



בבית המשפט העליון

דנ"א 7517/16

דנ"א 7524/16

לפני: כבוד הנשיאה מ' נאור

המבקשים בדנ"א 7517/16: 1. יצחק נפך מוזס
2. מרים נפך מוזס

המבקשים בדנ"א 7524/16: 1. עודד ושלומית מוזס
2. שחר מוזס

נגד

המשיב בדנ"א 7517/16
ובדנ"א 7524/16: פקיד שומה למפעלים גדולים

בקשות לדיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 3555/15, בע"א 3723/15 ובע"א 5447/16 שניתן ביום 12.9.2016 על ידי כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין וכבוד השופטים: י' עמית וצ' זילברטל

תגובות המשיב בדנ"א 7517/16 ובדנ"א 7524/16 לבקשה לדיון נוסף מיום 25.12.2016

בשם המבקשים
בדנ"א 7517/16: עו"ד גיל גריידי; עו"ד שלמה אביעד זידר

בשם המבקשים
בדנ"א 7524/16: עו"ד גיל רוח; עו"ד גלית פרידמן

בשם המשיב
בדנ"א 7517/16: עו"ד קמיל עטילה; עו"ד יאיר זילברברג

החלטה

לפניי שתי בקשות להורות על קיומו של דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה (מפי השופט י' עמית ובהסכמת המשנה לנשיאה א' רובינשטיין והשופט צ' זילברטל) בע"א 3555/15, 5447/16 מוזס נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (12.9.2016). החלטתי

לדון גם בבקשות אלו במאוחד. בפסק הדין מושא הבקשות נקבע כי סכום הפסד הון שמקורו בשינוי שער החליפין שאליו מוצמד נייר ערך אינו בר קיזוז כנגד רווח הון.

רקע נורמטיבי

1. סעיף 91 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) קובע כי מס רווח הון ישולם רק על "ריווח ההון הריאלי". רווח ההון הריאלי מוגדר בסעיף 88 לפקודה כ"ריווח ההון פחות הסכום האינפלציוני". "ריווח הון" מוגדר בסעיף 88 לפקודה כ"סכום שבו עולה התמורה על יתרת המחיר המקורי" ו"סכום אינפלציוני" מוגדר באותו סעיף כ"חלק ריווח ההון השווה לסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי המתואם על יתרת המחיר המקורי". המשמעות המעשית של הגדרות אלו היא שהרווח הריאלי שווה לרווח הנומינלי בניכוי הרווח הנובע ישירות מהשינוי במדד. סיכומם של דברים אלו הוא שהוראת סעיף 91 לפקודה קובעת שמש רווח הון משולם על הרווח הריאלי בלבד בעוד שהסכום האינפלציוני פטור (באופן מלא בניירות שנסחרו לאחר יום 31.12.1993 ובאופן יחסי בניירות אחרים, בהתאם להגדרת "סכום אינפלציוני חייב" בסעיף 88 לפקודה).

רקע עובדתי

2. המבקשים עודד מוזס ויצחק מוזס החזיקו ומימשו בשנות המס הרלוונטיות (2007-2009 ו-2009-2011 בהתאמה) ניירות ערך הנקובים במטבע חוץ או צמודים אליו. השקעות אלו הסבו להם הפסדים משמעותיים בשקלים, אשר נבעו מהתחזקות השקל ומפיחות בשער החליפין של מטבע החוץ ביחס אליו. בדיווחיהם למשיב קיזוז המבקשים הפסדים אלו מרווחי הון ריאליים שנצמחו להם והעבירו הפסדים שלא נוצלו לשנות המס הבאות.

3. המשיב דחה את הדיווחים וקבע כי לא ניתן לקזז הפסד הון שנבע מירידת שער החליפין של מטבע זר שאליו מוצמד נייר ערך. זאת משום שלפי סעיף 92(א)(1) לפקודה לא ניתן לקזז הפסד הון שאילו היה רווח הון – בענייננו במקרה של עליית שער החליפין – הוא לא היה מחויב במס:

<p>(א) (1) סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום</p>	92.	קיזוז הפסד הון
--	-----	----------------

אינפלציוני חייב; [...] [הדגשה לא במקור – מ.נ.]

המשיב קבע כי היות שהסכום האינפלציוני – השווה במהותו לסכום הנובע מהשינוי בשער החליפין במקרה דנן – פטור ממס רווח הון, הרי שלא ניתן לקזזו כאשר הוא הפסד (באופן מלא בניירות שנסחרו לאחר יום 31.12.1993 ויחסי באחרים, בהתאם להגדרת "סכום אינפלציוני חייב" בסעיף 88 לפקודה והוראת סעיף 92(א)(1) סיפא). בעקבות דברים אלו הוציא המשיב למבקשים שומות ולאחר מכן צווים, שבהם הוסיף לחיובי המס שלהם את סכומי ההפסדים שקוזזו.

פסקי הדין של בית המשפט המחוזי

4. על שומות אלו ערערו המבקשים לבית המשפט קמא. הערעורים נשמעו בהליכים נפרדים בפני בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט מ' אלטוביה), אשר דחה אותם מנימוקים דומים (בעניינו של עודד מוזס נדונו שני ערעורים, שהוגשו על-ידי שני מערערים שונים, כתיקים מאוחדים: ע"מ 53703-09-12, 54172-09-12 מוזס נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (30.3.2015) (להלן: עניין עודד מוזס); ובעניינו של יצחק מוזס ע"מ 33681-02-15 נפך מוזס נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (15.6.2015) (להלן: עניין יצחק מוזס)).

5. הצדדים בשני הערעורים הסכימו למעשה כי עובדות המקרים אינן שנויות במחלוקת ועל כן במסגרת ההסדר הדיוני שהושג ביניהם צומצמו הפלוגתאות לשתי שאלות משפטיות עיקריות: הראשונה, האם לאור הוראות סעיף 92 לפקודה ניתן לקזז הפסד הון מניירות ערך זרים המשקף את ירידת שער החליפין בתקופה שבה הוחזקו הניירות? השנייה, שנידונה רק בעניין יצחק מוזס, כיצד יש לחשב את רווח ההון הריאלי במכירה שבה נוצר רווח הון ושער החליפין ירד בין מועד הרכישה למועד המכירה?

6. בהחלטותיו התבסס בית המשפט קמא על פסק הדין בע"מ 13485-02-13 כלל פיננסים בטוחה ניהול השקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 5 (13.8.2014) (להלן: עניין כלל), שניתן אף הוא על ידי השופט מ' אלטוביה. בעניין כלל נקבע כי הזכות לקזז הפסדי הון לפי סעיף 92(א)(1), במקרים כגון דא, מחייבת התייחסות למהות הנכס שממנו צמח ההפסד. על בסיס עיקרון זה קבע בית המשפט קמא כי במעמד מכירת נייר ערך, הנקוב במטבע חוץ או צמוד אליו, נמכרים למעשה שני נכסים שניתן לחשב את הרווח ואת ההפסד לגבי כל אחד מהם בנפרד. הנכס הראשון הוא נייר הערך עצמו, והנכס השני הוא מטבע החוץ שבו נקוב נייר הערך (להלן: גישת שני הנכסים). בית

המשפט קמא פסק כי לאור הוראת סעיף 92(א)(1) לפקודה, לא ניתן לקזז את הפסד ההון הנובע מ"הנכס" המגולם במטבע החוץ – הנגרם מהירידה בשער החליפין – שכן לו מרכיב זה היה רווח הוא לא היה חייב במס. בית המשפט קמא קבע כי אין שוני של ממש בין עובדות המקרה דנן לבין העובדות בעניין כלל, ועל כן לא ראה לנכון לסטות מהמסקנות אליהן הגיע בעניין ההוא.

7. בית המשפט קמא הוסיף טעם נוסף להבחנה בין מרכיב נייר הערך לבין מרכיב שער החליפין, העומדת בבסיס גישת שני הנכסים. בית המשפט קמא קבע כי הדבר מתחייב מלשון סעיף 88 לפקודה, שכן הסיפא של ההגדרה "מדד" מבחינה בין מטבע החוץ שבו נקוב נייר הערך לבין הנייר עצמו:

הגדרו
ת
"88. בחלק זה -
[...]"

"מדד" – [...] ; על אף האמור, לענין נייר ערך
בידי יחיד, הנקוב במטבע חוץ או שערכו צמוד
למטבע חוץ, יראו את שער המטבע כמדד;"

8. בעניין הפלוגתה השנייה פסק בית המשפט קמא כי גם במקרה זה – שבו נוצר רווח הון אך שער החליפין ירד בין מועד הרכישה למועד המכירה – יש להפריד בין הרווח הנוצר מעליית שווי נייר הערך לבין ההפסד שנבע מירידת שער מטבע החוץ. בעוד שהראשון יחויב במס רווחי הון, השני לא יוכר לצורך קיזוז. בית המשפט קמא קבע כי במקרים מסוג זה הרווח הממוסה מחושב תוך הצמדות להגדרות סעיף 88 לפקודה, המתייחס כאמור ל"מחיר מקורי" ולא "מחיר מקורי מתואם". בשיטה זו יש למעשה הקלה עם הנישומים, שכן היות שאין תיאום של יתרת המחיר המקורי כלפי מטה, החלק מתוך רווח ההון החייב במס קטן לכדי הסכום שבו עולה התמורה על המחיר המקורי בלבד (למעשה חישוב נומינלי). בית המשפט קמא פסק כי אין בצורת חישוב זו כדי לשנות ממסקנותיו בנוגע לפרשנות סעיף 92(א)(1), שפורטו לעיל. זאת שכן לפי צורת חישוב זו אין מיסוי של מרכיב הרווח שניתן לשייך לירידת שער החליפין, ועל כן האיזון הנדרש במסגרת סעיף 92(א)(1) נשמר.

פסק הדין מושא הבקשות

9. על פסקי הדין לעיל של בית המשפט קמא הוגשו ערעורים לבית משפט זה. הדיון בערעורים אוחד ופסק הדין ניתן ביום 12.9.2016. להשלמת התמונה יוער כי פסק הדין ניתן גם בערעור נוסף (ע"א 3723/15 נכסי ארקין בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים

גדולים), שלישי במספר, שעסק בשאלה דומה, ושהמערער בו לא הגיש בקשה לקיום דיון נוסף בפסק הדין. כאמור, השופטים י' עמית, צ' זילברטל והמשנה לנשיאה א' רובינשטיין דחו את הערעורים פה אחד.

10. בפסק דינו קבע השופט י' עמית כי היות שאין חולק על כך שהפסד הון מוגדר בסעיף 88 לפקודה באופן נומינלי, הרי שיש להידרש לשתי שאלות: הראשונה, האם סעיף 92(א)(1) לפקודה מאפשר לחרוג מההגדרה הנומינלית של הפסד הון ולהפריד את רכיב הפסד הנובע מהשינוי בשער החליפין מהפסד הנובע מנייר הערך – ובכך לייצר למעשה הפסד ריאלי. השופט י' עמית מנה לעניין זה שלוש גישות: ראשונה, גישת המבקשים לפיה הפסד הון הוא הפסד נומינלי המהווה מקשה אחת "בלתי ניתנת להפרדה". שנייה, גישת המשיב לפיה הפסד הון מחושב בערכים נומינליים – בהתאם להוראות סעיף 88 לפקודה – ורק לאחר מכן מבודד הרכיב האינפלציוני בהתאם לתנאי המהותי הקבוע בסעיף 92(א)(1) (להלן: הבחינה הדו-שלבית). שלישית, גישת בית המשפט קמא – גישת שני הנכסים המפורטת לעיל. השאלה השנייה שאליה השופט י' עמית התייחס, היא האם רכיב השינוי בשער החליפין ממוסה בפועל, ועל כן יש להכיר בו כבר קיזוז במקרים כמו המקרה דנן.

11. בית המשפט קבע כי לשונו של סעיף 92(א)(1) ותכליתו מאפשרות ואף מחייבות להפחית את הפסד ההון הנובע מהשינוי בשער החליפין, בעסקה בנייר ערך צמוד מטבע חוץ, מסכום הפסד ההון הכולל. בהחלטה זו נסמך בית המשפט, בין השאר, על פסק דינו של בית משפט זה בעע"ם 7486/14 בראל נ' מדינת ישראל - רשות המיסים (27.7.2016) (להלן: עניין בראל). בעניין בראל, שעסק בפקדונות צמודי מטבע חוץ הנושאים ריבית קבועה, נפסק כי הכנסה מריבית והכנסה מהפרשי שער חליפין מהוות הכנסות נפרדות לעניין המיסוי. בדומה לכך, בית המשפט קבע כי במקרה דנן יש להפריד בין רכיב ההכנסה וההפסד הנובעים משינוי בשווי נייר הערך, לבין רכיב הנובע משינויים בשער החליפין של המטבע הזר – שבו נקוב הנייר או שאליו הוא מוצמד. לפי גישה זו, המאמצת למעשה את גישת המשיב על פניו של בית המשפט המחוזי, לא מדובר בשני נכסים נפרדים כפי שקבע בית המשפט קמא, אלא בשני רכיבים של נייר הערך הניתנים להפרדה באמצעות מנגנון דו שלבי: בשלב ראשון מחושב הפסד ההון באופן נומינלי – בהתאם להוראות סעיף 88, ובשלב השני – בהתאם להוראות סעיף 92(א)(1) – מבודד סכום הפסד ההון שאילו היה רווח היה חייב במס, ורק הוא מותר בקיזוז. פרשנות זו, קבע בית המשפט, מתחייבת לאור סעיף 91 לפקודה וההגדרות השונות בסעיף 88 (ובפרט ההגדרות עליהן הורחב לעיל: "ריווח הון", "סכום

האינפלציוני, "מדד" ו"יתרת מחיר מקורי"), והתכלית המובהקת של סעיף 92(א)(1) שהיא לייצר סימטריה בין המיסוי של מרכיב רווח מסוים לבין היכולת לקזזו.

12. לעניין השאלה השנייה, בית המשפט קבע כי רכיב השינוי בשער החליפין אינו ממוסה בפועל. הדבר נובע כאמור מההוראה המפורשת של סעיף 91, מהגדרת "מדד" בסעיף 88 ומההקבלה המתבקשת בין סכום אינפלציוני לבין הסכום הנוצר כתוצאה משינויים בשער החליפין, כשעסקינן בניירות ערך הנקובים או צמודים למטבע חוץ. כחלק מניתוח סוגיה זו נבחנו בפסק הדין דוגמאות מספריות המתארות את האפשרויות השונות. פסק הדין הדגים כיצד בכל המצבים הללו אין מיסוי בפועל של הסכום האינפלציוני. משכך, ולנוכח ההוראה הברורה של סעיף 92(א)(1), נקבע כי אין לאפשר קיזוז של הסכום האינפלציוני כהפסד.

13. השופט צ' זילברטל והמשנה לנשיאה א' רובינשטיין הצטרפו לפסק דינו של השופט י' עמית. המשנה לנשיאה ציין שגם תיק זה מעלה תהיות בנוגע להגינות דיני המס, אך שהמפתח במקרה דנן טמון בשאלת הסימטריה בין הרווח וההפסד הנוצר מהסכום האינפלציוני. מקום שהרווח לא ימוסה, אין זה נכון שההפסד יקוזז.

14. על פסק דין זה הוגשו ביום 27.9.2016 שתי הבקשות שבפניי לדיון נוסף: דנ"א 7517/16 שהגיש יצחק מוזס ודנ"א 7524/16 שהגיש עודד מוזס.

הבקשה לדיון נוסף

15. טענותיהם של המבקשים חופפות במידה רבה ועל כן תוצגנה במאוחד. לשיטת המבקשים, ההלכה שנקבעה בפסק הדין מושא הבקשות היא הלכה חדשה ומוקשה, הסותרת את הפרקטיקה הנוהגת ואת העקרונות הפרשניים בעניין דיני הקיזוז באופן המצדיק קיום דיון נוסף בפני מותב מורחב. לחלופין טענו המבקשים כי לנוכח חדשנותה של ההלכה, הרי שלמצער יש להחילה באופן פרוספקטיבי ולאפשר למבקשים לקזז ההפסדים מושא ההליך דא.

16. המבקשים חזרו על טענתם הבסיסית כי לפי הוראות הפקודה בכלל וההגדרה של "הפסד הון" בסעיף 88 בפרט, יש לחשב הפסד זה באופן נומינלי. פרשנות זו, טענו המבקשים, היא הפרשנות הפשוטה, המקובלת והנהוגה מזה שנים ללשון סעיף 92(א)(1), ואף מאפיינת את יתר הפקודה. לשיטת המבקשים מדובר במקשה "נומינלית"

אחת בלתי ניתנת לחלוקה, הניתנת כולה לקיזוז אם מקורה בנכס שמכירתו חייבת במס (כמו נייר ערך).

17. המבקשים הצביעו על מספר היבטים מוקשים, לשיטתם, בפסק הדין מושא הבקשות. לעניין זה המבקשים טענו כי ההלכה שנקבעה מייצרת מספר מצבים שבהם בסיס המיסוי מתרחק מלשון הפקודה, לפיה הפסד הון נמדד בערכים נומינליים ורווח הון בערכים ריאליים. ראשית, המקרה דנן של הפסד הון וירידת מדד, המותר לנישום רק את ההפסד הריאלי. שנית, מקרה של ירידת מדד ורווח הון, שבו הרווח הממוסה הוא הרווח הנומינלי המצומצם יותר (הסכום השקלי שבו עולה התמורה על המחיר המקורי), שכן כאמור בית המשפט קבע שאין להתחשב ב"סכום אינפלציוני שלילי" בעת חישוב הרווח.

18. עוד טענו המבקשים כי פסק הדין למעשה קובע הלכה לפיה יש זיהוי סלקטיבי של "רכיב הסכום האינפלציוני", באופן המייצר א-סימטריה לרעת הנישום במצבים של הפסד הון. בעוד שבמציאות של הפסד הון בזמן עליית מדד ההפסד המוכר בקיזוז לפי פסק הדין הוא הנומינלי, במציאות של הפסד הון בזמן ירידת מדד מוכר לנישום ההפסד הריאלי. למעשה אופן חישוב ההפסד משתנה בכל אחד מהמקרים, אך תמיד לרעת הנישום. המבקשים טענו כי קשיים אלו נובעים מכך שהסימטריה שאליה התייחס בית המשפט ואשר עליה ביסס את פסק דינו שגויה. לא ניתן, לשיטת המבקשים, להשוות בין סביבה אינפלציונית לסביבה דיפלציונית – אלא יש לבחון את הסימטריה בתוך כל אחד ממצבים אלו.

19. המבקשים טענו כי ניתן ללמוד על קשיותה של ההלכה גם מדעותיהם של השופטים שדנו בה. כאמור במקרה דנן בית משפט זה אמנם הגיע לאותה התוצאה שאליה הגיע בית המשפט קמא, אך הוא דחה את גישת שני הנכסים שזה אימץ. יתר על כן, אמנם המשנה לנשיאה א' רובינשטיין הצטרף לפסק דינו של השופט י' עמית, אך חוסר נוחותו, טענו המבקשים, ניכר בפסק דינו. לבסוף, המבקשים טענו כי רשות המיסים עצמה לא מיישמת באופן אחיד את ההלכה שנקבעה לגבי הפסדים דומים הנובעים משינויים במדד (וכאמור דין המדד כדין השינוי בשער החליפין) – הפסדים המשפיעים על הציבור כולו.

20. לחלופין טענו המבקשים כי במקרה דנן יש להכיר באופן חריג ב"סכום אינפלציוני שלילי". זאת בדומה למקרים אחרים בפסיקה שבהם נעשה כך כאשר הדבר

היה נחוץ כדי להגיע לתוצאה מיסויית צודקת. לשיטת המבקשים, הדבר יביא לתוצאה מיסויית ראויה, המתחקה אחר התעשרותם בפועל.

טענות המשיב

21. לשיטת המשיב, פסק הדין מושא הבקשות אינו מעלה שאלות משפטיות מהותיות המצדיקות קיום דיון נוסף בהרכב מורחב. פסק הדין אינו סוטה מההגדרה הנומינלית להפסד הון הקבועה בסעיף 88 לפקודה, שכן בהתאם לגישת הבחינה הדו-שלבית, שאומצה בפסק הדין, הפסד ההון עדיין מחושב באופן נומינלי ורק לאחר מכן מבודד הרכיב האינפלציוני. תוצאה זו, לשיטת המשיב, מתיישבת לא רק עם תכלית הסעיף – המבקשת להקביל בין המיסוי של רווח הון לקיזוז של הפסד הון – אלא גם עם לשונו, המדברת על "טכום הפסד הון". קרי, המרכיב מתוך הפסד ההון שהיה ממוסה לו היה רווח, ועל כן רק הוא מותר בקיזוז. אין כל הגיון המחייב לראות בהפסד ההון מקשה אחת בלתי ניתנת לחלוקה. תוצאת פסק הדין, לשיטת המשיב, מגשימה את העקרונות הפרשניים שנקבעו על ידי בית משפט זה בעניין דיני הקיזוז, מתיישבת עם פסיקת בית משפט זה בעניין בראל ומייצרת הרמוניה כללית של החקיקה.

22. המשיב טען כי שיטת המבקשים היא זו אשר יוצרת א-סימטריה, העומדת בניגוד לעיקרון ההקבלה הקבוע בסעיף 92(א)(1). על הסימטריה להיבחן – כפי שהיא נבחנה בפסק הדין – בין מקרה של רווח הון ועליית מדד לבין מקרה של הפסד הון וירידת מדד (ולמשלמת התמונה כמובן בין מקרה של רווח הון וירידת מדד לבין מקרה של הפסד הון ועליית מדד). השוואה שכזו משקפת את הסימטריה הנוצרת בעקבות פסק הדין מושא הבקשות. מעבר לכך, טען המשיב, טענותיהם של המבקשים לעניין זה הן טענות ערעוריות מובהקות. הדברים כולם נדונו בפסק הדין מושא הבקשות, שבו החלטת המותב התקבלה פה אחד לטובת עמדת המשיב.

דיון

23. לאחר שעיינתי בטענות המבקשים, בתגובות המשיב ובפסק הדין מושא הבקשות לדיון נוסף, הגעתי לידי מסקנה כי דין הבקשות להידחות. דיון נוסף הוא הליך חריג השמור למקרים יוצאי דופן שבהם עולות סוגיות בעלות חשיבות משפטית מיוחדת (דנג"ץ 5019/13 בית הדין השרעי לערעורים בירושלים נ' פלונית, פס' 7 לפסק דינו של הנשיא א' גרוניס (14.8.2013)). פסק הדין מושא הבקשות אינו עונה על אמות מידה אלו.

24. אכן נראה כי פסק הדין מושא הבקשות חידש הלכה בדיני המס. יתרה מכך, די בעיון בפסק דינו של בית משפט זה, בפסק דינו של בית משפט קמא ובכתבי הטענות של הצדדים כדי להתרשם שאף מדובר בסוגיה מורכבת בעלת היבטים לא פשוטים. אך לא די בכך שמדובר בהלכה חדשה, ואף קשה, כדי להורות על קיומו של דיון נוסף (דנ"א 4011/04 עיריית ירושלים נ' עיזבון המנוח מיכאל אטינגר ז"ל, פס' 3 לפסק דינו של השופט י' טירקל (7.12.2004)). הקשיים המרכזיים בענייננו נובעים ממורכבות הנושא הנדון ולא משאלה משפטית המצדיקה קיומו של דיון נוסף בפני מותב מורחב של בית משפט זה.

25. ליבת המחלוקת המשפטית בענייננו היא כאמור פרשנותה של הוראת סעיף 92(א)(1) לפקודה, והשאלה אם זו מאפשרת קיזוז סכום הפסד הון שמקורו בשינוי שער החליפין שאליו מוצמד נייר ערך נתון כנגד רווח הון. כידוע חוקי המס כפופים לכללי הפרשנות המקובלים בדין הכללי. בהתאם לכללים אלה יש לבחור את המשמעות המשפטית המגשימה את התכלית המונחת ביסוד החוק באופן המלא והראוי ביותר. על תכלית זו יש ללמוד מלשון החוק, מן ההיסטוריה החקיקתית ומערכי היסוד של השיטה (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985)). במקרה דנן, הפרשנות שקבע בית משפט זה בפסק הדין מושא הבקשות היא זו המקיימת באופן המיטבי את לשון הסעיף ואת תכליתו.

26. הפרשנות שאומצה בפסק הדין מושא הבקשות מתיישבת באופן טבעי עם לשון הפקודה. המבקשים ייחדו מילים לרוב לכך שפרשנותו של בית משפט זה מתרחקת מההגדרה הנומינלית הברורה של "הפסד הון" הקבועה בסעיף 88 לפקודה, אך כאמור בפסק הדין נקבע מפורשות כי לא כך הדבר – והדברים מפורטים (ראו פס' 11 לעיל ופס' 24 לפסק דינו של השופט י' עמית). דברים אלו מובהקים גם בעת בחינת לשונו של סעיף 92(א)(1), המאפשר קיזוזו של הפסד הון רק במידה "ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס". ברי, כי תוצאת פסק הדין מושא הבקשות מתיישבת בצורה מלאה עם הוראה זו.

27. כלל ידוע הוא כי "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצ'יו נ' האפורטרופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג(2) 817, 827 (1999)) ולא ניתן לייחס למילות החוק משמעות שאין הן יכולות לשאת (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302-303 (28.5.2008)). סבורה אני שאף אם הפרשנות שמציגים המבקשים להוראות סעיפים 88 ו-92(א)(1) לפקודה היא

אפשרית – ואיני קובעת כי כך הדבר – הרי שמדובר בפרשנות מורכבת, המתרחקת מפשט הטקסט. קשה ליישב את השימוש במילים: "עולה התמורה" ו"עולה יתרת המחיר המקורי", כפי שאלו מופיעות בהגדרות הרלוונטיות בסעיף 88, כמכירות ב"סכום אינפלציוני שלילי" ותומכות בפרשנות המוצעת על-ידי המבקשים. אמנם הפסיקה הכירה במספר מקרים בעבר ב"סכום אינפלציוני שלילי", אך הדבר נעשה באירועים חריגים כדי להגיע לתוצאה מסת צודקת (ראו פס' 26 לפסק דינו של השופט י' עמית בפסק הדין מושא הבקשות וההפניות שם). מקרה זה אינו נמנה על מקרים חריגים אלו. במקרים כגון דא קיימת עדיפות לפרשנות המתיישבת עם פשט הטקסט, שכן "כדי להוציא מקרא מידי פשוטו צריך טעם טוב" (בג"ץ 4140/95 סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נד(1) 49, 61 (1999)). במקרה זה לדידי – והדברים נאמרים תוך בחינת מכלול הטענות הפרשניות של המבקשים – לא מצאתי טעם שכזה, שכן לא רק שהפרשנות שאומצה על ידי בית משפט מתיישבת היטב עם לשון החוק אלא היא גם מגשימה את תכליתו. אפרט בעניין זה.

28. הפרשנות שאומצה בפסק הדין מושא הבקשות מגשימה לדידי את תכליתו הברורה של החוק: יצירת הקבלה וסימטריה בין מיסוי רווחי הון לבין קיזוז הפסדי הון. קרי, לא לאפשר קיזוז של סכומים והפסדים שלא היו ממוסים לו היו רווחים. בענייננו ביקש המחוקק באופן מפורש "לנטרל" את השפעת המדד על סוגיית המיסוי – או במילותיו של השופט י' עמית בפסק הדין מושא הבקשות: "להוציא מהמשחק את הסכום האינפלציוני" (פס' 21 לפסק דינו) – הן לגבי רווח הון הן לגבי הפסד הון. מדובר בתכלית ראויה המבטאת את העיקרון כי אל לחברה לשאת בעלויות של סיכונים הפרט, מקום שלא תרוויח מהרווח הנוצר מהם. עיקרון זה ממקסם את הצדק החברתי והחלוקתי. בניגוד לטענות המבקשים, תכלית זו אף עולה בקנה אחד עם העקרונות הפרשניים לעניין דיני הקיזוז כפי שיושמו על ידי בית משפט זה בע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, פס' 15, 26-27 (21.2.2010), ובראשם עיקרון ההדדיות (יוער כי בעניין מודול בטון בית המשפט אימץ במפורש כלל פרשני לטובת הנישום ועדיין נמנע מלהתיר קיזוז הפסד מועדף – החייב במס מופחת כרווח – כנגד הכנסה רגילה משום שמדובר "במין בשאינו מינו". דברים אלו יפים גם לענייננו). נמצאנו למדים כי אין מדובר ב"ישום סלקטיבי", כטענת המבקשים, אלא ביישום של הדין באופן המגשים את כוונת המחוקק.

29. המבקשים מצביעים על א-סימטריה ועל היבטים מוקשים הנוצרים לשיטתם בעקבות פסק הדין מושא הבקשות. כאמור דעתי שונה, אני סבורה כי דווקא תוצאת

פסק הדין היא זו המייצרת סימטריה מלאה המגשימה את תכלית החוק. במקרים שבהם עתיד להיות משולם מס רווח הון על רווח – ניתן לקזז הפסדים. במקרים שבהם רווח ההון פטור – וכאן הכוונה לרווח הון אינפלציוני – לא מתאפשר לקזז הפסד מקביל (הפסד הון ריאלי). זו היא על רגל אחת התורה כולה. וכך נשמרת הסימטריה בכללותה. אין לי אלא להפנות למצבים האפשריים שנבחנו בפסק הדין המדגימים סימטריה זו (ראו פס' 26 לפסק דינו של השופט י' עמית). הסימטריה הנוצרת פועלת לעתים לטובת הנישום ולעתים לרעתו, אך באופן שווה, ומבטלת את השפעת השינויים בשער מטבע החוץ על סוגיית המיסוי.

30. גם את טענת התחולה הרטרואקטיבית של המבקשים אין בידי לקבל. מעבר לכך שמדובר בטענה ערעורית באופייה ואשר כלל לא נטענה במסגרת הערעור, פסק הדין מושא הבקשות לא שינה את המצב הנורמטיבי הקיים. כאשר בית המשפט מפרש הוראה חקוקה הוא אינו יוצר דין, הוא אך מצהיר על הדין הקיים (רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אלחמיד, פ"ד סא (1) 126, 143-140 (2006)). גם בטענות המבקשים בדבר הפרקטיקה הנוהגת אין כדי להועיל להם. בית משפט זה הוא המוסד האמון על פרשנות החוק וממילא פסקי הדין של הערכאות הדיוניות, שמפסיקותיהם הביאו המבקשים, אינם יוצרים הלכה ואינם מחייבים אותו (סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה), וכך גם עמדותיהם של גורמים שונים ברשות המיסים עצמה. ככול שיש חוסר אחידות בעמדת רשות המיסים או באופן יישום הוראות החוק הלכה למעשה, כפי שטענו המבקשים, דיון נוסף אינו האכסניה המתאימה לביורר הדבר, במיוחד לאחר שבית משפט זה פסק באופן ברור ומפורש את ההלכה בעניין.

31. המבקשים טענו כי אף בקרב המותב עצמו ניכרו ספקות ביחס לתוצאת פסק הדין מושא הבקשות. לשיטת המשיבים מדובר באינדיקציה נוספת לקשיות ההלכה המחזקת את הצורך בדיון נוסף. אולם, אין בטענות אלו ממש. ככול שיש נימה ביקורתית בפסק הדין מושא הבקשות, הרי שזו מופנית למחוקק ולהקבלה שנקבעה בסעיף 88 לפקודה בין שער חליפין למדד המחירים לצרכן, הקבלה שבמציאות המוניטרית האקטואלית עלולה להביא לידי עיוותי מס. לעניין התוצאה הסופית של פסק הדין מושא הבקשות, הרי שכל חברי המותב תמימי דעים – עובדה בעלת חשיבות כשלעצמה (דנ"פ 3080/14 חורי נ' מדינת ישראל, פס' 23 לפסק דיני (19.11.2014) (להלן: עניין חורי)).

32. בטרם סיום אציין כי המבקשים העלו טענות נוספות שלא הוצגו בשל היותן טענות ערעוריות באופיין. טענות אלו קיבלו מענה מקיף במסגרת פסק הדין מושא

הבקשות, וממילא אין מקומן בבקשה לדיון נוסף שלא נועד להוות ערכאת ערעור על החלטות בית המשפט העליון (דנג"ץ 2630/14 ריינר נ' בית הדין הרבני האזורי בתל אביב, פס' 15 לפסק דיני (23.10.2014)).

33. סיכומם של דברים, המקרה דנן אינו אחד מאותם מקרים נדירים ויוצאי דופן המצדיקים קיום דיון נוסף. ההלכה שנקבעה בפסק הדין מושא הבקשות, המסדירה באופן קונקרטי את הוראות סעיף 92(א)(1) ביחס לעניין דא, נטועה היטב בחוק ובפסיקה, קובעת כלל ברור, ומגשימה את הוראות הפקודה הן לשונית הן תכליתית.

34. סוף דבר, הבקשות נדחות. המבקשים יישאו בהוצאות המשיב בסך 20,000 ש"ח, בגין כל אחת מהבקשות שהוגשו.

ניתנה היום, י"א באב התשע"ז (3.8.2017).

ה נ ש י א ה