



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 פברואר 2014

ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

צבי ישראל רז

ע"י ב"כ עו"ד דורון לוי

המערער

נ ג ד

פקיד שומה ירושלים 1

באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),

עו"ד מורן בראון

המשיב

פסק דין

ערעור על צו מס הכנסה במסגרתו ביטל המשיב את הפטור ממס על חלוקת דיבידנד בסך של 1,891,037 ₪ שהמערער הצהיר עליה בדו"ח המס לשנת המס 2005.

הרקע לערעור וטענות הצדדים

1. המערער מחזיק ב-99% ממניות חברת ליאור א.ד.מ. השקעות (1993) בע"מ (להלן: "החברה"). באחוז הנותר מחזיקה אשתו. החברה ביקשה להיחשב כ"חברה משפחתית" לפי סעיף 64א לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") בשנים 2000-2003. בהתאם לזאת, בשנים האמורות יש לראות בהכנסות או בהפסדי החברה כהכנסותיו או הפסדיו של המערער, כ"נישום מייצג".

2. עיקרי העובדות אינן שנויות במחלוקת. בשנים 2000-2003 היו לחברה הפסדים מעסק והפסדי הון ופעילות החברה הסתכמה בהפסד בסך של 998,128 ₪. כל הפסדי החברה קוזזו כנגד הכנסות המערער. מוסכם גם, כי בשנת 2003 נחתם הסכם פשרה בין הצדדים, לפיו, בין היתר, בוצעו התאמות שונות בדו"חות ההתאמה למס הכנסה, שכללו ייחוס הכנסה ממחילת חוב החברה מטעם בנק החברה בסך של 850,935 ₪ לשנת המס 2002. בד בבד הוסכם בהסכם הפשרה כי התאמות אלה לא יערכו בדוחות הכספיים החשבונאיים של החברה, וכי החברה תמשיך להיחשב חברה משפחתית גם בשנת המס 2003, חרף הודעה מוקדמת שהיא מסרה קודם לכן, שלא להיחשב עוד חברה משפחתית. עוד הוסכם, כי בדוחות החשבונאיים של החברה לשנת 2003 נרשם



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 פברואר 2014

ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 רווח נקי לאחר מס בסך של 1,891,037 ₪. בהמשך, בשנת 2005 חילקה החברה למערער את
2 הרווח האמור משנת 2003 כדידינד, וכפועל יוצא מכך, בדו"ח לשנת המס 2005 דיווח המערער
3 על הכנסה מדידינד בסך האמור כהכנסה פטורה לפי סעיף 64א(א)(1) לפקודה. ברם, המשיב קבע
4 בצו כי הכנסה זו הינה הכנסה חייבת במס בשיעור של 25% לפי סעיף 125ב לפקודה.
5

6 3. המחלוקת בין הצדדים היא בשאלה, אלו כספים ניתנים לחלוקה כדידינד בפטור לפי
7 סעיף 64א(א) לפקודה, והאם הרווחים שחילקה החברה בשנת 2005 כלולים במסגרת הכספים
8 שניתן לחלקם כדידינד בפטור.
9

10 4. טענת המשיב הייתה, כי סעיף 64א(א)(1) חל על רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של
11 החברה לאחר כל ההתאמות הנדרשות לצורכי מס ולא על רווחים חשבונאיים. נטען, כי יש להביט
12 על כל שנות סיווג החברה כחברה משפחתית כמקשה אחת ולחשב את רווחיה בגין התקופה כולה.
13 מאחר וכאמור לחברה היו הפסדים מצטברים לצורכי מס במהלך תקופת היותה חברה משפחתית,
14 היא לא יכולה הייתה לחלק דידינד בשנת 2003 לפי הסעיף האמור. מטרת הסעיף היא מניעת
15 מיסוי כפול, לפיכך רק הכנסות שהתחייבו בפועל בשיעור מס של היחיד יהיו בגדר רווחים
16 הניתנים לחלוקה. לעומת זאת, אין מטרת הסעיף להעניק פטור ממס על רווחים שלא שולם בגינם
17 מס, אלא אך קוזזו הפסדים כנגדם. המשיב גם טען, כי הפסדי החברה קוזזו אל מול רווחי המערער
18 במהלך השנים וכפועל יוצא מכך, שילם המערער מס מופחת. בנסיבות אלו, אי תשלום מס על
19 הרווחים שנמשכו כדידינד, יזכה את המערער בהטבת מס כפולה, רק בשל אחזקותיו בחברה
20 משפחתית ללא הצדקה.
21

22 5. מנגד, לטענת המערער, אף שהדידינד חולק רק בשנת 2005, הוא פטור ממס לפי סעיף
23 64א(א)(1) היות והוא נבע מרווח שהתקבל בשנת 2003, שעה שהחברה הייתה חברה משפחתית.
24 לדבריו, אין בפקודה צמצום בהגדרת הרווחים הניתנים לחלוקה לפי סעיף 64א. אדרבה, לשון
25 הסעיף היא רחבה ומדובר בה על "הכנסות החברה" ולא רק על "הכנסה חייבת". כך היא גם עמדת
26 רשות המיסים עצמה בקובץ הפרשנות לפקודה ("החב"ק"), בה מצוין כי חלוקת הרווחים צריכה
27 להיעשות מ"הכנסות החברה" ללא קיומה של מגבלה, לפיה חלוקת הדידינד הפטורה היא רק זו
28 הבאה מרווחים מהכנסתה החייבת של החברה הנישומה. המערער הוסיף, כי במקומות אחרים
29 בפקודה – ואף בסעיף זה עצמו – המחוקק השתמש במפורש בהגדרה של "הכנסה חייבת". מכאן,



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 פברואר 2014

ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

שמקום בו לא השתמש המחוקק בהגדרה זו, הוא התכוון לכלול כל הכנסה. המערער ציין, כי לכל
אורך פעילותה של החברה כחברה משפחתית, היא כללה בספריה רק הכנסות לצרכי מס ללא
הכנסות חשבונאיות ולפיכך, אף הדיבידנד חולק מהכנסה כזו. הוא הוסיף, כי כל ההכנסה שחולקה
לו כדיבידנד יוחסה לו בפועל כהכנסה לצורכי מס בתיקו האישי, בין אם שולם מס בגינה בפועל
ובין אם קוזה הכנסתו החייבת כנגד הפסדי החברה. בין כך ובין כך נטען, הכנסה זו ניתנת
לחלוקה ללא חיוב בתשלום מס נוסף, ומאחר והפטור קבוע בפקודה אין מקום לטענת המשיב כי
אי מיסוי הדיבידנד יביא להטבת מס כפולה למערער.

דיון והכרעה

6. אכן, מהודעת הערעור ניתן להבין כי המערער טוען כי לשון סעיף 64א(א)(1) לפקודה
ופרשנות מס הכנסה לסעיף זה מלמדות כי גם הכנסה חשבונאית הרשומה בדוחות החברה, שאינה
מהווה הכנסה לצרכי מס, פטורה מתשלום מס שעה שהיא מחלוקת כדיבידנד, על אף שהכנסה
(חשבונאית) זו, לא מוסתה כלל בידי החברה. ואולם, במסגרת עיקרי הטיעון כמו גם במסגרת
הסיכומים בעל פה, ציין ב"כ המערער כי הוא אינו חולק על כך שכוונת המחוקק לא הייתה
להעניק הטבת חנינם לבעלי מניות בחברה משפחתית. על כן, מקום בו לא שולם מס מהכנסות
שחולקו כדיבידנד, יש למסות את קבלת הדיבידנד. טענתו הייתה - וכך גם עולה מדו"ח ההתאמה
למס של החברה לשנת 2003, שגם המשיב לא טען כנגד נכונותו - כי במקרה זה לא הייתה הכנסה
כלשהי שנרשמה בספרי החברה שהיא הייתה הכנסה חשבונאית בלבד, וכי כל ההכנסות שנרשמו
היו למעשה הכנסות לצרכי מס.

7. בנסיבות אלו, השאלה הדורשת הכרעה במקרה זה היא אחת: האם סעיף 64א(א)(1)
לפקודה חל רק על רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה לאחר כל ההתאמות הנדרשות
לצורכי מס כטענת המשיב, או שהוא חל גם על רווחים שחולקו מגובה ההכנסה לצרכי מס, כטענת
המערער. כפועל יוצא מכך, יש לתת מענה לשאלה האם כטענת המערער, הכנסות אלו פטורות
מתשלום מס בעת חלוקתם כדיבידנד מאחר והמס כנגדם שולם בעת זקיפתם לנישום המייצג
(המערער במקרה זה), אם בתשלום בפועל (במקרה שהחברה סיימה את שנת המס ברווח לצרכי
מס) ואם בקיזוז הפסדים כנגד הכנסתו החייבת של הנישום המייצג. או שמא, הדין עם המשיב כי
קיזוז הפסדים אינו נחשב כתשלום מס לעניין הפטור ממס על דיבידנד בחברה משפחתית בהתאם



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 פברואר 2014

ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

לסעיף 64א(א)(1) ורק תשלום מס בפועל ייחשב כתשלום מס לצורך הפטור מחלוקת הרווחים
הנותרים כדיבידנד.

הדין עם המערער.

8. סעיף 64א(א) לפקודה בנוסח שהיה קיים במועד הרלוונטי לערעור קבע:

"הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן – חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה – הנישום), ויחולו הוראות אלה:

(1) "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) - יראו אותם כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית".

בצדק הצביע המערער על כך שהמונח "הכנסה" בו השתמש המחוקק בתחילת הסעיף הוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שהינם כהכנסה לענין פקודה זו". משבחר המחוקק להשתמש במונח זה ולא במונח "הכנסה חייבת", אין מקום לסייג את המונח "הכנסה" הנזכר בסעיף אך ל"הכנסה חייבת", שהוגדרה בסעיף 1 לפקודה כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". מסקנה זו מתחזקת לאור העובדה, כי באותו סעיף עצמו עשה המחוקק שימוש במונח "הכנסה חייבת". בצדק גם נטען, כי רשות המיסים עצמה עמדה על הבחנה זו וציינה בסעיף 6.3.1 לפרשנות סעיף 64א בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה ("החב"ק"), כי הפטור ממס לרווחים שחולקו מהכנסות חברה משפחתית, כאמור בסעיף 64א(א)(1), "אינו מוגבל לרווחים, המחולקים מהכנסתה החייבת של החברה (הסעיף מדבר ב"הכנסות החברה" ולא ב"הכנסתה החייבת")", והוא חל על רווחים המחולקים מכל מקור, לרבות רווחים פטורים ממס ולרבות רווחים שכנגדם הותרו ניכויים לצורכי מס בלבד, כגון ניכוי נוסף,



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 פברואר 2014

ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 פחת מואץ" (וראו: ע"מ 1130/06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב יפו 4 (פורסם בנבו,
2 15.07.13).

3
4 9. נדמה גם כי בניגוד לטענת המשיב אין מדובר במחלוקת בשאלה האם יש להעדיף פרשנות
5 מילולית על פני פרשנות תכליתית. במקרה זה גם הפרשנות התכליתית מובילה למסקנה, כי כוונת
6 הסעיף היא לפטור ממס דיבידנד שחולק מהכנסות לצרכי מס ולא אך מהכנסה חייבת. תכליתו של
7 סעיף 64א ליצור הסדר המשווה בין נטל המס המשולם במקרה של חברה משפחתית, לבין נטל
8 המס המשולם במקרה של חברה פרטית ושל נישום יחיד. במקרה של חברה פרטית, נטל המס הוא
9 נטל המצטבר במסגרת מיסוי דו-שלבי, היינו, תחילה בגין מס החברות ולאחר מכן בגין המס על
10 הדיבידנד. בהתאם לשיעורי המס שנקבעו למיסוי חברות ולמיסוי דיבידנד, נוצרת התאמה לנטל
11 המס בגין הפקת הכנסה שמוטל עליה מס בשיעור מס שולי החל על יחיד. במסגרת מגמה זו, נקבע
12 ההסדר לחברה משפחתית, שהיא מעין "ייצור כלאיים" - מחד, החברה המשפחתית היא בעלת
13 אישיות משפטית נפרדת, אך מאידך, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל"נישום המייצג", כך שמסך
14 ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של החברה
15 המשפחתית הם דיני המס החלים על "יחיד" (וראו: ע"א 306/88 פלזנשטיין נ' פקיד שומה חיפה,
16 פ"ד מה(3) 542 (1991); ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (פורסם בנבו, 2.07.06)).
17 כפועל יוצא מכך, בחברה המשפחתית נזקפת הכנסת החברה להכנסת הנישום המייצג וההכנסה
18 כולה ממוסה במודל חד-שלבי בשיעור המס החל על יחיד, ואין מקום להטלת מס נוסף בגין
19 חלוקת הרווחים, אשר נועדה כאמור, לגשר על פער המס החל בגין הפקת הכנסה במסגרת תאגיד
20 להפקת הכנסה באופן פרטי. ללא הוראת סעיף 64א(א)(1), היה נוצר כפל מס במקרה של חברה
21 משפחתית (וראו: ע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד נ(3) 690 (1996); ע"מ 1130/06
22 בעניין בגס קרלוס).

23
24 10. לאור האמור, ברי כי אין מקום לאפשר חלוקת רווחים חשבונאיים של חברה משפחתית
25 בלא תשלום מס על רווחי החלוקה. במקרה מעין זה מדובר על רווחים שלא שולם בגינם מס כלל
26 (היינו, בשלב הראשון), ולכן אין מקום לפטרם ממס במסגרת חלוקת הדיבידנד (השלב השני).
27 לצרכי דיני המס חייבים להיות לחברה רווחים בפועל כדי שיחולק דיבידנד, ולא רק רווחים שהם
28 תוצאה של כללים חשבונאיים (ראו: ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה ירושלים 1 (פורסם בנבו,
29 10.09.12); ע"מ (מחוזי-ת"א) 1183/05 קליימן נ' פקיד שומה פתח-תקווה (פורסם בנבו,



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 פברואר 2014

ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 5.08.10; ע"מ (מחוזי-חי') 906/07 ברנע נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בנבו, 23.11.10). לעומת
2 זאת, הכנסה לצרכי מס, כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, היא הכנסה שמשולם בגינה מס. תשלום המס
3 יכול שיהיה בתשלום בפועל, ויכול שיהיה בדרך של התאמות או בדרך של קיזוז הפסדים משנים
4 קודמות לפי דיני המס. משמעות ההתאמות היא, כי יש לראות ברווחים אלו כרווחים ששולם
5 עליהם מס, או שהם פטורים מתשלום מס - לדוגמא, בשל הפחתת הוצאות שהוצאו בייצור
6 ההכנסות, או בשל הפחתת הפסדים שנוצרו, שכן מדובר במגן מס לכל דבר ועניין. לכן, אין בסיס
7 לטענת ב"כ המשיב, כי רק מקום בו משולם מס בפועל, היינו תשלום ממש של כסף, תחשבה
8 ההכנסות כהכנסות שחלוקתן פטורה ממס לפי סעיף 64(א)(א) לפקודה. חיוב מס על חלוקת
9 הכנסות של חברה משפחתית שקוזזו כנגד הוצאות, או הפסדי עבר המותרים בקיזוז, כמו גם
10 התאמות אחרות כפחת וכדומה, שנוצרו בתקופת היותה החברה חברה משפחתית, תוביל לכפל
11 מס.

12
13 11. אכן, כפי שציין בית המשפט בע"מ 1130/06 בעניין בגס קרלוס, שונה הדבר שעה
14 שמדובר בקיזוז הפסדים שנוצרו בתקופה שבה טרם הייתה החברה חברה משפחתית. במקרה
15 שכזה, ההכנסות ממוסות בשלב הראשון רק בשיעור מס החל על חברה שהוא כמחצית משיעור
16 המס השולי החל על יחיד. בנסיבות כאלו, אי מיסוי בשלב השני, יביא למיסוי בקסר, ללא הצדקה
17 ומבלי שהמחוקק התכוון לכך. קיזוז הפסדים שנוצרו לפני התקופה שבה הייתה חברה
18 משפחתית כנגד רווחי החברה בתקופת ההטבה לפי סעיף 64(א), שעה שחל על החברה מודל
19 המיסוי החד-שלבי, המאפשר חלוקת ההכנסה ללא חיוב במס, תעניק לחברה מגן מס בשיעור מס
20 חברות הנמוך משיעור המס השולי שעל הנישום המייצג לשלם, ודבר זה בלתי אפשרי (ע"א
21 3319/04 בעניין שקלרש). לא כך הדבר במקרה זה, בו אין מחלוקת כי הרווחים קוזזו כנגד
22 הפסדים שנוצרו רק במהלך התקופה בה הייתה החברה חברה משפחתית. בנסיבות אלו מדובר
23 בהמרת מגן מס בשיעורים דומים, ויש לראות בקיזוז ההפסדים כנגד ההכנסות כשווה ערך
24 לתשלום מס בגין לצורך הפטור המוענק בסעיף 64(א)(1).

25
26 המסקנה היא אפוא, כי הפטור ממס על חלוקת דיבידנד בחברה משפחתית לפי סעיף 64(א)(1)
27 לפקודה חל על מלוא ההכנסות לצרכי מס של החברה בשנת 2003, ומאחר ולא הייתה מחלוקת כי
28 בהתאם להוראות הפקודה, הפטור האמור חל גם במקום בו הרווחים חולקו בפועל לאחר תקופת
29 ההטבה, לא היה מקום למסות את הנישום על ההכנסות בשנת 2005.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

24 פברואר 2014

ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1

2

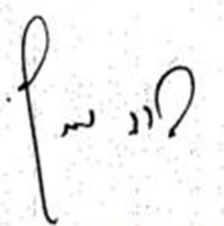
כאמור, דין הערעור להתקבל והמשיב ישא בהוצאות המערער בסך של 50,000 ₪.

3

4

ניתן היום, כ"ד אדר תשע"ד, 24 פברואר 2014, בהעדר הצדדים.

5



דוד מינץ, שופט

6

7

8