

בבית המשפט העליון

ע"א 8570/06

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופט א' רובינשטיין

המערער: פקיד שומה תל אביב 5 ואח'

נגד

המשיבים: 1. אברהם בז'ה
2. עלי שגב
3. שמואל קנדל ע"ה
4. חגי נצר
5. שושנה אנילי
6. שרה ואלי ברקוביץ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב
מיום 18.7.06 שניתן על-ידי השופט מגן אלטוביה

תאריך הישיבה: כ"ד באלול התשס"ח (24.9.08)
בשם המערער: עו"ד ק' עטילה
בשם המשיבים: עו"ד פרופ' י' מ' אדרעי, עו"ד ג' כהן

פסק-דין

השופט א' רובינשטיין:

א. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (השופט אלטוביה) מיום 18.7.06 בסדרת ערעורי מס הכנסה (עמ"ה 1233/00; עמ"ה 1226/00; עמ"ה 1178/00; עמ"ה 1204/00; עמ"ה 1224/01; עמ"ה 1260/01; עמ"ה 1162/02; עמ"ה 1212/02; עמ"ה 1135/03) שעניינם אחד: פרשנותו של סעיף 5(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן הפקודה), עובר לחקיקת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), תשס"ב-2002 (להלן תיקון 132). אכן, עסקינן במידה רבה בסוגיה "היסטורית" – הכנסות שהופקו במחצית הראשונה של שנות התשעים וראשית שנות האלפיים. טחנות השומה והצדק טוחנות לאט, והנושא אליו אנו נדרשים כבר היה להיסטוריה

שעה שניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי ב-2006 בערעורים מאוחדים מן השנים 2000-2003. אך הסוגיה טעונה מכל מקום הכרעה, וכך נעשה.

רקע

ב. המשיבים, אנשי סגל אקדמי בדרגות שונות באוניברסיטת תל אביב, נוהגים להרצות, במקביל לעבודתם באוניברסיטה זו, באוניברסיטאות שונות בארה"ב, במהלך חופשות שנת הלימודים או במסגרת תקופות שבתון. הסוגיה המשותפת לכל התיקים היא האם המשיבים, כולם מרצים תושבי ישראל, חבים במס בישראל בגין הכנסות שהפיקו בחוץ לארץ תמורת הרצאותיהם, בהתאם לסעיף 5(1) לפקודה כנוסחו לאחר החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 59), תשמ"ד-1984 (להלן תיקון 59), ובטרם תיקון 132.

למען הנוחות נביא כבר עתה את נוסח הסעיף שבמרכז דיוננו לעת הרלבנטית:

5. מבלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:

(1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, או ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל;

(א) לעניין זה – 'משלח יד' – בין שההכנסה ממנו היא לפי סעיף 2(1) ובין שההכנסה ממנו היא לפי סעיף 2(2);

(ב) משלח יד שעסק בו אדם בחוץ לארץ לא ייחשב כשונה ממשלח היד שעסק בו בישראל בשל כך בלבד שבישראל הכנסתו מאותו משלח יד היתה לפי סעיף 2(1) ואילו בחוץ לארץ היא היתה לפי סעיף 2(2), או להיפך;

(ג) מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבו עסק בישראל, יראוהו, כל עוד הוא תושב ישראל, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח יד בישראל."

עיקר טענת המשיבים בפנינו ובפני בית המשפט המחוזי הוא, כי שיטת המס בישראל, קודם לתיקון 132, היתה טריטוריאלית, ונדרשה בה, לשם חבות במס, זיקה בין מקור הכנסה בישראל לבין הכנסה שהופקה בחוץ לארץ על ידי תושב ישראל. תנאי זה, כנטען, לא התקיים בענייננו.

ג. להשלמת התמונה יצוין כי תחילתו של ערעור זה בהליך קודם – בסדרת ערעורי מס הכנסה בבית המשפט המחוזי בתל אביב, במסגרתם טענו המשיבים טענות מקדמיות

שונות. בין היתר נטען, כי תיקון 59 מעולם לא נכנס לתוקף. בהתאם להסכם דיוני בין הצדדים נדונה תחילה שאלת כניסתו לתוקף של תיקון 59. בית המשפט המחוזי קיבל את טענת המשיבים בשני תיקים. בערעור לבית משפט זה (ע"א 8932/02 פקיד שומה ת"א נ' טאומן פ"ד נח(1) 625, השופטת נאור) נהפכה הקערה על פיה, ונקבע שהתיקון נכנס לתוקף ביולי 2004. התיקים הוחזרו לבית המשפט המחוזי לדיון גופו. מכאן פסק הדין והערעור שלפנינו.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

ד. בפסק דינו של בית המשפט המחוזי נקבע, כי על מנת שהכנסה, המופקת ממשלח יד בחוץ לארץ, תחויב במס בישראל, עליה להיות קשורה לאורגן המפיק הכנסה בישראל; לא די בכך, נקבע, שמדובר בהכנסה מאותו משלח יד ש"בדרך כלל עוסק בו הנישום בישראל", כלשון סעיף 5(1) לפקודה; הדיבור "בדרך כלל" מבטא דרישה להמשכיות, וזו מעידה במפורש על צורך בזיקה למקור כלשהו בישראל. הוטעם, כי לא די בתושבות כדי לקיים את דרישת קיומו של מקור אליו "הולכת ונמשכת" ההכנסה, כלשון בית המשפט.

ה. הוסף, כי הרציונל האנטי-תכנוני שבבסיס תיקון 59 – השאיפה למנוע מתושב ישראל לשנות את הסטטוס שלו משכיר לעצמאי, ולהיפך – אינו מאיין את הצורך בזיקה כלכלית לישראל; אין לראות בתיקון אינדיקציה לחבות במס בישראל, כאשר מלכתחילה לא קיימת כל זיקה שהיא לישראל: "הסעיף נועד לאותם מקרים שבו מגיח תושב ישראל ומפיק הכנסה בחוץ לארץ כשהוא מותיר את התשתית יוצרת ההכנסה דרך כלל בישראל וכי ההתקשרות או הפקת ההכנסה מחוץ לישראל קשורה לאותה תשתית, אותו מקור" (פסקה 18 לפסק הדין).

ו. צוין, כי נקודת המוצא של החוק אינה מעבר משיטה טריטוריאלית לשיטה פרסונלית לגבי ההכנסות המנויות בסעיף, אלא "יבוא" של אותן הכנסות לישראל על מנת לכללן במעטפת הטריטוריאלית. הודגש כי אין ענייננו בסעיף פרסונלי בשיטה טריטוריאלית, אלא בהוראה הקובעת אימתי תיראה הכנסה המופקת בחוץ לארץ כאילו הופקה בישראל. עוד צוין, כי הדרישה בסעיף לזהות בין משלח היד שבו עסק הנישום בחוץ לארץ לבין זה שבו עוסק הוא בישראל, תומכת בגישה לפיה אין מדובר במבחן פרסונלי ששולב במארג שיטה טריטוריאלית – שכן, אילו מדובר היה במבחן פרסונלי טהור, לא היתה הצדקה להבחנה בין חיוב במס ישראלי המוטל על תושב ישראל בגין

משלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל, ובין אי חיובו בשל הכנסתו ממשלח יד שונה, שהוא עוסק בו בחוץ לארץ.

ז. לסיכום נאמר, כי ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 5(1), סעיפי המשנה שבו, מיקום הסעיף ומארג הפקודה כולה מעידים על הצורך בקיומו של מקור בישראל, אליו "הולכת ונמשכת" ההכנסה – דהיינו, תשתית של אורגן מפיק הכנסה, אשר מכוחו יצא הנישום את הארץ, ואשר בהתבסס עליה הופקה ההכנסה. בית המשפט קמא האריך איפוא להצביע על כך, שהמבחן בו בחר המערער מטיל ערבוביה בשיטה הטריטוריאלית ואין להלמו.

ח. אשר למשיבים שלפנינו נקבע, כי אלה לא נשלחו לאוניברסיטאות בחוץ לארץ על ידי המוסד בו הם מלמדים; וכי שכרם במהלך השבתון לא היה קשור לעבודתם בישראל, או למחקרים שביצעו בישראל, והוא שולם בגין הרצאות שניתנו בעבור המעביד הזר. במצב דברים זה, כך נקבע, אין זיקה למוסד האקדמי הישראלי, ואין המשיבים חייבים במס בגין הכנסות אלו.

עיקרי טענות המערער

ט. לטענת המערער, הפרשנות שניתנה לסעיף 5(1) בבית המשפט המחוזי אינה מעוגנת בלשון החוק, בתכלית החוק ובהיסטוריה החקיקתית.

י. לטענתו, סעיף 5(1) אינו דורש כי ההכנסה תופק באופן "אמיתי" בשטח ישראל על מנת שתחויב במס, אלא מציב אמות מידה אימתי תיראה הכנסה המופקת בחוץ לארץ כאילו הופקה בישראל. דהיינו, סעיף 5(1) יוצר פיקציה סטטוטורית – בהתקיים התנאים הקבועים בו, רואים כהכנסה המופקת בישראל אף הכנסות שמקורן מחוץ לישראל.

יא. סעיף 5(1) מציב כנטען מבחן אחד ברור בנוגע למשלח יד, והוא – האם מדובר ברווח או השתכרות "ממשלח יד שבדרך כלל הוא [הנישום – א"ר] עוסק בו בישראל". הסעיף אינו דורש קיומו של מנגנון קבוע לייצור הכנסה; הסעיף אף אינו דורש קשר סיבתי בין מנגנון קבוע בישראל להכנסה המופקת בחוץ לארץ; כך גם עולה, כנטען, מדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון מספר 59, ומהפסיקה שעסקה בנושא.

י"ב. המסקנה, כי החלתו של סעיף 5(1) איננה מותנית בקיומו של מנגנון קבוע בישראל, מתבקשת – כנטען – גם ממהותו של הסעיף כסעיף פרסונלי, המתמקד בזיקתו של הנישום למדינה, ואין בזיקתו של המקור הגיאוגרפי. בהתאם, אין כאמור צורך בקיומו של "כוח משיכה" בין ההכנסות המופקות בחוץ לארץ לבין מנגנון קבוע של ייצור הכנסה במדינת ישראל, אלא העיקר הוא קיומה של זיקה אישית כלשהי, המעבירה לארץ הכנסה מחוץ לישראל.

י"ג. מכל מקום, גם אם נדרשת זיקה למקור הכנסה בישראל, כך נטען, עצם עיסוקו הרגיל של הנישום הוא המנגנון או הזיקה הנדרשים, ואין נדרשת כל זיקה נוספת. זאת ועוד, בענייננו השילוב של זיקת התושבות עם זהות משלח היד, מקים את הזיקה הנדרשת לצורך מיסוי של תושב ישראל, המפיק הכנסות מאותו משלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בארץ. ועוד, סעיף 5(1)ג) בא ללמדנו, כי כל עוד נחשב הנישום תושב ישראל, אין הוא יכול לטעון כי עקב היעדרותו מן הארץ אין מתקיים בו היסוד של "בדרך כלל הוא עוסק בו בישראל"; מדובר בחזקה חלוטה בדבר זהות משלח היד, כל עוד הנישום תושב ישראל.

י"ד. צוין כי בית המשפט המחוזי ניסה לגזור מדרישת "השליטה והניהול" שבסעיף 5(1), באשר לעסק, צורך בקיומו של מנגנון קבוע בישראל, אליו הולכות ונמשכות ההכנסות, גם כשמדובר במשלח יד. ניסיון זה, כך נטען, אין לו על מה לסמוך. ראשית, המחוקק הבחין במפורש בין עסק למשלח יד – בין היתר, בסעיפים 1, 2(1) ו-5(1) לפקודה; ללמדך, כי משלח יד אינו דורש בהגדרתו קיומו של עסק או מנגנון. שנית, הדרישה לקיומה של זיקת שליטה וניהול היא אחת ההגדרות לתושבות בסעיף 1 לפקודה, ככל שמדובר בחבר בני אדם.

ט"ו. עוד נטען, כי פרשנות בית המשפט קמא מרוקנת את סעיף 5(1) מתוכן, והופכת אותו למקרה מיוחד של סעיף 5(3) – המבחין בין השתכרות בשירותו או בשליחותו של מעביד תושב ישראל, לבין השתכרות בשירותו או בשליחותו של מעביד אחר. נטען כי אין מקום להחדרתה של הבחנה זו לסעיף 5(1), ללא כל עיגון לשוני, ובמנותק מהתכלית שבבסיס הסעיף. תמיכה לכך מצויה בסעיף 67א לפקודה, ובתקנות ובכללים שהתקין שר האוצר, המסדירים את נושא ההוצאות המותרות.

י"ז. זאת ועוד, הפרשנות שניתנה לסעיף 5(1) חותרת, כאמור, תחת התכלית שעמדה בבסיס תיקון 59 לפקודה. תיקון 59 נועד לבטל את ההבחנה הבלתי-מוצדקת בין תושב ישראל שהפיק הכנסה בחוץ לארץ כעצמאי, לבין תושב ישראל שהפיק הכנסה בחוץ

לארץ כשכיר, ובכך למנוע עקיפת החוק על ידי מעבר נישומים ממקור הכנסה אחד למשנהו. הפרשנות שנתן בית המשפט קמא לסעיף 5(1) משיבה – כך נטען – את ההבחנה הבלתי-מוצדקת בין עצמאים ושכירים, ומביאה לכך שהכנסות, שהמחוקק ביקש למסותן, לא תיתפסנה עוד ברשת המס – בניגוד למטרות התיקון. נטען, כי בהתאם לפרשנות בית המשפט קמא, המקרים כגון דא שייתפסו ברשת המס הישראלית יהיו נדירים ביותר, ועשויים להתמקד במקרה בו נישום נשלח לעבודה בחוץ לארץ על ידי מעבידו הישראלי. יתרה מכך, פרשנותו של בית המשפט קמא מביאה לכך, שלא ניתן יהיה להטיל מס על תושב ישראל שעבד בארץ כעצמאי ויצא לעבוד בחוץ לארץ כשכיר; תוצאה זו עומדת בסתירה להוראתו המפורשת של סעיף 5(1)(ב). הוסף, כי הפרשנות שנתן בית המשפט לסעיף 5(1) אף יוצרת אי שוויון בין בעלי מקצועות שונים, שהרי ישנם בעלי משלח יד שאינם זקוקים לקיומו של מנגנון עסקי קבוע, כגון אמנים, בדרנים ועוד. אימוץ הדרישה למנגנון ייצור הכנסה קבוע בישראל, ולקשר סיבתי בינו להכנסה המופקת, מביא להפליה לרעה של הזקוקים למנגנון עסקי קבוע, אל מול מי שאינם זקוקים למנגנון כזה.

י"ז. לא זו אף זו, נטען, כי עמדת המשיבים משמעה מתן פטור מלא ממס בגין ההכנסות שהפיקו המשיבים בארה"ב: והרי בין ישראל לבין ארה"ב קיימת אמנה למניעת כפל מס על הכנסות שמפיקים תושבי המדינות בתחומיהן. בין היתר נקבע באמנה, כי מרצה, תושב אחת המדינות, אשר השתכר במדינה אחרת, אינו חייב במס על הכנסתו באותה מדינה למשך שנתיים. יוצא, אם כן, כי פרשנותו של בית המשפט חוטאת לרציונל שעמד לנגד עיניהם של מנסחי האמנה, יוצרת דיסהרמוניה בין הוראת המס לבין הדין הפנימי של אותה מדינה, וחותרת תחת כללי הצדק האופקי והאנכי.

י"ח. עוד נטען, כי יש ליתן משקל לכך, שמאז שנת 1984 פעלו המערערת, הנישומים ובתי המשפט השונים בהנחה כי על מנת לחייב במס ישראלי הכנסה שהופקה בחוץ לארץ, די בכך שהופקה ממשלח יד שבדרך כלל עוסק בו הנישום בישראל.

י"ט. לבסוף צוין, כי בעניינם של המשיבים, דין הערעור להתקבל אף לפי שיטתו של בית המשפט קמא: כאשר מרצה ישראלי מבלה תקופת שבתון באוניברסיטה בחוץ לארץ, נשמרת, כנטען, הזיקה בין ההכנסות שהמרצה מפיק בחוץ לארץ לבין הכנסתו בארץ, שכן שנת השבתון היא חלק אינטגרלי מעבודתו באוניברסיטה בארץ ומתנאי עבודתו בה. קל וחומר, משהמשיבים נוהגים להרצות באוניברסיטאות שונות בארה"ב במקביל לעבודתם בארץ, ולא רק במסגרת שנות שבתון.

כ. המשיבים סומכים ידם על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לטענתם, הנחת המוצא הבסיסית של המערער בטעות יסודה: שיטת המס הישראלית שנהגה עד תום 2002 היתה שיטה טריטוריאלית מובהקת, ועל כן רק הכנסה שמקורה בישראל חייבת במס הכנסה ישראלי. מיקומו של מקור ההכנסה נקבע על פי מבחנים כלכליים, בהתאם לגישת "כוח המשיכה" והקשר הסיבתי-כלכלי בין מקום הפעילות העיקרי לבין ההכנסה המופקת ממנה.

כ"א. לגישת המשיבים, מטרתו של סעיף 5 לפקודה, עובר לתיקון 132, היתה לקבוע כללי מקור שעניינם איתור מקומו של מנגנון ייצור ההכנסה – ולא להכניס לדיני המס הישראליים, "בדלת האחורית", חבות המבוססת על זיקה פרסונלית. מכאן, ששגויה טענת המערער, לפיה סעיף 5 לפקודה יוצר שיטה "מעורבת".

כ"ב. עוד נטען, כי המערער מייחס משמעות מוטעית לאמור בסעיף 5(1)(ג): הסעיף בא לשלול את הטענה כי עצם השהות בחוץ לארץ מנתק את הקשר הסיבתי בין מנגנון ייצור ההכנסה בארץ לבין הכנסה שמקורה בחוץ לארץ, אך אין הוא יוצר תחליף לקשר הסיבתי הנדרש. עוד נאמר, כי אין לקבל את טענת המערער לפיה פרשנות בית המשפט קמא הופכת את סעיף 5(1) למקרה מיוחד של סעיף 5(3) – שני הסעיפים מבטאים בבירור את הגישה לפיה יש למסות הכנסות שמקורן בישראל, לרבות הכנסות הקשורות בקשר סיבתי לישראל, והכנסות הנובעות מפעילות אגבית למקור הכנסה המצוי בישראל.

כ"ג. זאת ועוד, נטען כי תכליתו של תיקון 59 היתה מצומצמת – מניעת תכנון מס לא נאות, באמצעות שינוי מעמדו של נישום (שכיר או עצמאי); התיקון לא נועד להרחיב את תחולת המס הישראלית. הוסף, כי אין לתת משקל של ממש לטענה שפרשנות המערערת היא זו שנהגה מאז חקיקת החוק: ראשית, משום שפקידי שומה רבים נהגו שלא לחייב במס הכנסות דוגמת אלה של המשיבים, עד לפרשת טאומן. שנית, אין להתיר פגיעה בקניין המשיבים, אך משום שהמערער נהג בעבר (בחלק מן המקרים) בהתאם לפרשנות מוטעית של החוק.

כ"ד. ביחס לטענת המערער, כי כתוצאה מפסיקתו של בית המשפט קמא, לא יחויבו המשיבים במס כלל, נטען, כי הפטור לפי האמנה מוענק לתקופה שאינה עולה על שנתיים במהלך שש שנים. בנוסף נטען, כי יש מקום לסברה שסעיף הפטור באמנה נועד

לעודד חילופי מדענים בין המדינות – וכי הנחת המערער, לפיה הפטור ממס בארה"ב מבוסס על חיוב במס במדינת המושב (קרי, בישראל), שגויה.

כ"ה. הוסף, כי עבודה אצל מעביד זר במסגרת שבתון אינה חלק אינטגרלי מעבודתו של מדען ישראלי באוניברסיטה, ואינה חלק מתנאי עבודתו בה. משכך, אין מדובר באותו משלח יד. לבסוף צוין בהתייחס למשיבים, כי בניגוד לנטען על ידי המערער, הם דיוחו למס הכנסה על הכנסותיהם בחוץ לארץ. כאשר למשיב 4 צוין, כי הייעוץ שהעניק בארה"ב אינו מסוג הפעילות שהוא מבצע בארץ.

תשובת המערער

כ"ו. בתשובה לטענות המשיבים הטעים המערער, כי טענותיהם כולן נעוצות בהנחה ששיטת מס ההכנסה הישראלית אשר נהגה עד תום שנת 2002 היתה שיטה טריטוריאלית מובהקת; הנחה זו הובילה את המשיבים לפרשנות שגויה, המתעלמת ממהותו של סעיף 5(1), מאפייניו, מטרותיו, לשונו, הרקע לחקיקתו והאינטרסים שהוא בא לקדם.

הדיון בפנינו

כ"ז. בדיון בפנינו חזרו הצדדים על עיקר טענותיהם שבכתב. בא כוח המערער הוסיף כי אין ידוע לו על מקרים נוספים בהם אין משולם מס כלל בין במדינת התושבות ובין במדינה בה הופקה ההכנסה. כן נאמר, כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי מבוסס על ההנחה שענייננו בשיטה טריטוריאלית מובהקת, אולם בהינתן העובדה כי ענייננו בסעיף פרסונלי, התוצאה היתה צריכה להיות שונה.

בא כוח המשיבים הטעים, כי האמירה "מבלי לגרוע מהוראות כל דין" בסעיף 5 מוכיחה, אל נכון, כי השיטה הטריטוריאלית היא זו העומדת בבסיס הפקודה. עוד נטען, כי קיימות סיטואציות נוספות בהן קיים פטור ממס בארץ ובחוץ לארץ, כך למשל, יורדים ששבו לארץ לא ישלמו מס בישראל או בארה"ב.

למען שלמות התמונה העובדתית יצוין, כי לאחר הדיון הגיש המערער הודעה לפיה פרופ' ברקוביץ (משיב 6) ופרופ' קנדל, עליו השלום (משיב 2) שילמו מס פדרלי בארה"ב, וקיבלו זיכוי מן המס בישראל בגובה התשלום בארה"ב.

כ"ח. לאחר עיון בטענות הצדדים, סבורני כי אין מנוס מקבלת הערעור. חוששני כי הפרשנות אותה מציעים המשיבים עם שהיא שובת לב, אינה מתיישבת עם לשון החוק, אינה מגשימה את תכליתו ואינה עולה בקנה אחד עם הוראותיו האחרות. בסופו של יום אין מדובר בנושא מסובך; השאלה שבמחלוקת היא, האם שיטת המס שנהגה לפני תיקון 132, שהיתה טריטוריאלית ביסודה, כללה הרמונית גם סעיף בעל אופי פרסונלי, מבלי שנדרשה זיקה למקור הכנסה בישראל, או שמא נדרשה זיקה למקור הכנסה (להבדיל מזיקת עצם הזהות במשלח היד). להלן נידרש לעיקרי הטענות.

פרשנות דיני המס

כ"ט. הכללים המשמשים לפירוש חוקים בכלל משמשים גם לפירוש חוקי המס, ואין להם לחוקי המס כללי פרשנות משלהם (פרופ' י' גרוס, דיני המס החדשים 39 (2003); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לט(2), 71, 74). חוק מס, כמו כל חוק אחר, יש לפרש על פי תכליתו (ע"א 421/78 פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(2) 454, 456; בר"ע 41/80 מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' פרוטקואר, פ"ד לד(3) 579, 581; ע"א 534/79 אפרת נ' מדינת ישראל – אגף המכס והבלו, פ"ד לה(4) 729, 735).

ל. כבפרשנות כל חוק אחר, נקודת המוצא הפרשנית היא לשון החוק. מן המפורסמות, כי מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור את זו המגשימה את מטרת החקיקה:

"נקודת המוצא לפרשנות היא לשון החוק, כאשר מבין מגוון האפשרויות הלשוניות על בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה. אכן, המשמעות המשפטית תקבע על פי התכלית המונחת ביסוד החקיקה, עם זאת יש לזכור כי 'גבול הפרשנות הוא גבול הלשון' (ע"א 1900/96 טלמצ"ו נ' האפורופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג(2) 817, 827 ב (1999)). 'כל פרשן חייב להתחשב במגבלות הלשון. המשמעות המשפטית של הלשון, אשר נועדה להגשים את התכלית המונחת ביסודה, חייבת להתיישב עם אחת המשמעויות הלשוניות של הטקסט. אמת, המרכיב הלשוני אינו תנאי מספיק לפרשנות, אך הוא תנאי הכרחי לה (ע"א 3622/96 חכם נ' קופת חולים "מכבי", פ"ד נב(2) 638, 646-647 (1998))" (ע"א 8569/06 פוליטי נ' מדינת ישראל (לא פורסם) (השופט נאור)).

"אין [על הפרשן] לפרש את החוק לטובת הנישום ... כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי. כבר ציין השופט קרדוזו (Cardozo), כי 'פרשנות שהיא ליברלית למשלם מס פלוני עשוי שתהא לא ליברלית למשלם מס אלמוני'..." (ע"א 5264/91 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא, פ"ד מט(3) 209, 216, 215 (השופט דב לוי)).

ל"א. בענייננו, לכאורה לשון הסעיף נהירה ופשוטה. כאמור, סעיף 5 קובע: "מבלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל: (1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם... ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל". מלשון הוראה זו עולה, כי די בכך שההכנסה נובעת מעיסוק שבדרך כלל עוסק בו הנישום בישראל כדי לחייבה במס; אין נדרש קשר למנגנון ייצור בארץ, או שההכנסה תופק באופן "ממשי" בארץ, כדי שיראו הכנסה זו כאילו הופקה בישראל. כטענת המערער, מדובר בפיקציה – כשלעצמי מעדיף אני את המונח חזקה תחת פיקציה – סטטוטורית, המאפשרת לראות גם הכנסה שמקורה מחוץ לישראל כהכנסה שהופקה בה (ראו י' גרוס "פעילות חו"ל הנשלטת ומופעלת מישראל" מיסים טז/, א-51, 70 (2002); ד' נייגר "סוגיות מיוחדות בהיבט הטריטוריאלי של שיטת המס בישראל" מיסים א/1 א-16 (1987) (להלן נייגר)). מבחינה זו דומה כי האתגר שעמד לפני בית המשפט בפרשת פולטי היה קשה יותר – שם לא המשמעות ה"טבעית" היא שעמדה על הפרק אלא משמעות מיוחדת.

ל"ב. לא זו אף זו, באשר ל"עסק" – החלופה הראשונה בסעיף – נדרש, כי "השליטה בו וניהולו מופעלים בישראל"; דהיינו, נחוץ בסיס של ממש של שליטה וניהול בארץ, כדי שיראו את ההכנסה כאילו הופקה בישראל. ביחס למשלח יד לא מצאנו דרישה דומה. נדמה הוא כי גם באבחנה זו, שיצר המחוקק, יש כדי ללמדנו כי אין נדרשת בהכרח זיקה "פורמלית" לארץ של ייצור ההכנסה; די בכך שבדרך כלל עוסק הנישום במשלח היד בישראל.

ל"ג. כללם של דברים: מלשון החוק עולה, כי המבחן לחבות במס בהקשר דנא הוא אחד – עיסוק בדרך כלל בישראל במשלח היד – ואינו טומן בחובו מבחנים נוספים כגון "כוח משיכה" או "נאמנות כלכלית". עם שהיריעה הרעיונית-חוקתית המקיפה שפרס בית המשפט קמא שובה את הלב, עיגון ראשון ומרכזי במסע הפרשנות הוא לשון החוק, וזו ברורה ואינה מחייבת לחרוג הימנה. ההגינות מחייבת לציין, כי בית המשפט קמא אף ציין שהפירוש הלשוני יכול לתמוך בעמדת המערער, אך יש לשיטתו לראות

את הדברים במרקם ההרמוני שמסביב, שאילולא כן יוצר, כאוס – תוהו ובוהו. דעתנו אינה כך, ונרחיב בהמשך, אף שאולי יכולנו לסיים כאן את עיוננו נוכח הפירוש הלשוני הנוח. נראה להלן, עם זאת, כי אף תכלית החקיקה תומכת במובהק בפירוש הלשוני.

תכלית החוק

ל"ד. כנודע, נלמדת הפרשנות התכליתית של דבר חקיקה, במסגרת מתחם האפשרויות הלשוניות, משילוב בין תכליתו הסובייקטיבית של דבר החקיקה – רצונו הספציפי של המחוקק בעת חקיקתה של הוראת החוק – והתכלית האובייקטיבית של החוק. "התכלית הסובייקטיבית נלמדת, בין היתר, מההיסטוריה החקיקתית, מהצהרותיו המפורשות של המחוקק, ומהמערך החקיקתי הכולל שעל רקעו נחקקה ההוראה. התכלית האובייקטיבית של דבר החקיקה היא ענין נורמטיבי, והיא משקפת את מקומה של הנורמה במארג החקיקתי הכולל, בדרך המקיימת את עקרונות היסוד של השיטה המשפטית" (ע"מ 2190/06 מדינת ישראל נ' Bueno Gemma (לא פורסם) (השופטת פרוקצ'יה); בג"צ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין פ"ד מז(1) 749, 764 (השופט ברק); ע"א 9569/04 עבידאת נ' הועדה לתכנון ובניה (לא פורסם) (השופט ג'ובראן)). נידרש עתה לתכליתו של הסעיף נשוא ענייננו לעת הרלבנטית; ואומר כאן, כי לרועץ עומדת למשיבים גם העובדה, שקבלת עמדתם משמעה אי תשלום מס מכל וכל – ועל כך אין מחלוקת; וקשה להלום, אפילו היו כפות המאזניים מעוינות (ואין אנו סוברים כך), כי לכך כיון המחוקק בתיקון שבו נתכוון לפרוש מצודת המס על נישומים.

שיטת המיסוי בארץ – טריטוריאלית או פרסונלית?

ל"ה. תכלית החוק נלמדת מהחוק כולו, ועל הפרשן להידרש לחוק המלא, בו מופיע דבר החקיקה שבו עניינו (א' ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 308-309 (תשנ"ג) (להלן ברק)). בענייננו ביסס בית המשפט המחוזי את פרשנותו, בין היתר, על ההנחה ששיטת המיסוי בישראל היא טריטוריאלית, וככזו יש לפרש את סעיף 5(1) כעולה בקנה אחד עם גישה זו. התמונה בעיני, בכל הכבוד, מורכבת יותר ושונה. אכן, במקורה היתה שיטת המס אשר נהגה בישראל שיטה טריטוריאלית בעיקרה (צ' דגן מיסוי בינלאומי 68 (תשס"ד)), ונדרשה במסגרתה זיקה בין מקור ההכנסה לבין מדינת ישראל, כעניין גיאוגרפי, כבסיס לחיוב במס. ברם, עוד בטרם נחקק תיקון 132 היו פזורות בפקודת מס הכנסה הוראות שונות בעלות אופי פרסונלי, ולדידי יש לראותן ככאלה. בלטה בין ההוראות הללו הוראתו של סעיף 5:

"ראשית, על אף הגדרתה של שיטת המס שלנו כשיטה טריטוריאלית, היא כוללת יסודות פרסונאליים רבים דווקא – היא חלה לא רק על הכנסות שמקורן בתחומי ישראל, אלא גם על הכנסות שנתקבלו לראשונה בישראל, משתרעת על הכנסות של בעלי מקצועות חופשיים מעיסוק באותו משלח יד בחו"ל, על חברות תושבות חוץ שמנוהלות ונשלטות מישראל, ועל רווחי הון שמפיק תושב ישראל מנכסים בחו"ל (ד"ר א' אלתר, א' הילמן, ה' וינטר "לקראת הרפורמה במס 1999: מיסוי פרסונאלי בישראל" מיסוי יב/3 א-1 (1998)).

דברים אלה הולמים מאוד את ענייננו.

ועוד ברוח דומה:

"בשיטת המס בישראל היום קיימים גם יסודות אישיים המאפשרים הטלת מס על הכנסות של תושבי ישראל מחוץ לישראל, אך עד כה המעבר למיסוי אישי נעשה באופן חלקי בלבד (רק ביחס לרווחי הון בחו"ל, הכנסות של תושב ישראל בחו"ל מאותו משלח-יד, או מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, ומעבודה בחו"ל אצל מעביד תושב ישראל). כתוצאה מכך, הכנסות מסוימות של ישראלים בחו"ל אינן מתחייבות במס בישראל. הדוגמאות הבולטות לכך הן הכנסות פסיביות מדיבידנד המשולם ע"י חברה תושבת חוץ לתושב ישראל בחו"ל, מריבית המשולמת ע"י תושב חו"ל לתושב ישראל במקרה שמירב הזיקות הן בחו"ל, מדמי שכירות בגין נכס פיסי בחו"ל, או נכס ערטילאי שהינו זכות קניין או התחייבות אובליגטורית שעל פי כללי המשפט הבינלאומי פרטי בישראל הם ממוקמים בחו"ל, וכן אין חיוב במס להכנסות מיגיעה אישית בחו"ל ממשלח-יד השונה ממשלח-היד הרגיל של הנישום בישראל. מוצע לקבוע, כי תושבי ישראל יחויבו במס על הכנסותיהם, בין אם הופקו או נצמחו בישראל ובין מחוץ לישראל. שיטה זו נהוגה כיום בחלק גדול ממדינות העולם, והיא מתיישבת עם הפעילות הרב-לאומית הנובעת מהגלובליזציה של הכלכלה העולמית ומניידות ההון." (דו"ח ועדת רבינוביץ', (הועדה לרפורמה במס הכנסה בראשות רו"ח יאיר רבינוביץ) (2002) עמ' 81; ראו גם י' גרוס "מיסוי בינלאומי – הדין הנוהג ועיקרי הרפורמה המוצעת" קרית המשפט ג' 207, 208 (2004); דו"ח הועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה 127 (2000)).

ל"ו. גם עיון בהיסטוריה החקיקתית מלמד, כי סעיף 5(1) היה – עוד מקדמת דנא (ולא ראיתי לחזור להיסטוריה "קדומה") – שלוחה פרסונלית בשיטה טריטוריאלית:

בנוסח החדש של פקודת מס הכנסה מ-1961 קבע סעיף 5, כי "סך כל ההכנסה שהפיק אדם על ידי ריווח או השתכרות מכל עסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, יראו לעניין חלק זה כאילו הופקה בישראל". כך מטבעו, על פי לשונו ופשטות תכליתו, שיקף סעיף זה "מובלעת" או שלוחה פרסונלית במערכת הטריטוריאלית. החזקה המשפטית היא היא אותה "פרסונליות".

תיקוניו המאוחרים של הסעיף הרחיבו במידה ניכרת את היקף תחולתו בכלל, ותחולתו הפרסונלית בפרט, כדי להרחיב את בסיס הגביה. בשנת 1965 תוקן הסעיף (תיקון מס' 6, 1965 החוקים 442, 28), ונאמר בו כי:

"מבלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:

(1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, או ממשלח-יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל;

(2) הכנסת עבודה כשהעבודה נעשתה בישראל בין על ידי תושב ישראל ובין על ידי תושב חוץ, למעט הכנסה כאמור של תושב חוץ ששהה בישראל בשנת המס תקופה או תקופות שאינן עולות בסך הכל על 90 יום וההכנסה לא עלתה על 5000 לירות;

(3) הכנסת עבודה כשהעבודה נעשתה בחוץ לארץ על ידי תושב ישראל תוך ארבע שנים מיום צאתו מישראל כשהמעביד הוא תושב ישראל, או אף תוך תקופה ארוכה מזו כשהמעביד הוא מדינת ישראל, רשות מקומית בישראל, הסוכנות היהודית לא"י, הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד – המגבית המאוחדת לישראל וכל גוף אחר ששר האוצר קבע אותו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, כגוף ציבורי לענין זה".

בדברי ההסבר צוין:

" סעיף 5 לפקודה כולל הוראה הקובעת, כי דינה של הכנסה המופקת מעסק המתנהל בחו"ל, כדין הכנסה המופקת בישראל, אם השליטה וההנהלה של אותו עסק מופעלים בישראל. הוראה זו חלה למעשה על כל סוג של עסק, ובכלל זה עסקו של בעל מקצוע חופשי... מוצע עתה לקבוע במפורש, שהוראה זו חלה גם על הכנסה המופקת ממשלח יד בדומה להכנסה המופקת מעסק, שכן מבחינה עניינית אין כל הבדל, בנושא שלפנינו, בין שני סוגי עסקים אלה" (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 6), תשכ"ה-1964, עמ' 39).

ל"ז. בשנת 1984 נחקק תיקון נוסף – מס' 59, נשוא ענייננו – ותכליתו היתה הרחבה נוספת של בסיס המס ותחולתו הפרסונלית, והשוואת מעמדם של שכירים שהועסקו

בחוקן לארץ אצל מעביד זר לזה של עצמאים (א' אלתר, א' כליף הרפורמה במיסוי בינלאומי על פי תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (הרפורמה במיסוי ישיר 2002) 88 (2003)); נייגר מציין, בהקשר זה במאמרו, כי מדובר היה "במהפכה זוטא בגישה, וניתן לומר בבירור כי לפנינו גישה פרסונאלית מובהקת" (עמ' א-16). לתיקון זה נידרש ביתר הרחבה בהמשך.

ל"ח. לבסוף, תיקון 132 ב-2002, הרחיב את התחולה הפרסונלית של דיני המס, באופן ברור ומוצהר:

"פקודת מס הכנסה, כנוסחה טרם תיקון 132, אימצה כעקרון יסוד לעניין סמכות המיסוי את העקרון הטריטוריאלי וקבעה בסעיף 2 לפקודה כי מס הכנסה ישתלם... על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה...". תפיסה זו עברה שינוי מהותי בעקבות תיקון 132, המתאפיין בהסטת מרכז הכובד לעניין סמכות המיסוי מן העקרון הטריטוריאלי אל עבר העקרון הפרסונאלי (ראו: דו"ח הוועדה לרפורמה במס הכנסה (ועדת רבינוביץ) (תשס"ב) 81; א' אלתר, א' כליף, הרפורמה במיסוי בינלאומי – על-פי תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (2003) 45-46). יחד עם זאת, נכללו בפקודה גם כנוסחה טרם תיקון 132, הוראות לפיהן הוטל מס על-פי זיקה פרסונאלית. אחת מאותן הוראות היא הוראת סעיף 5(1) לפקודה, אשר על-פיה הוצאו למערער השומות שבמחלוקת במקרה שלפנינו...

על-פי הוראה זו, פרש המחוקק הישראלי את רשת המס אל מעבר לתחומי מדינת ישראל ולכד בה הכנסה של תושב ישראל שהופקה ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל. הכנסה כזו משלבת זיקה טריטוריאלי – משום שמדובר במשלח יד שבדרך כלל עוסק בו הנישום בישראל, עם זיקה פרסונאלית – משום שבפועל מופקת ההכנסה מחוץ לישראל, אלא שהמחוקק הישראלי משקיף עליה כעל הכנסה המופקת בישראל כל עוד הנישום הוא תושב ישראל" (ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (לא פורסם) (השופטת חיות)).

תיקון אחרון זה – עד הנה – משקף במובהק את ההתפתחויות של עידן הגלובליזציה, ואת רצון המחוקק לפרוש מצודתו על הכנסותיהם של ישראלים (בכפוף לאמנת כפל המס שנזכיר להלן).

נמצאנו למדים, אם כן, כי גם בטרם תיקון 132 לא היתה שיטת המס הישראלית שיטה טריטוריאלי מובהקת, אלא שיטה מעורבת, שאמנם בסיסה טריטוריאלי אך לה

”שלוחות” פרסונליות, וכי סעיף 5(1) הוא סעיף פרסונלי ברור; משכך, קשה להלום את הטענה כי הפרשנות שמציע המערער אינה עולה בקנה אחד עם אופי השיטה.

ל”ט. לא זו אף זו, הסטת מרכז הכובד לעבר מיסוי על בסיס פרסונלי, בתיקון 132, יש בה לדידי להעיד על הפרשנות הרצויה לדבר החקיקה גם עובר לתיקון:

”חקיקה מאוחרת משפיעה על גיבוש תכלית החקיקה בחקיקה קודמת. במיוחד כך הוא הדבר, אם החקיקה המאוחרת הוסיפה או גרעה מהחקיקה הקודמת. אך גם בלא שינוי בחקיקה הקודמת, יש בעצם קיומה של החקיקה החדשה כדי להשפיע על תכליתה של החקיקה הישנה. תוצאה זו טבעית היא. חקיקה חדשה עשויה ליצור מציאות חדשה. מציאות זו מצידה עשויה להשפיע על הבחירה בין תכליות שונות – אנכיות או אופקיות – של החוק הישן” (ברק, עמ’ 347).

מגמתו העקבית של המחוקק, המייצג על פי רוב את השאיפה לסתום פרצות בחבויות המס – מגמה המשמשת אמנם בערבוביה עם מגמות כמו עידוד עליה, עידוד עבודה וכיוצא בזה – בהקשר זה היא איפוא הרחבה זוחלת של תחולתו הפרסונלית של הסעיף הרלבנטי לענייננו; קרי, מעבר בהדרגה משיטה טריטוריאלית לשיטה מעורבת ולימים לשיטה פרסונלית, שאינה מצריכה זיקה לארץ במובן ה”עסקי” הישיר לשם חיוב במס. דומה כי דווקא הדרישה לקיומו של אורגן מפיק הכנסה בישראל היא זו שמחדירה ”בדלת האחורית”, כלשון המשיבים, אלמנט טריטוריאלי בניגוד לכוונת המחוקק. על כן קשה להלום את עמדת פרופ’ אדרעי, בא כוחם הנכבד של המשיבים, בספרו מבוא לתורת המסים (2008), שלפיו ”עד שנת 2003 [קרי עד תיקון 132 – א”ר] נהגה בישראל שיטה טריטוריאלית בלבד” (עמ’ 180), במבחן השימושים והמקורות. בספרו מיסוי פעילות בינלאומית (1992) מתוארות (עמ’ 29-30) ”גם נסיבות שונות היוצרות חבות במס עקב זיקה פרסונלית” (עמ’ 30), וראו גם עמ’ 69; אך דומה – בכל הכבוד – והדבר לגיטימי – כעולה מן הדיון בפנינו, כי הגישה התפתחה ונשתנתה.

מ. מכל מקום, ככל שנדרשת זיקה לארץ, זו יכולה להימצא, כפי שהציע המערער, בהיות הנישומים תושבי ישראל, בשילוב עם העובדה שעיסוקם המקובל והרגיל בישראל זהה לזה שבגדרו הפיקו את ההכנסה החייבת במס. עניין אחרון זה משמעותי בעיני במיוחד. הוא מחזירנו לפירוש הלשוני של הסעיף: המלים ”ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל” הן אמירה שלדידי היא מפורשת מאוד, לפיה עורך הדין או הרופא או הפרופסור-המדען, שמשלח ידו בישראל הוא גם משלח ידו בחוץ לארץ, אין ניתן להלום שאין הוראת החוק חלה עליו. אכן, פרופ’ אדרעי בכשרונו טען בפנינו, כי

"משלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל" תלוי ב"כוח המשיכה", קרי, מנגנון לייצור הכנסה שבו יש זיקה לארץ; בהתקיימו נכלל הוא בגדרי האכיפה, אך בהיעדרו שונים פני הדברים. ועוד, השופט קמא דיבר על "המשכיות" שמשמעה זיקה אל מקור ההכנסה. לדידי נתחלפה לבא כוח המשיבים "המשכיות" ב"משיכה". מה שביטא המחוקק בהגדרתו הוא לדעתי סוג של "המשכיות", אך לא של זיקה למקור הכנסה, כדעת השופט קמא, אלא זיקה מקצועית-פונקציונלית – הנישום הוא פרופסור בתחומו כאן, פרופסור בתחומו אף שם. על כן איננו נזקקים לתיאורית "כוח המשיכה". יצוין בהקשר זה כי סעיף 5(ג) קובע כחזקה כי מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבו עסק בישראל יראהו, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח יד בישראל. זאת ועוד, בסעיף ההגדרות (סעיף 1 לפקודה) צוין לגבי חבר בני אדם כי "תושב" הוא מי שהתקיים בו אחד מאלה: "... (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל". ללמדך, כי דרישת השליטה והניהול מחליפה את דרישת התושבות, ואם כך לעניין משלח יד, הזיקה המקבילה היא עצם העיסוק בו בדרך כלל. המחוקק ערך הבחנה ברורה, שתוצאותיה עימה.

תיקון 59

מ"א. נעייין קמעא, לחיזוק האמור, בתולדותיו החקיקתיות של תיקון 59, שבתוצרו עסקינן. כאמור, הורתו של סעיף 5(1), בנוסח הרלבנטי לענייננו, בתיקון 59 לפקודה. תכליתו המוצהרת של התיקון שנותחה מפי השופטת נאור בפרשת טאומן (ולענייננו עמ' 633-630) היתה השוואה בין תושב ישראלי שהפיק הכנסה בחוץ לארץ כעצמאי לבין תושב ישראלי שהפיק הכנסה בחוץ לארץ כשכיר (ד' גליקסברג "מיסוי הכנסות עבודה שהופקו מחוץ לישראל" מיסים ה/2 א-46 א-47 (1991)). עובר לתיקון, היו קטגוריות אחדות של מקרים שבהם הכנסות של תושבים שהופקו בחוץ לארץ לא "נתפסו" ברשת המס הישראלית. כך למשל, מקרים בהם שונה מקור ההכנסה מ"משלח יד" ל"הכנסת עבודה", ולהיפך. אחת הדוגמאות שמביא ד"ר א' רפאל (מס הכנסה כרך רביעי 86 (תשנ"ו) (להלן רפאל)) בתארו את המצב עובר לתיקון 59, עניינה אקדמאים אשר לימדו מחוץ לישראל בתקופת השבתון, וכדברי השופטת נאור בפרשת טאומן בעקבות רפאל (עמ' 632), כאשר היו לעובדי אוניברסיטה זרה, לא באה להם הכנסתם ממשלח ידם (ראו גם נייגר, א-17); ואילו כאשר הפיקו בחוץ לארץ הכנסות ממשלח ידם כנישומים עצמאיים, חסרה ההמשכיות, המתבטאת במלים, "שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל". הביטוי "בדרך כלל" משדר איפוא סוג של "זיקה מקצועית", המהווה מקבילה לשליטה ולניהול של העסק.

בדברי ההסבר להצעת החוק צוין כך:

"סעיף 2 סעיף 5 (1) סיפה לפקודה קובע כי יראו כהכנסה מופקת בישראל רווח או השתכרות שהפיק אדם ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל. הכנסה מ"משלח יד" לענין הפקודה היא הכנסה לפי סעיף 2(1), ולכן נתפרש הסעיף הקיים כמתייחס רק למקרה בו גם בישראל וגם בחו"ל הכנסת הנישום ממשלח יד היא הכנסה לפי סעיף 2 (1), כלומר כעצמאי. לדוגמא: עורך דין העובד בישראל כעצמאי נוסע לחו"ל ועובד שם כעורך דין עצמאי, הכנסתו בחו"ל תיחשב כאילו הופקה בישראל כיוון שגם בישראל וגם בחו"ל הוא עובד באותו משלח יד כעצמאי. לעומת זאת אם עורך הדין יעבוד בחו"ל כעורך דין שכיר, לא יראו את הכנסתו שם כאילו הופקה בישראל למרות שבשני המקומות הוא עובד באותו משלח יד, וזאת מפני שלא נתקיים התנאי שבשתי הארצות ההכנסה היא מעבודתו כעצמאי. אותו דין יחול במקרה בו בישראל עורך הדין הוא שכיר.

למצב זה אין הצדקה. מוצע לקבוע שהמונח משלח יד בסעיף זה כולל גם משלח יד שההכנסה ממנו היא הכנסת עבודה. בכך יחול הסעיף הן כאשר הכנסת הנישום בישראל או בחו"ל היא הכנסה מעבודתו כעצמאי, והן כאשר היא הכנסה מעבודתו כשכיר. כמו כן משלח יד בו עוסק הנישום בחו"ל לא ייחשב כשונה ממשלח היד בו הוא עוסק בישראל רק בשל כך שבחו"ל הכנסתו מאותו משלח יד היא הכנסה מעבודה כעצמאי ובישראל הכנסה מעבודה כשכיר ולהיפך". (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 58), תשמ"ד-1983 (שהתקבל בסופו של דבר כתיקון הצעות חוק תשמ"ד, 83-82).

הדברים תאמו עולם הפונה להתפרסות גלובלית. לא בכאוס ולא בשעטנו עסקינן, כחשש שהביע בית המשפט המחוזי, אלא במגמה חקיקתית ברורה ואף מתבקשת, שמצאה השלמתה לימים בתיקון 132. הביטוי "מבלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה" שברישת הסעיף, ושלישית המשיבים תומך בגישתם בדבר הטריטוריאליות, לדידי משמעו פשוט – אכן הגישה הכוללת (טרם תיקון 132) היא טריטוריאלי, אך יש לה חריגים, ואנו מצויים באחד מהם; ראו גם פרשת טאומן, 632.

הדברים מדברים בעדם. גם מדברי ד"ר צ' דגן, במאמרה "הרפורמה במס בינלאומי: בין צדק חוקתי לתחרות מסים" (רפורמות מס, 101, 105 (ד' גליקסברג עורך, 2005), ובספרה מיסוי בינלאומי, עמ' 79, עולה לכאורה כי עוד לפני רפורמת תיקון 132 היה נידון דידן בגדרי המס – אף אם היו אי בהירויות.

מ"ב. בעקבות תיקון 59, שכירים תושבי ישראל שלא חויבו במס, אף שהם עוסקים באותו משלח יד שהם נוהגים לעסוק בו בארץ, החלו לשלם מס על הכנסתם ממעסיק זר

בחוץ לארץ, מהטעם שמועסקים הם במשלח יד שעסקו בו בעבר בישראל. בדין טען המערער, כי פרשנות בית המשפט קמא משיבה את ההבחנה שהיתה טרם התיקון בין שכירים לעצמאיים, וכי עלול להיווצר מצב לפיו רק כאשר יישלח הנישום לעבוד בחוץ לארץ על ידי מעבידו הישראלי ניתן יהא לחייבו במס, שכן רק אז נותר בסיס האם בישראל ומתקיימת המשכיות וזיקה לארץ. אין לקבל איפוא את ההבחנה בין מי שנשלח למי ש"שלח את עצמו". ברי, כי תיקון 59 נועד לגבות מס ולא לשחרר ממס בסוג זה של הכנסה, ולא בכדי שאלנו בדיון האם יתקיים חיוב כלשהו במס במקרה דנא לשיטת המשיבים, ונענינו שלא בחיוב, למעט האמור בפסקה כ"ז (ללא כפל מס). לדידנו הדוגמאות שהובאו, והן סיטואציות שבהן לא יחול חיוב במס כמו ריביות, אינן דומות לנמשלן.

אמנה בין ישראל לארה"ב

מ"ג. כאמור טוען המערער, כי על פי "האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מסים על הכנסה", מרצה תושב אחת המדינות אינו חייב במס על הכנסתו במדינה האחרת לפרק זמן מוגדר, כיון שיחויב במס במדינת התושבות בגין ההכנסה שהופקה במדינה הזרה. לדידי, יש ממש בטענה זו. האמנה נפתחת בזו הלשון: "ממשלת ישראל וממשלת ארצות הברית של אמריקה, ברצונן לכרות ביניהן אמנה למניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה הסכימו לאמור...". נאחז את השור בקרניו: פרשנות לפיה אין חובה בתשלום מס אינה עולה בקנה אחד עם העיקרון שבבסיס האמנה – מניעת כפל מס (לדיון ביקורתי בדבר התפקיד אותו ממלאות האמנות במניעת כפל מס ראו מיסוי בינלאומי, 243-294), שהרי מניחה היא לנישום שלא לשלם מס לא בארץ ולא בארה"ב. קשה להלום תוצאה זו, שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית האמנה ועם השכל הישר.

פרשנות בת קיימא

מ"ד. בבחינת למעלה מן הצורך, אוסיף עוד, כי בבחירה בין פרשנות שהכל פעלו על פיה במשך תקופה ארוכה לבין ביטולה תהא הנטייה, ככל הניתן, לתת תוקף לפרשנות זו, ואף דבר זה נתמך בשכל הישר ובהיעדר נסיבות כגון טעות מוכחת:

"כשיש שני פירושים אפשריים להוראות חקיקה יש להעדיף את הפירוש שעל-פיו נהגו בפועל...." (ראו טאומן, עמ' 642 והאסמכתאות שם).

בענייננו, לאחר תיקון 59, במשך תקופה לא מבוטלת מוסו אקדמאים, תושבי ישראל, שיצאו ללמד בחוץ לארץ בגין הכנסתם באוניברסיטה הזרה (ראו נייגר, עמ' א-17), וגם לכך כאמור משקל מסויים.

109 דבר

מ"ה. לשם השראה נזכיר, כי ראשיתו של מיסוי בינלאומי מצויה במקרא – "וישם המלך אחשורוש מס על הארץ ואיי הים" (אסתר י', א'); בכך, טרם סיומה של מגילת אסתר, נחתמת פרשת אחשורוש. הפרשן אברהם אבן עזרא מסביר, כי בכך נאמר על אחשורוש ש"הצליח בכל דרכיו ונראתה גבורתו". ואילו המדרש ספרי על מגילת אסתר אומר, כי אחד ההסברים לשמו של אחשורוש הוא "ונעשו הכל רשין בימיו", וזאת, על פי פסוקנו שלנו; אלא שעול המיסים היום ביסודו אינו להעשרת המלכות, אלא לשירותים שהיא מעניקה.

מ"ו. ולבסוף, סבורני, כי הדרישות שמנה פרופ' אדרעי ל"מס טוב" בעקבות אדם סמית' (מבוא לתורת המסים, 17) מתקיימות: אין מדובר במס שאינו מתחשב בנישום, שכן הנישום בן ימינו יודע כי השתכרותו ככלל תחויב במס; המס היה ידוע ביסודו של דבר מראש – קורא החוק היה מתקשה להתרשם כי אין המדובר במקרה מס; הוא יעיל, כיוון שאין קושי לגבותו והוא נועד לרווחת הציבור; והוא הוגן, כי מה לי הכנסה בארץ או בחוץ לארץ לעניין תכלית המס; גם הדרישות הנוספות של נייטרליות במסים וההתאמה לשינויים בחברה ובכלכלה ולקידומה של מדיניות נייטרלית (שס) אינן מתקפחות.

110 הכלל אל הפרט

מ"ז. כאמור, לגבי דידי לא דרש המחוקק קיומו של מפיק הכנסה בישראל, כדי שניתן יהיה למסות הכנסה המופקת ממשלח יד בחוץ לארץ, ודי בכך שמדובר בתושב ישראל ובהכנסה מאותו משלח יד "שבדרך כלל עוסק בו הנישום בישראל", כפשוטו של מקרא. עם זאת, גם לשיטת בית המשפט קמא, אין מקום לומר כי לא נמצאה זיקה למקור הכנסה בארץ, וזיקה זו מהוה המשכיות: המשיבים, תושבי ישראל, הרצו באוניברסיטאות בחוץ לארץ, במסגרת חופשות שנת הלימודים באוניברסיטה או בשנת שבתון. החופשות והשבתון מוקנים למרצים כחלק מתנאי עבודתם באוניברסיטה, משלח ידם הקבוע. בכך שלא נשלחו על ידי האוניברסיטה בארץ, או שאין היא משלמת

את שכרם בחוץ לארץ, אין כדי לשנות; הזמנתם להוראה בחוץ לארץ קשורה במהותה המקצועית לעיסוקם בארץ בהוראה ובמחקר.

מ"ח. סוף דבר וסיכומו: הערעור מתקבל. פסק הדין קמא יבוטל. התיק יוחזר לבית המשפט קמא לקביעה פרטנית לגבי המשיבים לפי הצורך. המשיבים ישלמו שכר טרחת עורך דינה של המדינה בסך 20,000 ₪.

ש פ ו ט

השופטת מ' נאור:

אני מסכימה.

ש פ ו ט ת

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני שותף למסקנתו של חברי השופט א' רובינשטיין כי דין הערעור להתקבל.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' רובינשטיין.

ניתן היום, ט"ז באדר תשס"ט (12.3.09).

ש פ ו ט

ש פ ו ט ת

המשנה לנשיאה