



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3012/18

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר
כבוד השופט א' שטיין

המערער: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

נגד

המשיבות: 1. טוונטי האנדרד נהריה בע"מ
2. ח. נחמן גרופ בע"מ
3. גיניו ניהול בע"מ

ערעור על פסק הדין של ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי חיפה בו"ע 44202-05-16 מיום 19.1.2018 שניתן על ידי השופט ר' סוקול, ס"נ, וחברי הוועדה עו"ד ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלביץ'

תאריך הישיבה: ט"ו בשבט התשע"ט (21.01.2019)

בשם המערער: עו"ד עודד טאובר

בשם המשיבות: עו"ד גד שילה

פסק-דין

השופט א' שטיין:

השאלה המשפטית

1. סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מס שבח או החוק) מאפשר למוכר מקרקעין לפרוס את השבח הריאלי, אשר נצמח בין המועד בו רכש את המקרקעין לבין המועד בו מכרם, על פני תקופה שלא תעלה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן. פריסה כאמור מאפשרת למוכר לשלם מס על השבח בחלקים שנתיים שווים שתואמים את שיעורי המס אשר חלים עליו בכל שנה ושנה, במקום לזקוף את השבח כולו לשנת המס בה מכר את המקרקעין ולשלם מס בשיעור גבוה יותר.

השאלה שניצבת לפנינו בערעור דנן הינה: האם זכות זו (להלן: זכות הפריסה או הזכאות לפריסה) נתונה רק לנישום יחיד בשר-ודם או שמא גם לחברה?

פסק הדין מושא הערעור, ו"ע (חי') 44202-05-16 טוונטי האנדרד נהריה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, שניתן ביום 19.1.2018 על ידי ועדת הערר לפי חוק מס שבח שליד בית המשפט המחוזי חיפה (יו"ר הוועדה, סגן הנשיא ר' סוקול; וחברי הוועדה עו"ד ד' מרגליות ועו"ד ד' שמואלביץ) (להלן: ועדת הערר או הוועדה), קבע כי הזכאות לפריסה נתונה גם לחברות. המערער מבקש כי נשנה פסק דין זה ונקבע שהזכות כאמור מצויה רק בידי נישומים בשר-ודם.

ההליכים הקודמים

2. עובדות המקרה שלגביו ניתן פסק הדין קמא אינן במחלוקת. שלוש חברות (להלן: החברות) רכשו יחדיו יחידת מקרקעין ביום 12.5.2010 והחזיקו בה עד ליום 15.1.2015 (להלן: תקופת הבעלות, ביחס למקרה דנן ולמקרים דומים). ביום 15.1.2015, מכרה כל אחת מהחברות הללו את זכויותיה במקרקעין והצהירה על המכירה לשלטונות המס כדת וכדין. בד-בבד, ביקשה כל אחת מהחברות לפרוס את השבח הריאלי אשר נצמח בתקופת הבעלות על פני ארבע שנים החל משנת המס 2011. החברות טענו כי זכות הפריסה לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח נתונה לכל "מוכר" מקרקעין, כהגדרתו באותו סעיף, דהיינו לכל "מוכר שהוא תושב ישראל". החברות הוסיפו וטענו, כי הביטוי "מוכר שהוא תושב ישראל" כולל בתוכו כל חברה המאוגדת בישראל, וזאת מהטעם הפשוט כדלקמן: סעיף 1 לחוק מס שבח קובע כי "תושב ישראל" לעניין החוק הוא מי שמוגדר ככזה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) כאשר סעיף 1(ב)(1) לפקודה מורה במפורש כי חבר-בני-אדם שהתאגד בישראל הוא "תושב ישראל". מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (שהינו המערער דכאן, אשר יקרא להלן: המדינה) לא התרשם מטענה זו וכן מהעובדה שמדובר בחברות המאוגדות בישראל, ודחה את טענתן. לפי עמדת המדינה, זכות הפריסה נתונה רק לנישום יחיד בשר-ודם, ולא לחברה. המדינה קבעה עמדה זו בהתבסס על התכלית הכלכלית של הזכאות לפריסה ועל תנאי מימושה אשר נקבעו בסעיפי-משנה (א) ו-(ב) של סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח. החברות הגישו השגה על החלטת המדינה, אולם ההשגה נדחתה וההחלטה לא שונתה.

3. לאחר דחיית ההשגה, הגישו החברות ערר לוועדת הערר וזו הפכה את הקערה על פיה. הוועדה הכריעה במחלוקת המשפטית לטובת החברות בקבעה כי לשונו ותכליתו של סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח אינן מחריגות חברות מן הזכאות לפריסה. באשר ללשון החוק, קבעה הוועדה כי הביטוי "מוכר שהוא תושב ישראל" מכיל בחובו מוכר מקרקעין שהוא חברה המאוגדת בישראל. באשר לתכליתה של זכות הפריסה, קבעה הוועדה כי זכות זו נועדה למתן את העיוות המיסויי המכונה "אפקט הדחיסה" אצל כלל הנישומים. הטלת מס על השבח הריאלי של מקרקעין אשר נצמח בהדרגה במשך תקופה ארוכה רק במועד המימוש – זוקפת את מלוא הרווח ההוני של המוכר לשנת המס בה נמכרו המקרקעין. שיעור המס שחל על המוכר באותה שנה עלול להיות – ובהרבה מקרים גם יהיה – גבוה יותר משיעור המס שקביעתו מתבססת על העלייה בשווי המקרקעין בכל שנה ושנה. הבדל זה הוא בגדר עיוות מיסויי. אצל המוכר בשר-ודם, עיוות כאמור עלול להיווצר בשל ההבדלים בין מדרגות המס החלות על הכנסותיו בכל שנה ושנה. אצל חברות, עיוות דומה עלול להיווצר עקב שינויים סטטוטוריים בשיעורו הקבוע של המס אשר חל על רווחיהן השונים (להלן: מס חברות). מטעמים אלה, קבעה הוועדה כי לעניינה של הזכאות לפריסה, נישום יחיד ונישום שהוא חברה חד הם. הוועדה קיבלה אפוא את הערר והורתה כי החברות תוכלנה לפרוס את השבח הריאלי אשר נצמח בתקופה בה היו בעלות המקרקעין על פני ארבע שנים החל משנת המס 2011.

על פסק דין זה הגישה המדינה את הערעור שלפנינו. יצויין כי ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין שליד בית המשפט המחוזי מרכז-לוד הוציאה מלפניה פסק דין זהה בו"ע 17-12-14375 יוניון נכסים בע"מ נ' מס שבח נתניה (12.5.2019) בהתבסס על נימוקים משפטיים שעיקרם זהה לאלו של הערכאה קמא.

טענות הצדדים

4. בסיכומיהם וכן בטעון בעל-פה, בדיון שנערך לפנינו ביום 21.1.2019, חזרו הצדדים על טענותיהם. החברות הביעו תמיכה בהחלטת הוועדה; חזרו על כך שהביטוי "מוכר", כהגדרתו בסעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, מתייחס גם לחברה; טענו להעדרם של הבדלים עקרוניים בין יחיד לחברה לעניין מס שבח; וביקשו כי נפתור את העמימות המצויה בסעיף לטובת הנישום. המדינה, מנגד, טענה כי תכליתה של הזכאות לפריסה ותנאי מימושה שנקבעו בחוק מייחדים את הזכאות לפריסה לנישום יחיד בשר-ודם. כמו-כן טענה המדינה כי הסדר הפריסה הקבוע בסעיף 48א(ה)(1) לחוק ביחס לשבח ריאלי של מקרקעין הינו זהה להסדר הפריסה ביחס לרווחי הון ריאליים אחרים אשר נקבע

בסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה, שאף הוא נועד להיטיב עם נישום יחיד, להבדיל מחברה.

דיון והכרעה

5. סבורני כי דין הערעור להתקבל. לאחר עיון בחוקים, בהלכות ובספרות המשפטית הנוגעת לעניין, הגעתי למסקנה כי המחוקק העניק את זכות הפריסה אך ורק לנישום יחיד בשר-ודם וכי חברה איננה זכאית לפריסת השבח הריאלי במסגרתו של סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח (להוציא חברה משפחתית וחברה שקופה, אליהן לא אדרש במסגרת הדיון הנוכחי: ראו סעיפים 64א(א) ו-64א(ב) לפקודת מס הכנסה). מסקנה זו עומדת על שלושה נדבכים: (1) תכליתה הכלכלית של הזכאות לפריסה; (2) תנאי מימושה הבלעדיים, כהגדרתם בסעיף 48א(ה)(1) לחוק; וכן (3) מהותו של מס חברות והיחס שבינו לבין מס יחיד. בדיון שלהלן, אפרט ואסביר את כל אלה לפי סדרם. בדוני בנדבך הראשון, אראה כי "אפקט הדחיסה", שהזכאות לפריסה נועדה למתן, יוצר עיוות מיסויי רק אצל יחידים ולא אצל חברות. בדוני בנדבך השני, אראה כי תנאי המימוש של זכות הפריסה, כהגדרתם בסעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, הם תנאים בלעדיים נטולי חלופות, אשר חלים אך ורק על נישומים בשר-ודם, להבדיל מחברות. בדוני בנדבך השלישי, אראה כי מס חברות, לפי מהותו הכלכלית, הינו תשלום ראשון בשיעור נמוך יחסית, המשולם במסגרת גביית מס דו-שלבית, כאשר אחריו בא תשלום המס השני – הפרוגרסיבי במהותו – בו יחויבו, בבוא העת, נישומים בשר-ודם המחזיקים במניות החברה (בין כמס הכנסה, אשר יחול בעקבות קבלת דיבידנד, ובין כמס רווח הון אשר יוטל בעקבות מימוש המניות בדרך של מכירה או קבלת עודפי הפירוק של החברה). מס חברות מהווה אפוא סוג של מקדמת מס, שמעצם היותה מקדמה, עומדת לתשלום כמות שהיא ואיננה פתוחה להתחשבנויות ולשינויים. מסיבה זו, שבח ריאלי אשר מתווסף לרווחי החברה בעקבות מכירתו של נכס מקרקעין בשנת מס נתונה, יהא טעון תשלום מס אחד שיחול על השבח כולו.

6. לאחר דיון מפורט בשלושה עניינים אלה, אתייחס למחלוקת הנוגעת לפרשנותם של חוקי מס אשר נתגלעה בין בעלי הדין דכאן ואשר עולה, מעת לעת, גם במשפטי מס אחרים. כפי שכבר ציינתי, המדינה טוענת כי את הסוגיה שהונחה על שולחנו ניתן וראוי לפתור בפשטות על ידי מתן פרשנות תכליתית לזכות הפריסה ולסעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, אשר מקים את הזכות. מנגד, טוענות החברות כי אכן מדובר בסוגיה פשוטה למדי, אולם פתרונה צריך להיות הפוך מזה שהוצע על ידי המדינה. זאת, בהתבסס על

פרשנותו המילולית-דווקנית של הביטוי "המוכר" אשר מופיע בסעיף 48א(ה)(1) הנ"ל, ובשים לב לכלל שמורנו לפרש חוקי מס בלתי-ברורים לטובת הנישום.

7. אקדים ואומר, כי שתי הגישות הפרשניות הללו אינן מקובלות עלי כלל ועיקר. זאת, משום שכל אחת מגישות-קצה אלו מנוגדת – בדרכה שלה – למהותם של חוקי המס והדרך שבה ראוי לפרשם. לחוקי מס, כמו להרבה חוקים אחרים, יש יותר מתכלית חברתית אחת. חוקי מס נועדו, בראש ובראשונה, לאפשר למדינה לגבות מסים המותאמים למהותן של פעילויות כלכליות שונות של תושביה, וזאת כדי לממן את רווחת התושבים אשר כוללת (בין היתר) בריאות, חינוך, שירותי קהילה ודת, צמיחה חברתית וביטחון. לצדה של תכלית ראשונית זו עומדת תכלית נוספת, חשובה לא פחות, המתפצלת לשלוש תכליות-משנה: חוקי מס נועדו גם ליצור משטר מיסוי יציב וברור ככל שניתן, אשר תוחם את סמכויותיהם של שלטונות המס ביחסיהם עם הנישומים, מגן על קניינם של הנישומים ומאפשר להם להסתמך על כללי המס במסגרת פעילותם הכלכלית. מכאן עולה, כי פרשנות תכליתית נכונה של חוקי המס היא זו שממזגת את התכליות הללו ומאזנת ביניהן. פרשנות חד-צדדית שמגשימה רק את התכלית הראשונית, הפיסקאלית, של חוקי המס – מבלי לייחס חשיבות למילות החוק, אשר תוחמות את סמכויותיהם של שלטונות המס ומגנות על קניינם ועל אינטרס ההסתמכות של הנישומים – איננה פרשנות נכונה. פרשנות חד-צדדית אחרת, אשר רואה בעמימות מילולית שיקול שמכריע את הכף לטובת הנישום, אף היא איננה נכונה. תפיסה פרשנית נכונה היא תפיסה אשר דוגלת בפרשנות רב-תכליתית, מאזנת ומאוזנת. תפיסה זו, כך אראה בהמשך דבריי, תומכת בפרשנות אשר מגבילה את הזכאות לפריסה לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח ליחידים, להבדיל מחברות. פרשנות כאמור איננה רק ממתנת את "אפקט הדחיסה" ועל ידי כך מקדמת את מטרתה הכלכלית של הזכאות לפריסה, אלא גם עולה בקנה אחד עם אינטרס ההסתמכות של הנישומים, מגנה על קניינם ומציבה גבולות קשיחים לסמכויותיהם של שלטונות המס. פרשנות זו הינה קרובה יותר למילות החוק מאשר פרשנות מרחיבה, שאינה מחריגה חברות מן הזכאות. ודוק: אילו המצב היה הפוך ולשון החוק היתה ברורה לחלוטין, לא הייתי מקבל את עמדת המדינה ביחס לסעיף 48א(ה)(1) לחוק (כמותוה על ידי השופטת מ' נאור (כתוארה אז) בע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, פסקה 26 לפסק דינה (2007) ("אין ליתן למילות החוק משמעות שאין הן יכולות לשאת").

תכלית הזכאות לפריסת השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח: הקטנתו של "אפקט הדחיסה" אצל נישומים יחידים

8. זכות הפריסה אשר הוענקה למוכר מקרקעין מכוחו של סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח באה להגשים תכלית כלכלית חשובה. מדובר בהקטנה, ולעתים אף בנטרול מוחלט, של "אפקט הדחיסה" אשר עלול לפגוע בשתי מטרות-העל של דיני המסים: צדק אופקי (horizontal equity) וצדק אנכי (vertical equity).

9. לפי הדין הנוהג, בעלים של מקרקעין אינו מתחייב במס שבח אלא בעקבות מימוש זכויותיו במקרקעין. כלל יסוד זה, הידוע בשם "דרישת המימוש", מעוגן בסעיף 6(א) לחוק מס שבח. לדרישת המימוש יש רציונל פשוט: מבחינת תחושת הצדק של הנישום, הנוחות האדמיניסטרטיבית והדיוק בשיעור המס, ראוי הוא שהמדינה תגבה מס מהרווח שהנישום הפיק בפועל, להבדיל מרווחים הנמצאים רק "על הנייר" (ראו Han Benschalom & Kendra Stead, *Realization and Progressivity*, 3 COLUM. J. TAX. L. 43 (2011); Edward A. Zelinsky, *For Realization: Income Taxation, Sectoral Accretionism, and the Virtue of Attainable Virtues*, 19 CARDOZO L. REV. 861 (1997) בד-בבד, דרישה זו יוצרת עיוותים חברתיים וכלכליים שונים, אשר כוללים פגיעה בצדק חלוקתי (ראו David M. Schizer, *Realization as Subsidy*, 73 N.Y.U. L. REV. 1549 (1998) (להלן: שיזר)). אחד מעיוותים אלו הוא "אפקט הדחיסה". דרישת המימוש דוחסת את מלוא הרווח ההוני – "השבח הריאלי", כשמדובר במקרקעין – לתוך שנת המס שבה נמכר הנכס. כפועל יוצא מכך, במשטר של מס פרוגרסיבי הנהוג בישראל, מוכר הנכס עלול למצוא את עצמו במדרגת מס גבוהה יותר מהרגיל ולשלם מס שולי גבוה יותר בהשוואה למס שהיה עליו לשלם אילו רווח ההון שלו מוסה על בסיס עליית הערך ההדרגתית של הנכס בכל שנה ושנה בתוך תקופת הבעלות (ראו דוד גליקסברג "מיצוע שבח-המקרקעין ופריסת רווח-ההון" משפטים כא 371, 377 (התשנ"ב) (להלן: גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין")).

10. כמשקל-נגד לעיוות זה, חוקק מחוקקנו שתי הוראות מס: סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח וסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה. הסעיף האחרון, שעוד אדון בו בהמשך, מורה, בין היתר, כי "לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח". הסעיף הראשון, שעומד במרכז דיוננו, קובע הוראה דומה ביחס לפריסתו של השבח הריאלי על פני ארבע שנות מס או תקופה קצרה יותר, לפי בקשת הנישום שמכר נכס מקרקעין.

סעיפים אלו נועדו "למנוע קפיצה נחשונית בשיעור המס השולי" (לפי דבריו של אמנון רפאל מס הכנסה כרך שלישי 54 (1991), אשר צוטטו בהסכמה על ידי השופט ח' מלצר (כתוארו אז) בע"א 8958/07 וע"א 8960/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון, פסקה 30 לפסק דינו (18.8.2011) (להלן: עניין שבטון)) ועל ידי כך להקטין, ולעתים אף לנטרל, את "אפקט הדחיסה".

11. הקטנתו של "אפקט הדחיסה" מקדמת את הצדק האופקי, שכאמור נמנה עם מטרות-העל של המיסוי הפרוגרסיבי המקודם על ידי חוק מס שבח ופקודת מס הכנסה. הצדק האופקי מחייב הטלת מס זהה על נישומים בעלי הכנסות זהות. "אפקט הדחיסה" מכשיל את השגתה של מטרה זו, מאחר שהוא מעלה את הנישום במדרגות המס ללא הצדקה כלכלית וגורם לו לשלם מס שולי גבוה יותר מזה שמוטל על נישומים אחרים שהכנסותיהם על פני אותה תקופה היו זהות לשלו. משכך, ראוי להקטין אפקט זה ככל שניתן, כפי שעשה המחוקק בהעמידו את זכות הפריסה לטובת הנישום בתנאים האמורים בסעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח ובסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה (ראו גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין", עמ' 377-379).

12. הקטנתו של "אפקט הדחיסה" מקדמת גם את הצדק האנכי, שאף הוא נמנה עם יעדי המיסוי הפרוגרסיבי. מבחינת הצדק האנכי, שוני ברמת היכולת הכלכלית בין הנישומים צריך לבוא לידי ביטוי בשיעורי המס המוטלים עליהם (ראו דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 34 (1990)). "אפקט הדחיסה" מכשיל השגת יעד זה על ידי הפיכת הנישום שהפיק רווח ממכירת נכס ל"עשיר" לצרכיה של שנת המס בה בוצעה המכירה, בשעה שרמת יכולתו הכלכלית – שאותה ראוי לאמוד בהתייחס לכל תקופת הבעלות בנכס – נופלת מזו של העשירים האמיתיים אשר משלמים מס שולי הזהה לשלו (ראו גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין", עמ' 377). הזכאות לפריסת השבח ורווחי הון ריאליים אחרים מצמצמת עיוות זה, ולעתים אף מנטרלת אותו כליל.

13. "אפקט הדחיסה" והקטנתו באמצעות הזכאות לפריסה הם נחלתו של נישום יחיד בשר-ודם, ולא של חברה. הסיבה לכך הינה פשוטה בתכלית: מסים המוטלים על רווחי חברות הם מסים בשיעור קבוע, ולא מסים פרוגרסיביים (ראו סעיף 126א) בהשוואה לסעיף 121 לפקודת מס הכנסה). אשר על כן, כאשר המחוקק משאיר את שיעור המס המוטל על רווחי חברות בלא שינוי במשך ארבע שנים, לזכות הפריסה ממילא לא תהא שום משמעות. לדוגמא, כאשר מס חברות עומד על שיעור קבוע של 25% במשך כל תקופת הבעלות של החברה בנכס מקרקעין, אשר נמשכת ארבע שנים, ובתום התקופה החברה מוכרת את הנכס במחיר שמשאיר בידה שבח ריאלי בסך של 16,000,000 ₪,

זכאות החברה לפריסת השבח לא תשנה דבר. עם ובלי זכאות כאמור, יעמוד מס השבח אשר יוטל על החברה בגין מכירת המקרקעין על סך של 4,000,000 ₪. הזכאות לפריסה יוצרת הבדלי מיסוי אצל חברות רק כאשר המחוקק משנה את שיעורו של מס חברות. בדוגמא שבה עסקינן, אם תקופת הבעלות של החברה החלה בשנת 2015 והסתיימה בשנת 2018, ובמהלכה עמד מס חברות על 26.5%, 25%, 24% ו-23%, זכאות החברה לפריסת השבח תקטין את המס שלה מסך של 4,000,000 ₪ לסך של 3,940,000 ₪ (1,060,000 + 1,000,000 + 960,000 + 920,000). ודוק: ההבדל בחבות המס, אשר נוצר בדוגמא זו בעקבות הפעלת הזכאות לפריסה, נובע אך ורק מהעדכוני של שיעור המס שנעשו באמצעות חקיקה, ולא ממבנה המס גופו.

14. לטענת החברות דכאן, חרף ההבדל הגדול בין מס חברות לשיטת המיסוי הפרוגרסיבי, הדוגמא האחרונה מוכיחה כי גם חברה עלולה לסבול מ"אפקט הדחיסה" אם לא יתאפשר לה לפרוס את השבח על פני תקופת הבעלות או, למצער, על פני תקופה קצרה יותר הזוהה לזו שניתנה לנישום יחיד. ועדת הערר קיבלה טענה זו, אולם אני לא רואה מקום לקבלה. "אפקט הדחיסה" אכן יכול להתרחש גם אצל חברה, אבל בהתרחשותו אין שום רע מאחר שזו איננה מסכלת את מדיניות המסים של המחוקק. במקרה של נישום יחיד, "אפקט הדחיסה" מעוות את המיסוי הפרוגרסיבי ועל כן ראוי להימנע ממנו. במקרה של חברה, "אפקט הדחיסה" מתמזג עם מס אחיד אשר חל על כל החברות, ללא יוצא מן הכלל, ואשר נמצא מחוץ למסגרת המיסוי הפרוגרסיבי של יחידים. "אפקט דחיסה" זה איננו אפוא טעון תיקון. כפי שכבר הסברתי, שלילת הזכאות לפריסה מנישום יחיד יוצרת אפליית מס בינו לבין נישומים אחרים אשר משלמים מס שולי פרוגרסיבי. אפליה זו הינה פועל יוצא של פגיעה בצדק אופקי ובצדק אנכי אשר מגיעים לנישומים בשר-ודם. מיסוי חברות לפי שיעורי מס אחידים, אשר משתנים מדי שנה או מדי מספר שנים, איננו יוצר אפליה בין חברות וממילא לא יוצר שום אפליה בין בעלי המניות בחברות. בעלי מניות אלו יקבלו הגנה מפני איפה ואיפה ויזכו לצדק אופקי ואנכי כאשר יחויבו במס בגין מימוש אחזקותיהם בחברה.

15. המסקנה שעולה מן המקובץ אינה אלא זו: הרציונל הכלכלי-חברתי של הזכאות לפריסת השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח תומך באי-מתן זכאות זו לחברות ובהגבלתה לנישומים יחידים בשר-ודם.

לשון החוק: התנאים הבלעדיים למימוש הזכאות לפריסת השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח מייחדים את הזכאות לנישומים יחידים

16. סעיף 48א(ה)(1) לחוק איננו מגדיר את הזכאות לפריסה כזכות שהנישום זכאי לממשה בכל דרך. ההיפך הוא הנכון: סעיף זה קובע כיצד ניתן לממש זכאות זו מבלי להציע לנישומים שום חלופות. הדבר עולה מהמילה "כדלקמן", שהיא, לדעתי מילת המפתח להבנת האמור בסעיף. מילה זו והמשפטים שבאים אחריה קובעים את הדרך הבלעדית והיחידה למימוש הזכאות לפריסת השבח הריאלי. כדי להבהיר נקודה חשובה זו, אצטט את חלקו הרלוונטי של הסעיף במלואו:

"המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב [...] כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה – חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), בשנה שבה נבע הרווח – יחושב המס על חלק השבח המיוחס לה, לפי האמור בסעיף קטן (ב) " (ראו סעיפים 48א(ה)(1)(א) - 48א(ה)(1)(ב) לחוק; ההדגשות הוספו – א.ש.).

17. הווה אומר: לפי לשון הסעיף, הדרך היחידה לממש את הזכאות לפריסה היא צירוף השבח הריאלי להכנסתו החייבת של מוכר המקרקעין בכל אחת משנות הפריסה וחישוב המס, בין היתר, בהתאם לשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק – כך ולא אחרת. חישוב כאמור הוא בגדר תנאי-שאינ-בלתו להפעלתה של זכות הפריסה, שכן המילה "כדלקמן" ומה שבא אחריה אינם משאירים מקום לחישובי מס חלופיים.

18. כאן המקום לבחון את אותה הדרך הבלעדית, נטולת החלופות, למימוש הזכאות לפריסה – סעיף 48א(ב) לחוק. סעיף זה מורה כדלקמן:

"(1) יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה, [פקודת מס הכנסה – א.ש.] בשיעור של עד 25%;

(א) על אף האמור בפסקה (1), יחיד יהיה חייב במס על שבח ריאלי כאמור בסעיף 121 לפקודה בשיעור של עד

30%, בפעולה באיגוד מקרקעין, אם הוא בעל מניות מהותי באיגוד המקרקעין במועד הפעולה באותו איגוד, או במועד כלשהו בשנים עשר החודשים שקדמו לפעולה כאמור; לעניין זה, "בעל מניות מהותי" – כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה;

(2) על אף הוראות פסקאות (1) ו-(א1) רשאי המנהל להתיר בכתב, חיוב במס על השבח הריאלי, בשיעור הנמוך מהקבוע בפסקה (1) או בפסקה (א1), לפי העניין, אם הוא סבור כי המס שיחול לגביו לא יגיע לשיעור האמור" (ההדגשות הוספו – א.ש.).

19. מהוראות הסעיף עולה בבירור כי רק נישום יחיד יכול – ורשאי – לממש את הזכאות לפריסת השבח. הוראות אלה מדברות על "יחיד", להבדיל מחברה, תוך שהן מפנות לאמור בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה אשר – כפי שמעידה עליו כותרתו, "שיעור המס ליחיד" – קובע את מדרגות המס הפרוגרסיבי לנישומים בשר-ודם, להבדיל מחברות. באשר לחברות, סעיף 48א(א) לחוק מס שבח קובע בעניינן כי "חבר-בני-אדם יהיה חייב במס על שבח ריאלי, בשיעור הקבוע בסעיף 126(א) [לפקודת מס הכנסה – א.ש.].". סעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה – כפי שמעידה עליו כותרתו, "מס חברות" – קובע כי "על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 23%. הווה אומר: גם מלשון החוק עולה כי לעניינה של הזכאות לפריסת השבח הריאלי, לא הרי נישום יחיד כהרי נישום שהוא חברה. רק נישום יחיד יכול לממש את הזכאות לפריסה בהתאם לתנאי מימושה אשר נקבעו בחוק כמסגרת של מיסוי פרוגרסיבי. חברות אינן יכולות לממש את הזכאות בתנאים אלה – דבר שמלמד על כך שהמחוקק הוציאן מכלל הזכאים לפריסה.

20. אודה ולא אכחד: מסקנה פרשנית זו איננה מתיישבת בקלות עם הגדרתו הרחבה של המונח "המוכר" שבסעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, אשר, כאמור, מתייחסת לכל מוכר מקרקעין שמקום מושבו בישראל, ובכלל זה תאגיד. אם חברות מוחרגות מן הזכאות לפריסה במסגרתו של סעיף חוק זה, כיצד ייתכן שהן נכללות בביטוי "המוכר"? לשאלה זו אין תשובה מספקת, שכן ברי הוא, כי מדובר בניסוח בלתי מדויק של הסעיף. אם לא כל מוכרי המקרקעין נולדו שווים לעניינה של הזכאות לפריסה, מן הדין היה לומר זאת בלשון ברורה שאינה משתמעת לשתי פנים. יחד עם זאת, אין מנוס מן המסקנה שמוכר מקרקעין יחיד ומוכר מקרקעין המאוגד כחברה אכן לא נולדו שווים לעניינה של הזכאות לפריסה. חברה אינה יכולה לעמוד בתנאי המימוש של הזכאות ואלה הוגדרו בסעיף 48א(ה)(1) לחוק כתנאים שאין בלתם. כפי שכבר הראיתי, הזכאות לפריסה והרציונל הכלכלי-חברתי שלה משתלבים היטב עם המיסוי הפרוגרסיבי אשר חל על נישומים בשר-

ודם ואינם משתלבים עם מס חברות. הנני סבור על כן, כי המחוקק יצר, שלא במתכוון, חוסר התאמה לשונית בין זכות הפריסה כמכניזם מיסויי שאמור לעבוד בדרך שהותוותה לו לבין סעיפי ההגדרות הכלליות אשר קובעים את משמעות הביטוי "המוכר" (כדבריה של הנשיאה מ' נאור בע"א 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, פסקה 1 לפסק דינה (26.12.2016) (להלן: עניין אכתילאת): "נִסָּח החקיקה הוא אנושי ואין לצפות בהכרח לדבר-חקיקה מושלם"). במקרה דנן, נוכל לתקן טעות זו שכן הדבר מתאפשר לנוכח לשון החוק, שכאמור מייחדת את יכולת המימוש של הזכאות לפריסה לנישומים בשר-ודם (ראו אהרן ברק פרשנות במשפט – תורת הפרשנות הכללית כרך ראשון 594-596 (1992)). מה יקרה במקרים דומים אחרים לא ניתן לקבוע מראש, מאחר שאלו אינם לפנינו (השוו לבר"ם 2283/18 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' נכסי יד חרוצים בע"מ (1.1.2019) – פסק דין שבגדרו נעשה תיקון פרשני לחוסר התאמה בין הגדרתו של "שימוש חורג" בסעיף 1 לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה-1965, כמתייחס לשימושים חורגים מתכנית ומיתרי בניה כאחד, באופן שלצרכי חיוב בהיטל השבחה לפי סעיפים 1(א) ו-2(א) לתוספת השלישית לחוק הנ"ל, ההגדרה תוגבל לשימוש חורג מתכנית, בהתאמה לשאר המצבים של הוספת זכויות בניה אשר טעונות היטל השבחה).

21. תמיכה לפרשנות שאותה אני מציע לאמץ מופיעה בהוראות בדבר פריסת רווח הון ריאלי, אשר נקבעו בפקודת מס הכנסה. סעיף 91(ה)(1) לפקודה קובע בעניין זה לאמור:

"לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח. [...] חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולעניין מס שבח – בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה" (ההדגשות הוספו – א.ש.).

ניכר הוא, כי בנסחו סעיף זה בחר המחוקק בטכניקת ניסוח הזוהה לזו שבה ניסח את סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, ואפרט. ראשית, סעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה, אף הוא קובע תנאי מימוש בלעדיים, נטולי חלופות, לזכאות לפרוס את רווח ההון הריאלי. לפי האמור בסעיף זה, ישנה רק דרך אחת לחשב את החיוב במס בעקבות הפריסה: חישוב המס כאמור "ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב)".

סעיף קטן (ב)(1) לפקודה, שלפיו יש לחשב את המס, קובע, בין היתר, כי "יחיד יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת". הוזה אומר: גם כאן מדובר בנישום יחיד הנתון למשטר של מיסוי פרוגרסיבי, שכן, כפי שכבר ראינו, כך מורה סעיף 121 לפקודה, שאליו מפנה סעיף קטן (ב)(1) הנ"ל.

22. כך הוא גם לגבי ההפניה לאמור בסעיף 48א(ב) לחוק מס שבח אשר מופיעה בסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה. סעיף 48א(ב) הנ"ל, שכבר הזכרתיו, אף הוא מדבר על מס של יחיד, תוך שהוא מפנה למדרגות המס הפרוגרסיביות שנקבעו בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה. ההפניה ל"שיעורי המס" בלשון רבים, שאף היא מופיעה בסעיף 91(ה)(1) הנ"ל, מתייחסת ליחיד ולא לחברה, שכן למס חברות יש רק שיעור אחד: 23%, נכון להיום, כאמור בסעיף 126(א) לפקודה. כמו-כן, לית מאן דפליג, שהביטוי "נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום" מתייחס אף הוא לנישום יחיד, ולא חברה, שכן דיני המס שלנו מעניקים נקודות זיכוי רק לנישומים בשר-ודם (למעט קבלת זיכוי בגין תרומה למוסד ציבורי לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה) (ראו אהרן נמדר מס הכנסה [ניסודות ועיקרים] 484-485, 487 (מהדורה רביעית, 2013); אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך שני 198 (מהדורה שנייה, 2014); וראו גם את דבריהם של אבי גורמן ושי אהרונוביץ' בספרם מיסוי מקרקעין כרך א 507 (2017), כי "על פי לשון הסעיף האפשרות לבצע פריסה תחול רק על יחיד ואינה חלה על תאגיד, זאת היות וסעיף 48א(ה)(1)(א) לחוק מפנה לשיעורי המס הקבועים בסעיף 48א(ב) לחוק אשר עוסקים בשיעורי המס על השבח הריאלי אצל יחיד, בעוד שיעור המס אשר חל על תאגיד קבוע בסעיף 48א(א) לחוק".

23. הפועל היוצא של ניתוח הוראות החוק הנוגעות לענייננו הינו ברור: הזכאות לפריסת השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, היא זכות שנתונה לנישומים יחידים ואינה נתונה לחברות.

מהותו של מס חברות כ"מקדמת מס" שלא ניתן לשנותה על ידי פריסת רווח הון

24. המסקנה שאליה הגעתי עד כה מקבלת תמיכה גם מהוראות מס כלליות שחלות על חברות. מתן הזכאות לפריסה לחברות אינו עולה בקנה אחד עם מהותו של מס חברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודת מס הכנסה. כפי שכבר ציינתי, מדובר במס בשיעור אחיד, נמוך יחסית, העומד כיום על 23% מהכנסתה החייבת של חברה. מס זה גם מהווה תשלום ראשון – מעין מקדמה, לפי מהותו הכלכלית – במודל מיסוי דו-שלבי של החברה ושל

היחיד. כחלק ממנגנון זה, אחרי התשלום הראשון מטעם החברה, בדמות מקדמה כאמור לעיל, עתידים אלו שמחזיקים במניות החברה לשלם מס הכנסה על דיבידנד וכן, במקרה של פירוק החברה או מכירת המניות, מס על רווחי הון. שיעור המס שישולם על ידי יחידים אלו ישקף הקלה אשר תינתן להם בשל העובדה שהחברה כבר שילמה את מס החברות שחל עליה (ראו נמדר, עמ' 486-487; דוד גליקסברג "ה'מיני-רפורמה", מודל השילוב המלא ומיסוי התאגידים בישראל" משפטים כ 185, 196-197 (התש"ן)).

25. פרופ' דוד אלקינס היטיב לתאר מנגנון דו-שלבי זה בספרו, מיסוי חברות ובעלי מניותיהן כרך א 69 (2009) במילים אלה:

"המודל המקובל בישראל למיסוי חברות הוא המודל הדו-שלבי. מודל זה מושתת על מיסוי רווחי החברה בשני שלבים: בשלב הראשון מוטל מס חברות על ההכנסה החייבת של החברה. בשלב השני מוטל מס הכנסה על הדיבידנד בידיו של בעל המניות.

ההבדל בין המודל הדו-שלבי המתואר ובין מודל המיסוי הכפול טמון בשיעורי המס. במשטר של מיסוי כפול החברה ובעלי המניות משלמים כל אחד שיעור מס מלא, כך שנטל המס הכולל החל על רווחים המופקים באמצעות חברה גבוה בהרבה משיעורי המס הרגילים. לעומת זאת, במשטר הדו-שלבי שיעורי המס החלים על החברה ועל בעלי המניות נמוכים יותר משיעור המס הרגיל. במילים אחרות: מס חברות הוא השלב הראשון, ומס הכנסה על הדיבידנד הוא השלב השני במיסוי רווחיה של החברה. נטל המס האמיתי נגזר מהשילוב שבין מס חברות ובין מס ההכנסה המשולם בעקבות חלוקת דיבידנד".

26. פועלו של מס חברות כמקדמת מס מהבחינה הכלכלית שולל את מתן זכות הפריסה לחברות, וזאת משני טעמים: אדמיניסטרטיבי ופיסקלי. במישור האדמיניסטרטיבי, מס חברות משמש, כאמור, תשלום של מעין-מקדמה בשיעור קבוע שאחריו באים ההתחשבנות והתשלום הסופי. מקדמת מס, ככל מקדמה, היא תשלום של סכום כסף קצוב או סכום שניתן לחשבו בפשטות וללא מחלוקת (ראו הגדרת המונח "מקדמה" באברהם אבן שושן מילון אבן-שושן כרך שלישי (2003)). ברי הוא, אם כן, כי מתן זכאות לפריסה לחברות תסכל את רצון המחוקק לעצב את מס החברות כמקדמת מס שדרך חישובה היא פשוטה, אינה משתנה ממקרה למקרה ואינה מעוררת מחלוקות (אשר יכולות להתעורר בקשר לעניינים מורכבים יותר, כמו שבח ריאלי של מקרקעין ופריסתו).

27. במישור הפיסקלי, מס חברות מעוצב כמס בשיעור נמוך יחסית, כדרכן של הרבה מקדמות (ראו אלקינס, עמ' 69-70). אם חברות תהיינה זכאיות לפריסת רווח ההון והשבח הריאלי, מקדמה זו תוקטן – דבר שיניב להן רווחי ריבית, בנוסף לריבית הרעיונית ממנה הן נהנות ממילא מכוח דרישת המימוש (ראו גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין", עמ' 387-388). ריבית רעיונית זו – המכונה על ידי פרופ' גליקסברג "אפקט הדחייה" – היא הטבה שנושאת אופי רגרסיבי המיטיבה עם גופים עתירי נכסים (ראו שם, עמ' 388). במקרה של נישום יחיד, להטבה זו יש אולי הצדקה חברתית חלקית בדמותו של עידוד חיסכון (ראו שיזר, עמ' 1565-1569). במקרה של חברות, להצדקה זו אין משקל דומה. לזאת אוסיף, כי בעלי מניות בחברה מורשים לפרוס את רווחיהם ממימוש המניות על פני תקופה בת ארבע שנים, כאמור בסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה. קיומה של זכאות כאמור אצל בעלי מניות מציב סימני שאלה עצמאיים ביחס למתן הטבה דומה גם לחברה.

28. לנוכח מהותו הכלכלית של המס אשר מוטל על חברה, לא יהא זה סביר וראוי בעיניי לייחס למחוקק כוונה להקנות את הזכאות לפריסה לחברות, להבדיל מנישומים יחידים.

פרשנות חוקי המס – הכיצד?

29. החברות טוענות כי נתונה להן הזכות לאחוז במילותיו של סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, שכאמור מקנות את הזכאות לפריסה לכל "מוכר", לרבות מוכר שהוא תאגיד. זכאות זו, לטענת החברות, נגזרת מהכלל הפרשני אשר מחייב לפרש הוראות מס בלתי ברורות לטובת הנישום. טענה זו אינה נקיה מכשלים לוגיים, שכן מי שבוחר ללכת בדרכה של פרשנות דווקנית צריך לצעוד את כל המסלול ואינו יכול לעצור באמצע הדרך ולהגיד "עד כאן". אם החברות אכן דורשות לעצמן את המעמד של "מוכר" מטעמים מילוליים, שומה עליהן לכבול את עצמן גם למימוש הזכאות לפריסה בדרך שנקבעה על ידי המילה "כדלקמן" ומה שבא אחריה בסעיף 48א(ה)(1) לחוק. נטל זה, מבחינת החברות, הוא כבד מנשוא, שכן מה שבא אחרי המילה "כדלקמן" מתייחס לנישום יחיד, ולא לחברה. הדבר מחייב את החברות, ככל שהן חפצות בזכאות, לזנוח את המסלול המילולי ולעבור אל הטענות שבמהות, אך טענות אלו, כפי שכבר הסברתי, אינן משכנעות.

30. הנני סבור כי מן הדין לדחות את טענתן הפרשנית של החברות גם במישור העקרוני. פרשנות דווקנית לטובת הנישום איננה חלק מדיני המס שלנו, וזאת יש לומר

בפה מלא ובאופן פסקני. הדין הישראלי אימץ לעצמו, כבר בראשית דרכו, כלל פרשנות אחר ביחס לחוקי המס. השופט ש' אגרנט (כתוארו אז) לימדנו כי "חוקים שיש בהם משום הטלת חיוב כספי על האזרח [...] אינם מחייבים דוקא פירוש מצמצם ושיש בו כדי לפעול לטובתו של זה" וכי הנטייה המודרנית "מעדיפה לקיים את מגמת המחוקק, אף אם נקט לשון שאינה מדוייקת מבחינה משפטית-טכנית" (ראו בג"ץ 69/49 רוזן נ' רשם בית המשפט המחוזי, תל אביב, פ"ד ד 623, 630 (1950) (ההדגשה הוספה – א.ש.)). בכמה מקרים בודדים (ראו, למשל, בג"ץ 107/58 "אבני לשם" חברי בנין בע"מ נ' גובה המכס, תל-אביב-יפו, פ"ד יג 353, 357 (1959); ע"א 898/79 כהן נ' מנהל מס שבח מקרקעין – המרכז, פ"ד לה(4) 815, 822 (1981); וע"א 364/80 מס רכוש וקרן פיצויים, חיפה נ' פרוסקאואר, פ"ד לד(3) 579, 581 (1980)), עדים היינו לאמירות שהעדיפו לאמץ פרשנות דווקנית לטובת הנישום, אשר סתתה מן הכלל המקובל – שכאמור נותן מעמד בכורה לכוונת המחוקק גם כשניסוחיו לא במיטבם – אולם אמירות אלו היו בגדר חריג שאינו מעיד על הכלל (ראו אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 427-431 (התשנ"ז) (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים")).

31. פסקי דין אשר מתפרסים על פני תקופה העולה על חצי יובל חזרו על כלל זה, שיננוהו ויישמוהו (ראו, למשל, ע"א 421/78 פקיד השמה תל-אביב 1 נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(2) 454, 456 (1979) ("למעשה אין כללים מיוחדים החלים על פירוש חוקים המטילים מיסים [...] יש לפרש כל חוק באופן סביר והוגן על מנת לבצע את כוונת המחוקק כפי שהיא קיבלה ביטוי בדברי חקיקתו, ובית המשפט לא יתן לחוק פירוש שאינו משתמע – במפורש או מכללא – מדברי החיקוק עצמו"); ע"א 534/79 אפרת נ' מדינת ישראל – אגף המכס והבלו, פ"ד לה(4) 729, 735 (1981) ("גישה זו לפיה קיים כלל פרשני מיוחד לפרשנות חוקי מסים בהבדל מפרשנותם של חוקים אחרים, שוב אינה מקובלת בפסיקתו של בית-משפט זה – לא כאשר מדובר בהוראה המחייבת במס, ומכל שכן שלא בהוראה הבאה לפטור מחיוב במס [...] אף כאשר משמעות ההוראה או המונח, העומדים לדיון, אינה ברורה כל צורכה [...]"); עניין שבטון, פסקה 20 לפסק דינו של השופט מלצר (כתוארו אז) ("בעבר נהג הכלל כי יש לפרש את דיני המס בצורה דווקנית וכי אין לחייב את הנישום מכח גזירה שווה, או היקש [...]). עמדה זו נקשרה עם עקרון פרשני נוסף והוא הכלל שבמקרה של ספק – על ההוראה הפיסקלית להתפרש לטובת הנישום [אולם] תפיסה זו שונתה [...] ומאז מקובלת גם בתחום דיני המיסים גישת הפרשנות התכליתית" (ההדגשה במקור – א.ש.)); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: עניין קיבוץ חצור) ("אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם [...]). כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק [מס] נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון,

ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום [...], כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי"; דנ"א 3962/93 מיון נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 831 (1996) ("מלאכת הפרשנות מתחילה במילות החוק אבל אינה מסתיימת בכך. הפרשנות שאותה יש לאמץ היא הפרשנות התכליתית. תכליתה של הפקודה היא ליצור מנגנונים מתאימים לגביית מס מהכנסתו של נישום הנקבעת על-פי כללים מהותיים ולא על-פי צורות פורמאליות חיצוניות. כבר לפני קרוב לשני עשורים מתח השופט א' ויתקון ביקורת על שני כללי פרשנות שהיו מקובלים עד אז ולדבריו אבד עליהם כלח: האחד, שיש לפרש דברי מחוקק פיסקאלי פירוש דווקני; והשני, שבמקרה של ספק בדבר משמעותו של החיקוק, חייב הפירוש להיות לטובת הנישום. עמדתו הייתה כבר אז כי יש לקדם בברכה את כלל הפרשנות התר אחר המגמה החקיקתית שבהוראה כולה [...]); בר"מ 4832/07 רכבת ישראל בע"מ נ' מנהל הארנונה – מועצה איזורית דרום השרון, פסקה 10 (22.2.2010) ("כפי שנקבע בהלכה הפסוקה פעמים רבות, לא קיים הבדל בין פרשנות חקיקה ככלל, לבין פרשנותם של דיני המס. נקודת המוצא הינה לשון החוק, כשמבין החלופות השונות שלהן קיים עיגון בטקסט, יש לבחור את זו המגשימה את תכליתה של החקיקה [...]); כמו-כן ראו חזרות על הכלל הנדון בפסקי הדין הבאים: רע"א 3527/96 ורע"א 4539/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, פסקאות 9 ו-12 לפסק דינה של השופטת ד' בינייש (כתוארה אז) (1998) (להלן: עניין אקסלברד); ע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה-פקיד שומה תל אביב 3, פסקה 5 והאסמכתאות המובאות שם (10.8.2010); ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ, פסקה 14 לפסק דינה של הנשיאה (בדימ') מ' נאור (14.12.2017); ע"א 9453/10 ישראייר תעופה ותיירות בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 37 (10.6.2014); ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות, פסקאות כא-כב לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין (כתוארו אז) והאסמכתאות המובאות שם (3.2.2015) (להלן: עניין דמארי); ע"א 181/14 פגי נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 26 והאסמכתאות המובאות שם (13.3.2016) (להלן: עניין פגי); ע"א 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון, פסקה 50 והאסמכתאות המובאות שם (10.5.2016) (להלן: עניין בר יהודה); ע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' רז, פסקאות 22 ו-29 והאסמכתאות המובאות שם (9.5.2016); ע"א 8847/13 וע"א 5888/14 שפירא נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 16 והאסמכתאות המובאות שם (5.9.2016); עניין אכתילאת, פסקה 9 לפסק דינה של השופטת ע' ברון; ע"א 7957/13 מדרך עוז בע"מ נ' פקיד שומה תל

אביב, פסקאות 35-36 והאסמכתאות המובאות שם (1.11.2018); וע"א 1609/16 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה, פסקאות 35-36 והאסמכתאות המובאות שם (1.11.2018) (להלן: עניין שי צמרות).

32. ההלכה לפיה אנו פועלים חודדה וסוכמה באופן ברור בפסק הדין בעניין קיבוץ חצור. הלכה זו מורה לפרשן להתמקד בלשונו של חוק המס ובאפשרויות הלשוניות שעולות ממנה. חוק שיש לו משמעות לשונית אחת בלבד מדבר בעד עצמו ואיננו טעון פירוש. חוק מס שניתן לשוות לו, מהבחינה הלשונית, יותר ממשמעות אחת יתפרש באופן הבא: מבין האפשרויות הלשוניות הקיימות חייב הפרשן לבחור את זו אשר תואמת את תכליתו של החוק, דהיינו, את מדיניות המס שהחוק בא להוציא אל הפועל. כאשר מדיניות זו איננה ברורה אף היא, חייב הפרשן לבכר את הפרשנות אשר משווה לחוק את המשמעות המיטיבה עם הנישום (ראו אלפרד ויתקון ויעקוב נאמן דיני מסים 44 (מהדורה רביעית מורחבת ומתוקנת, התשכ"ט)). כפי שנאמר על ידי השופט א' ויתקון בע"א 39/61 המשביר, חברה מאושרת לייבוא וייצוא בע"מ נ' מנהל הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, פ"ד טו 1765, 1769 (1961) (להלן: עניין המשביר):

"[...] לדעתי גם לגבי מס כלל גדול הוא, שעל בית- המשפט להשתדל לרדת לסוף דעתו של המחוקק ולברר את כוונתו, ורק אם יעלה חרס בידו ואחרי ככלות הכל נשארת ההוראה סתומה וניתנת להתפרש לכאן ולכאן, יעדיף את הפירוש הדווקני המיטיב עם הנישום [...] אין ההבדל גדול כל כך בין כללי הפרשנות החלים על חוק פיסקלי לבין הכללים המנחים אותנו בפירוש כל חוק אחר. הטענה שלעולם יפורש חוק פיסקלי לטובת הנישום, יש בה הרבה מן ההפרזה, ומוטב להשתמש בה בזהירות."

33. אימוצה של פרשנות המיטיבה עם הנישום במצב הדברים שתואר לעיל משרת שלוש מטרות: הבטחת ודאות משפטית והגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום; הגנה על קניינו של הנישום; ותחימת סמכויותיהם של שלטונות המס. מדובר במטרות חשובות שניתן – ולדידי אף ראוי – לראותן כמטרות-משנה של חוקי המס אשר מתלוות אל מדיניות המס שחוקים אלה באים לקדם. לנקודה זו עוד אתייחס בהמשך הדברים. בשלב זה, אשוב ואדגיש את ההבדל הגדול בין העדפת הפרשנות המיטיבה עם הנישום, שכאמור תעשה רק ביחס לחוקי מס שאין להם רציונל ברור אחד, לבין פרשנות מילולית-דווקנית – שאינה מקובלת במקומותינו – אשר באה להיטיב עם הנישום שנאחז במילה זו או אחרת של חוק מס מבלי לתמוך את פירושו ברציונל כלשהו שניתן באופן סביר לייחס למחוקק.

34. הרעיון שאת חוקי המס ראוי לפרש באופן דווקני-מילולי אשר מיטיב עם הנישום הינו שגוי מיסודו. רעיון זה מדמה את חוקי המס לדיני העונשין שאותם נצטוונו לפרש בצמצום כדי לא לפגוע יתר על המידה בחירותו של אדם. ספק רב בעיניי אם היקש זה עודנו תקף לנוכח האמור בסעיף 34כא לחוק העונשין, התשל"ז-1977, אשר קובע כי העניין יוכרע "לפי הפירוש המקל ביותר" עם הנאשם רק כשמדובר בהוראת דין הניתנת "לפירושים סבירים אחדים לפי תכליתו" – בדומה לנהוג במלאכת פרשנותם של חוקי מס. ההיקש לדין הפלילי ממילא איננו תקף, מאחר שדיני המסים שלנו – בשונה מן הדין הפלילי – אינם פועלים לפי המתכונת של איסור, הזהרה ועונש. השופט המנוח אלפרד ויתקון, שהיה מגדולי המומחים בתחום המס, הסביר זאת היטב במאמרו "בעיית הפרשנות בדיני מסים" משפטים ג 10, 10 (התשל"א) ("אם בכל זאת היתה בעבר יד הפרשנים הדווקניים על העליונה, נראה לי שעלינו לחפש את הסיבה לכך בעובדה שכלל הפרשנות הדווקנית קשור קשר אמיץ עם כלל פרשנות אחר, הוא הכלל שבמקרה של ספק דין ההוראה הפיסקלית להתפרש לטובת הנישום. [...] ללמדנו שכשם שנאשם במשפט פלילי ראוי שיקפידו לטובתו כחוט השערה, כך זכותו של נישום שלא יחויב במס אלא על בסיס בטוח ויציב. עצם העובדה שהנישום משול לנאשם במשפט הפלילי מגלה לנו את הרקע הסוציולוגי שבדבר. בתקופה שכלל הפרשנות הדווקנית עלה לגדולה, במאה ה-19 ובתחילת המאה ה-20, בתקופת הליברליזם וה-laissez faire, לא ראו את המיסוי בעין יפה. מוגזם לומר שראו בו עונש, אך מותר לומר שראו בו משום פגיעה בחופש הפרט, שצרכים חיוניים בלבד של התקציב יכלו להצדיקו. שמירה זו על רשות היחיד בפני השררה העמידו בתי המשפט בראש דאגתם, ולשם כך נוח היה להם להיזקק לכלל הפרשנות הדווקנית"; וראו גם אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו 15 (2005) ("לפני שנים רבות קנתה לה שביתה דעה, ולפיה בפרשנות חוקים פיסקאליים יש לפרש את החוק "לטובת הנישום". השקפה זו יצאה כנראה מההנחה שנכון לעשות אנלוגיה מגישה, שהייתה רווחת אותה שעה לגבי דיני העונשין, לדיני המס, ועל-פיה היה מתפרש החוק לטובת הנאשם, כאילו היה המס בגדר סנקציה עונשית. דומה שאין צורך להכביר במילים כדי להפריך הנחה שגויה זו. כידוע, מערכת המס, חוקי המס והתקנות שמכוחם לא נועדו לענישה או להטלתם של קנסות עונשיים. עניינם של אלה הוא במימון צורכי המדינה, פעילותה והשירותים הציבוריים המוענקים על ידיה" (ההדגשה במקור – א.ש.)).

35. דיני המסים שלנו פועלים אפוא במתכונת שונה לגמרי מהדין הפלילי. כוונתי למתכונת של "אמנה חברתית": הסכם-על בין אזרחי המדינה אשר קובע את מידת השיתוף של כל אזרחית ואזרח בהוצאות המדינה אשר מספקת לאזרחיה ביטחון, בריאות, חינוך, והרבה דברים אחרים במטרה להבטיח להם רמת חיים נאותה, צמיחה ומימוש

עצמי. כפי שהגדיר זאת השופט רובינשטיין (כתוארו אז) בעניין דמארי, "בחברה המודרנית המס מבטא אמנה חברתית, הסכמה עקרונית של כל אזרח לשלם – כמובן, לפי יכולתו הכלכלית – בתמורה לשירותים ולהון חברתי, כלכלי ותרבותי משותף [...]" (ראו שם, פסקה לט לפסק דינו; ההדגשה הוספה – א.ש.). בהקשר זה, ראוי גם שנעמיד לנגד עינינו את דבריו הקולעים של פרופ' יוסף מ' אדרעי, אשר הופיעו בספרו מבוא לתורת המסים (2008):

[...] המס הוא הביטוי הכלכלי לאמנה החברתית שלנו. הוא המחיר שאנו מוכנים לשלם לממשל שאותו בחרנו תמורת הסחורות והשירותים הציבוריים שאנו מבקשים ממנו לספק לנו. המס אינו עונש, לא קנס ולא מכשיר המאפשר לממשל להפקיע את קניינינו. על כן ההקבלה שהייתה מקובלת בעבר בין דיני מסים לדיני עונשין אינה מקובלת עוד" (ראו שם, עמ' 326-327; ההדגשה הוספה – א.ש.).

36. פרשנותם ויישומם של חוקי מס כחלק מהאמנה החברתית, שעליה חתומים כלל אזרחי המדינה, מחייבים את בתי המשפט לאתר את התכליות שהמחוקק ביקש להשיג. אמרתי "תכליות", ולא "תכלית", מאחר שלכל חוק מס – כפי שכבר צויין לעיל – יש יותר מתכלית אחת (ראו אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 205-207 (התשנ"ג); וכן עניין אקסלברד, פסקה 12 לפסק דינה של השופטת בינייש (כתוארה אז)). בראש סולם התכליות עומדת, כמובן, התכלית הפיסקאלית או הרגולטורית: מיסוי פרוגרסיבי, כמו במקרה של פקודת מס הכנסה וחוק מס שבח, או הכוונת התנהגות, כמו במקרה של בלו ומיסי קניה (ראו ברק "פרשנות דיני המסים", עמ' 434; וכן, למשל, עניין שי צמרות, פסקה 39 והאסמכתאות המובאות שם; ובג"ץ 4862/18 המיזם הרב מגזרי למיגור העישון נ' שר האוצר, פסקה 20 (4.2.2019)). לצדה של תכלית זו, ישנן תכליות אחרות, שאותן כבר הזכרתי וכיניתי בשם מטרות-משנה של חוקי המס. תכליות אלו צומחות מתוך עקרונות היסוד של השיטה והן כוללות: יצירת ודאות משפטית והגנה על אינטרס ההסתמכות של האזרח; הגנה על קניינו של האזרח; וכן תיחום ברור ככל שניתן של כוחות הררה אשר ניתנו לשלטונות המס (ראו, למשל, דברי השופט א' ברק (כתוארו אז) בעניין קיבוץ חצור, עמ' 76-77 ("אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלוואנטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרטי ועל הקניין הפרטי וההגנה עליהם מפני התערבות שלטונית")); דברי השופט ד' ברק-ארוך בעניין בר יהודה, פסקה 53 לפסק דינה ("עקרון חשוב נוסף בפרשנותם של דיני המס הוא החתירה לוודאות משפטית, לפשטות וליעילות ביישום – הן מבחינת ציבור הנישומים והן מבחינתה של רשות המסים [...]). ודאות משפטית בדיני המס תורמת לצמצומן של ההתדיינות המשפטיות בין הרשויות

הרלוונטיות לבין הנישומים. היא גם מאפשרת לנישום לכלכל את צעדיו מראש ובתבונה"); ע"א 3568/16 תיעוש אחזקה ותפעול מערכות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 63 (16.8.2018) ("הזכות לתכנון מס הוכרה כחלק מזכות הקניין של הנישום, על רקע תפיסת ההגנה על הקניין הפרטי [...]"); עניין פגי, פסקה 26 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (שלפיה פרשנות מקובלת של חוקי מס מונעת, בין היתר, על ידי הגנה מפני "פגיעה בזכותו החוקתית [של הנישום] לקניין"); עע"מ 4562/15 עיריית תל אביב נ' א.ש. נכסים ובנין (1989) בע"מ, פסקה 19 לפסק דינו של השופט י' עמית (31.1.2017); וכן ע"א 10071/16 מנהל מס ערך מוסף – תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ, פסק דינה של השופטת ברק-ארד (9.5.2018), אשר מונה "הוגנות, [...] ודאות ויעילות מינהלית" בין הרציונלים של חוקי המס). תכליות אלו באות לידי ביטוי גם בהחלטתו העקרונית של המחוקק לעצב את דיני המסים שלנו באמצעות כללים וקטלוגים פרטניים, שאינם משאירים שיקול-דעת רחב בידי הרשויות ובתי המשפט, ולא באמצעות סטנדרטים כלליים (ראו Gideon Parchomovsky & Alex Stein, *Catalogs*, 115 COLUM. L. REV. (2015) 165, 205-208).

37. מן המקובץ עולה, כי על הפרשן של חוק מס ליתן עדיפות לפרשנות אשר מקדמת את כל תכליותיו של החוק: התכלית הפיסקלית או הרגולטורית; ודאות משפטית והגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום; הגנה על קניינו של הנישום; ותיחום סמכויותיהם של שלטונות המס. פרשנות זו תשקף נאמנה את כוונת המחוקק, שכן חזקה היא כי המחוקק חפץ בהגשמתן של כל התכליות שהציב לעצמו (ראו אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 161 (2003)). לחזקה זו ראוי לקרוא "חזקת התאמה", בהתאם למינוח שטבע הנשיא ברק (שם, עמ' 161-162). בגדרם של חוקי מס, התאמה כאמור – וכן הגשמת כל התכליות של החוק – תתקיים בכל אחד ממקרים אלו:

(א) חוק מס שלשונו הינה חד-משמעית ואינה ניתנת לפירושים סבירים נוספים.

במצב דברים זה, חייב הפרשן לאמץ את לשון החוק כמות שהיא.

(ב) חוק מס שלשונו איננה חד-משמעית, אך יש לו תכלית פיסקלית או

רגולטורית ברורה. במצב דברים זה, על הפרשן לאמץ את המשמעות

הלשונית של החוק אשר מגשימה את תכליתו הברורה (ראו עניין קיבוץ חצור,

(75).

(ג) חוק מס שפתוח לכמה פירושים לשוניים ותכליתו הפיסקלית או הרגולטורית

אף היא איננה ברורה. במצב דברים זה, על הפרשן לאמץ את המשמעות

הלשונית של החוק אשר מיטיבה עם הנישום (ראו עניין המשביר, עמ' 1769).

מן הכלל אל הפרט

38. במקרה דנן, יישומם של כללי פרשנות אלה מוביל למסקנה ברורה וחד-משמעית: הזכאות לפריסה לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח הוענקה אך ורק לנישומים בשר-ודם, ולא לחברות. הקניית זכאות זו לחברות, אשר משלמות מס אחיד, תסכל את התכלית של מיסוי פרוגרסיבי בה בחר המחוקק ותפגע בצדק אופקי ואנכי. הצורך להגן על קניינו של הנישום ועל אינטרס ההסתמכות שלו איננו תומך במתן הזכאות הנ"ל לחברות רק בשל הכללתן בהגדרת הביטוי "המוכר". הסיבה לכך הינה פשוטה: שום תאגיד לא יכול לגבש הסתמכות סבירה על הזכאות הנ"ל בזכות היותו "המוכר" לצרכיו של סעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח, שכן המילה "כדלקמן" ומה שבא אחריה באותו סעיף ממש יוצרים מנגנון למימוש הזכאות רק עבור נישומים בשר-ודם ולא עבור חברות. העדרו של מנגנון למימוש הזכאות בעבור חברות, וכן העדרו של מנגנון למימושה של זכאות מקבילה לפי סעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה, שוללים על כן את האפשרות שמנהלי חברות ויועציהן יסתמכו על הזכאות בעבור חברות. ייחודו של מנגנון המימוש של הזכאות לנישומים בשר-ודם אמור לשמש אצל מתכנני מס חברות אות אזהרה, אם לא "דגל אדום". מבחינת הוודאות המשפטית ותיחום הסמכויות של שלטונות המס, שני הפירושים – זה שמעניק לחברות את הזכאות לפריסה וזה ששולל מהן את הזכאות – הינם שקולים זה לזה. הפועל היוצא הוא שהפירוש אשר מייחד את הזכאות לפריסה לנישומים בשר-ודם הוא הפירוש הנכון אשר משקף נאמנה את מטרות החוק.

39. סוף דבר: הנני מציע לחבריי כי נקבל את הערעור ונקבע שהזכאות לפריסת השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, נועדה לנישומים יחידים בשר-ודם, ולא נועדה לחברות.

בנסיבות העניין, הנני מציע כי לא נעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

1. בנסיבות העניין – הנני מצטרף לתוצאה המוצעת על-ידי חברי, השופט א' שטיין בחוות דעתו המקיפה והמעניינת וכן לעיקרי הנמקתו. יחד עם זאת אני מרשה לעצמי להציג מספר הערות, ובייחוד בהקשר לדרכי הפרשנות הכלליות בדיני מס, אותן מציע חברי, שיש להן השלכות מעבר למקרה הנדון.

2. חברי מציין כי הדין הישראלי אימץ, ביחס לחוקי מס, כלל של פרשנות תכליתית, הנותן מעמד בכורה לתכלית החקיקה, כאשר ניסוחיו של המחוקק אינם מיטביים. כל זאת, במובחן מכלל של פרשנות מילולית-דווקנית, אשר נהג בעבר וחייב לפרש הוראות מס בלתי ברורות תמיד לטובת הנישום (בדומה לפרשנות של הוראות פליליות). לגישת חברי (שם, בפסקה 7 לחוות דעתו), יש לחדד את הכלל של הפרשנות התכליתית ולדגול בכלל של פרשנות רב תכליתית. לשיטתו – על פי הכלל המוצע החדש, בצד איתור התכלית הראשונית יש להביא בחשבון כבר באותו שלב גם תכליות נוספות של: קידום הודאות המשפטית; ההגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום ותחימת סמכויותיהם של שלטונות המס. לפיכך, כאשר שופט בא לפרש חוק מס שמילותיו אינן ברורות, הוא חייב, תחילה, לגישתו של חברי, לאתר ולהגדיר את מגוון התכליות של החוק הרלבנטי ולאחר מכן לבדוק את ההתאמה בין כל פרשנות לשונית המתקבלת על הדעת לבין כל תכלית ותכלית, כאשר רק פרשנות שתואמת ומאזנת כראוי את כל תכליותיו של החוק היא זו שתשקף נאמנה את כוונת המחוקק.

3. לתפיסתי אין צורך בחידוד, או בעידון של כלל הפרשנות התכליתית הנוהג כיום, ודי בו כדי לספק מענה הולם לסוגיות פרשניות מורכבות בתחום דיני המיסים. יתר על כן – על החידוש המוצע חלה האמירה: "כל המוסיף – גורע", זאת מבחינת זכויות הנישום. אבהיר ואדגים גישתי להלן.

4. החלת הכלל בדבר הפרשנות התכליתית בתחום דיני המיסים מבוסס על ההכרה שאין ייחודיות בחוקי המס, בהשוואה לשאר החוקים האזרחיים (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985) (להלן: עניין קיבוץ חצור), פסקה 5 לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' ברק ("אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם")); פסק דיני ב-ע"א 8958/07 פקיד שומה ת"א יפ"ו 5 נ' שרל שבטון (18.08.2011) (להלן: עניין שבטון); חן אבידוב "פרשנות חקיקת המס – בעקבות פסק הדין בעניין חצור (1985)" שורשים במשפט, שבעים שנות משפט (2019)). בשל כך, הנחת המוצא היא כי יש לפרש את חוקי המס לאור עקרונות הפרשנות המוכרים מן הדין הכללי.

בהתאם לאמור, רק לאחר בחינת לשון הסעיף ותכליתו (הן הסובייקטיבית והן האובייקטיבית) – אם לא ימצא מזוור פרשני להוראת המס שהוראותיה אינן ברורות, תועדף הפרשנות שמעלה הנישום (לטובתו), זאת – מכוח עקרון כללי בשיטתנו המשפטית, הרלבנטי גם לחקיקת מס, הנותן תוקף לכלל בדבר השמירה על החירות ועל זכות הקניין. לפיכך, לשיטתי, אין צורך בחידוד הכלל הקיים, כמוצע על ידי חברי, ודי בהלכה הקיימת, שנוסחה על ידי השופט (כתוארו אז) א' ברק בפסק דינו בעניין קיבוץ חצור, ואשר מהותה הובהרה על-ידו לאחר מכן כך:

”מבין המשמעויות הלשוניות... של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס” (ראו: אהרן ברק “פרשנות דיני המיסים”, משפטים כח 425, 441 (1997) (להלן: ברק – פרשנות דיני המיסים)).

זאת ועוד – דומה עלי שההלכה הקיימת (ללא תיקונה) פועלת ממילא במקרים רבים ביתר שאת לטובת הנישום (עיינו: ענין שבטון), וכך גם במקרה שלפנינו ובנגזרות שלו, כפי שיובהרו הדברים בהמשך. ארחיב עתה איפוא מעט בשוני בין התפיסות ובמשמעותן.

לעניין אופן יישום הכלל בדבר הפרשנות התכליתית

5. חברי סבור כי כאשר שופט בא לפרש חוק מס שמילותיו אינן ברורות והלשון איננה חד משמעית – הוא חייב לאתר תחילה ולהגדיר את תכליותיו של החוק הנדון, ואחר כך לבדוק את ההתאמה בין כל פרשנות לשונית המתקבלת על הדעת לבין כל תכלית ותכלית של החוק, כפי שהוא מבין אותה, לרבות תכליות המשנה אותן הוא מונה בפיסקה 7 לחוות דעתו.

אין דעתי כדעתו. אני סבור כי את הכלל בדבר הפרשנות התכליתית, שהתקבל בפסיקה בבחינת תקדים מחייב מזה שנים רבות, יש ליישם בדיני המס, בדרך דומה לזו שאנו נוהגים בכלל זה בהקשרם של חוקים אזרחיים אחרים. במסגרת תורה פרשנית זו, תהליך הפרשנות איננו נעשה “מלמעלה למטה” כעמדת חברי, קרי על-ידי הגדרת

התכליות, אלא "מלמטה למעלה". במסגרת זו, **השלב הראשון** בפרשנות הוא לעולם השלב הלשוני. אם לשון הסעיף יכולה לשאת יותר מפרשנות אחת, או שהסעיף "שותק" למעשה, ואינו מספק רמזים לשוניים ברורים וחד-משמעיים לפרשנות ה"נכונה" – יש להמשיך, ולבחון את תכליתו של הסעיף ושל החוק הנתון בכללותו (ראו: פסקה 22 לפסק דיני בעניין שבטון). **שלב הבדיקה השני**, עוסק לפיכך בבדיקת תכלית הסעיף והחוק הנתון על סמך מקורות נוספים, והוא כולל מספר אמות מידה (ענין שבטון בפסקה 23), המתוארים להלן:

בחינת תכליתו הסובייקטיבית של הסעיף; במסגרת זו נבדקת "כוונת המחוקק" **הסובייקטיבית**, כפי שעולה, בין השאר, מחומרי ההכנה לחוק, הנכללים בגדר "ההיסטוריה החקיקתית" של הסעיף (ענין שבטון, בפסקה 24); בצד האמור יש לברר את תכליתו האובייקטיבית של הסעיף; במסגרת זו מתקבלות "אינדיקציות" שונות לגבי **הגיון החקיקה**, לרבות: "איתותים" שנלמדים ממיקום הסעיף ומהשוואת הלשון של הסעיף לסעיפים ולחוקים אחרים במאטריה קרובה, ואפילו: מחקיקת משנה קשורה, הוראות ביצוע, וכתובה של מלומדים (ענין שבטון בפסקה 25; והשוו: ברק – פרשנות דיני המיסים, בעמ' 432) ("תכלית החקיקה היא המטרה אשר דבר החקיקה מגשימה [...]) זו התכלית הסובייקטיבית (ה"כוונה"), שעמדה לנגד עיני הגוף המחוקק. זו התכלית האובייקטיבית שחוק העוסק במטריה נתונה נועד להגשים בחברה דמוקרטית".

היה וגם לאחר בחינת הלשון והתכלית של הסעיף – הן הסובייקטיבית והן האובייקטיבית, לא תימצא "פרשנות נכונה", רק אז יש לפנות אל **עקרונותיה הכללים של השיטה** לשם פרשנות הסעיף הרלבנטי, ובכלל זה לעקרון ההגנה על קניינו של הנישום, לזכותו לחירות וליסוד ההסתמכות (ראו גם: ברק- פרשנות דיני המיסים, בעמ' 436-438; והשוו: עניין קיבוץ חצור, פסקה 6 לפסק דינו של השופט א' ברק ("אכן, לעתים עשוי השופט למצוא עצמו במצב, שבו לשון החוק נשארה סתומה, שכן לא עלה בידו לחשוף מתוך החוק ותולדותיו מטרה חקיקתית, שתדריך אותו בהסרת הספק. במקרה זה על השופט לפרש את חוק המס על דקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלבנטי לחקיקת מס, הוא השמירה על חופש הפרט ועל הקניין הפרטי וההגנה עליהם מפני התערבות שלטונית. בהניחו עיקרון זה נר לרגליו ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי השופט להגיע למסקנה, השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחופש הפרטי בקניין").

6. העולה מן המקובץ מצביע על כך כי התהליך הפרשני התכליתי – לאחר בחינת לשון הסעיף – מתמקד בהסקת התכלית מרובד הסעיף, לרבות באמצעות חקר התכליות

הסובייקטיביות והאובייקטיביות הקשורות בסעיף ובחוק בו מדובר, ורק אם כל אלו מעלים חרס – יש לפנות לעקרונות השיטה ומכוחם להעדיף את הנישום, את זכותו לחירות ואת אינטרס ההסתמכות שלו. תורה פרשנית זו שונה מגישתו של חברי, אשר דוגל בפרשנות רב-תכליתית המתרכזת כבר בשלב מוקדם בחקר תכליות מערכת המס בכללותה, כמובחן ממחקר תכלית הסעיף והחוק הרלבנטיים. תפיסת חברי תביא בדרך כלל להעדפת עמדתן של רשויות המס, בו בזמן שגישתי נוטה בסופו של הליך לעברו של הנישום (עיינו גם: ענין שבטון). אדגים קביעות אלו להלן.

7. לנוכח גישתי – אנתח איפוא עתה את הבעיה שלפנינו על פי הכללים המקובלים, ואפתח בלשונו של סעיף 48 א (ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה, התשכ"ג-1963 (להלן – חוק מס שבח, או החוק)).

לשונו של סעיף 48 א (ה)

8. בסעיף 48 א (ה) לחוק נקבע כי המוכר רשאי לבקש את פריסת המס על השבח הריאלי. על פניו, מבלי לקרוא את הסעיף במלואו ואת שאר הוראות החוק ומבלי להיכנס לעמקם של דברים – ניתן לסבור כי בגדר: "המוכר", הנזכר בסעיף, הזכאי לפרוס את השבח הריאלי לפי סעיף 48 א (ה) לחוק נכללים גם תאגידיים. דא עקא, גם אם המונח: "מוכר" "סובל" לכאורה פרשנות זו, עיון בדבר החקיקה כולו מגלה כי לאפשרות פרשנית זו – אין ביסוס.

9. המשיבות, וועדת הערר הנכבדה בעקבותיהן, ייחסו משקל לכך שההפניה למושג: "המוכר" בסעיף 48 א (ה) לחוק, המדבר ב-"מוכר שהוא תושב ישראל" – איננה מצמצמת את תחולתו ליחיד (פיסקה 15 לפסק הדין, נושא הערעור). לעמדתי שגגה נפלה מלפני הוועדה הנכבדה בנושא זה, שהרי בתפיסתה היא הניחה למעשה את המבוקש. כפי שנקל להיווכח, המונח: "מוכר" לא הוגדר במסגרת הסעיף, אלא רק מועטו ממנו מי שאינם תושבי ישראל. בכך אין, כמובן, כדי להשיב על השאלה מי הוא "מוכר", וזו צריכה להיבחן על בסיס הוראות חוק מס שבח כולו וסעיף 48 א (ה) לחוק בפרט. ניתוח זה מלמד כי הלשון נוטה להחלת הסעיף על יחידים בשר ודם – ממספר טעמים:

א. על פי לשון הסעיף האפשרות לבצע פריסה תחול לכאורה, רק על יחיד ולא תחול על תאגיד, זאת היות וסעיף 48 א (ה) (1) א) לחוק מפנה לשיעורי המס הקבועים בסעיף 48 א (ב) לחוק, אשר עוסקים בשיעורי המס על השבח הריאלי אצל יחיד, בעוד שיעור

המס, אשר חל על תאגיד, קבוע בסעיף 48א(א) לחוק. עיינו: אבי גורמן, שי אהרונוביץ', מיסוי מקרקעין, כרך א' (התשע"ז-2017), עמ' 507 (להלן – גורמן ואהרונוביץ').

ב. תשלום מס השבח לפי סעיף 48א(ה) הוא בגדר תשלום מקדמה על חשבון המס הסופי שהמוכר יחוייב בו, ואשר ייקבע לפי סעיף 91 לפקודת מס הכנסה (להלן – הפקודה), במסגרת שומת מס הכנסה (ראו: סעיפים 48א(ה)(2) ו-91(ד) לפקודה; "מ' אלטוביה, הערות לסעיפים 48א ו-48ב לחוק מס שבח מקרקעין" מיסים ג/6, א-32 פסקה 3 (1989); אהרון נמדר, מס שבח מקרקעין (מהדורה שביעית – תשע"ב-2012), עמ' 428-485; גורמן ואהרונוביץ' עמ' 504-508).

במאמר מוסגר יש לציין כי הלכה למעשה כיום פריסת השבח יכולה להיות רלוונטית רק למי שנהנה משיעורי מס על פי הפקודה הנמוכים מ-25% - שהוא שיעור המס המקסימלי, כאמור, שבו נושא המוכר לפי הוראתו של סעיף 48א לחוק. בפועל מדובר בקבוצה מצומצמת של נישומים, בשים לב לכך שלפי סעיף 121א(א) לפקודה שיעורי המס בגין הכנסות שאינן מיגיעה אישית – כגון שבח – מתחילים ב-31%. עבור מוכרים ששיעור המס שלהם גבוה יותר, הרי שהאפשרות היחידה ליהנות מהפריסה היא בשל יתרת נקודות הזיכוי, ככל שלא נוצלו במלואן שנות הפריסה. בהקשר זה אציין כי המוכרים היחידים הנהנים משיעורי מס מופחתים בגין הכנסות שאינן מיגיעה אישית הם יחידים שמלאו להם 60 שנים, שהיו להם הכנסות נמוכות בשנות הפריסה ולא ניצלו את יתרת נקודות הזיכוי בשנות הפריסה – וזה, הלכה למעשה, "קהל היעד" המרכזי הנהנה עתה בפועל מפריסת השבח (עיינו: גורמן ואהרונוביץ' בעמ' 508).

המסקנה הנ"ל מתחזקת והופכת לחד משמעית בעקבות הניתוח התכליתי, ואפתח בתכלית הסובייקטיבית.

התכלית הסובייקטיבית

10. ההיסטוריה החקיקתית, שהובילה להוספת המונח: "המוכר" לסעיף זה מלמדת כי המונח הוכנס במסגרתו של חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 42), התשנ"ח-1998, ס"ח 1648 (להלן – תיקון 42 לחוק). בהצעת החוק, שהובילה לתיקון זה – לא הייתה כל התייחסות למונח: "מוכר" (הצעת חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 44), התשנ"ז-1997 ה"ח 2611, 312-314 (להלן – הצעת חוק לתיקון 42)). המונח שנוסף בתיקון 42, מקורו בהסתייגות של חברי הכנסת: מאיר שטרית ואברהם שוחט בוועדת הכספים, שביקשו לבטל את הפריסה ליחידים תושבי חוק, שלרוב אין להם הכנסות בישראל בשנות הפריסה

ובאמצעות מנגנון זה יכולים היו ליהנות משיעור מס מופחת (פרוטוקול ישיבה מס' 195 של ועדת הכספים, הכנסת ה-14, 11-14 (01.12.1997) (להלן: פרוטוקול 195)). היטיב לתאר את מהותה של ההסתייגות חבר הכנסת ראובן ריבלין, במסגרת הדיון בכנסת בקריאה השנייה וקריאה השלישית של הצעת החוק לתיקון 42 (ישיבה מס' 157, עמ' 27 (16.12.1997)):

“אדוני היושב ראש... פה שורת ההיגיון מחייבת, כי אני לא ביקשתי בתחילת העניין להצטרף להסתייגות של חבר הכנסת שטרית עד אשר הסביר לי את ההיגיון הצרוף. אין אפשרות אחרת לקבל את החוק בלי ההתנגדות של שטרית. ובמה דברים אמורים? הרי מדובר על אזרח תושב זר, אזרח זר ותושב זר, שאינו משלם מס הכנסה בארץ, שאין לו תיק מיסוי בארץ; הוא יצטרך לעשות הפקדה בעין על מנת לשמר את הכספים שהוא צריך לשלם בפריסה. אז מה הועילו חכמים בתקנתם? שורת ההיגיון אומרת, כמו שהיה בכל מקום בהשוואת דינים בחוץ לארץ, שהיתה אומרת: אזרח ישראלי ותושב ישראל שקנה רכוש בחוץ לארץ ישלם את מלוא המס אם וכאשר הוא צריך בו, ולא יפרסו לו אותו משום... שאין לו מקורות הכנסה”.

כאמור ההסתייגות התקבלה ובעקבותיה הוסף המונח: “המוכר” לסעיף. מההיסטוריה החקיקתית מתבהר איפוא כי המונח נועד (סובייקטיבית) לשלול מיחידים תושבי חוץ את האפשרות להחלת ההסדר על מי שאינו תושב ישראל, ולפיכך אין לקרוא לתוך המונח: “מוכר” גם: חבר בני אדם.

התכלית האובייקטיבית מובילה אף היא לאותה תוצאה, ועל כך מיד בסמוך.

התכלית האובייקטיבית

11. בהקשר לתכלית האובייקטיבית – אני מסכים לעמדת חברי, השופט א' שטיין, בכל מה שנוגע למיתון “אפקט הדחיסה” באמצעות “מנגנון הפריסה”, ובמיוחד לאור קיומן של נקודות הזיכוי; יחד עם זאת נוכח שינויים מסויימים בניסוח של סעיף 91 (ה) לפקודה, בהשוואה לזה של סעיף 48 לחוק, שיכולה להיות להם משמעות פרשנית דווקא לטובת הנישומים (סעיף 91 (ב) לפקודה – איננו כולל פיסקה הדומה לזו המופיעה בסעיף 48 (ה)(1)(ב) לחוק מס שבח, שגם עליו מתבסס חברי בחוות דעתו, תוך הקבלתו לסעיף 91 (ה) לפקודה) – אני מציע לחברתי הנשיאה ולחברי שלא נקבע פה מסמרות בסוגיית פרשנותו ותחולתו של סעיף 91 (ה) לפקודה ונשאיר זאת לעת מצוא, כאשר הנושא יעלה בפנינו במישרין.

12. מסתבר שגם ללא אימוץ כלל הפרשנות הרב תכליתי, המוצע ע"י חברי והשאר תורת הפרשנות התכליתית (על שני שלביה), במתכונתה הקיימת, על כנה – התוצאה המוצעת על ידי תהיה לרוב נוחה יותר לנישום, שכן העדפת פרשנות המגינה על חירותו וקניינו של הנישום תישאב מעקרונות היסוד של השיטה המשפטית גופם, ולא מכלל מיוחד החל כביכול רק בדיני-מיסים. זאת ועוד אף שדין הערעור להתקבל פה בנסיבותיו – את פרשנות סעיף 91 (ה) לפקודה יש להשאיר בצריך עיון.

המשנה לנשיאה

הנשיאה א' חיות:

1. אני מצטרפת בהסכמה לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט א' שטיין ולפיה יש לקבל את הערעור ולקבוע כי הזכאות לפריסת השבח הריאלי לפי סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, נתונה לנישומים יחידים ולא לחברות. אשר לפולמוס בין חבריי בשאלה האם כלל הפרשנות התכליתית ככל שהוא נוגע לתחום דיני המס טעון חידוד או עידון, דעתי כדעת חברי המשנה לנשיאה ח' מלצר לפיה תורת הפרשנות התכליתית הנוהגת עמנו שנים הרבה מספקת מענה הולם לסוגיות פרשניות מורכבות בתחומים שונים של המשפט, ובכלל זה בתחום דיני המס. נקודת המוצא הפרשנית בעניין זה נפסקה עוד בשנת 1985 בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) ולפיה "אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם" ועל בית המשפט לפרש אותם בהתאם לתכלית המונחת ביסודם (ראו, למשל, ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280 (2008) (להלן: עניין פוליטי)). אכן, על מנת לאתר את התכלית המונחת ביסודם של חוקי המס יש להידרש, בין היתר, למאפיינים הייחודיים של חוקים אלה ואף זאת כבר נפסק לא אחת. כך, למשל, קבע בית משפט זה בע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609 (2005) כי:

אף שלחוקי המס אין כללי פרשנות משלהם, יש להם בהכרח מאפיינים ייחודיים משל עצמם ותכליות כלליות ייחודיות המונחות ביסודם ... על-כן מלאכת הפרשנות התכליתית איננה מסתיימת בכך שהפרשן עומד על הגיונה הכלכלי של הוראת המס מושא פרשנותו או על סיווגה האפשרי של העיסקה שלפניו על-פי מהותה הכלכלית.

שכן בטרם יחיל את הוראת המס על העיסקה מוטל עליו להוסיף ולבחון אם תכליתה הכלכלית של הוראת המס עולה בקנה אחד עם התכליות האפשריות הנוספות המונחות ביסודה וכן עם תכליות כלליות של דיני המס. כן מוטל על הפרשן לאזן בין שיקולי יעילות, ודאות ויציבות של דיני המס לבין תכליתה הכלכלית של הוראת המס הספציפית; בין התכלית שבשלילתם של תכנוני מס בלתי לגיטימיים לבין התכלית שבהיצמדות ללשונה של הוראת המס; בין התכלית שבקיום הרמוניה חקיקתית בין דין המס לבין הדין הכללי לבין התכלית שבהטלת מס המשקף את מהותה הכלכלית האמיתית של העיסקה (ראו גם עניין פוליטי, בפסקה 34 וההפניות שם).

2. ולבסוף, כפי שהיטיב להדגיש חברי המשנה לנשיאה ח' מלצר, מקום שבו המסע הפרשני - שתחילתו בלשון החוק והמשכו בהתחקות אחר תכליותיו הסובייקטיביות והאובייקטיביות - אינו מאפשר גיבוש מסקנה פרשנית לעניין התכלית, מתפרש חוק המס באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס וזאת על פי העיקרון הכללי הנוהג בשיטתנו המשפטית בדבר השמירה על החירות ועל זכות הקניין.

הנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' שטיין.

ניתן היום, א' בתמוז התשע"ט (4.7.2019).

שופט

המשנה לנשיאה

הנשיאה