



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

סוניה פורת

מערערים

באמצעות עוה"ד יוסף ברוך  
נגד

פקיד שומה כפר סבא

משיבים

באמצעות עו"ד מפרקליטות מחוז ת"א

אזרחי

עוה"ד מרוואן עבדאללה

### פסק דין

1 בפני ערעור מס הכנסה, אשר תכליתו בקשת החלת פטור שניתן לנכה, לפי סעיף 9(5)  
2 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה" או "פקודת מס הכנסה"), ליורשי הנכה שנפטר.

3

4 א. העובדות הצריכות לעניין

5 1. המערערת הינה אלמנתו והיורשת היחידה של המנוח אברהם פורת ז"ל (להלן:  
6 "המנוח"). המנוח נפטר בשנת 2006.



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1      2. המנוח הועסק כשכיר בבנק הבינלאומי במשך יותר מ- 28 שנה. למנוח נקבעה נכות  
2      צמיתה בשיעור של 100% החל מיום 15.12.05, עקב מחלה סופנית בה חלה.
- 3      3. המנוח היה זכאי לפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה").
- 4      4. עם פרישתו ממוקום עבודתו קיבל המנוח, בשנת 2002, מענק פרישה בסך 2,412,932  
5      ₪ (להלן: "המענק"). סך של 269,703 מתוך המענק היה פטור מכוח סעיף 9(א7)  
6      לפקודה.
- 7      5. היתרה מתוך המענק בסך 2,143,229 ₪ נפרסה באישור המשיב על פני 6 שנות מס  
8      ולשנים 2002-2007, כל זאת בהתאם לסעיף 8(ג) לפקודה. בכל שנת מס נזקפה הכנסה  
9      בשיעור של 357,205 ₪.
- 10     6. המערערת, כיורשת היחידה, הגישה דו"ח לשנת המס 2006 (שנת הפטירה) ובמסגרתה  
11     דווחה הכנסתו של המנוח מפריסת המענק כפטורה ממס מכוח סעיף 9(5) לפקודה.
- 12     7. המשיב הוציא שומה בצו עליה הוגש הערעור דנן. בשומה שיצאה תחת ידי המשיב,  
13     שלל המשיב, לאור עמדתו העקרונית, את זכותו של פורת לפטור מכוח סעיף 9(5)  
14     לפקודה בשנת המס 2006. עמדתו זו נדחתה כפי שיפורט להלן, על ידי בית משפט  
15     העליון.
- 16     8. בנוסף הפעיל המשיב את סמכותו בהתאם לסעיף 8(ד) לפקודה וצירף את יתרת  
17     המענק שנפרסה לשנת המס 2007 כהכנסה בשנת המס 2006 שהיא שנת המס  
18     שבערעור.
- 19     9. לאור זאת קבע המשיב בצו, כי ההכנסה החייבת הינה ההכנסה המצטברת מפריסת  
20     המענק לשנים 2006-2007 ולפיה חויבה המערערת במס על הכנסה בגובה 714,410 ₪  
21     שהינו הסכום של שני חלקי מענק הפרישה שנפרסו לשנים 2006 ו- 2007 (סך של  
22     357,205 ₪ לכל שנה).

23

24

25

**ב. טענות המערערת**



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 עניינו של הערעור דגן, הינו בזכותם של העיזבון והיורשים, לפטור ממס על  
2 הכנסותיו של המנוח אברהם פורת ז"ל בהתאם להוראות סעיף 9(5) וסעיף 8(ג)  
3 לפקודה בהתאמה וזאת בשל היות המנוח נכה בשיעור 100%, בשנות פריסת המס.
- 4 2. לטענת המערערת, הפירוש הנכון לסעיף 8(ג)3 לפקודה הוא כזה המפרש את  
5 הפריסה כפריסת ההכנסה ולא כפריסת המס ואין המדובר ב"פריסה טכנית".
- 6 3. המערערת מוסיפה וטוענת, כי המדובר בהכנסה שהועתקה עקב פריסתה לשנים  
7 קדימה ולא חלה עליה הגבלה לעניין חישובה לאחר ש"תפסה מקום" בשנת המס  
8 העתידית. לטענתה, "העתקת ההכנסה" לשנות המס העתידית וחישובה כחלק ממנה,  
9 לרבות הפטורים, מגשימה את תכליתם של הסעיפים 8(ג) ו-9(5) לפקודה.
- 10 4. בית משפט זה עיכב בהסכמת הצדדים, את הכרעתו בהליך וזאת בהמתנה לפסק הדין  
11 בע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שרל שבטון (פורסם בנבו, ניתן ביום  
12 18.8.11, להלן: "עניין שבטון"). בית המשפט העליון פסק בעניין שבטון, כי הפטור לפי  
13 סעיף 9(5) לחוק חל על הכנסה שנפרסה מכוח סעיף 8(ג) לפקודה. מכאן, שאין חולק,  
14 כי המנוח זכאי לפטור על הכנסתו בשנת 2006 מפריסת המענק בעקבות נכותו. ברי  
15 הדבר, שאילו נותר בחיים היה זכאי גם לפטור על הכנסתו מפריסת המענק לשנת  
16 המס 2007. כל זאת לאור נכותו הצמיתה בשיעור 100% ערב פטירתו.
- 17 5. בית המשפט העליון העיר בעניין שבטון באשר למהות מענק הפרישה וראה בו "מעין  
18 רשת ביטחון סוציאלית לעת זקנה". (ראו סעיפים ט' ו-י' לחוות דעתו של כב' השופט  
19 רובינשטיין בפסה"ד).
- 20 6. המערערת, סברה, כי פסיקת בית המשפט העליון בעניין שבטון תוביל את המשיב  
21 להסכים לקבלת הערעור. אלא שהמשיב מצידו החל לטעון, כי פטירתו של המנוח  
22 טרם הגיעו לשנת המס 2007 בחיים, מובילה לכך שההכנסה לשנת המס 2007  
23 שהייתה פטורה אילולא נפטר (על כך אין חולק לאור פסיקת בית המשפט העליון  
24 ונכותו הצמיתה), הפכה להיות ל"הכנסה חייבת" לאור פטירתו וזאת בשל כך שסעיף  
25 9(5) הינו "סעיף פטור אישי". המשיב שוב אינו חולק על הזכות לפטור על ההכנסה  
26 לשנת המס 2006 שנת הפטירה בשל היותו נכה בשנה זו.



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

7. המערערת טוענת, כי אין כל בסיס והצדקה חוקית או מוסרית להטלת חיוב במס על יורש של נכה 100% שהיה פטור ממס בחייו, כל זאת רק בשל כך שהוא הלך לבית עולמו. חובת ההגינות לה מחויבת הרשות לאזרח, חייבה גישה גמישה ומוסרית יותר כל זאת לאור הוראות הדין המאפשרות תמיכה בגישה שכזו.
8. המערערת מבקשת לתמוך יתדותיה בסעיף 120 לפקודת מס הכנסה הדין בשומת הכנסתו של נפטר. לפי לשון הסעיף "נפטר אדם בשנת המס, ... יהיה נציגו האישי החוקי חב במס שאותו אדם היה בר-חיוב בו אילו היה בחיים, ויהא חייב בתשלומו, וכן יהיה אחראי לעשייתם של כל אותם מעשים ודברים שאותו אדם היה אחראי לעשייתם על פי פקודה זו, אילו היה בחיים." מכאן, שהפקודה קובעת מפורשות שהחבות של היורש קמה אך ורק במקום שאותו אדם שנפטר היה בר חיוב אילו היה בחיים. לאמור, היורש נכנס בנעליו של המוריש לצורך בחינת החבות במס. בענייננו אין חולק, שאילו היה פורת בחיים הרי שלא היה בר חיוב בגין ההכנסה לשנת המס 2007 כמו גם לשנת המס 2006 לאור פסיקת בית משפט העליון ונכותו הצמיתה.
9. פרשנות זו העולה מאמירות מפורשות בהוראות הדין אינה סותרת את הטיעון לפיו פטור לפי סעיף 9(5) הינו פטור אישי, היא מתיישבת גם עם שורת ההיגיון לפיה אין להרע את מצבם של היורשים של נכה לצמיתות שנפטר ואילו היה בחיים היה זכאי לפטור ממס על ההכנסה השנויה במחלוקת.
10. לאור כל האמור לעיל התבקש בית המשפט לקבל את הערעור ולהורות למשיב להחזיר למערערת היורשת את כל "כספי המקדמה" המוחזקים אצלה שלא כדין לאור העובדה כי המדובר בהכנסות שאילו הנפטר היה בחיים היה פטור הוא מלשלם מס בגינם ואין לראותם בשל כך כחלק מההכנסה החייבת, שרק בגינה יכולים להיות מחויבים יורשים כאמור בסעיף 120(ב) לפקודה.

23

### ג. טענות המשיב

1. המשיב טוען כי עם פטירתו של נכה, פטור שניתן לו נטמן יחד איתו. משכך, עם פטירת המנוח בשנת 2006, הפטור לפי סעיף 9(5) איננו עוד תקף, וההכנסה ממענק הפרישה, תהיה חייבת במס בידי המערערת.

27



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

2. בנוסף טוען המשיב, ובהתאם לסעיף 8 (ד) לפקודה, הפריסה שבוצעה גם היא מתבטלת, ובשל כך, ההכנסות ממענק הפרישה שנפרסו לשנים המאוחרות משנת הפטירה, יוקדמו בחזרה לשנת הפטירה ויראו בהם כהכנסתה החייבת של המערערת.
3. המערערת, ללא כל הסבר בדין, מתעלמת מהאופציות העומדות בפניה, וטוענת שהפטור שהגיע למנוח איננו פטור אישי, וכי השארת הפטור על ההכנסה ממענק הפרישה של שנת המס 2007 בניגוד להוראות הפקודה הברורות, נועדה אך ורק להפחית את תשלומי המס המתחייבים, באופן לא נאות ולא כדין.
4. המשיב מדגיש, כי פטירתו של קרוב משפחה היא דבר קשה, אך אין לזה ולהחלת סעיפי הפקודה או פרשנותם באופן שסותר את תכליתם - דבר. לטעמו של המשיב, הפרשנות הנדרשת לסעיפי הפקודה, הברורים דיו, הינה הפרשנות המתיישבת עם תכלית החוק ולא כזו המנוגדת וסותרת את תכלית החוק.
5. באשר לסעיף 9(5) הדין במתן פטור לנכה: הפרשנות המתבקשת לסעיף זה הנה מתן פטור לנכה, בעבור היגיעה האישית שלו. על כן, כל עוד הנכה מקבל את הכנסתו, מיגיעה אישית לידיו, הוא ייחנה מהפטור שמגיע אליו לפי הפקודה. עם חדלותה של הנכות, בדרך של הבראתו של נישום, או פטירתו, חדל הבסיס והתכלית עליו קם ועומד סעיף זה, וכבר לא יהא מי שיקבל את הפטור שהסעיף מציע. משמע, כי תיוותר הכנסה, אך לא יהא נכה שיקבל אותה בפטור.
6. היות והמערערת היא היורשת היחידה של המנוח, כי אז היא הזכאית להכנסות המתקבלות ממענק הפרישה, ובהתאם לסעיף 3(ו), יש לראות הכנסות אלה כהכנסות בידי המערערת, ויחויבו אצלה במס.
7. לאור האמור לעיל, ובהתאם לתכלית החוק והפרשנות המתבקשת מלשון הסעיפים, לא נותר אלא לקבוע כי ההכנסה הנוותרת לאחר פטירת המנוח איננה הכנסה פטורה, אלא הכנסה חייבת במס בידי המערערת. בנוסף, וכפי שנאמר לעיל, סעיף 8 (ד), קובע בלשון ברורה, כי המס ששולם כמקדמה או כניכוי במקור על סכומים שבפריסה, יהוו מס סופי עם פטירת הנכה.

26



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

### דיון והכרעה

#### ד. תשתית נורמטיבית

1. על פי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה:

9. פטורים ממס:

(1) .... (4)

" (5) (א) הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%, או נכות של 90% לפחות מחמת שלקה באיברים שונים והאחוז האמור הוא תוצאה של חישוב מיוחד של הליקוי באיברים השונים שבלעדיו היה נקבע אחוז נכות של 100% לפחות, כמפורט להלן:

(1) נקבעה נכות כאמור לתקופה של 365 ימים או יותר - הכנסה עד לסכום של 501,500 שקלים חדשים;

(2) נקבעה נכות כאמור לתקופה שבין 185 ימים לבין 364 ימים - הכנסה עד לסכום של 60,120 שקלים חדשים; "...

(ב) היתה ההכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה כאמור נמוכה או שלא היתה לו הכנסה כאמור, תהיה פטורה ממס גם הכנסתו שלא מיגיעה אישית, עד לסכום כולל של 21,820 ש"ח 11 ; ואולם אם היתה לו הכנסה מריבית המשולמת מכספים שהופקדו בפקדון, בתכנית חסכון או בקופת גמל, אשר מקורם בפיצויים או בכספי ביטוח שקיבל היחיד בשל פגיעת גוף - עד לסכום כולל של 115,000 שקלים חדשים או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת;

(ג) (1) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקת משנה (א)(1) לגבי חלק משנת המס, יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס, שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 10-11-23004 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

1 כיחס שבין מספר הימים בשנת המס שלגביהם נקבעה הנכות  
2 לבין 365 (בפסקה זו - יחס תקופת הנכות), ויקראו את הסכומים  
3 הנקובים בפסקאות משנה (א)(1) ו-(ב) כסכומים שיחסם  
4 לסכומים הנקובים כאמור הוא כיחס תקופת הנכות;

5 (2) לגבי עיוור או נכה, שנקבעה לו נכות כאמור בפסקת משנה  
6 (א)(2), יחולו הוראות פסקה זו על חלק מהכנסתו בשנת המס  
7 שיחסו לכלל הכנסתו בשנת המס הוא כיחס תקופת הנכות,  
8 ואולם אם תקופת הנכות שנקבעה לו חלה בשתי שנות מס, סך  
9 הסכום הפטור בשתי שנות המס לא יעלה על הסכום הנקוב  
10 בפסקת משנה (א)(2);

11

12 2. סעיף 8(ג)(3) סייפא לפקודה מתיר למנהל, כמשמעו בסעיף 1 לפקודה, לפרוס הכנסה  
13 של נישום בגין מענק שנתקבל עקב פרישה - למספר שנים. כך נוסחו המלא של  
14 הסעיף:

15 8. (א) המנהל רשאי להתיר שדמי מפתח או פרמיה לפי סעיף  
16 2(6) שהיא דמי השתתפות בהוצאות בנין, או תשלום בדומה לכך,  
17 יחולקו בתור הכנסה לכל תקופת חוזה השכירות או לכל תקופה אחרת  
18 שיקבענה המנהל.

19 (ב) הכנסה ממכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא או ממכירת  
20 זכות-יוצרים על ידי היוצרים, רשאי המנהל להתיר חלוקתה לתקופה  
21 שיקבע המנהל; הוראה זו לא תחול על הכנסה לפי סעיף 2(9).

22 (ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין  
23 חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

24 (1) הפרשי שכר או הפרשי קצבה - בשנים שאליהן הם מתייחסים,  
25 אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו; לענין  
26 זה, "קצבה" - קצבה המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית כהגדרתו



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

1 בסעיף 9(16), וכן קצבה כאמור בפסקאות (2) עד (3א) להגדרה "הכנסה  
2 מיגיעה אישית" שבסעיף 1;

3 (2) דמי פדיון חופשה שקיבל עובד - בחלקים שנתיים שווים תוך  
4 תקופה שאינה עולה על שש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו,  
5 אך לא יותר משנות עבודתו;

6 (3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה  
7 שבסעיף 1 - בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולם  
8 המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקיצבה, לפי הענין, אך בלא  
9 יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו המענק או היוון  
10 הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה  
11 לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום  
12 מקדמה."

13 3. בסעיף 8(ד) אשר בא מיד לאחר 8(ג)(3) נאמר כדלקמן:

14 "ד) התיר המנהל לפי סעיף זה או לפי סעיף 9א(ד) חלוקתה של  
15 הכנסה ומת הנישום, או שהוחל בפירוקה של החברה הנישום, לפני  
16 תום התקופה שקבע המנהל, תיווסף להכנסת הנישום בשנת המס שבה  
17 מת, או להכנסת החברה בשנת המס שבה הוחל בפירוקה, כל ההכנסה  
18 העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של השנים שלאחר אותה שנת מס;  
19 אולם לפי בקשתם של יורשי הנישום, מנהל עזבונו או המוציא לפועל  
20 של צוואתו, תחולק כל ההכנסה כולה חלוקה חדשה לתקופת השנים  
21 שנסתיימה בשנת המס שבה מת הנישום, או, לפי בקשתם של יורשי  
22 הנישום, תיחשב כל ההכנסה העולה לפי אותה חלוקה בחלקן של  
23 השנים שלאחר אותה שנת מס כהכנסתם של יורשי הנישום בשנים  
24 אלה, לפי שיעור חלקיהם בעזבונו הנישום, לאחר שנתנו ערובה להנחת  
25 דעתו של המנהל לתשלום המס שיגיע מהם לפי חישוב זה; ובלבד שאם  
26 שילם כדין מקדמה על פי סעיף קטן 8(ג)(3) או סעיף 9א(ד) או אם נוכח  
27 מס במקור לפי סעיף 164 - יראו את סכום המקדמה ששולם או את





## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 סכום המס שנוכה, כאמור, המתייחסים לשנים שלאחר הפטירה, כסכום  
2 המס המגיע."  
3
- 4 .4 בעניין שבטון בחן בית המשפט העליון את מהותו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה. בין  
5 היתר בחן בית המשפט את מיקומו של הסעיף בפקודה, ואת תכליתו הסובייקטיבית  
6 והאובייקטיבית - והגיע למסקנה כי הסעיף האמור מיועד לפתור את מה שמכונה  
7 בדיני המס: "אפקט הדחיסה" (Bunching) של התקבולים - לשנת מס אחת, הגורם  
8 למספר עיוותים משמעותיים. בין השאר מצא בית המשפט העליון שהנישום עלול  
9 להתחייב בשיעור מס שולי גבוה, בהשוואה לשיעור המס השולי שהיה חל עליו - לו  
10 התקבול היה מבוזר על פני מספר שנים. נפסק, כי המחוקק בחר לנטרל את "אפקט  
11 הדחיסה" בדרך של התרת "הסדרי פריסה". בפרשנות סעיף 8(ג)(3) לפקודה ובבחינת  
12 יישומו נוצרה מחויבות ליתן תוקף מלא ומהותי לתכלית זו ולעקרונות העומדים  
13 בבסיסה, ולא להסתפק בגישה פורמליסטית.
- 14 .5 כב' השופט רובינשטיין העיר בעניין שבטון, כי הגישה הפרשנית הנדרשת הינה של  
15 ראייה רחבה, המפנה מבט אל התכלית החברתית הברורה שביסוד מתן הפטור לפי  
16 סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה לבעלי מוגבלויות, לחבר אותה לשלב החיים בו  
17 נמצאים המשיבים, ולפרש בגדרים אלה את תחולת סעיף 8(ג)(3). לגבי דידו:
- 18 **"המשמעות היא, כי לדידי יש לראות את הסכומים שקיבלו**  
19 **המשיבים ממעסיקיהם בגדרי מענק הפרישה כקרובים יותר**  
20 **במהותם לחיסכון לעת זקנה, "אחיה" של קצבה, שלגביה נכונה**  
21 **רשות המסים לפרוס "מהותית" את ההכנסה; ועל כן יש להחיל**  
22 **את הפטור באופן שנתי, כהכרעת בית המשפט קמא וחברי ולא**  
23 **בחדא מחתא, ב"מכה אחת". מכוון אני לכך, שהכספים שמקבל**  
24 **הפורש כמענק עשויים להוות לעתיד לבוא חלק משמעותי**  
25 **מרווחתו הסוציאלית לעת זקנה, בודאי עם התארכות תוחלת**  
26 **החיים, תודה לאל ולשלוחיו הרופאים. על כן, במובן התכליתי**



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

- 1 החברתית של הוראות הדין, סבורני כי צדק חברי בנייתוחו  
2 ובתוצאה אליה הגיע לרבות בנקודה זו:"
- 3 6. בכתבי הטענות מצד המערערת הושם דגש רב על כך שהמקרה שבפני דומה למקרה  
4 שבעניין שבטון וכי תוצאתו של עניין שבטון אמורה להשליך על המקרה שלפני. ואכן  
5 המקרה שבפני דומה במידה רבה למקרה שבהלכת שבטון מלבד העובדה המצערת  
6 מאד שהמנוח הלך לבית עולמו בשנת 2006 – במהלך שנות הפריסה של מענק  
7 הפריסה שנפרס לשישה תשלומים.
- 8 לאחר פרסום הלכת שבטון טענה המערערת, כי אין לחלוק על העובדה שהמנוח זכאי  
9 לפטור על הכנסתו בשנת 2006 מפריסת המענק בעקבות נכותו. וכן כי ברי הדבר,  
10 שאילו נותר בחיים היה זכאי גם לפטור על הכנסתו מפריסת המענק לשנת המס  
11 2007 כל זאת לאור נכותו הצמיתה בשיעור 100% ערב פטירתו. המערערת שמה את  
12 יהבה בעניין זה על סעיף 120 לפקודה כשההיסק המתבקש הוא כדלקמן: באם  
13 הנישום לא היה חייב למס הכנסה בהיותו בחיים והיורש נכנס בנעליו – היורש –  
14 בענייננו המערערת - פטור.
- 15 מנגד, טוען המשיב ביחס לסוגיה זו כי עם פטירתו של המנוח שהיה נכה, הפטור  
16 שניתן לו, נטמן יחד איתו. לטענת המשיב סעיף 8(ד) הוא הסעיף הרלוונטי היחידי  
17 כיוון שהוא מנחה כיצד לנהוג במקרה שנישום נפטר.
- 18
- 19 במחלוקת משפטית זו אני סבור שהצדק עם המשיב ולהלן אפרט את נימוקי ;
- 20 7. המשיב תומך יתדותיו בסעיפי החוק ומתבסס על האמור בסעיף 8(ד) לפקודת מס  
21 הכנסה. לפי גישתו, החוק מתווה את הפתרונות ועל כן יש לילך לפי האמור החוק.  
22 ואכן מיד לאחר סעיף 8(ג) מגיע סעיף 8(ד) לפקודה ולפיו :
- 23 **"התיר המנהל לפי סעיף זה או לפי סעיף 9א(ד) חלוקתה של**  
24 **הכנסה ומת הנישום, או שהוחל בפירוקה של החברה הנישומה,**  
25 **לפני תום התקופה שקבע המנהל, תיווסף להכנסת הנישום**  
26 **בשנת המס שבה מת, ,....., לאחר שנתנו ערובה להנחת דעתו**



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

1 של המנהל לתשלום המס שיגיע מהם לפי חישוב זה. ובלבד  
2 שאם שילם כדין מקדמה על פי סעיף קטן (ג)3 או סעיף פא(ד)  
3 או אם נוכה מס במקור לפי סעיף 164 - יראו את סכום  
4 המקדמה ששולם או סכום המס שנוכה, כאמור, המתייחסים  
5 לשנים שלאחר הפטירה, כסכום המס המגיע" (ההדגשות שלי -  
6 א.ס.).

7 8. נקודת המוצא לפרשנות החוק, על פי השיטה הפרשנית התכליתית, היא לשון  
8 החקיקה המהווה מקור חשוב ומרכזי לתכלית החקיקה. הטעמים העיקריים לכך  
9 הם שניים: ראשית, הלשון הוא מקור אמין לתכלית הן מנקודת המבט  
10 הסובייקטיבית והן מנקודה אובייקטיבית. שנית, הנמען של דבר החקיקה — הציבור  
11 הרחב החי על פי החוקים — מעיין בלשון החקיקה. זהו הטקסט הפתוח לעיונו,  
12 ושאליו יש לו גישה קלה יחסית (ראו אהרון ברק, פרשנות במשפט, כרך שני: פרשנות  
13 החקיקה, עמ' 303).

14 לא זו אף זאת; בהקשר לפרשנות חוק, נקבע על ידי כב' השופט (בדימוס) א. ברק  
15 בפסק דין ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2), 70, עמ' 77-76  
16 שהייתה, כלהלן:

17 **"...כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא**  
18 **היא הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם**  
19 **אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות**  
20 **נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק (ראה ב"ש**  
21 **67/84 [1]), אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה**  
22 **לאבסורד. בהעדר "אבסורד", חייבת המשמעות ה"נכונה" להיות**  
23 **אחת מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של ההוראה. הלשון היא**  
24 **איפה נקודת המוצא...."**

25 אני סבור שכבר בבדיקה לשונית ראשונית ניתן לראות כי סעיף 8(ד) הוא סעיף  
26 המפרש את סעיף 8(ג)3. אשר על כן מצאתי לנכון להדגיש בציטוט לעיל את כל  
27 האלמנטים הקושרים את סעיף 8(ד) לסעיף שלפניו. כך לדוגמה את התיבה "התיר  
28 המנהל לפי סעיף זה" לא ניתן לפרש אלא כסעיף 8(ג)3 הקודם לסעיף 8(ד) במיקומו



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

1 ההיררכי זאת שכן, חוק צריך לקרוא על פי פרקיו כמכלול. בעניין שבטון תיאר כב'  
2 השופט מלצר את סעיפי החוק הקודמים לסעיף 8(ד) באופן הבא:

3 " בסמוך לסעיף 8(ג) מצויים מספר סעיפים נוספים (סעיפים  
4 8(א), 8(ב), 8(א), 8(ב) ו-8, אשר מאפשרים גם לשיטתם של  
5 המערערים חלוקה "מהותית" של הכנסה שהתקבלה בשנת מס  
6 מסוימת, תוך ייחוסה למספר שנות מס (ראו, לדוגמה: פסקאות  
7 36-38 לסיכומי פקיד שומה תל אביב-יפו ב-ע"א 8958/07) הנה כי  
8 כן, סעיף 8 נטוע בליבו של פרק, אשר עוסק, רובו ככולו, בפריסה  
9 מהותית של הכנסה ליותר משנה אחת, ולא בפריסה "טכנית"  
10 בלבד (על הצורך בקריאת החוק על פרקיו, כמכלול, ראו: ברק,  
11 בעמוד 308).

12 על פי הפרשנות הלשונית של סעיף 8(ד) אף ניתן ללמוד את הפרטים הבאים  
13 הקושרים את סעיף זה לסעיף 8(ג)(3). כך לדוגמה, יש לפרש את התיבה: "חלוקתה  
14 של הכנסה", כפריסת המענק לגביו מדובר בסעיף 8(ג)(3); כך לדוגמה, ניתן לפרש את  
15 התיבה: "לפני תום התקופה שקבע המנהל" כתקופה בת ששת השנים שקבע המנהל  
16 כאמור בסעיף לעיל; כך לדוגמה יש לפרש את התיבה "ומת הנישום" כי האמור  
17 בסעיף זה יופעל באם הנישום מת במהלך תקופת הפריסה. שאר האמור בסעיף עוסק  
18 באופציות שעומדות לרשות יורשי הנישום באשר לתרת הסכום שנותר (ראו החבק: קובץ  
19 הפרשנות לפקודה, עמ' ב - 5 . 81).

20 הנה כי כן, לאחר ניתוח לשוני של סעיף 8(ד) ניתן להגיע לכלל מסקנת ביניים ולפיה  
21 תכליתו של סעיף זה הינה להבהיר כיצד לנהוג במקרה בו הנישום נפטר בתקופת  
22 הפריסה שבה דן סעיף 8(ג)(3).

23 9. המערערת מבקשת לתמוך יתדותיה על האמור בסעיף 120 לפקודת מס הכנסה. לטעמי,  
24 סעיף 120 לפקודה איננו עוסק בפרשנות סעיף 8(ג)(3). להלן נימוקיי:

25 ניתוח לשוני של סעיף 120 לפקודה מצביע על כך כי הוא מתווה הוראות לגבי אופן  
26 קביעת השומה של הכנסות הקשורות לנישום שנתקבלו או נוצרו לאחר שנפטר. סעיף  
27 זה קובע את יום הפטירה של האדם כנקודת הזמן שעד אליה ייחסו הכנסות אלו



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

1 לנפטר. לאחר מועד הפטירה, "נציגו האישי החוקי" של הנפטר, יהא חב במס בשל  
2 ההכנסות שיוחסו לנפטר עד למועד פטירתו. הסיפא של הסעיף קובעת שאם שולמה  
3 מקדמה, יראו את סכום המקדמה ששולם או את סכום המס שנוכה, המתייחסים  
4 לשנים שלאחר הפטירה, כסכום המס המגיע.

5 בניגוד לעמדתה של המערערת, תכליתו של סעיף 120 לפקודה היא ליצור דרך  
6 נוספת לגביית מס ולא דרך ליתן פטור ממס. במאמר אודות סעיף זה (פנקס נ',  
7 "היבטים מיוחדים לירושה ולעזבון בפקודת מס הכנסה והשוואתם לחוק הירושה,  
8 לחוק מס שבח מקרקעין ולחוק מע"מ", מיסים ה/2 א-55) נאמר כי מטרתו של סעיף  
9 120 הינה כדלקמן:

10 " מטרת סעיפי חלק ו' לפקודה, הדנים בחיובו במס של הנישום על  
11 ידי נציגו (החל ממפרקים, כונסים וסוגי נאמנים אחרים וכלה  
12 בנציגי תושבי חוץ, נציגי בעלי אניות ואחרים) אינה ליצור ולהוסיף  
13 נישומים חדשים להכנסות מסוימות, אלא ליצור דרך פרוצדורלית  
14 נוספת על הדרכים הרגילות בפקודת מס הכנסה; דרך נוספת  
15 לגביית מס, שקשה לגבותו ישירות מהנישום כשהוא פסול דין,  
16 חסר כשירות משפטית, או תושב חוץ. חלק ו' בפקודת מס הכנסה  
17 יוצר, למעשה, דרך נוספת קלה יותר ונוחה יותר לגביית מס  
18 ולאכיפת הפרוצדורה הדרושה לשם כך(3). הסעיפים מתכוונים,  
19 למעשה, לתפוס את ההכנסה לצורך גביית מס בידי מי שההכנסה  
20 בידו. מכיון שהסעיפים אך ורק יוצרים, כאמור, מנגנון נוסף לחיוב  
21 במס, ברורה הקביעה בחלק מהסעיפים הללו, לפיה הנציגים יהיו  
22 בני חיוב במס בדרך ובסכום שהנישום המהותי היה חייב, אילו  
23 חויב במס ישירות. " (ההדגשות שלי – א.ס.)

24 הנה כי כן, בניגוד גמור לדעתה של המערערת לפיה ניתן ללמוד שכיוון שהנישום לא  
25 היה בר חיוב – יורשו פטור - כוונת הסעיף הינה ליצור "דרך פרוצדורלית" נוספת  
26 לגביית מס וכי "הסעיפים מתכוונים, למעשה, לתפוס את ההכנסה לצורך גביית מס  
27 בידי מי שההכנסה בידו". וכל זאת כאשר הסעיף דן ב"שומת הכנסתו של נפטר"  
28 וכאשר מיקומו של הסעיף בחלק ו' לפקודה, הדן ב"חיוב במס על ידי נציג".



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

10. זאת ועוד; יש לראות בסעיף 120 כסעיף כללי בעוד שסעיף 8(ד) הוא פרטני ומתייחס לנקודה ספציפית. כלל משפטי עתיק קובע כי כאשר קיימת הוראת חוק ספציפית והוראת חוק כללית - גוברת ההוראה הספציפית על ההוראה הכללית ( Lex specialis derogat generali) (ראו: אהרון ברק פרשנות במשפט - תורת הפרשנות הכללית 551 (1992); ע"פ 946/94 מדינת ישראל נ' עובד, פ"ד נח(6) 951, 959 (2004)). כלל זה נוסח על ידי המלומד חיים כהן ז"ל, אשר הבהיר כדלקמן:

7 "וכבר ראינו שאם יש לך שני חוקים סותרים הדנים באותו  
8 נושא - אחד מהם כללי ואחד מהם מיוחד לענין פלוני - הרי  
9 שלגבי אותו ענין פלוני החוק המיוחד עדיף על החוק הכללי ...  
10 וכבר עמדנו על פעולת הכלל והפרט שבחוק אחד; אך כשהכלל  
11 הוא במעשה חקיקה השונה מן החוק אשר בו נקבע הפרט,  
12 החוק המיוחד עדיף". (חיים כהן, המשפט, עמ' 218).

13

11. חולשתה הפרשנית של עמדת המערערת באשר למשמעות סעיף 120 הנ"ל, נעוצה אף בכך כי לא מדובר באמירה פוזיטיבית אלא במסקנה משתמעת. כאמור, לגישתה: כיוון שכתוב כי נפטר אדם בשנת מס והיה בר חיוב למס הכנסה כי אז נציגו האישי יהיה חב במס שאותו חב. מכאן מבקשת המערערת להסיק כי אם נפטר אדם ולא היה בר חיוב - יורשו פטור. מכלל ההן מבקשת המערערת שיילמד הלאו.

19 אני לכשעצמי, אינני משוכנע כי לכך התכוון המחוקק. ככלל, כשהחוק שותק קשה לדעת למה התכוון המחוקק. זאת שכן "שתיקת החוק בסוגיה משפטית אינה מצביעה בהכרח על 'הסדר שלילי'. שתיקת החוק מדברת בכמה לשונות. לעתים השתיקה מהווה חסר (לאקונה); לעתים השתיקה מהווה חוסר נקיטת עמדה בסוגיה משפטית, תוך השארת הסדרתה למערכות נורמאטיביות שמחוץ לחוק המתפרש. " (על"ע 663/90 פלוני נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין תל-אביב-יפו, פ"ד מז(3) 397).

25



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

12. בענייננו, אף ייאמר כי תקף הכלל לפיו קיומו של הסדר חיובי בעניין פלוני לא יתפרש בהכרח כהסדר שלילי לעניין אלמוני. במקרה כזה הפרשן אינו רשאי להשתמש בעקרון ההסדר השלילי, אלא אם שוכנע באמת ובתמים כי גילה בעזרתו את רצון המחוקק (ע"א 73/50 דעואל נ' פטרזילקה, פ"ד ו 599, 605 מול ו' ז'; ע"א 2622/01 מנהל מס שבח מקרקעין נ' לבנון, פ"ד נז(5) 309, 330-331; א' ברק פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, תשנ"ג) 115).

זאת ועוד. כלל הפרשנות של מכלל-ההן-יילמד-הלאו (ולהפך) הוא כלל חלש שלא ניתן להפעילו בכל עת. כך מתווה כב' השופט חשין את עיקרי הפרשנות של כללים חלשים והתואמים לענייננו:

10 "נעיר בראשית על שלושת כללי הפרשנות שהזכרנו: כלל  
11 הפרשנות של מן- הישר-אל-ההפוך (ולהפך); כלל הפרשנות של  
12 מכלל-ההן-יילמד-הלאו (ולהפך) וכלל הפרשנות שאין המחוקק  
13 משחית מיליו לריק. בכללי פרשנות החקיקה - אם תרצו: חזקות  
14 הפרשנות - יש להבחין בין שני סוגי כללים: כללים של היגיון,  
15 של שכל-ישר ושל סבירות מזה, וכנגדם כללים הבאים לבטא  
16 עקרונות-יסוד במשפט. כללי פרשנות שהזכרנו נמנים עם סוג  
17 הכללים הראשון.

18 כללי פרשנות מן הסוג השני הם, למשל, כללים הנאצלים  
19 מזכויות היסוד של היחיד... שלא כמותם הם כללי הפרשנות מן  
20 הסוג הראשון, והם כללי פרשנות "אמיתיים", כללים הנשאבים  
21 מן השפה, מן ההיגיון ומן הסבירות. כללי פרשנות אלה הינם  
22 כללים "חלשים", שכן להבדילם מן הכללים מהסוג הראשון -  
23 הם כללים החיים כמו לעצמם - קשורים אלה בטבורם  
24 להקשרם. .... מעשה-שבכל-יום הוא, שנתקלים אנו במקרים  
25 שבהם לא נלמד מן ההפוך לישר; לא נלמד מן ההן ללאו;  
26 וימצא לנו כי המחוקק האריך שלא לצורך בדיבור או שהאריך  
27 רק ליתר-זהירות" (ההדגשות שלי - בג"ץ 5012/97 מתן שירותי



## בית המשפט המחוזי מרכז

ע"מ 23004-11-10 פורת נ' פקיד שומה כפר סבא

1 בריאות סיעוד נ' משרד הבריאות, פורסם בנבו – ניתן ביום

2 .(19.1.98)

3

4 13. מכל האמור לעיל הגעתי למסקנה לפיה סעיף 8 (ד) הוא סעיף הפרשנות אשר  
5 מתייחס לנישום שנפטר במהלך תקופת הפריסה ולא סעיף 120. לתוצאה זו ניתן  
6 להגיע על פי מיקומם של הסעיפים ביחס לסעיף 8(ג)(3); פרשנותם המילולית  
7 ותכליתם ובמיוחד על פי הכלל לפיו כאשר קיימת הוראת חוק ספציפית והוראת חוק  
8 כללית - גוברת ההוראה הספציפית על ההוראה הכללית.

9 14. התוצאה היא שהערעור נדחה. כנאמר על ידי המשיב בסיכומיו - ההכנסות ממענק  
10 הפרישה לשנת המס 2006 יחולקו באופן יחסי, כך שהחלק של ההכנסה, המקביל  
11 לחלק היחסי של תקופת חיי המנוח יהא פטור, בעוד החלק הנותר, שמקביל לחלק  
12 החל מהרגע בו נפטר המנוח הינו חלק חייב. בנוסף, המס ששולם כמקדמה,  
13 מההכנסות ממענק פרישה לשנת המס 2007, יהא מס סופי.

14 בנסיבות המצערות של תיק זה לא ראיתי לעשות צו להוצאות. כל צד ישא  
15 בהוצאותיו.

16 ניתן היום, ג' אדר תשע"ג, 13 פברואר 2013, בהעדר הצדדים.

17

18 ד"ר אחיקם סטולר, שופט

19

20

21

22

23

24