שזהו מקרה קשה, ורצוי היה למצוא לו פתרון המגיה את הדעת. לצערי, אף אני לא הצלחתי למצוא פתרון כזה.

א המערערת היא חברה פרטית, שבבעלותה בית בתל אביב וכל הכנסותיה נובעות מהשכרת הבית הזה ומריבית. בעלי החברה ורוב מנהליה גרים בדרך קבע בחוץ-לארץ, ומשום כך מינתה החברה שני תושבים לשמש כמנהלי הבית, ונתנה להם הרשאה והוראה לגבות מהדיירים את דמי השכירות ולהפקידם בחשבונה בבנק. אלה היו גם מוסמכים לשלם את הוצאות הבית (פרוטוקול, ע' 1) ולחתום על שיקים (ת/3). בארבע השנים הנדונות, 1961—1964, גבו המנהלים סכום של 36,414 ל"י, אך לאחר שגבוהו שלחו ידם ברוב רובו של הכסף הזה — 30,675 ל"י — ושילשוהו לכיסם. ב־1966 הוגשה תביעה נגדם וניתן אף פסק־דין, אך הם עזבו את הארץ ואין דרך להשיב את האבידה. לכתחילה רשמה המערערת את כל הכספים שנגבו כהכנסה לצורך מס הכנסה, אך ב־1967 ביקשה מפקיד השומה (המשיב) רשות לתקן את דו"חותיה ולהתיר לה את הסכום הנמעל, אם כחוב רע ואם כהפסד או כהכנסה שלא היתה לה או בכל צורה אחרת, ובלבד שלא תימצא לוקה בפליים. אך המשיב השיב פניה ריקם. לדעתו, אין גניבה זו בגדר הוצאה לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה.

בית־המשפט המחוזי דחה את ערעור המערערת, וקשה לדעת, מה היה נימוקו. אחד גיסא הסתמך השופט המלומד על פסק־דין קודם שנתן בענין דומה — חברת פסג' התעשייה בע"מ נגד פקיד השומה, תל אביב, עמ"ה 549/60, 170/62, תל אביב, (6) — ומכאן שדעתו כדעת המשיב. מאידך גיסא הוסיף השופט ואמר (כך, נדמה לי, צריך להבין את דבריו), שמשנכשל הנסיון לגבות את הכסף ממנהלי הבית, היה החוב לחוב אבוד. היתה זה, בעיני השופט, חוב אבוד בשנת 1966, אם כי לא בשנות המס הנדונות, ומכיון שהבין „כי שלטונות המס מוכנים, כתוצאה מפסק־דין זה, לדון בהכרת החוב כאבוד במועד שבו היה לאבוד ולקזז אותו כנגד הכנסות החברה, אזי זהו ענין לשלטונות המס לדון בו לגבי השנה המתאימה". התוצאה היתה שהשופט דחה את הערעור, בצירוף הערה כי קביעתו העקרונית „שחוב המנהלים היה לאבוד בעינה עומדת".

אילו יכלה המערערת לצפות לכך שהמשיב יתיר את החוב הזה בחישוב הכנסתה לשנת המס 1966, היתה מחרישה. לא איכפת לה באיזו שנה יובא החוב בחשבון. אך היא עירערה לפנינו על פסק־דינו של השופט, שכן אל נכון ידעה שהמשיב אינו מוכן לנכות את החוב בשנה אחרת ושהנחתו של השופט שהמשיב מוכן לכך, עתידה להתבדות. ואמנם, עיקר תשובת המשיב מוקדשת לטענתו העקרונית, שאין להתיר את האבידה כהוצאה, והוא הגן על פסק־דינו של השופט שלא מטעמו.

טענת המערערת שסכום הגניבה ניתן לניכוי, מתבססת על ארבעה נימוקים. היא טענה (א) שזהו „חוב אבוד" במשמעות סעיף 17 (4) לפקודה, (ב) שזוהי הוצאה מותרת במשמעות הרישה לסעיף 17, (ג) שזהו הפסד בר־קיוזו במשמעות הסעיף 28 ו־(ד) שהסכום

השופט ויתקון

שנגנב ולא הגיע לידיה אינו הכנסה. לדעתי, אף אחד מהנימוקים הללו אינו עומד במבחן החוק וההלכה.

נדון בנימוקים אלה שלא כסדרם, אלא נלך מן הקל אל הכבד, ונתחיל בנימוק האחר-
רון. אי־אפשר לומר שרק בטעות נרשמה כאן הכנסה אשר למעשה לא הופקה ולא נתקבלה
מדמי שכירות. מנהלי הבית היו מוסמכים לגבות את שכר הדירה מהדיירים, ומשקיבלו
מהם את הכספים, קבלתם כקבלת החברה. שלוחו של אדם כמותו. נכון שהוטלו על
השלוחים שני תפקידים: לגבות את הכסף ולהפקידו בבנק, והם ביצעו רק את הראשון
ולא את השני. אך מזה שמעלו בתפקידם השני, אין להסיק שמעלו גם בתפקידם הראשון
ושגבייתם אינה גביה בשם שולחתם. החוב שהגיע למערערת מהדיירים נפרע וסולק,
ושוב אינו קיים. בא במקומו חוב אחר, חוב מנהלי הבית כלפי המערערת להחזיר לה את
הגזילה ולפצותה על הפרת נאמנותם. זהו חוב אחר בטיבו ובטבעו, שנוצר לאחר קבלת
ההכנסה. אין מקום איפוא לומר שיש לפתוח את חשבון ההכנסה מחדש ולמחוק ממנו את
ההכנסה שנתקבלה כהלכה. כל גישה אחרת היתה מטילה על הדיירים את החובה לשוב
ולשלם למערערת את דמי השכירות שכבר פרעו, ואין צריך לומר שאיש לא העלה כדבר
הזה על הדעת.

נימוק אחר היה שיש כאן לפנינו חוב רע במשמעות הסעיף 17 (4) לפקודה. נימוק זה
נופל, לדעתי, מאותו טעם המכשיל את הנסיון להכניס את הניכוי המבוקש לגדר סעיף 17
בכלל, ועל זה ידובר מיד. אך לגבי סעיף 17 (4) מתעורר קושי מיוחד, והוא שאין להתיר
לפיו חוב רע אלא אם כן התהווה בעסק או במשלח יד. כאן יש לדעתי ספק רב, אם אפשר
לראות את מקור הכנסת המערערת בעסק או משלח יד (לפי סעיף 2 (1) לפקודה), ולא כדמי
שכירות מאחזות בית (סעיף 2 (6)) וריבית (סעיף 2 (4)). בענין אמרנו נגד פקיד השומה,
ירושלים, ע"א 31/56, 42/56, (1), עלה אותו ספק, ואם כי לא היה צורך להכריע בו, נראה
כי בית־המשפט לא נטה לראות את הנישום כמי שעוסק ב"עסק" של השכרת נכסים, ובענין
פקיד השומה, תל אביב 4, נגד נכסי כהנים בע"מ, ע"א 314/67, (2), אף כי היה מדובר
בו בחברה ולא באדם פרטי, לא נתקבלה טענת החברה, שכל פעולותיה בתחום השכרת
בית והחזקת ניירות ערך מצטברות ועולות לכדי עסק. המערערת טענה כי אין להקפיד
כאן על המלים "בעסק או במשלח־יד", כשם שאף לגבי ניכוי של פחת אין מקפידים על
דרישת סעיף 21, שהנכסים ישמשו "לצרכי עסק או משלח־יד", ומתירים אותו גם כלפי
נכסים אחרים המפיקים הכנסה ואינם משמשים בעסק או משלח־יד דוקא. אך חוסר עקיבות
זו בענין של פחת, נראה שהמחוקק עצמו שותף לה בסעיף 22, סיפה, בו דובר על פחת
שמקורו "אינו עסק או משלח־יד". אין איפוא להביא ראיה מכאן.

אך אפילו תאמר שהשכרת הבית וניהולו היו בחינת "עסק", כלום נוצר כאן חוב
מסחרי, שמנהלי הבית חבו לחברה? איזה פעולות "מסחריות" התנהלו בין זו ובין שלוחיה
הנוכלים? "חוב" כמשמעו בסעיף 17 (4) צריך להיות חוב מסחרי שמקומו בחשבון המסחרי.
צריך שיהיה חוב לחשבון פירות העסק, ולא לחשבון ההון ("שריון" בע"מ נגד פקיד
השומה, תל אביב 2, ע"א 404/62, (3)). מעשה המעילה ושליחת־ידים של מנהלי הבית

השופט ויתקון

בכספי המערערת לא יצר חוב מסחרי. הם גנבו את רכוש המערערת, והחוב שנוצר היה חוב הוני מובהק.

- ובכך כבר הגעתי לטענתה העיקרית של המערערת, והיא שמכל מקום יש למצוא לאבידה זו אכסניה בגדר ההוראה הכללית שברישת של הסעיף 17. לפי הוראה כללית זו עשויה הוצאה להיות מותרת, אף כי אינה גופלת לגדר אחת הפיסקאות הקטנות שבסעיף.
- א רשימת ההוצאות המפורטות בפיסקאות אלו אינה ממצת (חברה למזרח הקרוב בע"מ נגד פקיד השומה, חיפה, ע"א 358/44, (6)). נכון אמנם, כפי שטען המשיב, הוצאה שמצאה את סידורה המלא באחת הפיסקאות, תוך הצבת סייגים ותנאים, אין להתעלם מסייגים ותנאים אלה ולהתירה על-פי ההוראה הכללית שברישת של הסעיף (ראה, לגבי פחת, נצבא נגד פנחמי"ג, ע"א 306/59, (4)). אך כאן קבענו זה עתה שסכום הגניבה אינו "חוב רע" במש" מעות פיסקה קטנה (4) לסעיף 17, והוצאה כזאת, שאינה בגדר אחת הפיסקאות כלל ועיקר, עדיין עלינו לשאול שמא מותרת היא על-פי הרישה.

- לצערי הרב, גם בכך לא שוכנעתי. כבר רמזתי לעיל, שהכסף שנאבד למערערת עקב הגניבה היה נכס מנכסי ההון שלה. חברה העוסקת במסחר, ושטרי כסף או מצלצלים נמצאים במחזור ומתגלגלים מיד ליד במהלך העסק השגורתי, ייתכן שרואים אצלה גרעון בקופה כתופעה רגילה הכרוכה בטיב המסחר; במקרה כזה דומה הכסף שבמחזור למלאי עסקי, שאף הוא נתון בסכנת גניבות, תאונות ופגיעות דומות. אך החברה המערערת ודאי לא ניהלה עסק כזה, אם בכלל אפשר לראות עסק בתפקידה, להשכיר את ביתה ולגבות את דמי השכירות למען בעלי מניותיה. אף העובדה שבעלי מניות אלה גרים בארץ רחוקה, מעבר לים, ובעל כרחם נעשית מלאכתם בידי אחרים, אינה משנה את התמונה. אילו שלחו הגנבים את ידם בכסף, שנפקד בבנק — והרי היה להם כוח למשוך כספים מהפקדון — או אילו גנבו ניירות ערך או כספים מתוך הקופה, אי-אפשר היה לומר שאבידה כזאת היתה ניתנת לניכוי לצורך מס הכנסה; היינו אומרים שהמעילה פגעה בנכסי ההון של הנישום ושגם לפי מבחן האינצידנטליות, אין לראות אותה כתופעה הכרוכה במהלך העסק. לרעתי, אין נפקא מינה אם בוצעה המעילה בטרם הופקד הכסף בבנק או לאחר מכן. הכסף אינו הופך את עורו עם הפקדתו.
- ג

- ד"ר נאמן, בשם המערערת, הביא אסמכתאות מכמה ארצות, מהן עולה, לטענתו, שאבדון עקב גניבות ניתן לניכוי כהוצאה, ואמנם, נאמר ב־Wheatcroft, אינציקלופדיה בריטית למסים, § 1—534, כי "גזילות על-ידי עובדים זוטרים הותרו לניכוי, אך לא כשכונעו על-ידי מנהל". אך דברים אלה נשענים על שני פסק-דין אנגליים, ובשניהם לא הותר הניכוי. הפסק הראשון, היה, (7) 319 T.C. (1925), *Curtis v. J. & G. Oldfield, Ltd.*

- אני מסכים. שכשיש לך עסק, שבמהלכו עליך להעסיק זוטרים, ועקב רשלנותם או אי-יושרם כמה תקבולים של העסק אינם מוצאים דרכם לקופה. הרי לך הוצאה קשורה וכרוכה במסחר, פשוטה כמשמעה. אך לא זה היה המקרה כאן. אדון זה היה מנהל החברה, והכל בידו, וכל הידוע
- א

השופט ויתקון

לנו הוא שבספרי החברה הקיימים נמצאים כספים שעברו דרכם אל תוך הכיס שלו. איני רואה כל ראיה שהיה זה הפסד במהלך המסחר. לפי פשוטם של הדברים, היו כאן נכסים של החברה, כספים שהגיעו לחברה, והמנהל השתלט עליהם ושלה בהם את ידו. נראה לי כי מה שקרה הוא שמעל בתקבולי החברה מחוץ לגדר המסחר בהיותו מנהל במשרד ובהיותו במצב שיכול היה לעשות כרצונו" (נסמ, 7), ב"ע' 330—331).

א

לכאורה, יש בדברים אלה כדי לתמוך בטענת המערערת. ולו אך בדרך של אימרת אגב, ואין צריך לומר שאף אימרת אגב מפי אותו שופט ראוייה להתקבל בכובד ראש. אך נראה לי שאם כי לא היו מנהלי הבית במקרה דנן מנהלי חברה, אף תפקידם ומידת שליטתם על כספי החברה ללא פיקוח מצד ההנהלה היו עשויים לאפשר להם לעשות בכספי החברה ככל העולה על רוחם. כבר הדגשנו שהיו מוסמכים לא רק לגבות את דמי השכירות ותשלומי ריבית ולהפקידם בחשבון בבנק אלא גם לתתם, כל אחד לחוד, על שיקים ולהוציא הוצאות. קשה לראות, מה עוד צריך היה להוסיף להם לסמכויותיהם כדי להעמידם במצב של "הכל-יכול". בדבריו על חסרון-כיס הניתן לניכוי כהוצאה התכוון השופט רובלאט למעילות מקריות העלולות לקרות בעסק המוכר סחורה ללקוחותיו ומוסר את גביית התקבולים בידי פקידים זוטרים. ולא זה היה המקרה שלנו, אשר בו הצליחו השליחים לשלוח את ידם ברוב הכנסת שולחם במשך מספר שנים.

ב

ג

גם המקרה השני — (8), Roebank Printing Co. v. I.R.C.; (1928), אינו תומך בטענת המערערת. אף כאן היה זה, אמנם, מנהל של החברה, שמשך מחשבון החברה סכומים, שעלו על הסכומים שהגיעו לו מהחברה ושלא היה מסוגל להחזירם. אך אף כאן לא נחשב החוב לחוב שנוצר במהלך המסחר ולצורך המסחר, לאו דוקא בשל היותו של האיש מנהל חברה, אלא בשל היותו אדם שביכולתו לעשות בכספי החברה כטוב בעיניו, ואיש לא פצה פה וציפצף.

ד

ה

ו

ז

ההלכה, כפי שסוכמה בהודו, דומה לזו שבאנגליה. הוא הדין בדרום אפריקה, בעוד שבאוסטרליה ובארצות הברית קיימות הוראות סטטוטוריות מיוחדות הדנות בסוגיה זו. נראה לי שמכל האסמכתאות הללו אין להסיק את המסקנה שלעולם יותר ניכויים של הפסדים הנובעים מגניבת כספים, ובלבד שהגנב לא היה מנהל של החברה. העולה מהמקובץ הוא שהפסדים כאלה עשויים להיות מותרים, כאשר שליחים ומשמשים זוטרים שלחו ידם בכספים שנצטוו לגבות מלקוחות. אך הטעם להתרת ההוצאה הוא, בכל המקרים, שצורה זו של גביית כספים מלקוחות והסכנה הכרוכה בכך שפה ושם ישלח שליח כזה את ידו בכספי שולחו, הן תופעות רגילות ואפייניות של המסחר. בנוהג שבעולם הוא שברוב עסקי מסחר המנוהלים בצורה כזאת קורים הפסדים מסוג זה, ולכן זוקפים אותם לחשבון הריאות והפסד. אך כשמקור ההכנסה הוא השכרת בית, והממונה לגבות את דמי השכירות פטור מכל פיקוח ובקורת במשך ארבע שנים ובמשך כל התקופה ניתן בידו לעשות בכספי שולחו כבשלו, והוא משלשל את רוב הכספים לכיסו ובורח לחוץ-לארץ — נראה לי כי בנסיבות כאלו אין לראות באבידה הוצאה שנוצרה בייצור אותה הכנסה. מבחן ה"אינצידנטליות" הוא, כידוע, מבחן שאין לו שיעור. אך נדמה לי שכאן הקשר רחוק מדי.

השופט ויתקון

ואשר לגימוק האחרון, והוא שיש לקזז את ההפסד לפי סעיף 28, שוב יש להעיר, קודם כל, שבעצם אין לומר שהכנסת המערערת נובעת מעסק או מסחר. אך אפילו תאמר כך, ברור שאין לדבר על הפסד במשמעות הסעיף 28, אם אין מקורו בהוצאה המשתקפת במאזן התקבולים וההוצאות שבחשבון פירותיו של העסק. כפי שנאמר כבר בענין אמינוף, (1) (לעיל), ב"ע 766—767, למטה: "כשהמדובר הוא באותו מקור הכנסה.... כלל אין מקום לקיזוז הפסד לעומת הכנסה באותה שנה, מכיון שחשבון הריווח והפסד אינו מסתיים בהכנסה באותה שנה". לשון אחרת, אין מקום להיזקק לסעיף 28 אלא כדי לקזז הפסד, שבו הסתכם חשבון הריווח והפסד במקור אחד, כנגד ריווח, שבו הסתכם חשבון הריווח והפסד במקור אחר (או כדי לקזז הפסד בתקופה אחת כנגד ריווח בתקופה אחרת). אף נימוק זה אין איפוא לקבלו.

ב כאמור, התוצאה היא קשה ביותר, אך היא נראית לי כבלתי־נמנעת. הייתי דוחה איפוא את הערעור, ולא מטעמו של בית־המשפט המחוזי.

השופט מנ' : אני מסכים.

ג השופט קיסטר : גם אני מסכים.

הוחלט איפוא לדחות את הערעור. אין צו להוצאות. כן רשמנו לפנינו את הצהרת באיכוח המשיב שלאור האמור בפסק־דין זה, ועל־אף תוצאתו, ימליץ לפני נציבות מס ההכנסה להקל על המערערת לפני משורת הדין.

ד ניתן היום, א' בשבט תשכ"ט (20.1.1969).