

פרקליטו המלומד של העותר, עו"ד יונגר, ביקש להצביע על כך שכתקנות אחרות הדנות בסוגיה דומה, ראה מתקין התקנות לציין מפורשות, כי ועדה רישית לבטל או לשנות, בין אם הוגש ערר על נקודה פלונית ובין אם לאו. השוואה בין נוסחן של תקנות, היינו בין החקיקה הסקונדרית במישורים שונים אינה יכולה להכריע את הכף ככגון דא, כאשר מולה ניצבת הגדרה מפורשת של סמכויותיה של הועדה כאמור בתקנות 20 ו-21 הנ"ל. אולם עיקרו של דבר, השוואה כאמור מאבדת ממשקלה היחסי כאשר משווים לנגד עינינו, כמוזכר לעיל, את מהותו של הענין, היינו פרישתו של נושא אחד בפני דרג ערעורי ואת העובדה שמדובר על חוות דעת מקצוע עית רפואית של דרג בכיר יותר המתייחסת לאדם על כל מומיו וחוליו.

התערת אגב ניתן להוסיף, כי אין באמור לעיל כמוכן כדי להצדיק נקיטת גישה שונה בחקיקת-משנה היוצאת מלפני דרגים שונים של הרשות המבצעת ולכן מופנית תשומת ליבו של היועץ המשפטי לממשלה לכך שתהיה כוונתה של הרשות המתקינה אשר תהא, יש לבטאה בנוסח וסגנון ברורים ככל האפשר.

אשר על כן החלטנו לדחות את העתירה. לזור אופיו של הענין אין צו להוצאות.

ערעורי, נפרשת בפני ערכאת הערעור המסכה כולה, וחוות הדעת הרפואית שהיא פרי בדיקתו ובחינתו של הנושא ע"י ועדת עררים, יכולה להתיות למצבו הרפואי של העורר ולבטא את הממצאים של ועדת עררים, ללא הגבלה של שקול דעתה ע"י היקפו של הערר שהוגש ע"י העורר. ההחלטה הרפואית שהיא תולדה של הבנתו של הנושא לפני ועדת עררים חייבת להיות אמינה ומלאה ואין על כן למחות בפני ועדת עררים אם היא רואה לנכון לפרט את כל מסקנותיה הרפואיות לגבי המצבו שהופיע בפניה ואשר אותו היא בדקה. קביעת חייך לגבי ממצאים רפואיים שונים תוך השוואת הענין למידת נכונותה של ערכאה שיפוטית להתיות לנשאים משפטיים אשר לא הועלו בפניה במסגרת הטעון היא כגדר אמוץ אמת מידה שאינה נוגעת לעניין שבפנינו. לא רק שהתקנות הגדירו סמכותה של ועדה עררים באופן רחב אלא גם מהותו של הענין מחייב שרופא שבדק את פלוני יוכל לבטא מלוא מסקנותיו בהתאם למיטב שיקולו ומצפונו המקצועי. ואם הוא מגיע תוך כדי הבדיקה הרפואית לכלל המסקנה שענין כלשהו נדון בפני הדרג הראשון אינו מקובל עליו או טעון ביטול או שינוי, כלשון תקנה 20, הרי הסמכות בידיו ללא קשר לנוסחו של הערר ואין לראות בכך חריגה מהתחומים שהותוו לו בתקנות.

ע"א 487/79

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

בפני כב' השופטים: ג. שמגר, ד. בכור, א. ברק

פסה"ד ניהן ביום 27.11.80

המעוררת: כימוביל בע"מ (על ידי עו"ד ש. שרון)
 המשיב: פקיד שומה חיפה (על ידי עו"ד ה. שפי)

הנשואים שנידונו בפסק הדין: ניכוי הוצאות בטוח, רישוי ומס רכוש של מכוניות מרווח ההון שנוצר עם מכירתו * הוצאות השבחה והחזקה של נכס בהגדרת

"מחיר מקורי" של נכס בסעיף 88 לפקודה *
הוצאות החזקה – הוצאות הקשורות לערכו
ההוני של הנכס שאינן מביאות להשגחתו *
הוצאות החזקה בניגוד להוצאות שימוש.

המערערת בקשה לנכות הוצאות בטוח, רישוי ומס רכוש שהוציאה בגין מספר מכוניות ששימשו בעסקה, מרווח ההון לו זכתה ממכירתן. לטענתה הוצאות אלו הן הוצאות החזקה כמשמעותן בסעיף 88 לפקודה המאפשר הוספת הוצאות החזקה למחיר המקורי של הנכס.

פקיד השומה וכמוהו בית המשפט המחוזי הכחינו בין הוצאות החזקה הוניות לפירותיות, כאשר הוצאות החזקה שניתן להתחשב בהן במסגרת סעיף 88 לפקודה הן הוצאות הוניות בלבד. הוצאות בטוח ורישוי הן הוצאות פירותיות ולפיכך לא יותרו בניכוי.

בית המשפט העליון הסכים שאין להתיר את ניכוי ההוצאות אך הנמקתו שונה. הוצאות ההון מוצאות מקומן לרב במסגרת המונח "הוצאות השבחה" אך עדיין תכונה הוצאות נוספות הקשורות לשימורו ההוני של הנכס ואלו תחשבה כ"הוצאות החזקה".

מכאן שהוצאות לצביעת רכב תותרנה בניכוי בהיותן קשורות במישרין לערכו ההוני של הנכס, למרות שאינן הוצאות השבחה, לעומת זאת הוצאות דלק וכך אף הוצאות ביטוח ורישוי הן הוצאות הקשורות לשימוש השוטף בנכס ולכן לא תותרנה בניכוי.

פסק דין

המערערת היא חברה להובלה. עד לשנת המס 1976 היא נהגה לנכות הוצאות ביטוח, רישוי ומס רכוש שהוציאה בגין מכוניותיה, כהוצאה שהוציאה בייצור הכנסתה. מאז הותקנו תקנות מס הכנסה (נכוי הוצאות רכב), תשל"ה-1975, אין היא רשאית לעשות כן, ועל כן מבקשת היא לנכות הוצאות אלה, שהוצאו בגין מספר מכוניות, מרווח ההון לו זכתה בשנת המס 1976 ממכירת מכוניות אלה. לטענתה הדבר אפשרי הוא, שכן רווח ההון הוא הסכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי (סעיף 88) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן – "הפקודת"), ו"המחיר המקורי" בנכס שנקנה הוא הסכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס –

"בתוספת ההוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או להתחזקתו מיום שרכשו ועד יום מכירתו ובלבד שלא הותרו בניכוי בעבר

כחישוב הכנסתו החייבת של הנישום (להלן – הוצאות השבחה או החזקה, לפי הענין)."
לטענה המערערת הוצאות ביטוח, רישוי ומס רכוש בגין מכוניות שנמכרו הן הוצאות החזקה כמשמעותן בסעיף 88 לפקודה, ומכיון שהן לא הותרו בניכוי בעבר בחישוב הכנסה החייבת במס, רשאית המערערת להוסיפן למחיר המקורי. שונה גישתו של פקיד השומה. לדעתו, הוצאות החזקה שניתן להתחשב בהן במסגרת סעיף 88 לפקודה הן הוצאות החזקה שבהן ולא הוצאות החזקה שבפירות. זו גם דעתו של בית המשפט המחוזי (כב' השופט מרגלית) אשר קבע כי מרווח הון ניתן לנכות אך הוצאות שבקרן ולא הוצאות שבפירות. על החלטה זו הוגש הערעור שבפנינו.

2. במבט ראשון מושכת את הלב הבחנתו של בית המשפט המחוזי, וזאת בעיקר משני טעמים: ראשית, יש בה עקביות רעיונית והתאמה לעקרונות יסוד בדיני מסים, לפיהם כנגד הכנסה שבפירות ניתן לנכות הוצאות שבפירות, ואילו כנגד הכנסה שבהון ניתן לנכות הוצאות שבהון; שנית, יש בה משום אי תלות בהבחנה קיימת בין הוצאה שבהון לבין הוצאה שבפירות, ואף שהבחנה זו אינה קלה תמיד להפעלה, הריהי עדיפה על פני הבחנות חדשות ונוספות שאינן קלות ממנה ליישום. אך דומה כי עיון נוסף מעורר מספר שאלות: ראשית, אם ההוצאה שניתן להתחשב בה היא אך הוצאה הונית, מה ראה המחוקק לכלול במסגרת סעיף 88 לפקודה הן הוצאות השבחה והן הוצאות החזקה? האין לומר כי הוצאות השבחה מכסות את התחום ההוני, ואילו הוצאות החזקה באות להוסיף הוצאות מסוימות שבפירות? שנית, היש להניח כי המחוקק ביקש למנוע התחשבות בהוצאות שהוציא הנישום והקשורות במישרין לערך ההוני של הנכס? האין זה סביר להניח כי במסגרת רווחי הון ניתן יהיה להתחשב לא רק בהוצאות להשבחת הנכס, אלא גם בהוצאות לשימור הנכס כיחידה הונית?

אכן, שיקולים אלה מביאים אותי למסקנה כי ההבחנה המקובלת בין הוצאות שבהון לבין הוצאות שבפירות, אינה מכרעת לענין ההבחנה בין הוצאות החזקה מותרות בהתחשבות לבין הוצאות החזקה

הנכס זלא אך לשימוש בו. לעומת זאת, הוצאה לאביעת הרכב נראית בעיני כהוצאה שניתן להתחשב בה במסגרת סעיף 88 לפקודה, שהרי היא קשורה במישרין לערכו ההוני של הנכס, אף כי אין היא הוצאת השבחה. על פי אמות מידה אלה, נראה לי כי בהוצאות על ביטוח, רישוי ומס רכוש אין להתחשב לענין סעיף 88 לפקודה, שהרי אין הן הוצאות הקשורות לערכו ההוני של הנכס, אלא אך לשימוש השוטף בו.

מטעמים אלה אנו דוחים את הערעור. המערער תישא בהוצאות המשיב, לרבות שכר טרחת עורך-דין, בסכום כולל של 2,000 שקל.

אסורות בהתחשבות. לשון אחרת: בעוד שהוצאות שבהן ימצאו לרוב מקומן בגדר "הוצאות השבחה" כמשמעותן בסעיף 88 לפקודה (כגון, הוצאות של החלפת מנוע: ע"א 396/60 פד"י ט"ו, 612), הרי עשויות להיות אף הוצאות נוספות אותן ניתן לראות "הוצאות החזקה" לענין סעיף 88 לפקודה. הוצאות אלה אינן כוללות את כל הוצאות שבפירות זלא אך אותן הוצאות הקשורות לערכו ההוני של הנכס, דהיינו, אותן הוצאות שאף כי אינן מביאות להשבחה, הרי הן מביאות לשימורו ההוני. על כן נראה לי כי במסגרת סעיף 88 לפקודה אין להתחשב בהוצאות דלק, שהרי אין זו הוצאה הקשורה לערכו ההוני של

ע"א 589/78

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

בפני כב' השופטים: א. ויתקון, י. כהן, מ. אלון

פסה"ד ניתן ביום 7.2.80

לפקודה * משוורת החוק ברורה וחד משמעית, אין מקום לשקילת שיקולי צדק ונדידות * דחיית הערעור בחלקו וקבלתו החלקו.

המערער קיבלה דיבידנדים מחברה אחרת, כאשר האחר רונה שילמה בשעתו את המס וזאת מלווה בטחון על ההכנסה ממנה חולקו הדיבידנדים. פקיד השומה הטיל מלווה בטחון על הכנסתה זו של המערער מדיבידנדים ומכאן הערעור.

שתי שאלות נדונו בערעור. האחת, מהי משמעות המינוח "הכנסה חייבת" לגבי חברה, כאשר ברור שיש לתת למינוח זה בחוק מלווה בטחון את אותה משמעות שיש למינוח זה בפקודת מס הכנסה. השאלה השניה היא אם הגדרת "הכנסה חייבת" שתוקנה בחוק מלווה בטחון, תש"ג-1973, כשבהגדרת "הכנסה חייבת" נכלל גם "דיבידנד הפטור עפ"י כל דין", חלה גם לגבי מקרה זה. השאלה הראשונה, לא קיבל ביהמ"ש, את טיעוני המערער לפיהם, יש לפרש את המונח "הכנסה חייבת" לגבי חברה,

המערער: פקיד השומה למפעלים גדולים (ע"א עו"ד א. בן-טובים)

המשיבה: "לאומי" חברה למסחר ומימון בע"מ (ע"א עו"ד ב. נהיר)

הנושאים שנדונו בפסק הדין:

מלווה בטחון על הכנסת חברה מדיבידנדים שקיבלה מחברת אחרת * תיקון הגדרת "הכנסה חייבת" בחוק מלווה בטחון תשל"ג-1973, ובפקודה, כשגם דיבידנד הפטור לפי כל דין נכלל בגדר "הכנסה חייבת" לצורך החוק * משמעות הביטוי "הכנסה חייבת" לגבי הכנסות חברה * זוהי הכנסה שעליה הנישום חייב בתשלום מס * ההנחה היא, שלצרכי חיוב במלווה בטחון, הרע במיעוטו בעיני פקיד השומה, הוא בסיס לפי סעיף 126