

ערעור אזרחי מס' 600/75

תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נגד פקיד השומה, תל-אביב

בבית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים
[11.5.77]

לפני השופטים ויתקון, עציוני, י' כהן

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], דמ"י 120, סעיפים 17, 155
[תוקן: ס"ח, תשכ"ג, 73; ס"ח, תשל"ה, 168; ת"ט, תשל"ו, 45].

ערעור זה נסב על השאלה אם מותר לחברה המערערת, לצורך שומתה למס הכנסה, לנכות
כהוצאה סכום פלוגי שהפרישה בהשבונותיה עבור "חוב תלוי".

בית-המשפט העליון פסק —

א. (1) אם בשעת ההכרעה השיפוטית נודעו לבית-המשפט העובדות, יש להעדיפן
על השערות ונבואות.

(2) יש להכיר באפשרות, ואפילו בצורך להפריש סכומים מסויימים מן ההכנסה,
כדי לשלם בהם, בבוא העת, חובות שגולדו בזמן ותוך כדי ייצור ההכנסה, אם כי טרם
התגבשו.

(3) כפירתו של נישום, בתביעה שהוגשה נגדו, אינה יכולה לעמוד לו כרועץ
כלפי פקיד השומה.

פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאוזכרו:

- [1] ע"א 860/75 ישראלניל בע"מ נ' פשמי"ג, פ"ד לא (2) 729.
- [2] ע"א 190/58 פשמי"ג נ' חברת "נקיד" בע"מ, פ"ד יג 1453; פ"ע מא 244.
- [3] ע"א 159/60, 157 נקיד בע"מ נ' פשמי"ג, פ"ד יד 2237; פ"ע נ 58.
- [4] ע"א 533/60 "ארקיע" קוי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב ז, פ"ד
טו 1533.
- [5] ע"א 26/59 חברה ישראלית לתעשיית אנילין בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב (1)
חורח, פ"ד יד 304; פ"ע מד 261.

פסקי-דין אנגליים שאוזכרו:

[6] *Bernhard v. Gahan (H.M. Inspector of Taxes) (1928) 13 T.C. 723.*

השופט ויתקון

- [7] *Simpson v. Jones (Inspector of Taxes)* (1968) 2 All E.R. 929, 934; 1 W.L.R. 1066; 112 S.J. 423; (1968) T.R. 107; 44 T.C. 599.
- [8] *Sun Insurance Office v. Clark* (1912) A.C. 443; (1911-13) All E.R. Rep. 495; 81 L.J.K.B. 488; 106 L.T. 438; 28 T.L.R. 303; 56 Sol. Jo. 378; 6 T.C. 73 (H.L.).
- [9] *Southern Railway of Peru v. Owen* (1956) 2 All E.R. 728, 739; (1957) A.C. 334; (1956) 3 W.L.R. 389; 100 Sol. Jo. 527; (1956) T.R. 197; 32 A.T.C. 147; 49 R. and I.T. 468; sub nom. *Owen v. Southern Railway of Peru*, 36 T.C. 634 (H.L.).

א

ב

ערעור על פסק-דין של בית-המשפט המחוזי, תל-אביב-יפו (השופט ש' אשר), מיום 30.6.75, בעמ"ה 465/74, הערעור נתקבל באופן חלקי בלבד.

ש' תוסיח-כהן — בשם המערערת; ח' ברנזון, סגן בכיר לפרקליט המדינה — בשם המשיב

ג

פסק-דין

השופט ויתקון: בערעור זה עלינו לדון בשאלה, אם מותר לחברה המערערת, לצורך שומתה למס הכנסה, לנכות כהוצאה סכום פלוני שהפרישה בחשבונותיה עבור "חוב תלוי". על שאלה זו השיבו המשיב והשופט המלומד בשלילה, ומכאן ערעור החברה.

ד

ואלו העובדות שהיו מוסכמות בין בעלי-הדין. החברה הוקמה בשנת 1969 כחברה קבלנית לבניה. מטרתה העיקרית, אם לא היהידה, היתה לרכוש שטח נכבד של אדמה ברמת-גן, לפתחו ולפצלו ולמכור את המגרשים לקבלני בניה על-מנת שיקימו עליהם בתים רב-קומתיים. וכך עשתה החברה. עוד בסוף 1969 קנתה מבנק פלוני את השטח, ואחרי פעולות תכנון החלה במכירת המגרשים. אך ידוע ידעה החברה — וכך נאמר גם בהסכם בינה ובין הבנק — כי חלק קטן מן השטח היה שייך לאשה בשם שרה גלפר. אשה זו נפטרה לעולמה, אך שתיים מיורשיה לא היו מרוצות מהחלק שהועד להן בחלוקה וראו את עצמן מקופחות. בינתיים, בשנת 1971, הגיעה השעה לבקש מן הרשויות את אישור התכניות, ואז סירבו היורשות לחתום על הבקשות. בדלית ברירה — כי אחרת לא יכלה לעמוד בהתחייבויותיה כלפי לקוחותיה — הסכימה החברה לחתום עמהן על הסכם ובו התחייבה, תמורת חתימתן על המסמכים, שאם יתברר להן אחרי בדיקה והתייעצות, שאמנם קופחו בזכויותיהן, כי אז תהיה החברה אחראית לפצותן, בכסף או בשווה-כסף, על כל קיפות כזה. הודעה על כך נתנה החברה לפקיד השומה.

ה

ו

ז

ואמנם, לא ארכו הימים והיורשות עשו את החשבון ושיגרו אל החברה מכתב ובו דרשו ממנה פיצוי בסך 628,467 ל"י. החברה כפרה בהתחייבותה לשלם את הסכום הזה.

השופט ויתקון

אך החליטה להפריש מהכנסתה שבאותה שנה את הסך 360.000 ל"י לשם כיסוי החוב הזה. את הסכום הזה קבעה לפי האומדנה ובעצת רואי-חשבונוטיה ויועציה המשפטיים, והוא כמחצית הסכום הנדרש בצירוף ריבית והוצאות. הוא גם הסכים שדרשה את התרתו והשנוי כעת במחלוקת. אך מאז 1971 נפלו דברים בפרשה זו. בשנת 1973 הגישו הירושות לבית-המשפט המחוזי את תביעתן, ובה תבעו פיצויים בסך 323.302 ל"י, ובשנת 1974 הגישו פרשת-תביעה מתוקנת ובה העמידו את תביעתן על סך 200.000 ל"י בלבד. בהגנתה כפרה החברה בתביעה זו: היא גם שלחה לבנק, שממנו רכשה את הקרקע, הודעת צד שלישי ובה תבעה ממנו שיפוי בסך 100.000 ל"י. היום, במאי 1977, תוצאות התביעה עדיין מוטלות בחיק העתיד. נוסף עוד שבטרם הוגשה התביעה הציעה החברה ליירושות לשלם להן, בתור פשרה, סך 200.000 ל"י, אך הן סירבו לקבל את ההצעה.

אכן, המערכה הנטושה בין הפרקליטים המלומדים, שהשקיעו מרץ וידע רב בהכנת סיכומיהם המעניינים, מערכה על "הכל או לא כלום" היא. זה אוחז בסך 360.000 ל"י כסכום הראוי להפרשה, וזה חולק על הזכות להפריש סכום כלשהו, כיון שלדעתו אין כאן לא חוב ולא חוב תלוי, ואפילו תאמר שחוב תלוי יש כאן, אין הוא "קרוב לוודאי" ואין הוא ניתן להערכה עד כדי שמוותר לעשות עבורו הפרשה. אמנם השופט המלומד אמר בפסק-דינו שאילו היה פקיד השומה מתיר הפרשה בסך 100.000 ל"י — אותו סכום שנוותר אחרי הקטנת סכום התביעה ל-200.000 ל"י ואחרי ניכוי סכום השיפוי הנדרש מהצד השלישי בסך 100.000 ל"י — לא היה מתערב בשיקול-דעתו. אך הסגן הבכיר לפרקליט המדינה, מר ברנזון, חולק גם על זה, ומשהעלה בא-כוח החברה אפשרות זו כטענה חלור-פית, דחה אותה בשתי ידיים. בעצם שני הפרקליטים תמימי-דעים שיש לדון בענין כאילו עמדנו עדיין בשנת 1971. פרקליט החברה טוען שאם או היה סביר לאמוד את החוב ב-360.000 ל"י, כמחצית סכום הדרישה, אין נפקא מינה שהסכום ירד לאחר מכן. גם בא-כוח פקיד השומה טוען, שעלינו לשקול את הענין לפי מה שהיה ידוע לחברה בשנת 1971, שעה שאפילו תובענה טרם הוגשה נגדה לבית-המשפט ושום חוב לא בא עדיין לעולם. רק כדי לנגח בו את החברה מסתמך הוא על צמצום התביעה, ללמדנו, עד כמה היתה האומדנה המקורית סתמית וחסרת בסיס חשבונאי. ואמנם, הסתירה שבטיעון זה בולטת לעין.

מה שנעלם משני הפרקליטים המלומדים כאחד הוא שמומן קיימת הלכה, שאם בשעת ההכרעה נודעו לנו העובדות, עלינו להעדיפן על השערות ונבואות. כך הוחלט בענין [6] *Bernhard v. Gahan* (1928) ולאחרונה בפסק-הדין הידוע *Simpson v. Jones* (7) (1968). גם אנו נהגנו כך לא מכבר בענין ע"א 860/75, ישראלניל בע"מ, נ' פש"מ, ג.1.1. ב-סימפסון נ' ג'ונסון, (7), חוייב הנישום בשנת 1955—1956 בחוב בסך 34.863 ל"י, אך כעבור שנתיים עשה הסכם עם הנושה (שבינתיים גבה 6.000 ל"י) מחייב אחר, שלפיו שילם 3.000 ל"י ונמחלה לו יתרת החוב. החוב לא נרשם בחשבון השנה 56—1955, ורק לשנת 58—1957 נעשו רישומים. השלטונות דרשו לפתוח מחדש את החשבון לשנת 56—1955, ולכך הסכים גם הנישום, אך בעוד שזה טען שאו נאמד ההפסד הצפוי בסך 28.000 ל"י (ז"א 34.863 ל"י) שפחות 6.000 ל"י בקירוב שנגבו מחייבים

השופט זיתקון

מקווה לקבל מהצד השלישי כהשתתפותה בהפסד זה. בכך נצטמצם תחום המריבה לסך 100,000 ל"י. אמנם טען בא"כוח החברה, שמן הדין להגדיל את הסכום בהתחשב בסכומי הריבית וההוצאות המשפטיות שהצטרפו אליו בינתיים. אך אין לקבל טענה זו. כיון שאם הפרישה החברה סכום כלשהו לשם כיסוי החוב, חזקה על הסכום שהיה מושקע ונשא בינתיים רווחים ואף שמר על ערכו ההוני. ברם, אין לסיים בכך את פסק-הדין. פקיד השומה כופר בעיקר ההפרשה, וטענותיו נתקבלו על דעת השופט. וכאן עלי לחלוק.

על שום מה שלל פקיד השומה, והשופט עמו, את ההפרשה עבור חוב תלוי? נימוק אחד — אם כי לא העיקרי — היה שאם נפרש את סעיף 17 לפקודת מס הכנסה כלשונו, נמצא שמותר לנכות רק הוצאות "שיצאו" ביצור ההכנסה, והרי סכום שהופרש בחשבון לכיסוי חוב תלוי לא "יצא" עדיין מידי הנישום. אך פרשנות מילולית כזו, לא זו בלבד שהיא מתעלמת מהעובדה שהמילה "שיצאו" באה לתרגם את המילה האנגלית "incurred" אלא שהיא עלולה להביא לידי מסקנה שבכלל אין לנתל חשבונות לפי השיטה המסחרית (accrual basis) אלא על בסיס מזומנים בלבד, ואין צריך לומר שאיש לא יציע כדבר הוזה. אך, כמובן, גם השופט ידע שיש מקרים שבהם התירה ההלכה את הרצועה והכירה באפשרות ואפילו בצורך להפריש סכומים מסויימים מן ההכנסה, כדי לשלם בהם, בבוא העת, חובות שגולדו בזמן ותוך כדי יצור ההכנסה, אם כי טרם התגבשו. כל התורה הזאת מקובצת בשני פסקי-דין אנגליים חשובים: (8) *Sun Insurance v. Clark* (1912) ו-(9) *Southern Railway of Peru v. Owen* (1956) ובשלושה פסקי-דין ישראליים שאימצו את ההלכה: ע"א 190/58, פש"ג נ' חברת נקיד בע"מ, (2); ע"א 159/60, חברת נקיד בע"מ נ' פש"ג, (3); ע"א 533/60, "ארקיע" קווי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, (4). ברם, לדעת השופט המלומד, הפעלת ההלכה המאפשרת הפרשה תלויה בשני תנאים: (א) ש"לפי עקרונות חשבונאות מקובלים חייב הנישום לכלול במאזנו הפרשה מתאימה לאותו חוב, אחרת ייחשב הוא כאילו לא דיווח נכונה על הכנסתו" ו-(ב) ש"גסיבות המקרה והאמצעים הטכניים העומדים לרשותה של הפרקטיקה החשבונאית המקובלת מאפשרים קביעה מוסמכת של סכום החוב". לדעתו, שני התנאים נמצאו חסרים במקרה דנן.

באשר לתנאי הראשון נראה לי, עם כל הכבוד, שהשופט החמיר עם החברה יתר-על-המידה. ברור שאין לדבר על "חוב תלוי", מקום שבכלל לא נולד חוב כלפי מאן-דהוא, ראה חברת "ארקיע", (4), דלעיל וראה גם ע"א 26/59, חברת ישראלית לתעשיית אנילין בע"מ נ' פקיד השומה, (5). מאידך גיסא, כשתואר בפסיקה האנגלית והישראלית ובספרי הפרשנים חוב תלוי כחוב ש"קרוב לוודאי" שיתגבש לחוב מוחלט או ש"הסיכוי שלא יתמלאו התנאים לגיבוש החוב באופן סופי היה רחוק למדי" — אין להגנים ולייחס לבי-טויים כאלה כוונה כאילו מן המידה הוא לדרוש דרגה כזאת של הסתברות (probability) שבעצם לא נותר כל הבדל בין חוב תלוי לבין חוב ודאי ומוחלט. וכאן הביא השופט — וביתר שאת בא"כוח פקיד השומה — שיקולים שקשה לי לקבלם. כמו בענין ישראלניל, דלעיל, אף כאן ראה השופט סתירה מניה וביה בין כפירת החברה בתביעת הירשות לפצותה לבין טענתה לפני פקיד השומה שוהי תביעה רצינית בעלת סיכוי נכבד להתקבל

השופט ויתקון

בבית-משפט. לדעתי, אין כאן כל סתירה, והייתי רואה בדאגה הלכה מחייבת נישום לבחור בין זכותו לחלוק על תביעה שהוגשה נגדו, ובין זכותו לטעון לפני פקיד השומה שהתביעה, כולה או מקצתה, היא רצינית ושעליו להפריש מהכנסתו את האמצעים הדרושים לסילוקה. אין להעמיד נישום בדילמה כזו, ועל-כן, כפירתו בתביעה אינה יכולה לעמוד לו כרועץ כלפי פקיד השומה. אין גם לקבל את הנימוק שבשעת עשיית הפרשה טרם הוגשה תביעת היורשות לבית-המשפט ושכל עוד לא הוגשה, אין לדבר על "חוב תלוי". מאידך גיסא, לא הוזכרה בפסק-דינו של השופט העובדה שהתברה מצאה לנכון להציע ליורשות פשרה בסך 200.000 ל"י לסילוק תביעתן. וכי יש ראייה טובה מזו לרציניות החוב?

אך בזה עוד לא הגענו אל השאלה העיקרית. השאלה העיקרית היא, אם נקבל את ההלכה המתירה הפרשה לחוב תלוי כדבר רצוי וצודק, או שמא נראה בה את הפרעה הקוראת לגנב ושכדאי להצר את תחולתה. אין לי ספק שניתן לעשות בה שימוש לרע, ואף לא התעלמתי מהחומר הרב שהביא לפנינו מר ברנזון, כיד בקיאותו הטובה עליו, להוכיח כי מה שנאה ויאה לנישום לרשום ולדווח בחשבונותיו לצורך עצמי או לצורך דיני החברות, לאו דוקא נתקבל כתורה למשה מסיני לצורך מס הכנסה, מן המפורסמות הוא ואינן צריכות ראייה. כך, למשל, ברור כי ראיית-חשבונות שאינה מתחשבת בירידת ערך הכסף, סופה לגלות תמונה מסולפת של העסק, ואילו שלטונות המס עומדים על הכלל שיש לרשום נכסים קבועים ושבמחזור על-פי עלותם ההיסטורית, ובדרך-כלל יש להניח שמבחינת הנישום אין הבדל רב, אם הוא מדווח על חוב בשנה מוקדמת או מאוחרת יותר, בפרט אם נהיה גמישים לגבי האפשרות לפתוח מחדש חשבונות שכבר נסגרו. אך במקרים אחרים לא יתכן ספק בכך שאם אין מתירים בהם הפרשה לחוב תלוי, ייגרם לנישום עוול משווע, טול לדוגמה את המקרה שלפנינו שבו הוקמה הנישומה לשם רכישת קרקע, פיתוחה ומכירתה, ונניח שבכך תסתיים פעולתה המסחרית. היא מכרה את מגרשיה בשנה אחת והיו לה רווחים נאים. אך אליה וקוץ בה. אותה שנה קמו לה עוררין, והיא ידעה שעליה לפייסם בכסף רב. בינתיים בא פקיד השומה ונפרע ממנה את חלק הארי מרווחיה. בלי להתחשב בחוב התלוי, לימים, עם הסתיים המשפט והתגבשות החוב, תשאל הנישומה, מגיין לה הכסף לתשלום החוב? את רוב רווחיה לקח האוצר והיא עומדת לפני שוקת שבורה.

וכה אמר Lord Radcliffe בענין, [9] Southern Railway of Peru v. Owen

100, 739

"...But, whatever the legal analysis, I think that for liabilities as for debts their proper treatment in annual statements of profit depends not on the legal form but on the trader's answers to two separate questions. The first is — Have I adequately stated my profits for the year if I do not include some figure in respect of these obligations? The second is — Do the circum-

השופט ויתקון

stances of the case, which include the techniques of established accounting practice, make it possible to supply a figure reliable enough for the purpose?"

אילו אמרה החברה שהיא רשאית לראות ברווחיה רווחים, אף בלי להביא בחשבון את תביעת היורשות, היינו רואים בכך קלות-דעת וחוסר אחריות, ואינני מאמין שהאוצר מעוניין לעודד התנהגות כזאת. (בכך עלי להסתייג איפוא גם מכמה דברים שבמאמרו של S.T. Crump בכתב-עת 1959 Br. T. Rev. ע' 323 ואילך, שעליהם הסתמך השופט המלומד.)

נותר לי לדון בתנאי השני שצריך להתקיים כדי שמותר יהיה להתיר הפרשה בעד חוב תלוי. כאמור, התנאי הוא, בדברי השופט המלומד, ש"נסיבות המקרה והאמצעים העומדים לרשותה של הפרקטיקה החשבונאית המקובלת מאפשרים קביעה מוסמכת של סכום החוב". לדעת השופט המלומד, גם תנאי זה לא נתמלא במקרה דנן. בדרך-כלל, השאלה, אם ניתן לאמוד חוב תלוי לפי כללים חשבונאיים מקובלים היא שאלה שבעובדה, ואם לא הוגשה עדות על כך, תתעורר השאלה, על מי מוטל נטל הראייה? לטענת בא-כוח החברה, הנטל מוטל על פקיד השומה, ולכאורה יש דברים בגו, כי על-פי סעיף 155 לפקודת מס הכנסה, על פקיד השומה להצדיק את התלטתו, כאשר המדובר בנישום שניהל ספרים שבוקרו ואושרו על-ידי רואה-השבון. אך במקרה דנן אין צורך לדון בשאלת נטל הראייה. כאין אין אנו עוסקים בחובות תלויים שהערכתם דורשת התמחות חשבונאית מיוחדת. כאן מדובר בתביעה משפטית, שהערכתה כולה בתחום הייעוץ המשפטי, ומי מוסמך להעיד על כך אם לא יועצו המשפטי של הנישום? הקושי שבדבר הוא, כמובן, שעדות כזאת עלולה לפגוע בסיכויי הנישום בניהול משא-ומתן לחיסול התביעה שהוגשה נגדו. אך זו שאלה אחרת. מכל מקום, אם נתקבל דעתי העקרונית, שבמקרה דנן יש להתיר הפרשה, אלא שהיא צריכה להיות מצומצמת לסך 100,000 ל"י, איש לא יטען שהסכום מוגזם מבחינה עובדתית.

הייתי מקבל איפוא את הערעור באופן חלקי בלבד והייתי קובע שיש להתיר למערר-ערת הפרשה בשנת המס 1971 בסך 100,000 ל"י. לאור התוצאה אין צו להוצאות.

וכך אנו מחליטים.

ניתן היום, כ"ג באייר תשל"ז (11.5.1977).