



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 15918-09-09 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 15930-09-09 מור נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 15945-09-09 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 15953-09-09 פגי נ' פקיד שומה חיפה
 ע"מ 15970-09-09 פקיש שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעוררים

1. צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ
 2. מור מאיר ו/או עופרה
 3. רויטל מיכאל ו/או אראלה
 4. פגי אברהם
 5. פגי שמעון
- ע"י ב"כ עו"ד י' לייבלין

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
 ע"י ב"כ עו"ד ע' רזניק מפרקליטות מחוז חיפה – אזרחי

פסק דין

1. כיצד יחושבו רווחים ראויים לחלוקה שנצברו בחברה שמניותיה נמכרו, מקום שרווחים אלו נצברו על פני תקופה שתחילתה לפני 1/1/2003 וסיומה לאחר המועד הקובע. זוהי השאלה הכללית שמצויה במוקד הערעורים שבפניי שהדיון בהם אוחד.

רקע כללי

2. חברת צילומעתיק בע"מ הנה חברה רשומה בישראל שעיסוקה במסחר במדפסות, מיכון משרדי, מכונות צילום, מכשירי פקסימיליה וכדומה (להלן: "החברה"). בעבר היו מניותיה של החברה מוחזקות על ידי חמישה בעלי מניות והם: ש. פגי החזקות בע"מ – 472 מניות, אבי פגי – 30 מניות, שמעון פגי – 36 מניות, עפרה מור – 31 מניות ואריאלה רויטל – 31 מניות (להלן: "בעלי המניות" או "המערערים"). חברת ש. פגי החזקות בע"מ הינה חברה משפחתית ומר שמעון פגי הנו הנישום המייצג בחברה כמובנו על פי סעיף 64א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].

3. ביום 5/6/07 התקשרו כל בעלי מניותיה של החברה בעסקה למכירת המניות לחברת ד.ר.מ. החזקות 3000 בע"מ (להלן: "הקונה" – נספח "א" למע/1). על פי ההסכם (נספח "א" למע/1) מכרו בעלי המניות לקונה גם את הזכויות בחברת צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ. בתמורה התחייבה הקונה לשלם לבעלי המניות סך של 10,369,000 ₪ (סעיף 3.2 להסכם).

כל אחד מבעלי המניות הגיש למשיב דין וחשבון על הכנסותיו בשנת 2007. בדו"חות דיווחו בעלי המניות על העסקה ועל רווח ההון שהתקבל על ידם. ב"הודעה על מכירת נכס וחישוב המס



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

המגיע לשנת 2007, כלל כל אחד מבעלי המניות את חלקו בתמורה ממכירת המניות על פי חלקו היחסי בחברה.

המערערים דיווחו כי יום הרכישה של המניות הנו 13/4/1965. כן ציינו בדוחותיהם כי נכון למועד הקובע כאמור בסעיף 94' לפקודת מס הכנסה (1/1/2003), היו צבורים בחברה רווחים ראויים לחלוקה בסך כולל של 11,675,592 ₪, אותם ייחסו לכל אחד מהם על פי חלקו היחסי של כל אחד מבעלי המניות בחברה. כל המערערים ציינו כי בין היום הקובע 1/1/2003, ליום המכירה, לא נצברו בחברה רווחים הראויים לחלוקה.

המערערים ייחסו את כל הרווח שהתקבל על ידם ממכירת המניות לרווחים הראויים לחלוקה שהצטברו עד ליום 1/1/03 ועל כן חישבו את המס המתחייב בגין תמורת המכירה על פי שיעור מס של 10%, בהתאם לשיעור המס הקבוע בסעיף 94(א)(1) לפקודה (בכל אחד מהדוחות חושב מחיר הרכישה המתואם של המניות החל ממועד הרכישה בשנת 1965). לפיכך הצהירו המערערים כולם על מלוא התמורה כהכנסה חייבת במס בשיעור של 10% בלבד.

4. פקיד השומה לא קיבל את הצהרותיהם של המערערים. פקיד השומה סבר כי המערערים טועים באופן חישוב הרווחים הראויים לחלוקה על פי הוראות סעיף 94' לפקודה. לגישת פקיד השומה, הרווחים הראויים לחלוקה למועד המכירה היו רק 158,046 ₪ (מדובר ברווחים ראויים לחלוקה שהצטברו עד תום שנת המס הקודמת לשנת המכירה, דהיינו עד 31/12/06).

לפיכך סבר המשיב, כי המערערים חייבים לשלם מס על רווח ההון העולה על הסך של 158,048 ₪ שהתקבל על ידם על פי שיעור המס הלינארי הקבוע בדיון על רווח הון, ומס בשיעור 10% רק על חלקו היחסי של כל אחד מהם בסך של 158,048 ₪.

5. השגות שהגישו המערערים על השומות נדחו ועל כן הוצאו למערערים צווי שומה. לש. פגי בע"מ נקבעה הכנסה חייבת בסך של 7,925,946 ₪, שיוחסה לנישום המייצג שמעון פגי; לאברהם פגי נקבעה הכנסה חייבת בסך של 518,450 ₪; לשמעון פגי נקבעה הכנסה חייבת בסך של 622,140 ₪; לרויטל מיכאל ואראלה נקבעה הכנסה חייבת בסך של 131,535 ₪; למור מאיר ועפרה נקבעה הכנסה חייבת בסך של 535,732 ₪.

על צווי שומה אלו הוגשו הערעורים שבפניי שהדיון בהם אוחד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

המסגרת המשפטית

6. בטרם אתייחס לטענות הצדדים, אפרט בקצרה את המסגרת המשפטית לאורה ייבחנו עובדותיו של המקרה. הצדדים הרחיבו, כל אחד בדרכו, בתיאור המסגרת המשפטית, אולם אין בכונתי לשוב ולדון בכל הסוגיות שאוזכרו על ידם ועל כן אתמקד בתמצית הדברים בלבד.

תחילה אתייחס בקצרה לעקרונות המס החלים במיסוי חברות. לאחר מכן אתייחס למיסוי עסקאות מכר של מניות ולבסוף אדון בהוראות המתייחסות להטבת המס במכירת מניותיה של חברה בשל רווחים הראויים לחלוקה שנצברו בקופתה בטרם מכירת המניות.

מיסוי חברות

7. הדין הישראלי בכללותו מכיר בעקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה (ראו סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; יוסף גרוס "לשאלת עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה" **עיוני משפט** א' 287 (1971); אוריאל פרוקצ'יה "מושג ותיאוריה בתורת האישיות המשפטית" **עיוני משפט** י"ז 167 (1992); אירית חביב-סגל, **דיני חברות** כרך א' 65-104 (2007); ע"א 3415/97 **פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ**, פ"ד נז(5) 915 (2003), פסקה 7). לחברה אישיות משפטית נפרדת משל בעליה, כלומר של בעלי מניותיה. ההכרה באישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד מעלה שאלות רבות לעניין אופן מיסוי פעילות התאגיד. מחד ניתן היה לחשוב כי כל עוד לא יחולקו רווחי התאגיד לבעלי מניות שהם אנשים בשר ודם, אין מקום למסותם. גישה זו מבוססת על העקרון שהמס מוטל על נישומים בהתאם ליכולתם הכלכלית ולצריכתם את המוצרים והשירותים. לכאורה, לחברה שהינה אישיות משפטית בלתי מוחשית, אין כל צריכה פרטית; היא אינה אלא צינור להעברת הכנסות לבעלים; מכשיר לביצוע פעילות עסקית של הבעלים (ראו י' אדרעימבוא **לתורת המסים** 273 (2008); ד' גליקסברג "המיני רפורמה, מודל השילוב המלא ומיסוי התאגידים בישראל" **משפטים** כ 185-193 (תש"ן)). על כן ניתן לחשוב שאין מקום למסות את החברה על הכנסותיה ולהסתפק במיסוי ההכנסות בעת שיועברו לבעלי המניות. מנגד קיימים שיקולים מגוונים להטלת מס על הכנסותיה של חברה, כגון הכוונת התנהגות, החשש שמא השימוש בחברה יביא לדחיית מס, השפעה פסולה על חלוקת רווחי החברה ועוד. יתרה מזו, הכרה באישיות המשפטית הנפרדת של החברה מחייבת הכרה גם בחבותה לשלם מס על הכנסותיה (אדרעי לעיל עמ' 274, 275; א' נמדרמס **הכנסה** 532 (מהדורה שלישית, 2010); ד' אלקינס **מיסוי חברות ובעלי מניותיהם** כרך א' 45-46 (2009); עמ"ה (חי') 138/00 **מנו נ' פקיד שומה חיפה** (17/12/02)).

8. חשוב לזכור כי אם מאמצים את הגישה השנייה ולפיה יש להטיל מס גם על הכנסותיה של חברה, הרי שהתייחסות זהה להטלת מס על יחיד ועל חברה עלולה להביא לתשלום מס ביתר. אם



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

החברה תשלם מס מלא על הכנסותיה, כמו שמשלם נישום יחיד בשר ודם, ועל היחיד יהיה לשלם מס מלא על הרווחים שיחולקו לו מהכנסות החברה, הדבר יביא לעודף ואולי לכפל מס (א) לפידות לסוגיית הכפילות בהטלת מס הפרקליט כד 304 (1968)).

9. בשל המתח בין הגישות השונות התפתחו מודלים שונים למיסוי הכנסות של תאגידים; מודל השותפות, שבגדרו רואים בחברה רק כצינור להעברת הכנסות לבעלי המניות. במודל זה יחויב כל בעל מניות בחלקו היחסי בהכנסות התאגיד מיד עם קבלת ההכנסות על ידי התאגיד; מודל ההפרדה, לפיו התאגיד ישלם את מלוא המס על הכנסותיו, ובעלי המניות ישלמו את מלוא המס כמתחייב בעת קבלת רווחים מהתאגיד או בעת מכירת זכויותיהם בתאגיד; ומודל השילוב, בגדרו ממסים את הכנסות התאגיד בשיעור מס נפרד, ובעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות או בעת מכירת המניות, מתחשבים בכך כי התאגיד שילם כבר מס. באופן שכזה, המס על חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות יהיה בשיעור מופחת, המביא בחשבון את המס ששולם על ידי התאגיד.

10. השיטה בה בחר המחוקק הישראלי היא גישת המיסוי המשולב המוכרת כמיסוי ה"דו-שלבי"; בשלב הראשון משלמת החברה מס על הכנסותיה בשיעור מופחת, כאמור בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה (המס המוטל על חברה הינו בשיעור אחיד ולא פרוגרסיבי). בעת חלוקת רווחי התאגיד לבעלי המניות – חלוקת דיבידנד – מוטל מס נוסף בשיעור קבוע, כאמור בסעיף 125ב' לפקודה (קיימים כמובן הסדרים מיוחדים למיסוי כאשר גם בעל המניות הינו תאגיד).

11. ההסדר הדו-שלבי נועד לא רק על מנת למנוע כפל מס אלא גם לקרב את המס הכולל, המוטל על רווחי החברה ביחד עם רווחיהם של בעלי המניות, למס המוטל על היחיד. באופן שכזה תישמר הנייטרליות של דיני המס, כך שלא יהיה בהם כשלעצמם להשפיע על ההחלטות העסקיות של הנישומים (ראו ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 605 (2005); א' רפאל מס הכנסה חלק ג' 64 (1990); ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999)) כתוצאה מההסדר, המס על רווחים שהתקבלו על ידי התאגיד וחולקו לבעלי המניות יחושב על פי המודל המשולב, כך שבסופו של יום המס הכולל דומה למס המוטל על יחיד הפועל בשוק בעצמו ולא באמצעות התאגיד.

מיסוי רווח ההון במכירת מניות

12. מודל המיסוי הדו-שלבי האמור אינו חל על מיסוי רווח ההון במכירת המניות. ככלל, מכירת מניות של תאגיד כמוה כמכירת כל "נכס" ועל כן יחויב הנישום המוכר בתשלום מס על רווח ההון שהתקבל על ידו כתוצאה מהמכירה (אלא אם הנישום עסק במסחר במניות ואז יחויב במס על פי סעיף 12(1) לפקודה) (ראו ד' אלקינסלעיל כרך א' 353; ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (21/02/2010); פרופ' אהרון נמדר מס הכנסה פרק 25
מהדורה שלישית, (2010)

ככלל, מוכר המניות יחויב במס בגין הרווח שמומש על ידו, דהיינו בגין ההפרש שבין עלות רכישת המניות לבין התמורה שקיבל במכירתן (ראו ע"א 10800/06 סלמן נ' פקיד שומה טבריה (13/7/11); אלקינס לעיל, 353; נמדר לעיל, 631). בהערת אגב נזכיר כי המחוקק הבחין בין הפרש השווי הנובע מעליית ערך הכסף- סכום אינפלציוני- לבין עליית הערך הריאלית של הנכס וקבע הטבות מס לעליית הערך האינפלציונית; תחילה נקבע שיעור מופחת של 10% על הסכום האינפלציוני ומשנת 1994 הופטר הסכום האינפלציוני ממס (סעיף 91ג) לפקודה והגדרת הסכום האינפלציוני החייב בסעיף 88 לפקודה). קיימות גם הוראות נוספות שקובעות משטרי מס מיוחדים למכירת ניירות ערך בנסיבות מתאימות אלא שאין צורך לדון בהסדרים מיוחדים אלו בתיק זה.

13. כלל זה ולפיו יראו בכל הרווח הממומש במכירת מניות של תאגיד כהכנסה חייבת במס יוצר קשיים, מקום שבו בקופת החברה, בעת מכירת מניותיה, מוחזקים רווחים הניתנים לחלוקה. אם יחולקו הרווחים לבעלי המניות טרם מכירת החברה, יחויבו בעלי המניות במס על דיבידנד, שהוא כאמור מס מופחת המהווה שלב במיסוי הדו-שלבי. אם יותירו בעלי המניות את הרווחים בקופת החברה, הרי שהתמורה שתתקבל ממכירת המניות תושפע מקיומם של אותם רווחים ורווח ההון שבגינו ישולם מס יכלול את שוים של הרווחים הצבורים. אם לא יקבעו הסדרים מיוחדים, הרי שאותם רווחים הצבורים בקופת החברה, ואשר לא נמשכו כדיבידנד, יכללו בתמורת המכירה ויחויבו במס בשיעור המס החל על רווח ההון. תוצאה זו עלולה להביא לעודף מס (אלקינס לעיל עמ' 354). כמו כן תוצאת מס זו עשויה להשפיע על התנהגות הצדדים ועל החלטותיהם בכל הנוגע לחלוקת רווחים ולמכירת המניות.

14. ניתן היה לחשוב על פתרונות שונים שימנעו עודף מס ויצמצמו את ההשפעה של דיני המס על התנהגות הנישומים (ראו אלקינס לעיל עמ' 352 ואילך). המחוקק הישראלי בחר לפתור את הקשיים בדרך של מתן הטבת מס בעת מכירת מניות חברה, לאותו חלק בתמורה המשקף את רווחיה הצבורים של החברה שאותם ניתן היה לחלק, ערב המכירה, כדיבדנד לבעלי המניות. באופן כללי ניתן לומר שהמחוקק קבע כי החלק בתמורה השווה לרווחים אותם יכול היה בעל המניות למשוך כדיבדנד, ימוסה בשיעור מס מופחת המשקף את שיעור המס שהיה מחויב בו אילו משך את הרווחים. באופן כזה נמנע עודף המס והמוכר יכול להותיר את הרווחים בקופת החברה על מנת שישמשו את החברה על פי שיקולי הרוכש.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

עם זאת, כפי שנראה להלן, המחוקק לא קבע משטר מס מיוחד לכל הרווחים שנצברו בחברה אלא צמצם את משטר המס המיוחד לרווחים שנצברו בתקופה מוגבלת. זאת ועוד, הואיל ומשטר המס לגבי מיסוי רווחי הון השתנה במהלך השנים, נדרשו גם התאמות בין ההסדר המיוחד לגבי רווח ההון בגין חלק התמורה השווה לרווחים הראויים לחלוקה לבין השינויים במשטרי המס ולא תמיד נעשתה התאמה מלאה.

מיסוי רווח הון במכירת מניות כאשר בקופת החברה רווחים ראויים לחלוקה

15. ההוראה שנחקקה כדי לטפל בסוגיות מיסוי הרווחים שנצברו בחברה בעת מכירת מניות החברה, הינה הוראת סעיף 94ב' לפקודה. בהוראה זו נעשו מספר שינויים במשך השנים.

כאשר נחקק סעיף 94ב' הנ"ל לראשונה, הוטל על הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו בקופת החברה מס בשיעור 10%. הסעיף המקורי קבע כי הרווחים הראויים לחלוקה שבחברה ייחשבו כ"סכום אינפלציוני חייב" ששיעור המס עליו הנו 10%. הגדרה זו של הרווחים הראויים לחלוקה כסכום אינפלציוני חייב, הוגדרה על ידי בית המשפט כ"תקלה חקיקתית" (ע"א 1240/00 לעיל בעמ' 606; א' רפאל לעיל בעמ' 64).

ההוראה המקורית גם קבעה מגבלת עיתוי לצבירת הרווחים שיהנו מהטבת המס. נקבע, כי רווחים ראויים לחלוקה הינם רווחים שנצברו מתום שנת המס שלפני מועד הרכישה ועד לתום שנת המס שלפני מועד המכירה, ובתנאי שלא תובא בחשבון תקופה העולה על שבע שנים שקדמו לשנת המכירה.

16. שינוי שיעורי המס על דיבידנד שחולק ושינוי משטר המס החל על רווח הון ממכירת נכסים, חייבו תיקון של הוראת סעיף 94ב' הנ"ל. בתיקון 132 לפקודה (מיום 18/12/2002) תוקן הסעיף כך שהמס שיוטל על רווחים ראויים לחלוקה בעת מכירת מניות החברה הושווה למס החל על דיבידנד חייב (ראו ע"א 10666/03 שטרית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (30/1/06); ע"א 3266/08 סדן נ' פקיד שומה תל-אביב 1 (1/6/11)). כמו כן בוטלה מגבלת 7 השנים שלפני שנת המכירה ונקבע מועד קבוע לתחילת תקופת צבירת הרווחים הראויים לחלוקה. תחולת תיקון 132 הנה מיום 1/1/03. תיקונים נוספים נכללו בתיקון 147 מיום 10/8/2005 שתחולתו מיום 1/1/06.

סעיף 94ב' לאחר שני תיקונים אלו קבע:

(א) במכירת מניה של חברה שמניותיה אינן רשומות למסחר בבורסה על ידי יחיד, אם יום רכישת המניות הנמכרות היה לפני המועד הקובע, או על ידי חבר-בני-אדם, יחולו הוראות אלה:



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

(1) שיעור המס על חלק רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה, כיחס שבין חלקו של המוכר בזכות לרווחים בחברה על פי המניה לכלל הזכויות לרווחים בחברה, יהיה שיעור המס שהיה חל עליהם, אילו היו מתקבלים כדיבידנד בסמוך לפני המכירה, לפי סעיפים 125ב או 126ב, לפי הענין;

(2) על אף הוראות פסקה (1), שיעור המס על רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה כאמור בפסקה (1) עד המועד הקובע, יהיה 10%; לענין סעיף זה, "הרווחים הראויים לחלוקה עד המועד הקובע" - הסכום שהיה נחשב כרווחים ראויים לחלוקה אילו נמכרה המניה במועד הקובע.

(א1) [...]

(ב) לענין סעיף קטן (א) -

(1) "רווחים ראויים לחלוקה" - רווחים כאמור שנצטברו בחברה מתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניה עד תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה שלה, ובפירוק - עד ליום סיום הליכי הפירוק, ובלבד שלא יובאו בחשבון רווחים ראויים לחלוקה כאמור, שנצטברו לפני יום ט' בטבת התשנ"ו (1 בינואר 1996), הכל לפי המאזן של החברה לתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה או ליום התחלת הפירוק, לפי הענין, לרבות רווחים שהיוונו; אולם סכומים שנצטברו בקרן לייצוב ההון כמשמעותה בסעיף 53א לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, או סכומים שניכויים הותר על פי סעיף 53 לחוק האמור, או רווחים כאמור באגודה שיתופית באותן שנים שבהן חלו בחישוב הכנסתה סעיפים 56, 57, 61 ו-62 ואותם רווחים נכללו ביתרת המחיר המקורי, לא יהיו בגדר רווחים הראויים לחלוקה, וסכום הרווחים הראויים לחלוקה לא יעלה על סכום הרווחים שנתחייבו במס לרבות מס שבח בתקופה האמורה בניכוי המס עליהם ודיבידנד שחולק מהם ובניכוי הפסד שנוצר בחברה שמניותיה נמכרות, אשר לא קוזז ובצירוף הרווחים שהיו חייבים במס כאמור אילולא פוטר ממנו;

(2) [...]

(ג) הוראות סעיף קטן (א) יחולו אם המוכר המציא לפקיד השומה חישוב המראה את הרווחים הראויים לחלוקה כאמור בסעיף קטן (ב).

17. בעקבות תיקונים אלו נוצרו למעשה שלושה משטרי מס שונים החלים על אותו חלק מרווח ההון המוגדר כרווחים ראויים לחלוקה. רווחים ראויים לחלוקה שנצברו לפני 1/1/96 אינם נהנים מכל הטבת מס ויחול עליהם מס רווחי הון בחישוב לינארי כאמור בסעיף 91 לפקודה (תקופה זו להלן "התקופת הקודמת"). על רווחים ראויים לחלוקה שנצברו מיום 1/1/96 ועד 31/12/2002 (כלומר עד תחילת תוקפו של תיקון 132), יחול שיעור המס המופחת של 10% בהתאם לסעיף 94ב(א)(2) לפקודה (תקופה זו להלן "תקופת ההטבה הראשונה"). רווחים ראויים לחלוקה שנצברו לאחר 1/1/2003, ייהנו מהטבת המס העדכנית, דהיינו יחויבו במס בשיעור המס החל על חלוקת דיבידנד כאמור בסעיף 125ב' או 126ב (לפקודה (ולענייננו 25%) (תקופה זו להלן "תקופת ההטבה השנייה").



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

כפי שנראה להלן, השאלה המרכזית הינה כיצד נייחס את הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו לכל אחת מהתקופות השונות.

18. בטרם נבחן את השאלה האמורה, ראוי להזכיר כי הרווחים הראויים לחלוקה עליהן יחולו משטרי המס השונים על-פי תקופת צבירתם, הם רק אותם רווחים הכלולים בהגדרת רווחים ראויים לחלוקה כמופיע בסעיף 94ב(ב) שבפקודה. הגדרה זו אינה מאמצת את הכללים הקבועים לחישוב יתרת עודפים בחברה, אלא קובעת הוראות כיצד להגדיר רווחים ראויים לחלוקה. מגבלות אלו כוללות שני נדבכים; האחד, מגבלת עיתוי- רק רווחים שנצברו בתקופה שמתום שנת המס שקדמה לשנת רכישת המניות ועד לתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה. משמע, רווחים שנצברו לאחר תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה, לא נכללים בהגדרה ולא ייהנו מהטבת מס, אף אם הם נצברו עד ליום המכירה. ומאידך, גם רווחים שנצברו לפני מועד הרכישה, כלומר לפני שה"נכס" נשוא המכירה הגיע לידי בעל המניות המוכר יובאו בחשבון, אם נצברו מתום שנת המס שקדמה לשנת הרכישה.

מגבלה נוספת עוסקת באופן חישוב הרווחים. הסעיף קובע שתי חלופות חישוב; הרישא להגדרת רווחים ראויים לחלוקה קובעת את ה"חלופה החשבונאית", דהיינו הרווחים יחושבו על פי מאזן החברה. הסיפא קובעת את "החלופה המיסויית", לפיה יובאו בחשבון רק רווחים שחויבו במס (כלומר היו נתונים למיסוי בשלב הראשון). ודוק, תוצאת החישוב בכל אחת מהחלופות עשויה להיות שונה; לעיתים החלופה החשבונאית תכלול רווחים שלא יכללו בחלופה המיסויית ולעיתים להיפך (ראו למשל ע"מ (ת"א) 1346/08 מאיר נ' פקיד שומה רחובות (5/12/2012)). הרווחים הראויים לחלוקה שיהנו מהטבת המס על פי סעיף 94ב', יחושבו לפי הנמוכה בין שתי החלופות (בעניין זה נזכיר כי קיימת מחלוקת אילו רווחים יכללו בחלופה המיסויית, כמו למשל בכל הנוגע לרווחי שערך או לרווחי אקוויטי, ראו את הדיון בע"מ (ת"א) 29069-06-12 ז'ורבין נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (28/07/2013); ע"מ (חי') 906/07 ברנע נ' פקיד שומה חיפה (23/11/2010)).

לאחר שקבענו את המסגרת המשפטית, נבחן את המקרה הנוכחי.

רווחים ראויים לחלוקה בחברה

19. מניותיה של החברה נמכרו על ידי המערערים ביום 5/6/2007 תמורת סך של 10,369,000 ₪. כפי שראינו קובע סעיף 94ב' כי רווחים שנצברו בחברה מתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה לא יובאו בחשבון ועל-כן המועד האחרון לבחינת הרווחים הראויים לחלוקה בקופת החברה הינו 31/12/06.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

על פי עמדת המערערים, וכאמור בתצהירו של רואה החשבון אברדם (מע/1, סעיף 10), הייתה בקופת החברה ביום 31/12/06 יתרת עודפים בסך של 12,725,000 ₪. לגישת המערערים, כל יתרת עודפים זו מהווה רווחים ראויים לחלוקה. עוד טוענים המערערים, כי יתרת עודפים זו כוללת בתוכה רווחים ראויים לחלוקה שנצברו לאחר 1/1/1996 ועד ליום 1/1/03 בסך של 11,675,592 ₪ (סעיף 11 למע/1) ועל כן חלק זה של הרווחים חייב במס בשיעור 10% בלבד. הואיל וסכום זה - 11,675,592 ₪ גבוה מתמורת המניות, הרי שכל רווח ההון שהתקבל על ידי המערערים, כך לשיטתם, חייב במס בשיעור 10% בלבד. חשוב להבהיר כי את הסך של הרווחים שנצברו מיום 1/1/1996 ועד ליום 1/1/2003 - כלומר בתקופת ההטבה הראשונה - חישוב המערערים על פי החלופה המיסויית, שהיא הנמוכה מבין החלופות (נספח ב' למע/1).

עמדה זו של המערערים מתעלמת מההפסדים שנגרמו לחברה בשנים 2003-2006. על פי תצהירו של מר אברדם, בשנים האמורות היו לחברה הפסדים לצרכי מס בסכום של 11,514,990 ₪ (נספח ג' למע/1).

20. עמדת המשיב שונה. לעמדת המשיב יש לבחון את הרווחים הראויים לחלוקה, כהגדרתם בפקודה, לכלל תקופות ההטבה השונות ורק לאחר מכן לחשב מהו החלק מתוך הרווחים שיוחס לכל תקופה. המשיב חישב את יתרת הרווחים הראויים לחלוקה בתקופה שמיום 1/1/96 ועד 31/12/02 - תקופת ההטבה הראשונה - ומצא כי בתקופה זו נצברו בקופת החברה רווחים ראויים לחלוקה בסך של 11,673,038 ₪. חישוב זה נעשה על פי הגדרת סעיף 94ב' - החלופה המיסויית, כלומר החישוב נעשה רק ביחס לרווחים שחויבו במס בשלב הראשון בתקופה האמורה.

המשיב המשיך ובחן את הרווחים הראויים לחלוקה בכל תקופת ההטבות, הן בתקופה הראשונה והן בתקופה השנייה, כלומר מיום 1/1/96 ועד ליום 31/12/2006. בבחינה זו נמצא כי סך הרווחים הראויים לחלוקה לאחר הפחתת ההפסדים המתואמים לצרכי מס, הנו 158,046 ₪. תוצאה זו הינה פרי חישוב של הרווחים הראויים לחלוקה בתקופת ההטבה הראשונה, בהפחתת ההפסדים בתקופת ההטבה השנייה (11,514,990 ₪ - 11,673,038 ₪).

כאן יש לציין כי המשיב ציין שהחברה חילקה רווחים בשנים 2002-1996 וכן בשנת 2006. רווחים אלו חולקו מתוך רווחיה של החברה שנצברו ליום 1/1/96 (מש/1 סעיף 11) (בחישובים האמורים ישנו פער זניח לעומת חישובי המערערים, אולם לאור תוצאת פסק הדין אין לכך כל רלבנטיות - סעיף 10 למש/1).



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

21. רואים אנו כי מוקד המחלוקת נעוץ בשאלה האם בבואנו לחשב את חלק מתמורת המניות השווה לרווחים הראויים לחלוקה אשר נהנה מהטבות המס על פי סעיף 94ב', עלינו להתעלם מההפסדים המתואמים לצרכי מס שנצברו לאחר 1/1/03 ולהכיר בהטבת המס על פי החישוב בכל תקופת הטבה, או שמא להביא בחשבון את ההפסדים ולחשב את הרווחים הראויים לחלוקה בכל תקופות ההטבה רק לאחר ניכוי ההפסדים.

חישוב הרווחים

22. המערערים שמים דגש בפרשנות הוראת סעיף 94ב' לפקודה על תכלית הסדר המס. לגישתם, תכלית ההסדר הנה למנוע עודף מס או כפל מס. לפיכך, כך לגישתם, יש לבחור בפירוש המונע עודף מס, כלומר בפירוש ולפיו החלק השווה לרווחים שנצברו בחברה ואשר שולם בגינם מס חברות, ייהנה מהטבת מס בעת מכירת המניות וחישוב רווח ההון. לדידם, יש לבחור רק פירוש שיבטיח את התכלית האמורה. פירוש שכזה גם מבטיח את עקרון הניטרליות של דיני המס.

עיון לשוני לגישתם מוצאים הם בין היתר בהוראת סעיף 94ב(א)(2) לפקודה, הקובע כי ההטבה בתקופה הראשונה בשיעור מס של 10% תחול על "הסכום שהיה נחשב כרווחים ראויים לחלוקה אילו נמכרה המניה במועד הקובע" (ההדגשה הוספה).

23. דרך פרשנות זו שמציעים המערערים אינה מקובלת עלי. אכן דיני המס ככל דין אחר יפורשו על פי תכליתם (ראו להלן פסקה 30). על תכלית זו ניתן ללמוד מלשון החוק, מההיסטוריה החקיקתית, מהסביבה החקיקתית וכדומה (ראו אהרון ברק "פרשנות דיני המיסים" משפטים כ"ח 425, 441 (התשנ"ז); ע"א 165/82 חצור נ' פקיד שומה רחובות, עמ' 75). כאשר בוחנים את תכלית הוראת סעיף 94ב' מתחייבת המסקנה כי התכלית מורכבת יותר מאשר מניעת כפל מס או עודף מס.

כפי שראינו, סעיף 94ב' לא ביקש לחול על כל יתרת העודפים שבחברה. המחוקק הגביל את הטבת המס שנקבעה בסעיף, דהיינו את המיסוי המופחת על חלק מרווחי ההון, לרווחים העומדים במגבלות הסעיף, כלומר רק לאותם רווחים העומדים בהגדרת רווחים ראויים לחלוקה. הרווחים הראויים לחלוקה שיהנו מהטבת מס, הם רק אלו שנצברו בתקופה שמ-1/1/96 ועד תום שנת המס שלפני שנת המכירה ובענייננו, עד 31/12/06.

מגבלות אלו מביאות בחשבון כי ייתכנו רווחים נוספים שנצברו בחברה, בין כאלו שנצברו לפני 1/1/96 ובין כאלו שנצברו לאחר תום שנת המס שקדמה לשנת המכירה, אשר לא ייהנו מהטבת המס. משמע, המחוקק קובע מפורשות כי לא כל יתרת העודפים שבקופת החברה תהנה מהטבת המס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

24. הוראת סעיף 94ב' ביקשה לבדד את הרווחים הראויים לחלוקה, הן על פי מגבלת הזמן והן על פי מגבלת החישוב על פי החלופה הנמוכה מבין החלופות החשבונאית והמיסויית, ורק לגבי רווחים אלו נקבעה הטבת מס. מכאן, שבטרם נבחן את שיעור המס, עלינו לקבוע את סך הרווחים הראויים לחלוקה שייהנו מההטבה.

חישוב הרווחים הראויים לחלוקה צריך להיעשות ביחס לכל תקופת ההטבות, מיום 1/1/96 ועד תום שנת המס שלפני שנת המכירה (לעניינו – 31/12/2006). אם בתקופה זו היו שנים בהן לחברה היו הפסדים מתואמים לצרכי מס, אין להתעלם מהם. אם החברה חילקה דיבידנדים מרווחים אלו, אסור להתעלם מחלוקה זו. רק לאחר שסיימנו את חישוב סך הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו בחברה, ניתן לעבור לשלב השני של קביעת שיעור המס שיחול על רווחים אלו. בשלב זה של קביעת שיעור המס, עלינו לפעול על פי הוראתו של סעיף 94ב(א), כאשר לכל תקופת הטבה יקבע שיעור מס מתאים.

25. ברירת המחדל מצויה בסעיף 94ב(א)(1), דהיינו חלק רווח ההון השווה לרווחים הראויים לחלוקה (אותם חישובנו על פי מבחני ההגדרה) יחויב במס בשיעור המס החל על חלוקת דיבידנד. סייג לשיעור מס זה נקבע בסעיף 94ב(א)(2) והוא חל על אותו חלק מהרווחים הראויים לחלוקה שנצברו לפני שנת 2003. בסעיף זה נאמר "על אף הוראות פסקה (1), שיעור המס על רווח ההון הריאלי השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה כאמור בפסקה (1) עד המועד הקובע יהיה 10%". משמע, את סכום הרווחים הראויים לחלוקה שנקבע בשלב הראשון יש לחלק בין תקופות ההטבה השונות ולאחר מכן כל חלק מתוך הרווחים הראויים לחלוקה יחויב במס בשיעור שונה – חלקהשווה לרווחים הראויים שנצברו עד 1/1/03 יחויב לפי שיעור של 10%, החלק שנצבר לאחר 1/1/03 - לפי המס על דיבידנד.

לא ניתן להקדים ולחשב את סכום הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו עד 1/1/03 ולהחיל עליו את שיעור המס של 10%. לשון סעיף 94ב(א)(2) ברורה. תחילה עלינו לחשב את כלל הרווחים הראויים לחלוקה, כלומר הרווחים שנצברו בתקופות ההטבה ורק לאחר מכן לחלק את הסכום שנמצא בין תקופות ההטבה השונות.

26. הואיל ובשלב הראשון יחושבו הרווחים הראויים לחלוקה על פני כל תקופות ההטבה, ברי שאם במהלך התקופות היו לחברה הפסדים, או שחולקו דיבידנדים מהרווחים, יש להביא זאת בחשבון ולקבוע את הסכום לאחר כל אותם קיזוזים וניכויים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

הביטוי שבסיפא לסעיף 94ב(א)(2) "הסכום שהיה נחשב כרווחים ראויים לחלוקה אילו נמכרה המנייה במועד הקובע" לא נועד לשנות את החישוב האמור, כלומר להגדיל את הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו בכל התקופה. כל שנאמר הנו כי מתוך הרווחים הראויים לחלוקה שחושבו על פני כל תקופות ההטבה, ייהנה משיעור המס של 10% החלק שהיה נחשב כרווח ראוי לחלוקה במועד הקובע. אם חלק זה עולה על סך הרווחים הראויים לחלוקה במועד המכירה (או מדויק יותר, בתום שנת המס שקדמה לשנת המכירה), תחול ההטבה רק עד סכום הרווחים הראויים לחלוקה שחושבו בשלב הראשון על פי מגבלות ההגדרה. לא ניתן להפוך את הוראת סעיף 94ב(א)(2) בבסיס למתן הטבת מס לרווחים שנצברו בתקופה הקודמת, כלומר לפני 1/1/1996.

27. התוצאה האמורה הינה פרי קביעותיו של המחוקק שלא להעניק הטבות מס לרווחים שנצברו לפני 1/1/96. היא גם פרי קביעתו של המחוקק ולפיה יש להבחין בין יתרת העודפים בקופת החברה לבין הרווחים הראויים לחלוקה. המחוקק מודע לכך שיתכן ובקופת החברה ימצאו עודפים שאינם בגדר רווחים ראויים לחלוקה וככל שעודפים אלו ישפיעו על רווח ההון ממכירת המניות, לא ניתנת לחלק זה מרווח ההון, כל הטבת מס.

28. כאן חשוב להעיר כי עמדת המערערים גם אינה מתיישבת עם התכלית אותה הם מבקשים להעלות על נס. אם תתקבל גישת המערערים הדבר יפגע בעיקרון הניטרליות, שהרי משמעות הדבר תהא כי בעלי המניות ימנעו מחלוקת רווחים ויתירו את הרווחים בקופת החברה כדי ליהנות מהטבת המס במכירה.

זאת ועוד, קבלת טענת המערערים משמעה - הכרה בקיזוז ההפסדים שנצברו בשנים 2003-2006 מהרווחים שנצברו לפני 1/1/96. כידוע, על פי סעיף 28(ב) לפקודה לא ניתן לקזז הפסדים לאחר וסעיף 94' לא יכול לשמש אכסניה לסטייה מעקרון זה (ראו ע"א 2895/08 לעיל, פסקה 14; יוסף אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני המיסים בישראל 182-183 (2007)).

סיכום

29. מן האמור עולה כי צדק המשיב כאשר חישב תחילה את סך הרווחים הראויים לחלוקה שנצברו בתקופה שמיום 1/1/96 ועד 31/12/06 וקבע כי אלו עומדים על סך של 158,046 ₪ בלבד. לא נפל גם פגם בכך שהמשיב ייחס רווחים אלו במלואם לתקופה שקדמה ליום הקובע 1/1/03 וקבע שמתוך רווח ההון המלא יופחת הסך האמור ויישא במס בשיעור של 10%.

אין גם בסיס לטענתם החלופית של המערערים כי יש להטיל על כל רווח ההון מס בשיעור של 25% בלבד. רווח ההון, למעט לגביהסך של 158,046 ₪, נובע מיתרת העודפים שבקופת החברה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

יתרה זו מקורה ברווחים שנצברו לפני 1/1/96 ואינם בגדר רווחים ראויים לחלוקה ועל כן המס שיחול על רווח ההון הינו המס הקבוע בסעיף 91 לפקודה ואין מקום להחיל כל הטבת מס על רווח הון זה.

הערה לפני סיום, בדבר פרשנות בדיני מיסים

30. בא כוח המשיב ציין בסיכומיו כי בשנים האחרות נמצאה מגמה חדשה בפרשנות דיני המס. לעמדתו "בפרשנות דיני המס הוזזה המוטטל בצורה משמעותית, לכיוון הפרשנות המילולית" (פסקה 35 ג) לסיכומי המשיב). מדברים אלו ברצוני להסתייג.

כידוע, הלכה היא כי לחוקי המס אין כללי פרשנות משלהם. חוקי מס מתפרשים על פי אותם כללי פרשנות החלים בפירוש חוקים בכלל (א' ברק "פרשנות דיני המיסים" משפטים כח 425 (תשנ"ז); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985)). הלכה זו לא השתנתה ולא בוטלה. רק לאחרונה בע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים (30/9/13) חזר בית המשפט על הלכות אלו (ראו דברי השופט זילברטל פסקה 13, והשופט עמית פסקה 2).

עם זאת פרשנות תכליתית אינה מתעלמת מלשון החוק- "נקודת המוצא בתהליך פרשנותם של חוקים היא הלשון שבה נוקט המחוקק" (ע"א 9559/11 הנ"ל פסקה 13). בבואו של בית המשפט לפרש כל חוק, לרבות חוק מס, עליו לברר מהו "מתחם האפשרויות הלשוניות", "מהם המינימום והמקסימום של לשון החוק" (א' ברק פרשנות במשפט כרך שני - פרשנות החקיקה 84 (1993)). כך גם בבואנו לפרש חוק מס אנו מוגבלים בלשון החוק ואיננו יכולים לחרוג מגבולות הלשון (ע"א 165/82 הנ"ל; ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999); ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862 (1999); ע"א 4271/00 הנ"ל; ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין - חיפה נ' עברי (ניתן ביום 13/07/2003)

כאשר לשון החוק ניתנת למספר פירושים עלינו לאתר את הפירוש המגשים בדרך הטובה ביותר את תכליתו של החוק. איתורה של התכלית אף הוא הליך פרשני. תכליתו של חוק מורכבת מהתכליות הכלליות של השיטה המשפטית ומעקרונות המשפט, מסינתזה בין התכלית הסובייקטיבית של המחוקק ומהתכלית האובייקטיבית (א' ברק, פרשנות תכליתית במשפט 234 (2003); ע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 385 (1992); ע"א 1613/91 ארביב נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765, 776 (1992))



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

תכליתו של חוק נלמדת גם מתוך איתור עקרונות המדיניות ואיתור האינטרסים שהביאו את המחוקק לנוסח החוק כפי שנחקק (בג"ץ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה המקומית רמת-ישי, פ"ד מ(1) 113, 143-144 (1986)).

בתוך מתחם זה על הפרשן לבחור את אותו פירוש המגשים באופן הטוב ביותר את תכלית החוק, את המטרות והתכלית אותן שואף החוק להגשים.

31. אין להתעלם מכך כי בבואו של בית המשפט לפרש חוק פיסקאלי, עליו להביא בחשבון, בין יתר התכליות את התכליות המיוחדות לדיני המס. בין תכליות אלו, אשר ישפיעו על פרשנות כל הוראה בחוקי המס, נמצא גם את היעילות, הוודאות, השמירה על היציבות והפשטות. כבר נאמר כי "אחת מתכונותיו של מס טוב שהוא יעיל, כלומר ניתן לגביה בקלות ובהוצאה מזערית [...]" (בג"צ 5503/94 סגל נ' יושב ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529 (1997)). בע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413 (2006) אומרת השופטת חיות:

"כטיבם של כללים אחידים יש מידה של שרירות במנגנון האחדיד הקבוע בתקנות הפחת, אך זהו המחיר שבחר מתקין התקנות לשלם לצורך השגת יעילות ונוחות בחישוב הפחת לצורכי מס, ונראה כי אל התכלית הזו ראוי לכוון (...)"

(ראו גם ו"ע (חי') 18232-05-11, ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (6.8.12), פסקה 14). אולם אלו רק חלק מהתכליות הכלליות אותם על בית המשפט לשקול בבואו לפרש את החוק ואין בהן כדי לשנות את תורת הפרשנות הכללית, דהיינו את תורת הפרשנות התכליתית. לאמירה ולפיה חל שינוי בכללי הפרשנות של דיני המס אין עיגון בפסיקה.

יתרה מזו איני יודע מהי המשמעות של האמירה "החזקה המוטטולת [...] לכיוון הפרשנות המילולית" שהרי גם הפרשנות התכליתית מגבילה עצמה ללשון החוק. האמירה כי יש להעדיף פרשנות ילולית אינה מקדמת אותנו כלל במציאת פירושו הנכון והראוי של חוק שכן כל עוד לשון החוק יכולה לשאת מספר פירושים אינן מנוס מנקיטת הליך פרשני לאיתרו הפרשו המתיישב עם תכליות החוק, הן תכלית המיוחדת של ההוראה והן התכליות, הערכים והאינטרסים של הישטה בכלולתה ושל התחום המשפטי שבו עוסק הפרשן (ראו למשל בג"צ 273/10 דוד אלמזרק נ' בית הדין הארצי לעבודה ירושלים, (02/09/2011)).

סוף דבר

32. בשים לב לכל האמור, אני דוחה את הערעורים כולם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

24 נובמבר 2013

ע"מ 09-09-15918 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15930 מור נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15945 מיכאל נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15953 פגי נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 09-09-15970 פגי נ' פקיש שומה חיפה

המערערים ישלמו למשיב הוצאות בסך של 50,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, כ"א כסלו תשע"ד, 24 נובמבר 2013, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט