



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערער: **בנק דיסקונט לישראל בע"מ**
ע"י בא כח עוה"ד משה מזרחי ועמית קריגל

נגד

המשיב: **פקיד שומה למפעלים גדולים**
ע"י בא כח עוה"ד אלפא ליבנה פרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

2

3

4

5

פסק דין

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

לפני ערעור על שומה בצו שקבע המשיב לשנת המס 2010.

רקע

בשנת 2010 קיבל המערער דיבידנדים בסכום כולל של כ- 107,700,000 ₪ מחברת כרטיסי אשראי לישראל בע"מ (להלן: "כאל"), המסווגת כעוסק לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף"). המערער שהינו "מוסד כספי" כמשמעותו בחוק מס ערך מוסף, לא כלל את הדיבידנדים האמורים בחישוב מס רווח המוטל על מוסד כספי מכוח הוראות סעיף 4 (ב) לחוק מס ערך מוסף.

המשיב דחה את דיווחי המערער וקבע כי עליו לכלול את הדיבידנדים בחישוב מס רווח, ומכאן הערעור שלפני.

ביום 8.11.2015 הגישו הצדדים הסדר דיוני, הכולל רשימה מוסכמת של עובדות, פלוגתאות ומוצגים.

להלן הפלוגתאות המוסכמות:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 א. האם לצורך חישוב מס רווח, כמשמעותו בסעיף 4 (ב) לחוק מס ערך מוסף, יש לכלול גם את
 2 הכנסתו של הבנק מדיבידנד שהתקבל מחברה החבה במס ערך מוסף על הכנסותיה, עפ"י
 3 דין, שאינה מוסד כספי?
 4 ב. האם ניתן "לצבוע" את הדיבידנד בסך של כ - 107 מיליון ₪, שחילקה כאל לבנק בשנת
 5 2010, כשבקופתה של כאל יתרת עודפים של כ - 1 מיליארד ₪, שמקורה בפעילותה של כאל
 6 כעוסק, כדיבידנד שמקורו דווקא בחברות מוחזקות שהן מוסדות כספיים?
 7 ג. האם רשאי הבנק, כמקבל הדיבידנד, לייחס את הדיבידנד שחילקה לו כאל ולקבוע, שמקורו
 8 ברווחי כאל מימון ודיינרס מימון (מוסדות כספיים המוחזקים על ידי כאל - מ.א).
 9 ד. האם דיבידנד שחולק מעוסק למוסד כספי, מתוך רווחי אקוויטי של העוסק שמקורם
 10 במוסד כספי אחר, הינו "דיבידנד שנתקבל ממוסד כספי", כאמור בהגדרת "ריווח" בסעיף
 11 1 לחוק מס ערך מוסף.
 12 ה. האם דיבידנד שחולק מעוסק למוסד כספי, שמקורו ברווחים שחולקו לעוסק ממוסד כספי
 13 אחר, הינו "דיבידנד שנתקבל ממוסד כספי", כאמור בהגדרת "ריווח" בסעיף 1 לחוק מס
 14 ערך מוסף.
 15
 16 יוער, כי לאחר שהצדדים השלימו את הגשת סיכומיהם ניתן ביום 16.5.2016 פסק דין בע"א 5206/15
 17 פאיק אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת (פורסם באתר בית המשפט העליון) (להלן: "עניין אכתילאת")
 18 שעסק בהגדרת "ריווח" בחוק מס ערך מוסף. בסמוך ניתנה לצדדים אפשרות להתייחס לפסק הדין
 19 בעניין אכתילאת והם עשו כן במסגרת השלמת סיכומים.

דין

1. סעיף 4 (ב) לחוק מס ערך מוסף, קובע:

"על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שר וריווח באחוזים מהשכר ששילם
והריווח שהפיק, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת:..."

סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, מגדיר "ריווח":

"ריווח" - הכנסה חייבת, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לפני קיזוז הפסדים משנות
המס הקודמות לשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואחרי ניכוי המס על שכר על פי
סעיף 4 (ב), למעט הכנסה מדיבידנד שנתקבל ממוסד כספי ולמעט הכנסה שנוצרה
עקב שינויי מבנה העומדים בתנאי חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה אך לרבות הכנסה
מריבית או מדיבידנד או ממכירה או פדיון של יחידה או מחלוקת רווחים לבעל יחידה
שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין;"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1
- 2 .2 בהתחשב בהוראות החוק שלעיל ובענייננו, נראה כי מס ריווח יוטל על מוסד כספי בגין:
- 3
- 4 א. ההכנסה החייבת כמשמעותה בפקודת מס הכנסה (לפני קיזוז הפסדים משנות המס
- 5 הקודמות לשנת המס בה נתקבלה ההכנסה ואחרי ניכוי המס על שכר על פי סעיף 4
- 6 (ב)).
- 7 ב. מההכנסה שבסעיף א שלעיל, תוחרג הכנסה מדיבידנד שנתקבלה ממוסד כספי
- 8 (ולמעט הכנסה משינויי מבנה...).
- 9 ג. להכנסה שבסעיף א שלעיל יש להוסיף הכנסה מריבית או מדיבידנד (או ממכירה או
- 10 פדיון של יחידה...).
- 11
- 12 אלה האפשרויות בגדרן יש לבחון האם ההכנסה שהייתה למערער מדיבידנד שחילקה כאל
- 13 בשנת 2010 (להלן: "הדיבידנד") חייבת במס ריווח.
- 14
- 15 האם הדיבידנד בא בגדר הכנסה חייבת כמשמעותה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש],
- 16 התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") אותה יש להוסיף לריווח של המערער החייב במס
- 17 ריווח?
- 18
- 19 3. סעיף 1 לפקודה, מגדיר "הכנסה חייבת":
- 20
- 21 "הכנסה חייבת" – הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל
- 22 דין".
- 23
- 24 4. ענייננו בדיבידנד בין חברתי שחולק מכאל למערער, ועניין המס החל במקרה כזה מוסדר
- 25 בסעיף 126 (ב) לפקודה, הקובע:
- 26
- 27 "בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או
- 28 מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או
- 29 בעקיפין מחבר בני – אדם אחר החייב במס חברות, וכן לא תיכלל הכנסה שנקבע לגביה
- 30 שיעור מס מיוחד".
- 31
- 32 מלשון סעיף 126 (ב) לפקודה, עולה כי דיבידנד בין חברתי לא ייכלל בחישוב ההכנסה
- 33 החייבת של החברה המקבלת. בין אם נראה בסעיף האמור הוראת פטור ובין אם נראה בו
- 34 הוראה המוציאה את הדיבידנד הבין חברתי מבסיס ההכנסה החייבת של החברה המקבלת
- 35 (אדרש לעניין זה בהמשך), נראה לכאורה כי דיבידנד בין חברתי אינו בגדר הכנסה חייבת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1
2 5. לטענת המשיב, הגדרת "הכנסה חייבת" לצורך קביעת הריווח על פי חוק מס ערך מוסף,
3 "רחבה" מהגדרת "הכנסה חייבת" בפקודה, והיא כוללת הכנסה מדיבידנד הטעונה דיווח
4 ופטורה ממס "ברובד השני". זאת, משום שבהתייחסו ל"הכנסה חייבת" בחר המחוקק
5 להשתמש במונח "כמשמעותה" בפקודה ולא במונח "כהגדרתה" בפקודה. טענה זו סומך
6 המשיב בין היתר, על האמור בפסק דין ע"מ 3874-02-14 פלוני נ' פקיד שומה (פורסם
7 במסים) (להלן: "עניין פלוני").

8
9 בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף מיום 28.4.1975 (הצעות חוק 1178), התייחסו
10 המציעים להגדרת "ריווח" (שם, ע' 241), וכך הוצע:

11
12 "ריווח". לפי פקודת מס הכנסה, הכנסה חייבת היא סך כל הכנסתו של אדם מן
13 המקורות המפורשים בסעיף 2, שנשתייר לאחר כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים
14 שהותרו לפי פקודה זו".

15
16 התייחסות מציעי חוק מס ערך מוסף למונח "הכנסה חייבת" דומה להגדרתה בפקודה.
17 ללמדך, שהשימוש במילה "כמשמעותה" נתפס אצל מציעי החוק "כהגדרתה", ואין ללמוד
18 מהשימוש במילה "כמשמעותה" כאילו ביקשו מציעי החוק לחרוג מהגדרת המונח "הכנסה
19 חייבת" שבפקודה. זאת ועוד. אילו ביקשו מציעי החוק לחרוג מהגדרת "הכנסה חייבת", מה
20 היה להם להשתמש במונח "הכנסה חייבת"?

21
22 על אלה יש להוסיף, כי זהות בין המונח "הכנסה חייבת" המופיע בהגדרת ריווח בחוק מס
23 ערך מוסף, לבין הגדרת "הכנסה חייבת" שבסעיף 1 לפקודה, תורמת לוודאות ולפשטות
24 הדרושה בפרשנות החקיקה בכלל והחקיקה הפיסקאלית בפרט, ועל כן, יש להעדיף על פני
25 גישת המשיב הפוגעת בוודאות ובפשטות החקיקה.

26
27 6. אכן, בעניין פלוני הגיע בית המשפט למסקנה לפיה אין חפיפה בין המונח "הכנסה חייבת"
28 הנכלל בהגדרת "ריווח" בחוק מס ערך מוסף, לבין הגדרת "הכנסה חייבת" שבסעיף 1
29 לפקודה, אלא שלא כבענייננו, בעניין פלוני ביקש המערער שם לפטור אותו ממס ריווח
30 בהיותו פטור ממס הכנסה לפי סעיף 9 (5) לפקודה. בנוסף, לא מצאתי בפסק הדין האמור
31 התייחסות לדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, כמפורט לעיל. על אלה, יש להוסיף כי
32 פסק הדין בעניין אכתילאת ניתן בערעור על פסק הדין בעניין פלוני, ובין היתר, נקבע (שם,
33 פסקה 10 לפסק הדין של כבוד השופטת ענת ברון):

34
35 "...ואולם, איני רואה צורך להידרש לשאלה אם להבחנה בין תיבות אלה משמעות
36 מכוננת, שכן בענייננו – לא היא הנותנת. בנקודה זו אין דעתי כדעת בית המשפט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המחוזי, ולא שוכנעתי מטענות המשיב כי השימוש בתיבה "כמשמעותה" היא
2 שמעידה על רצון המחוקק לאמץ את הגדרת "הכנסה חייבת" במובן הרחב, כך שהיא
3 תכלול גם הכנסות שהופטרו מכוח סעיף 9 לפקודה;"
- 4
5 על כן, איני רואה ללמוד מהאמור בעניין פלוני על ענייננו.
- 6 7. בהתחשב בכל אלה, אין בידי לקבל את טענת המשיב כאילו הדיבידנד שקיבל הבנק מכאל
7 נכלל בהכנסה החייבת הקבועה באפשרות הראשונה של הגדרת "ריווח" בחוק מס ערך
8 מוסף.
9
- 10 8. כאן המקום להוסיף, כי מהאמור בעניין איתכלאת נראה כי לצורך פרשנות המונח "ריווח"
11 בחוק מס ערך מוסף בחר בית המשפט לכלול במונח "הכנסה חייבת" גם הכנסה פטורה
12 מכוח הוראות סעיף 9 (5) לפקודה, תוך שהוא נסמך על ה"מחסום" שבסעיף 37 לחוק מס
13 ערך מוסף, שזו לשונו: "הוראות כל דין הפוטר ממס עקיף לא יחולו על המס לפי חוק זה,
14 אלא אם הכנסת קבעה אחרת בהחלטה". בהתאם, נראה לכאורה כי לצורך חישוב הריווח
15 היה מקום לכלול הכנסה מדיבידנד בין חברתי בריווח עליו חל מס ריווח, אלא שפרשנות כזו
16 אף שהיא מתיישבת עם התכלית הכללית של חוק מס ערך מוסף כמבואר בעניין איתכלאת
17 (שם, פסקאות 11 – 13 לפסק הדין של כבוד השופטת ענת ברון), אינה מתיישבת עם
18 ההוראות שבהגדרת "ריווח" בחוק מס ערך מוסף. כך, אילו נכלל דיבידנד בין חברתי
19 בהכנסה החייבת הנזכרת בהגדרת "ריווח" בחוק מס ערך מוסף, לא היה צורך בסיפא של
20 ההגדרה: "אך לרבות הכנסה...מדיבידנד...שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין".
21 ככלל מוחזק המחוקק כמי שאינו משחית מילותיו לריק, ועל כן, נראה כי מתחייב מכך
22 שהכנסה מדיבידנד בין חברתי הפטורה ממס חברות אינה בגדר ההכנסה החייבת הנזכרת
23 בהגדרת "ריווח" בחוק מס ערך מוסף. יוער, כי האמור לעיל, נובע ממסקנתי שתפורט להלן,
24 לפיה דיבידנד בין חברתי מהווה הכנסה שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה.
25
- 26 האם הדיבידנד בא בגדר הכנסה מדיבידנד שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין,
27 אותה יש להוסיף לריווח של המערער החייב במס ריווח?
28
- 29 9. האפשרות השלישית שבהגדרת "ריווח", היא הוראת ריבוי המרחיבה את ההכנסות הבאות
30 בגדר ריווח מעבר להגדרת "הכנסה חייבת" שבפקודה: "לרבות הכנסה ... או מדיבידנד...
31 לגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין";
- 32
33 משידענו שעל פי הוראות סעיף 126 (ב) לפקודה, מס חברות אינו מוטל על דיבידנד בין
34 חברתי, נראה לכאורה כי הדיבידנד שקיבל המערער מכאל בא בגדר הריבוי הנזכר באפשרות
35 השלישית של הגדרת "ריווח", ובהתאם יש לראות בדיבידנד כריווח החייב במס ריווח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1
2 10. לטענת המערער, דיבידנד בין חברתי אינו הכנסה לגביה ניתן פטור, אלא הכנסה שאינה
3 בבסיס ההכנסה החייבת של החברה המקבלת. מוסיף וטוען המערער, כי אף שביחס
4 להוראות סעיף 18 (ג) לפקודה, מצא בית המשפט כי הוראת סעיף 126 (ב) לפקודה, היא
5 הוראת פטור, אין לראות זאת כך גם ביחס להגדרת "ריווח" שבחוק מס ערך מוסף.

6
7 11. בע"א 635/68 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' כלל חברה להשקעות ישראל בע"מ (פורסם
8 במיסים) (להלן: "עניין כלל"), נקבע (שם, פסקה 3 לפסק הדין של כבוד השופט א. ויתקון):

9
10 "סעיף 126 (ב) פוטר הכנסה זו מחיוב במס חברות, ומכיוון שרק חברות חייבות במס
11 זה, הרי זה פטור, פשוטו כמשמעו, המתייחס לאותה הכנסה...".

12
13 אכן, בעניין כלל דן בית המשפט במשמעות סעיף 126 (ב) לפקודה, תוך כדי יישום הוראות
14 סעיף 18 (ג) לפקודה. אולם, משדיבר בית המשפט בהוראת סעיף 126 (ב) וקבע את
15 משמעותה ואופן פרשנותה, יש להעדיף את אותה הפרשנות והמשמעות גם ביחס להוראות
16 מס אחרות כל עוד אין בפרשנות הזו כדי לפגוע בתכלית הוראות חוק הנסמכות על הוראה
17 זו. זאת, כדי ליצור אחידות ופשטות בהוראות המס.

18
19 בעניין אכתילאת, דן בית המשפט בפרשנות הגדרת המונח "ריווח" בחוק מס ערך מוסף ובין
20 היתר, קבע בדעת רוב (שם, פסקה 10 לפסק הדין של כבוד השופטת ענת ברון):

21
22 "כידוע, בבואנו לפרש הוראת חוק עלינו להידרש לעיון בדבר החקיקה כולו...; יישום
23 דברים אלה על המקרה שלפנינו מעלה כי חרף המהלך הלשוני שביצע המערער
24 להגדרת המונח "ריווח", למקרא ההוראות הרלוונטיות בחוק מע"מ ובפקודה גם יחד
25 מצטיירת תמונה שונה. אמנם "הכנסה חייבת" כהגדרתה בפקודה היא לאחר ניכוי
26 ההכנסה הפטורה מכוח סעיף 9 לפקודה, ועל כך דומה כי אין ולא יכול להיות חולק. אך
27 ענייננו אינו מצוי בגדר הפקודה אלא בגדרי חוק מע"מ, ובחוק מע"מ, סעיף 37 שבו
28 מציב מחסום ברור בפני החלתו של פטור מכוח הוראות כל דין אחר על מס המוטל
29 מכוח חוק מע"מ. גם מן "העבר השני", במסגרת הפקודה עצמה, מופיעה "מגבלת
30 תחלה" לפטורים מכוחה... שילובן של הוראות אלה מחייב את המסקנה שלפיה פטור
31 שניתן על פי דבר חקיקה מסוים – יישמר למס המוטל בתוקף דבר חקיקה זה
32 בלבד...".

33
34 פרשנות לפיה יש לכלול דיבידנד בין חברתי בחישוב הריווח לצורך תשלום מס ריווח,
35 מתיישבת עם האמור לעיל.

36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

12. בסיכומיו מבחין המערער בין המונח "לא תכלל" בה עשה שימוש המחוקק בניסוח הוראת סעיף 126 (ב) לפקודה, לבין המונח "פטור" בו עשה שימוש בסעיפים רבים המופיעים בפקודה, ומסיק מכך כי בניסוח סעיף 126 (ב) לפקודה, התכוון המחוקק להוציא את ההכנסה מדיבידנד בין חברתי מההכנסה החייבת של החברה המקבלת. הוסיף המערער: "חוליות הביניים בדמות חברות המקבלות דיבידנד מחברות מוחזקות ומשרשרות אותן לבעלי מניותיהן, אינן אמורות להשתתף בהליך המיסוי. אין לראותן כמקבלות הכנסה ומחלקות אותה, אלא כגופים שקופים ב"בועה התאגידית". גישה זו תומך המערער באמור בקובץ הפרשנות ובחוזרים של מס הכנסה.
- 9
- אכן, סעיף 126 (ב) לפקודה, אינו משתמש במונח "פטור", אולם עם כל הכבוד, סעיף 126 (ב) לפקודה, נועד למנוע כפל מס והוא לא נועד ליצור הסדר שיש בו התעלמות מפעולה כלכלית והתעלמות מקיומו של גוף בעל ישות משפטית. תכלית זו של מניעת כפל מס ניתן להשיג בדרך של פרשנות סבירה שכבר עוגנה בעניין כלל, לפיה סעיף 126 (ב) לפקודה, פוטר ממס הכנסה המתקבלת בידי חברה מדיבידנד בין חברתי. פרשנות זו, עדיפה על פרשנות שגלומה בה התעלמות מפעילות כלכלית של חלוקת דיבידנד או יצירת "גופים שקופים בבועה תאגידית" כמוצע על ידי המערער.
- 17
13. נוכח האמור לעיל, נראה כי לצורך הגדרת "ריווח" לפי חוק מס ערך מוסף, נכון וראוי לפרש את סעיף 126 (ב) לפקודה, כהוראה הפוטרת ממס דיבידנד בין חברתי.
- 20
14. מוסיף המערער וטוען, כי האפשרות השלישית בהגדרת "ריווח" מתייחסת להכנסה לגביה ניתן פטור "ממס הכנסה", בעוד סעיף 126 (ב) לפקודה פוטר דיבידנד בין חברתי "ממס חברות", ועל כן, דיבידנד חברתי אינו בא בגדר "ריווח" לצורך חוק מס ערך מוסף.
- 24
- טענת המערער, יש בה כדי לכרסם בטענתו הקודמת כאילו הוראת סעיף 126 (ב) לפקודה, אינה הוראת פטור, אולם גם בהתעלם מכך איני מוצא לקבלה. "מס הכנסה" או "מס" הוגדרו בסעיף 1 לפקודה: "בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים על פי פקודה זו". משכך, כאשר מדבר חוק מס ערך מוסף במונח "מס הכנסה", מדבר הוא במס הכנסה או במס חברות, לפי העניין.
- 30
15. לטענת המערער, בעת בה חוקק מס ערך מוסף, הוטל על חברה מס חברות לצד מס הכנסה ועל פי הוראות סעיפים 126 ו- 127 לפקודה בנוסחם דאז, דיבידנד בין חברתי הופטר ממס חברות וחויב במס הכנסה. על כן, וכדי לפטור דיבידנד בין חברתי ממס ריווח, נקט המחוקק בלשון: "...שלבגיה ניתן פטור ממס הכנסה". מוסיף המערער כי דיבידנד בין חברתי היה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 חייב במס הכנסה בעת חקיקת חוק מס ערך מוסף וגם כיום, ועל כן, יש לראות את המונח
2 "מס הכנסה" כאילו אינו כולל מס חברות.

3
4 נוכח הוראות חוק מס שירותים (מוסדות בנקאיים וחברות ביטוח), תשל"ג – 1973, אשר חל
5 על מוסדות כספיים עובר לחקיקת חוק מס ערך מוסף, לפיהן מס שירותים הוטל על דיבידנד
6 שלגביו ניתן "פטור לפי כל דין" (שם סעיף 1 (2)) אני מסופק אם יש בסיס לטענת המערער.
7 מכל מקום, כיום פטורה חברה המקבלת דיבידנד בין חברתי ממס חברות הנכלל בהגדרת
8 "מס הכנסה", ועל כן ומשלא תוקנה הגדרת "ריווח" בחוק מס ערך מוסף, אין בסיס חוקי
9 לגישת המערער.

10

11 16. על אלה יש להוסיף את הכלל שנקבע בעניין איתכלאת, לפיו הוראת סעיף 37 לחוק מס ערך
12 מוסף, שוללת פטור ממס ריווח מכוח כל דין אחר, ובלשון בית המשפט (שם, פסקה 15
13 לפסק הדין של כבוד השופט ענת ברון):

14

15 "...כותרתו של סעיף זה היא "אי תחולת פטור מכוח דין אחר"; והוא מורה כי לא יינתן
16 פטור ממס לפי חוק מע"מ מכוח הוראה כללית הפוטרת ממס עקיף – אלא אם הכנסת
17 הורתה על כך באופן מפורש. תכליתו של סעיף זה היא איפה להבהיר, כי פטור לפי חוק
18 מע"מ צריך שיהא ספציפי ומפורש בחוק (ראו גם נמדר, 529). הדגש אינו על מיקומה
19 "הגיאוגרפי" של ההוראה שנטען כי היא פוטרת ממס לפי חוק מע"מ – כי אם על
20 הפטור שנטען כי גלום בה. חברי השופט ח' מלצר סבור כי סעיף 37 אינו חל בענייננו,
21 משום שסעיף 9 (5) לפקודה אינו פוטר ממס עקיף אלא ממס ישיר. ואולם טענתו של
22 המערער היא כי סעיף 9 (5) לפקודה מקנה לו פטור לא רק ממס הכנסה, אלא גם ממס
23 לפי חוק מע"מ שהוא מס עקיף – וזאת באמצעות מהלך פרשני של הוראות הפקודה
24 וחוק מע"מ. זאת לא ניתן, לנוכח הדרישה כאמור שבסעיף 37 לחוק שלפיה פטור ממס
25 לפי חוק מע"מ צריך שיהא ספציפי ומפורש".

26

27 17. נוכח כל אלה, נראה כי ההכנסה מדיבידנד שחולק מכאל למערער באה בגדר הכנסה
28 מדיבידנד שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה ואותה יש להוסיף לריווח החייב במס של
29 המערער.

30

31 האם יש לראות בחלוקת הדיבידנד מכאל למערער כחלוקה ממוסד כספי?

32

33 18. לטענת המערער, גם אם ייקבע כי חלוקת דיבידנד מעוסק למוסד כספי חייבת במס ריווח,
34 יש לראות בחלוקת הדיבידנד במקרה כאן כחלוקה ממוסד כספי למוסד כספי הפטורה ממס
35 ריווח בהתאם האפשרות השנייה בהגדרת ריווח. זאת, משום שמקור הדיבידנדים שקיבל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המערער מכרטיסי אשראי לישראל (מימון) בע"מ (להלן: "כאל מימון") ודיינרס מימון
2 בע"מ (להלן: "דיינרס מימון") שהן בגדר "מוסד כספי" לפי חוק מס ערך מוסף.
3
4 19. איני מקבל את טענת המערער, כאילו מדובר בשאלות "בעלות גוון" טכני" ביחס "לאירוע
5 חלוקה המתרחש בתוך בועת המוסדות הכספיים", ואף איני מקבל את טענתו כאילו יש
6 להוסיף להגדרת "ריווח" את "התיבות" במישרין ובעקיפין". הגדרת "ריווח" אינו כולל את
7 המילים "במישרין ובעקיפין". על כן, אין לייחס את החלוקה שביצעה כאל בשנת 2010 למי
8 מהחברות הקשורות אליה.
9
10 בהתחשב במסקנתי שלעיל, איני מוצא טעם בדרך בה בחר המערער לילך בהצגת טיעונו
11 בעניין זה. שאלת "צביעת הרווחים" אינה רלבנטית מקום שאין חולק שכאל חילקה את
12 הדיבידנד למערער וכפי שנקבע לעיל, אין לייחס את החלוקה לחברות הקשורות אליה. כך,
13 גם אין צורך לדון בטענת המערער לפיה אין להבחין בין חלוקת דיבידנד בפועל לבין רישום
14 רווחי אקוויטי. גם אם היה המערער מוכיח שחלוקת הדיבידנד על ידי כאל נעשתה מכספים
15 שהגיעו אליה מכאל מימון ודיינרס מימון, לא היה בכך כדי להוציא את הדיבידנד מגדר
16 ריווח, משום שחלוקתו למערער בוצעה בפועל על ידי כאל שהיא "עוסק" ולא מוסד כספי.
17
18 כפל מס
19
20 20. בפתח סיכומי וביסומי התשובה וההשלמה, טוען המערער כי חיובו במס ריווח "מטיל
21 "כפל מס" מובהק, ומחייב פעמיים את אותו ערך מוסף שנצמח במסגרת פעילות שכבר
22 חויבה במס". לטענת המערער, כאל מימון ודיינרס מימון כבר שילמו מס ריווח על רווחיהן
23 וחלוקת הדיבידנדים מכאל נעשתה על בסיס רווחי אקוויטי שרשמה כאל בשל אחזקותיה
24 בחברות אלה. לפיכך, חיוב המערער במס ריווח הינו בבחינת כפל מס.
25
26 על פי עקרון האישיות הנפרדת אין לייחס את תשלום מס הריווח ששילמו כאל מימון
27 ודיינרס מימון למערער המחזיק בחלק מחברות אלה בשרשור, ועל כן, ספק אם יש ממש
28 בטענת המערער. מכל מקום, ככל שיש בהעברת דיבידנד במעלה קבוצת חברות משום כפל
29 מס ריווח או מע"מ החל על כלל קבוצת החברות, כטענת המערער, עניין הוא למחוקק למנוע
30 כפל מס זה אם ימצא לנכון לעשות כן. לציין, כי המערער עצמו הצביע על ההסדר הקבוע
31 ביחס לדיבידנד בין חברתי, לפיו נמנע כפל מס ביחס להכנסה שחולקה בין חברות, אלא
32 שהסדר זה נקבע בסעיף 126 (ב) לפקודה. ללמדך שמקום בו המחוקק מבקש למנוע כפל מס
33 המיוחס להכנסה המועברת מחברה לחברה, נקבעו לכך הוראות בפקודה.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 14-08-1497 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 21. למעלה מן הצורך אוסיף, כי אין בהסדר הפשרה שנכרת בין המשיב לבין המערער ביום
2 26.12.2011 ביחס לדיבידנד שקיבל המערער בשנת 2006, כדי לסייע למערער, שהרי אין
3 לחייב את המשיב להנציח את טעותו מקום שהוא מופקד על קופת הציבור וביצוע הוראות
4 החוק והפקודה.
5
6
7
8
9

10
11

סוף דבר

12
13
14

הערעור נדחה.

15 בהתחשב בהסכמה הדיונית ובחיסכון במשאבים המשפטיים הכרוכים בכך, ישלם המערער למשיב
16 את הוצאות ההליך ושכ"ט עו"ד בסך 25,000 ₪.
17
18

19
20
21
22

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים.

ניתן היום, ג' שבט תשע"ז, 30 ינואר 2017, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט

23
24
25
26
27
28