

ערעור אזרחי מס' 635/68

ד פקיד השומה למפעלים גדולים נגד כלל, חברה להשקעות בישראל בע"מ

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים  
[13.5.69]

ה לפני השופטים זיתקון, מני, קיסטר

פקודת מס הכנסה [דיני מדינת ישראל, נ"ח 6, ע' 120],  
סעיפים 126, 126 (א) המקורי [וכפי שתוקן ב"תשכ"ו-1966] סה"ח  
475, ע' 34], 126 (ב), 127, 1, 2, חלק ג, פרק שני (סעיפים 17  
עד 33), 17, 18 (2), 32 (2), 18 — פקודת מס הכנסה, 1947 [תוס"א  
1568, ע' 77], סעיף 2 [כפי שתוקן בחוק לתיקון פקודת מס  
הכנסה, תשי"ג-1953] סה"ח 135, ע' 169].

לשם ייצור הכנסתה בשנת המס הנדונה הוציאה המשיבה, חברה להשקעות, הוצאות המות-  
רות בניכוי, שהוכרו עלידי המערער. המחלוקת בין הצדדים היא בדבר חלוקת ההוצאות. בבית-  
המשפט המחוזי הוחלט כי יש לנכות מההכנסה החייבת במס חברות לא רק את ההוצאות שהוצאו  
להפקת אותן הכנסות החייבות במס חברות, אלא את כל ההוצאות הנכרות המותרות לניכוי, ובכללן  
ההוצאות שהוצאו להפקת ההכנסות שאין משלמים עליהן מס חברות.

בית-המשפט העליון פסק —

- א. (1) סעיף 17 לפקודת מס הכנסה קובע את הכלל וסעיף 18 קובע את החריג לו.
- (2) לפי סעיף 17 מנכים הוצאות מכלל הכנסתו של הנישום ויש ומנכים הוצאה שאמנם הוצאה בייצור הכנסה, אף אם לא צמחה כל הכנסה מאותו מקור.
- (3) על-פי סעיף 18 (ג) אם הרוויח אורח בעיסקה הפטורה ממס, או בעיסקה שחל עליה מס בשיעור מופתת, ההוצאות שהוצאו להפקת רווח זה יש לייחסן לאותו רווח בלבד, ולא להתחשב בהן לגבי הכנסות אחרות.
- (4) סעיף 18 (ג) מדבר על מס באופן כללי, ונוכח הגדרת המונח מס בסעיף 1 לפקודה, חל סעיף 18 (ג) על מס חברות כשם שהוא חל על מס הכנסה במובנו המצומצם.
- (5) בהתאם לסעיף 18 (ג) יש לייחס להכנסה הפטורה ממס החברות את ההוצאות שהוצאו להפקת אותה הכנסה.
- (6) הוצאה על הכנסה, שכלל אינה חייבת במס, אין להקטין בה הכנסה אחרת החייבת במס.
- (7) סעיף 126 (ב) לפקודת מס הכנסה פוטר הכנסות מסוימות ממס חברות, ומכיון שרק חברות חייבות במס זה הרי הפטור מתייחס לאותה הכנסה.

פסקי-דין ישראליים שאוזכרו:

- [1] ע"א 31/56, 42/56 — בנימין אמינוף, 6' אח'; חיים אהרן ולירד נגד פקיד השומה, ירושלים: פד"י, כרך יא, ע' 763; פ"מ, כרך כח, ע' 393.
- [2] ע"א 191/61 — חברה לפיתוח טבריה בע"מ נגד פקיד השומה, תל אביב: פד"י, כרך טו, ע' 2455.

מקורות המשפט העברי שאוזכרו:  
(לפי סדר אזכורם)

- (א) ויקרא, פרק כז, פסוקים י"ב, י"ד.  
(ב) מסכת תמורה, דף ל"ג, ע"א ורש"י שם, ד"ה בין טוב ובין רע.  
(ג) מסכת כלים, פרק כ"ח, משנה ב, ג, ד.

הערות:

השחה ע"א 56/61 — פקיד השומה למפעלים גדולים נגד "אביק" מעבדות חימיות בע"מ; פד"י, כרך טו, ע' 1445.

השופט קיסטר

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי, תל אביב יפו (השופט ה' ש' לובנברג), מיום 8.10.68, ב"עמ"ה 309/67, לפיו נתקבל ערעור המשיבה על שומתו של המערער לשנת המס 1964, הערעור נתקבל והדין החוזר לבית-המשפט המחוזי עם הודאות.

ע' נתן, סגן פרקליט המדינה — בשם המערער; ש' ברזל — בשם המשיבה

א

### פסק-דין

השופט קיסטר: המשיבה היא חברה להשקעות. בשנת המס 1964 היא הפיקה הכנסות בסכום כולל בסך 836,162 ל"י. מתוך סכום זה היתה הכנסה מדיווידנד שנתקבל מחברות ישראליות בסך 192,955 ל"י, והיתרה, בסך 643,207 ל"י, ממקורות אחרים.

ב

לשם ייצור הכנסתה הוציאה המשיבה הוצאות המותרות בניכוי, שהוכרו על-ידי המערער, בסך 199,695 ל"י, והמחלוקת בין הצדדים היא בדבר חלוקת ההוצאות. לחלוקה זו נודעת חשיבות נוכח הוראת סעיף 126 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), שזו לשונו:

ג

«126. (א) על הכנסתו החייבת של חבר בני-אדם יוטל מס שייקרא, מס חברות, בשיעור של 28 אגורות לכל לירה» (הסכום הוא הוגדל אחר-כך לסך 30 אגורות לכל לירה).

ד

(ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף-קטן (א) לא תיכלל הכנסה מדיווידנד או מחלוקת רווחים שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר בני-אדם אחר החייב במס חברות.

בנוסף למס האמור בסעיף 126 הנ"ל חייבת המשיבה במס הכנסה מכלל הכנסתה החייבת, וזה לפי סעיף 127 לפקודה הנ"ל.

ה

והנה החליט המערער, כי יש לחלק את ההוצאות שהוצאו ליצירת רווחים בין שני סוגי ההכנסות, בהסתמכו על חישוב שנעשה על-ידי המשיבה בשלב מוקדם של הדיונים בפני המערער, ובהתאם לכך ייחס המערער להכנסה בסך 192,955 ל"י הוצאות בסך 46,245 ל"י ועל-כן יוצא שהסכום הפטור ממס החברות אינו סך 192,955, אלא סכום 192,955 ל"י בניכוי אותן הוצאות. מאידך טען בא-כוח המשיב, כי יש לשחרר ממס החברות את הסכום 192,955 במלואו. התוצאות הן ברורות: לפי חשבונה של המשיבה חייבת היא במס החברות בשיעור הקבוע בחוק מסכום 643,207 ל"י בניכוי כל ההוצאות המסתכמות בסך 199,695 ל"י; ואילו לפי חשבונו של המערער, חייבת המשיבה במס בסך 643,207 ל"י בניכוי סך 153,450 ל"י, שהן הוצאות שהוציאו על סכום זה בלבד (153,450 = 46,245 - 199,695), כך שהסכום החייב במס חברות לפי סעיף 126 הוא גדול לפי חישובו של המערער מזה אשר לפי חישובה של המשיבה באותו סך 46,245 ל"י. המשיבה הגישה ערעור על הודעת השומה לבית-המשפט המחוזי בתל אביב, וכבוד השופט לובנברג פסק לטובת המשיבה, בסברו כי

השופט קיסטר

יש לנכות מההכנסה החייבת במס חברות לא רק את ההכנסות שהוצאו להפקת אותן הכנסות החייבות במס חברות, אלא את כל הוצאות החברה המותרות לניכוי, ובכללן הוצאות שהוצאו להפקת ההכנסות שאין משלמים עליהן מס חברות. השופט המלומד הגיע למסקנתו זו על-ידי פירוש מילולי שנתן לאותם סעיפי הפקודה שיש להם שייכות לענין, והדגיש את העובדה כי בסעיף 126 (ב) נאמר:

א. "בחשוב הכנסה החייבת לפי סעיף-קטן (א) לא תיכלל הכנסה מדיווי-  
דנד....."

ב. לפי דעתו של השופט המלומד משמעות המלים "לא תיכלל הכנסה" הכנסה ממש או בלשון אחרת הכנסה ברוטו ולא ההכנסה החייבת, שפירושה לפי סעיף 1:

ג. "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיף 2, שנשתייר  
לאחר כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו לפי פקודה זו;"

ד. לכן לפי דעתו של השופט המלומד קובע סעיף 126 (ב) שגני שלבים לחישוב ההכנסה החייבת, ואלה דבריו:

ה. "השלב הראשון הוא בקביעת ההכנסה החייבת על הדרך הרגילה, של כל נישום, לרבות חברה, קביעת הוצאות שיש לנכות מן ההכנסה הגלמית ככתוב בסעיף 1 לגבי הכנסה חייבת; שלב שני הוא בפעולה נוספת והיא התעלמות או אי-הכללה של דיווידנד כל שהוא מחבר בני-אדם ישראלי שנתקבל ביד החבר הנישום."

ו. אמנם השופט המלומד אינו מתעלם מכך כי דרך זו יכולה להביא לתוצאות אבסורדיות כפי שטען המערער דנא, והן כי אם ינכו מן ההכנסה את כל הוצאות, לרבות אלו שהחבר רה הוציאה להפקת הכנסה מן הדיווידנד הפטור, אפשר להגיע למצב שהחברה לא תשלם מס החברות אפילו הפיקה הכנסות ניכרות שאינן פטורות ממס החברות; אלא שסבור הוא כי זהו ענינו של המחוקק לתקן את החוק, אם עלול הוא להביא לתוצאות אבסורדיות. בפסק-דינו סקר השופט המלומד את תולדות סעיף 126 לפקודה והסיק, כי מטרתו של המחוקק היתה למנוע הטלת מס כפול ועל-ידי הלשון שבחר בה תראה את הדרך איך לבצע זאת. כן בירר השופט המלומד את הפסיקה בחוק-לארץ המתייחסת להוראות דומות (אבל לא זהות) לאלו שבהוראות הפקודה שלנו.

ז. בא-כוח פקיד השומה עירער, הסיכומים נערכו בכתב, ואחרי עיון בהם ושיקול נראה לי שהשופט המלומד, עם כל הכבוד, טעה בפירוש החוק. אינני רואה צורך ואף מקום להשתמש בפסיקה מחוק-לארץ כאשר אין ההוראות שלנו זהות להוראות אותם חוקים אשר פורטו שם ודי לנו אם נשים לב להוראות הפקודה שלנו הנוגעות לענינו; על-כן אביא

הטופט קיסטר

כאן אותן ההוראות שהוזכרו על-ידי הטופט המלומד בפסק-דינו או על-ידי הצדדים ואחר-כך אגיע לפירוש סעיף 126.

ואלו הן ההוראות:

א בפרק השני של חלק ג' לפקודה, הנושא את הכותרת "ניכויים וקיוזים" יש השיבות לשלוש הוראות.

17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות.....

ב

18. (א) . . . . .  
(ב) . . . . .

ג

(ג) כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן — הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם רואה לעשות כן לפי הנסיבות.

ד

32. בבירור הכנסתו של אדם לא יותרו ניכויים בשל —

ה

(1) . . . . .  
(2) תשלומים או הוצאות, שאינם כסף שהוצא כולו לייצור ההכנסה ולשם כך בלבד;

בקשר לפירוש סעיף 18 (ג) הנ"ל כדאי לעמוד גם על הגדרת המונחים "מס-הכנסה" או "מס" שבסעיף 1 לפקודה.

ו

סעיף 1:

"מס הכנסה" או "מס" — בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים על-פי הפקודה הזו.

ז

נראה לי שהגדרה זו אינה משאירה מקום לספק שאם כתוב בהוראה כל שהיא בפקודה "מס" או אף "מס הכנסה", המובן הוא מס הכנסה הרגיל או מס החברות, הכל לפי הענין. בפקודת מס הכנסה המקורית היה פירוש המונח "Tax means the income tax imposed by this Ordinance" אחר-כך, בשנת תשי"ג, תוקנה הוראה זו ונאמר:

השופט קיטר

„מס' או מס הכנסה/ פירושו — מס הכנסה או מס רווחי חברות המוטלים על-פי פקודה זו.“

ובנוסף חדש באה, במקום הפירוש אשר בתיקון לשנת תשי"ג-1953, ההוראה המופיעה לעיל. השימוש במונח „בין ובין“ אולי לא היה מקובל עד כה, ועל-כפניו לא פורש על-ידי בית-המשפט. לכן, אף-על-פי שנראה לי שאין בו כדי לעורר ספק, ארחיב את הדיבור עליה.

במקרא מצינו את הביטוי „בין ובין“, כ"ז, בפסוק י"ב:

„והעריך הכהן אותה בין טוב ובין רע, כערך הכהן כן יהיה.“

ובפסוק י"ד:

„והעריכו הכהן בין טוב ובין רע, כאשר יעריך אותו הכהן כן יקום.“

בפסוק י"ב מדובר על הקדשת בהמה טמאה ובפסוק י"ד על הקדשת בית ומשמעות הביטוי „בין טוב ובין רע“ היא שדין אחד הוא לנכס טוב או רע והכהן יעריך אותו לפי טיבו.

על הפסוקים הנ"ל עמד התלמוד במסכת תמורה, דף ל"ג, ע"א, ורש"י, שם, בד"ה: „בין טוב ובין רע“ אומר:

„ובין טוב ובין רע משמע אחד טוב ואחד רע דשניהן שוין תם ובעל מום.“

באותו מובן מוצאים אנו מונח זה בתלמוד במסכת תמורה, שם:

„בין תמימין בין בעלי מומים.“

מונח זה (שבגירסה אחת בין — בין ובגירסה אחרת בין — ובין) מצוי גם במסכת כלים, פרק כ"ה, משנה ב', ג' ו"ד.

„בין מן המוכן ובין שאינו מוכן טהור“; „העושה אספליגית בין בבגד בין בעור טהורה“; „מטפחות ספרים בין מצוירות בין שאינן מצוירות טמאות.“

ברור מכל הציטטות כי מובנם דין אחד לגבי ענין מסויים לזה ולזה, אף-על-פי שמדובר על שני דברים שונים (טוב ורע, בגד ועור, מטפחות מצוירות ושאיןן מצוירות), או כפי שכותב גור במילונו „כזה כן זה אין הבדל“.

מכאן נבוא לפירוש סעיף 18 (ג) ועלינו לברר מה יחסו של סעיף זה לסעיף 17 ומה היתה כוונתו של המחוקק בחקיקת סעיף 18.

סעיף 17 הוא הכלל וסעיף 18 הינו הסייג או החריג לכלל; כפי שגובע לא רק מן הכותרת לסעיף 18 אלא גם מתכנו. והנה, לפי סעיף 17 מנכים הוצאות מכלל הכנסתו של הנישום ויש ומנכים הוצאה שאמנם הוצאה בייצור הכנסה, אף אם כל הכנסה לא צמחה מאותו מקור, כי הסעיף הרי אינו מתנה זאת; מטרתו של המחוקק בהוראת סעיף זה ברורה.

בהטלת מס על הכנסה מביאים בחשבון הכנסה נקיה של אדם בכללותה ואם ממקור מסויים סבל נזק, אין אומרים לאורח שעליו לשלם מס לאוצר כאילו לא היה כל הפסד.

אך ישנם מצבים שאדם אמנם מרוויח מעיסקה פלוגית, אך אינו חייב במס עליה ואז מתעוררת השאלה, אם דינה כעיסקאות הנושאות הפסדים. המחוקק שלנו עמד על הבעיה ובאחד מחוקי התיקון קבע לה פתרון בסעיף 18 (ג). הפתרון שנקבע על-ידי המחוקק הוא: שאם הרוויח האורח בעיסקה הפטורה ממס, או בעיסקה שחל עליה מס בשיעור מס מופחת, אינו רשאי לומר: "הרוויח אמנם שלי אבל את ההוצאות שהוצאתי להפקת הרווח יש להטיל על מקורות אחרים, שמהם אני משלם מס"; אלא אם יש לו ריווח פטור ממס. הרי ההוצאות שהוצאו להפקת אותו ריווח יש לייחס לאותו ריווח בלבד ולא להביאן בחשבון לגבי הכנסות אחרות. סעיף 18 (ג) מדבר על מס באופן כללי, ונוכח הגדרת המונח מס אשר בסעיף 1. חל סעיף 18 (ג) על מס חברות באותו אופן כמו שהוא חל על מס הכנסה במיובנו המצומצם, כי דינם חד הוא.

סעיף 126 (ב) אינו קובע אופן הישוב ההוצאות, אלא קובע כי הכנסות מסוימות לא תיכללנה "בהכנסה חייבת" לגבי מס חברות, היינו: הכנסות אלו פטורות ממס חברות; לכן חלות כאן ההוראות בדבר הניכויים הכלולים בחלק ג', פרק שני, ובכללן הוראות סעיף 18. בהתאם לסעיף זה יש לייחס להכנסה הפטורה ממס החברות את ההוצאות שהוצאו להפקת אותה הכנסה.

דבר זה הוא הקובע שיש לקבל את הערעור. יצויין כי אין פירוש זה עומד בסתירה לכוונתו של המחוקק למנוע מס כפול ובכלל אין לצורך זה של הישוב קשר למטרה הנ"ל. הלא קורה שלחברה להשקעות ישנן הכנסות רק מדיווידנד פטור ממס חברות, ואז היא נושאת בהוצאותיה המלאות כנגד הכנסותיה, אלא כמובן רשאית היא להביאן בחשבון בחיי שוב מס לפי סעיף 127; וגם כאן רשאית המשיבה להביא בחשבון את כל הוצאותיה ביחס לדיווידנד הנ"ל, לצורך הישוב מס הכנסה על-פי סעיף 127. ברם אין כל סיבה להעדיף את הכנסותיה האחרות של המשיבה לגבי מס חברות בהשוואה לחברות אחרות על-ידי הוספת ניכוי הוצאות שלא הוציאה אותן לגבי הפקת אותה הכנסה כשהוצאות אלו לא הוצאו לריק, שהרי בעקבות ההוצאות באה הכנסה.

השופטים קיסטר, ויתקון

הדברים הנ"ל דיים ואין לי צורך לדון בהוראות סעיף 32 (2) שמשמעותו העיקרית בשטח אחר לגמרי, היינו שאין לנכות הוצאות שהוצאו לאו דוקא לייצור רווחים כגון הוצאות נסיעה לחוץ-לארץ לשם ריפוי של סוחר, אשר דרך אגב נפגש שם עם לקוחות.

ובכן כאמור יש לקבל את הערעור. השאלה שנותרה לדיון היא, אם ההוצאות שהוצאו לייצור אותה הכנסה מדיווידנד הפטור ממס חברות הינו בסכום 46,245 ל"י האמור בתחילת פסק-הדין ואשר מופיע במוצגים 1/1, 2/1 ו-3/1 שהוכנו בזמנו על-ידי המשיבה בשלב מוקדם של עריכת חשבונות ומשא-ומתן שבין המשיבה למערער. בסיכומיה בכתב בבית-המשפט המחוזי (בפיסקה 5 לסיכומים בכתב) טענה המשיבה כי רובן המכריע של ההוצאות התייחסו להשגת ההכנסה ממקורות החייבים במס חברות ולא לאותה הכנסה מדיווידנד, עליה חל סעיף 126 לפקודה.

המוצגים 1/1, 2/1 ו-3/1 אשר הוגשו לבית-המשפט המחוזי על-ידי בא-כוח המערער אינם יכולים לשמש מנע לטענת המשיבה כי בחשבון זה חלו טעויות. אי-לכך נראה לי, כי יש להחזיר הדיון בתיק זה לבית-המשפט המחוזי על-מנת שיקבע מהו סכום ההוצאות שיש לייחסן להכנסה המועדפת בהתאם לסעיף 18 (א) לפקודה.

התוצאה היא איפוא, כי הגנו מקבלים את הערעור, מחזירים הדיון לבית-המשפט המחוזי על-מנת שיקבע גובה התוצאות שיש לייחסן להכנסה המועדפת לפי סעיף 18 (א) לפקודה, ויוציא פסק-דין חדש. בית-המשפט המחוזי רשאי לשמוע את הצדדים מחדש בשאלה זו, ואף לקבל עדויות נוספות.

על המשיבה לשלם למערער הוצאות הערעור, ובכללן שכר טרחת עורך-דין בסך 1,500 ל"י.

השופט ויתקון: אני מסכים, ורק מכיון שחולקים אנו על דעת השופט המלומד אוסיף הערות מספר.

סעיף 126 (ב) אומר כי "בחישוב ההכנסה החייבת (במס חברות) לא תיכלל הכנסה מדיווידנד... שנתקבלה מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות". לכאורה, יהא הדבר מוזר לבצע תרגיל מתימטי זה על-ידי כך שנפחת מההכנסה-נטו (הכוללת, לצורך זה, את ההכנסה מדיווידנדים כאלה) את ההכנסה-ברוטו מאותם דיווידנדים. לא הייתי רואה בכך משום עקימת הכתוב, אילו אמרנו שגם אותה הכנסה מדיווידנדים, שלא תיכלל, אינה יכולה להיות אלא הכנסה-נטו, דהיינו, ההכנסה לאחר ניכוי ההוצאות שהחברה עמדה בהן לשם השגתה. אך מעל לכל, אין באותו סעיף כל יסוד לגירסת שעלינו לברר, קודם כל, את ההכנסה החייבת בשלימותה (דהיינו, ההכנסה לאחר ניכוי כל ההוצאות), ורק לאחר מכן לנכות ממנה את ההכנסה מדיווידנדים. ההגיון מחייב, לדעתי, שקודם כל, עלינו להימנע מלכלול אותה הכנסה מדיווידנדים בכלל הכנסותיה של החברה. צעד שלילי זה של אי-



השופט ויתקון

הכללת ההכנסה מדיווידנדים מתייחס כמובן לאותה הכנסה בטרם נוכח ממנה ההוצאות שהוצאו בייצורן. כך נישאר עם הכנסתה של החברה, למעט ההכנסה מדיווידנדים, ורק אז, בשלב זה, עלינו לנכות מהכנסה זו את ההוצאות. אך איזה הוצאות? את כל ההוצאות שהוציאה החברה בייצור הכנסתה או רק אלה המתייחסות לחלק זה של ההכנסה?

א

על שאלה זו ענה בא-כוח המשיבה — והשופט הסכים עמו — שלפי נוסח החוק אין מנוס מלנכות מהחלק הנותר של ההכנסה גם את ההוצאות המתייחסות להכנסה מדיווידנדיים שדין שראוי להן אינה כלולה בחלק הנותר. הרעיון שבטענה זו הוא שכשמדובר בעסק — להבדיל, למשל, מהכנסה מנכסים — אין ההכנסות וההוצאות ניתנות לשיעורין: הן מהוות מקשה אחת, ואין לומר, בסיכום הסופי, שהוצאה פלונית מתייחסת אך ורק להכנסה פלורית. הרי סוחר העוסק בכמה עסקאות, שמקצתן סופן בריווח ומקצתן בהפסד, כלל הוצאותיו תיו מובא בחשבון כנגד כלל הכנסותיו. זהו ההבדל בין מקרה כגון אמינוף נגד פקיד השומה, ירושלים, ע"א 31/56, 42/56, (1), ובין מקרה כגון חברה לפיתוח טבריה בע"מ נגד פקיד השומה, ת"א, ע"א 191/61, (2). והדברים ידועים. מתחשבים בהוצאות העסק בכללותו ואין משייכים לכל הכנסה מיוחדת את ההוצאה המיוחדת לה.

ב

אך האם חל עקרון זה של אחדות הוצאותיו של עסק לעומת הכנסותיו גם כשחלק מההכנסה הוצא מגדר החיוב במס? האם אותו עקרון מחייב אותנו לזקוף לחובת ההכנסה הוצאה שהוצאה בייצור הכנסה אחרת, שכלל אינה ניתנת להיכלל בהכנסה החייבת? יש לי ספק רב בכך, אך פטור אני מלהכריע בשאלה זו, מכיון ששאלה זו מצאה תשובה ניצחת בסעיף 18 (ג) לפקודה. השופט המלומד סבר, בעצם, שיש להגביל את תחולת הסעיף הזה לאותן הכנסות, שלהן נקבע שיעור מיוחד או שהן פטורות ממס, יתא אשר יהיה האדם המ- קבל את אותן הכנסות. לדעתו, הפטור צריך להיות ad rem ההכנסה, ולא ad personam המקבל. דיווידנדים מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות אינם פטורים ממס-חברות בתור שכאלה, אלא אך ורק בשל היותם הכנסתה של חברה החייבת במס-חברות. המס — כך כתב בא-כוח המשיבה — הוא המס הרגיל, ורק לשם מניעת מס-כפל, אין מביאים הכנסה זו בחשבון כפול. לדעתי, אין למצוא בסעיף 18 (ג) כל הגבלה כזאת, ונראה לי שהרעיון הגלום באותו סעיף הולם את המקרה שלנו. סעיף 126 (ב) פוטר הכנסה זו מהחיוב במס-חברות, ומכיון שרק חברות חייבות במס זה, הרי זה פטור, פשוטו כמשמעו, המתייחס לאותה הכנסה. כך השיג המחוקק את הרעיון הבריא וההגיוני שהוצאה על הכנסה, שכלל אינה חייבת במס, אין להקטין בה הכנסה אחרת החייבת במס.

ו

השופט מני: אני מסכים.

ז

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט קיסטר.

ניתן היום, כ"ה באייר תשכ"ט (13.5.1969).