



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4526/14

לפני: כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט מ' מזוז

המערער: פקיד שומה ירושלים

נגד

המשיב: צבי ישראל רז

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים
מיום 24.2.2014 בתיק ע"ם 41765-02-12 שניתן על ידי
כבוד השופט ד' מינץ

תאריך הישיבה: ט"ו באדר א' התשע"ו (24.2.2016)
בשם המערער: עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיב: עו"ד דורון לוי, עו"ד יוסי בן לולו

פסק דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. חברה חילקה לבעלי המניות שלה דיבידנד מרווחים אשר מיוחסים לתקופה שבה היא הייתה חברה משפחתית. האם חלוקה זו פטורה ממס בהתאם להוראות החוק שהסדירו באותה עת את מיסוי החברה המשפחתית? שאלה זו נבחנה בשים לב לנסיבות המקרה, כמו גם לתיקון שהוכנס בשנת 2013 בהוראות החוק בנושא, תיקון מאוחר לאירועים שעליהם נסב הערעור שבפנינו.

עיקרי התשתית העובדתית

2. המשיב, מר צבי רז, מחזיק ב-99% ממניות חברת ליאור א.ד.מ. השקעות (1993) בע"מ (להלן: החברה), כשבאחוז הנותר מחזיקה אשתו. החברה הוכרה כ"חברה משפחתית" לצורך הוראותיה של פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או: הפקודה) בשנים 2000-2003. החל משנת 2004 הפסיקה החברה להיחשב כחברה משפחתית.

3. אין מחלוקת בין הצדדים כי במהלך השנים שבהן החברה הייתה חברה משפחתית קוזזו הפסדיה לצורכי מס, בסך של 998,128 שקל, כנגד הכנסותיו האישיות של המשיב, שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחי החברה ובהתאם לכך הוכר כ"נישום מייצג", לפי הוראות הדין החל על מיסויה של חברה משפחתית.

4. בין המערער למשיב נחתם הסכם פשרה באשר לאופן מיסויה של החברה בשנות המס 2000-2003. בין השאר, סוכם בין הצדדים כי החברה תוסיף להיחשב חברה משפחתית גם בשנת 2003, חרף הודעה מוקדמת שהיא מסרה קודם לכן, שבה ביקשה לא להיחשב עוד כחברה משפחתית כבר ביחס לשנה זו. לפי הסכם הפשרה בוצעו התאמות שונות בדו"חות ההתאמה למס הכנסה.

5. בדו"חות החשבונאיים של החברה נרשם בשנת 2003 רווח נקי לאחר מס בסך של 1,891,037 שקל. להשלמת התמונה, יוער כי הפער בין ההפסדים לצרכי מס כפי שפורטו להלן לבין הרווח בדו"חות החשבונאיים נובע מסיבות שונות אשר אינן נדרשות לענייננו. בשנת 2005 החברה חילקה את סכום הרווח האמור (1,891,037 שקל) כדיבידנד. כפי שיתואר בהמשך בהרחבה, המחלוקת בין הצדדים נסבה על השאלה האם המשיב חייב במס בגין חלוקת הדיבידנד.

המסגרת הנורמטיבית והצגת המחלוקת

6. המחלוקת בין הצדדים נסבה על פרשנותם של הסדרי המס החלים על חברה משפחתית, כפי שאלו היו קבועים בסעיף 64א לפקודה, בנוסחו במועדים הרלוונטיים לאירועים המתוארים. החלק הרלוונטי בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה במועדים הנוגעים לדיון שבפנינו קבע כך:

"(א) 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 לפקידה שומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, כהכנסתו של 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".

7. כפי שעולה מסעיף 64א לפקודה, העיקרון העומד ביסודו של מודל המיסוי של חברה משפחתית הוא ייחוס הכנסותיה והפסדיה של החברה לאחד מבעלי המניות בה, הוא ה"נישום" (נהוג להתייחס לבעל המניות שמשמש כ"נישום", כהגדרתו של המונח בסעיף 64א(א)(1) לפקודה, גם תוך שימוש במונח "נישום מייצג", וכך הוא יכונה להלן). האישיות המשפטית הנפרדת של החברה המשפחתית עודנה נשמרת, אך מסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של החברה הם דיני המס החלים על "יחיד" (ראו: ע"א 306/88 פלזנשטיין נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד מה(3) 542, 547-546 (1991) (להלן: עניין פלזנשטיין); ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (2.7.2006) (להלן: עניין שקלרש); ע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, פסקה 13 (3.9.2015) (להלן: עניין מומב); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ב 361 (מהדורה שנייה, 2014) (להלן: רפאל)).

8. ייחוס של הכנסה חייבת והפסדים של חברה משפחתית לנישום מייצג מחייב התאמות בכל הנוגע למיסוי הרווחים שמחולקים על-ידי החברה. הטעם לכך הוא שאם הצטברו בחברה משפחתית רווחים בתקופה שבה חויב הנישום המייצג במס – אין הצדקה למסות אותם פעם נוספת גם כשהם מחולקים כדיבידנד, שהרי הם כבר חויבו במס במסגרת שומתו של הנישום המייצג כ"יחיד" (רפאל, בעמ' 372). סעיף 64א(א)(1) לפקודה שהובא לעיל הסדיר עניין זה, בקבעו כי יש לראות את הרווחים שחולקו "כאילו לא חולקו". בכך מובחן מודל המיסוי של החברה המשפחתית מן המודל "הדו-שלבי" שחל ברגיל על חברה ובעלי המניות בה, ולפיו הכנסתה של החברה ממוסה פעם אחת במס חברות ופעם נוספת עם חלוקת הרווחים ליחיד (עוד על מודל המיסוי הדו-שלבי שנוהג בישראל ביחס לחברות ועל תכליתו מהיבט השמירה על "אדישות מיסויית" ביחס להחלטת הנישום האם לפעול בעצמו או באמצעות תאגיד, ראו למשל: ע"א 181/14 פגי נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 1 (13.3.2016). כן ראו: דוד גליקסברג "ה'מיני-רפורמה', מודל השילוב המלא ומיסוי התאגידיים בישראל" משפטים כ 185 (1990); יוסף גרוס דיני המס החדשים 464, 466-468 (2003)). יובהר, כי פטור זה מחיוב במס (שקובע כי הרווחים ייחשבו "כאילו לא חולקו") חל אף אם החלוקה בוצעה לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית, בכפוף לכך שמקורם של הרווחים שחולקו בהכנסות החברה "בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה" [היינו, לפי סעיף 64א לפקודה – ד' ב' א'].

9. במוקד הדיון דנן מצוי הדיבידנד שחולק בשנת 2005 על-ידי החברה. עמדת המשיב היא כי דיבידנד זה פטור ממס בהתאם להסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1)

לפקודה כנוסחו במועדים הרלוונטיים. זאת, כך על-פי המשיב, מן הטעם שמקורו של הדיבידנד הוא בהכנסות החברה משנת 2003, עת הייתה במעמד של חברה משפחתית. לעומת זאת, עמדתו של המערער היא שהסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה אינו חל על חלוקת הדיבידנד, מאחר שלשיטתו מקורו של הדיבידנד ברווחים שלא שולם בגינם מס כלל בשנים שבהן החברה הייתה חברה משפחתית. בהתאם לכך, המערער סבור כי הסכום שחולק חייב במס בשיעור של 25%, כמקובל לגבי חלוקת דיבידנד (סעיף 125ב לפקודה).

10. המחלוקת בין הצדדים משקפת עמדות פרשניות שונות של המונח "הכנסות החברה" בהקשרה של הוראת סעיף 64א(א)(1) לפקודה כפי שנוסחה במועד הרלוונטי. עמדת המשיב היא כי יש לפרש את הסעיף כפותר מחיוב במס על דיבידנד שחולק ממלוא ההכנסות שבקופת החברה, תוך התעלמות מניכויים וקיזוזים. לעומת זאת, עמדת המערער היא שיש לפרש את ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה כחל רק על "הכנסת החייבת" של החברה. לדקות זו עשויה להיות משמעות רבה, בשים לב להגדרה השונה של המונחים "הכנסה" ו"הכנסה חייבת" בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:

"הכנסה" – סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;

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

11. להשלמת התמונה ייאמר כי המחלוקת בין הצדדים מקבלת משנה משמעות כאשר היא נבחנת לאורו של תיקון מאוחר יותר בנוסחה של פקודת מס הכנסה. סעיף 64א לפקודה תוקן בשנת 2013 במסגרת החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013 (להלן: התיקון לפקודה). בעקבות התיקון האמור, הסעיף מורה כעת באופן מפורש, בין השאר, כי אי-החיוב במס חל רק על דיבידנד המחולק מן "ההכנסה החייבת" של החברה (וכן מהכנסה פטורה). וכך מורה נוסחו העדכני של סעיף 64א לפקודה, בחלקים הרלוונטיים לענייננו:

"(א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן – חברה משפחתית) ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, 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) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית; לעניין זה, 'רווחים שחולקו מהכנסות החברה' – רווחים שחולקו מהכנסות החברה של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם" (ההדגשה הוספה – ד' ב' א').

12. לנוכח התיקון לפקודה, לכאורה המחלוקת שבפנינו "צופה פני עבר" בלבד. המצב המשפטי בכל הנוגע למשטר המיסוי החל על חברות משפחתיות בנקודה זו אינו שנוי במחלוקת עוד, בכל הנוגע לתקופה המאוחרת לתיקון לפקודה. כמו-כן, במבט צופה פני עתיד, מדובר במשטר מיסויי אשר צפוי להיעלם מהעולם ככל שייכנסו לתוקף ההוראות החלות על "חברות שקופות" כהגדרתן בסעיף 1א64 לפקודה (ראו: עניין מומב, בפסקה 17; רפאל, בעמ' 396-397). עם זאת, כפי שטען בפנינו המערער, שאלת פרשנותו של הסעיף עשויה להיות בעלת משמעות רוחבית לנוכח מקרים נוספים שעודם תלויים ועומדים. כמו כן, יש בה כדי להאיר את העקרונות הכלליים החלים על מיסויה של חברה משפחתית, סוגיה אשר שבה ומתעוררת מעת לעת בפני בתי המשפט.

ההליכים עד כה ופסק דינו של בית המשפט המחוזי

13. לאחר חלוקת הדיבידנד על-ידי החברה דיווח המשיב בדו"ח המס שלו לשנת 2005 על הכנסה פטורה לפי סעיף 64א(א)(1) לפקודה. בעקבות זאת, הוציא המערער צו מס הכנסה שבו קבע כי הכנסה זו היא הכנסה חייבת במס לפי סעיף 125ב לפקודה. המשיב הגיש ערעור על הצו לבית המשפט המחוזי בירושלים (ע"ם 41765-02-12, השופט ד' מינץ).

14. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדתו של המשיב, ובהמשך לכך קיבל את ערעורו. בפסק הדין קבע בית המשפט המחוזי כי מאחר שסעיף 64א(א)(1) לפקודה, כנוסחו בעת הרלוונטית, העניק פטור ממס בגין דיבידנד שחולק מקופת החברה בהתייחס לרווחים שחולקו מ"הכנסות החברה", מבלי להזכיר בהקשר זה את המונח "הכנסה חייבת", הרי שיש להעניק את הפטור האמור ללא הגבלה נוספת. בית המשפט המחוזי מצא תימוכין למסקנתו בפרשנותו של סעיף 64א בקובץ הפרשנות לפקודת מס

הכנסה של רשות המסים עצמה ("החבק"). בהקשר זה, הוא עמד על כך שבפרק העוסק בחברות משפחתיות בחבק צוין, בתקופה הרלוונטית, כי הפטור ממס "אינו מוגבל לרווחים, המחולקים מהכנסתה החייבת של החברה".

15. בית המשפט המחוזי ציין כי הפרשנות שבה הוא נקט מתיישבת לא רק עם לשון החוק, אלא גם עם התכלית הכללית של הסדר המיסוי של החברה המשפחתית. לשיטתו, חיוב במס של דיבידנד בחברה משפחתית יפגע בשאיפה להשוות בין משטר המיסוי החל עליה לבין משטר המיסוי שחל על חברה "רגילה" ועל יחיד. בית המשפט המחוזי הצביע על כך שמאחר שהכנסתה של חברה משפחתית ממוסה במודל "חד-שלבי" בשיעור המס שחל על יחיד, אין מקום להטלת מס נוסף בגין חלוקת הרווחים. בית המשפט המחוזי קבע אמנם כי אין מקום לאפשר חלוקת רווחים בלא ששולם מס כלל על רווחי החלוקה, אך סבר כי במקרה דנן הסכום שחולק כדיבידנד כבר חויב במס בדרך של קיזוז הפסדים משנים קודמות שנוצרו במהלך התקופה בה הייתה החברה חברה משפחתית.

טענות הצדדים לפנינו

16. במישור העקרוני, המערער טוען כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי פירש שלא כהלכה את סעיף 64א(א)(1) לפקודה. בעיקרו של דבר, עמדת המערער היא שהסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה חל רק על רווחים שנותרו לאחר ניכויים וקיזוזים, היינו רווחים מ"הכנסה חייבת". בהתייחס לכך שהמגבלה בדבר תחולתו של ההסדר על רווחים מ"הכנסה חייבת" של החברה בלבד מופיעה באופן מפורש בנוסחו של הסעיף רק לאחר תיקונו בשנת 2013, מציין המערער כי המדובר ב"תיקון מבהיר" ולא בשינוי (עמדה אשר באה לידי ביטוי גם במסגרת חוזר מס הכנסה מס' 1/2014 "הוראות סעיף 64א לעניין חברה משפחתית – בעקבות תיקון 197 לפקודת מס הכנסה" (19.5.2014)).

17. בנוגע למקרה דנן, המערער טוען שהסכום אשר חולק למשיב כדיבידנד משקף אך את הרווח החשבונאי השוטף של החברה לשנת 2003 (הרווח על פי דו"ח רווח והפסד). המערער מדגיש כי רווח זה לא משקף הכנסות שיוחסו למשיב כהכנסה כלשהי של החברה בשנת המס 2003, וממילא לא חויבו במס במסגרת ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א) לפקודה. המערער מוסיף וטוען כי אף אם החברה הייתה רשאית לחלק לבעלי המניות את הרווח שחולק לפי התנאים הקבועים בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, הרי שלא ניתן לראות בכך "רווחים שחולקו מהכנסת החברה" לעניין סעיף 64א(א)(1) לפקודה, מן הטעם שלצרכי מס לא היו לחברה רווחים בפועל. המערער

מוסיף וטוען שחלוקה כזו כמוה למעשה כ"חלוקה מרווחים עתידיים" וזאת אין לאפשר בהקשר הנדון, מאחר ששנת 2003 הייתה השנה האחרונה שבה החברה הייתה במעמד של חברה משפחתית, כך שבפועל מדובר ברווחים מהכנסות שהתקבלו בחברה מחוץ ל"תקופת ההטבה".

18. המערער חולק על קביעתו של בית המשפט המחוזי כי הסכום שחולק כדיבידנד כבר חויב במס בדרך של קיזוז הפסדים משנים קודמות. לטענת המערער, אף אם ניתן לראות בקיזוז הפסדים כנגד הכנסות משום חיוב במס בגינן, הרי שאין מקום לעשות כן בנסיבות דנן. זאת, כך על פי המערער, משום שכל הפסדים לצרכי מס שנוצרו לחברה בשנים 2000-2003 יוחסו כבר למשיב ובכך הביאו להקטנת הכנסותיו האישיות החייבות במס. המערער טוען אפוא כי "מגן המס" שצמח לחברה בדמות הפסדים הצבורים באותן שנים כבר "נוצל" על-ידי המשיב עצמו לצורך הקטנת החיוב במס, ולא ניתן לעשות בו שימוש נוסף. המערער טוען כי התוצאה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי מובילה להנאה כפולה מהטבות מס. לטענת המערער, תוצאה זו שגויה מבחינה משפטית וכלכלית ומנוגדת לתכלית החוק.

19. המשיב סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לעמדת המשיב, צדק בית המשפט המחוזי כשקבע שהדיבידנד שחולק אינו חייב במס כלל. המשיב טוען כי לפי לשון החוק ובהתבסס על עמדת רשות המסים כפי שהיא באה לידי ביטוי בחבק, יש לקבוע כי ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה חל על חלוקת רווחים מכל הכנסה, ולא דווקא על רווחים שמקורם ב"הכנסה חייבת". המשיב מצביע בהקשר זה גם על התיקון לפקודה משנת 2013, וטוען כי תיקון זה הביא לשינוי במצב הנורמטיבי שחל במועדים הרלוונטיים הנוגעים לעניינו. המשיב סבור כי תימוכין לטענה זו ניתן למצוא בדברי ההסבר שנלוו להצעת התיקון לפקודה.

20. בנוסף לכך, המשיב מקדיש חלק לא מבוטל מטענותיו למשמעות שיש לייחס, לטענתו, להסכם הפשרה בין הצדדים, הסכם שבו בוצעו התאמות שונות בדו"חות ההתאמה למס הכנסה. במסגרת כך, המשיב טוען כי במסגרת הסכם הפשרה נעשו על-ידו "ויתורים" שונים בתנאי שהחברה תמשיך ותיחשב כחברה משפחתית גם בשנת המס 2003. לטענתו, התעקשותו על נקודה זו במסגרת המגעים להסכם הפשרה התבססה על ההנחה כי חלוקת דיבידנד מרווחי החברה בשנה זו תחסה תחת ההוראה הקבועה בסעיף 64א(א)(1) לפקודה. המשיב מוסיף וטוען, בהקשר לכך, שעמדת רשות המסים, כפי שהיא באה לידי ביטוי בחבק, עמדה נגד ענינו בעת שהתקשר בהסכם הפשרה עם המערער.

21. לאחר ששקלתי את הדברים הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להתקבל. אני סבורה כי הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה אינן עולות בקנה אחד עם הענקת פטור למשיב מחיוב במס בגין הרווחים שחולקו לו מהכנסות החברה.

לשון החוק

22. נקודת המוצא לדיוננו ולפרשנותו של כל דבר חקיקה, לרבות חקיקת מס, היא לשון החוק (ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה, פסקה 35 (27.4.2014); עע"ם 6674/14 טופז נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 11 (16.12.2015) (להלן: עניין טופז); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)). לשון החוק היא שמגדירה, כידוע, את מרחב האפשרויות הפרשניות, ומתוכן תיבחר הפרשנות שמשקפת את תכלית החקיקה באופן מיטבי (ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 12 (19.12.2007); ע"א 6847/13 אדגר השקעות ופיתוח בע"מ נ' עיריית פתח תקווה, פסקה 14 (29.7.2015)). יש אפוא להקדים ולבחון את לשון החוק, ובהקשר זה האם היא מצביעה על פרשנות אפשרית אחת בלבד, או שמא על מספר אפשרויות פרשניות, באופן שמחייב להוסיף ולבחון כלי פרשנות נוספים.

23. סעיף 64א(א)(1) מתייחס ל"רווחים שחולקו מהכנסות החברה" (ללא התייחסות ל"הכנסה חייבת" דווקא). בית המשפט המחוזי ראה בכך את חזות הכול מבחינת נוסחו של הסעיף, ובכך אימץ את עמדתו של המשיב לפיה הפטור שמקנה סעיף זה חל על רווחים מכל מקור הכנסה, ולא דווקא מהכנסה חייבת.

24. דעתי שונה. אני סבורה כי ניתן לאתר בלשונו של סעיף 64א(א)(1) נקודות אחיזה גם לעמדתו של המערער בענייננו, שלפיה ההסדר הקבוע בסעיף חל רק על רווחים שמקורם בהכנסתה החייבת של החברה.

25. נקודת אחיזה ראשונה לעמדה זו נמצאת בכך שהמילים "הכנסות החברה" בסעיף 64א(א)(1) באות בהמשך ישיר לרישא לסעיף 64א(א) הקובעת כדלקמן: "הכנסתה החייבת של חברה שתבריה הם בני משפחה [...] רואים אותם כאדם אחד". ישנה אפוא אחיזה לשונית לטענה שההתייחסות ל"הכנסות החברה" נסבה על מיסוי ההכנסה החייבת כאמור בראשית הסעיף. אחיזה זו מתחזקת לנוכח קביעתו של סעיף 64א(א)(1) כי הוא חל על הכנסות החברה שחושבו לפי "סעיף זה", היינו לפי סעיף 64א לפקודה (להתייחסותו של סעיף 64א ל"הכנסה חייבת" ראו: עניין מומב, בפסקה

16; ע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד נ(3) 690, 694 (1996) (להלן: עניין פרג)).

26. נקודת אחיזה שנייה לעמדה זו בלשון הסעיף ניתן למצוא במילה "רווחים", שפותחת את סעיף 64א(א)(1) לפקודה. למונח "רווחים", להבדיל מהמונחים "הכנסה" ו"הכנסה חייבת", אין הגדרה בסעיף ההגדרות בפקודה. ככלל, על דיני המס לעקוב אחרי כללי החשבונאות המקובלים אשר מבוססים על עקרונות כלכליים-עסקיים ומשמשים "שפה משותפת" (ראו: ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(4) 795, 800 (1992) (להלן: עניין חברת קבוצת השומרים); ע"א 5468/12 יונסוף נ' ירושלים פקיד שומה, פסקה 24 (8.7.2014), וההפניות שם; רפאל, בעמ' 755-803). אולם, מקום בו כללי החשבונאות המקובלים אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה, יש לפרש את הדין תוך סטייה מהם (עניין חברת קבוצת השומרים, שם; ע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1, 7-8 (2001); ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים, פסקה 34 (19.12.2011); אסף חמדני וצילי דגן "מיסוי דיבידנדים והפחתת הון" משפט ועסקים ח 215, 223-224 (2008); רפאל, בעמ' 799). בענייננו, יש מקום לדעה כי את המונח "רווחים" יש לפרש בהקשרו של סעיף 64א(א)(1) לפקודה כרווחים שכבר חויבו במס לפי ההסדר הקבוע בסעיף 64א לפקודה. זאת, על-פי תכליתו של הסעיף, שאליה אפנה להלן.

27. אם כן, אינני סבורה – כטענתו של המשיב – כי לשון החוק מותירה אפשרות פרשנית אחת ויחידה התומכת בעמדתו. אף אם אין לומר כי נוסחו המילולי של החוק תומך באופן חד-משמעי בפרשנות שמציע המשיב, אין גם לומר כי עולה ממנו באופן חד-משמעי הפרשנות ההפוכה. כבר בשלב זה דרכי נפרדת אפוא מזו של בית המשפט המחוזי.

28. במאמר מוסגר יצוין כי בפסיקתם של בתי המשפט המחוזיים הובעה לא אחת העמדה כי קיימות מספר פרשנויות לשוניות אפשריות למונחים "הכנסות" ו"רווחים" הנזכרים בסעיף 64א(א)(1) לפקודה (ראו למשל: ע"ם (מחוזי-ת"א) 1130-06 קרלוס נ' פקיד השומה (15.7.2013) (השופט מ' אלטוביה); ע"ם 17937-02-11 (מחוזי-ת"א) אראן אלקטרוניקס נ' פקיד השומה (18.8.2013) (השופט מ' אלטוביה); ע"ם (מרכז-לוד) 39456-01-12 הרשקו נ' פקיד השומה (10.6.2014) (השופט א' סטולר)). ערעורים שהוגשו על פסקי הדין תלויים ועומדים בפני בית משפט זה, ולכן לא נתייחס אליהם בפירוט. אוסיף עוד, כי מאחר שבענייננו אין חולק על כך שמקורם של הרווחים שבמחלוקת אינו בהכנסה פטורה ממס אין לי צורך להידרש לשאלה כיצד צריך היה

להחיל את הדין (שעודכן בינתיים) ביחס לרווחים מסוג זה. בנסיבות אלה, אוסיף ללכת ב"דרך המלך" המתמקדת בתכלית החקיקה ובתחולתה על המקרה דנן.

תכלית החקיקה

29. לאחר שקבעתי שאין בבחינה הלשונית של הסעיף כדי להכריע בסוגיה המונחת לפתחנו, נותר אפוא לבחון איזו מעמדות הצדדים מתיישבת עם תכלית החקיקה. הגישה הנוהגת כיום בפסיקתו של בית משפט זה דוגלת בפרשנות מהותית של דיני המס אשר מכוונת לתכלית הכלכלית של חקיקת המס הרלוונטית (ראו: ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 709-713 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 759-760 (2003); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 960-959 (2003)). בענייננו, אני סבורה כי חיוב המשיב במס בגין חלוקת הדיבידנד בשנת 2005 מתחייב מהתכלית העומדת בבסיס סעיף 64א(א)(1) לפקודה.

30. אי-החיוב במס בגין דיבידנדים המחולקים על-ידי חברה משפחתית מבוסס, כאמור לעיל, על כך שמדובר בהכנסה שכבר חויבה במס במסגרת מיסוי הכנסתו של הנישום המייצג ואין למסותה פעם נוספת. הא – ותו לא (ראו: יוסף גרוס מיסוי חברות – חברת מעטים והחברה המשפחתית 203 (1985); אהרן נמדר דיני מסים [מטי הכנסה] 163 (1993); רפאל, בעמ' 372). כמובן שהסדר זה לא נועד להוביל לכך שרווחי החברה שחולקו לנישום המייצג לא ימוסו כלל. הפרשנות שמציע המשיב תביא לפגיעה בשוויון בין נישומים, משום שהיא תוביל להעדפתו של נישום המתנהל באמצעות חברה משפחתית דווקא (באופן כללי, ראו והשוו: ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקה 66 (24.12.2014)). מכך מתבקשת המסקנה כי ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה לא יחול על רווח אשר נצמח לחברה ולא היה כפוף למיסוי במסגרת ההסדר הקבוע בסעיף 64א. תכלית זו, שהיגיון כלכלי בצידה, נתמכת באופן ברור גם בהיסטוריה החקיקתית, כמפורט להלן.

31. על תכליתו של סעיף 64א(א)(1) ניתן ללמוד מן הרקע ההיסטורי לחקיקת סעיף 64א לפקודה, שבמסגרתו הוקם המוסד של "חברה משפחתית" (ראו: עניין טופז, בפסקה 12). סעיף זה נחקק בשנת 1978 במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 32), התשל"ח-1978. עובר לתיקון, בשל מספר שינויי חקיקה, המס שהיה מוטל על הכנסותיו של יחיד היה נמוך מזה שהוטל על הכנסותיהן של חברות (ע"א 1168/06 ברנוביץ נ' אגף מס הכנסה פשמ"ג – על ידי היחידה לפירוק, כינוס נכסים, פסקה 6 (19.9.2007); עניין פרג, שם; רפאל, בעמ' 351-352). עובדה זו יצרה תמריץ שלילי

לפעילות באמצעות חברות, שעליו המחוקק ביקש להתגבר באמצעות חקיקתו של סעיף 64א לפקודה. במסגרת הסעיף יצר המחוקק את הסדר המיסוי הייחודי שחל על חברה משפחתית. סעיף 64א נועד לאפשר לנישום ליהנות מיתרונות הפעולה באמצעות חברה ומיתרונות המיסוי של היחיד, לפי בחירתו (עניין שקלרש, בפסקה 7). המוסד של חברה משפחתית לא נועד אפוא לתת הטבה נוספת לחברה מעבר להסדר שחל על נישום יחיד, כי אם למנוע מצב שבו קיים תמריץ להימנע מניהול עסקים באמצעות חברות. אם כן, גם מן ההיסטוריה החקיקתית ניתן ללמוד שתכליתו של ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה איננה הענקת הטבות מס נוספות לנישום המייצג, מעבר להסדר המיסוי שחל על יחיד, אלא רק מניעת חיוב בכפל מס בגין אותו רכיב שכבר מוסה.

התיקון לפקודה – תיקון "מבהיר" או תיקון "משנה"

32. לנוכח האמור עד כה, איני מקבלת את טענת המשיב לפיה התיקון לפקודה משנת 2013 שינה בהכרח את המצב המשפטי. כידוע, תיקון לחוק עשוי להיות תיקון מבהיר, שמטרתו להסביר את המצב המשפטי הקיים. בהתאם לכך, נקבע לא אחת בפסיקתנו כי "מעצם העובדה שהחוק תוקן אין בהכרח להסיק שהמצב המשפטי ששרר קודם לכן היה שונה מזה שנקבע בתיקון, מאחר ולא פעם באים תיקונים כאלה לאשר במפורש מתוך זהירות יתר את המצב הקיים או כדי להסיר ספק או להבהיר דבר סתום" (ע"א 448/69 חנגל נ' פקיד השומה, תל-אביב 4, פ"ד כ"ד(2) 321, 324 (1970). ראו גם: דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 834 (1996); רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 406-407 (1998) (להלן: עניין אקסלברד); עניין שקלרש, בפסקה 9).

33. בדברי ההסבר להצעת החוק המתקן הוסבר שהתיקון נדרש לשם מילוי "לקונות הקיימות היום בחקיקה, לסגור פרצות ולמנוע תכנוני מס שהמדינה מפסידה בשלהם סכומי כסף ניכרים" וכן כי "לעתים לשון החוק מאפשרת את אותם תכנוני מס לא נאותים ולא צודקים" (הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ה"ח 664). אכן, מטרתו של התיקון הייתה לסגור "פרצות" בחוק שנישומים נהגו לנצל וכן למלא לקונות שהצריכו התדיינויות. אולם, אין לומר כי מדברי ההסבר עולה שהמחוקק ביקש לשנות את המצב הנורמטיבי הקיים. מכל מקום, אף אם עמדת המחוקק טרם התיקון לא התבררה די צרכה מדברי ההסבר, הרי שלנוכח תכלית הסעיף לא ניתן לומר כי ההסדר הקודם היה רחב ומיטיב יותר מבחינתו של הנישום (בהקשר זה, ראו: עניין אקסלברד, בעמ' 406-407; ע"א 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' מנו, פסקאות 51-53 (9.5.2010); אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני: פרשנות החקיקה 52-54 (1993)). כפי שהראיתי

לעיל, נוסחו של הסעיף ערב התיקון לפקודה היה פתוח ליותר מפרשנות אחת מן הבחינה הלשונית, ואין להתפלא על כך שהמחוקק ביקש לצמצם ולבטל אי-בהירות שהייתה עשויה לעלות מכך. דברים אלה אף משתקפים מהדיונים בוועדת הכספים של הכנסת שקדמו להצעת התיקון לפקודה (ראו: פרוטוקול מס' 124 של ועדת הכספים, הכנסת ה-19, 13-14 (14.7.2013)). במאמר מוסגר יצוין כי המערער הסביר כי אפשר שהבחירה במונח "הכנסה", להבדיל מ"הכנסה חייבת", נועדה במקור לשם החלת ההסדר של חלוקת דיבידנד פטורה ממס גם על הכנסה שהיא במהותה פטורה ממס או כזו שהותרו ממנה ניכויים לצרכי מס. כאשר בחירה זו התגלתה, כך נטען, כבעייתית, היא תוקנה בחקיקה.

מן הכלל אל הפרט

34. בדו"חות החשבונאיים של החברה נרשם ביחס לשנת 2003 רווח בסך של 1,891,037 שקל. רווח זה לא יוחס למשיב במסגרת הסדר המיסוי הקבוע בסעיף 64א לפקודה, וממילא לא מוסה במסגרת שומתו של המשיב כיחיד. בית המשפט המחוזי קבע כי הרווח שחולק כדיבידנד כבר חויב במס בדרך של קיזוז הפסדים משנים קודמות שנוצרו במהלך התקופה בה הייתה החברה חברה משפחתית. אולם, כפי שהדגיש המערער בטיעונו, כל הפסדי החברה קוזזו נגד הכנסותיו של המשיב כ"נישום מייצג", והביאו להקטנת הסכום שבו הוא חב במס. בנסיבות אלה, לא קמה הצדקה לכך שהמשיב ייהנה פעם נוספת מהטבת מס על דרך של פטור מחיוב במס בגין חלוקה. לא ניתן להלום פרשנות לפיה ההוראה בסעיף 64א(1) לפקודה, שנועדה כאמור למנוע כפל מס, תשמש את המשיב לצורך הימנעות מחיוב במס (השוו: עניין פרל, בפסקה 59). עמדתו של המשיב נוגדת אפוא את התכלית העומדת בבסיס המוסד של חברה משפחתית ועל כן לא ניתן לקבל אותה.

35. לנוכח המתואר עד כאן, אין לי צורך להידרש לעמדה עקרונית נוספת שנרמזה בטענותיו של המערער לפיה קיים קושי בהתייחסות לקיזוז של הכנסות החברה המשפחתית אל מול הפסדיה הצבורים משום חיוב במס לצורך ענייננו. כפי שצוין, בנסיבות העניין, "מגן המס" הטמון בהפסדים הצבורים של החברה כבר נוצל על-ידי המשיב לצורך הקטנת החיוב במס בגין הכנסותיו האישיות, ומכאן שלא ניתן לעשות בו שימוש פעם נוספת. זהו הנימוק המרכזי העומד בבסיס הכרעתי.

טענות נוספות

36. אין בטענות המשיב בדבר הסכם הפשרה עם המערער כדי לשנות מתוצאה זו. הטענות לציפייה לכאורה שיצר הסכם זה בקרב המשיב לכך שחלוקת הדיבידנד לא תמוסה נטענו בשפה רפה וללא ביסוס מתאים. יוער, כי טענות אלה כלל לא קיבלו ביטוי בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. ראוי להוסיף, כי גם אם המשיב בחר לעצב את הסכם הפשרה בדרך מסוימת מטעמים השמורים עמו, מבלי לפרט אותם, אין מקום לקבל את הטענה כי הסתמך על עמדה מסוימת של רשויות המס.

37. טענה נוספת שהועלתה בהקשר זה נסבה על כך שהמשיב הסתמך על הוראות החבק, אשר משקפות לטענתו את אופן הפרשנות אשר הוצע על-ידו. המשיב סומך ידיו על הוראות סעיף 6.3.1 של החבק, שבו צוין, ביחס לחלוקת דיבידנד בחברה משפחתית, כי "האמור 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, פחת מואץ" (ההדגשה אינה במקור – ד' ב' א'). יש להודות: מובאה זו אכן מעוררת אי-נוחות מהיבט העמדה שלה טוען המערער, ואילו עמדה בפני עצמה ייתכן שהיה בה כדי להשפיע על הניתוח בענייננו. אולם, עיון כולל בסעיף 6.3.1 לחבק שממנו ניסה המשיב להיבנות מעלה כי הוא לא יכול היה להסתמך עליו. זאת, מאחר שבאותו הסעיף מצוין במפורש, בהתייחס לרווחים שאותם החברה מבקשת לחלק כי "מאחר שבגין רווחים אלה כבר שולם המס המלא על-ידי ה'הנישום', אשר לו נזקפה ההכנסה, נקבע בסעיף 64א, כי רווחים שחולקו מהכנסת החברה המשפחתית בתקופת ההטבה, יראו אותם כאילו לא חולקו...". הנה כי כן, אף בחבק ניתן ביטוי לתנאי הבסיסי למתן הפטור הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה – חיוב במס על ידי הנישום המייצג על פי הסדר המיסוי הקבוע בסעיף 64א לפקודה. לא מיותר להוסיף כי המשיב לא הציג ראיות המוכיחות כי בזמן אמת אכן הסתמך על הוראות החבק (ע"א 4228/11 מנצור נ' מדינת ישראל, פסקה 46 (15.12.2014)). למעשה, לטענת ההסתמכות על החבק אף לא ניתן ביטוי של ממש בעיקרי הטיעון שהגיש המשיב במסגרת ערעורו בבית המשפט המחוזי.

סוף דבר

38. מהטעמים שפורטו אציע לחבריי לקבוע כי לא קמו התנאים המנויים בסעיף 64א(א)(1) לכך שהדיבידנד ייחשב "כאילו לא חולק". על כן אציע לקבל את הערעור ולחייב את המשיב במס בגין הדיבידנד שחולק בשנת 2005. המשיב יישא בהוצאות המערער בסך של 25,000 שקל. ההוצאות שנפסקו בבית המשפט המחוזי מבוטלות.

ש ו פ ט ת

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, א' בניסן התשע"ו (9.5.2016).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט