



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

בגס קרלוס

מערער

ע"י ב"כ עוה"ד ארז שגיב ו/או יועד כוכבי

נגד

פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

משיב

ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

פסק דין

3

לפניי ערעור על שומה שקבע המשיב בצו למערער לשנת המס 2001. ביום 11.5.2009 אושר ההסדר הדיוני אליו הגיעו הצדדים, כי האמור בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ובהודעה המפרשת את נימוקי הערעור, וכן הדוחות הכספיים ודוחות המס של המערער ושל חברת יפעת הון דיסק בע"מ (להלן: "חברת יפעת") לשנים 1997 – 2001 שהוגשו באותו היום, יהיו תשתית עובדתית מוסכמת לצורך ההכרעה בערעור זה.

8

9

רקע עובדתי שאינו במחלוקת

1. המערער הינו בעל מניות בחברת יפעת אשר נוסדה ביום 22.6.1993. בשנות המס 1993 עד 1997 דיווחה החברה על הכנסותיה למשיב כחברה רגילה. באותם השנים נצברו בחברת הפסדים נומינליים לצורכי מס בסך 1,610,835 ₪. סך ההפסדים המתואמים, כמשמעות המונח בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985, נכון ליום 31.12.1998 היו 1,749,689 ₪.

2. החל משנת המס 1998 ועד לשנת המס 2000 (להלן: "תקופת ההטבה") פעלה חברת יפעת כחברה משפחתית, כמשמעות המונח בסעיף 64א בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). בשנים אלו שימש המערער כנישום בחברה המשפחתית, כמשמעות המונח בסעיף 64א לפקודה (להלן: "נישום מייצג"). בשנת המס 2001 חזרה בה חברת יפעת מבקשתה להיחשב כחברה משפחתית, והחל מאותו מועד היא מדווחת על הכנסותיה כחברה רגילה.

3. בשנים 1998 – 2000, עת פעלה כחברה משפחתית, נצברו אצל חברת יפעת רווחים לצורכי מס בסך 2,215,141 ₪, אשר קוזזו כנגד ההפסדים המועברים משנים קודמות של חברת יפעת. בשנות המס 1998 – 1999 קוזזו כל רווחי חברת יפעת כנגד הפסדים מועברים, ובשנת המס 2000 ההכנסה החייבת של חברת יפעת לאחר קיזוז הפסדים מועברים הייתה 456,125 ₪.

4. ביום 19.12.2001 חילקה חברת יפעת דיבידנד לבעלי מניותיה בסך 1,924,000 ₪. חלקו של המערער בדיבידנד שחולק היה בסך 1,000,480 ₪. המערער טען כי חלוקת הדיבידנד אינה מקימה חבות במס, לפי הוראות סעיף 64א(1) לפקודה, אשר קובע כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1 (המשפחתית, מ.א.) בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה - תקופת
2 ההטבה) יראו כאילו לא חולקו". המשיב לא קיבל את גישת המערער וקבע כי הסעיף חל רק בנוגע
3 לרווחים שחולקו מתוך ההכנסה אשר שולם בגינה מס בחברה המשפחתית, ולא בנוגע להכנסה
4 שקוזה כנגד הפסדי העבר של החברה. בשל כך, קבע המשיב כי המערער פטור מתשלום מס על
5 דיבידנד בסך 237,185 ₪ בלבד (המהווים 52%, שיעור החזקתו של המערער בחברת יפעת, מתוך
6 הרווחים שחולקו מההכנסה שלא קוזה כנגד הפסדי העבר של החברה). את יתרת סכום הדיבידנד
7 שקיבל המערער ביקש המשיב למסות כהכנסת דיבידנד לפי הוראות סעיף 125ב לפקודה.
8
9

טענות הצדדים

10 5. לטענת המשיב סעיף 64א לפקודה יוצר פיקציה מיסויית של ייחוס הכנסתה החייבת של החברה
11 לנישום המייצג. פועל יוצא של אותה פיקציה היא כי אין למסות את חלוקת רווחי החברה
12 המשפחתית, מאחר שכבר שולם על רווחים אלו מס ברמת היחיד. סעיף 64א(א)(1) נועד למנוע רק
13 את מיסוי הרווחים שחולקו לאחר ששולם עליהם מס ברמת היחיד, ולא למנוע את מיסוי הרווחים
14 שקוזה כנגד הפסדי עבר. משכך, יש לקרוא את המונח "הכנסות החברה" בסעיף כמתייחס לרווחים
15 שיוחסו ליחיד ושולם בגינם מס בשיעורי המס החלים על נישום יחיד. לטענת המשיב, לא ניתן לקבל
16 את עמדת המערער כי ניתן לחלק רווחים מהכנסה עסקית שקוזה כנגד הפסדי עבר, משום שהיא
17 תוביל לתוצאה כי לא ישולם לעולם מס בנסיבות אילו בגין הכנסת החברה שחולקה כבר לבעלי
18 המניות.
19

20 6. מנגד, טוען המערער כי לפרשנות המוצעת על ידי המשיב אין עיגון לשוני מינימאלי בסעיף. סעיף
21 64א(א)(1) מורה כי לא רואים בחלוקת רווחים מתוך הכנסות החברה המשפחתית כחלוקה, ולטענת
22 המערער אין כל זכר בסעיף לדרישת המשיב כי שולם מס בגין רווחים אלו. סעיף 64א(א)(1) נוקט
23 במונח "הכנסות" ולא במונח "הכנסה חייבת", היא ההכנסה לאחר ניכויים, קיזוזים ופטורים
24 שהותרו ממנה. המשיב קבע למעשה כי רק חלוקה שנעשתה מתוך ההכנסה שלאחר קיזוז הפסדי
25 העבר נופלת לגדרי הסעיף, בניגוד להתייחסות המפורשת בסעיף ל"הכנסות" ולא ל"הכנסה חייבת".
26 עוד טוען המערער כי פרשנותו שאין למסות את חלוקת רווחי חברת יפעת מתיישבת עם תכלית סעיף
27 64א ליצור מנגנון של מיסוי חד-שלבי, דהיינו איחוד לצורכי מס של הישויות המשפטיות השונות –
28 החברה ובעל מניותיה.
29

30 7. ביום 25.6.2013 החלטתי כי על הצדדים להשלים את סיכומיהם ולהתייחס גם למשמעות המונח
31 "רווחים" שבסעיף 64א לפקודה. המערער טען בפניי כי קיימות 3 אפשרויות פרשניות למונח
32 "רווחים": הראשונה היא הפרשנות של רווחים חשבונאיים משום שהפקודה מאמצת ברגיל את
33 הכללים החשבונאיים; השנייה היא הפרשנות כי ה"רווחים" מתייחסים ל"הכנסות" החברה, שכן
34 נאמר בסעיף 64א(א)(1) כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" יראו אותם כאילו לא חולקו;
35 השלישית היא הפרשנות כי המונח "רווחים" מתייחס להכנסה החייבת שבסעיף 64א(א), בשל
36 כפיפות הסעיף הקטן לרישא. המערער טען כי יש לאמץ את הפרשנות השנייה כי הרווחים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

המחולקים הינם הכנסות החברה בתקופת היותה חברה משפחתית. כמו כן, הוסיף המערער כי קיזוז הפסדי עבר כנגד הכנסה חייבת במס כמוהו כתשלום מס בגין ההכנסה החייבת. לטענת המערער, עמדנו נתמכת בהוראות רשות המיסים שמצאו ביטוי בקובץ הפרשנות לפקודה (החב"ק), וכן בפסיקת בית משפט זה בע"מ 1183/05, דוד קליימן נ' פקיד שומה פתח תקווה, מיסים כד/5-ה-255 (אוקטובר 2010) (להלן: עניין קליימן). המשיב לא השלים סיכומיו כנדרש בהחלטתי.

דיון והכרעה

8. המחלוקת שבין הצדדים נסובה סביב הפרשנות לסעיף 64א לפקודה. מפאת חשיבותו לענייננו, להלן נוסח הסעיף על חלקיו הרלוונטיים:

"64א.

(א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה - הנישום), ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה - תקופת ההטבה) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;..."

9. המשיב טוען כי יש לראות את "הכנסות החברה" בסעיף 64א(א)(1) כהכנסות שחויבו בשיעור מס שולי או כהכנסות שלא קוזזו כנגד הפסדים. המונח "הכנסה" הוגדר בסעיף 1 לפקודה, הוא סעיף ההגדרות, כ"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שהינם כהכנסה לענין פקודה זו". בכך שהגדיר המחוקק הגדרה מפורשת בפקודה למונח "הכנסה", הוא קבע את המשמעות הפרשנית היחידה למונח:

"סעיפי הגדרות נועדו לתת משמעות לשונית מיוחדת לביטוי כלשהו, אשר עשויה לחרוג לעיתים מהמשמעות המקובלת לאותו ביטוי:

חשיבותן העיקרית של ההגדרות באה לידי ביטוי מקום שניתן למונח מובן שונה ממובנו הרגיל או מקום שמובנו הרגיל אינו ברור דיו לצרכיו של דבר החקיקה. במצב דברים זה נותן המחוקק ביטוי ללקסיקון המיוחד בו הוא נוקט, ובכך מזהיר את הציבור ומעמידו על המובן המיוחד שהמחוקק מעניק לאותו ביטוי" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני - פרשנות החקיקה 138 (1993) (להלן: "פרשנות החקיקה").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

משקבע המחוקק משמעות מיוחדת לביטוי מסוים, אין מקום לסטות הימנה או לראות בה כחזקה הניתנת לסתירה. המשמעות הלשונית הטבעית של הביטוי איננה קיימת עוד והיא מוחלפת במשמעות האחרת. אכן, סעיפי הגדרות "נועדו, בעיקרו של דבר, לייתר חלק מהתהליך הפרשני, ולקצר את לשון החקיקה. הם מהווים כללי פרשנות במובן הרחב" (פרשנות החקיקה, בעמ' 137-138).

(ע"מ 1301/08, בלינקיס גל צבי נ' פקיד שומה תל אביב, ניתן ביום 24.5.2013 (פורסם במיסים און-ליין); ראו גם: ע"א 8569/06, מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, מיסים כב/3 ה-81 (יוני 2008))

10. לאור ההגדרה בסעיף 1 לחוק אין מקום לקבוע כי המונח "הכנסות החברה" שבסעיף 64א(א)(1) מתייחס רק להכנסה שיוחסה לנישום המייצג או שלא קוזה כנגד הפסדי העבר של החברה המשפחתית. אין בפקודה עיגון לשוני מינימאלי לפרשנות זו. קל וחומר, כאשר בסעיף 64א עצמו משתמש המחוקק במונח "הכנסה חייבת", אשר הינו "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". הייתכן כי באותו הסעיף בחר המחוקק להשתמש במונח הכנסה חייבת, אשר היא הכנסה לאחר קיזוז ההפסדים, אך לעניין חלוקת הדיבידנד נשמט המונח מידעו של המחוקק והוא בלי משים השתמש דווקא במונח הכנסה?

11. נראה כי גם רשות המיסים עמדה על ההבחנה שבין המונח הכנסה לבין המונח הכנסה חייבת בהקשר של סעיף 64א(א)(1). בסעיף 6.3.1 לפרשנות סעיף 64א בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק), אשר מתייחס לחלוקת דיבידנד בחברה משפחתית נכתב כי:

"האמור אינו מוגבל לרווחים, המחולקים מהכנסתה החייבת של החברה (הסעיף מדבר ב"הכנסות החברה" ולא ב"הכנסתה החייבת"), והוא חל על רווחים המחולקים מכל מקור, לרבות רווחים פטורים ממס ולרבות רווחים שכנגדם הותרו ניכויים לצורכי מס בלבד, כגון ניכוי נוסף, פחת מואץ."

ברם, באותו הסעיף נכתב עוד כי לא רואים בחלוקת הרווחים כחלוקה מאחר שהנישום המייצג כבר שילם את המס בגין רווחים אלו:

"מאחר שבגין רווחים אלה כבר שולם המס המלא על-ידי ה"נישום", אשר לו נזקפה ההכנסה, נקבע בסעיף 64א, כי רווחים שחולקו מהכנסת החברה המשפחתית בתקופת ההטבה, יראו אותם כאילו לא חולקו..."

12. סעיף 64א(א)(1) קובע כי "רווחים" שחולקו מהכנסות החברה המשפחתית יראו אותם כאילו לא חולקו. בכדי לקבוע האם המקרה דנא נופל לגדרי סעיף 64א(א)(1) יש ראשית להשיב על השאלה האם מדובר כאן בחלוקת "רווחים". ודוק, אין חולק כי שולם למערער דיבידנד שמקורו ברווחים, כמשמעות המונח בסעיף 302 לחוק החברות, תשנ"ט-1999, ואף אין חולק כי מדובר בהכנסה מדיבידנד, כמשמעות המונח בסעיף 2(4) לפקודה. עם זאת, אין בכך בכדי להכריע באופן חד משמעי כי גם לעניין סעיף 64א(א)(1) חולקו "רווחים". אותו המונח יכול לזכות לפירוש שונה בחיקוקים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

שונים ואף במקומות שונים באותו דבר חקיקה. משמעות המונח תוכל להתברר רק בסיום ההליך הפרשני:

"על כן לביטוי בחוק פלוני יכולה להיות משמעות משפטית שונה מאשר למשמעות הנודעת לאותו ביטוי בחוק אלמוני. השוני במשמעות נובע מהשוני בתכלית של שני דברי החקיקה. "דיבור שבחיקוק הוא יצור החי בסביבתו", ועל כן עם שינוי הסביבה משתנה משמעותו של הדיבור..."

ייתכן, כמובן, כי בסופו של דבר יתברר כי תכלית החקיקה כפי שהיא עולה מהחיקוק כולו אינה תכלית החקיקה "הסופית", המשמשת לפרשנות דבר החקיקה. דבר זה עשוי להתברר בסופו של ההליך הפרשני, ולרוב לאחר שימוש בשיקול דעת שיפוטי. על כן ייתכן, שלאותו מונח או ביטוי בחוק יהיו משמעויות שונות בחלקים שונים של אותו חוק, אך זאת אין לדעת בתחילת ההליך הפרשני" (אהרון ברק, פרשנות במשפט, כרך שני - פרשנות החקיקה, 307 (1993))

13. המונח **"רווחים"** אינו מוגדר בפקודת מס הכנסה. ברגיל, דיני המס עוקבים אחר כללי החשבונאות ומונחים עסקיים או כלכליים זוכים בדיני המס לפרשנות המקובלת בעולם החשבונאי. עם זאת, במקרים בהם קבע זאת המחוקק במפורש או שהצורך בכך עולה מתכלית החקיקה, יש לסטות מכללי החשבונאות וליצוק במונחים שבפקודה את המשמעות המתאימה להם על פי תכלית חקיקת המס:

"כללי החשבונאות של ראית החשבון מטרתם פנימה - לשקף את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי, למען הנישום עצמו כדי שידע היכן הוא עומד ואיך לכלכל את עסקו, מה שדרוש לו ללא קשר עם חובת מס הכנסה. חשבונאות לצורך מס מטרתה החוצה - כלפי שלטונות המס, על מנת שיוכלו לקבוע את ההכנסה החייבת. ככלל אין פקודת מס הכנסה עוסקת בתורת החשבונאות. היא מקבלת את כללי החשבונאות הרגילים המקובלים בעולם המסחר, שרואי חשבון סומכים את ידם עליהם (ויתקון ונאמן, שם, בעמ' 118; ויתקון "פסקי דין של מס הכנסה ועקרונות חשבונאות" רואה החשבון ט"ו 5). אך אלה לא תמיד עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה. במצב כזה נפרדות הדרכים וחשבונאות המס, המתאימה עצמה לדין, היא הקובעת..." (ע"א 494/87, חברת קבוצת השומרים נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, מיסים 5/ו-ה 54 (אוקטובר 1992))

14. הפרשנות הנכונה למונח **"רווחים"** בהקשר הספציפי של סעיף 64א(א)(1) תעשה לאור תכלית ההסדר המשפטי הייחודי שהוגדר בסעיף 64א. אין כל מניעה לסטות מההגדרה החשבונאית הרגילה של המונח, בתנאי שהסטייה תיעשה במטרה להגשים את תכלית דיני המס בכלל ואת תכלית סעיף 64א, הקובע הסדר מס ייחודי, בפרט. ככל שיתברר כי החלוקה שבוצעה בענייננו אינה חלוקה מתוך **"רווחים"**, כמשמעותם בסעיף 64א(א)(1), הרי שלא יוכל המערער ליהנות מההטבה המאפשרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

לראות ברווחים כאילו לא חולקו. במצב זה, ומאחר שאין חולק כי נוצרה כאן למערער הכנסה מדיבדנד, הרי שיוטל עליו מס בגין הכנסה זו בהתאם ליתר הוראות הפקודה.

15. סעיף 64א יוצר הסדר ייחודי במיסוי חברות. ברגיל, הפקודה קובעת מודל של מיסוי דו-שלבי בגין הכנסות החברה, קרי ראשית יוטל מס על הכנסות החברה ולאחר מכן יוטל שנית מס בעת חלוקת הכנסות אלו לידי היחיד. נטל המס המצטבר בגין מס החברות ובגין המס על הדיבדנד דומה לנטל המס בגין הפקת הכנסה המוטל עליה מס בשיעור מס שולי. באופן זה, בגין הפקת הכנסה באמצעות חברה וחלוקתה לבעלי המניות מוטל מס בקירוב לשיעור המס שחל על יחיד בגין הפקת הכנסה דומה (לעניין המודלים השונים למיסוי תאגידים בישראל ראו: דוד גליקסברג, "המיני-רפורמה, מודל השילוב המלא ומיסוי התאגידים בישראל", **משפטים** כ (תש"ן-תשנ"א), 185).

16. לעומת זאת, הסדר החברה המשפחתית מבוסס על מודל של מיסוי חד-שלבי, קרי כבר בשלב הפקת ההכנסה על ידי החברה מוטל מס בגובה מלוא שיעור המס אשר חל על יחיד בגין הפקת ההכנסה. במיסוי חד-שלבי אין צורך בהטלת מס נוסף בגין חלוקת הרווחים, אשר מטרתו היא לגשר על פער המס החל בגין הפקת הכנסה באופן מאוגד לעומת הפקת הכנסה באופן לא-מאוגד. בכדי למנוע כפל-מס קבע המחוקק בסעיף 64א(א)(1) כי אין להטיל מס נוסף בגין חלוקת רווחים מתוך הכנסות חברה משפחתית.

17. במקרה שבו לא שולם מס בגין רווחים שצמחו בחברה משפחתית, הרי שלא הוחל כלל מודל המיסוי החד-שלבי בנוגע לאותם רווחים. כאשר רווח מסוים אינו נתון למשטר המס החד-שלבי, ודאי שאינו זכאי להקלה שבסעיף 64א(א)(1) שכל תכליתה למנוע כפל-מס במיסוי הרווחים פעם נוספת במועד החלוקה. הטבה שכל תכליתה למנוע כפל-מס לא תחול שעה שלא מוטל מס. הפרשנות הנכונה למונח "רווחים" בהקשר זה היא כי מדובר ברווחים ששולם בגינם מס בשיטת המיסוי החד-שלבי ולכן יש למנוע מיסויים בשנית.

18. דברים אלו מצאו ביטויים גם בפסיקה. בעניין קליימן מצאתי כי יש לחייב במס חלוקת דיבדנד שנעשתה מתוך רווחי אקוויטי שבידי חברה משפחתית, לאור העובדה שרווחי אקוויטי אינם מהווים הכנסה על פי הפקודה ולפיכך ממילא לא הוטל בגינם מס בידי החברה המשפחתית. לא מצאתי ממש בטענות המערער כי בפסק דין זה נקבע שהמונח "רווחים" מתייחס להכנסות החברה. גישה דומה לעניין קליימן ננקטה על ידי בית המשפט העליון. בע"א 8500/10, **אביעד פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים**, מיסים כו/5-ה-176 (אוקטובר 2012) (להלן: **עניין פרל**) קבע בית המשפט העליון כי לא ניתן ליהנות מהוראת הפטור בחלוקת רווחי חברה בית, שעה שמדובר ברווחי שערך שלא מוסו בשיטה החד-שלבית ברמת חברת הבית:

"מכל מקום, משלא טען פקיד השומה כי נפל פגם בעצם השימוש באפשרות הנתונה לחברות בית לבחור את מסלול המיסוי החל עליהם, אנו יכולים, לצורך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

הדיון, להניח כי לא נפל פסול בהחלטת המערערים כי הם ימוסו בשיטת המיסוי
החד שלבית. יחד עם זאת, לא ניתן, באמצעות האפשרות לבחור בין שני משטרי
המס, לחמוק ממיסוי כלל ועיקר. במילים אחרות, נישום מנוע מלטעון כי ברמת
הפרט הכנסה אינה חייבת במס בהיותה חלוקה של הכנסה חייבת מחברה, מקום
בו במישור החברה טען שאין למסות את ההכנסה שכן אינה הכנסה של החברה
כלל. עיקרון זה, שעל פיו לא יכול נישום ליהנות באותה העת משני משטרי המס,
הדו שלבי והחד שלבי, בו בעת, נובע מלשון החוק ומתכליתו, כמו גם מהשכל
הישר, ואף מצא ביטוי בפסיקה (ראו: פרשת פדלשטיין; ע"א 1168/06 ברנוביץ נ'
אגף מס הכנסה פשמ"ג (לא פורסם, 19.9.2007)).

19. בענייננו, נראה לי כי אין לראות בהכנסה שצמחה לחברת יפעת בתקופת ההטבה וקוזה כנגד
הפסדים שצמחו לפני תקופת ההטבה, כ"רווחים" לעניין סעיף 64א(א)(1). אמנם במקרה דנא לא
ניתן לומר כי במובן המהותי לא חויבה חברת יפעת כלל במס בגין הרווחים שצמחו בתקופת ההטבה.
רווחים אלו קוזה כנגד הפסדים צבורים המהווים נכס בכל ערך כלכלי, שכן הם משמשים כמגן מס.
בעוד **בעניין קליימן ובעניין פרל** דובר ברווחים חשבונאיים שכלל לא היו חייבים במס על פי
הפקודה, הרי שבענייננו "שילמה" חברת יפעת על רווחיה בדמות ויתור על נכס ההפסד הצבור. עם
זאת, מגן מס זה צמח בתקופה בה הייתה נתונה החברה למודל המיסוי הדו-שלבי, והוא במהותו מגן
מס בשיעור המס שחל עליה באותה עת, כלומר שיעור מס חברות. בקיזוז ההפסד כנגד רווחי החברה
בתקופת ההטבה, שעה שחל עליה מודל המיסוי החד-שלבי, ולאחר מכן חלוקת ההכנסה ללא חיוב
במס, המירה החברה מגן מס בשיעור מס חברות נמוך למגן מס בשיעור מס שולי גבוה.

20. בע"א 3319/04, **ליאור שקלרש נ' פקיד שומה רמלה**, מיסים כ/4-ה-54 (אוגוסט 2006) (להלן: **הלכת שקלרש**) נקבע כי לא ניתן לקזז את הפסדיה של חברה משפחתית שנצברו לפני תקופת
ההטבה כנגד הכנסות הנישום המייצג. בית המשפט העליון קבע שם כי לתקופת ההטבה יש נקודת
התחלה ונקודת סיום מוגדרת וכי מאחר שהסדר המיסוי של חברה משפחתית חל רק בין תקופות
אלו "מתבקש מכאן שהפסדים שנצברו לפני גיבושו של המעמד המיוחד אינם נלקחים בחשבון
בקביעת הכנסתו החייבת במס של הנישום". עם זאת, נקבע עוד כי "כמובן, הפסדים אלה
יילקחו בחשבון כהפסדים של החברה עצמה, הממשיכה לקיים את אישיותה המשפטית
העצמאית". משמע, בעוד ניתן לקזז את ההפסדים הצבורים מלפני תקופת ההטבה כנגד הכנסות
החברה המשפחתית בתקופת ההטבה, אין להתיר לנישום המייצג ליהנות מקיזוז הפסדים אלו כנגד
הכנסתו שלו. בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה מדובר בשתי אישיות משפטיות מובחנות זו מזו,
והפסדי החברה מאותה התקופה לא יוכלו לשמש גורמים אחרים. רק הפסדים שנצברו בתקופה
שבה בוצעה הרמת מסך חלקית, כקבוע בסעיף 64א, ישמשו את הנישום המייצג.

21. אילו תתקבל עמדת המערער, הרי שבפועל יוכל הנישום המייצג ליהנות ממלוא הפסדי העבר של
החברה המשפחתית, בניגוד מפורש **להלכת שקלרש**. הכנסות החברה המשפחתית בתקופת ההטבה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

חייבות בפועל בשיעור מס שולי של יחידים, ומנקודת מבטו של הנישום המייצג אין כל הבדל מיסויי בין הכנסות החברה המשפחתית לבין הכנסות שהושגו על ידיו באופן אישי ממקורות אחרים. מאחר שבתקופת ההטבה מתבצעת בחברה המשפחתית מעין הרמת מסך מיסויית, הרי שקיזוז הפסדי עבר כנגד רווחים מתקופת ההטבה היא באופן מהותי ניצול ההפסדים על ידי הנישום. **הלכת שקלרש** נועדה להבטיח כי הפסדי העבר של החברה יישמרו לה, אך מבלי שהנישום ייהנה במישור האישי מהפסדים אלו.

22. גישת המשיב, לעומת זאת, מתיישבת היטב עם **הלכת שקלרש** בכך שהיא מאפשרת רק לחברה ליהנות מהפסדי העבר מבלי ליצור יתרון מס לא הוגן לנישום המייצג. התוצאה במיסוי חלוקת הרווחים שקיזוז כנגד הפסדי עבר היא שמגן המס שצמח לחברה המשפחתית עובר לתקופת ההטבה ינוצל בפועל בשיעורי המס שחלו על החברה בתקופה בה צמח ההפסד. כאמור, בשיטת המיסוי הדו-שלבי הנהוגה בישראל, הפער שבין שיעור מס חברות לבין שיעור המס השולי החל על היחיד הינו בקירוב שיעור המס החל על חלוקת הדיבידנד. כאשר הפסד מקיזוז כנגד הכנסה חייבת בשיעור מס שולי, אך מנגד מוטל מס על חלוקת ההכנסה, השווי הכלכלי של ההפסד הוא בשיעור מס חברות. באופן זה לא נשלל מהחברה המשפחתית הזכות ליהנות מההפסדים שנצברו אצלה בשיעור המס שבו הם נוצרו, אך הנישום המייצג לא זוכה להטבת מס בדמות קיזוז הפסדים מלפני תקופת ההטבה כנגד הכנסות החייבות בשיעור מס שולי.

23. למען הסר ספק, אין בכוונתי כאן כי המונח "**רווחים**" יפורש בכל מקרה כהכנסה חייבת. הפרשנות הנכונה למונח היא זו המתיישבת עם תכלית ההסדר שבסעיף 64א, כלומר יצירת הסדר מיסוי חד-שלבי, מבלי להעניק לנישום המייצג הטבה שהמחוקק לא ביקש להעניק. לשם כך יש לבחון האם הסדר המיסוי החד-שלבי מושג באופן מהותי, ולא רק במובן הטכני. הסדר החברה המשפחתית מושג באופן מהותי כאשר החלוקה הפטורה ממס היא חלוקה של רווחים ששולם בגינם מס בשיעור מס שולי או שנוצלה כנגדם הטבת מס בשיעור מס שולי, כגון ניצול הפסדים שנצברו בתקופת ההטבה או שימוש בפטור כנגד הכנסת החברה.

אחרית דבר

המונח "**רווחים**" שבסעיף 64א(א)(1) לפקודה אינו כולל רווחים שצמחו בתקופת ההטבה וקיזוזו כנגד הפסדי החברה שצמחו עובר לתקופת ההטבה. הכנסות הדיבידנד שקיבל המערער חייבות אם כך במס על פי הוראות סעיף 125ב לפקודה. לאור האמור, הערעור נדחה. כל צד יישא בהוצאותיו. ניתן היום, ח' אב תשע"ג, 15 יולי 2013, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1130-06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4

1

2