



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3266/08

בפני :
כבוד השופט א' רובינשטיין
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערערים :
1. אמנון סדן
2. בנימין הניגאל

נגד

המשיב :
פקיד שומה תל אביב 1

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 18.2.2008 בעמ"ה 1021/02 שניתן על ידי כבוד השופט
מ' אלטוביה

בשם המערערים :
עו"ד נעה לב-גולדשטיין
עו"ד אדם קדש

בשם המשיב :
עו"ד יהודה ליבליין

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מהו שיעור המס החל במכירת נייר ערך זר, כהגדרתו בצו מס הכנסה (קביעת ניירות ערך זרים), התשנ"ב-1992 (להלן: צו הקביעה), כלשונו של בית המשפט המחוזי, בגין רווח הון למעט סכום אינפלציוני שצמח בשנות המס מושא הערעור? זוהי השאלה הניצבת בלב המחלוקת בין הצדדים. המערערים מבקשים מבית משפט זה להפוך את פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (עמ"ה 1021/02 מפי כבוד השופט מ' אלטוביה) ואת החלטתו מיום 25.4.2004 ולקבוע כי הם זכאים ליהנות משיעורי המס הנקובים בסעיף 94 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן 'סעיף 94ב') – פטור או שיעורי מס מופחתים בסך 10% - בגין חלקם ברווחים הראויים לחלוקה

שצמחו בחברה ישראלית עד למיזוגה עם חברה זרה. מנגד, מאמץ המשיב את פסק הדין והחלטתו של בית המשפט המחוזי – לפיהם אין להחיל על רווחי המערערים את סעיף 94ב, אלא את צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), תשנ"ב – 1992 (להלן: צו ניירות ערך זרים).

רקע והשתלשלות ההליכים

2. מניות חברת לננט תקשורת מחשבים בע"מ (להלן 'חברת לננט') נרשמו למסחר בבורסה בניו יורק ביום 17.10.1991. מערער 1 היה ראש צוות פיקוח בחברת לננט והחזיק במניותיה. מערער 2 היה הבעלים של 15% מהון המניות של חברת לננט ובתקופה מושא הערעור שימש כמנכ"ל בה. בשנת 1994 מכר מערער 1 את מניות לננט שברשותו. במהלך שנת 1995 מוזגה חברת לננט עם חברה זרה העונה לשם Madge Networks N.V. (להלן 'חברת מאדג'), באמצעות החלפת המניות של חברת לננט במניות חברת מאדג' (להלן 'עסקת ההחלפה'). במסגרת זו, קיבל מערער 2 מניות של חברת מאדג' בתמורה למניות חברת לננט שהיו בבעלותו. עובר לביצוע עסקת ההחלפה, פנו בעלי המניות של חברת לננט לנציבות מס הכנסה בבקשה לקבל "פרה-רולינג" (pre-ruling) – "אישור מקדים" – לגבי היבטי המיסוי הכרוכים בביצוע העסקה. לאחר מספר פגישות וחילופי מכתבים, שלח בתאריך 15.11.95 סגן נציב מס הכנסה דאז, גרי אגרון, מכתב לבעלי המניות של חברת לננט (להלן 'האישור המקדים'). באישור המקדים, שכותרתו "החלפת מניות לננט במניות מדג", ציין סגן הנציב כי הוא מאשר את בקשת בעלי המניות "לפיה יראו את אירוע המס במועד מכירת מניות מדג". עוד צוין באישור המקדים, בין היתר, שרווח ההון יחושב בהתאם לתמורה בפועל ממכירת מניות מדג' כנגד המחיר המקורי של מניות לננט וכן שבקביעת המס החל "יובאו בחשבון הרווחים הראויים חלוקה, שנצברו בלננט עד מועד ההחלפה, והכול בכפוף להוראות הפקודה". יום למחרת שליחת האישור המקדים, הוציא סגן הנציב מכתב הבהרה נוסף, בו ראה בית המשפט המחוזי כ"תיקון האישור המקדים". במכתב זה הובהר כי תוצאותיה של יצירת אירוע מס במועד החליפין תהיינה "כפי שנקבע במכתבי מיום 8.11.95". יצוין כי במכתב מתאריך 8.11.95 אישר אגרון שנציבות מס הכנסה מוכנה לדחות את גבית המס באירוע הנדון ושניתן יהיה להתייחס לאירוע ב"באחת משתי חלופות": האחת, רווח ההון יחושב בהתאם לתמורה בפועל ממניות מדג' כנגד מחיר מקורי של מניות לננט. השנייה, "קביעת אירוע מס ביום העברה לפי מחיר מכירה של מניות לננט של \$27.5. מכירה זו תהיה כפופה לחיוב בשיעורי המס הרגילים החלים על מכירת מניה בחברה ישראלית בידי בעל המניות. כל רווח מעל

\$27.5 ימוסה כנייר ערך זר". הודגש כי לא תינתן אפשרות לתמהיל בין שתי החלופות המתוארות לעיל.

בשנים 1996-1998 מכר מערער 2 חלק ממניות מאדג', שקיבל במסגרת עסקת ההחלפה. במסגרת דיווחיו לרשויות המס על המכירה, חישב מערער 2 את רווח ההון באופן הבא: בגין הרווח מן המכירה, שניתן לראות בו את היטל שווי החלק היחסי של הרווחים הראויים לחלוקה בחברת לננט במועד ההחלפה האמורה – שולם מס בשיעור 10%. בגין יתרת הרווח הריאלי ממכירת המניות – שולם מס בשיעור 35%, בהתאם לצו ניירות ערך זרים בשנת המס 1992. גם מערער 1 דיווח למשיב על מכירת מניותיו בחברת לננט, שנערכה כאמור לפני עסקת ההחלפה (בשנת 1994), בהתבסס על אותה שיטת חישוב. יצוין כי אופן החישוב של המערערים – דהיינו, תשלום מס בשיעור מופחת של 10% על החלק הריאלי בגובה חלקו של המוכר ברווחים הצבורים בחברה – נעשה לאור סברתם כי ניתן להחיל את הוראות סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה במצטבר עם צו ניירות ערך זרים. המשיב דחה את אופן חישוב זה וסבר כי יש לבצע את החישוב אך ורק בהתבסס על צו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), התשנ"ב – 1992, אשר בעת הרלוונטית העמיד את שיעור המס החל על רווח ההון שנצמח במכירת נייר ערך זר על 35% (במקום 50%). יודגש כי שני הצדדים מסכימים שהמניות שנמכרו מהוות "נייר ערך זר" כמשמעותו בצו ניירות ערך זרים.

3. לאחר שבחן את חלופת המכתבים בין רואי החשבון של חברת לננט לבין נציבות המס, את מכתביו של סגן הנציב לבעלי המניות של חברת לננט וכן את עדותו הראשית של רו"ח אבני, מי ששימש רואה החשבון של חברת לננט בשנת 1995 – אימץ בית המשפט המחוזי את עמדת המשיב ודחה את טענות המערערים, לפיהן הם זכאים לשיעור מס מופחת בגין החלק ברווח הריאלי שמשקף את חלקם ברווחי חברת לננט שלא חולקו עד למועד בו מכרו מניותיהם. נקבע ש"לא ניתנה הבטחה מפורשת, כי באם יקבע כי מכירת המניות תוכל להיחשב כמכירת נייר ערך זר, כשהרווח הריאלי חב בשיעור מס של 35% בלבד, ניתן יהא ליהנות גם משעור מס מופחת או פטור בגין הרווח הריאלי השווה לגובה הרווחים הראויים לחלוקה בלננט ערב ההחלפה שניתן ליחסם למניה הנמכרת". זאת, על רקע המצב הפסיקטי ששרר עובר לעסקת ההחלפה ומצבו של שוק ההון (ראו עמודים 8-9 לפסק הדין). מצב פסיקטי זה, צוין, הוסדר לימים בחקיקה ראשית ומשנית ואף בהכרעות חלוטות של בתי משפט הדנים בענייני מיסים. הודגש בפסק הדין כי נציבות המס, לא רק שנאותה לדחות את מועד תשלום המס, אלא אף הציעה כאמור שתי חלופות מיסוי שלא ניתן לשלבן – בשתייהן אין כל אזכור להתחשבות ברווחים הראויים לחלוקה. בית המשפט המחוזי דחה את טענות

המערערים, לפיהן יש להחיל את סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה לצד ההסדר הקבוע בצו ניירות ערך זרים – הן לאור לשון החוק ותכליתו והן לאור המכתב המקדמי של סגן הנציב. נפסק כי "אין מקום לראות באישור המקדים כאישור לייחוס סכום הרר"ל [חלק הרווח שהוא היטל הרווח הראוי לחלוקה] ואין לטענות המניעות כלפי המשיב או ההסתמכות של הניגאל [מערער 2] בנסיבות אילו, מקום" (עמוד 13 לפסק הדין).

ההחלטה מושא הערעור עניינה מחיקת מספר סעיפים מהודעת הערעור של מערער 2 לפי תקנה 91 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984. כפי שיבואר, מערער 2 מבקש להשיב את הסעיפים שנמחקו וטוען כי הם כוללים בחובם אינפורמציה חשובה, הנוגעת להתנהלות המשיב ומבססת את הסתמכותו שיזכה לשיעור מס מופחת כמפורט לעיל.

טענות הצדדים

4. לטענת המערערים, שגה בית משפט קמא משאימץ את עמדת המשיב כמתואר לעיל – הן בפסק דינו והן בהחלטתו. לגישתם, יש לראות בסעיף 94ב לפקודת מס הכנסה ובצו ניירות ערך זרים שני הסדרים שתכליתם להוות "תמריץ בדרך של הפחתת נטל המס, זה על גבי זה". לפיכך, הם סבורים, לשון החקיקה מלמדת במפורש שהם פטורים ממס בגין סכומי היטל הרווח הראוי לחלוקה או לכל היותר חבים בגינם במס בשיעור של 10%. עוד נטען כי צו ניירות ערך זרים אינו בגדר קביעת מס ספציפית לגבי ניירות ערך זרים וצוין שהחברה מושא הערעור הייתה חברה ישראלית בכל התקופה הרלוונטית. עסקינן במקרה ייחודי של חברה ישראלית אשר עקב מיזוגה עם חברה זרה נעור קושי מיסויי שטרם הוסדר בחקיקה באותה עת. יתרה מכך, אף אם ייקבע שרווח ההון בגין עסקת ההחלפה חב במס כנייר ערך זר – גם אז סבורים המערערים כי יש לקרוא לתוך האישור המקדים כוונה מפורשת של רשויות המס להחיל את סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה. בנוסף, מבקש מערער 2 להפוך את החלטת בית המשפט המחוזי ולהשיב את הסעיפים שנמחקו במסגרתה. לטענתו, קיימים טעמים טובים המצדיקים שבית משפט זה יקבל תמונה ברורה בדבר מלוא היקף המסכת העובדתית מושא הערעור. כך, למשל, הוא גורס, תיאור ההליכים המקדמיים – שנמחק – עשוי ללמד כי החיוב במס בשיעור 35% בגין סכומי הרווח הראוי להיטל, במקום ב-10%, הוא "בבחינת גחמה מאוחרת של רשויות המס המביאה לכדי הפרתה של החלטה מנהלית מחייבת מאת רשות מוסמכת כלפי הנישומים במסגרתה".

מהעבר האחר, מאמץ המשיב כאמור את פסק דינו של בית המשפט המחוזי והחלטתו. בסיכומים מטעמו הודגש כי צו ניירות ערך זרים מהווה הסדר מלא וממצה בסוגיית המס החל בעת מכירת נייר ערך זר בנסיבות מושא הערעור. לשיטתו, המערערים למעשה מבקשים לקבל הקלת מס נוספת ומורחבת שהמחוקק כלל לא התכוון ליתן – הן מבחינה מהותית-תכליתית והן בהתבסס על פרשנות לשונית. החלה מצטברת של סעיף 94 ב לפקודת מס הכנסה וצו ניירות ערך זרים מפרה, לשיטת המשיב, את עקרונות היסוד של שמירה על ניטרליות המס. זאת, שכן אימוץ עמדת המערערים יוביל לכך שהם ישלמו מס בשיעור מופחת ממשקיעים אחרים, שביצעו השקעות בעלות תוכן כלכלי זהה. באשר לאישור המקדים, סומך המשיב ידיו על קביעותיו של בית המשפט המחוזי וטוען כי לא מתקיימות נסיבות חריגות המצדיקות את התערבות ערכאת הערעור בממצאי הערכאה המבררת. לעניין החלטת הביניים בדבר מחיקת הסעיפים מהודעת הערעור, חזר המשיב על טיעונו בפני ערכאת קמא לפיהם, בין היתר, יש בטיעוני המערער 2 שנמחקו לסרב את הדיון במחלוקת הפרשנית שבין הצדדים.

דיון

5. עמדת המערערים – בניסיונם להביא לשינוי תוצאת פסק הדין ולהקלה בשיעור המס שהוטל עליהם – מצריכה התמודדות עם שלוש שאלות: האחת, האומנם יש להחיל את סעיף 94 ב לפקודת מס הכנסה לצד צו ניירות ערך זרים כטענת המערערים או שמא מהווה הצו הסדר ממצה כטענת המשיב? השנייה – גם בהנחה שיש להשיב לשאלה הראשונה בשלילה - האם אין מקום לקרוא לתוך האישור המקדים כוונה מפורשת מצד המשיב להחיל את סעיף 94 ב לפקודת מס הכנסה? השלישית, האם צדק בית המשפט המחוזי בהחלטתו להורות על מחיקת סעיפים מהודעת הערעור של מערער 2, שעניינם התנהלות המשיב כלפי המערערים בשנים קודמות, או שאכן הותרת הסעיפים הייתה מבססת את טענות המערערים בערעור? נפנה לבחינת השאלות כסדרן.

סעיף 94 ב לפקודת מס הכנסה וצו ניירות ערך זרים – הילכו שניים יחדיו בלתי אם נועדו?

6. סעיף 94 ב, השוכן בחלק ה לפקודת מס הכנסה, בנוסחו הרלוונטי, קבע כדלקמן:

”במכירת מניה יראו כסכום אינפלציוני, בנוסף לאמור בפסקה (1) להגדרת סכום אינפלציוני, גם סכום השווה לחלק הרווחים הראויים לחלוקה שבחברה, כחלק של מוכר המניה בזכות לרווחים בחברה.”

צו ניירות ערך זרים בעת הרלוונטית לערעור דנא קבע אומנם כי סכום אינפלציוני יהא פטור ממס, אולם סייג קביעה זו בסעיף 2(ב):

”על אף האמור בחלק ה' לפקודה, יחיד תושב ישראל שיש לו רווח הון במכירת נייר ערך זר, יהיה פטור ממס על חלק רווח ההון שהוא סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, ויהיה חייב על יתרת רווח ההון במס בשיעור של 35%” (ק”ת תשנ”ב 5457).

עינינו הרואות, צו ניירות ערך זרים מוציא מגדרו במפורש את הסכום האינפלציוני ומחייב על יתרת רווח ההון בשיעור מס העומד על 35%. מחוקק המשנה דיבר בקול צלול וברור: ”על אף האמור בחלק ה' לפקודה”. רוצה לומר, חלק ה' לפקודת מס ההכנסה אינו חל והאמור בצו ניירות ערך זרים באשר לנסיבות המתוארות חל ללא ”שותפים” בדמות הפניה לחוקי מס אחרים. ההסדר הספציפי החרג את ההוראה הכללית. ואולם, המערערים שבים ומקשים: לשיטתם, יש לפרש את הרישא – ”על אף האמור” – כמתייחסת אך ורק לנושאים המטופלים בצו ניירות ערך זרים. קרי, הוראות צו ניירות ערך זרים מתנות רק על ההוראות בחלק ה' לפקודת מס ההכנסה שמוסדרות ספציפית בצו. לפי קו טיעון זה, ניתן להחיל הן את סעיף 94ב לפקודת מס ההכנסה והן את צו ניירות ערך זרים, כך שלמערערים יינתן פטור או לכל היותר יחובו הם בגין סכום הרווח הראוי לחלוקה בשיעור מס מופחת של 10%.

כאמור, דחה בית המשפט המחוזי את ה”שעטנז” שמבקשים המערערים ליצור וקבע: ”אף בהיבט הלשוני, עמדת המשיב מתיישבת עם הוראות הפקודה ולשון צו המס. דהיינו ההסדר החל בצו המס וצו הקביעה הוא ייחודי ופועל ”על אף האמור בפרק ה' לפקודה”. זהו הסדר ”סגור” ונפרד הפועל בצד הוראות פרק ה', בקשר עם ”נייר ערך זר” ואין מקום לקרוא לתוכו את הוראת סעיף 94ב לפקודה” (שם, עמוד 20). סבורני כי הצדק עם בית המשפט המחוזי. זאת, בראש ובראשונה, משום שהפרשנות המילולית של צו ניירות ערך זרים מלמדת כי הדין עם המשיב ושאינן להחיל עליו את הוראות חלק ה' שבפקודה.

הניסוח "על אף האמור" שבצו ניירות ערך זרים רחב דיו לכלול את סעיף 94ב לפקודת מס ההכנסה, המופיע במסגרת חלק ה' לפקודה. סעיף 2(ב) נוקט לשון כללית הפורשת כנפיה על כל חלק ה, בלא חריגים ויוצאים מן הכלל. חזקה היא כי לו היה מחוקק המשנה חפץ בהטלת סייגים להחרגת חלק ה' – היה הוא מציין זאת. אכן, כפי שטוען המשיב, כך נהג המחוקק עת העניק במפורש פטור בנוגע לסכום אינפלציוני ונדמה שהיה נוהג באופן דומה לו רצה ליתן הקלה רק בגין הרווחים הראויים לחלוקה שהצטברו בחברה שמניותיה מהוות "נייר ערך זר". יתרה מכך, סעיף 2(ב) לצו ניירות ערך זרים מונה במפורש מינוחים דוגמת "נייר ערך זר" ו"סכום אינפלציוני". אמת שונה מה"סכום האינפלציוני" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, המוזכר בצו ניירות ערך זרים, (ראו פסקה 20 לסיכומי המשיב). ברם, אימוץ שיטתי של גישת המערערים המצמצמת עלול לסדוק את חוסנה של טענתם המרכזית. כך, מוענק הפטור ממס במיסוי נייר ערך זר רק בגין "הסכום האינפלציוני" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. ראיית ה"סכום האינפלציוני" המוזכר בסעיף 94ב לפקודה כנפרד מסעיף 88 תביא בהכרח גם לצמצום תחולת הפטור. כך או כך, המפתח טמון במילות הפתיחה "על אף האמור בפרק ה לפקודה".

לעניין זה יפים דבריו של כבוד השופט ש' לויין בפרשת קניג (ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 701, 715):

"מלאכת הפירוש אינה מוגבלת אך למלים, אך המלים מגבילות את הפירוש (ראה: F. Frankfurter, "some reflections on the reading of statues" Colum L. Rev 47 (1947) 527, 544 ייתכן, שיינתן ללשון החוק פירוש מרחיב או פירוש מצמצם, רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק".

אל לנקודת אחיזה זו להיות מלאכותית, דחוקה ומאולצת. כמובן, ככל שלשון החוק, על פניה, ברורה יותר – יש להעניק לה משקל רב יותר. דוגמא ללשון "ברורה" שכזאת היא "על אף האמור".

לסיום בירור הפרשנות המילולית, תצוין השאיפה "לשמור על כללי פרשנות אחידים בכל תחומי המשפט. ברם, דיני המס בעלי מאפיינים ייחודיים" (ע"א 2755/08 פלח נ' מס הכנסה- פקיד שומה תל אביב 3 ואח' (10.08.2010)). אחד מהמאפיינים הללו הוא ההתעסקות לפרטי פרטים ברזולוציות נקודתיות. זאת, להבדיל מהפן ההצהרתי הרחב שנוטה לאפיין את הדין החוקתי, דוגמת חוק יסוד כבוד האדם וחירותו. המשותף

לשני סוגי החקיקה האמורים הוא רגישותו של המחוקק ללשונו ורצונו לדייק ככל שניתן. הדבר מוצא ביטוי לכך בדיני מס הכנסה במסגרת קביעת כללים ספציפיים. החשיבות לענייננו היא שלו רצה המחוקק ליתן פטור – כעמדת המערערים – ניתן היה לצפות שהדבר היה עולה מהכתב בצורה מפורשת. המצב המשפטי, על פי הכתוב, מצביע על היפוכו של דבר.

7. לצד האמור לעיל, מקובל בשיטתנו אף לבדוק את תכלית החוק. כפי שנפסק בהמשך פרשת קניג, שהובאה לעיל:

”אך באותה מידה אין השופט רשאי להסתפק בבדיקה הלשונית, שכן החוק אינו אך טקסט בלשני גרידא. החוק הוא יצירה נורמטיבית, הבאה להגשים תכלית חברתית. והוא ביטוי למדיניות. על הפרשן לחשוף, מבין קשת האפשרויות הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק (ע”א 481/73, בעמ’ 511).”

אין לשכוח שכפי שתכלית החוק עשויה להשפיע על מילות החוק, כך גם מילות החוק מהוות בסיס לבחינת התכלית. ודוק, מילות החוק – ולא רק מילות הסעיף הקונקרטי. לעיתים, הבנת הסעיף תתבהר מעיון ב”שכונת המגורים” – הסעיפים ה”שכנים” ומהחוק בכללותו.

בית המשפט המחוזי ניתח בהרחבה את תכליותיו של סעיף 94 לפקודת מס הכנסה והגיע למסקנה כי לא ניתן לקבל את גישת המערערים. זאת, בין היתר, לאור הרקע של סעיף 94 לפקודה וצו ניירות ערך זרים. צוין כי מעשי החיקוק הנדונים נחקקו שעה שחל פטור ממס על מכירתן של ניירות ערך בבורסה בישראל. המערערים לא הציגו הצדקות ליצירת תמריץ כפול ול”אפליה מסוג אחר”:

”פרשנות המערערים מובילה לתמרוץ כפול משום שבעצם השוואת שיעור המס בין הרווח הראלי בצו המס לשיעור המס שהיה נוהג לגבי הכנסה מדיבידנד כבר בוצע ‘תיקון’ לכאורי המוביל לאדישות בעל המניות באם סכום הרר”ל יוותר בחברה או יחולק כדיבידנד. על מצב זה של “אדישות” זו הוספת ההסדר שבסעיף 94, מובילה לאותה העצמה של התמרוץ באופן החורג, בלא טעם פיסקאלי של ממש, ועוד בקשר עם חברות חוץ, מהתמרוץ החל לגבי נייר ערך ישראל, שאינו נייר ערך זר. אין מקום ליהנות משני העולמות כפי שמבקשים המערערים לעשות. פרשנותם יוצרת הטבת מס כפולה שאין לה הצדקה פיסקאלית... קבלת עמדתם יוצרת לכאורה העדפה למשקיע הישראלי, במועדים

הרלבנטיים, לרכוש נייר ערך חוץ שאינו מחלק דיבידנד. תוצאה זו מנוגדת לתכלית צו הקביעה וצו המס לפתוח בפני המשקיע הישראלי את מירב האפשרויות באופן שהוא מנוטרל משיקולי מס" (שם, עמודים 17-18).

דומני כי קיימים טעמים המצדיקים את קבלת עמדת המשיב וקביעת בית המשפט המחוזי, לפיהן תכליות החקיקה אינן מתיישבות עם טענות המערערים. זאת, לנוכח הבעייתיות הכרוכה באימוץ גישת המערערים ולאור כוונות המחוקק הגלומות בפקודה ובצו. אכן, כפי שנתן דעתו על כך בית המשפט המחוזי, גישת המערערים חותרת תחת עיקרון היסוד של ניטרליות המס – תכלית העומדת בלב סעיף 94ב לפקודה וצו ניירות ערך זרים. המערערים מבקשים ליצור "אפליה" בין סוגי ניירות ערך ובכך למעשה אף יוצאים נגד דברי ההסבר להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 97), התשנ"ד-1994 (הצעות חוק 2234, 31.1.94 עמודים 195-194), הדנים בסעיף 94ב לפקודה: "מטרת השיעור המוגבל הייתה להשוות את מצבו של מי שמחלק דיבידנד ואחר כך מוכר מניה, למוכר מניה שגלומים בה רווחים ראויים לחלוקה. עם הפחתת שיעורי המס על חברות, הופר האיזון האמור: מוצע לקבוע בסעיף 94ב שיעור מס של 25%, כדי להגיע שנית לאיזון". בדברים אלה, ובצדק, ראה בית המשפט המחוזי את הצורך בשמירת האיזון שבין המס הכולל החל על רווחי החברה ועל חלוקתם לבין המס החל במכירת מניית החברה. אומנם, מציינ אף המשיב כי הוא אינו מתעלם מהעובדה שבתקופה הרלוונטית הייתה נהוגה אפליה – לעניין מניות שאינן נייר ערך זר – בין בעל מניות שקיבל את רווחי החברה באופן שוטף לבין בעל מניות שמכר מניותיו בחברה שלא חילקה את מלוא רווחיה. אולם, צוין כי בית משפט זה קבע שעסקינן בתוצר של "תקלה חקיקתית", שתוקנה זה מכבר במסגרת תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (וראו לעניין זה ע"א 1240/00 פקיד שומה תל אביב 1 נ' טיון, פ"ד נט(4) 588). בקשת המערערים לשעתק תקלה חקיקתית, שאף לא הייתה קיימת בעת חקיקת סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה, אינה יכולה להתקבל. אין הצדקה ביצירתה של אפליה מפליגה, רק משום שהייתה קיימת אפליה אחרת, שאינה קשורה ותוקנה בינתיים.

ויוער, המערערים כבר קיבלו הקלת מס בדמות שיעור מס מופחת העומד על 35% על מלוא רווח ההון הריאלי, בהיעדר קביעה מפורשת מצד המחוקק, אין מקום לחלץ מתוך רווח ההון הריאלי מרכיב מסוים וליתן בגינו "הקלת מס כפולה". המערערים מבקשים להיבנות מדבריו של הנשיא א' ברק בספרו, לפיהם "מקום שהתכליות השונות יוצרות ספק – ככלל של ברירת דין מתירים את הספק לטובת הנישום" (ראו "פרשנות דיני המסים", מסים יא/4 עמ' א-1). על כך יש להשיב כי

בנסיבות מקרנו לא מתעורר ספק בין תכליות מתגוששות ואין עסקינן במצב בו "לאחר מיצוי הניתוח הפרשני של הוראת המס לא ניתן להגיע לכלל הכרעה וזו נשארת סתומה" (וראו פסק דינו של השופט י' דנציגר בע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה – פקיד שומה באר שבע). אכן, יש לבדוק לא רק את התכליות השונות, אלא גם את מילות החוק שאינן תומכות כלל וכלל בעמדת המערערים. נדמה כי אף התכליות של מעשי החקיקה הרלוונטיים – ברורות הן. אימוץ גישת המשיב גם עולה בקנה אחד עם הנפסק בפרשת כץ ולפיד, לפיו "מקום בו קיימת פרשנות המעוגנת בלשון החוק, אשר מחזיקה את המחוקק כנוקט מדיניות שוויונית ועקבית, הרי שיש להעדיפה" (ע"א 6161/05, 6159 פקיד שומה ת"א 3 נ' כץ ולפיד, תק-על 2008 (4) 4113). עוד יצוין כי בעניין צבי נדחתה על ידי בית המשפט בקשה דומה לזו של המערערים (ע"א 446/89 צבי נ' פקיד שומה טבריה, פ"ד מו(4) 786): "בענייננו נראה, כי המחוקק בהעניקו את הפטור הנ"ל – התכוון למתן הטבה עד גבול מסוים, ומעבר לו – לא התכוון ליתן הטבות כלל. ... אין כל הצדקה לכך שנישומים דוגמת המערער שבפנינו ייהנו מהקלה כפולה – הקלה בגובה הפטור הקבוע בסעיף 97(א)(6) והקלה בשיעור המס על רווח ההון הנוסף על הפטור...". לא מצאתי, אפוא, מקום להיעתר לבקשת המערערים ולהעניק להם פטור או הפחתה בשיעור המס בגינו הם חבים.

האישור המקדים

8. מן המפורסמות היא שאין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאי העובדה והמהימנות של הערכאה הדיונית, הנהנית מיתרון לנוכח התרשמותה הבלתי אמצעית מהעדויות ומן הראיות. רק במקרים חריגים יתערב בית משפט זה בקביעותיו העובדתיות של בית משפט קמא (וראו ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושייוק בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 1, דינים עליון 2009 (110) 654; ע"א 3537/03 בר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נט(4) 568 (2005)). עיון בפסק דינו המלומד של בית המשפט המחוזי מגלה כי הוא בחן כדבעי את מכלול העדויות והראיות – לרבות חלופת המכתבים בין המערערים ונציגייהם לבין נציבות מס הכנסה ועדותו הראשית של רואה החשבון מטעם המערערים. לא מצאתי כל סיבה שבדין המצדיקה את התערבות ערכאת הערעור. כך לעניין ממצאיו העובדתיים, וכך בפרט באשר לדיונו המקיף בשאלת ניתוחו של האישור המקדים. כאמור, בית המשפט המחוזי קבע כי "די בעדותו הראשית הזהירה של אבני ובקריאת המכתבים, כדי להסיק כי לא ניתנה הבטחה מפורשת, כי באם יקבע כי מכירת המניות תוכל להיחשב כמכירת נייר ערך זר, כשהרווח הריאלי חב בשיעור מס של 35% בלבד, ניתן יהא ליהנות גם משעור מס מופחת או פטור בגין הרווח הריאלי השווה

לגובה הרווחים הראויים לחלוקה בלונט ערב ההחלפה שניתן לייחסם למניה הנמכרת" (שם, עמוד 8). באופן ספציפי יותר, באשר לאישור המקדים, נקבע כדלקמן:

"נוסח האישור המקדמי אינו מתפרש בהכרח כעמדת המערערים. הנוסח סובל למצער את שתי הפרשנויות שמייחסים לו הצדדים. לאור העדויות שבפני, מוצא אני כי אין מקום לקרא לתוך האישור המקדים כוונה מפורשת של המשיב כי סעיף 2 בו יחול גם בהתרחש האמור בסעיף 3. כן אין מקום לומר כי הנייר משקף הבטחה שכזו, כי אף באם תחשב מכירת מניות המערער הניגאל [מערער 2] כמכירת "נייר ערך זר" יחול בחישוב רווח ההון האמור בסעיף 94 לפקודה. מסתבר הסברו של אגרון כי הדברים לא היו מגובשים דיים וכי השאלה לא הייתה כלל "רלבנטית" (שם, עמוד 13).

אלה הן קביעות עובדתיות, המתבססות על מלוא החומר שהוגש לבית המשפט המחוזי. אשר על כן, לא מצאתי צידוק להפיכת קביעותיה של הערכאה המבררת באשר לשאלת המשקל שיש ליתן לאישור המקדים והאם ניתן לקרוא לתוכו כוונה מפורשת מצד המשיב להחלתו של סעיף 94 לפקודת מס הכנסה. כאן המקום לייחד מספר מילים לטענת המערערים, לפיה לא היה רשאי מחוקק המשנה לגרוע בצו ניירות ערך זרים מסעיף 94 לפקודה – המהווה הוראת חוק ראשית. לאחר שבחן את הוראות סעיפים 16ב, 97(ג) ו-98 לפקודת מס הכנסה, הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה כי "הוראת סעיף זה היא יצירת הסדר ייחודי וממצה בקביעת שיטת חישוב רווח הון, כך שרווח ההון ימוסה בהתאם לצו המס. ההסמכה מקנה לשר את הסמכות לקבוע בתקנות את "השיטה לחישוב ריווח ההון". "צו הקביעה" וצו המס מהווים הסדר מיסוי "נייר ערך זר" שהוא הסדר ראשוני שמחוץ לחקיקה הראשית, מכוח הסמכות שהוקנתה לשר בחקיקה הראשית. במובן זה ההסדר הוא ממצה". במובן זה, יש לראות בצו ניירות ערך זרים ובצו המס האמור יחידה אחת, השואבת סמכותה מכוח החקיקה הראשית – היא פקודת מס הכנסה. גם בהקשר זה, עיון בפסק דינה של ערכאה קמא מעלה שנערכה בחינה ראויה של מנגנון ההסמכה שבצו ניירות ערך זרים כהסדר ממצה. נימוקי בית המשפט המחוזי מקובלים עליי (שם, עמודים 19-20).

ההחלטה מיום 25.4.2004

9. בהחלטה מושא הערעור הורה בית המשפט המחוזי, לבקשת המשיב, על מחיקת מספר סעיפים מהודעת הערעור של מערער 2 לפי תקנה 91 לתקנות סדר הדין

האזרחי, תשמ"ד – 1984. בקליפת אגוז, יצוין כי עיקרם של הסעיפים שנמחקו נגע להתנהלות המשיב "קודם להוצאות השומות (הצווים)", אשר יצרה לטענת מערער 2 הסתמכות כי יזכה לשיעור מס מופחת כמתואר. בית המשפט המחוזי קבע בהחלטתו כי טענת ההסתמכות, שמעלה מערער 2 בתגובתו לבקשת המשיב למחוק את הסעיפים, מהווה הרחבת חזית של נימוקי ערעור שכבר תוקנו על ידי מערער 2. עוד נקבע כי אין בטענות העובדתיות שמעלה מערער 2 להשליך על בחינת שיקול הדעת של המשיב לגבי שנות המס מושא המחלוקת. זאת, כיוון שפקיד השומה מפעיל את שיקול דעתו בכל שנת מס מחדש ובנפרד, ואילו מערער 2 מפנה להליכים שאינם נוגעים לשנות המס מושא הערעור.

למעשה, מבקש מערער 2 ליהנות מהסדרים אליהם הגיע לכאורה עם המשיב בשנים שאינן שנות המס מושא הערעור ובגדרם, לפי הנטען, הופעלו במצטבר הן צו ניירות ערך זרים והן סעיף 94 לפקודת מס ההכנסה. מנגד, טוען המשיב כי טענות אלה מסרבנות את הדיון במחלוקת הפרשנית בין הצדדים. זאת, הן אם תתקבל עמדת המערערים במחלוקת הפרשנית והן אם לאו. אכן, יש ליתן הדעת לעיקרון חשוב בדיני המיסים ולפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין "לכבול" את פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר, אלא על האחרון לקבוע שומת אמת בהתבסס על הדין החל (וראו ע"א 88/83 קידרון נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד מא(4) 412 (1987); ע"א 1167/03 טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2, פ"ד נט(1) 337 (2004); ע"א 909/06 דורברג קבלנות והנדסה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב, תק-על 2008 (1), 2080; ע"א 435/78 דזנשטוק נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לה(4) 633 (1981)).

ונניח כי טענת האישור המקדים אינה רלוונטית אך ורק לסוגיית פרשנות החוק אלא גם כדי לבסס טענת הסתמכות על פי האישור. קו זה מכיל בתוכו היבט דיוני אך לא רק. רוצה לומר, מוכן אני לקבל כי ההחלטה להורות על מחיקת סעיפים מכתבי הטענות מעוררת שאלות דיוניות. בראייה זו ייתכן ומוטב היה שלא להורות בשלב המקדמי על מחיקת הסעיפים. תחת מחיקה "על הסף" ניתן היה לדון בעניין לגופו. ברם, בשלב זה, עת קבוע התיק לערעור לאחר מתן פסק דין, יש לשקול אם נראה כי בכוחה של טענת המערערים בדבר מחיקת הסעיפים להטות את הכף לטובתם.

סבורני כי התשובה לכך היא בשלילה. הסוגיה בדבר מחיקת הסעיפים מכתבי הטענות קשורה לאישור המקדים שנידון לעיל בשאלה השנייה שהוצגה בפתח הדיון. ברם, הזוית בהיבט הדיוני היא רחבה יותר וכוללת גם את השאלה האם מערער 2 הסתמך בפועל על מעין הבטחה שלטונית על רקע האישור המקדים. לא מצאתי בטיעוני

המערערים תשתית עובדתית שבכוחה ליצור חיוב עצמאי שמבסס מעין הבטחה שלטונית או הסתמכות, כפי שהדבר נדרש על פי הפסיקה. לעניין זה יפים דברי השופט ג'ובראן (ע"א 3568/08 חברה בע"מ ואח' נ' פקיד שומה – נתניה, תק-על 2010(1), 9015 עמ' 9022) :

"יש לשים לב כי ההליך בו מבקשים המערערים להיתלות הינו הליך של "החלטת מיסוי" (או "החלטה מקדמית" - Pre Ruling), במסגרתו פונים נישומים לפקיד השומה בכדי לקבל את חוות דעתו בסוגיה מסוימת בטרם יגישו את דו"ח המס...כדי להקים טענה לפיה יצר פקיד השומה החלטת מיסוי מחייבת, על הנישום להקים בסיס ראייתי לכך שאכן נתן פקיד השומה החלטת מיסוי שיש בה כדי לחייבו, כחיוב חוזי או כהתחייבות שלטונית".

לענייננו, בית המשפט המחוזי אף בחן את הראיות בסוגיה זו וקבע ממצאים עובדתיים נגד המערערים. כפי שצוין לעיל עדותו של אבני עומדת לרועץ לקו שמתווים המערערים. אבני הינו רואה חשבון במקצועו ובמסגרת זו ניהל את ההידברות עם מס ההכנסה בנושא האישור המקדים והיבטי המס של העסקה נשוא המחלוקת. כזכור נקבע כי :

"די בעדותו הראשית הזהירה של אבני ובקריאת המכתבים כי לא ניתנה הבטחה מפורשת, כי באם יקבע כי מכירת המניות תוכל להיחשב כמכירת נייר ערך זר, כשהרווח הראלי חב בשיעור מס של 35% בלבד" (עמוד 8 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי).

הנה כי כן, נקבע כממצא עובדתי שלא ניתנה הבטחה שלטונית על ידי המשיב, ומערער 2 היה מודע לכך. לא מצאתי כל תשובה למשוכה זו בסיכומים שהוגשו על ידי המערערים, ואף לא בסיכומי התשובה, או בדיון שהתנהל בפני המותב. התשתית העובדתית שנקבעה על ידי בית המשפט המחוזי אינה משתלבת עם טענת המערערים לפיה הסתמכו על האישור המקדים. נוסף על כן במועד האישור המקדים "לא היה הסדר מיסוי מפורש בפקודה בקשר עם עסקאות החלפת מניות" (שם). הנפקות היא שנעדר המארג העובדתי הנדרש כדי להקים למערערים עילה משפטית חלופית לבסס את עמדתם בדמות טענת הסתמכות או הבטחה שלטונית מכח האישור המקדים. על רקע זה נסללה הדרך לתת את הבכורה לפרשנות החוק בנסיבות מקרה זה.

נפקות נוספת היא שאין לקבל את טענת המערערים לפיה הנפסק בעניין לויין (עמ"ה (מחוזי ת"א) 48/94 אריה לויין נ' פקיד שומה תל אביב (12.9.1996)) עשוי לתמוך

בעמדתם שרשאים הם להישען על האישור המקדים כדי לזכות בשיעור המס המופחת. טיעון זה מפנה את הזרקור לסעיף 3 לאישור המקדים, הקובע:

”היה ויפסק על ידי בית המשפט, כי לגבי רווח הון ממכירת מניות לאחר רישום בבורסה מחוץ לישראל, חלות הוראות סעיף 101 לפקודה, או כי רווח הון מהן חב במס כנייר ערך חוץ (המס החל הוא בשיעור של 35%), יהיו המייסדים רשאים לחשב את המס בהתחשב בקביעת בית המשפט. הוראה זו תחול על המייסדים במידה שהנושא הובא להכרעת בית המשפט במועד המכירה הרלוונטית.”

בפועל גישת המערערים היא כי יש ללכת בעקבות הנפסק בעניין לוי, המאפשר להם לערוך את חישוב המס בהתאם לסעיף 94 לפקודה וזאת חלף המסלול הקבוע בצו ניירות ערך זרים. לא מכח הדין, שהרי פרשנות זו נדחתה לגופה לעיל, אלא מכח תוכנו של סעיף 3 לאישור המקדים.

אינני סבור שניתן לקבל טיעון זה. אף אם אקבל את פרשנות המערערים – שנדחתה מהנימוקים שפורטו לעיל – הרי סעיף 3 דורש כי המערערים יצביעו על כך שקיימת פסיקה של בית המשפט בתיק אחר, אשר תואמת את עמדתם בתיק הנדון. דא עקא, טענה זו של המערערים חשופה לתקיפה הבאה: סעיף 3 לאישור המקדים ופסק דין לוי לא דנו בקשר שבין סעיף 94 לבין צו ניירות ערך זרים, שהוא הסוגיה המשפטית המתעוררת בתיק זה. אף המערערים לא טענו אחרת. ודוק, הדרישה על פי הדין האמור היא – פסיקת בית המשפט, בדמות הלכה – וכזו לא הוצגה. לשון אחר, המשיב לא “הפר” את האמור בסעיף 3. שומת המס שהנפיק נגזרה ממכלול הוראות הדין הרלוונטיות לאירוע המס.

דעתי היא אפוא שלא תצמח תועלת מהחזרת הדין לשם הצגת ראיות ביחס למשמעות של האישור המקדים. לו היו המערערים מציגים במסגרת הערעור תשתית משפטית או עובדתית איתנה, ולו לכאורה – ניתן היה לשקול ביתר אהדה את ערעורם נגד ההחלטה בדבר מחיקת הסעיפים. ברם, על פי הממצאים שנקבעו על ידי בית המשפט המחוזי בעניין לצד החסר בראיות שהוצגו לפנינו נראה כי הטענה לכל היותר הינה נכונה פורמאלית מבחינה דיונית, אך אין בה על פני הדברים להביא לשינוי התוצאה. על רקע זה יצוין כי בבואנו לבחון את המשמעות המשפטית שיש להעניק לאישור המקדים, יש להעדיף פרשנות שמתיישבת עם הוראות הדין ואינה סותרת אותו. זאת במיוחד לנוכח הכלל שכל שנת מס נבחנת בפני עצמה. יודגש, כי אין לפנינו

תשתית לפיה האישור המקדים סותר את הדין (ואינני נוקט עמדה בשאלה מה תהא התוצאה המשפטית במצב כגון דא). הטענה היא כי העובדות שהתרחשו לאחר החתימה על ההסכם המקדים יכולות לסייע בשאלה כיצד המשיב פירש את האישור המקדים. הצורך בבחינת נסיבות חיצוניות לשם מתן פרשנות לאישור המקדים - כגון בחינת האופן בו מוסה צד ג' בהליך אחר – על כל הקושי שהוא מעורר במסגרת פרשנות חוזים, יש בו כדי להוביל למסקנה כי אין בכוחו כדי להטות את הכף. זאת במיוחד כאשר מהצד האחר הוראת הדין נוטה בבירור לטובת המשיב. ושוב יצוין החסר בתשתית העובדתית.

10. סוף דבר. הייתי מציע לחבריי לדחות את הערעור על פסק הדין, לרבות על החלטה הנדונה. המערערים יישאו בהוצאות המשיב בהליך זה ובשכר טרחת עורך דין בסך 25,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט א' רובינשטיין:

א. כפי שכתב חברי השופט הנדל (פסקה 5 לחוות דעתו), הכרעה בערעור שלפנינו מחייבת התייחסות לשלוש שאלות:

“האחת, האומנם יש להחיל את סעיף 94 לפקודת מס הכנסה לצד צו ניירות ערך זרים... השנייה - גם בהנחה שיש להשיב לשאלה הראשונה בשלילה - האם אין מקום לקרוא לתוך האישור המקדים כוונה מפורשת מצד המשיב להחיל את סעיף 94 לפקודת מס הכנסה? השלישית, האם צדק בית המשפט המחוזי בהחלטתו להורות על מחיקת סעיפים מהודעת הערעור של מערער 2, שענינם התנהלות המשיב כלפי המערערים בשנים קודמות” (ההדגשות במקור - א"ר).

לאחר העיון אני מצטרף להכרעתו של חברי השופט הנדל בכל הנוגע לשאלה הראשונה, היא שאלת פרשנותו של סעיף 2(ב)(1) לצו מס הכנסה (שיעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך זר), תשנ"ב - 1992 (להלן צו שיעור המס) והיחס בינו לבין סעיף 94 לפקודת מס הכנסה (כנוסחו אז). ואולם, חוששני כי אין בידי להצטרף להכרעתו לגבי השאלה השניה והשלישית.

ב. כפי שיפורט בהמשך, סבורני כי בנסיבות לא היה מקום להורות על מחיקת הסעיפים מהודעת הערעור של מערער 2. יתר על כן, חוששני כי מחיקת הסעיפים לא אפשרה בירור ממצה של פרשנות האישור המקדים (Pre-Ruling), ולפיכך אינני יכול להצטרף לקביעה, כי הסכם זה לא אישר למערערים לנקוט בחישוב המס לפיו פעלו; גם אם הסעיפים שנמחקו אכן אינם יכולים לסייע בשאלת פירושו של צו שיעור המס. אם תישמע דעתי תינתן למערערים האפשרות להחזיר את התיק לבית המשפט המחוזי, כדי שיישמעו בטענות שנמחקו, ובית המשפט ישקול מחדש את מצבם.

פרשנות צו שיעור המס והיחס בינו לבין סעיף 94 לפקודה

ג. בכל הנוגע לשאלה הפרשנית, סבורני כי אכן אין מקום להחלה מצטברת של הקלות המס שבסעיף 94 לפקודת מס הכנסה (כנוסחו הרלבנטי) יחד עם הקלות המס שנקבעו בסעיף 2(ב)(1) לצו שיעור המס. לא אחזור על הניתוח התכליתי המפורט שערך בית המשפט המחוזי; ואולם, לא אמנע מלומר, כי לדעתי לשון צו שיעור המס ברורה:

“על אף האמור בחלק ה לפקודה, יחיד תושב ישראל שיש לו רווח הון במכירת נייר ערך זר, יהיה פטור ממס על חלק רווח ההון שהוא סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, ויהיה חייב על יתרת רווח ההון במס בשיעור של 35%.”

ראשית סעיף זה מוציא את תחולת ההסדרים הקבועים בחלק ה' לפקודת מס הכנסה (“על אף האמור בחלק ה' לפקודה”); ובכלל אלה גם ההסדר הקבוע בסעיף 94, המאפשר - כפי שהראה חברי - פטור או שיעור מס של 10% עבור סכום “השוה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה שבחברה, כחלק של מוכר המניה בזכות לרווחים בחברה”. ושנית, הוא קובע הסדר מס ברור בתכלית: בכל הנוגע לרווח הון “שהוא סכום אינפלציוני” ישנו פטור מלא ממס; בכל הנוגע ליתרת רווח ההון קיים חיוב בשיעור 35% (סכום נמוך משמעותית משיעור מס רווח ההון שנהג באותה העת לגבי נייר ערך “ישראלי”). דומני, כי הדרך היחידה “לדחוק” את הוראות סעיף 94 לפקודה לתוך לשון ברורה זו היא באמצעות המונח “סכום אינפלציוני”, הנזכר הן בצו שיעור המס (“פטור ממס על חלק רווח ההון שהוא סכום אינפלציוני”), והן בסעיף 94 לפקודה (“יראו כסכום אינפלציוני... גם סכום השוה לחלק הרווחים הראויים לחלוקה שבחברה”).

ד. מהו איפוא אותו "סכום אינפלציוני" אליו נדרש צו שיעור המס? ובכן, הצו מפנה לסעיף 88 לפקודה המגדיר:

"חלק ריווח ההון השוה לסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם על יתרת המחיר המקורי".

נוסחה זו באה לשקף התאמת סכומים כספיים לשינויים במדד, ולהבחין בין רווחי הון "מדומים" לרווחי הון "אמיתיים" הראויים למיסוי מלא:

"החל מרפורמת המס של שנת 1975, המחוקק הכיר בכך שרווחי הון הנצברים על פני תקופה ארוכה יוצרים, בעתות של אינפלציה, ריווחים מדומים שלא ראוי למסותם. החל משנה זו, מס ריווחי הון מוטל על בסיס ריאלי תוך ניטרול השפעת האינפלציה על החיוב במס" (א' נמדר, מס הכנסה (מהדורה שלישית, תש"ע) 618; ראו גם א' רפאל, מס הכנסה (כרך שלישי, תשנ"א) 40-41).

אכן, סעיף 94 לפקודה, אשר מתייחס לאופן המיסוי בגין "סכום השוה לחלק הרווחים הראויים לחלוקה", נקט (באותה העת) במונח "סכום אינפלציוני":

"במכירת מניה יראו כסכום אינפלציוני, בנוסף לאמור בפסקה (1) להגדרת סכום אינפלציוני, גם סכום השוה לחלק הרווחים הראויים לחלוקה שבחברה...".

ואולם, לאמיתו של דבר אין מדובר ב"סכום אינפלציוני"; הטבת המס על "סכום השוה לחלק הרווחים הראויים לחלוקה" אינה קשורה בשום אופן ל"ניטרול השפעת האינפלציה על החיוב במס".

ה. התכלית שביסוד הטבת המס שבסעיף 94 קשורה לשיקולים שאין להם דבר וחצי דבר עם שינויים אינפלציוניים, והיא נותחה לאורך השנים ממספר היבטים. כך לדוגמה בפסק דינו של הנשיא ברק בעניין שיטרית:

"הדבר נועד להשוות את נטל המס על בעל מניות שקיבל את הרווחים של החברה כדיבידנד ושילם עליהם מס בשיעור 25% ועל בעל מניות שלא קיבל את הרווחים כדיבידנד, אלא, מכר את מניותיו בטרם חלוקת הרווחים ושילם על כך מס רווחי הון" (ע"א 10666/03 שיטרית נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (לא פורסם) פסקה 4).

תכלית דומה נזכרת בפסק הדין קמא: "הכוונה היתה, כאמור, להשוות מבחינת נטל המס, במידה מסוימת, בין מי שמחלק דיבידנד ואחר כך מוכר את המניה שזיכתה אותו באותו דיבידנד, לזה של מוכר מניה שגלומים בה רווחים בלתי מחולקים מהחברה" (עמוד 14).

ו. מקורות אחרים מתייחסים לשיקולים של כפל מס, הקשורים לעובדה שהחברה כבר מוסתה על הכנסותיה הראויות לחלוקה כדיבידנד:

"הטעם להוראה זו נובע, כידוע, מכך שערך המניה הנמכרת משקף אף רווח שנצבר בחברה וכבר מוסה. על מנת למנוע מצב של מיסוי כפל גם בעת מכירת המניה, קבע המחוקק את המנגנון של 'רווח ראוי לחלוקה' לפי סעיף 94ב" (ד' פיקאז, "רווחים ראויים לחלוקה' בעת מכירת מניות נסחרות בבורסה הממוסות לפי סעיף 6" מיסים ט/2 (1995) 1).

ובמקום אחר, "הטלת מס בשיעור 10% בלבד נועדה למנוע מיסוי כפול על אותם רווחים שהחברה שילמה בגינם מס, ואשר היוו את אחד הגורמים לעליית ערכה של המניה" (א' שפירא, "סעיף 94 לפקודת מס הכנסה", רואה החשבון נ"ב/3 (2003) 1, 2-1; ראו גם י' נבות, "אבני נגף בחישוב 'רווחים ראויים לחלוקה'", מיסים יז/5 (2003) 36, 39-41). כך הוא גם בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק):

"אילולא סעיף 94(ב), היה נוצר מצב של הטלת מס כפול על אותו חלק של רווח-הון שמקורו ברווחים שהצטברו בחברה: מס-הכנסה - ששולם על רווחים אלה על-ידי החברה, ומס רווח-הון - ששולם על-ידי בעל המניות בעת מכירתן."

לתכלית זו, שעניינה כפל מס, נדרש גם המשנה לנשיא מצא בעניין טיוון (ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' טיוון, פ"ד נט(4) 588, 604-605). על כל פנים, קביעה פוזיטיבית לגבי תכליותיו של סעיף 94 אינה מענייננו בתיק זה (המשנה לנשיא מצא התייחס בעניין טיוון (עמוד 598) לערפל "האופף סעיפים אלה"); לענייננו חשובה העובדה, שהתכלית אינה קשורה לשיקולים של "ניטרול השפעת האינפלציה על החיוב במס".

ז. המחוקק, משיקוליו שלו, במקום לנסח סעיף חוק עצמאי המתייחס לשיעור המס על חלק ריווח ההון הריאלי בגובה הרווחים הראויים לחלוקה, בחר להצמיד את שיעור (הטבת) המס על סכום זה לשיעור (הטבת) המס על סכום אינפלציוני; ואולם, מדובר בהצמדה של שתי הטבות מס שונות, בעלות תכליות שונות - ולא בקביעה כי הסכום בו

עוסק סעיף 94 ב הוא אכן "סכום אינפלציוני". כלשון המחוקק, "במכירת מניה, יראו כסכום אינפלציוני..." (ההדגשה הוספה - א"ר). לא ניתן איפוא לומר, כי המונח "סכום אינפלציוני" בצו שיעור המס מתייחס לסכום הנזכר בסעיף 94 לפקודה - אשר משיקולים עלומים שיעור המס עליו נקבע באמצעות הצמדה לשיעור המס על סכום אינפלציוני (בעיות שונות שעוררה הצמדה זו נזכרו בעניין שיטרת (פסקאות 4-5) ובע"א 3365/06 דורפברגר נ' פקיד שומה חיפה (לא פורסם) פסקה 9). הסכום אליו מתייחס סעיף 94 לפקודה אינו בעצמו סכום אינפלציוני; הדבר נוסח יפה בקובץ הפרשנות:

"הסעיף קובע, כי על הרווחים הצבורים ישלם המוכר מס... כאילו היו סכום אינפלציוני... זאת, בנוסף לסכום האינפלציוני החל בעת מכירה הונית" (ההדגשה הוספה - א"ר).

לשון זו ננקטה גם על ידי נמדר, "יש לבודד את התמורה בעד הרווחים הצבורים בחברה ועליהם ישלם המוכר מס... כאילו היו הם 'סכום אינפלציוני'" (עמוד 633; ההדגשה הוספה - א"ר).

ח. "כאילו היו הם 'סכום אינפלציוני'"; כאילו - אך לא באמת. לאמיתו של דבר, מדובר בהצמדה של שני סכומים שונים, כלשון המשנה לנשיא מצא: "איזו תכלית, למשל, משרתת הצמדת שיעור הקלת המס הניתנת בסעיף 94 לשיעורו של הסכום האינפלציוני החייב?" (עניין טיוון, עמוד 604; ראו גם שם, עמוד 598). ההתייחסות אל הסכום השווה לחלק מהרווחים הראויים לחלוקה "כאילו" היה סכום אינפלציוני נעשתה מסיבה טכנית, שעניינה הצמדת שני הסכומים לעניין שיעור המס; הצמדה זו אינה מאפשרת את דחיקת ההטבה הקבועה בסעיף 94 לפקודה לתוך הביטוי "הסכום האינפלציוני" בצו שיעור המס (ולא בכדי מפנה הצו אך ורק להגדרה שבסעיף 88 לפקודה).

ט. אגב הילוכנו עד כה ראינו גם, מדוע גם התכליות שהוצגו לסעיף 94 אינן מצדיקות את החלתו במקביל להטבות המס שבצו שיעור המס. כאמור מעלה, סעיף 94 נועד גם כדי להשוות במידת מה:

"את נטל המס על בעל מניות שקיבל את הרווחים של החברה כדיבידנד ושילם עליהם מס בשיעור 25% ועל בעל מניות שלא קיבל את הרווחים כדיבידנד, אלא, מכר את מניותיו בטרם חלוקת הרווחים ושילם על כך מס רווחי הון" (עניין שיטרת, פסקה 4).

וכפי שהראה בית המשפט קמא (בעמוד 16), בכל הנוגע לנייר ערך זר תכלית זו מושגת באמצעות קביעת שיעור מס של 35% על כל הרווח הריאלי (כולל התמורה שהתקבלה בגין רווחים הראויים לחלוקה). גם אם נתייחס לתכלית שעניינה מניעת כפל מס, אל מול הטבת מס משמעותית (פטור מלא או מס בשיעור 10%) שמעניק סעיף 94ב על "סכום השווה לחלק הרווחים הראויים לחלוקה" בלבד; צו שיעור המס קובע הטבה משמעותית פחות (מס בשיעור 35%) אבל זו ניתנת על רווח ההון כולו. צירוף ההטבות, לא רק שאין לו יסוד בלשון צו שיעור המס, הוא גם יוצר הטבה ששיעורה חורג מתכלית ההסדרים.

י. סוף דבר, ההסדר הקבוע בצו הוא הסדר ממצה ("על אף האמור בחלק ה' לפקודה"), אשר אינו כולל התייחסות נפרדת לחלק התמורה בגין רווחים ראויים לחלוקה. השעטנו שביקשו המערערים ליצור אולי יכול היה למצוא לו עיגון לשוני נוכח השימוש במונח "סכום אינפלציוני" בסעיף 94ב לפקודה; ואולם, כאמור, זהו שיתוף השם בלבד. נמצא, כי ככל שמדובר בתשתית החוקית אין לחישוב המס של המערערים יתד להיתלות בה. השאלה היא איפוא, האם האישור המקדים שנתן המשיב לבעלי המניות בחברת "ללנט" מאפשר להם לדרוש את שתי הטבות המס באופן מצטבר - ולכך נפנה עתה.

חישוב המס לפי האישור המוקדם

י"א. סעיפים 1-2 לאישור המקדים (מיום 15.11.95) התייחסו להסדרי המס שיחולו על החלפת מניות "ללנט" במניות Madge. בתמצית ניתן לומר, כי המערער 2 בחר באפשרות לראות במניה "המוחלפת כמניה 'ישראלית'" (עמוד 10 לפסק הדין); ובהתאם לשלם במועד מכירתה מס בהתאם להוראות הפקודה (סעיף 1 לאישור המקדים), לרבות הטבת המס הקבועה בסעיף 94ב לפקודה (כפי שנקבע מפורשות בסעיף 2 לאישור המקדים). ואולם, למעשה לשיטת שני הצדדים חישוב המס בענייננו אינו בהתאם לסעיפים אלה של האישור המקדים, ומוסכם כי מכירת מניות Madge תמוסה כמכירת מניה "זרה" ("אין מחלוקת בין הצדדים כי המניות הנמכרות של שני המערערים הם 'נייר ערך זר'"; עמוד 4 לפסק הדין).

י"ב. האפשרות לראות במכירת מניות Madge כמכירת מניות "זרות" עוגנה בסעיף 3 לאישור המקדים:

"היה ויפסק, על ידי בית המשפט, כי לגבי רווח ההון ממכירת מניות לאחר רישום בבורסה מחוץ לישראל, חלות הוראות סעיף 101 לפקודה או כי רווח ההון מהן חב במס כנייר ערך חוץ (המס החל הוא בשיעור של 35%), יהיו המייסדים רשאים לחשב את המס בהתחשב בקביעת בית המשפט. הוראה זו תחול על המייסדים, במידה שהנושא הובא להכרעת בית המשפט במועד המכירה הרלוונטית".

סעיף זה נכלל באישור המקדים, כיון שבאותה שעה ניהלו בעלי מניות אחרים בחברת "לנט" הליכים בעניין הוראות החוק הרלבנטיות למיסוי מכירת מניות "ללנט" (עמ"ה (מתוזי תל אביב) 48/94 לז"ן נ' פקיד השומה (לא פורסם)); והמשיב הסכים שלא למנוע מהמערערים את האפשרות ליהנות מהכרעת בית המשפט בעניינם של בעלי מניות האחרים. כך העיד מר אגרון (באותה העת סגן נציב מס הכנסה) מטעם המשיב:

"בעקרון עמדת נציבות מס הכנסה באותה העת היתה ברורה [כי מדובר במכירת מניה "ישראלית" - א"ר]... מאידך, בגלל שהיה מדובר בנושא חדשני, לא ראינו מקום למנוע מהנישום זכות שתיקבע על ידי בית המשפט. מאחר שאלו נושאים התלויים ועומדים, והנוסח מצביע שאם מקרה כזה יבוא בתיק אחר, אם בית המשפט יקבע בנושא המסוים את שיקבע, הרי הנישום יהיה רשאי לחשב את המס בהתאם להחלטת בית המשפט" (עמוד 19 לפרוטוקול הדיון 5.3.06).

ואכן, בעניין לז"ן אימץ בית המשפט המחוזי (בשנת 1998) את עמדת הנישומים, וקבע כי על המכירה חלות הוראות צו שיעור המס - על הטבת המס שבו; קרי מס בשיעור 35%. כפי שמופיע בסעיף 2.10 לנימוקי הערעור שהגיש מערער 2 לבית המשפט המחוזי (סעיף אשר נמחק בהמשך לבקשת המשיב), בשנת 1998 ביקש מערער 2 לתקן את שומותיו בהתאם לפסק הדין בעניין לז"ן ובקשתו התקבלה; ומסיבה זו אנו דנים כיום בהוראות צו שיעור המס אשר לא היה רלבנטי לפי סעיפים 1-2 לאישור המקדים.

מחיקת עובדות מנימוקי הערעור - רקע

י"ג. נמצא איפוא, כי שאלת מפתח לגבי אופן המיסוי בעניינם של המערערים היא, מה אכן נקבע באותם הליכים מקבילים, וכיצד פירשו הצדדים את סעיף 3 לאישור המקדים. בהקשר זה ציין המערער 2 בנימוקי הערעור שהגיש מספר עובדות אשר על פניו נחזות להיות רלבנטיות לשאלות אלה: (1) בהליך בענייננו של לז"ן עמדת הנישומים (אשר עמדתם לגבי תחולת צו שיעור המס התקבלה) היתה, כי שיעור המס הוא בהתאם לסעיף 2(ב) (1) לצו שיעור המס במצטבר עם הטבת המס שבסעיף 94 לפקודה (סעיף 2.9) - אם כי שאלה זו לא נדונה מפורשות בפסק הדין (אשר עסק בעצם

תחולתו של צו שיעור המס); (2) בעקבות פסק הדין בעניין לויין חתם המשיב על הסכם עם מערער 2, במסגרתו תוקנו שומותיו לשנים 1992-1995 תוך אימוץ החישוב לפיו הטבות המס מצטברות (סעיף 2.10); (3) הנישומים בתיק לויין שילמו גם הם מס כאשר שתי ההטבות חלות במצטבר (סעיף 2.10). על רקע עובדות (נטענות) אלה טען מערער 2, כי השומות הנוכחיות:

"מנוגדות הן לאישור הנציבות, הן לעמדת המשיב על פי ההסכם שנחתם בינו לבין המערער לגבי שנות מס קודמות... והן לאופן מיסויים של בעלי מניות אחרים" (סעיף 2.12).

י"ד. ואולם, המשיב הגיש לבית המשפט בקשה למחיקת סעיפים אלה לפי תקנה 91(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד - 1984; בטענה כי הם עשויים "להפריע לדיון הוגן בתובענה, לסבכו או להשהותו". בעיקר נטען כי:

"לא ניתן לחייב את המבקש [המשיב כאן - א"ר] לחזור על טעויות שעשה, אם עשה בעבר, כשם שלא ניתן לקבוע פרשנות משפטית למצב החוקי הנכון בהסתמך על טעויות של המבקש, שהיו או שלא היו. בדומה, לא ניתן להסיק מסקנות לגבי פרשנות החוק מהסכמי פשרה שכרת המבקש בזמן מן הזמנים..."

לא ניתן, בנוסף לכל האמור, לדלות מהערעורים של נישומים אחרים שהתבררו בבית המשפט בעבר את עמדת המבקש שם, ולהנציח אותה, משל היה המבקש לעולם מחויב להתמיד באותה עמדה. זאת ועוד, אין באותם מקרים שכבר התבררו ראייה לכלום זולת ההכרעה המשפטית שרק היא יכולה להוות אסמכתא" (ההדגשה במקור - א"ר).

ט"ו. המערער 2 התנגד לבקשת המחיקה, ובין היתר הדגיש, כי האופן בו מוסה בעבר אף אם אינו רלבנטי לפרשנות החוק (קרי, לשאלת היחס בין הטבות המס בפקודה וההטבות בצו שיעור המס), הוא רלבנטי ביותר לגבי האופן בו פירשו הצדדים את האישור המוקדם (סעיף 4 לתגובה). אף נאמר מפורשות:

"וידגש - המשיב [המערער 2 כאן - א"ר] אינו מנסה לעשות שימוש בעמדה שהובעה על ידי המבקש [פקיד השומה - א"ר] עד היום כנימוק לפרשנות הראויה של הוראות החוק" (סעיף 8).

ט"ז. ביום 25.4.04 קיבל בית המשפט המחוזי את בקשת המחיקה. בין היתר נאמר: "בעניין זה נפסק לא אחת כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה. דהינו, גם אם טעה פקיד השומה בעבר בנוגע לתפיסתו את המסכת העובדתית או פרשנותו את החוק ואופן תחולתו על אותה מסכת, אין הוא מנוע, במסגרת שנת מס חדשה, לשנות את עמדתו ולתקן את הטעון תיקון" (עמוד 2 להחלטה). נקבע איפוא:

"השאלה הממשית העיקרית הנצרכת לבחינה, כעולה מהודעות הצדדים, היא שאלה של פרשנות משפטית. עיקרה פרשנות הוראות סעיף 94 לפקודה ויחסי הגומלין שבין סעיף זה לסעיף 97(ג), צו מס הכנסה (קביעת ניירות ערך זרים) תשנ"ב - 1992 וצו מס הכנסה (שעור המס על רווח הון במכירת נייר ערך (זר) תשנ"ב - 1992 לרבות שאלת שיעור המס לגבי הרכיב של רווחים ראויים לחלוקה הגלומים בתמורה ממכירת המניות, ככל שנכון לבודד רכיב זה. בדרך שבחר המערער להעלות את השתלשלות העבר אין תרומה ממשית לבירור המשפטי הנחוץ כאן ועל כן דין בקשת המשיב להתקבל. מה גם שהוכחת המסכת העובדתית הנפרשת בסעיפים שמחיקתם מתבקשת, עד כמה שיתכן ויש בה עניין ציבורי, תכביד על בירור השאלות שהן באמת שנויות במחלוקת ותגרום להארכת הדיון שלא לצורך".

קביעה זו אושרה על ידי חברי השופט הנדל (בפסקה 9 לחוות דעתו), בעיקר בהנמקה:

"יש ליתן הדעת לעיקרון חשוב בדיני המיסים ולפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה, ואין 'לכבול' את פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר, אלא על האחרון לקבוע שומת אמת בהתבסס על הדין החל... ההכרעה כאן נסבה על שאלה פרשנית רחבת היקף, הדורשת דיון לגופה".

מחיקת הסעיפים מנימוקי הערעור - דיון

י"ז. כאמור, חוששני כי אין בידי להצטרף לקביעה אחרונה זו; ולדידי לא היה מקום להיעתר לבקשת המחיקה שהגיש המשיב. הסקירה המפורטת (שלא לומר האַךְנִית או המְלֵאָה) שהובאה לעיל מלמדת בבירור, כי מטרת ההתייחסות להסדרים בין הצדדים בשנים הקודמות, ולהסדרים בין המשיב לבין הנישומים שעניינם התברר בתיק לזיון אינה ללמד על הפרשנות הנכונה של המצב החוקי. נוכח סעיף 3 לאישור המקדים, הכורך את עניינם של המערערים עם עניינם של הנישומים בעניין לזיון; ההתייחסות לעובדות אלה נועדה לבסס טענות המסתמכות על האישור המקדים (ואולי, גם טענות מסוג זה).

י"ח. אם אכן נקבל את הטענה, כי סעיף 3 לאישור המקדים נועד לאפשר למערער 2 ליהנות מפירותיו של ההליך שנוהל בעניין לוין (וכאמור, דומה כי כך העיד מר אגרון מטעם המשיב), השאלה כיצד פירשו הצדדים את האישור המקדים, וכיצד מוסם הנישומים בעניין לוין היא רלבנטית. כמובן זה חוששני, כי הקביעה מפי בית המשפט קמא:

"השאלה הממשית העיקרית הנצרכת לבחינה, כעולה מהודעות הצדדים, היא שאלה של פרשנות משפטית..."

אינה משקפת לאמיתו של דבר את מלוא היקף השאלות הנצרכות לצורך הכרעה בעניינם של המערערים. אילו אכן היה הערעור תחום אך לטענות המבוססות על המצב הסטטוטורי לא היה צורך להתייחס להתנהלות המשיב בעניינו של המערער ובעניינם של הנישומים בעניין לוין; ואולם הטענות מיוסדות גם על פרשנות האישור המוקדם, ודרך מנגנון "ההצמדה" (סעיף 3 לאישור המוקדם הכורך בין עניינו של המערער לעניין לוין) גם על עניינם של הנישומים בעניין לוין.

י"ט. חברי השופט הנדל מתייחס "לעיקרון חשוב בדיני המיסים ולפניו כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין 'לכבול' את פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר, אלא על האחרון לקבוע שומת אמת בהתבסס על הדין החל" (פסקה 9; ההדגשה הוספה - א"ר). לא אכנס כאן לסוגיה המורכבת של ההשתק בדיני המס (ראו לדוגמה ע"א 831/76 לוי נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לב(1) 421; ע"א 1107/03 טהורי נ' פקיד שומה ת"א 2, פ"ד נט(1) 337), ואף אם נניח כי ניתן ליישם בענייננו את דברי השופט ויתקון, "שבעניין פיסקלי אין לטעון 'מעשה-בית-דין' לגבי שנת מס אחרת" (ע"א 14/73 שדה נחמיה (חוליות) בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד כז(2) 578, 581) - דברים אלה מתייחסים לפרשנות הדין. כדברי השופט הנדל, על המשיב "לקבוע שומת אמת בהתבסס על הדין החל".

כ. ואולם, בשלב זה של דיוננו המסמך אשר יש צורך לפרשו אינו החוק, אלא האישור המקדים; בפרט כיון שאין בפנינו טענה שהמשיב מבקש לשנות ממנו. האישור המקדים מתייחס למכירת מניות Madge בכל מועד עתידי (לא בשנת מס זו או אחרת), והשאלה היא אלו הסדרי מס הוא מחיל על מכירה זו. כמובן זה, וכל עוד אין בקשה מצד המשיב "להשתחרר" מהאישור המקדים (דבר אשר ככלל אינו פשוט; השוו סעיף 158ו(א) לפקודת מס הכנסה; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), תשס"ה

- 2005, הצעות חוק הממשלה 186, בעמוד 964; ד' בייץ, "הגבול הדק בין אחריות אזרחית ופלילית בתחום המס: נורמות אנטי-תכנוניות, פרשנות, טעות והסתמכות על חוות דעת מומחה" מיסים כג/1 (2009) 1, 4), השאלה היא איפוא מה קובע האישור המקדים.

כ"א. בהקשר זה, ובניגוד לשאלת אופן פרשנות הדין, שם להתנהגות המשיב אין משקל מכריע, דומה - לדוגמה - כי חל הכלל לפיו "התנהגותם של הצדדים לאחר כריתת החוזה מהווה כלי פרשני חשוב" (ע"א 6491/06 מרסדה נ' סגל (לא פורסם) פסקה 6 - השופט גרוניס; ע"א 49/06 שניר תעשיות צמר גפן רפואי בע"מ נ' עירית כפר סבא (לא פורסם)). ובמקום אחר:

"אין ספק כי התנהגותם של הצדדים לאורך תקופת החוזה היא כלי פרשני חשוב לקביעת תוכן ההתקשרות ביניהם וממנה ניתן ללמוד כיצד הבינו הצדדים את ההסכמות שהושגו ואף נפסק בהקשר זה כי צד לחוזה יתקשה לטעון כי יש לפרש הוראותיו של חוזה באופן שונה מן האופן בו נהג הוא עצמו לאורך חיי החוזה" (ע"א 9784/05 עיריית תל אביב יפו נ' גורן (לא פורסם) פסקה 18 - השופטת חיות).

כשם שבית משפט זה התייחס להתנהגות פקיד השומה כאינדיקציה לפרשנות הסכם לחובת הנישום (ראו ע"א 376/76 פקיד השומה, ירושלים נ' אריזדה, פ"ד לא (1) 436, 441), כך - במישור העקרוני - היא עשויה לשמש אינדיקציה פרשנית לטובתו; ההגינות מחייבת כי התמונה תהיה סימטרית (לחובת ההגינות בהקשרים אלה, ראו לאחרונה ע"א 10088/09 דגמין נ' פקיד שומה באר שבע (לא פורסם) פסקה י"ז-י"ח). סוף דבר, "אם נהג צד לחוזה בדרך מסוימת שיש בה כדי להצביע כיצד מפרש הוא את הוראותיו, יתקשה צד זה לטעון בהמשך כי פרשנותו של החוזה שונה" (ע"א 9636/06 בוגנר נ' SofaWare Technologies Ltd (לא פורסם), פסקה מ"ה).

כ"ב. יישום עיקרון פרשני זה בנסיבות דנא מחייב התייחסות גם לאופן בו מיסה המשיב את המערערים בשנים שקדמו לתקופה נשוא הליכים אלה. אכן, בנסיבות אין מדובר באינדיקציה מכרעת. אף מבחינה עובדתית, שאלת חישוב שיעור המס לפי צו שיעור המס התעוררה רק בשנת 1998 (לאחר מתן פסק הדין בעניין לוין), אז ביקש המערער 2 לתקן את שומותיו לשנים 1992-1995 ולמסותו לפי צו שיעור המס. מסיבה זו לא ניתן להתייחס לאופן בו יישם המשיב את האישור המקדים מיד בסמוך לעריכתו. ואולם אין ספק, כי עובדות אלה רלבנטיות לטענות המערערים לגבי יישום תנאיו של האישור המוקדם בעניינם.

כ"ג. העובדה שבשנת 1998 חתם המשיב - כך על פי העובדות שנטענו בסעיפים שנמחקו - על הסכם המאמץ את עמדת המערער 2 ואת הצטברות ההטבות, עשויה ללמד, כי כך הבינו שני הצדדים את האופן בו יש ליישם את סעיף 3 לאישור המוקדם; ומנגד, יתכן שהמשיב לא נתן דעתו לכך באותה עת, ומדובר בשגגה מצדו - אשר הוא טוען, כי אין מקום לכפות עליו לחזור עליה בשנות מס אחרות. כאמור, סעיף זה נמחק, ושאלות אלה לא התבררו. טענה נוספת, אשר בית המשפט המחוזי קיבל את בקשת המשיב למחקה, מתייחסת לשיעור המס ששילמו הנישומים בעניין לוין (סעיף 2.12 לנימוקי הערעור בבית המשפט המחוזי); עניין אשר על פניו רלבנטי נוכח תכליתו של סעיף 3 לאישור המוקדם.

כ"ד. לא אכחד, עיון בפסק הדין בעניין לוין מעלה לכאורה, כי שאלת היחס בין הטבת המס שבצו שיעור המס להטבת המס שבסעיף 94 לפקודה לא נדונה בו מפורשות. יתכן שבעניין זה הכרעת בית המשפט מצטמצמת לקביעה, כי על מכירת מניות "ללנט" חל צו שיעור המס, תוך הותרת אופן יישומה למשיב. ואולם, באחד הסעיפים שנמחקו (סעיף 2.9) הוצגה כאמור עמדת הנישומים בעניין לוין, ובה חושב המס כאשר שתי ההטבות מצטברות. כיון שלא התקיים דיון בסוגיה, איננו יודעים מה היתה עמדת המשיב בעניין זה, ככל שהיתה; ולא למותר לציין, כי אם אכן לא התנגד המשיב לאופן חישוב זה עשויות - אך אין הדבר מחויב - להיות לכך השלכות בגדרי מעשה בית דין, החל גם על טענות שצריך היה להעלותן ולא הועלו: "מעשה בית דין אינו חל רק לגבי פלוגתאות שהועלו על ידי בעלי הדין בהליך משפטי קודם, אלא אף על טענות שהיה על בעלי הדין להעלותם במסגרת הליך זה" (ע"א 4087/04 גורה נ' בנק לאומי לישראל בע"מ (לא פורסם) פסקה 9 - השופט ארבל; רע"א 1026/07 הרשקוביץ נ' החברה הישראלית לטבק בע"מ (לא פורסם)). ומכיוון אחר, "קיימת מניעות להעלות טענות שחובה היה להעלותן בהתדיינות קודמת בין הצדדים וחליפיהם" (רע"א 2237/06 בנק הפועלים בע"מ נ' וינשטיין (לא פורסם) פסקה 26 - השופט נאור).

כ"ה. אינני אומר כי אלה הם פני הדברים בענייננו, ואולם זוהי בעיני סוגיה שצריך היה להידרש לה. יתכן גם, כי כשם שהמשיב (בשומות נשוא הליך זה) החליט לשנות את האופן בו מיסה את המערערים בשנים הקודמות, הוא עשה כך גם כלפי הנישומים בעניין לוין (ויתכן שאלה השלימו עם זאת, ויתכן שמתקיימים הליכים מקבילים). ואולם, טענות אלה היו צריכות להישמע מפי המשיב, אשר צריך היה (ככל שאלה פני הדברים) לומר, כי גם הנישומים בעניין לוין חויבו לשלם מס בשיעור הנדרש

מהמערערים; שהרי גם אם המערערים "הוצמדו" לנישומי עניין לזון אין עילה להעניק להם הטבות מעבר לאלה שזכו להן נישומים אלה.

כ"ו. יובהר, ויתכן שבעניין זה חברי השופט הנדל ואני קוראים את פסק הדין קמא בדגשים שונים, האמור אינו סותר את קביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא. בית המשפט התייחס לכך שרואה החשבון אבני נזהר "מלומר כי ניתנה הבטחה מפורשת" (עמוד 12 לפסק הדין) להחלת סעיף 2 לאישור המקדים (שעניינו מיסוי לפי סעיף 94ב) במקביל לסעיף 3 לאישור המקדים (שעניינו האפשרות לראות במכירה כמכירת נייר ערך זר). מסיבה זו גם באה הקביעה העובדתית:

"לאור העדויות שבפני, מוצא אני כי אין מקום לקרוא לתוך האישור המקדים כוונה מפורשת של המשיב כי סעיף 2 בו יחול גם בהתרחש האמור בסעיף 3" (עמוד 13).

ואולם, הסוגיה שבפנינו אינה שאלת החלתם המצטברת של סעיפים 2-3 לאישור המקדים; ואיננו דנים בשאלה, האם ניתנה הבטחה שלטונית להחלה כאמור. השאלה היא כיצד יש ליישם את סעיף 3 לאישור המקדים כשלעצמו. בהקשר זה הביא בית המשפט קמא מתצהירו של רואה החשבון אבני:

"אנו כמנסחי האישור לא ראינו כל קשר בין הנושאים, וכוונה כל הנוגעים בדבר, לרבות- להבנתי - גם כוונתה של הנציבות, היית כי אם ייפסק בידי בית המשפט המצוין בפסקה (3) לאישור, לעניין תחולת סעיף 101 לפקודה או לתחולת הגדרת 'נייר ערך חוץ', יחול ההסדר שייפסק בידי בית המשפט, אך זאת ללא קשר לאמור בפסקה (2) לאישור בעניין הרווחים הראויים לחלוקה..." (עמוד 12 לפסק הדין).

קרי, גם מבלי להידרש לשאלת ההחלה המקבילה של סעיפים 2-3 לאישור המקדים, לשיטת רואה החשבון אבני, כוונת הצדדים הייתה, שאם תתקבל עמדת הנישומים בעניין לזון "יחול ההסדר שייפסק בידי בית המשפט". דברים אלה עולים בקנה אחד עם דברי מר אגרון מטעם המשיב (שהובאו מעלה במלואם): "לא ראינו מקום למנוע מהנישום זכות שתיקבע על ידי בית המשפט". השאלה כיצד משפיע פסק הדין בעניין לזון על עניינם של המערערים, לרבות כיצד יישמו הצדדים (לשני ההליכים) את פסק הדין לאחר נתינתו - לא נדונה בפסק הדין, אף שלכאורה היה מקום לדון בה.

כ"ז. סוף דבר, פרשנות שהיא למצער אפשרית לסעיף 3 לאישור המקדים, כורכת את גורלם של המערערים עם גורלם של הנישומים בעניין לזון - ובנסיבות, כך סבורני, גם

אם הטענות העובדתיות שהציגו המערערים אינן רלבנטיות לפרשנות החוק, הן רלבנטיות על מנת לברר את זכויותיהם לפי האישור המוקדם.

תקנה 91 לתקנות סדר הדין האזרחי

כ"ח. דברים אלה חוזרים ומעוררים הרהורים לגבי אופן השימוש הראוי בסמכות המחיקה שבתקנה 91 לתקנות סדר הדין האזרחי; סמכות אשר לדידי יצרה בנסיבות מצב של דרך "קצרה וארוכה" (בבלי עירובין נג ע"ב), "קצרה" לכאורה, "וארוכה" בסופו של דבר. תקנה 91 מסמיכה את בית המשפט:

"להורות כי יימחק או יתוקן כל ענין בכתב טענות שאין בו צורך או שהוא מביש או עלול להפריע לדיון הוגן בתובענה, לסבכו או להשהותו".

ואכן, אין ספק כי ישנם מקרים בהם כתבי טענות מכילים טענות שעל בית המשפט לסלקן (ראו א' גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי (מהדורה עשירית, תשס"ט) 164); והמבחן הוא ביסודו מבחן הרלבנטיות (רע"א 3614/97 אבי יצחק נ' חברת החדשות הישראלית, פ"ד נג(1) 26, 54). ואולם, השימוש בתקנה, אשר במהות ניתן לראות בה משום סילוק על הסף - אם לא של ההליך כולו אז של חלק ממנו - מחייב זהירות (השוו רע"א 6658/09 מולטילוק בע"מ נ' רב בריח תעשיות בע"מ (לא פורסם) פסקה 13).

כ"ט. בית משפט זה, בעיקר מפי רשמיו לדורותיהם, חזר על העיקרון, כי תקנה זו היא "חריג לעיקרון היסודי של חופש הטיעון של הצדדים לדיון המשפטי" (עע"מ 5737/01 אוסדיטשר נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה (לא פורסם) פסקה 3 - הרשם, כתארו אז, שחם). ככל חריג, גם בחריג זה יש לעשות שימוש זהיר. יפים בהקשר זה דבריו של הרשם זולטי (באותו עניין ביחס לתקנה 417 לתקנות סדר הדין האזרחי, שעניינה כתב ערעור):

"עיון בפסיקה ובספרות מעלה, כי השימוש הנעשה בתקנות אלו לשם מחיקת כתבי ערעור או חלקים מהן הוא מזערי. דומה, כי הגישה העומדת ביסוד מדיניות זו היא שמירה על חופש הטיעון של בעלי דין - ככל שאין בו כדי לשבש את מהלך הדיון, להכביד עליו, לפגוע בכבודם של בעלי הדין... התערבות יתרה בשלב זה עלולה לחבל בטיעוני הצדדים ולפגוע בטענות מהותיות על בסיס טעמים צורניים. מטעמים אלה, אין אני סבור, כי בית המשפט אמור לשמש 'עורך-על' של כתבי בי-דין, לקצרים ולנסחם לפי שיקול דעתו... ככלל, דומה,

כי מוטב להימנע מ'מניעה מוקדמת' ומהגבלת זכות הטיעון"
(ע"א 1252/00 חייק נ' ארזי (לא פורסם) פסקה 4).

בהסתמך על דברים אלה נקבע, שוב ושוב, כי "נקודת המוצא להכרעה בבקשות מעין אלו הינה כי בית המשפט אינו עורך על של כתבי הטענות" (ע"מ 4897/06 בוקובזה נ' עיריית ירושלים (לא פורסם) פסקה 3 - הרשמת ליבוביץ; ראו עוד ע"א 1501/05 כהן נ' מנהל מס שבח תל אביב (לא פורסם); ע"א 11307/04 ב. דני חברה לבניין והשקעה (1992) בע"מ נ' מדינת ישראל (לא פורסם)). דומני כי במקרה שלפנינו, ולפחות לשיטתי, הטענות אשר נמנע מהמערער 2 להעלות בפני בית המשפט המחוזי היו רלבנטיות להליך; ולמצער בחכמה שלאחר מעשה, אחרי שטענותיו המתבססות על פרשנות החוק לא התקבלו, התבררה ההחלטה למחקן כבעייתית.

ל. יתר על כן. לא אמנע מאמור, כי כאשר ראיתי שמדובר בבקשה שהגישה המדינה, ובה היא מבקשת למחוק מכתב הטענות - ולמעשה "למנוע" מבית המשפט - עובדות לגבי התנהלותה שלה עצמה, תמהתי. אכן, יתכן שהותרת הטענות היתה מרחיבה גם את היקף הבירור העובדתי הנדרש, ובכך מאריכה את ההליך. ואולם, מצב בו המדינה מבקשת למנוע דיון באופן בו היא עצמה התנהלה אינו לגמרי פשוט בעיני, גם נוכח חובת ההגינות המוגברת המוטלת עליה. במקרה אחר נודמן לי לומר, כי:

"חובת המדינה להגינות יתרה בהתנהגותה בכל דרכיה ברורה
לדידי כשמש בצהרי היום, עד כי אינה טעונה אסמכתאות"
(רע"א 470/08 כרמל התפלה בע"מ נ' מדינת ישראל (לא
פורסם) פסקה ט').

ובהמשך אותם דברים, מבלי להתייחס לשיקולים שביסוד בקשת המחיקה בהליך זה, "ממוסדות המדינה בתוכה פנימה אינך מצפה - ואיני מדבר בימות מלחמה ובמהלכים חיצוניים כאלה ואחרים - לשיקולים טקטיים" (פסקה י"א). כידוע:

"חובת ההגינות המחייבת רשות בפעולותיה עם האזרח מכח המשפט הציבורי הינה קודמת, רחבה יותר, ומחמירה יותר מחובת תום הלב הנובעת מדין החוזים, והיא חלה על הרשות בכל מגוון פעולותיה הן בתחום המשפט הפרטי, והן בתחום הציבורי" (ע"א 6518/98 הוד אביב בע"מ נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נה(4) 28, 44 - השופטת פרוקצ'יה).

ל"א. חובת הגינות זאת מקבלת לדידי ביטוי גם במישור הדיוני. ביטוי לחובה ייחודית זו היה מצוי לאורך שנים, במדיניות המדינה שלא להעלות טענת התיישנות

(אלא אם כן אושר הדבר על ידי הגורמים הבכירים ביותר); ובמדיניות הנוכחית, לאפשר לפרקליט המטפל (באישור פרקליט המחוז) להימנע מטענת התיישנות במקרים בהם "אין זה ראוי בנסיבות העניין" (הנחיית פרקליט המדינה 16.8). אכן ברירת המחדל נהפכה (לסקירה תמציתית ראו רע"א 187/05 נסייר נ' עיריית נצרת עילית (לא פורסם) פסקה 36), אך גם ההנחיה הנוכחית משקפת הכרה במעמדה הייחודי של המדינה, אף כאשר היא נתבעת בהליך אזרחי:

"סייג אחרון זה [המאפשר להימנע מהעלאת טענת התיישנות - א"ר] מנוסח בכלליות, ולא בכדי. גמישות ניסוחו נועדה להבטיח את התפרשותו על מקרים שונים שבהם חובת ההגינות מצדיקה את בירור התביעה לגופה, בלא חסימתה על הסף בעילת התיישנות, בין היתר תוך התחשבות בעובדה כי היא מוגשת כנגד המדינה כבעלת דין, להבדיל מאשר כנגד פרט" (בג"ץ 853/10 חברת שדמות הדרום בע"מ נ' פרקליט מחוז דרום (לא פורסם) פסקה 12 - השופטת פרוקצ'יה; ההדגשות הוספה - א"ר).

ל"ב. יתר על כן, בניגוד לבעל דין פרטי, אשר בכפוף לכלל "אדם לאדם - אדם" (ראו לדוגמה, ע"א 579/83 זוננשטיין נ' אחים גבסו בע"מ, פ"ד מב(2) 278, 291 - השופט, כתארו אז, ברק), רשאי להעלות טענת התיישנות בכל מקרה בו החוק מאפשר זאת - התנהלות המדינה, גם בכובעה כנתבעת בהליך אזרחי, כפופה לחובות הסבירות וההגינות שבמשפט המינהלי (בג"צ 2825/04 בארד נ' היועץ המשפטי לממשלה (לא פורסם), ומכאן הרקע להנחיות לעניין ההתיישנות שתוארו מעלה; לדיון נוסף בטעמים השונים למגבלות החלות על התנהלותה הדיונית של המדינה בהליכים אזרחיים ראו גם ע"א 5964/03 עזבון ארידור ז"ל נ' עיריית פתח תקוה, פ"ד ס(4) 437, ובעיקר 489-491 (השופטת ארבל); 527-530 (השופט גרוניס); עוד ראו י' ויסמן, "ההתיישנות והמדינה", משפטים י"ד (תשמ"ד) 3). חובות אלה, הנלוות להכרה בדבר מעמדה המיוחד של המדינה - גם כשהיא צד למשפט אזרחי - צריכות להיות נר לרגליהם של באי כוחה של המדינה בערכאות השונות.

ל"ג. יודגש, אינני קובע כי בנסיבות בקשת המחיקה שהגיש המשיב לא היתה סבירה; או כי שיקולי הגינות היו צריכים למנוע את הגשתה. אך כאמור, לדידי היו טעמים ענייניים טובים שלא להגישה, וחשוב מכך (בפרט בראיה שלאחר מעשה) - שלא להיעתר לה. בהקשר אחרון זה די לציין, כי לאחר שהמערער 2 התנגד לבקשת המחיקה (ראשית לפי תקנה 91(ב) לתקנות סדר הדין; ושוב בתגובה שהגיש לבית המשפט לפי תקנה 91(א)) השיקולים שעל המשיב לשקול, והאיזון בין האינטרסים השונים שעליו

לאזן ביניהם, עשויים להיות שונים מאלה של מתדיין פרטי. לעתים איזון ראוי יותר עשוי להימצא בהעלאת הטענה, כי מדובר בסעיפים שעשויים "להפריע לדיון הוגן בתובענה, לסבכו או להשהותו" (כלשון תקנה 91(א) לתקנות סדר הדין האזרחי), ולציין כי ככל שיתברר בסופו של הליך, כי זו אכן התמונה - יידרשו הוצאות בהתאם (השוו עניין מולטילוק פסקה 13). ואולם, מטבע הדברים, האיזון הראוי תלוי בנסיבותיו של התיק.

סוף דבר

ל"ד. סוף דבר מקובלת עלי עמדת חברי השופט הנדל בכל הנוגע לדחיית הערעור על פרשנות המצב החוקי; קרי, שאלת היחס בין הטבת המס שבסעיף 94ב לפקודת מס הכנסה (כנוסחו אז) לבין שיעור המס המופחת שנקבע בצו שיעור המס. ומנגד, אם תישמע דעתי, אציע לאפשר את השבת התיק לבית המשפט המחוזי כדי שיכריע בטענות המערערים לגבי זכויותיהם על פי סעיף 3 לאישור המקדים, ובהתבסס על מלוא רוחב היריעה העובדתית (לרבות התנהלות המשיב בעניינם של הנישומים בעניין לוין). על פני הדברים דומני, כי רשימת העניינים והסוגיות שעשויים לדרוש בירור נוסף נסקרה מעלה; ובידי המערערים (אשר יתכן שבידם תשובות לחלק מן השאלות שלא התבררו בהליך דנא), להחליט אם אכן יצאו נשכרים מהשבת התיק לבית המשפט המחוזי.

ל"ה. אציע איפוא לקבוע, כי המערערים יוכלו להגיש לבית המשפט המחוזי בתוך 30 יום ממתן פסק דין זה הודעה, בה יפרשו אם מעוניינים הם להשיב את התיק לבירור נוסף. ככל שיודיעו המערערים כי הם מבקשים להשיב את התיק, יקבע בית המשפט את סדרי הדין ואופן הטיעון; ככל שיודיעו המערערים כי הם מוותרים על זכות זו (או ככל שלא תוגש כל הודעה בתוך המועד האמור), יעמוד על כנו פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בנסיבות הייתי מחייב את המשיב בשכר טרחתו של בא כוח המערערים בסך 10,000 ₪.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

כפי שציינו חבריי, השופט הנדל והשופט דובינשטיין, שלוש שאלות עומדות ביסוד הערעור. בשאלה הראשונה, הנוגעת לאפשרות להחיל במצטבר את סעיף 94ב לפקודת מס הכנסה ואת צו ניירות ערך זרים – על ההקלות הקבועות בהם, קיימת

תמימות דעים בין חבריי. לפי קביעתו של השופט הנדל, שאליה הצטרף השופט רובינשטיין, אין מקום להחלה מצטברת של הקלות המס הקבועות בסעיף 94ב לפקודת מס הכנסה, יחד עם אלה הקבועות בסעיף 2(ב)(1) לצו שיעור המס. אף אני מצטרף בהסכמה לעמדה זו מן הטעמים שעליהם הצביעו חבריי.

אשר לשתי השאלות האחרות – אם יש מקום לקרוא לתוך האישור המקדים שניתן למערערים כוונה מפורשת מצד המשיב להחלה מצטברת של שני סוגי ההקלות; ואם בדין ראה בית המשפט המחוזי להורות על מחיקת סעיפים מהודעת הערעור של המערער 2; קיימת בין חבריי מחלוקת. חברי, השופט הנדל, סבור כי אין מקום להתערב בקביעתו העובדתית של בית המשפט קמא, שהתבססה על בחינה מקיפה של חומר הראיות, כי בגדר האישור המקדים, לא ניתנה הסכמה מצד המשיב להחלה מצטברת של שתי ההקלות. עוד סבור הוא כי אף אם אפשר שלא היה מקום להורות בשלב המקדמי על מחיקת סעיפים מהודעת הערעור של המערער 2, אין בכך כדי להטות את הכף לטובתו, שכן אין בטיעוני המערערים תשתית עובדתית שבכוחה ליצור חיוב עצמאי שמבסס הבטחה שלטונית מצד המשיב, או הסתמכות מצד המערערים. לעומתו, סבור חברי, השופט רובינשטיין, כי מחיקת הסעיפים לא אפשרה דיון בנוגע לאופן שבו פירשו הצדדים את האישור המקדים, ובפרט בשאלה האם ראו בו מקור להחלה מצטברת של שתי ההקלות. לפיכך, מצא חברי להורות, כי המערערים יוכלו להגיש לבית המשפט המחוזי הודעה שבה יפרטו אם מעוניינים הם להשיב את התיק לבירור נוסף.

לאחר שבחנתי את עמדות חבריי, מצאתי לצרף את עמדתי לעמדתו של חברי, השופט הנדל, ולהורות על דחיית הערעור, זאת הגם שככלל מקובלות עלי הערות השופט רובינשטיין בהתייחס לתקנה 91 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984. נקודת המוצא בענייננו מצויה במסקנתנו בנוגע לשאלה הראשונה שלעיל, שלפיה, מבחינת הדין, אין המערערים זכאים להחלה מצטברת של שני הסעיפים. זהו, אפוא, הכלל, ואין להתעלם מקיומו בעת בחינה פרשנית של החלטת מיסוי.

אמנם, ככלל להחלטות מיסוי תוקף מחייב, בכפוף לסייגים שנקבעו (ראו סעיף 158 לפקודת מס הכנסה; השו"ע: ע"א 1804/05 אלוני נ' פקיד שומה כפר-סבא (לא פורסם, 31.1.2008) ראו ע"א 3568/08 חברה בע"מ נ' פקיד שומה נתניה, פסקאות 16-22 (לא פורסם, 17.2.2010); יצחק הדרי מיסוי מקרקעין 168 (כרך ג', מהדורה שנייה, 2007)). ואולם, ענייננו בשאלה מקדימה לכך – היא השאלה אם יש לפרש את החלטת המיסוי ככוללת התחייבות לחישוב מצטבר כנטען. בשלב זה, במסגרת פרשנות החלטת המיסוי, אין מניעה, ואף מן ההכרח לתת את הדעת לדין החל, ולהשלכות שיהיו על

פרשנות ההחלטה ככוללת התחייבות אשר אינה עולה בקנה אחד עם הדין. אכן, כללי היסוד בפרשנות של טקסט משפטי, אחידים הם, ככלל, לכל טקסט הטומן בחובו נורמה משפטית (ע"מ 2849/07 עיריית תל אביב-יפו נ' אנרג'י מכון כושר ובריאות בע"מ, פסקה 6 (לא פורסם, 8.4.2006)). בגדר כך, בהימצא עיגון לשוני לכל אחת מן האפשרויות המוצעות על-ידי הצדדים – כפי שהסכימו חבריי – יש לפרש את הכתוב באופן העולה בקנה אחד עם עקרונות היסוד של שיטתנו המשפטית, כחלק מתכליתו האובייקטיבית (אהרון ברק פרשנות במשפט- חלק ראשון: תורת הפרשנות הכללית 127-128 (1998)). בין עקרונות אלה, יש לתת את הדעת לשיקולים של שוויון בין נישומים ושל שלטון החוק, ולשקלל גם את הנטל הכספי שיוטל על קופת המדינה בעקבות אכיפת התחייבות נעדרת מקור בדין (בג"צ 9634/08 מועצה אזורית חוף השרון נ' שר הפנים, פסקאות 28-30 (5.10.2009)). כל אלה אינם תומכים בפרשנות החלטת המיסוי ככוללת התחייבות להחלה מצטברת של שתי הקלות המס.

בהקשר הדברים יצוין, כי בשונה מחברי, השופט רובינשטיין, איני סבור כי יש בתכלית הסובייקטיבית של החלטת המיסוי כדי לתמוך בפרשנות המוצעת על-ידי המערערים. כפי שמציין חברי, סגן נציב מס הכנסה באותה עת, מר אגרון, הסביר את תכליתו של סעיף 3 להחלטת המיסוי, ברצון שלא למנוע מן המערער את האפשרות ליהנות מהכרעת בית המשפט בעניינם של בעלי המניות האחרים. הדבר אף עולה מנוסח סעיף 3 להחלטת המיסוי כי "היה ויפסק על-ידי בית המשפט, כי לגבי רווח ההון ממכירת מניות לאחר רישום בבורסה מחוץ לישראל, חלות הוראות סעיף 101 לפקודה, או כי רווח ההון מהן חב במס כנייר ערך חוץ (...). יהיו המייסדים רשאים לחשב את המס בהתחשב בקביעת בית המשפט" (ההדגשה הוספה). ואולם, כפי שמציין חברי בהתייחס לפסק הדין בעניין לווין שעליו סומכים המערערים את ידיהם, "שאלת היחס בין הטבת המס שבצו שיעור המס להטבת המס שבסעיף 94 לפקודה לא נדונה בו מפורשות". בהתנהגותו של המשיב לאחר חתימת ההסכם ולאחר פסק הדין, במסגרת יחסיו עם נישום אחר, אין כדי להשליך על "קביעת בית המשפט", אלא לכל היותר, על האופן שבו פירש אותה המשיב בדיעבד. מכאן, שאין בה כדי ללמד על תכליתו הסובייקטיבית של סעיף 3 להחלטת המיסוי בעת שנוסח ועל הדרך שבה יש לפרש סעיף זה.

בצד האמור יצוין, כי אף אם נשקיף על החלטת המיסוי בפריזמה של דיני ההבטחה המינהלית, כפי שהוצע בפסיקה (ראו ע"א 3568/08 לעיל, פסקאות 12-16), נימצא למדים כי אין לפרש את החלטת המיסוי ככוללת התחייבות להחלה מצטברת של הקלות המס. בהתייחס להבטחת מינהלית נקבע בפסיקה, כי לשם התגבשותה נדרש

"בראש וראשונה, כי קיימת הוכחה ברורה כי הבטחה כזו אכן ניתנה. על ההבטחה השלטונית להיות מפורשת וברורה ולא מוטלת בספק, כנדרש מהתחייבות משפטית שאינה בגדר הצהרת כוונות גרידא" (ראו בג"ץ 585/01 קלכמן נ' ראש המטה הכללי, פ"ד נח(1) 694, 706 (2003)). בענייננו, הסתכמה ההתחייבות בנכונותו של המשיב לאפשר למערערים לחשב את שיעור המס שלהם "לפי קביעת בית המשפט" בעניין לוי. כאמור, בית המשפט לא דן באותו מקרה בסוגיה שעל הפרק באופן ישיר, וספק רב אם ניתן היה להסיק מקביעותיו מסקנה נורמטיבית כלשהי בנוגע לה, כפי שנעשה – לפי הנטען – על-ידי הצדדים לאחר פסק הדין. גם יתר התנאים הנדרשים לשם מתן תוקף מחייב להבטחה מינהלית (ראו בג"צ 135/75 סאיטקס קורפוריישן בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 673 (1975)), אינם מתקיימים בהחלטה המקדמית בענייננו, לגבי סוגיית ההחלה המצטברת של ההקלות.

מכל הטעמים שלעיל, סבור אני כי אין ללמוד מהחלטת המיסוי על נכונותו של המשיב לאפשר למערערים החלה מצטברת של הקלות המס, נושא הערעור. מצטרף אני, אפוא, לעמדתו של חברי, השופט נ' הנדל, כי דין הערעור להידחות.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, כ"ח באייר תשע"א (1.6.2011).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט