



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2895/08

בפני: כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט י' עמית

המערער: פקיד השומה למפעלים גדולים

נגד

המשיבה: חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב
בתיק עמ"ה 1053/05 שניתן ביום 19.3.07 על ידי כבוד
השופט אלטוביה מגן

תאריך הישיבה: ו' בכסלו התשי"ע (23.11.09)

בשם המערער: עו"ד עמית קריגל, עו"ד קמיל עטילה
בשם המשיבה: עו"ד עמנואל גבאי, עו"ד אליעזר צוקרמן

פסק-דין

השופט י' עמית:

1. האם ניתן לחייב נישום לקזז הפסדים רגילים מול הכנסה מועדפת והאם רווח הון בעקבות מכירת מניות של חברת בת הוא רווח מ"עסק" לצורך קיזוז הפסדים. אלו שתי השאלות המתעוררות בערעור זה, ונציג אותן בהמשך ביתר פירוט על רקע החוקים הרלוונטיים, לאחר שנעמוד על העובדות הצריכות לעניין.

רקע עובדתי

2. המשיבה הינה חברה העוסקת בייצור ובשיווק מוצרים נלווים לענף הבניה כגון: טיט, טיח, דבקים וכיוצא בזה. למשיבה מפעל תעשייתי לייצור טיח שהוענק לו מעמד של "מפעל מאושר" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: החוק לעידוד השקעות הון). הכנסות המפעל המאושר פטורות ממס בהתאם ל"מסלול החלופי" הקבוע בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (להלן: הכנסה מועדפת או הכנסה מוטבת). בנוסף, למשיבה הכנסות ממפעליה האחרים החייבות במס חברות בהתאם להוראות סעיף 126 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

שנות המס נשוא הערעור הינן השנים 1999-2002 ובשנים אלה, למעט שנת 2002, החזיקה המשיבה בכל מניותיה של חברת כלל בטון בע"מ (להלן: חברת הבת), שהכנסותיה חייבות במס חברות לפי הפקודה (להלן: הכנסה רגילה או הכנסה מפעילות רגילה). בשנות המס נשוא הערעור, צברה חברת הבת הפסדים לצרכי מס.

המשיבה וחברת הבת הינן חברות תעשייתיות כהגדרתן בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן: חוק עידוד התעשייה). המשיבה בחרה להגיש דו"ח מאוחד עם חברת הבת בהתאם לזכות המוקנית לה מכוח הוראות סעיפים 23 ו-24 לחוק עידוד התעשייה, ועשתה כן בכל שנות המס נשוא הערעור, למעט שנת 2002 (שכן בשנה זו חברת הבת כבר לא הייתה בבעלות המשיבה). בכל שנות המס נשוא הערעור קיזזה המשיבה את הפסדי חברת הבת, במסגרת הדו"ח המאוחד, כנגד הכנסותיה מפעילות רגילה בלבד. יתרת ההפסדים הועברה על ידה לשנות המס הבאות ולא קוזזה כנגד הכנסותיה במסלול החלופי. בשנת המס 2002 מכרה המשיבה את מניות חברת הבת. ממכירה זו נצמח לה ריווח הון ריאלי בסך של 1,255,843 ש"ח, שאותו ביקשה לקזז מול ההפסד העסקי המועבר של חברת הבת.

3. המערער קבע כי המשיבה הייתה חייבת לקזז את ההפסדים העסקיים שהועברו אליה מחברת הבת, שמקורם בפעילות רגילה, כנגד כלל הכנסותיה, הן הכנסותיה הרגילות והן הכנסותיה המועדפות, שמקורן בפעילות המפעל המאושר במסלול החלופי המעניק לה פטור ממס.

בנוסף קבע המערער, כי ריווח ההון שנצמח בידי המשיבה ממכירת מניות חברת הבת בשנת 2002 איננו "ריווח הון בעסק" של המשיבה שכנגדו ניתן לקזז הפסדים מועברים לפי הוראות סעיף 28(ב) לפקודה, מן הטעם שאין עיסוקה של המשיבה ברכישה ובמכירה של חברות.

המשיבה השיגה על קביעות המערער, ומשנדחתה השגתה, ערערה לבית המשפט המחוזי. במסגרת ההתדיינות בהליך בפני בית המשפט המחוזי הצהיר המערער כי הפסדים שיקוזזו בכל שנה עד לגובה ההכנסות במסלול החלופי, לא ימוסו במס חברות בעת חלוקת דיבידנד, ולפיכך לא תתעורר בעיה של כפל מס.

4. הצדדים הציגו בפני בית משפט קמא את שתי הפלוגתאות הבאות, העומדות לדיון בגם בערעור שבפנינו:

א. האם חייבת המשיבה, במסגרת הדוחות המאוחדים, לקזז את הפסדי חברת הבת מהכנסתה המועדפת (כעמדת המערער), או שהיא רשאית לקזזם רק כנגד הכנסותיה מפעילות רגילה, באופן שבו מועברת יתרת ההפסדים לשנות המס הבאות (כעמדת המשיבה);

ב. אם תתקבל עמדת המשיבה בשאלה הראשונה - האם המשיבה רשאית לקזז את הפסדיה העסקיים מהשנים שקדמו לשנת 2002 (השנה שבה מכרה את הבעלות על חברת הבת), כנגד ריווח ההון הריאלי שנצמח לה ממכירת מניות חברת הבת. לעמדת המערער המשיבה אינה רשאית לעשות כן מאחר שרווח ההון לא מהווה "ריווח הון בעסק" כאמור בסעיף 28(ב) לפקודה.

עיקרי פסק הדין של בית משפט קמא

5. בית משפט קמא קיבל את עמדת המשיבה בשתי הפלוגתאות בין הצדדים. נקבע כי המשיבה אינה חייבת לקזז הפסדים מפעילות רגילה כנגד הכנסותיה הפטורות ממס מהמפעל המאושר במסלול החלופי. כן נקבע כי במצב של איחוד דו"חות לצורכי מס מכוח חוק עידוד התעשייה, בין חברת אם וחברת בת בעלות קו ייצור אחד, ריווח ההון שנוצר למשיבה ממכירת מניות חברת הבת מהווה "ריווח הון בעסק", שכנגדו ניתן לקזז את ההפסדים מהפעילות הרגילה.

6. נעמוד בתמצית על עיקרי פסק דינו של בית משפט קמא בשתי הפלוגתאות.

הפלוגתא הראשונה: בית משפט קמא קבע כי חיוב המשיבה לקזז הפסד רגיל – שאילו היה הכנסה היה חב במס מלא – כנגד הכנסה מועדפת, מהווה כרסום בכוחו הממצע של קיזוז הפסדים מועברים ומעקר את התמריץ לנטילת סיכון עסקי וכלכלי שאילו התכוון המחוקק בחוק עידוד התעשייה ובחוק לעידוד השקעות הון. חיוב מעין זה מצריך הוראה מפורשת בדין, באשר אינו מתיישב עם רעיון המיצוע הגלום בהעברת הפסדים בין הכנסות "דומות", מתנגש עם הסימטריה המתבקשת ושוחק ומטה את הצדק האנכי. גם הצהרת המערער – לפיה הפסדים שיקוזו בכל שנה במסלול החלופי לא ימוסו במס חברות בעת חלוקת דיבידנד, כך שלא תתעורר בעיה של כפל מס – מהווה הכרה מצד המערער כי בקיזוז הפסדים "רגילים" כנגד "הכנסה מועדפת", יש כדי לעקר את הפטור ממס ולהקדים את מועד החיוב במס למועד קיזוז אותם הפסדים. זאת, מבלי שיש לכך עיגון בלשון החוק לעידוד השקעות הון או בלשון הפקודה.

7. בפסק הדין נדחתה עמדת המערער לפיה הפטור ממס מכוח הוראות סעיף 51(ב) לחוק לעידוד השקעות הון אינו פטור "מובהק" ממס, כי אם דחיית מס גרידא נוכח סעיף 51(ג) המחייב במס חברות בעת חלוקת דיבידנד. נקבע, כי אין מדובר בדחיית מועד החיוב במס אלא בהכנסה פטורה ממס שהופכת להכנסה חייבת רק במועד חלוקת הדיבידנד. לו מדובר היה במס נדחה, כטענת המערער, סביר כי המחוקק היה נותן לכך ביטוי בדרך של קביעת מנגנון שערוך והצמדה, ומשלא עשה כן, אומר הדבר דרשני.

8. הפלוגתא השניה: בית משפט קמא קבע כי יש להתיר למשיבה לקזז הפסדים מועברים מהכנסה רגילה של חברת הבת כנגד רווח ההון שנצמח לה ממכירת מניות חברת הבת. את המונח "ריווח הון בעסק" הקבוע בסעיף 28(ב) לפקודה, ראוי לפרש מתוך הקשר רחב של המונח "עסק", שעה שמדובר בחברת אם ובחברת בת שהן יחידה כלכלית אחת, כאשר שתיהן מפעלים תעשייתיים בעלי קו ייצור אחד והן מגישות דו"ח מאוחד. אין להבדיל במקרה זה בין מכירת קו הייצור ממש לבין מכירת מניות החברה בעלת קו הייצור, ובשני המקרים מדובר ברווח הון בעסק.

9. אלו בתמצית עיקרי פסק דינו של בית משפט קמא ועל כך נסב הערעור שבפנינו. להקלת הדיון, נדון להלן בנפרד בשתי הפלוגתאות, כאשר בפתח הדברים נציג בקצרה את טענות הצדדים.

הפלוגתא הראשונה: קיזוז הפסדים מהכנסה רגילה כנגד הכנסה פטורה ממס

טענות הצדדים

10. המערער חזר על עמדתו כי יש לחייב את המשיבה לקזז הפסדים רגילים כנגד הכנסותיה הפטורות ממס מפעילות המפעל המאושר במסלול החלופי. לא נעלמה מעיני המערער הפסיקה שקבעה כי ניצול הפטור קודם לקיזוז ההפסד ומאפשר "לשמור" את ההפסד, אך לשיטתו אין להחיל פסיקה זו על המקרה דנן לאור לשון סעיף 51(ב) לחוק לעידוד השקעות הון ולאור תכליתו. לשיטתו של המערער, הפרשנות המוצעת על ידו מאפשרת למפעל המאושר ליהנות מהטבות המס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, דווקא בתקופה שבה יפיק הכנסה חייבת (חיובית) ולמנוע "בזבוז" שנות הטבה במס בתקופת ההשקעה במפעל, שבה הוא ממילא מצוי בהפסדים, ולא נצמחה לו הכנסה חייבת במס.

לטענת המערער, התוצאה לפיה הזכות לניצול הטבה במס קודמת לקיזוז הפסדים, מפלה לרעה נישומים אחרים כדוגמת "מפעל מעורב" (עליו חלות הוראות סעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון) או נישום בעל מפעל מאושר שלו פעילות עסקית נוספת שאיננה חוסה תחת החוק לעידוד השקעות הון.

כן חזר המערער על טענתו כי הפטור מכוח סעיף 51(ב) לחוק לעידוד השקעות הון, אינו פטור מוחלט ויש לראותו כפטור זמני או כדחיית מס בלבד, לאור הוראת סעיף 51(ג) המטילה מס חברות בעת חלוקת דיבידנד.

11. המשיבה סמכה ידיה על קביעותיו של בית משפט קמא המבוססת על ההלכה הפסוקה בנושא זה. לטענתה, טיעוני המערער הם בבחינת "הגיגים" באשר לדין הרצוי בקיזוז הפסדים, שראוי להפנותם למחוקק המס.

המסגרת הנורמטיבית

12. נשווה נגד עינינו שלוש הוראות חוק הצריכות לעניין (הדגשות שלי – י.ע.):

סעיף 1 לפקודה:

"הכנסה חייבת" – הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

סעיף 28 לפקודה:

"(א) הפסד שהיה לאדם מעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס.

(ב) מקום שלא ניתן לקזז את כל הפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום הפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, ובלבד שאם ניתן לקזז את הפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה [...]"

סעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון (בנוסחו בשנות המס נשוא הערעור, טרם

תיקון מס' 60 בתשס"ה ותיקון מס' 66 בתשנ"ט):

"(א) חברה הזכאית לקבל מענק בשל מפעל שבבעלותה, תהא זכאית להטבות בסעיף קטן (ב) (להלן - מסלול הטבות חלופי) במקום כל ההטבות במס אשר היא זכאית להן לפי סעיף 47 ובמקום כל המענקים שהיא זכאית להם, והכל בשל אותו מפעל, ובלבד שביקשה זאת בכתב במועד הגשת הבקשה לאישור המפעל...";

(ב) בעל מפעל שבחר במסלול הטבות חלופי יהיה זכאי להטבות שלהלן בשל הכנסתו החייבת שהושגה מאותו מפעל:

(1) אם המפעל נמצא באזור פיתוח א' - פטור ממס במשך 10 שנים מתחילת תקופת ההטבות;

(2) אם המפעל נמצא באזור פיתוח ב' - פטור ממס במשך 6 שנים מתחילת תקופת ההטבות, והטבות במס על פי סעיף 47 ביתרת תקופת ההטבות;

(3) אם המפעל נמצא באזור אחר - פטור ממס במשך שנתיים מתחילת תקופת ההטבות, והטבות במס על פי סעיף 47 ביתרת תקופת ההטבות;

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), חברה המחלקת דיבידנד מתוך הכנסה של מפעל שהושגה בתקופה שבה היתה החברה פטורה ממס לפי סעיף קטן (ב), תהא חייבת, בשנת המס שבה חולק הדיבידנד, במס חברות על סכום הדיבידנד המחולק בשיעור מס החברות שהיתה חייבת בו על הכנסתה בשנה שבה הופקה ההכנסה אילולא בחרה במסלול ההטבות החלופי;...."

13. השאלה הצריכה לענייננו היא, כיצד לפרש את המונח "הכנסה חייבת" בסעיף 51(ב) לחוק עידוד השקעות הון. לשיטת המערער, יש לפרשו על פי ההגדרה בסעיף 1 לפקודה, כך שהפטור ממס למפעל מאושר יינתן על ההכנסה לאחר קיזוז הפסדים. ואילו לשיטת המשיבה, נוכח תכלית הוראת סעיף 51(ב) ליתן פטור ממס, יש לפרש את המונח "הכנסה חייבת" למעט הפטורים, כך שהפטור ממס יינתן לפני קיזוז הפסדים.

עודנו באים לשאלה זו, נקדים מילים מספר על קיזוז הפסדים.

קיזוז הפסדים – הוראות סעיף 28 לפקודה

14. בדיני המס בישראל קיימים שלושה הסדרים בסיסיים העוסקים בקיזוז הפסדים (ראו: דוד גליקסברג "דיני קיזוז הפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" משפטים כא (תשנ"ב) 531, 533 (להלן: גליקסברג, קיזוז הפסדים)):

האחד, קיזוז הפסדים אופקי לפי סעיף 28(א) לפקודה, המתיר לנישום לנכות הפסדים מעסק או ממשלח יד באותה שנת מס כנגד כל הכנסה ממקור אחר. הסדר זה מגמיש, בתנאים מסוימים, את כללי ההקבלה האופקית (בין הוצאות שיצאו לצורך מימון פעילות מסוימת לבין ההכנסה שנוצרה מאותה פעילות), כך שכל הפסד מעסק או ממשלח יד ניתן לקיזוז באותה שנת מס כנגד כל הכנסה חייבת.

השני, קיזוז הפסדים אנכי לפי סעיף 28(ב) לפקודה – והוא הרלוונטי לענייננו – המתיר לנישום לנכות הפסדים מעסק או ממשלח יד רק כנגד הכנסות מעסק או ממשלח יד משנים אחרות. הסדר זה מגמיש, בתנאים מסוימים, את כללי ההקבלה האנכית (הקבלה במישור הזמן בין הוצאות שיצאו בתקופה מסוימת לבין הכנסות שנוצרו מאותה פעילות באותה תקופה). הפסד שהיה לנישום מעסק או ממשלח יד ולא היה ניתן לקזוז כנגד הכנסות באותה שנת מס, "מועבר קדימה" (carryforward) וניתן לקזוז רק כנגד הכנסות אחרות מעסק או ממשלח יד, בשנים הבאות, ללא מגבלת זמן (ראו: יוסף מ' אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל (2007), בעמ' 182-183, 186-187) (להלן: אדרעי, אירועי מס).

השלישי, קיזוז הפסדי הון לפי סעיף 92 לפקודה, שאינו רלוונטי לענייננו.

15. טיעונים שונים מושכים לכיוונים מנוגדים בשאלה עד כמה יש להרחיב את הזכות לקזוז הפסדים (ראו: אדרעי, אירועי מס, בעמ' 190-193).

המצדדים בצמצום הזכות לקיזוז הפסדים, גורסים כי גישה קיצונית של היעדר כל מגבלה על קיזוז הפסדים, עלולה להוביל לשחיקה משמעותית של בסיס המס, להפחתת מס לא נאותה ולתכנוני מס אגרסיביים, באופן שמסכל את תכלית המס.

מנגד, התומכים בהרחבת הזכות לקיזוז הפסדים, מצביעים על השיקולים הבאים:

ראשית, שיקול הצדק – מדידת היכולת הכלכלית של הנישום תהיה מדויקת יותר ובסיס המס שלו יהיה נכון וצודק יותר אם יוכל לקזז את מלוא הפסדיו, הן בהתאם לכללי היושר האופקי והן בהתאם לכללי היושר האנכי. זאת, כל עוד פעילות הנישום אינה מלאכותית והפסד נוצר כתוצאה משיקולים עסקיים ולא משיקולי מס;

שנית, השיקול הכלכלי – משק השואף לצמיחה חייב לתמוך בפעולות חדשניות בעלות סיכון כדי ליצור הכנסות בתשואה גבוהה. מערכת מס שאינה מכירה בקיזוז הפסדים או לחלופין מערכת מס הקופצת ידה בהכרה בהם, יוצרת תמריץ שלילי לביצוע עסקאות חיוניות למשק, מדכאת יוזמה ונטילת סיכונים ומקטינה סיכויים. בהנחה שהנישומים ייטלו סיכונים שאינם מופרכים, רווחי העסקאות יביאו לגידול בהכנסה הלאומית ולגידול בהכנסות המדינה ממסים;

שלישית, שיקול המיצוע – קיזוז הפסדים מאפשר לנישום למצע ("Averaging") את הכנסותיו על פני שנים אחדות. המיצוע הוא תוצאה רצויה המגמישה את התוצאות השליליות הנובעות ממיסוי פרוגרסיבי ומהחלוקה השרירותית של תקופת חיי הנישום לשנות מס;

רביעית, שיקול ההדדיות – כלל ההדדיות ("Tax Symmetry"), מחייב אף הוא התרת קיזוז ההפסדים ביד רחבה;

חמישית, שיקול מניעת פירוק חברות – קיזוז הפסדים יכול למנוע פירוק של חברות שנקלעו לקשיים ארעיים, באשר קבלת החזר מס ששולם בעבר על ידי חברה שנקלעה לקשיים בשנים מאוחרות, עשויה להחזיר את החברה למסלול רווחי.

16. על רקע השיקולים דלעיל, נקודת המוצא היא כי כאשר קיים חוסר-בהירות בדבר היקף תחולת דיני קיזוז ההפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה המביאה להרחבת התחולה על פני גישה המביאה לצמצומה (ראו: אדרעי, אירוועי מס, בעמ' 190-191, 193; גליקסברג, קיזוז הפסדים, בעמ' 539-544, 548, 556-557; יוסף מ' אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות ריבית; עסקה בודדת וקיזוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ (1996) 283, 306-311 (להלן: אדרעי, התשתית העיונית)).

לאור נקודת מוצא זו, נחזור לשאלה שבפנינו.

קיזוז הפסדים מהכנסה רגילה כנגד הכנסות פטורות של מפעל מאושר במסלול החלופי

17. אקדים ואומר כי מקובלת עלי עמדתו של בית משפט קמא שאין לחייב את המשיבה לקזז הפסדים מפעילותה הרגילה, כנגד הכנסתה הפטורה ממס לפי סעיף 51(ב) לחוק לעידוד השקעות הון. אם נאמץ את גישתו של המערער נמצאנו פוגעים

בכוחו הממצע של קיזוז ההפסדים, מעקרים את התמריץ לנטילת סיכון שבבסיס הפטור ממס בחוק לעידוד השקעות הון, ופוגעים בעקרון ההקבלה ובעקרון הצדק האנכי. כפי שציין בית משפט קמא בפסק דינו, בהצהרת המערער – לפיה הפסדים שיקוזו בכל שנה במסלול החלופי לא ימוסו במס חברות בעת חלוקת דיבידנד על מנת שלא ייווצר כפל מס – יש משום הכרה מצדו כי קיזוז הפסדים רגילים כנגד ההכנסות הפטורות ממס, מעקר למעשה את הפטור ממס ומקדים את מועד החיוב במס למועד קיזוז ההפסדים.

18. בסוגיה של קיזוז הפסדים ניתן להצביע על שתי גישות בסיסיות (ראו: אמנון רפאל בהשתתפות ירון מהולל מט הכנסה כרך ראשון (1995) 202-203 (להלן: רפאל, מט הכנסה) בעמ' 546-547). גישה אחת, לפיה אין לקזז הפסד כנגד הכנסה פטורה ממס. הדוגלים בגישה זו, מדגישים את עקביותה, שאם ראה המחוקק ליתן פטור ממס, אין טעם למנוע את הפטור מנישום ששנת המס הסתיימה עבורו בהפסד ממקורות הכנסה רגילים, ואין זה סביר כי נישומים יופלו לרעה רק על יסוד הכנסותיהם הלא פטורות ממס. ואילו המצדדים בגישה השנייה לפיה יש לקזז הפסד רגיל כנגד הכנסה פטורה של הנישום, גורסים כי כל עוד הכנסתו הכוללת של הנישום לא הגיעה לכדי סכום שלילי, אין מדובר בהפסד של ממש, אם היו לנישום הכנסות אחרות גם אם אלה אינן חייבות במס. המלומד אמנון רפאל מציין בהקשר זה כי ככלל, אומצה בישראל הגישה הראשונה דלעיל (שם, בעמ' 546, הדגשה שלי – י.ע.):

”באופן כללי בחרה השיטה הישראלית בגישה הראשונה, והיא מיישמת אותה תוך שינויים מסוימים. בעיקרו של דבר מבוססת הגישה הישראלית על עימות ההפסד כנגד ההכנסה החייבת – ולא כנגד כלל הכנסתו של הנישום, בין חייבת ובין פטורה ... בשום מקרה אין הפקודה שלנו דורשת, כי הכנסותיו הפטורות של הנישום ישמשו להקטנת הפסדיו”.

19. בספרות המשפטית ובפסיקה שדנה בסוגיה שלפנינו, קיימת תמימות דעים כי אין לחייב נישום לקזז הפסדים רגילים מהכנסה הפטורה ממס. זאת, על רקע מהותו של פטור ממס כאמצעי להשגת יעדים חברתיים, לעידוד פעילות חברתית או כלכלית מסוימת או כהתחשבות במעמדו המיוחד של הנישום (ראו: אהרן נמדר דיני מסים – [מטי הכנסה] – מט הכנסה, מט חברות ומס רווחי הון חלק א (1993) 203; רפאל, מט הכנסה, עמ' 202-203).

השאלה אם קיזוז ההפסד מההכנסה קודם למתן הפטור, התעוררה בפסק הדין בעניין ע"א 2/69 לה נסיונל, חברה ישראלית לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב 7, פ"ד כג(1) 673 (1969) (להלן: לה נסיונל). באותו מקרה, לנישומה היו בשנות המס נשוא הערעור שני סוגי הכנסות: הכנסה רגילה החייבת במס חברות ובמס הכנסה, והכנסה מועדפת החייבת במס הכנסה בלבד. הנישומה ביקשה "לשמר" לעצמה את ההפסד על מנת שתוכל לקזזו בשנים הבאות כנגד הכנסה רגילה. כבוד השופט ויתקון קיבל את עמדת הנישומה בציינו כי עמדת פקיד השומה עושה את כוונת המחוקק ליתן פטור ממס פלסטר בכך שהיא הופכת בעקיפין הכנסה מועדפת להכנסה רגילה. בע"א 210/74 פקיד השומה חיפה נ' אליאנס מפעלי צמיגים וגומי בע"מ, פ"ד כח(2) 593 (1974) (להלן: אליאנס), התייחס השופט ויתקון לפסק הדין בעניין לה נסיונל באומרו כי הפרשנות שניתנה שם להוראת סעיף 28 לפקודה נועדה למנוע מצב לפיו הכנסה שאינה חייבת במס כלל ועיקר תחוייב במס בעקיפין. בעקבות פסק הדין בעניין לה נסיונל, תוקן נוסח סעיף 28 לפקודה ובמקום "הכנסה ברוטו" השתמש המחוקק במושג "הכנסה חייבת", ונקבע כי קיזוז ההפסדים ייעשה מהכנסתו החייבת של הנישום: "בכך ביקש המחוקק למנוע הטלת מס בעקיפין על הכנסות הפטורות ממס, על-ידי קיזוז הפסדים ממקורות אחרים כנגד הכנסות הפטורות ממס" – ראו ע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד נ(3) 690, 693 (1996).

20. בעמ"ה (חי') 39/89 הלוי נ' פקיד השומה, פד"א יח 72 אימץ בית המשפט את הלכת לה נסיונל. באותו מקרה נפסק כי נישום הזכאי לפטור שבסעיף 9(5) זכאי להפעיל תחילה את הפטור שבסעיף, ורק לאחר מכן, לקזז ההפסדים כנגד ההכנסה הנותרת שלא זכתה לפטור. בית המשפט נימק את החלטתו בכך שסעיף 28(א) לפקודה מדבר על קיזוז הפסדים כנגד 'הכנסה חייבת', המוגדרת בסעיף 1 לפקודה כהכנסה נטו, לאחר הפחתת הניכויים, הקיזוזים והפטורים:

"בשנותו את נוסח סעיף 28 באופן שבמקום הכנסה ברוטו השתמש במושג הכנסה חייבת, היה ער לתוצאות מעשהו זה, שמשמעותו היא שקיזוז הפסדים יעשה מעתה מול ההכנסה נטו, כלומר לאחר שכבר זכתה בניכויים ובפטורים ... אשר על כן, אין לדעתי מנוס מהמסקנה, שכאשר מדובר כיום בסעיף 28 על 'הכנסה חייבת' צריך לפרש מושג זה כפשוטו, ולהמשיך במדיניות שנבחרה כעדיפה בע"א 2/69 ולהחילה גם על פטור אישי דוגמת זה שבסעיף 9(5)".

21. המלומד יעקב נאמן התייחס לסוגיית הקיזוז של הפסד עסקי כנגד הכנסה פטורה ממס. המחבר תומך בתוצאת פסק הדין בעניין לה נסיונל. לשיטתו, קשה

להעלות על הדעת שהמחוקק יקבע כי חובה לקזז הפסד עסקי כנגד הכנסה הפטורה ממס, שהרי בכך יד אחת מקרבת ופוטרת ממס הכנסה מועדפת, ויד שנייה דוחה וקובעת בעקיפין מס על הכנסה זו. קיזוז של הפסד עסקי כנגד הכנסה פטורה מביא אפוא, בעקיפין, להטלת מס על ההכנסה הפטורה (ראו יעקב נאמן "קיזוז הפסדים כנגד הכנסה פטורה ממס" רואה החשבון יט (ספטמבר-אוקטובר, 1969) 621, 622-623).

אף המלומד אהרן נמדר מאזכר בהסכמה את הלכת לה נסיונל והרציונל לפיו החיוב בקיזוז הפסדים עלול לסכל את כוונת המחוקק להעניק שיעורי מס מיוחדים להכנסה מועדפת. לגישתו, יש להעניק לנישום את האפשרות לנצל את זכות הקיזוז בצורה מירבית וכאשר נישום זכאי לפטור ממס ויש לו גם זכות לקיזוז הפסדים, יש לתת לו את האפשרות ליהנות מהפטור ורק אחר כך לנצל את זכות הקיזוז (ראו: נמדר, דיני מסים, בעמ' 368-369 ובעמ' 376).

לתמיכה נוספת בהלכת לה נסיונל ולדעה כי החיוב לקזז את ההפסד הרגיל כנגד הכנסה מועדפת מסכל את כוונת המחוקק שההכנסה לא תחויב במס, ראו גם אהרן יורן ויחזקאל פלומין תכנון מס בחיי העסק (1973) 185-186; אדרעי, אירוועי מס, בעמ' 187, הערת שוליים 21.

עינינו הרואות כי הפסיקה ומאמרי המלומדים, תומכים באופן חד משמעי במסקנת בית משפט קמא.

22. המערער ביקש לאבחן את הפסיקה דלעיל, וקרא לבחינה פרטנית של כל סעיף פטור בחוק. לשיטתו, בהסדרים הקבועים בחוק לעידוד השקעות הון – סעיפים 47 (מסלול רגיל), 51 (מסלול חלופי) ו-74 (מפעל מעורב) – גילה המחוקק דעתו באופן ברור כי ההטבה הניתנת ל"הכנסה חייבת" היא לאחרי הניכויים, הקיזוזים והפטורים. לשיטתו של המערער, הפטור ממס הקבוע בהוראות סעיף 51(ב) לחוק לעידוד השקעות הון, אינו פטור מוחלט ממס, אלא מדובר בפטור זמני או בדחיית מס בלבד, ומאחר שמדובר בפטור "נחות", אין להחיל עליו את הלכות לה נסיונל והלוי. בנקודה זו, הצביע המערער על עמ"ה (ת"א) 1018/08 חברת נירית זרעים בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4, מיסים יג/5, בעמ' ה-190 (להלן: נירית זרעים), שם נאמר כי ההטבה של פטור ממס למספר שנים "היא בפועל דחיית מועד החיוב בו".

23. איני רואה מקום להבחנה של המערער. לטעמי, הרציונל של הלכת לה נסיונל יפה גם לענייננו. החיוב לקזז הפסדים רגילים כנגד הכנסה פטורה ממס במסלול החלופי

לפי חוק לעידוד השקעות הון, מסכל את מטרת המחוקק להעניק פטור ממס להכנסה במסלול החלופי. בכך נפגע התמריץ ליזמים לבחור במסלול החלופי של פטור ממס תמורת ויתור מצדם על מענק ההשקעה, (ראו נירית זרעים לעיל), ובכך נפגעת התכלית שבבסיס החוק. לחוק לעידוד השקעות הון מטרה כפולה: לתמרץ ולעודד השקעות במשק (בדרך של מענקים, פטורים, הנחות, הקלות והיתרים) ובכך לעודד את הצמיחה הכלכלית והיצוא, וכן לעודד השקעות באיזורי פיתוח ופריפריה על ידי מתן תמריצים גבוהים יותר באיזורים אלה. על תכלית החוק לעידוד השקעות הון ראו, לדוגמה: ע"א 8269/02 פקיד שומה חיפה נ' כרמל אולפנינים בע"מ, פ"ד נט(1) 499, 504 (2004) (להלן: כרמל אולפנינים); ע"א 5264/91 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ, פ"ד מט(3) 209, 219 (1995).

24. איני מקבל טענת המערער לפיה הפטור ממס בסעיף 51(ב) אינו פטור אמיתי אלא דחיית מס גרידא, נוכח הוראת סעיף 51(ג) לחוק.

ולא היא. סעיף 51(ב) קובע פטור מלא העומד בפני עצמו ובסעיף 51(ג) קבע המחוקק כי הפטור "פוקע" במועד חלוקת דיבידנד. זאת, כדי לתמרץ חברה שבבעלותה מפעל מאושר להותיר את הכנסותיה מפעילותו בידיה בתקופת ההטבות, באשר חלוקת הדיבידנד משמעה הוצאת רווחי המפעל המאושר אל בעלי המניות במקום המשך השקעתם במפעל. על הרציונל של סעיף 51(ג) עמד בהרחבה בית המשפט המחוזי בעניין נירית זרעים (סעיפים יא ו-יב לפסק הדין):

"...הגם שסעיף 51(ג) משתלב, ככלל, במגמת החוק שהיא עידודן של השקעות הון מאושרות, אין הוא עושה כן בדרך של הענקת הטבות על אלה, אלא בצימצומן באותם מקרים בהם אין החברה בעלת המפעל המאושר פועלת למימוש אותן מטרות. סייג מיסוי זה, הקבוע בסעיף 51(ג) והמתבטא בהמרת הפטור על המס המוענק לבעל המפעל המאושר, במס המופחת על פי המסלול הרגיל, בא להודיע, כך מסתבר, כי לא רצויה היא בעיני המחוקק פעולת חלוקת הרווחים והעברתם לכיסייהם של בעלי המניות, שהרי, לא לשם כך חוקק".

כפי שקבע בית משפט קמא, כל עוד המשיבה בחרה שלא לחלק דיבידנד, אין אירוע המשפעל את החבות במס חברות. ובמילים אחרות, ה"כרכרה" בדמות הפטור ממס הקבועה בהוראות סעיף 51(ב) לחוק לעידוד השקעות הון, הופכת ל"דלעת" רק במועד חלוקת דיבידנד בדמות חיוב במס חברות רגיל על סכום הדיבידנד המחולק. אך

בשונה מסיפור "סינדרלה", בידי חברה בעלת מפעל מאושר במסלול החלופי לשלוח במחוגי השעון ולגרום לכך ש"שעת חצות" לא תגיע כלל, אם לא תחלק דיבידנד. ובקיצור, לא בדחיית מס עסקינן אלא בפטור מלא ממס שעשוי לפקוע בנסיבות של חלוקת דיבידנד. לכך יש להוסיף, כפי שציינן בית משפט קמא, כי גם היעדר מנגנון של שערוך והצמדה, מעיד כי לא בדחיית מס עסקינן.

25. סיכומו של דבר כי התכלית העומדת בבסיס הוראות סעיף 51(ב) לחוק לעידוד השקעות הון היא ליתן תמריץ בדמות של פטור ממס למפעל מאושר הבוחר במסלול החלופי. שיטתו של המערער כי יש לחייב את המשיבה לקזז הפסדיה "הרגילים" כנגד הכנסותיה הפטורות ממס, מכרסמת ומעקרת את ההטבה הגלומה בפטור ממס על ההכנסות מפעילות המפעל מאושר בשנות ההטבה. גישת המערער גם לא מתיישבת עם רעיון המיצוע הגלום בהעברת הפסדים בין הכנסות "דומות", היא מתנגשת עם הסימטריה המתבקשת ושוחקת את הצדק האנכי. מנגד, המסקנה אליה הגיע בית משפט קמא מגשימה את תכלית החוק לעודד פעילות עסקית שהמחוקק חפץ ביקרה.

26. למצער, וככל שיש חוסר-בהירות בסוגיה שלפנינו – וכשלעצמי איני סבור כך – תסייע בידינו נקודת המוצא כי בדיני קיזוז הפסדים יש ליתן מעמד בכורה לגישה מרחיבה על פני גישה מצמצמת. ולבסוף, וככל שכפות המאזניים נותרו עדיין מעויינות, יבוא הכלל הפרשני לפיו יש לפרש את דין המס לטובת הנישום וכריע את הכף (ראו: אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (תשנ"ז) 425, 437 (להלן: ברק, פרשנות דיני המסים); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 78 (1985); רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה (טרם פורסם, 14.5.06), ע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ (טרם פורסם, 11.8.08)).

"שיטת הסלים"

27. בפסק דינו, סקר בית משפט קמא מצבים שונים של קיזוז הפסדים תוך ציון אופן השפעתם על תמריץ עידוד ההשקעות שבבסיס החוק לעידוד השקעות הון. ואלו הסיטואציות שאליהן התייחס בית משפט קמא:

א. קיזוז הפסד רגיל כנגד הכנסה רגילה – נשמר עקרון המיצוע של הכנסות "דומות", נשמרת הסימטריה ונשמר הצדק האנכי.

ב. קיזוז הפסד מועדף כנגד הכנסה מועדפת – נשמר תמריץ העידוד.

ג. קיזוז הפסד רגיל כנגד הכנסה מועדפת, כמו במקרה שבפנינו – תמריץ העידוד נשחק ומנוטרל.

ד. קיזוז הפסד מועדף כנגד הכנסה רגילה – מוגבר כוחו של תמריץ העידוד.

לגבי שני המצבים הראשונים אין מחלוקת. לגבי המצב השלישי, בו דנו בהרחבה לעיל, נדחתה עמדת המערער באשר יש בה כדי לכרסם ולעקר את תמריץ העידוד. המצב הרביעי, של קיזוז הפסד מועדף כנגד הכנסה רגילה, לא חל בענייננו. לגבי מצב זה, העיר בית משפט קמא כי הגם שיש בו כדי להגביר את כוחו של תמריץ העידוד, יש בהתרתו כדי ליצור מיצוע של "מין בשאינו מינו", ולהטבה זו יש למצוא עיגון מפורש במעשה החקיקה.

28. המערער טען כי שגה בית משפט קמא בקובעו הסדר משפטי הקובע כי ככלל יש לקזז "מין במינו" – הפסד מועדף (שאלו היה הכנסה היה נהנה משיעור מס מועדף) יקוזז אך ורק כנגד הכנסה מועדפת, בעוד שהפסד רגיל (שאלו היה הכנסה היה חייב בשיעור מס רגיל) יקוזז אך ורק כנגד הכנסה רגילה. חלק נכבד מטענות המערער התמקד בהסדר זה שאותו כינה "שיטת הסלים", אשר לטענתו אינה עולה מלשונו של החוק ואימוצו עלול להביא לעיוותים.

תקצר היריעה מלגולל את כל הטענות שהכביר המערער על "שיטת הסלים" ואעמוד בתמצית על עיקרי טענותיו בנושא זה. המערער הלין על כך שבית משפט קמא לא הבהיר עד תום את עמדתו: האם לכל שיעור מס סל משל עצמו, האם לשיעורי המס המועדפים סל משל עצמם ולהכנסה בשיעור מס רגיל סל משל עצמה, או שמא לכל שיעורי המס החייבים סל משל עצמם ואילו רק להכנסות פטורות ממס סל נפרד? לטענת המערער, לא ניתן ליישם את "שיטת הסלים" שכן שיעורי המס על פי הפקודה משתנים משנה לשנה והכנסות הנישום מדי שנה בשנה לא נושאות בהכרח באותו שיעור מס שולי. יישום "שיטת הסלים" עשוי לגרום לרווח או להפסד לא מוצדק לנישום. יישומה של "שיטת הסלים" בהקשר של החוק לעידוד השקעות הון הוא סבוך, ומשמעו יצירת 6 "סלים" שונים לפעילויות שונות של אותו מפעל תעשייתי, כך שנישום שלו מפעלים מאושרים במעמד שונה, צפוי לצבור "סלים" מגוונים של הפסדים, תוך ניסיון לאתר רווחים מתאימים לקיזוז בכל סל וסל. כתוצאה מכך עלולה

להיגרם פגיעה קשה שלא לצורך במפעלים שאותם ביקש המחוקק לעודד באמצעות החוק לעידוד השקעות הון. לשיטתו, אף אין לקבל גרסה "מצומצמת" של "שיטת הסלים", כך שלכל ההכנסות מכל שיעור מס (למעט פטור ממס) יהיה סל אחד, ואילו להכנסות הפטורות ממס יהיה סל אחר. קביעה כזו לא מתיישבת עם הוראות סעיף 28 לפקודה. אף אין הגיון כלכלי בקביעה כי יש לגבש בנפרד סל הכנסות חייבות וסל הכנסות פטורות שפער המיסוי ביניהם עשוי להיות קטן, בעוד שבין הכנסות חייבות בשיעור מס שונה יתבצע קיזוז ללא "סלים" למרות שהפער בין שיעורי המס של אותן הכנסות עשוי להיות גדול במידה ניכרת. הוא הדין לאימוץ "שיטת סלים" המבחינה בין הכנסות מועדפות (פטור ממס או שיעור מס מופחת) לעומת הכנסה רגילה.

מול "שיטת הסלים", הציב המערער את התזה הבאה: הגם שיש לשאוף לניצול כלכלי של הפסדים כנגד הכנסות מפעילות מקבילה, המיצוע המיטבי יתאפשר ב"שיטת הכול כנגד הכול", קרי, זכות / חובת קיזוז של כלל ההכנסות כנגד כלל הפסדים. אף אם בנסיבות מסוימות עלול נישום מסוים, בשנת מס מסוימת, להיפגע משיטה זו במיצוע הפסדים, הרי שלאורך זמן ובפרספקטיבה רחבה, עדיפה שיטת קיזוז זו.

29. אומר בקצרה כי קריאה זהירה של פסק הדין מעלה כי בית משפט קמא לא התיימר לאמץ הסדר משפטי כולל של "שיטת סלים" ודומה כי המערער ראה צל הרים כהרים וקרא בפסק הדין מה שאין בו. ממילא איני רואה להידרש לשלל השגותיו של המערער אודות "שיטת הסלים" ואותיר את השאלות והטענות שהועלו על ידו בצריך עיון לכשתחפצנה.

הפלוגתא השניה: רווח ממכירת מניות חברת הבת – האם רווח הון בעסק?

30. משנתקבלה עמדת המשיבה בפלוגתא הראשונה, אפנה לדון בשאלה השנייה הניצבת לדיון בערעור זה: האם מכירת מניות של חברת בת המאחדת את דו"חותיה עם חברת האם, בהתאם להוראות סעיפים 23 ו-24 לחוק עידוד התעשייה, מהווה "ריווח הון בעסק" כקבוע בהוראת סעיף 28(ב) לפקודה?

המסגרת הנורמטיבית ופסק דינו של בית משפט קמא

31. הוראות הדין הצריכות לענייננו כנוסחן בשנות המס נשוא הערעור הינן כדלקמן:

סעיפים 23 ו-24 לחוק עידוד התעשייה:

”זכות להגשת דו”ח מאוחד

23. (א) חברת אם כמשמעותה בפסקה (1) להגדרת חברת אם בסעיף 22 וכן חברת אם כמשמעותה בפסקה (2) להגדרה האמורה, שהמפעלים התעשייתיים של כל חברות הבת שבשליטתה הם בני קו ייצור אחד, רשאית להגיש את הדו”ח לפי סעיף 131(א)(3) לפקודה במאוחד, אם הודיעו לפקיד השומה בכתב תוך שנת המס לגביה מוגש הדו”ח על כוונתן לעשות כן...

(ב) לא היו כל המפעלים התעשייתיים של חברות הבת של חברת האם כמשמעותה בפסקה (2) להגדרת חברת אם, בני קו ייצור אחד, תהיה חברת האם רשאית להגיש דו”ח מאוחד רק עם חברת בת שבה מושקע הסכום הגדול ביותר מסך כל השקעותיה בחברות בת. לענין זה יראו מספר חברות בת שמפעליהם התעשייתיים הם בני קו ייצור אחד, כחברת בת אחת.

שומה לפי דו”ח מאוחד

24. (א) משהוגש דו”ח מאוחד, יראו את ההכנסה החייבת או ההפסד המתואם של כל אחת מהחברות, כהכנסתה החייבת או כהפסדה המתואם של חברת האם, והשומה תיערך על שם חברת האם.

(ב) הגשת דו”ח מאוחד לא תפטור מחובתה של כל אחת מן החברות להגיש דו”ח נפרד לפי סעיף 131(א)(3) לפקודה, ואם יש צורך בדבר אפשר לגבות את המס שחייבת בו חברת האם כאמור גם מחברת הבת, אף על פי שלא נישומה.”

בנוסף, נחזור ונשווה נגד עיננו את הוראת סעיף 28(ב) לפקודה:

”מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזזו בשנה שלאחריה [...]”.

כאמור, בית משפט קמא קבע בפסק דינו כי יש להתיר למשיבה קיזוז הפסדים מועברים רגילים מפעילות חברת הבת, כנגד רווח ההון הריאלי שנצמח למשיבה ממכירת מניות חברת הבת.

טענות הצדדים בערעור לגבי הפלוגתא השנייה

32. המערער טען כי שגה בית משפט קמא בקובעו כי ריווח ההון ממכירת מניות חברת הבת הינו "ריווח הון בעסק". עסקה של המשיבה הוא ייצור ושיווק מוצרים נלווים לענף הבניה. מאיחוד הדו"חות של המשיבה ושל חברת הבת, כשלעצמו, אין ללמוד כי פעילות חברת הבת מהווה חלק אינטגרלי מעסקה של חברת האם ואין באיחוד הדו"חות כדי להראות כי הן מקיימות עסק אחד, במובן של יחידה כלכלית אחת. המחוקק לא ראה לנגד עיניו מיזוג וטמיעה מוחלטת של ההכנסות וההוצאות של חברת אם וחברת בת המגישות דו"ח מאוחד, אלא ראה אותן כגופים עסקיים הנפרדים זה מזה, המאחדים את התוצאות העסקיות הסופיות ביניהן לצרכי מס.

לטענת המערער, סעיף 28(ב) לפקודה נועד לאפשר קיזוז הפסדים מועברים כנגד ריווח הון ממכירות גורמי ייצור ששימשו בעסק. מאחר שמניות חברת הבת אינן מהוות "רכוש קבוע" של המשיבה, המשמש ב"עסק" או ב"משלח יד", אין להתיר את קיזוז הפסדים המועברים מריווח ההון שנצמח למשיבה, שכן אינו "ריווח הון בעסק". קביעתו של בית משפט קמא כי מכירת מניות חברת הבת הצמיחה ריווח הון בעסק של המשיבה חותרת תחת העקרונות בדבר ייחוס פעילות לצרכי מס לישויות משפטיות נפרדות. אם נאמץ את הדעה כי כל אימת שנישום זכאי לייחס לעצמו הכנסות של "אחרים" הופכות אלו להיות חלק מעסקו, נמצאנו חותרים תחת העקרונות בדבר ייחוס פעילות לצרכי מס לישויות משפטיות שונות.

33. המשיבה גרסה כי אין בסיס לגישתו של המערער לפיה יש לראות את חברת האם וחברת הבת המגישות דו"ח במאוחד כגופים עסקיים נפרדים. לשיטתה, צדק בית משפט קמא בקובעו כי מכירת מניות חברת הבת שקולה למכירת המכונות במפעל לצורך המונח "ריווח הון בעסק", וקביעה זו משקפת את הפסיקה לפיה יש לפרש את המונח "עסק" על פי משמעותו הכלכלית.

על רקע טענות הצדדים, נבחן את הסוגיה שבפנינו.

האם רווח ממכירת מניות הוא רווח בעסק?

34. הריווח שנצמח למשיבה ממכירת מניות חברת הבת הוא "רווח הון" ועל כן אין מחלוקת. המחלוקת מתמקדת בשאלה אם יש לראות רווח זה כ"רווח הון בעסק".

איני רואה לקבוע מסמרות בשאלה מה ל"עסק" ייחשב לצורך סעיף 28(ב) לפקודה. על מנת לקבוע מהו "עסק", יש לעמוד על רקע טיבו של העסק הספציפי על מכלול פעילויותיו (ראו: נמדר, דיני מסים, בעמ' 113, 116).

35. בפסיקה אנו מוצאים גישה מרחיבה לצד גישה מצמצמת בשאלה מהו אותו עסק כנגדו ניתן לקזז הפסדים. כך, בע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915 (2003) נאמר כי זכאי הנישום לקזז הפסדיו מעסק כנגד רווחיו מעסק אחר, אף אם מדובר בעסקים שונים של הנישום שאין קשר ביניהם, אך מובן כי הקיזוז הוא של אותו נישום, ואין קיזוז בין נישומים שונים. בעמ"ש 75/90 אורדן תעשיות בע"מ נ' מנהל מס שבח חיפה, מיסים ו/5, בעמ' ה-37 (1992) נקבע כי החברה-הנישומה לא זכאית לקזז הפסד עסקי מועבר כנגד השבח שנוצר במכירת מקרקעין (שדינו כדין ריווח הון - ראו סעיף 28(י) לפקודה). זאת, כיוון שכוונת המחוקק במונח "ריווח הון בעסק" בסעיף 28(ב) לפקודה, הינה לריווח הון הנוצר בעקבות מימוש נכס ששימש להפקת הכנסה מעסק ולא ממימוש השקעה גרידא. בדומה, מבדיל המלומד אמנון רפאל בין רווח הון שנוצר בעקבות מכירת רכוש קבוע המשמש ב'עסק' או ב'משלח יד' לבין רווח הון הנובע ממימושה של השקעה שאין לה כל קשר ל'עסק' או ל'משלח יד' (ראו: רפאל, מס הכנסה, בעמ' 449, 551).

בע"א 615/85 פקיד השומה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424 (1990) (ראו גם: מיסים ד/6, ה-36) (להלן: גולדשטיין) ננקטה גישה מרחיבה. שם נדונה השאלה האם דמי ניהול מהווים "הכנסה מעסק" שניתן לקזז כנגדם הפסד עסקי מועבר. נקבע כי הגם שאין מדובר בעיסוקו הקבוע של הנישום, דמי הניהול התקבלו בהקשר עסקי, ויש לראותם כ"הכנסה מעסק". בפסק הדין, עמד בית המשפט על הקושי הכרוך בהגדרת המונח "עסק" (בסעיף 9 לפסק הדין, הדגשה שלי - י.ע.):

"באשר למונח 'עסק' שבסעיף 28ב' לפקודה ובסעיף (1) לפקודה מונח זה ומהותו נידונו בעבר בפסיקה ובחקיקה. המונח מוגדר בסעיף 1 לפקודה כך: 'עסק - לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה'. הגדרה זו אינה מסייעת לנו בפתרון השאלה שלפנינו. שכן היא כללית מדי ואין היא אומרת יותר ממה שמקובל לראות כעסק, דרך כלל, בחיי המעשה. מה ייחשב לעסק מבחינת הפקודה לענייננו, אינו ניתן להגדרה ברורה וחלקה, כפי שניווכח גם מהפסיקה. שיבוץ פעולה כלכלית זו או אחרת במשבצת עסק או עסקה לפי הפקודה יהא נגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על פי מכלל מרכיביה של הפעולה".

(לפסיקה נוספת בשאלה בדבר מהותו של "עסק" ראו: רפאל, מס הכנסה, בעמ' 62-63. על הצורך בהסרת חוסר הוודאות בדבר פרשנות המונח "עסק" ראו: גליקסברג, קיזוז הפסדים, בעמ' 554-555).

36. ומהתם להכא. ככל שהמשיבה הייתה מוכרת את המכונות בקו הייצור של חברת הבת, דומה כי לא היה קושי לקבוע כי הרווח הריאלי שנצמח למשיבה ממכירה זו מהווה "ריווח הון בעסק" לפי הוראות סעיף 28(ב) לפקודה. השאלה היא, אם מכירת מניות חברת הבת שקולה למכירת המכונות בקו הייצור של חברת הבת, כפי שקבע בית המשפט המחוזי.

לבחינת שאלה זו, נזכיר את תכליתו של חוק עידוד התעשייה. החוק, כשמו כן הוא, נועד לתמרץ את פיתוח התעשייה בישראל בדרך של מתן הקלות במסים, כמנוף להעלאת רמת החיים של האוכלוסייה וכאמצעי ראשון במעלה לקידומה המדעי והטכנולוגי של ישראל (ראו דברי ההסבר להצעת חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, ה"ח 841 (23.6.1969), בעמ' 276 (להלן: הצעת חוק עידוד התעשייה)).

סעיף 22 לחוק עידוד התעשייה מגדיר חברת אם, כחברה תעשייתית השולטת בחברה תעשייתית והמפעלים התעשייתיים שבבעלות שתיהן הם בני קו ייצור אחד; חברת אם וחברת בת להן מפעלים בני קו ייצור אחד המהווים יחידה כלכלית אחת, רשאיות לאחד את דוחותיהן לצורך מס הכנסה, באופן שהפסדי אחת החברות יקוזזו כנגד הכנסות החברה האחרת. זאת, על מנת "להסיר את המחיצות בין חברות תעשייתיות והמפעלים שבידיהן במקום שיש זיקה כלכלית בין המפעלים שבידיהן, באופן שאפשר לראותם למעשה כיחידה משקית אחת" (ראו: דברי ההסבר לפרק השישי בהצעת חוק עידוד התעשייה, בעמ' 286). בכך ביקש המחוקק למנוע מצב בו יחידה כלכלית אחת, המפוצלת לגופים משפטיים נפרדים, תתחייב במס על הכנסה העולה על הכנסת היחידה כולה אף כאשר היו ליחידה כולה הפסדים. מטעם זה, מאפשר החוק לחברת אם וחברת בת לאחד את דוחותיהן לצורך מס הכנסה, באופן שהפסדי אחת החברות יקוזזו כנגד הכנסות החברה האחרת.

על רקע תכלית החוק, מקובלת עליו קביעת בית משפט קמא כי את המונח "ריווח הון בעסק" יש לפרש מתוך הקשר רחב של המונח "עסק". המדובר בחברה אם ובחברה בת המהוות יחידה כלכלית אחת כמפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד.

בנסיבות אלה, איני רואה להבדיל בין מכירת קו הייצור של חברת הבת לבין מכירת מניותיה ובכך נקטנו גישה מרחיבה לפרשנות המילה "עסק" לצורך קיזוז הפסדים.

37. בנקודה זו אנו חוזרים לתכלית הוראות קיזוז הפסדים בסעיף 28(ב) לפקודה, והצורך במציאת איזון בין הרצון לאפשר מיסוי בהתאם ליכולת הכלכלית האמיתית של הנישום לבין הצורך במניעת שחיקת המס. בדוננו בפלוגתא הראשונה, עמדנו על כך כי במצב של חוסר-בהירות לגבי היקף תחולת דיני קיזוז הפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה מרחיבה (ראו: אדרעי, אירוועי מס, בעמ' 190-191, 193; גליקסברג, קיזוז הפסדים, בעמ' 539-544, 548, 556-557; אדרעי, התשתית העיונית, בעמ' 306-311). בנוסף, כפי שצינתי לעיל, אף אם לאחר מיצוי ניתוח פרשני, לא ניתן להגיע לכלל הכרעה, כי אז עדיין יש לפרש את דין המס לטובת הנישום. כוחם של שני כללים אלה יפה גם לפלוגתא השנייה.

38. ודוק: אדגיש כי התוצאה אליה הגענו מצומצמת לחברת אם וחברת בת שהן יחידה כלכלית אחת, שתיהן מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד והן מגישות דו"ח מאוחד, וזאת על רקע תכליתו המיוחדת של חוק עידוד התעשייה לראות את חברת האם וחברת הבת כיחידה משקית אחת. אין להסיק מכך כי בכל מקרה חברה תהיה זכאית לקזז רווח הון ממכירת מניות של חברת בת או חברה מוחזקת (לאו דווקא חברת בת) או שיחיד זכאי לקזז הפסדיו העסקיים כנגד רווח הון ממכירת מניות. כל אלה שאלות החורגות ממסגרת הדיון ונותירן בצריך עיון לכשתחפצנה. באספקלריה זו יש לראות את הערת בית משפט קמא כי בראייה חשבונאית ועל פי תפיסת העולם התאגידית כמו גם באספקלריה של דיני ניירות ערך, חברת בת מפיקת רווחים (או הפסדים) מהווה חלק מן "העסק" של חברת האם. כפי שציין בית משפט קמא בפסק דינו, תפיסה זו מעוררת שאלות למכביר בהיבט הפיסקאלי בהקשר של קיזוז הפסדים, שאין צורך להכריע בהן בשלב זה.

39. סופו של דבר, שאמליץ לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו ולחייב המערער בשכ"ט עו"ד המשיבה בסך 25,000 ש"ח.

אני מסכים לפסק דינו של חברי השופט י' עמית. עם זאת, אבקש להדגיש את שנאמר על ידי חברי בפסק דינו. קביעתנו בעניין הסוגיה השנייה המועלת בערעור מצומצמת למצב של חברת אם וחברת בת המהוות יחידה כלכלית אחת, העוסקות באותו תחום ועורכות ומגישות דו"ח מאוחד. ויובהר, אין להסיק מתוצאת פסק הדין בעניין זה כי בכל מקרה תהיה חברה רשאית לקזז רווח הון ממכירת מניות של חברת בת או חברה מוחזקת, או שיחיד יהיה זכאי לקזז את הפסדיו העסקיים כנגד רווח הון ממכירת מניות, והכל כפי שנקבע על ידי חברי בפסקה 38 לפסק דינו.

שופט

אני מסכימה עם חברי השופט י' עמית בכל הנוגע לסוגיה הראשונה שהועמדה לדיון בערעור זה וכמוהו אף אני סבורה כי צדק בית משפט קמא בקובעו שאין לחייב את המשיבה לקזז הפסד רגיל כנגד הכנסה מועדפת. לעומת זאת, אילו נשמעה דעתי היינו מקבלים את הערעור בסוגיה השנייה וקובעים כי רווח הון ריאלי שנצמח ממכירת מניות חברת הבת של המשיבה אינו מהווה "ריווח הון בעסק" לעניין סעיף 28(ב) לפקודה אלא מימוש השקעה ומשכך, אין המשיבה רשאית לקזז את הפסדיה העסקיים מן השנים שקדמו לשנת 2002 כנגד רווח זה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ז' באדר תש"ע (21.2.2010).

שופט

שופט

שופטת