

ערעור אזרחי מס' 533/60

**„ארקיע“ קוי תעופה בישראל בע"מ נגד פקיד השומה,
תל-אביב 1**

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[18.1.61 (החלטה על סיכום טענות בכתב), 21.7.61]

לפני מ"מ הנשיא (אגרנט), והשופטים ויתקון, כהן

חוק לעידוד השקעות הון, תש"י-1950 [סה"ח 41, ע' 129]
— פקודת מס הכנסה, 1944 [תוס"א 368, ע' 77], סעיפים 11 (1) (ד),
11 (5) [כפי שהוסף ב-תש"ך-1960 [סה"ח 316, ע' 89]].

המערערת היא חברה לתעופה המחזיקה מספר קטן של מטוסים לצרכי עסק התעופה שלה.
כלל הוא, ואף תנאי למתן תעודת כשרות אזרחית, שכל מטוס ישופץ לאחר מספר מסויים של
שעות טיסה והחברה הפרישה לצורך כך במשך שתי שנים סכומים ניכרים, אם כי אף באחת
מהשנים האלו לא הגיעו שעות הטיסה למינימום הדרוש וערכו של המטוס נמוך מספרי החברה
כתוצאה מפחת של 100%. פקיד השומה ראה בכך הוצאה שבהון ולא הוצאה שבמניות היוצרת
הכנסה וצווחה להוסיף את הסכומים שהופרשו לקרן לשיפוצ מטוסים בשנים הנדונות לריתוח
עסקי החייב במס הכנסה. בית-המשפט המחוזי, לפניו עירערה החברה, אישר את עמדת פקיד
השומה והחברה עירערה לפני בית-המשפט העליון.

בית-המשפט העליון, ברחותו את הערעור, מסק —

א. (1) לצרכי מס הכנסה ניכוי בעד פחת וניכוי הוצאות תיקון מכונה או ציוד
יכולים להתקיים בעת ובעונה אחת.

(2) אם השיפוצ משביח את הנכס, יהיו הוצאותיו הוצאות-שבהון ואין להחזיר
את ניכוי, בין שהנכס זוכה לפחת באותו פרק זמן ובין שאינו זוכה.

(3) אם השיפוצ נוסל לגדר תיקונים שוטפים, כמשמעותם בסעיף 11 (1) (ד)
לפקודת מס הכנסה, מותר לנכות הוצאתו, ואין נפקא מינה אם הנכס זוכה לפחת
באותו פרק זמן ואם לאו.

ב. (1) המרשה שמפעל זהיר יפריש מתוך הכנסתו בתקופה שבה נולד הצורך
בשיפוצ היא מוצדקת ולעתים אמילו דרושה כדי לתת תמונה מלאה ונאמנה על מצבו
הכספי של המפעל.

(2) אולם אותו צורך כשלעצמו אינו יוצר „חוב“ ולו אך חוב תלוי, שהמפעל חב בו לאדם אשר זכאי להיסרע מהמפעל.

(3) מפעל שנאלץ לעשות תיקונים, אך דוחה אותם לעת מצוא, אין הוא חב בינתיים כל חוב זולת כלפי עצמו.

א

(4) אמילו דרישת השלטונות לשפץ מטוסים כתנאי לקבלת תעודת כשרות אחירית אינה הופכת עדיין את הצורך לחוב ואת השלטון לבעל-חוב במשמעות האמורה.

ב

(5) הפרשה, המיועדת לספק את הצורך בעתיד, אין מקומה בין פריטי ההוצאות שבחשבון-הרייח וההפסד לענין מס הכנסה הפסורות ממש.

ג

(6) פרט למקרים המיוחדים המופרים בחוק או בהלכה, כגון בענין הערכת המלאי, אין חוק מס הכנסה מתחשב בהוצאות ובהפסדים, שטרם התגבשו ושאינם משתקפים עדיין בחשבון התקופה בתור הוצאה ממשית, או בתור התחייבות כלשהי להוציא הוצאה ממשית.

פסקי-דין ישראליים שאוזכרו:

ד

[1] ע"א 190/58 — פקיד השומה למפעלים גדולים נגד חברת נקיד בע"מ: פד"י, כרך יג, תנשי"ט/תש"ך-1959, ע' 1453; פ"מ. כרך מא, תשי"ט/תש"ך-1959, ע' 244.

[2] ע"א 157/60; 159/60 — נקיד בע"מ נגד פקיד השומה למפעלים גדולים; פקיד השומה למפעלים גדולים נגד נקיד בנ"מ: פד"י, כרך יד, תש"ך/תשכ"א-1960, ע' 2237; פ"מ, כרך נ, תשי"א-1960, ע' 58.

ה

[3] ע"א 26/59 — חברה ישראלית לתעשית אנילין בע"מ נגד פקיד השומה, תל-אביב (1) מזרח: פד"י, כרך יד, תש"ך/תשכ"א-1960, ע' 304; פ"מ, כרך מד, תש"ך-1960, ע' 261.

פסקי-דין א"י שאוזכרו:

ו

[4] C.A. 3/44 — *Leather Centre Ltd. v. Assessing Officer, Jerusalem District*; (1944), A.L.R. Vol. 12, p. 490.

פסקי-דין אנגליים שאוזכרו:

ז

[5] *Rhodesia Railways, Ltd. v. Bechuanaland Income Tax Collector*: (1933), A.C. 368; 102 L.J.P.C. 72; 149 L.T. 3; 49 T.L.R. 376; 77 Sol. Jo. 235, P.C.

[6] *Highland Railway Co. v. Balderston (Surveyor of Taxes)*; (1889), 2 T.C. 485.

השופט ויתקון

- [7] *Southern Railway of Peru, Ltd. v. Owen (Inspector of Taxes)*; (1956), 2 All E.R. 728; (1956), 3 W.L.R. 389; 100 Sol. Jo. 527; (1957), A.C. 334.
 [8] *Sun Insurance Office v. Clark*; (1912), A.C. 443; 81 L.J.K.B. 488; 106 L.T. 438; 6 T.C. 59.
 [9] *Peter Merchant, Ltd. v. Stedeford (H.M. Inspector of Taxes)*; (1948), 30 T.C. 496; 92 Sol. Jo. 556.
 [10] *The Naval Colliery Co., Ltd. v. The Commissioners of Inland Revenue*; (1928), 12 T.C. 1017.

הערות:

1. לניכוי הוצאה עתידה מההכנסה החייבת במס עין גם:
 S. T. Crump — Accounting Profits and Tax Profits, 1959, British Tax Review, pp. 323—338;
 Halsbury (Simonds), Vol. 20, p. 142;
 Arthur M. Brown v. Guy T. Helvering, Commissioner of Internal Revenue: (1933), 54 Supreme Court Reporter 356; 291 U.S. 193; 78 L. Ed. 725;
 C. J. Sec. Vol. 47, pp. 389, 422, 429-430.
 2. להוצאות שבהן ובפירות השעה: ע"א 339/60 — קואופרטיב הנמל החדש בע"מ נגד פקיד השומה, חיפה: פד"י, כרך טו, ע' 12; פ"ט, כרך נא, ע' 178.
 ערעור על חלק מפסק-הדין של בית-המשפט המחוזי, תל-אביב-יפו (השופט ש. לובנברג), מיום 1.12.60, ב-עמ"ה 101/60, לפיו נדחה ערעור המערערת על צווי המשיב מיום 24.12.59, ב"תיק 90768, לפיהם סירב המשיב להכיר בסכומים שהופרשו על-ידי המערערת לקרן לשיפוץ המטוסים, כהוצאה. הערעור נדחה.

ד"ר ד. הרמן — בשם המערערת; א. לפידות, סגן פרקליט המדינה — בשם המשיב

פסק-דין

השופט ויתקון: למערערת מספר מטוסים המשמשים לה לצרכי עסק התעופה שלה. השאלה היא, אם מותר לה, לצורך מס הכנסה, לנכות כהוצאה סכומים מסוימים, שעליה להוציא לשם שיפוץ המטוסים הללו. כלל הוא, ואף תנאי למתן תעודת כשרות אוויר-רית, שכל מטוס ישופץ לאחר 9000 שעות טיסה, אך למען ייעול העבודה מקובל הוא לבצע את השיפוץ בשמונה שלבים, שלב שלב לאחר 1125 שעה. במקרה דגן לא הגיעו מטוסי החברה באף שנה משתי השנים הנדונות למלוא המכסה הזאת. בשנה הראשונה — היא שנת המס 1956 — טסו 700 שעה בלבד ולא בוצע בהם אפילו שלב אחד משלבי השיפוץ, ואילו בשנה השניה — היא שנת המס 1957 — בוצע השלב הראשון, אך טרם הגיעה השעה לביצוע השלב השני. אף-על-פי-כן ביקשה המערערת לייחס לכל שנה ולנכות בה אותו

השופט ויתקון

חלק מהוצאות השיפוף, שיחסו לסך-כל ההוצאות כיחס מסכר השעות, שמטוסיה טסו באותה שנה, למלוא המכסה האמורה. השאלה תיפרד איפוא לשתיים: אחת, אם בכלל אפשר לראות בהוצאה זו הוצאה-שבפירות המותרת לניכוי, ואחת, אם מותר לנכותה בטרם בוצע השיפוף.

- א על השאלה הראשונה השיב השופט המלומד בשלילה, אך בהמשך דבריו נתעורר בלבו ספק ובסופו של דבר ראה את עצמו פטור מלהגיע למסקנה סופית, מכיון שעל השאלה השנייה השיב בלאו מוחלט. טען לפניו בא-כוח פקיד השומה, שדואיל ובעד פחת של מטוס ניתן לחברה לנכות בכל שנה סכום השווה ל-30% מעלותו המקורית, מופחת נכס זה תוך שלוש שנים וארבעה חדשים עד אפס; תקופה זו אין בה טיפק למטוס לטוס 9000 שעות, ומכאן שבבוא השעה לבצע את השיפוף, שכאמור אינו דרוש אלא אחת ל-9000 שעות טיסה, נגמרו כבר חייו החשבונאיים של המטוס והוא פרח לו ואיננו ואין לחברה מה לתקן ועל מה להוציא כסף לתחזוקתו. את הטענה הזאת קיבל השופט באזמרו שאינו רואה כיצד אפשר לסתור אותה, לי נראה שטענה זו מוטעית מעיקרה, וטוב עשה מר לפידות, שטען לפנינו בשם פקיד השומה, שלא חזר עליה באותה צורה. בצדק ענה ד"ר הרמן, בשם החברה, שענין הפחת — המיועד להשיב לבעל הנכס את שווי ההוני — והוצאות תחזוקה — שתכליתה לקיים את הנכס במצב תקין וראוי לשימוש — שתי פרשיות נפרדות הן. אמנם, לפי המושכל הראשון נראה שהפחת, המחולק על אורך חייו המשוער של הנכס, טעמו ברעיון, שבתום תקופתו גמר הנכס את יעילותו וחדל לשמש כלי לייצור ההכנסה. אך הכל מודים, שהמציאות אינה מאשרת הנחה זו ולעתים מוסיף הנכס למלא את תפקידו אף לאחר תקופת הפחת שלו, ואם יימכר לבעלים חדשים, יפתחו אלה דף חדש ויזכו לפחת על בסיס המחיר, שהוא עלה להם. ניתן לומר, דוקא לגבי נכסים שלהם קבע החוק תקופה קצרה של פחת (ולא כל שכן לגבי נכסים הנהנים מפחת „מואץ“ לפי החוק לעידוד השקעות הון), שבכוונה ביקש המחוקק להחזיר לבעל הנכס את השקעתו תוך זמן שהוא קצר מתקופת הפחת הרגילה. אין זאת איפוא הנחה שאינה ניתנת לסתירה, שבהיות הנכס מופחת עד אפס, בטל ערכו והוא ראוי להיזרק לבין הגרוטאות.
- ב
- ג
- ד
- ה

בנדון זה היו לפני השופט המלומד שתי אסמכתאות, פסק-דינה הידוע של מועצת-המסד בענין Rhodesia Railways, Ltd. v. Collector of Taxes Bechuanaland; (5), (1933) ופסק-דין ישן יותר של בית-המשפט הסקוטי בענין Highland Railway Co. v. Balderston; (6), (1889) והוא העדיף את האחרון על הראשון. המדובר בשני המקרים היה בהוצאות שהוצאו בהחלפת פסי רכבת, ולכאורה הכירה המועצה בניכוי אותה הוצאה, שאת ניכוי פסל בית-המשפט הסקוטי במקרה הקודם. אך למעשה אין כל סתירה בין שני המקרים האלה, וגם השופט המלומד לא התעלם מההבדל שביניהם, אלא בעוד שהוא אמר: „אך היה הבדל קטן בין שני המקרים. במשפט הסקוטי היה לא רק חידוש הפסים, אלא החלפתם בפסים חזקים יותר“, הרי הבדל זה היה בעיצומה של האבי-חנה שאובחנה במשפט המאוחר יותר. יתירה מזו, מקריאת החלטת המועצה למדים אנו, שבמשפט הסקוטי איש לא חלק על זכות החברה לנכות אותו חלק מהוצאותיה, שהיתה

השופט ויתקון

מוציאה, אילו ביקשה להחליף את הפסים הישנים בפסים חדשים מאותו חוזה וגודל. אך החברה הרחיקה לכת ודרשה לנכות את הוצאותיה גם במידה שהם נגרמו על-ידי התקנת פסים חזקים יותר, ואין תימה שבזה נכשלה, כי זוהי הוצאת הון מובהקת, שכל מטרתה השבתת הציוד שלה. אי-אפשר היה איפוא למצוא בתקדים הסקוטי סמוכין לדעת השופט, שכנראה לא היתה נוחה מהחלטת מועצת-המלך. ולא היה גם מקום לאבחן פסק-דין זה — כפי שעשה השופט — מהטעם שהודגש בו, כי פסי הדין שבלו וחודשו לא זכו לשום ניכוי בעד פחת. הדגשה זו באה בהקשר אחר. לפי החוק באותה מושבה אין להתיר ניכוי בעד פחת בשל נכסים כמו פסים, ושלטונות המס טענו, שניכוי הוצאות ההחלפה כמחויב כניכוי בעד פחת בצורה אחרת. את הטענה הזאת דחתה המועצה ובהקשר זה הוזכרה את ענין הפחת, אך לא היה בכך כל רמז, שאין להתיר הוצאה לתיקון מכונה או ציוד, מקום שאותם נכסים זוכים לפחת. ואמנם, אין ספק שניכוי בעד פחת וניכוי הוצאות תיקון יכולים להתקיים בעת ובעונה אחת. אם השיפוט משיב את הנכס, יהיו הוצאותיו הוצאות-שבהון ואין להתיר את ניכוי, בין שהנכס זוכה לפזיז באותו זמן ובין שאינו זוכה; ואם השיפוט אינו משיב את הנכס, אלא גופל לגדר תיקונים שוטפים, כמשמעותם בסעיף 11 (1) (ד) לפקודה, מותר לנכות הוצאה זו, ושוב אין נפקא מינה אם הנכס זוכה לפחת באותו זמן ואם אינו זוכה. כללו של דבר, הפחת אינו ענין לכאן.

אך זוהי השאלה: על איזה סוג של הוצאה נמנית ההוצאה, שחברה לתעופה מוציאה בשיפוט מטוסיה? האם השיפוט בא להטביח את המטוסים וליצור נכס חדש או האם אין בו אלא להחזיק אותם במצב תקין? כשהגיע השופט לשאלה מכרעת זו, נתעורר בלבו הספק, וכך הוא מגדיר (בסוף ע' 10 לפסק-דינו) את גדר הספק:

„לכן יש לי הרושם שלא כל העבודות הנעשות אחרי 1125 השעות, או 2250 או 3375 או 4500, הן עבודות שיפוט במלוא מובן המלה, אלא יש בה גם עבודות החזקה שוטפות למען יוכל המטוס להמשיך לטוס בשנה הבאה ועד לשלב העבודות הבא.“

למרבה הצער לא לובנו פרטים אלה במידה מספקת בבירור הערעור, אך הן יורדות לשורש הענין, על-כן סבור אני שבנקודה זו יש צורך להבהיר ולברר איזה חלק מהעבודות בכל שלב משלבי התיקונים הוא בהחזקה המטוס במצב תקין, למען יוכל להמשיך בטיסה עד לשלב הבא, ואיזה הוא בעבודות-שיפוט יסודיות שאינן תיקון גרידא ולא החזקה, אלא חידוש המטוס כך שנוצר בו מקור הכנסה מחודש.“

אכן, חוזרת השאלה למקומה, וגם אני מצטער שלא הובהרו העובדות הדרושות להכרעתה, שכן אף אני אין אני יודע, מה בעצם משמעות המושג „שיפוט“ לגבי מטוסים, ולא חכמתי הרבה מקריאת העדויות והטענות. ברור שללא ידיעה מדויקת, על מה בעצם מוציאה החברה את כספה כשהיא מבצעת „שיפוט“, קשה להחליט, אם הוצאה זו הוצאה-שבהון היא או הוצאה שבפירות. השופט המלומד ראה מוצא מהדילמה הזאת. הוא פנה

השופט ויתקון

לטענתו השניה של פקיד השומה ומצא בה עילה מספקת לדחיית הערעור. הואיל ואף אני סבור שאותה טענה בדין יסודה, אלך גם אני בדרכו של השופט ואשאיר את בעיית השיפוף בצריך עיון.

- טענה זו מעוררת את השאלה, מתי מותר לחברה לנכות את הוצאות השיפוף — ומאליי מובן שלצורך שאלה זו עלינו להניח שהמדובר בהוצאה שבפירות המותרת לניכוי. האם מותר לחברה לנכות את ההוצאה רק באותה שנה, שבה ביצעה את השיפוף והוציאה את ההוצאה? או האם רשאית היא לטעון, כפי שהיא טוענת, שאין נפקא מינה מתי בוצע השיפוף או כל שלב ממנו, אלא הואיל והצורך בשיפוף נולד ונצמח עם כל שעת טיסה, עליה לייחס את ההוצאה לאותה תקופה שבה בוצעו הטיסות ולהפריש מהכנסותיה באותה תקופה אותו חלק מהוצאות השיפוף, שיחסו לסך-כל ההוצאות כיחס מספר שעות הטיסה באותה תקופה למספר כל השעות המצריכות שיפוף. טענה זו מסתמכת כמובן על ההלכה הידועה בענין, (7), *Isaacs, Southern Railway of Peru v. Owen*; (1956). בענין הראשון פקיד השומה למפעלים גדולים נגד חברת „נקיד“ בע"מ, ע"א 190/58, (1). בענין הראשון הסכים בית-הלורדים, שמפעל הצפוי להיות מחוייב לשלם לעובדיו המפוטרים או המת-פוטרים מענקי פרישה בשיעור של משכורת חדשית לכל שנת שירות, מותר לו להפריש מהכנסותיו בכל שנה את הסכום הנראה, לפי כללי החשבונאות, כמצטבר באותה שנה על חשבון אותה התחייבות. אמנם ההתחייבות טרם התגבשה ואין היא ודאית וקצובה בכל מקרה ומקרה, אך היא קרובה למדי לגבי כלל העובדים וראויה לזיחשב כ„חוב תלוי“ המצדיק את ההפרשה. ברוח זו פסקנו בענין נקיד, (1), שדמי חופשה, המגיעים או שיגיעו לעובדי החברה, מותר לייחסם לאותה תקופה, שבה עבדו העובדים וזכו לזכות זו, ולא לתקופה שבה קיבלו את החופשה או תמורתה בכסף. ושוב חזרנו וקבענו אותו עקרון לגבי דמי הבראה בענין אחר שהיה בין אותם צדדים, ע"א 157/60 : 159/60, (2) (וראה את תיקון החוק בשנת תש"ך — סעיף 11 (5) — המעמיד את כל התשלומים האלה על בסיס מזומנים).

- במקרה שלנו לא הלך השופט המלומד לפי ההלכה הזאת, וטעמה היה שלא ראה כאן חוב ודאי ומוחלט אלא חוב תלוי בלבד. ביצוע השיפוף, כך הוא אמר, תלוי בכך, שהחברה תוסיף להשתמש במטוסים אלה ולא תחליט, למשל, למכרם בטרם יגיע התור לשפצם. ייתכן גם, הסיושלום, שיאונה אסון למטוס ושוב לא יהיה את מה לשפץ, ואפילו יודעים אנו היום שלמעשה בוצעו שלבי השיפוף כבוא העת, אין להיות חכם לאחר המעשה. כל הגורמים הללו מעמידים את ההוצאה בסימן השאלה, ודי בכך, לדעת השופט המלומד, כדי למנוע את ניכוייה לפני שנעשתה.

- נראה לי, עם כל הכבוד, שנימוק זה מתעלם מעצם ההלכה שנפסקה באותם תקדימים שהבאתי לעיל. החידוש שבהלכה זו היה, שבת-המשפט סיגלו לעצמם את ההשקפה המקו-בלת אצל רואי-החשבון הדורשת הפרשה בעד חוב תלוי דוקא, כאשר הפרשה כזאת אפ-שרית ודרושה היא כדי לשקף אל נכון את מצבו הכספי של המפעל. לא היה צורך בכל

השופט ויתקון

המאמץ הזה כדי להשיג הכרה, לצורך מס הכנסה, בכל התחייבות ודאית ומוחלטת, שממילא ומאז ומעולם מותר היה להביאה בחשבון-הריווח-ההפסד, אפילו טרם נפרע החוב, ובלבד שהחשבונות מתנהלים על בסיס מסחרי (accrual basis). אכן, אם נקבל את ההלכה שמצאה ביטוי בפסקי-הדין האמורים, אין זו תשובה לדרישת החברה, שהתחייבותה לבצע את השיפוץ אינה חוב ודאי. ומוחלט, כי אם חוב תלוי בלבד. נכון הדבר, לא בעד כל חוב תלוי זכאי המפעל לעשות הפרשה; צריך שלא תהיה התליות רחוקה וסתמית מדי, כפי שעולה מהחלטתנו בענין חברה ישראלית לתעשיות אנז'ין בע"מ נגד פקיד השומה, תל-אביב, ע"א 26/59, (3). אך אילו היה עלינו להכריע כאן על מידת „התליות“ של ההוצאה, הייתי אומר בלי היסוס, שהסיכוי שבמועדו יבוצע השיפוץ היה סמוך ונראה עד כדי להצדיק הפרשת סכום מתאים לכיסוי הוצאה זו. מכל מקום, זאת היתה דעתו של העד-המומחה, רואה-החשבון מר בבלי, ולא הייתי רואה עילה לסתור אותה או להתעלם ממנה.

אך לדעתי, לא זאת היא השאלה העומדת לדיון כאן. טענת החברה אינה צפויה להיכשל, מכיון שהתחייבות היתה תלויה בלבד או מכיון שתליותה לא היתה קרובה די צרכה, אלא משום שלא היתה כאן התחייבות כלל ועיקר. התחייבות פירושה התחייבות כלפי אדם אחר, לא כלפי המפעל עצמו. בעצם גם השופט המלומד רמו בסוף פסקי-דינו על הנימוק הזה. בכל המקרים, שעליהם הסתמך ד"ר הרמן, נוצר חוב — ולו אך חוב תלוי — כלפי אדם אחר. בענין, (7), Southern Railway of Peru v. Owen, וכן בשני המקרים של חברת נק"ד, (1), ו-(2), היתה התחייבות כלפי עובדי המפעל. בדוגמה שהבאתי בענין „נק"ד“ (1), הראשון היתה התחייבות כלפי קוני המכוניות. בענין Sun Insurance Office v. Clark; (1912), (8), עליו הסתמך בית-הלורדים בענין הרכבת של פרגו, (7), היתה התחייבות כלפי בעלי הפוליסות לכיסוי סיכונים שטרם חלפו עד תום השנה. החידוש שבהלכה זו הוא, שאף כי טרם התגבשה התחייבות משפטית כלפי כל זכאי יחיד, די בכך שקיימות התחייבויות כלפי ציבור של זכאים, כגון עובדי המפעל או בעלי הפוליסות, וכי בתאחזו של המקרים הניתן לחישובן עשויות התבויות-בכוח האלה להבשיל להתחייבויות-בפועל. לעומת זאת קח למשל את המקרה של Peter Merchant, Ltd. v. Stedford; (9), (1948) שם התחייב חוכר להחזיר למחכיר מזון על צידו ועל כליו במצב תקין; התקלקלו ואבדו כלים, אך הימים ימי מלחמה היו ואי-אפשר היה לתקן ולחדש את הכלים; בית-המשפט לא התיר לחוכר להפריש את הסכומים הדרושים לאחר שקבע, שעד לסוף תקופת החכירה לא נולדה כל התחייבות להחזרת הכלים במצב תקין. בין שנסכים לקביעה זו ובין שלא, עיקר ההחלטה הוא שאין להפריש הפרשה בעד התחייבות בלתי-קיימת.

מפעל שנאלץ לעשות תיקונים, אך דוחה אותם לעת מצוא, אין הוא חב בינתיים כל חוב זולת כלפי עצמו. כמוהו כמפעל שסבל נזק בתקופת חשבון אחת ומתקנו בתקופת חשבון אחרת; אף הוא אינו יכול לייחס את ההוצאה לתקופה הראשונה. The Naval Colliery Co. Ltd. v. I.R.C.; (1928), (10), כיוצא בזה מפעל שהיה צפוי להפסד בעתיד ואפילו נדרש על-ידי השלטונות להפריש חלק מהכנסתו לכיסוי הפסד כזה; אף במקרה

השופט ויתקון

זה לא הותרה ההפרשה כהוצאה (מרכז עור בע"מ נגד פקיד השומה ירושלים, ע"א 3/44, (4)). אין פירושו של דבר שלפי כללי החשבונאות הטובה אין הצדקה להפרשה כזאת; להיפך, היא מוצדקת ולעתים אפילו דרושה כדי לתת תמונה מלאה ונאמנה על מצבו הכספי של המפעל. אך תשומת-לבנו לא הופנתה לכל מקרה, שבו הכירו בתי-המשפט בהפרשה כזאת לצורך מס הכנסה. ד"ר הרמן הסתמך על ההוראות, שיצאו מטעם מועצת התעופה האזרחית בארצות-הברית (Civil Aeronautics Board) ואשר לפיהן מצוות חברות התעופה באמריקה לנהוג בענין שיפוט המטוסים כפי שנהגה כאן המערער. אך באותם כללים נאמר בין היתר:

א "Any material income tax difference associated with differences in overhaul costs for tax and accounting purposes are to be deferred for amortization in accordance with the recognition of such costs for tax purposes."

נמצאנו למדים — אם ירדתי לסוף ההוראה הזאת — שגם באמריקה אין מתירים את ההפרשה (אם בכלל מתירים אותה) כהוצאה לצורך מס הכנסה בתקופת החשבון, שבה הופרשה לפי הכללים האמורים.

סיכומי של דבר, זוהי הפרשה שמפעל זהיר יעריש מתוך הכנסתו בתקופה, שבה נולד הצורך בשיפוץ. אולם אותו צורך כשליעצמו אינו יוצר „חוב“ — ולו אך חוב תלוי — שהמפעל חב בו לאדם אשר זכאי להיפרע מהמפעל. אפילו דרישת השלטונות לשפץ מטוסים כתנאי לקבלת תעודת כשרות אזרחית אינה הופכת עדיין את הצורך לחוב ואת השלטון לבעל-חוב במשמעות הנ"ל. הפרשה, הוציאתה לספק את הצורך בעתיד לא יכירנה מקומה בין פריטי ההוצאות שבחשבוני-ההוצאות וההפסד לענין מס הכנסה. אילו הכרנו בהפרשה כזאת כהוצאה לצורך מס הכנסה, לא היתה סיבה, מדוע לא יהא מותר לנישום לעשות הפרשה ליצירת קרן לשם כיסוי כל המסד העתיד להתממש. למותר לציין שדבר זה אינו ניתן לנישום. פרו למקרים המיוחדים המופרים וחוק או בהלכה — וכוונתי כאן בעיקר לענין הערכת המלאי — אין דוק מזו הכנסה מתווספת בהוצאות ובהפסדים, שטרם התגבשו ושאינם משתקפים עדיין בחשבון התקופה בתור הוצאה ממשית או כגורר התחייבות כלשהי להוציא הוצאה ממשית. מטעם זה סריוי אני שאין יסוד לטענה החברה ושיש לדחות את ערעורה.

מ"מ הנשיא (אגרנט): אני מסכים.

השופט כהן: אני מסכים.

הוחלט לדחות את הערעור ולחייב את המערער בתשלום הוצאות המשיב בסך כולל של 250.— ל"י.

ניתן היום, ח' באב תשכ"א (21.7.1961).