

מאת

גיא בר-און, רו"ח (משפטן)^[1] ; זיו שרון, עו"ד^[2]

-

-

התרחבות התופעה בשנים האחרונות

-

1. בשנים האחרונות, חדשות לבקרים, אנו עדים לגילוי מעילות^[3] ענק בחברות מהמובילות במשק. דומה כי המאמצים שנעשים ע"י גורמי הפיקוח המוסדיים וכן אנשי המקצוע והמשאבים הגדולים שמושקעים בנושא, אינם מונעים את התופעה. יהיו מי שיגידו, כי מאמצים אלו, הזוכים לפרסום רב יותר מבעבר, רק מציפים מציאות שהייתה קיימת תמיד, אך העובדה בעינה עומדת: הנזק הכלכלי, החינוכי והתרבותי שנגרם למשק ולחברה הישראלית כתוצאה מכך, הינו עצום.

2. הערכה שבוצעה בשנים האחרונות ע"י משרד רואי החשבון יהודה בר-לב ושות' מצביעה על תוצאות עגומות. הנזק הישיר ממעשי הונאה במשק הישראלי (שמעילות הינן חלק מהם) הסתכם בשנת 2009 בסך של כ-360 מליון ש"ח, זאת ללא הונאות ענק, יוצאות מן הכלל, שהנזק מהן מסתכם בכ-1,100 מליון ש"ח.

עפ"י הסקר שפורסם באתר האינטרנט של המשרד, 32% מההונאות מתבצעות ע"י עובדים בכירים^[4].

3. בשנת 2008 פרסמה לשכת בוחני ההונאות העולמית, גוף העוסק בהדרכה ובהכשרה לטיפול במניעת הונאות ומעילות, סקר מקיף בתחום עבריינות תעסוקתית. על פי עיקרי הסקר, כפי שהוצגו ע"י משרד רואי החשבון אלקלעי-מונרוב, הארגונים בארה"ב מאבדים כ-7% מהכנסותיהם בשנה, עקב מעילות בארגון. מהמחקר עולה, כי כמות המעילות הגבוהה ביותר התבצעה במחלקות הכספים ובהנהלה הבכירה^[5].

עמ' 80

4. בארץ, המעילה המפורסמת ביותר בשנים האחרונות הייתה בבנק למסחר, כאשר אתי אלון, עובדת בכירה בבנק, מעלה בסכום של כ-270 מליון ש"ח וגרמה לנפילתו של הבנק.

אך, אתי אלון איננה לבדה. מאז נתגלו מעילות שונות בחברות בכל ענפי המשק.

5. לא תמיד מדובר בפגיעה ישירה בקופת החברה. לעיתים, הנפגעים העיקריים הם גורמים מחוץ לחברה, כגון: בעלי המניות או הלקוחות. אך בכל המקרים נגרם נזק כבד, ישיר או עקיף, לחברות בהן בוצעה המעילה.

6. פקודת מס הכנסה לא ייחדה התייחסות מפורשת לנושא התרת הוצאות הנובעות ממעילות בעסק. הדין בשאלה זו גובש בפסיקה, עפ"י העקרונות הכלליים ביחס להתרת הוצאות בהעדר הוראות ספציפיות בפקודה.

7. לטעמנו, כפי שיוסבר בחיבור זה, הפסיקה בנושא אנכרוניסטית ולא מעודכנת למציאות הישראלית בימינו. עקב כך סובלים העסקים ממכה כפולה - בנוסף להפסד עצמו הנגרם מהמעילה, במקרים רבים חסרון הכיס האמיתי לא יותר בניכוי כהוצאה לצורכי מס.

פסק הדין בעניין חברת פינסקר 42 והפסיקה בעקבותיו

עניין **פינסקר 42**[6], שניתן לפני למעלה מיובל, מהווה עד היום את ההלכה על פיה פועלים משרדי השומה בסוגיה זו.

8. בפרשה זו נדון עניינה של חברה פרטית, שבבעלותה היה בניין בתל-אביב וכל הכנסותיה נבעו מהשכרת הבניין ומריבית. בעלי החברה ורוב מנהליה גרו דרך קבע בחוץ לארץ, ומשום כך מינתה החברה שני תושבים מקומיים לשמש כמנהלי הבניין, ונתנה להם הרשאה והוראה לגבות מהדיירים את דמי השכירות ולהפקידם בחשבונה בבנק. אלה היו גם מוסמכים לשלם את הוצאות הבניין ולחתום על שיקים.

בארבע השנים 1961-1964, גבו המנהלים סכום של 36,414 ל"י, אך לאחר ששולם להם, הם שלחו ידם ברוב רובו של הכסף - 30,675 ל"י - ושלשלוהו לכיסם.

ב-1966 הוגשה תביעה נגד המנהלים ואף ניתן פסק דין כנגדם, אך הללו עזבו את הארץ ולא הייתה דרך להשיב את הכספים לחברה.

9. תחילה רשמה החברה את כל הכספים שגבו כהכנסה לצורך מס הכנסה, ללא תביעת הוצאה כנגדם ביחס לכסף ששולש לכיס המנהלים, אך ב-1967 ביקשה החברה מפקיד השומה רשות לתקן את דו"חותיה ולהתיר לה לנכות את הסכום הנמעל.

10. טענת החברה לפיה סכום הגניבה ניתן לניכוי, התבססה על ארבעה נימוקים חלופיים: (א) הסכום שנגנב ולא הגיע לידיה אינו הכנסה; (ב) זהו "חוב אבוד" במשמעות סעיף 17(4) לפקודה; (ג) זוהי הוצאה מותרת, במשמעות הרישא לסעיף 17 לפקודה; (ד) זהו הפסד בר קיזוז, כמשמעות סעיף 28 לפקודה.

11. פקיד השומה השיב את פני החברה ריקם. לדעתו, לא הייתה גניבה זו בגדר הוצאה לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה.

12. לדעת בית המשפט, אף לא אחד מהנימוקים הללו עומד במבחן החוק וההלכה.

לעניין הטענה הראשונה, לפיה אין המדובר כלל בהכנסה, קובע בית המשפט, כי אי אפשר לומר, שרק בטעות נרשמה הכנסה אשר למעשה לא הופקה.

מנהלי הבית הם שהיו מוסמכים לגבות את שכר הדירה מהדיירים, ומשקיבלו לידיהם את הכספים, הרי זה כקבלתם בידי החברה. זאת לאור העיקרון, כי "שלוחו של אדם כמותו". נכון הוא, שהוטלו על השלוחים שני תפקידים: לגבות את הכסף ולהפקידו בבנק, ואומנם הללו ביצעו רק את התפקיד הראשון ולא את השני. אך מכך שמעלו בתפקידם השני, אין להסיק כי מעלו גם בתפקידם הראשון, וכי גבייתם אינה גבייה בשם שולחתם.

13. לעניין טענת החוב האבוד, קובע בית המשפט, כי החוב שהגיע לחברה מהדיירים נפרע, ושוב אינו קיים. בא במקומו חוב אחר, חוב מנהלי הבית כלפי המערערת, להחזיר לה את הגזלה ולפצותה על הפרת נאמנותם. זהו חוב אחר בטיבו ובטבעו, שנוצר לאחר קבלת ההכנסה. בית המשפט קובע, כי סעיף 17(4) איננו מתיר חוב רע אלא אם כן התהווה בעסק או כמשלח-יד. לדעת בית המשפט, ספק רב אם אפשר לראות את מקור הכנסת החברה כעסק או כמשלח-יד (לפי סעיף 2(1) לפקודה), ולא כדמי שכירות מאחוזת בית (סעיף 2(6)). לפיכך, אין המדובר בהוצאה בעסק.

14. בנוסף, גם אם מדובר ב"עסק", לא נוצר, אליבא דבית המשפט, חוב מסחרי, שמנהלי הבית חבו לחברה, מאחר שלא התנהלו פעולות "מסחריות" בין החברה ובין שלוחיה הנוכלים. מעשה המעילה ושליחת ידם של מנהלי הבית בכספי המערערת לא יצרו חוב מסחרי. הללו גנבו את רכוש החברה, והחוב שנוצר היה חוב הוני מובהק.

15. לסיכום, לשאלת התרת ההוצאה כהוצאה בייצור הכנסה קובע בית המשפט בעניין **פינסקר**:

"לצערי הרב, גם בכך לא שוכנעתי. כבר רמזתי לעיל, שהכסף שנאבד למערערת עקב הגנבה היה נכס מנכסי-ההון שלה... אף העבודה 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 מהפיקדון - או אם גנבו ניירות ערך או כספים מתוך הקופה, אי אפשר היה לומר שאבידה כזאת הייתה ניתנת לניכוי לצורך מס הכנסה;

עמ' 82

היינו אומרים שהמעילה פגעה בנכסי ההון של הנישום ושגם לפי מבחן האינצידנטליות, אין לראות אותה כתופעה הכרוכה במהלך העסק. לדעתי, אין נפקא מינה אם בוצעה המעילה בטרם הופקד הכסף בבנק או לאחר מכן. הכסף אינו הופך את עורו עם הפקדתו" (ההדגשה וההדגשות הבאות אינן במקור)

16. בית המשפט מבחין בין מקרה זה ובין מקרה בו חברה עוסקת במסחר:

"חברה העוסקת במסחר, ושטרי כסף או מצלצלים נמצאים במחזור ומתגלגלים מיד ליד במהלך העסק השגרתי, יתכן שרואים אצלה גרעון בקופה כתופעה רגילה הכרוכה בטיב המסחר; במקרה כזה דומה הכסף שבמחזור למלאי עסקי, שאף הוא נתון בסכנת גנבות, תאונות ופגיעות דומות. אך החברה המערערת וודאי לא ניהלה עסק כזה, אם בכלל אפשר לראות עסק בתפקידה להשכיר את ביתה ולגבות את דמי השכירות למען בעלי מניותיה."

17. בית המשפט ערך הבחנה נוספת הנוגעת לזהותו של המועל. הוא מבחין בין מעילה המתבצעת ע"י עובד זוטרי בעסק, שאז ההוצאה תותר בניכוי, ובין גניבה ע"י "איש מפתח", אשר ידו בכל בעסק, שאז לא תותר ההוצאה:

"נראה לי שמכל האסמכתאות הללו אין להסיק את המסקנה שלעולם יותר ניכויים של הפסדים הנובעים מגנבת כספים, ובלבד שהגנב לא היה מנהל של החברה.

העולה מהקובץ 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 ואופייניות של המסחר. בנוהג שבעולם הוא שברוב עסקי מסחר המנוהלים בצורה כזאת קורים הפסדים מסוג זה, ולכן זוקפים אותם לחשבון-הרווח-והפסד.

אך כשמקור ההכנסה הוא השכרת בית, והממונה לגבות את דמי השכירות פטור מכל פיקוח וביקורת 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."

18. בית המשפט בעניין פינסקר 42 מסתמך בפסיקתו על פסיקה אנגלית ישנה.

פסק הדין הראשון הוא בעניין **Roebank** [7]. באותו מקרה דובר במנהל חברה, אשר משך מחשבונה סכומים, שעלו על הסכומים שהגיעו לו מהחברה, ולא היה מסוגל להחזירם.

עמ' 83

בית המשפט פסק, כי החוב לא נחשב לחוב שנוצר במהלך המסחר ולצורך המסחר, מכיוון שהעובד הינו "אדם שביכולתו לעשות בכספי החברה כטוב בעיניו, ואיש לא פצה פה וצפצף".

19. בעניין **Curtis** [8], שדן במקרה דומה נאמר:

"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, והכול בידו, וכל הידוע לנו הוא שבספרי החברה הקיימים נמצאים כספים שעברו דרכם אל תוך הכיס שלו. אני רואה כל ראייה שהיה זה הפסד במהלך המסחר. לפי פשוטם של הדברים, היו כאן נכסים של החברה, כספים שהגיעו לחברה, והמנהל השתלט עליהם ושלח בהם את ידו. נראה לי כי מה שקרה הוא שמעל בתקבולי החברה מחוץ לגדר המסחר בהיותו מנהל במשרד ובהיותו במצב שיכול היה לעשות כרצונו".

-

20. מקרה דומה נדון בעניין **פסג' התעשייה בע"מ** [9]. גם שם נגבו תשלומי הדיירים עבור חברת בית, אך לא הגיעו לקופתה. גם כאן לא הותרה ההוצאה בנימוק דומה.

21. מאז עניין **פינסקר 42**, לא התירו משרדי השומה הוצאות גניבה כאשר דובר באנשי מפתח בעסק, בהסתמך על ההלכה שנקבעה בו.

בעניין **עאסלה עיסמאן בן סאלם** [10] נדונה טענת חיוב במע"מ של הכנסות שנגנבו מהקופה ע"י אחד העובדים. בית המשפט קבע, כי:

"קבלת כספים על ידי הנציגים של השותפות - ועובד של השותפות בגדר נציג הוא - מהווה הכנסה בידי השותפות, ולא ניתן לומר כי אלה לא התקבלו אצל השותפים, שאם לא כן, לא גניבה הייתה מהם. לכל היותר במקרה כזה נוצר חוב בין אותו עובד שגנב, אם אכן גנב, לבין השותפים וגניבה כזו נוצרה לאחר קבלת ההכנסה. במקרה כגון זה, סכום הגניבה הוא לכל היותר חוב הוני, וככזה אינו מותר בניכוי..."

עניין אקספרס טורס

22. בפרשת **אקספרס תורס** [11] נתעוררה השאלה, האם יש להתיר כהוצאה סכומי כסף שנגנבו בפריצה לעסק של סוכנות-נסיעות.

עמ' 84

החברה המערערת טענה, שיש לראות את הסכומים שנגנבו כהוצאה אינצידנטלית לעסק, שכן, עסקיה כוללים, בין השאר, רכישת מטבע-חוץ ושמירתו במשרד עד למסירתו ללקוח. פקיד-השומה, לעומת-זאת, לא ראה בגניבה הוצאה בייצור ההכנסה.

בית-המשפט קיבל את עמדת החברה וקבע, כי גניבת סחורה או מזומנים מעסק מסחרי הינה הוצאה אינצידנטלית בעסק.

הפסיקה במקרה זה לא סתרה את הלכת **פינסקר 42**. שאלת הגניבה ע"י איש מפתח לא עלתה לדיון, מאחר שהיה מדובר בגניבה ע"י גורמים חיצוניים.

כלומר, כאשר היה מדובר בגורמים חיצוניים לעסק, מצא בית המשפט מקום להתיר את ההוצאות, ביתר קלות.

עמדת רשות המיסים

23. רשות המיסים אימצה, כאמור, את ההלכה שנקבעה בעניין **פינסקר 42** ואת הפסיקה בעניין **אקספרס תורס** וקבעה בהוראותיה המקצועיות (בחבק) [12] כי:

"אין עוד מקום להבחין, לצורך התרת ההוצאה, בין גניבת מלאי לבין גניבת כספי הפדיון בעסק, ויש לראות בכל מקרה את הסכום שנגנב, לרבות מלאי, כהוצאה; זאת, משום שגניבות מעסק, כתוצאה מפריצות וכיו"ב, יש לראותן תמיד כאינצידנטליות לעסק."

24. אך מנגד קובעת הרשות, כי :

"עם זאת, אין להתעלם מההלכה שנפסקה בפרשת **פינסקר**, הדנה במעילות-פנים להבדיל מגניבות-בחוץ שעליהן דובר לעיל. כאשר מדובר במעילות-פנים, תותר המעילה כהוצאה אך ורק אם היא אינצידנטלית לניהול העסק. לשם כך יש לבדוק מהו אופיו של העסק, אם, למשל, מתגלגלים במהלכו השגרתי כספים מיד ליד (כגון מוסד פיננסי), ובעיקר יש לבדוק את מעמדו

של המועל בעסק. לעניין זה מבחינים בין עובדים זוטרים לבין מנהלים או בעלי סמכויות נרחבות, שהם למעשה "כל-יכול" בעסק. במקרה של מנהלים, לעומת פקידים זוטרים, לא תיראה המעילה כהוצאה אינצידנטלית ולכן לא תותר.

אם מסתבר שהגניבה בוצעה על-ידי שותף, מנהל או בעל סמכויות נרחבות אחרות, דין הגניבה כדין מעילת-פנים ואין להתיר את ההוצאה."

עמ' 85

25. דהיינו, מהוראות החבק עולה, כי ככל שמדובר בגניבה שבוצעה על ידי גורמים חיצוניים לעסק, תותרנה ההוצאות בניכוי תמיד. אך ככל שמדובר במעילה שבוצעה ע"י גורמים פנימיים, יש לבחון פרמטרים נוספים (המפורטים להלן).

לפי החבק, גניבות ופריצות הינן תמיד אינצידנטליות לעסק. ככל שמדובר בגנב שאיננו חלק מהארגון, ההוצאה הופכת לחלק מתהליך אינצידנטלי בייצור ההכנסה, ואילו כאשר מדובר בגורם פנימי, כגון עובד אשר מועסק בחברה לשם ייצור הכנסתה, אזי אין הדבר מובן מאליו.

נוצר בכך אבסורד. מחד, העובדים הבכירים, שהם חלק מגורמי הייצור בעסק, שאין ספק כי הימצאותם בעסק נדרשת והינה לשם ייצור ההכנסה, נתפסים בראי פסק-דין פינסקר כמנותקים מאותו תהליך שלשמו הם נמצאים בעסק ובלעדיו לא הייתה להם הנגישות לכספים או למסמכים, הנדרשת לשם ביצוע המעילה.

מאידך, האפשרות שגנבים חיצוניים יחדרו לעסק נחשבת כצפויה עד כדי כך, שהם "מאומצים" לתוך תהליך ייצור ההכנסה.

איננו סבורים כי כיום עדיין נדרשת הבחנה בין גורם פנימי וחיצוני לעניין התרת הוצאות בייצור הכנסה. גם ספק חיצוני וגם עובד יכולים להיות חלק מתהליך ייצור הכנסה.

אם מתקשים לערוך הבחנה כזאת, הרי הגישה צריכה להיות הפוכה. התרת ההוצאה בשל פעולתו שלא כדין של עובד, שהוא חלק ממנגנון הפקת ההכנסה, מתאפשרת ביתר קלות מאשר פעולת גורם חיצוני.

26. לדעת הרשות, ככל שמדובר בעובד, יש לבחון, האם המעילה אינצידנטלית לניהול העסק. לשם כך יש לבדוק, מהו אופיו של העסק. במידה שמדובר בעסק אשר למשל, מתגלגלים במהלכו השגרתי כספים מיד ליד (כגון מוסד פיננסי), תותרנה ההוצאות בניכוי ובמקרים אחרים לא.

27. כשמדובר בגורם פנימי, המועל בכספי החברה, יש לבחון כפרמטר עיקרי, האם מדובר בעובד זוטרי, שאז תותרנה ההוצאות בניכוי, או שמדובר בעובד שהוא איש מפתח, שאז ההוצאה לא תותר.

28. אנו חולקים, כאמור, על עמדת הרשות בכמה מישורים: לטעמנו, ראשית, ניתן להתיר את ההוצאה גם בעסק ששיקור עיסוקו איננו מתמקד בגלגול כספים. שנית, ההבחנה בין גנב חיצוני למועל פנימי ובין מועל בכיר למועל זוטרי, איננה נדרשת. ושלישית, ההסתברות להתרחשות ההוצאה איננה אמת מידה להתרתה.

-

-

הבעייתיות שיצרה ההלכה

29. פסק-דין פינסקר 42, שאומץ בחום ע"י רשות המיסים, יצר לטעמנו מספר בעיות:

עמ' 86

א. בשטח נוצרה מציאות עגומה. אותן חברות אשר ספגו מכה קשה כתוצאה מהמעילה, נותרו כשהן נפגעות פעם נוספת, כאשר גילו כי חסרון הכיס אותו ספגו, לא הותר להן בניכוי. התרת הסכומים כהפסד הון, אם בכלל, לא תמיד מועילה.

ב. לא ברור מההלכה, מיהו אותו איש מפתח אשר ידו בכל, שהוצאות בעקבות מעילה שביצע אסורות לכאורה בניכוי. אי-בהירות זו גורמת למחלוקת בין פקידי השומה והנישומים. פקידי השומה מפרשים את זהות אותו איש "כל יכול" בצורה רחבה, כך שנכללים בהגדרה גם מנהלים בדרגי הביניים האחראים והמקבלים באופן עצמאי החלטות בתחומים מסוימים, ואילו הנישומים טוענים כי הכוונה היא אך ורק למנהלים הבכירים ביותר.

לדוגמה, יכולה להתעורר שאלה, האם מנהל חשבונות ראשי הוא איש מפתח או האם חשב הוא איש מפתח. הדבר תלוי, לדעתנו (ככל שנלך לפי עמדת הרשות העורכת הבחנה שכזאת), באופי העסק ובמבנה הספציפי שלו, ובמקרים רבים אף ביחסים בין העובדים. ישנם עסקים בהם מנהל הכספים הינו "כל יכול" ואילו באחרים הוא לא מקבל החלטות עצמאיות מהותיות כלל. [13]

אם המבחן הינו יכולת ביצוע פעולות באופן עצמאי וללא פיקוח, ישנם עסקים בהם מנהלי העסק אינם מבינים או אינם מעורים בתחום הכספים או בתחומים אחרים. במצב שכזה, גם עובד פחות בכיר בעסק יכול שייחשב ככל יכול בתחומו.

טלו לדוגמה חברת בנייה בה מועסק איש מחשבים אשר מטפל בכל נושאי המחשוב בעסק. בעל

העסק איננו מבין דבר וחצי דבר במחשוב. במקרה זה, עובד המחשוב יכול שיהיה "כל יכול" בתחומו, ללא יכולת לפקח עליו.

הצורך בהתאמת ההלכה למציאות כיום

30. נקדים ונאמר כי לטעמנו, ההלכה איננה נכונה עוד, ולכך נתייחס באריכות בהמשך. למצער, אנו סבורים, כי בכל מקרה נדרשים בה שינוי ועדכון ממספר סיבות:

א. ייתכן שההלכה מתארת את מציאות שנות ה-60 של המאה שעברה, אך היא איננה מתאימה לימינו אנו. מעילה ע"י מי שפסק-הדין מגדיר כ"איש כל יכול" איננה נדירה, ובוודאי שהיא עלולה להתרחש לא רק בעסקים מסחריים, בהם מועברים מזומנים, אלא בכל עסק שהוא.

עמ' 87

ב. ההלכה איננה תואמת את ההתפתחות שחלה עם השנים בפסיקת בתי המשפט ביחס להוצאות אינצידנטליות אחרות, שהרחיבה את היריעה והתירה הוצאות שונות, שאין בהכרח קשורות בטבורן לייצור ההכנסה. בסוגיית התרת הוצאות, מעילה נותרה כתפיסה ישנה ואנכרוניסטית.

מבחן ההוצאה אינצידנטלית בפסיקה

31. מבחן האינצידנטליות תואר על ידי כבוד השופט ויתקון בעניין **קופילביץ** [14], באופן הבא:

"מבחן האינצידנטליות" פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה - כאן הקשר בין מעביד ועובד - כדבר אורגני, ולשאול, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ומבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי-רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה."

32. את מהותו של המבחן מתאר פרופ' נמדר [15]:

"לפי מבחן זה אם ההוצאה שייכת לתהליך האורגני של העסק ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, תהיה זו הוצאה המותרת בניכוי, שכן כדי לייצור את ההכנסה נזקקים להוצאה זו ובלעדיה לא ניתן לייצרה. אין מבחן זה בודק האם יש קשר סיבתי בין ההוצאה לתהליך

הייצור של ההכנסה, שהרי גם הוצאות הוניות יש להן קשר סיבתי וזיקה הדוקה לייצור ההכנסה. מבחן זה הינו צר יותר והוא דורש לא רק קשר סיבתי ליצירת ההכנסה אלא שההוצאה תשתלב בתהליך הייצור ותהיה פועל יוצא של תהליך זה ממועד הפעלתו."

33. מסבירים המלומדים ויתקון ונאמן בספרם **דיני מיסים** [16]:

"...החוק אינו מתיר אלא הוצאה שהיא כרוכה (Incidental) בסוג הפרנסה הנדונה. עלינו לראות את מקור הפרנסה - העסק, המסחר, העבודה או הנכס המניב פירות - כדבר אורגני, שבתהליכו הטבעי כרוכות הוצאות מסויימות, בין שהן רגילות ובין שהן בלתי רגילות. אך הוצאות שמבחינה אובייקטיבית הן חורגות ממסגרת סוג הפרנסה, אין להכיר בהן כהוצאות שהוציא הנישום בייצור הכנסה."

עמ' 88

34. המבחן נקלט מהמשפט האנגלי אל המשפט הישראלי, ושימש את בתי המשפט, לעיתים כמבחן עיקרי ולעיתים כמבחן נוסף לשם בחינת התרת הוצאות בניכוי [17].

35. בתי המשפט עשו שימוש במבחן האינצידנטליות גם כאשר התוצאות עוררו קושי. כך לדוגמה, בעניין **בורק** [18] לא הותר ניכוי של הוצאות הנסיעה ומזון של שכיר שהועסק ע"י שני מעסיקים שונים ונדרש לנסוע במוניות ממקום עבודה אחד לשני. בית המשפט קבע:

"דברים אלה בדין יסודם והם משקפים אל נכונה את ההלכה הקבועה מאז ומתמיד, אם כי לא פעם נשמעה ביקורת על צרות המבחן שבה: ראה דבריה הקולעים של הוועדה המלכותית בדין-וחשבון שלה על הטלת מס על רווחים והכנסות, §§238-241 (2955) Cmd. 9474, אך זוהי ההלכה... אמת נכון הדבר, אף אדם כזה "נאלץ" להוציא את הוצאות נסיעתו או דמי אוכל "לשם ייצור" ההכנסה הנובעת ממקור הכנסתו השני; אך לא זהו המבחן המכריע שנקבע בסעיף 11(1) לפקודת מס ההכנסה, 1947. עלינו לשאול, אם הוציא הנישום את ההוצאה "בייצור" הכנסתו, ועל שאלה זו אין להשיב אלא בשלילה... משום כך, ולא בלי צער, עלינו לדחות את הערעור."

התנאי שהעמידו בתי המשפט להתרת ההוצאה היה, שההוצאה תוצא תוך כדי מהלך הפקת ההכנסה.

36. הגדרת הוצאה אינצידנטלית בראי בית המשפט התרחבה עם השנים וכללה יותר ויותר הוצאות שבעבר נחשבו בעיני בתי המשפט כהוצאות שאינן אינצידנטליות.

בתי המשפט החלו להתייחס גם לשאלת הצורך בהוצאת ההוצאה, כתנאי להפקת ההכנסה.

מבחן ה"אלמלא" שבו השתמש בית המשפט המחוזי בעניין **ורד פרי** [19] (דהיינו: האם, אלמלא תשלום הוצאות ההשגחה על הילדים, לא היתה המשיבה יכולה לייצר הכנסה), עדיין לא נתקבל כמבחן המוביל בפסיקה כל עוד לא אומץ ע"י בית המשפט העליון. המבחן הנפוץ והמקובל נשאר עדיין קיומה של זיקה קרובה, הדוקה וישירה בין ההוצאה לבין ההכנסה, אך בתי המשפט היו מוכנים להאזין ולשקול ביתר פתיחות גם טענות ברוח מבחן ה"אלמלא".

עמ' 89

37. פסיקת בית המשפט העליון בעניין **ורד פרי** [20] מסמלת שינוי גישה ביחס למעמדו של מבחן האינצידנטליות. בעניין **ורד פרי**, בית המשפט התיר בניכוי הוצאות השגחה על ילדים לשם יציאתה של האם לעבודה, כהוצאה בייצור הכנסה.

במסגרת בחינתו את טענת פקיד השומה בדבר אי-התקיימותו של מבחן האינצידנטליות, קבע בית המשפט העליון, כי [21]:

"אפיונו ומעמדו של מבחן האינצידנטליות צריך שיבחן בראי ההלכות הפרשניות הנוהגות כיום ולאור תכליתה של הוראת סעיף 17 לפקודה. אכן, המבחן מבוסס על הלכה בת מאה, אך אין בוותק זה כשלעצמו כדי להצדיק חריגה מכללי הפרשנות המקובלים כיום."

בדברי בית המשפט ניתן לשמוע צלילי ביקורת על האופן בו יושם המבחן לאורך השנים ועל חוסר התאמת הפרשנות המסורתית שלו לימינו אנו.

לדידו של בית המשפט, מבחן האינצידנטליות כפוף לכללי הפרשנות המקובלים כיום, וזאת כחלק מהשאיפה ליצור הרמוניה בפרשנות החקיקה [22].

-

38. בפסק הדין מסביר בית המשפט העליון את העקרונות אותם יש ליישם בבחינת האינצידנטליות כיום [23]:

"התכלית, אשר לאורה יש לבצע את מלאכת הפרשנות, היא תכליתו של מס ההכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב במס אמת (ראו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה ת"א-1, פ"ד נג(1) 699 (1999)), לשון אחר: מיסוי הכנסתו האמיתית של הנישום שהיא ההכנסה בניכוי ההוצאות שהוצאו לשם הפקתה (ראו בהקבלה: ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2) 953, 959 (2003)). חיוב במס של סכום שאינו משקף את הכנסתו האמיתית של הנישום אינו בגדר "מס הכנסה". אם נישום אינו רשאי לנכות הוצאה שהוציא בייצור הכנסתו, שקול הדבר להטלת "מס

ביתר", שכן הכנסתו הנלקחת בחשבון לצורך קביעת החיוב במס גבוהה מהכנסתו האמיתית."

עמ' 90

כלומר, את המבחן יש להפעיל תוך התייחסות לתכלית החקיקה ולשאיפה להגינות ולגביית מס אמת מהנישומים, ומס אמת נגבה כאשר הוא נגזר מהרווח הכלכלי שהופק בפועל על ידי הנישומים.

39. במקביל להרחבת גבולותיו של מבחן האינצידנטליות, חל פיחות במעמדו של המבחן בעיני בית המשפט. בית המשפט בעניין **ורד פרי** הבהיר, כי מדובר במבחן אחד מני רבים וייתכן שהוצאה תותר בניכוי גם אם מבחן האינצידנטליות לא מתקיים. קובע בית המשפט העליון בעניין **ורד פרי**[24]:

"אף אני סבור, כאמור, כי מבחן האינצידנטליות מהווה מבחן-עזר שאינו בלעדי, וכי עשויות להיות הוצאות שיותר בניכוי אף אם אינן מקיימות מבחן זה, ובלבד שתעמודנה בדרישות שצוינו לעיל."

40. בסיכומו של דבר, בית המשפט מאמץ פרשנות רחבה למושג "בייצור הכנסה" ולשאלה, מהי הוצאה שיש לה זיקה ממשית וישירה לייצור הכנסה. הוצאות השגחה על ילדים נכנסות להגדרה זו ולכן הותרו בניכוי.

41. בעקבות הלכת **ורד פרי** הזדרז המחוקק ותיקן את נוסח סעיף 32(1) לפקודת מס הכנסה, שעניינו הוצאות אסורות בניכוי, תוך שהוא מכניס את מבחן האינצידנטליות הפסיקתי לתוכו ואוסר במפורש את ניכוי הוצאות ההשגחה על ילדים.

המחוקק מניח, כי קיים תהליך טבעי של הפקת הכנסה ומבנה טבעי של מקור הכנסה ודורש כי ההוצאות יהיו חלק מהם. השאלה המתבקשת היא, האם מעילות הינן חלק מאותו תהליך טבעי.

42. כאשר מתבצעת מעילה, המועל עושה שימוש באותו תהליך טבעי של הפקת הכנסה בכדי לבצע את זממו, שאחרת מעשיו יתגלו בקלות. המועל, המכיר את תהליכי העבודה בעסק, מאתר את נקודות התורפה בתהליך ועושה בהן שימוש. האחרים סביבו לא ערים לכך, מאחר שהם רואים כי מתבצע תהליך "רגיל" של ייצור הכנסה, לו הם מורגלים. למעשה, הגם שהדבר לא מתבקש ואיננו רצוי, המעילה משתלבת באותו "תהליך טבעי" של ייצור הכנסה. לכן, ההוצאה תיחשב כאינצידנטלית גם עפ"י סעיף 32(1) בנוסחו המתוקן.

הסתברות התרחשות האירוע כאמת מידה להתרת הוצאה

43. כאמור, בית המשפט בעניין **פינסקר 42** קבע, כי גניבות ע"י עובדים זוטרים מאפיינות עסק מסחרי ואילו מעילות ע"י אנשי מפתח אינן צפויות.

עמ' 91

44. קביעה זו מעוררת את השאלה, האם עצם היות ההוצאה צפויה, בהסתברות זו או אחרת, צריכה להוות אמת מידה להתרת הוצאות.

נוסח סעיף 17 איננו תומך בכך. הסעיף דורש שההוצאה תוצא בייצור הכנסה ואיננו מבחין בין הוצאה שההסתברות שהנישום יעמוד בה גבוהה לבין הוצאה שסבירות התרחשותה "נדירה".

45. בעניין **הסנה** [25] נדונה שאלת התרת עתודה לסיכונים מיוחדים בחברת ביטוח (לעניין סעיף 49(א)), אשר מתיר ניכוי עתודה לסיכונים שלא חלפו אצל חברות ביטוח). באותו עניין לא דובר רק בסיכונים צפויים, אלא גם בנדירים ביותר. ובכל זאת התיר בית המשפט את ההוצאה בקובעו:

"העתודה לסיכונים מיוחדים נועדה, הן לפי טענת בא כוח המערער והן לפי טענות המשיבות, לשמש כיסוי "נזקי קטסטרופה", כלשון בא כוח המשיבה הראשונה בנימוקי ערעורה בבית המשפט המחוזי. גם נזקים יוצאי דופן כאלה הם בגדר סיכונים שטרם חלפו בסוף שנת הכספים, שבהם נושאת חברת הביטוח לגבי פוליסות שתקפן לא נגמר בסוף השנה. מבחינת הצורך ליצור עתודה לסיכונים שלא חלפו, אין הבדל מהותי בין סיכונים רגילים ובין סיכונים בגלל אירועים יוצאי דופן. ועל כן יש לראות בשתי הפרשות פעולה חשבונאית שמטרתה לקבוע את הרווח של חברת הביטוח בשנת המס הנדונה."

כלומר, לדעת בית המשפט, גם סיכון נדיר יכול שיהיה סיכון מסיכוני העסק וסעיף 17 מחייב את התרת ההוצאה גם במקרה זה.

שאלת ההסתברות כי העסק יידרש להוצאה מסוימת איננה רלוונטית איפוא. גם הוצאות "נדירות" מותרות בניכוי.

46. לשאלת עיתוי התרת ההוצאה, עניין **הסנה** עוסק במקרה קיצון של חברת ביטוח אשר עיסוקה בכיסוי סיכונים עבור אחרים וייתכן כי תידרש לשלם תשלומים ללקוחותיה, בקרות אירוע בגין נזקים. במקרה זה מצא בית המשפט לנכון להתיר בניכוי אף הפרשה לסכומים שלא הוצאו בפועל (ובניגוד להלכת **ארקיע** [26]).

47. השאלה, האם להתיר הפרשה בגין מעילות הקורות בעסק דרך קבע, צריכה להיבחן בכל מקרה ומקרה לגופו וייתכן שתידחה לאור גישת בית המשפט בפרשת **ארקיע**.

48. אך בעת שהמעילה מתגלית בפועל, כבר לא קיימת שאלה לגבי סבירות התרחשות האירוע ומדובר בסבירות של 100% - האירוע כבר התרחש. בשעה זו, שאלת ההסתברות ה"היסטורית" איננה רלוונטית עוד.

עמ' 92

49. כך, לדעתנו, הוצאות בשל מעילה המבוצעת ע"י איש מפתח ניתנות לניכוי גם אם נצא מהנחה שמעילה כזאת הינה נדירה ביותר.

השוואה לכללים להתרת הוצאות בגין תאונות

50. בתי המשפט דנו מספר פעמים בשאלת התרת הוצאות בלתי צפויות שנגרמו כתוצאה מתאונות.

51. בפרשת [27] Strong נדון מקרה בו נפלה ארובה ובעקבות כך נדרש ולא הותר בניכוי תשלום פיצויים. הלורד Davey קבע, כי:

"אין זה מספיק שהתשלום נעשה עקב המסחר או נובע ממנו או הוא קשור בו או נעשה מתוך רווחי המסחר, אלא צריך שנעשה למטרת הפקת הרווחים."

52. בעניין **זילברשטיין** [28] דן כבוד השופט ויתקון בשאלה, אם הנישום, בעל הכנסת שכירות המחויבת במס מכוח מסעיף 2(6) לפקודה, רשאי לנכות מהכנסתו דמי נזיקין ששילם לאדם אשר נפל במדרגות שבחצר הבית ונחבל. כבוד השופט ויתקון קבע, כי:

"...אין אנו רואים כל סיבה לשלול מבעל בית את הזכות לנכות הוצאה, שלא חרגה ממסגרת ההוצאות השייכות לניהול בית והעלולות ליפול עליו כאחת התופעות הטבעיות, אם כי לא תדירות, של מקור הכנסה זה."

כלומר, גם הוצאה שהתרחשותה איננה תדירה, תותר בניכוי.

53. שאלת ההכרה בתשלום פיצויי נזיקין וניכויים כהוצאה נדונה גם בעניין **פרידמן**[29].

בעניין זה דחה כבוד השופט לוונברג את הטענה, כי אין להתיר הוצאות פיצויים ששילם מעביד שהסיע את פועליו ונקלע לתאונת דרכים. בית המשפט קבע:

"...הסעת הפועלים הייתה לדעתי חיונית לביצוע העבודה ... על כן אין לי ספק שהוצאות ההסעה בטנדר היו אך ורק בייצור ההכנסה, ומכאן גם תשלומי דמי הנזיקין..."

54. השופט מבדיל בין מקרה זה למקרה שנדון בעניין **Strong**: בעוד שבמקרה **Strong** הנזק וסיבת גרימתו - נפילת הארובה, לא נבעו מפעולה שהייתה בייצור ההכנסה, הרי שהסעת הפועלים בוצעה אך ורק לצורכי העבודה ועל כן גם תשלום דמי הנזיקין שנכרך בה נעשה אך ורק בייצור ההכנסה.

עמ' 93

55. בעניין **בן שחר זרעים**[30] התיר בית המשפט הוצאות תשלום נזק שנגרם למחסנים שכנים משריפה שפרצה עקב רשלנותה של הנישומה, בקובעו כי מדובר באירוע שיש לו זיקה לעסק והוא קשור בפעילותו השוטפת.

56. לעומת זאת, בעניין **אלמולי**[31] סירב פקיד השומה לראות בתשלום תביעה בגין נזקי צד ג' עקב שריפה שפרצה במפעל המערערת, הוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה. בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה, אף כי היה סבור כי נזקי אש הם סיכון מסיכוני המסחר.

השאלה שיש לבחון בכל מקרה ומקרה, לדעת בית המשפט, היא, האם השריפה אירעה במהלך הרגיל של העסקים או בזיקה ממשית אליהם.

57. בעניין **אלמולי** יצא בית המשפט מתוך ההנחה שהאש פרצה, ככל הנראה, עקב עבודות ריתוך שנעשו לצורך הצבת קונסטרוקציה לגלריה. העבודות לא בוצעו במהלך הרגיל של עסקי המערערת. בית המשפט קבע, כי העבודות עצמן יצרו נכס חדש ונפלו למסגרת הוצאות הונית שאינן מותרות בניכוי - ועל אחת כמה וכמה הנזק הנגרם בעקבותיהן.

לדעתנו, הסיכון שתתבצע מעילה ע"י איש מפתח בעסק איננו שונה מסיכון אש. בשני המקרים מדובר בסיכון מסיכוני העסק, שנוצר עקב פעילות העסק. אין כל סיבה להתיר את האחד בניכוי ואילו את השני לא.

באופן תיאורטי, הסיכון קיים הן ביחס לעובדים הזוטרים והן ביחס לבכירים והמציאות מלמדת, כי

בפועל, גם אלה וגם אלה עלולים למעול בתפקידם ולגנוב תוך כדי עבודתם. ברור, כי אין מדובר במעשה מנותק ממהלך העסקים הרגיל ומהסיכונים הרגילים של העסק. לעניין זה, לטעמנו, אין זה משנה אם מדובר במסחר או בייצור כל הכנסה אחרת.

הסתברות למעילה ע"י איש מפתח לעומת עובד רגיל

58. השאלה המתעוררת הינה, כיצד מסיק בית המשפט בעניין **פינסקר 42**, כי עובדים זוטרים נוטים לגנוב ואילו בכירים לא. על כך לא עונה בית המשפט.

ייתכן שבתקופת מתן פסק-דין **פינסקר 42** זאת הייתה המציאות, אך דומה כי מציאות זו, לפחות בשנים האחרונות, השתנתה.

מספר העובדים הבכירים שמעלו גדל. אין זו תופעה נדירה ובוודאי שלא ניתן לומר, כי איננה צפויה. מדובר בסיכון מסיכוי העסק כמו גניבה של עובדים זוטרים.

עמ' 94

59. דרכי המעילות אשר מבוצעות גם ע"י אנשי מפתח מגוונות מאוד וכוללות, בין השאר, הטיית מכרזים והעדפת ספקים תוך חלוקת הרווח עם הספק, ניצול הזדמנויות של העסק, ניפוח ההכנסות או הרווחיות של החברה לצורך קבלת בונוסים, שימוש בחשבונות פיקטיביות לשם גניבת כספים או סחורות, מעילות הקשורות בהנפקת אופציות ומניות, החלפת מזומן בצ'קים עתידיים, מתן הנחות ללקוחות מקורבים, גניבות המבוצעות באמצעות מערכת המחשב ושינוי הרישומים החשבונאיים ועוד כהנה וכהנה שיטות.

התפתחות מערכות המחשוב איפשרה ביקורות ובקורות על פעולות טכניות של עובדים זוטרים ביתר קלות. עם זאת, יכולת הביקורת על אופן קבלת ההחלטות נשארה מוגבלת. בכל אלו קיים יתרון לאיש מפתח המעוניין לבצע מעילה, מכיוון שהוא נמצא במוקד קבלת ההחלטות וקבלת החלטות הינה חלק מעבודתו השוטפת שלא כמו העובד הזוטרי.

60. כפי שעולה מהסקר של משרד רו"ח בר-לב[32] הנ"ל, אין מדובר בתופעה נדירה. 32% מההונאות (מושג רחב יותר, שכולל גם מעילות) מבוצע ע"י מנהלים בכירים.

כך שמבחינה עובדתית, הנחת היסוד של פסק הדין בעניין **פינסקר 42** איננה תקפה כיום.

61. גם אם נקבל את גישת פסק-דין **פינסקר 42**, לפיה ההסתברות לביצוע המעילה היא המבחן

להתרתה, המסקנה המתבקשת הינה כי כיום, לאור שכיחות מעילות עובדים בכירים, הוצאות הנובעות ממעילה של עובד בכיר תיחשבנה כאינצידנטליות לתהליך ייצור ההכנסה.

ההבחנה בין עסקים "מסחריים" לפעילויות אחרות, הגם שאינן מגיעות לכדי עסק

62. פסק דין **פינסקר 42** והחבק בעקבותיו מתירים הוצאות בעקבות מעילה אצל נישומים אשר עיסוקם הוא במסחר. קובע השופט ויתקון בעניין **פינסקר 42**:

"חברה העוסקת במסחר, ושטרי כסף או מצלצלים נמצאים במחזור ומתגלגלים מיד ליד במהלך העסק השגרת, יתכן שרואים אצלה גרעון בקופה כתופעה רגילה הכרוכה בטיב המסחר; במקרה כזה דומה הכסף שבמחזור למלאי עסקי, שאף הוא נתון בסכנת גנבות, תאונות ופגיעות דומות."

כלומר, אצל חברה העוסקת במסחר מתגלגלים כספים מיד ליד כעניין שבשגרה, ולכן ייתכן שייגבבו. הדגש הוא על אפשרות לגניבה פיזית של כסף מקופת החברה או גניבת מלאי מהמחסן.

עמ' 95

63. החבק[33] מפרש את דברי השופט ויתקון בדרך רחבה במקצת:

"לשם כך יש לבדוק מהו אופיו של העסק, אם, למשל, מתגלגלים במהלכו השגרת כספים מיד ליד (כגון מוסד פיננסי) "

הדגש הוא על מוסדות פיננסיים שבהם עובר מזומן מיד ליד במובן הפיזי ביותר.

64. הדברים מייצגים מציאות של שנות השישים של המאה שעברה, כאשר העסקאות נערכו ברובן תוך העברת שטרות מיד ליד והייתה קיימת סכנה שהשליחים בעסק ישלחו ידם במזומן.

מציאות זאת השתנתה. כיום, מספר העסקאות שבהן מועברים שטרות מיד ליד קטן. גם הצרכנים הפרטיים משתמשים בעיקר בכרטיסי אשראי לשם רכישות, ורוב העסקים משתמשים, מעבר לכרטיסי אשראי, בהעברות בנקאיות ובצ'קים. לכך תרם אף המחוקק אשר הטיל חובות גילוי ודיווח שונות על תשלומים במזומן במסגרת החקיקה למניעת הלבנת הון. דוגמה לגישה זו של המחוקק, המעודדת תשלומים שלא במזומן, ניתן למצוא אף בהוראות סעיף 47א לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, האוסרות על תשלום בשטרי כסף עבור רכישות של עוסק בסכומים מעל 20,000 ש"ח וקובעות חובת דרישת חשבונית ע"י הקונה בסכומים פחותים יותר. חובה זו איננה קיימת לגבי

העברות בנקאיות, תשלום באמצעות כרטיסי אשראי או בצ'ק למוטב בלבד.

התפתחות מערכות המחשוב מאפשרת גניבה ללא נגיעה בפועל בכסף.

עדיין ברור, כי האפשרות לגנוב מזומנים רחבה יותר בעסק מסחרי מאשר בעסק לא מסחרי, אך לדעתנו, אין למנוע התרת הוצאות גם במקום שמדובר בהכנסה פסיבית שאיננה מעסק.

ייתכן שעובדים ימעלו בכספים גם תוך כדי הפקת הכנסות פיננסיות, שמקור חיובן במס הוא מכוח סעיף 2(4) לפקודה, או תוך כדי הפקת הכנסת שכירות פסיבית.

הפקודה אינה מייחדת התרת הוצאות להכנסות עסקיות בלבד ואיננו רואים תכלית ראויה לאסור ניכוי הוצאות שכאלו.

התרת הוצאות להתגוננות בפני מעילות

65. הוצאות שמוציא הנישום למניעת נזקים לעסקו, מותרות בניכוי בסיטואציות שונות. הפקודה מתירה הוצאות אלו כהוצאות אשר מטרתן היא "שמירה על הקיים".

עמ' 96

המדובר במגוון רחב של הוצאות וביניהן תיקונים^[34] הבאים למנוע בליה מוצצת, ריסוס בעסק המחזיק מלאי חקלאי, שמירה, בגדי מגן, בדיקות שוטפות של גלאי העשן, בטיחות מעליות, ביטוחים שונים, כולל ביטוח אחריות מקצועית, ועוד.

66. לשם התגוננות בפני מעילות מוציאות החברות הוצאות בסכומים הולכים וגדלים בשנים האחרונות. הוצאות אלו כוללות את שכרם של מבקרים הפנימיים, מומחי ביקורת חקירתית וביקורות ממוחשבות, רואי חשבון, חוקרים פרטיים ועוד. לא כאן המקום לדון באחריותו ובתרומתו של כל אחד מאלו למניעת מעילות, אך ייאמר, כי אף אחד מאלו לא פועל במנותק מהשני ומדובר במערכת שלמה התורמת לעניין^[35].

67. אם בעבר, הדגש בעבודת הביקורת היה מכוון לבחינת קיומן של בקורות מספקות בעסק למניעת מעילות שהתבצעו ע"י עובדים זוטרים (בדומה לגישה המשתקפת בפסק דין **פינסקר 42**), הרי שעם הזמן גדלה המודעות של גורמי הביקורת ותשומת הלב שהם מעניקים לבחינת מעשי ההנהלה. התגבשה ההכרה ועימה החשש לביצוען של מעילות גם ע"י מנהלי העסק ואף הבכירים

שבהם.

68. כמדיניות ראויה יש לעודד התרת הוצאות למניעת מעילות ע"י עובדים בכירים בכדי לקדם הקמת מנגנוני הגנה בפני מעילות אלו ולצמצם את הנזק הנגרם למשק בעקבותיהן.

כאשר העסק שוכר עובדים, וגם בכירים ביותר, הוא לוקח על עצמו את הסיכון כי אנשים אלו ימעלו. גישה לפיה סביר כי עובדים זוטרים ימעלו ואילו לא סביר שעובדים בכירים ימעלו הינה גישה נאיבית, נחלת העבר, שבוודאי לא מקובלת על אנשי הביקורת.

טלו לדוגמה, מקרה בו עובד זוטר קודם לתפקיד בכיר. ברור, כי אותו עובד איננו משנה את אופיו ולא נמנעת בעדו האפשרות למעול עם קידומו והרחבת סמכויותיו. ההיפך הוא הנכון, עם קידומו עומדות לפניו אפשרויות רבות יותר לביצוע מעילות ביתר קלות.

69. העובדה, כי עסקים משקיעים משאבים במניעת נזק שנגרם ע"י אנשי ההנהלה הבכירה, מלמדת שלא מדובר במצב נדיר או בלתי צפוי לחלוטין וכי זהו חלק מתהליך ייצור הכנסה.

70. כלומר, חברות וגורמי הביקורת רואים גם מעילה של אנשי מפתח כהוצאה הכרוכה בייצור ההכנסה.

עמ' 97

71. ההוצאות השונות שבהן עומדים הנישומים לשם מניעת מעילות, הינן הוצאות שוטפות המותרות להם בניכוי מהכנסתם, כהוצאות העומדות במבחני סעיף 17 לפקודה. כך, הן לגבי ההוצאות שמוצאות למניעת מעילות של "אנשי מפתח" והן למניעת מעילות של עובדים זוטרים. כל אלו מותרות בניכוי מתוך הכרה בחשיבותן לעסק.

72. כלומר, רשויות המס רואות את ההוצאות שנועדו למנוע מעילות של אנשי מפתח כהוצאות אינצידנטליות, בעוד שאת הוצאות המעילה עצמה הן מסרבות להתיר.

מצב זה לא הגיוני, שהרי אם התרחשות הנזק איננה צפויה, מדוע מתגוננות החברות בפניו ומדוע מתירה הרשות את אותן הוצאות?

טיפול עקבי מחייב להתיר את ההוצאות בגין המעילה בניכוי, כסיכון צפוי מסיכוי העסק, גם כשמדובר במנהל כל יכול.

מיסוי הרווח הכלכלי

73. הצורך בקביעת שומת אמת עומדת בבסיסה של השאלה, אלו הוצאות ראוי להתיר בניכוי. הפסיקה העדכנית נתנה העדפה ברורה לפרשנות, אשר תוצאתה מיסוי הרווח הכלכלי..

74. כך לדוגמה, בעניין **מ.ל. השקעות ופיתוח** [36], התיר כב' הנשיא ברק הוצאות מימון בחישוב השבח בקובעו, כי הוא מחויב למיסוי הרווח הכלכלי שצמח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי, תוך מתן פרשנות מרחיבה לכוונת המחוקק. במקרים אחרים מותח בית המשפט ביקורת לגבי התרת פחת [37] או שימוש בנוסחאות המובילים לתוצאה שאיננה כלכלית [38].

על רקע גישה זו, קשה להתעלם מהעובדה, כי בסופו של יום, מדובר בהוצאה אשר גרמה לנישום חסרון כיס "אמיתי". ברי, כי מבחינה כלכלית, חישוב נכון של הרווח מחייב להתחשב גם בהוצאה זו. האפשרות של אי-התרת ההוצאה ואובדנה מבחינת הנישום איננה הגיונית אם ברצוננו להגיע לחישוב נכון של הרווח שנצמח לו.

עמ' 98

75. לאור העובדה, שלא נוצר לנישום כל יתרון מתמיד בגין חסרון כיס זה ושמעילה איננה מייצרת כל הכנסה או צפי להכנסה בשנים הבאות, אין כל היגיון להתייחס להוצאה כהוצאה הונית^[39] ולייחסה לייצור הכנסות בשנים הבאות^[40].

76. טיבו של הנכס הנגנב איננו משנה. בעניין זה, דינו של כסף מזומן אינו שונה מדין מלאי שנגנב, ועל כך לא חולק גם החבק. כסף מזומן בעסק איננו מטיבו נכס הוני [41].

77. אי-התרת ההוצאה מהווה במקרה זה מעין "קנס", שפירושו למעשה העלאת שיעור המס שיוטל על ההכנסה. פרשנות שכזאת שמורה, בדרך כלל, רק לקבוצת ההוצאות אשר המחוקק מבקש למנוע את הוצאתן בהיותן בלתי חוקיות או נוגדות את תקנת הציבור [42], כגון קנסות או תשלומי שוחד [43].

78. כשמדובר במעילה, הגם שמדובר בפעולה בלתי חוקית, אין היא מבוצעת ע"י החברה אלא ע"י המועל. מאחר שכך, אין היא נכנסת לגדר סעיף 32(16), לא עפ"י נוסח הסעיף [44] ולא עפ"י תכליתו.

79. בכדי שתכלית אי-התרת ההוצאה תשיג את מטרתה, חייב שיהיה מדובר בהוצאה רצונית בלבד. ניתן ללמוד כי כך הדבר מדברי השופט ברנזון בעניין **הד הקריות** [45]:

"התרת ניכוייה של הוצאה הנובעת מפעילות מסחרית מתוכננת ומחושבת מראש, ומפירה ביודעין את החוק, תמוטט את אושיות המשפט והמוסר שעליהם מושתתת מערכת המשפט."

הוצאות בעקבות מעילה אינן הוצאות "רצוניות" של החברה. החברה עצמה, בוודאי שמעוניינת להימנע מהן. אי התרתה של ההוצאה במקרה זה לא תיצור הרתעה אצל המועלים, ששאלת התרת ההוצאות לא מעניינת אותם כהוא זה.

עמ' 99

לכן, לא ניתן למצוא באי-התרת ההוצאה תועלת אשר יש בה להצדיק את הסטייה מעקרון חישוב הרווח הכלכלי.

80. נציין, כי בהתרת ההוצאות בשל המעילה, קופת האוצר לא יוצאת נפסדת, שכן המועל חייב במס על הכנסתו מהמעילה[46]. ברי, כי אין קופת האוצר מבקשת ליהנות פעמים מאותו מס, פעם ע"י מיסוי המועל ופעם ע"י מיסוי הנפגע. וכי איזה טעם מוסרי או תכלית ראויה ניתן למצוא במיסוי הנפגע?

81. שאלה שיכולה להתעורר (ודורשת דיון ממצה יותר, שלא במסגרת חיבור זה) הינה לגבי עיתוי התרת ההוצאה. יכולה להיות גישה המתירה את ההוצאה רק כאשר ברור באופן סופי, כי כספי המעילה לא יוחזרו, בדומה לנהוג לגבי חובות רעים לפי סעיף 17(4).

82. גישה מתונה יותר מכפיפה את התרת ההוצאה לכללי הפסיקה הקיימים בנושא עיתוי התרת הוצאות במקרים אחרים, כולל המבחנים להתרת הפרשות[47].

83. כמובן שתמיד קיים סיכוי, כי בסופו של יום יתברר, כי הכסף נגבה והוחזר לנישום. במקרה זה ידווח הנישום על הכנסה במועד הגבייה, דבר שעלול ליצור עיוות מסויים בחישוב ההכנסה. אך מקרה זה אינו שונה מכל מקרה של הפרשה בגין הוצאה אחרת. לאור דרישת הפסיקה, כי הוצאת ההוצאה תהיה ברמת הסתברות הקרובה לוודאית, הרי מדובר במקרים חריגים, שאין בהם לשנות את הגישה כלפי כלל המקרים.

84. כמו כן, מובן כי יש להתחשב בקיומו של ביטוח, במידה שקיים, המכסה את העסק בפני הנזקים, בדומה להוצאות אחרות וליישם את הוראות סעיף 32(5) לפקודה.

בין אם תותר ההוצאה בעיתוי זה או אחר, ברור כי הדעת אינה סובלת מצב בו לא תותר כלל.

סיכום

85. החתירה לקביעה נכונה של הכנסת הנישום וגביית מס אמת מהווה עקרון-על בפרשנות הפקודה.

עמ' 100

הפרשנות חייבת להיות דינמית ולהתאים את עצמה למציאות המשתנה, תוך חתירה למס צודק המעודד ציות למערכת המיסוי.

בנוסף, מבחני התרת ההוצאות חייבים להיות ברורים ככל האפשר ולמנוע אי ודאות מתמשכת. יש להימנע משימוש במושגים מופשטים כגון "איש מפתח" או "מנהל כל יכול" אשר מקשים על ההחלטה, מתי יש להתיר את ההוצאות.

86. לאור כל אלו נדרשת רביזיה בגישת משרדי השומה לעניין התרת הוצאות מעילה הנגרמת ע"י אנשי מפתח. ההלכה האנכרוניסטית בנושא נגועה בניתוק מהמציאות הכלכלית של ימינו ומההתפתחות שחלה בדיני המיסים ביובל האחרון. לטעמנו, זה הזמן לפרשנות צודקת יותר ובתי המשפט מאותנים באופן עקבי על כך בעת האחרונה[48].

87. כך לדוגמה בעניין פור, [49] מדגיש בית המשפט את שיקול עשיית הצדק כשיקול מכריע, כאשר הוא מדגיש כי:

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל דרכיה ברורה לדידי כשמש בצוהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות; דבר שאינו מחוור ומבורר אל נכון, מבקשים לו אסמכתאות ממקומות רבים' (מתוך אוצר המשלים והפתגמים ל"ח טביוב). זהו מותר המדינה, במיוחד, והשירות הציבורי בכללו, באופן חד ומובהק. אף שאין הדברים צריכים ראייה."

88. באופן דומה גם בעניין אלקה[50] מנע בית המשפט פגיעה כפולה בנישומים, שלא באשמתם, בעניין התרת חובות אבודים בקובעו:

"חזקה על כל דבר חקיקה שהוא נועד להשיג צדק. "כל עוד לא נגזרה מפי המחוקק בלשון מפורשת שאינה משתמעת לשתי פנים, יעמידו בתי המשפט את המחוקק הישראלי בחזקתו שאין הוא קובע הוראות הנוגדות מושגים מקובלים של צדק" (השופט ח' כהן בע"פ 290/63 נאשף נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד יח(2) 570, 579. ראה גם: ע"א 211/65 היועץ המשפטי לממשלה נ' מזן, פ"ד יט(3) 32, 46; בג"ץ 282/51 הסתדרות העובדים הלאומית בארץ ישראל נ' שרת העבודה, פ"ד ו(245, 237). פרשנות לפיה "עוסק" שלא קיבל תמורה בגין

סחורה שסיפק ותמורה זו הפכה ל"חוב אבוד" איננו זכאי להחזר המע"מ ששילם בגין עיסקה זו, יש בה - בעיני - חוסר צדק, שכן, לא זו בלבד שה"עוסק" לא קיבל תמורה בגין הסחורה שסיפק, וכנראה גם לא יקבל. אלא, הוא גם נושא בנטל המס מכיסו, במקום הלקוח."

עמ' 101

89. ממילא את רף הדיווח והבקרה על הפעילות בעסק לצורכי מס קובע המחוקק. הוראות ניהול ספרים[51] מנציבות לנישום כללים כיצד לבצע את הרישומים בעסקו והן יוצרות נתיב ביקורת, בהתאם לדרישות המחוקק לגבי הענף בו מדובר.

90. במקרים מסוימים נדרש דוח מבוקר ע"י רואה חשבון. במידה שהמחוקק היה רוצה בקיום מנגנוני בקרה נוספים, היה דורש זאת[52]. חוק הביקורת הפנימית וחוקי הפיקוח השונים יוצרים מנגנון פיקוח וביקורת באותם מקרים שהמחוקק ראה בכך חשיבות.

במצב זה, יחסי האמון בין הנישום לפקיד השומה מחייבים, כי לגבי נישומים אשר עמדו בדרישות הוראות ניהול פנקסים, תותר ההוצאה. כאשר לא מנוהלים פנקסים, הוראות הפקודה מעבירות את נטל ההוכחה לכתפי הנישומים[53]. הנישומים, הם שיצטרכו להוכיח את קיום ההוצאה ואובדן הכספים.

91. ברקע נמצא תמיד אותו חשש "נסתר", שהתרת ההוצאה תעניק לעסק תמריץ לאפשר מעילות מבלי לעשות מאמצים לאתר את המועלים, וכך לאפשר התרת ההוצאות ללא איתור המועל או היכולת לחייבו במס.

בעניין זה נאמר, כי ראשית, אם יש חריגים שכאלו, בוודאי שאינם מעידים על הכלל (ובכך אינם שונים מכל העלמת הכנסה אחרת). אין זו סיבה מספקת ואין זו גישה מידתית שלא להתיר את ההוצאה באופן גורף, רק בשל האפשרות להתחמק ממס. להתמודדות עם מקרים אלו שמורים לרשויות המס כלים מיוחדים, כגון שימוש בסעיף 86 לפקודה וסיווג הפעולה כמלאכותית או אפשרות לסווג הכנסות באופן שונה מהמוצהר. כמו כן, במקרים אלו ייתכן שניתן להשתמש בהוראות חלק העונשין בפקודה[54].

יתר על כן, משנתגלתה המעילה וידועה זהות המועל, דבר אינו מונע מפקיד השומה למסותו. ואם כך הדבר, מדוע ליצור חוסר צדק כלכלי?

92. והערה אחרונה אך חשובה. מחשבה מיוחדת נדרשת לגבי בעלי שליטה בחברה, שהינם עובדים ואשר ביצעו מעילה בכובעם כבעלי שליטה. ביחס אליהם עשויה להתעורר שאלה של דיבידנד שאיננו מהווה הוצאה בחברה. מאחר שקצרה היריעה בחיבור זה, נקדיש לכך רשימה נפרדת[55].

-
- [1]. לשעבר רכז ביחידה הארצית לשומה ברשות המיסים.
- [2]. ממשד זיו שרון ושות', עורכי דין.
- [3]. מעילה עפ"י ההלכה היא שימוש בחפץ, בבהמה או בכסף השייך ל**הקדש**, שלא לצורך **המקדש** או **הקרבנות**. מכאן בא השימוש הנפוץ בימינו למעילה. הלכות המעילה מופיעות בספר **ויקרא**, פרק ה', פסוקים י"ד-ט"ז. ב**משנה** ולאחריה ב**תלמוד הבבלי** הלכות מעילה מרוכזות ב**מסכת מעילה**.
- [4]. <http://www.bia.co.il/heb/index.php>
- [5]. <http://www.almo.co.il>
- [6]. ע"א 475/68 רחוב פינסקר 42 בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 4, פד"א ב עמ' 98 ו"מיסים און-ליין".
- [7]. Roebank Printing Co. v. I.R.C. (1928) 13 T.C. 864.
- [8]. Curtis v. J. & Oldfield Ltd. (1925) 9 TC. 319.
- [9]. עמ"ה 549/60 חב' פסג' התעשייה בע"מ, פסקים מחוזיים ל"א 108.
- [10]. בעמ"ה 288/01 + ע"ש 702/02 עאסלה עיסמאן בן סאלם ואח' נ' פקיד שומה חיפה ומנהל מע"מ חיפה, "מיסים" יח/ה-157.
- [11]. עמ"ה 170/71 אקספרס תורס נ' פ"ש ת"א 4, פד"א ה 27.
- [12]. קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (להלן - החבק), הוצאת רונן, עמ' ג-118.
- [13]. ניתן לדוגמה, לשאול, האם אתי אלון נכנסת להגדרת "איש מפתח" לצורך העניין. מצד אחד היו מעליה מנהלים בכירים והיא הייתה נתונה לביקורת, אך מצד שני בפועל, ביקורת כזאת לא הייתה אפקטיבית והוכח, כי למעשה עשתה כרצונה בכספי המפקידים בבנק, וזאת לאורך תקופה ארוכה.
- [14]. בע"א 284/66 קופילוביץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל אביב, פ"מ כ(4) 716 ו"מיסים און-ליין".
- [15]. פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**, הוצאת חושן למשפט, מהדורה שלישית, התש"ע-2010.
- [16]. ניתקון נאמן, **דיני מיסים**, התשכ"ט-1969, עמ' 151.
- [17]. בעמ"ה 1/49 כהן נ' פ"ה, פ"מ ז 79, לא הותרו הוצאות נסיעה של רואה חשבון לחו"ל לאיתור משקיעים זרים מאחר שלא היו אינצידנטליות למקצועו; בעמ"ה 5/50 א.ז. נ' פ"ה, פ"מ ג' 456, לא הותרו הוצאות אכילה ושתייה בניכוי ועוד.
- [18]. ע"א 190/61 בורק נ' פקיד השומה, פ"ד טו 1801 (1961).
- [19]. עמ"ה 1213/04 ורד פרי נ' פקיד שומה גוש דן, "מיסים" כב/3 ה-134.

- [20]. ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי**, "מיסים" כג/3-ה-90.
- [21]. ראו הערה 18, שם עמ' 99.
- [22]. ראו דבריו של השופט רובינשטיין: "כשלעצמי סבורני, כי תפקידנו בפרשנות חקיקה הוא 'לקיים הרמוניה חקיקתית בתוך מערכת החקיקה, באופן שהפירוש שיינתן לדבר חקיקה יישזר נאמנה עם רקמת החקיקה, ויהא לגוף אחד, שלם עמה' (אהרן ברק פרשנות במשפט: פרשנות החקיקה (תשנ"ג) 327-328, בהתבסס על דברי השופט, כתוארו אז, זוסמן בבד"מ 1/62 **אבו אנג'לה נ' פקיד הרישום**, פ"ד י"ז 2751, 2759).
- עקרון זה חל גם בפרשנות חוקי המס, שכן אלה 'מתפרשים על פי אותם כללי פרשנות החלים בפירושם של חוקים בדרך כלל' (א. ברק, "פרשנות דיני המסים", *מיסים יא/4* (1997), א-1).
- [23]. ראו הערה 18, שם בעמ' 99.
- [24]. ראו הערה 18, שם עמ' 102.
- [25]. בע"א 631/68 **פשמ"ג נ' הסנה חברה לביטוח בע"מ ואח'**, פד"א ג, עמ' 1 ו"מיסים און-ליין".
- [26]. ע"א 533/60 **"ארקיע" קוי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב 1**, פד"א ט"ו 1533 ו"מיסים און-ליין".
- [27]. Strong v woodfield (1906) a.c 448; 5 t.c 215.
- [28]. ע"א 449/61 **פ"ש ירושלים נ' זילברשטיין**, פד"י ט"ז 175.
- [29]. עמ"ה 913/60 **פרידמן נ' פ"ש רמת גן**, פ"מ כ"ט 234.
- [30]. ע"א 735/86 **בן שחר זרעים בע"מ נ' פ"ה**, "מיסים" ד/1-ה-71.
- [31]. עמ"ה 157/80 **אלמולי נ' פ"ש ת"א 2**, פד"א יא 217 ו"מיסים און-ליין".
- [32]. <http://www.bia.co.il/heb/index.php>.
- [33]. החבק, עמ' ג-17.
- [34]. החבק, עמ' ג-13.
- [35]. ראו לדוגמה הנחיה מס' 8 של לשכת המבקרים הפנימיים בעניין הרתעה, גילוי, בדיקה ודיווח על הונאה וחוות דעת של הלשכה מיוני 2005, לעניין אי-האחריות של המבקר הפנימי למעילה שלא התגלתה.
- [36]. ע"א 4271/00 **מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, "מיסים" יז/2-ה-63.
- [37]. ראו לדוגמה, עמ"ה 1022/99 **עינבר, היכלי יופי לכלה 1986 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 3**, "מיסים" יז/3-ה-159, וכן בעמ"ה 23/95 **פז-גז, חב' לשיווק בע"מ נ' פשמ"ג**, "מיסים" טו/4-ה-51.
- [38]. בעניין ע"א 1527/97 **אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, "מיסים יג/2-ה-73, בית-המשפט העליון קבע, כי ניתנת לקבלן האפשרות להוכיח, כי יש לייחס את ההוצאות

בעסקו באופן שונה מייחוסן על-פי הנוסחה שבסעיף 18(ד), מאחר שתכלית החקיקה וההיגיון הכלכלי מחייבים זאת. כמו כן ראו, דברי השופטת נאור בע"א 8269/02 **פקיד שומה חיפה נ' כרמל אולפנינים בע"מ**, "מיסים" יח/ה-79, לפיהם במפעל מאושר מעורב יש להעדיף קביעה של ההכנסה החייבת על יסוד הנתונים הנוגעים לחלקי המפעל השונים (המאושר והלא מאושר), ולא על יסוד נוסחה מתמטית המבוססת על יחס שווי הנכסים, נוסחה שלא בהכרח משקפת את היחס האמיתי של ההכנסה החייבת הקיימת בין חלקי המפעל השונים.

[39]. בדומה לגישה המיושמת לגבי הוצאות הסקרים בגין קרקע שלא נרכשה בע"א 8301/04 + ע"א 10391/04 **פקיד השומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ**, "מיסים" כא/ה-111. ראו לעניין זה גם ההתייחסות לשיפורים במושכר בעת פינוי המושכר (עמ"ה 27/93 **טלילות נ' פקיד שומה**, "מיסים" י/ה-93).

[40]. גם בהתאם לעקרון ההקבלה, לפיו יש לשייך חלק מן ההוצאה לכל שנה בה הפיק הנכס הכנסות. הדרך המקובלת לממש את עקרון ההקבלה היא על ידי הפחתה של חלק מן הנכס בכל שנה, ביחס לבלאי הכלכלי שלו, וכך לייחס לכל שנה חלק מן ההוצאה (ר' נ' ארניה וא' ימפולר, **חשבוניות בעסקים** (דיוון, 1996) 56).

[41]. כך גם עפ"י תפיסת חוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), אשר ניטרל אותו מהרכוש הקבוע בתוספת ב' לחוק.

[42]. ראו לעניין זה ע"א 507/59 **אוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה הדדית בע"מ נ' פשם"ג**, פד"א טו 2213.

[43]. ראו ע"א 6726/05 **הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1**, "מיסים" כב/ה-83, ע"א 3568/08 **חברה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה נתניה**, "מיסים" כד/ה-137.

[44]. נוסח סעיף 32(16) דורש תשלום שביצעו מהווה עבירה על פי דין. מובן כי הנישום שסובל מהמעילה, לא מבצע תשלום ולא עובר כל עבירה כתוצאת מפעולתו של המועל.

[45]. ע"א 438/90 **פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ**, פ"ד נא(5) 668 ו"מיסים און-ליין".

[46]. ראו עמ"ה 923/62 **וסרמן נ' פקיד שומה**, פס"מ לח 377, ועמ"ה 13/82 **פרומקין נ' פקיד שומה חיפה**, פד"א יד 121 ו"מיסים און-ליין".

[47]. המבחנים נקבעו בע"א 533/60 **"ארקיע" קוי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, תל-אביב 1**, פד"א ט"ו 1533 ו"מיסים און-ליין" ופסיקה עניפה בנושא, כוללים באופן כללי דרישה כי: (א) יש התחייבות לצד ג' שלפי עקרונות חשבוניות מקובלים חייב הנישום לכלול במאזנו הפרשה בגינה, אחרת ייחשב הוא כאילו לא דיווח נכונה על הכנסתו; (ב) נסיבות המקרה והאמצעים הטכניים העומדים לרשותה של הפרקטיקה החשבונית המקובלת מאפשרים קביעה מוסמכת של סכום החוב; (ג) קיימת הסתברות קרובה לוודאית, שאכן ההוצאה תוצא.

[48]. ראו פסיקה המתחשבת בערכי הצדק כשיקול מכריע גם בע"א 8138/06 **סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה בבית אל על בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין - אזור תל אביב**, "מיסים" כב/ה-124; ע"א 8763/06 **מרדכי גבריאלי ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ירושלים**, "מיסים" כג/ה-82; ע"א 2895/08 **פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ**, "מיסים" כד/ה-118.

[49]. ע"א 10011/07 **פור חברה לניהול תיקי השקעות ואח' נ' פקיד השומה אשקלון**, "מיסים" כד/ה-140.

- [50]. ע"א 2112/95 **אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ**, "מיסים" יג/ה-84.
- [51]. עפ"י סעיף 130 לפקודה והוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, מכוחו.
- [52]. כדוגמת הדרישה לדו"ח מבוקר ע"י רואה חשבון במקרים מסוימים.
- [53]. ראו בין השאר סעיף 155 לפקודה.
- [54]. סעיפים 215 עד 228א לפקודה.
- [55]. אנו מודים לעו"ד רן לויטן ולעו"ד עמית גליק על הערותיהם המועילות.