



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 3588-09-13 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

לפני: כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

בעניין: פיליפ מנדלקר
ע"י ב"כ עו"ד טלי ירון-אלדר, רני שורץ ועמית גוטליב

המערער

נ ג ד

מדינת ישראל (פקיד שומה ת"א 3)
ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת מפרקליטות מחוז תל-אביב

המשיבה

פסק דין

סעיף 14(ב1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בנוסחה קודם לתיקון מס' 147 (החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה-2005), קבע הטבת מס ל"יחיד מוטב" המוכר ניירות ערך זרים. בהתאם להוראות הסעיף, "יחיד מוטב" הינו "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה, שאינו זכאי לפטור ממש על הכנסה מנייר ערך זר", ושמתיימת בו אחת מבין ארבע החלופות המפורטות בסעיף, אחת מהן, המפורטת בס"ק 2(ד), היא כי "מלאו לו 60 שנים לאחר המועד הקובע", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

המערער, מר פיליפ מנדלקר (להלן: המערער), עלה לראשונה ארצה מארה"ב בשנת 1974, עזב את הארץ בשנת 1980 ושב ארצה בשנת 1993. לטענתו, יש למסות את רווח ההון שהתקבל בידיו בשנת 2009 ממכירת ניירות ערך זרים, שאותם רכש בשנת 2000, בהתאם לחלופה שבסעיף 14(ב1)2(ד), בהיותו "יחיד שהיה תושב ישראל לראשונה" אשר מלאו לו 60 לאחר המועד הקובע (1.1.03). פקיד השומה, מצדו, טוען, כי בעת מכירת ניירות הערך המערער לא היה "תושב ישראל לראשונה", אלא תושב חוזר שעלה לישראל בעבר, וככזה אינו בבחינת עולה "טרי", כלשונו, ועל כן הוא איננו עומד בהגדרת "יחיד מוטב" שבסעיף 14(ב1) לפקודה.

זו, בתמצית, המחלוקת המונחת לפני.

1. רקע הדברים

המערער, מר פיליפ מנדלקר, הינו עורך דין במקצועו, יליד שנת 1946 ואזרח ארה"ב מלידה. המערער עלה ארצה מארה"ב בשנת 1974 והפך לתושב ישראל. בשנת 1980 עזב המערער את ישראל ובשנת 1993 חזר המערער ארצה.

בשנת 2000 הקים המערער ביחד עם אחרים את חברת **Zion Oil & Gaz, Inc**, שהינה חברה זרה הרשומה בדלוור, ארה"ב, אשר עוסקת בחיפוש ופיתוח מצבורי נפט גולמי וגז טבעי בישראל (להלן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

החברה. המערער החזיק ב-543,417 מניות בחברה ועד תום שנת 2008 החזיק במספר תפקידים בחברה. לאחר פרישתו מהחברה, החל לממש את ניירות הערך שבבעלותו. במהלך שנת 2009 מימש המערער 479,417 מניות של החברה בתמורה לסך של 18,569,440 ₪.

בדוח לשנת המס 2009 שהוגש על ידי המערער ביום 1.11.10, דיווח המערער על מכירת ניירות הערך בשיעור מס של 20%, בהיותו, לטענתו, "יחיד מוטב" כהגדרתו בסעיף 14(ב1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: **הפקודה**), כנוסחה לפני תיקון מס' 147. המערער טען, כי חלה עליו החלופה הרביעית להגדרת "יחיד מוטב" שבסעיף 14(ב1)(2) לפקודה, היות והוא יחיד שהיה תושב ישראל לראשונה משנת 1974 ומלאו לו 60 שנה לאחר המועד הקובע, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה (1.1.03). רווח ההון חושב בהתאם לשער החליפין בסוף השנה, וזאת בהתאם לתקנות מס הכנסה (כללים בדבר ניהול פנקסי חשבונות של חברות בהשקעות חוץ ושל שותפויות מסוימות וקביעת הכנסתן החייבת), התשמ"ו – 1986 (להלן: **תקנות מס הכנסה**).

פקיד השומה לא קיבל את דיווחי המערער וקבע, כי המערער איננו זכאי לשיעור מס של 20% בעת מכירת מניותיו, מאחר ובעת מכירת ניירות הערך המערער לא היה "תושב ישראל לראשונה", כהגדרת המונח "יחיד מוטב" בסעיף 14(ב1) לפקודה, אלא היה תושב חוזר, שעלה לארץ זה מכבר. פקיד השומה מצא, כי גם אופן תרגום שער החליפין בחישוב רווח ההון שערך המערער בוצע שלא בהתאם להוראות הפקודה וקבע, כי יש לבצע את חישוב רווח ההון בהתאם לאמור בסעיף 7 לכללי מס הכנסה (המרה לשקלים חדשים של סכומים שמקורם מחוץ לישראל), תשס"ד-2003 (להלן: **כללי מס הכנסה**), ולא בהתאם לתקנות מס הכנסה, אשר אינן חלות על המערער, בין היתר משום שהן חלות רק על חברה.

לאחר שהשגה שהגיש המערער נדחתה, הוצאה למערער שומה בצו ביום 25.7.13 לפי סעיף 158א לפקודה, שבגדרה חויב המערער בתשלום מס רווח הון על מכירת מניותיו בחישוב לינארי לפי סעיף 91(ב1) לפקודה ועל פי שער החליפין ביום המכירה.

המערער חלק על השומה בצו, ומכאן הערעור.

2. טענות הצדדים

המערער טוען, כי סעיף 14(ב1) לפקודה, כנוסחה טרם תיקון מס' 147, קבע, בין היתר, כי "יחיד מוטב" הוא יחיד שהיה תושב ישראל לראשונה אשר מלאו לו 60 לאחר המועד הקובע (1.3.03). על פי הטענה, מאחר שאין חולק כי בשנת 2009 כבר מלאו למערער 60 שנים, הרי שבהתאם להגדרת המונח "יחיד מוטב" שבסעיף 14(ב1)(ד) טרם התיקון, המערער זכאי לשיעור המס החל על רווח הון כאילו יום הרכישה של ניירות הערך היה בשנת המס 2005, היינו שיעור מס של 20%. לטענת המערער, עזיבתו את הארץ בשנת 1980, לא כל שכן שובו ארצה בשנת 1993, אינם שוללים מניה וביה את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

היותו "תושב ישראל לראשונה", הזכאי להטבות מס בהתאם לסעיף 14(ב1)(ד) לפקודה. על פי הטענה, מהות הגדרתו של "תושב ישראל לראשונה" נובעת מכך שארץ מוצאו של המערער איננה בישראל, כאשר יציאתו וחזרתו לישראל אינה מעלה ואינה מורידה ולא ניתן לשלול ממנו את הגדרתו כ"תושב ישראל לראשונה" כל עוד הפך במהלך חייו לתושב ישראל לראשונה. נטען, כי כל מי שהפך לראשונה בחייו לתושב ישראל, בשונה ממי שנולד בארץ והיה לתושב בה מאז ומתמיד, זכאי לתחולת ההוראות החלות על "תושב ישראל לראשונה".

המערער טוען עוד, כי חישוב שער החליפין במכירת ניירות הערך נעשה כדין, וכי יש להתיר לו לחשב את רווח ההון כפי שדיווח. על פי הטענה, החלתם של כללי מס הכנסה על הכנסותיו מחשבוניותיו, שהתנהלו במטבע זר ולא בשקלים, הינה לא כלכלית ומלאכותית ואינה עומדת בקנה אחד עם כוונת המחוקק בהתקינו את כללי מס הכנסה. על פי הטענה, יש להחיל על המערער את תקנות מס הכנסה, הקובעות כי יש לתרגם סכומי מס מדולרים לשקלים בתום שנת המס.

המשיבה טוענת, כי המערער איננו "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה", כהגדרת המונח "יחיד מוטב" שבסעיף 14(ב1) לפקודה, ועל כן לא חל עליו סעיף 14(ב1) לפקודה, על ארבע החלופות שבו. על פי הטענה, על מנת שהמערער ייחנה מהקלת המס שבסעיף 14(ב1) לפקודה עליו להיות "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה" בעת מכירת ניירות הערך בגינם מתבקשת ההקלה. כלומר, עולה "טרי", כהגדרתה, עם בואו לישראל לראשונה. נטען, כי המחוקק התכוון ליתן הקלות למי שהוא עולה חדש שזה עתה הגיע, ובידיו ניירות ערך זרים, ולא ליתן הקלות לאותו עולה "ישן", שעלה לישראל בעבר, אך עזב אותה וכעת הוא שב אליה, כפי שעשה המערער.

המשיבה טוענת עוד, כי לא ניתן להחיל על המערער את תקנות מס הכנסה, בין היתר משום שהן חלות רק על חברות, וכי המערער, מנגד, עומד בסעיף 7 לכללי מס הכנסה. על פי הטענה, המערער מבקש לשלול את תוקפה של חקיקת משנה משום שלטענתו היא אינה כלכלית וזאת שעה שאין דרכו של בית המשפט לשלול תוקפה של חקיקת משנה, אלא כאמצעי אחרון וקיצוני ביותר. נטען גם, כי הכלל לפיו חישוב תשלום המס יעשה ביום המכירה הוא ההגיוני ביותר לעניין חישוב המס, שכן ביום המכירה מקבל המוכר את הכסף והוא הגורם הבלעדי השולט עליו שליטה מלאה. נטען, כי שיקול נוסף אשר תומך בחישוב התמורה נכון ליום העסקה הינו פשטות ויעילות של מערכת המס, שכן ככל שיש פחות אי וודאות בחישוב המס וככל שקל יותר לדעת מראש מהו שווי המכירה, כך גדלה הוודאות באשר להשלכות המס.

3. האמנם זכאי המערער לשיעור המס המופחת הקבוע בסעיף 14(ב1) לפקודה בעת מימוש ניירות

ערך זרים

כאמור, המחלוקת העיקרית בין הצדדים שלפני עניינה בשאלה האם המערער זכאי לשיעור המס המופחת הקבוע בסעיף 14(ב1) לפקודה, כנוסחה טרם תיקון מס' 147, בעת מימוש ניירות ערך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

זרים. המדובר, למעשה, במחלוקת פרשנית, שעניינה בשאלה הכיצד יש לקרוא את התיבה "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה" שבסעיף; האם "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה" הוא כל מי שהפך לכהן במהלך חייו, כטענת המערער, או שמא אך מי שהינו בגדר עולה "טרי", כטענת המשיבה.

המסגרת הנורמטיבית עליה יתבסס הדיון נשענת על כללי הפרשנות בדיני המס. כללים אלה אינם שונים בעקרון מכללי פרשנות הרגילים החלים על חקיקה, אשר לפיהם נקודת המוצא הינה לשון החוק, כשמבין מגוון האפשרויות הבאות בחשבון יש לבחור את זו אשר משקפת את תכליתו של החוק ואת עיקרי השיטה המשפטית (ראו, בין היתר: יורם מרגליות, "דיני מסים", בתוך: הגישה הכלכלית למשפט, בעריכת אוריאל פרוקצ'יה, 815 (תשע"ב-2012); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74-75 (1985), להלן: ענין קיבוץ חצור); ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין, חיפה נ' עברי פ"ד נו(5) 589, 598 (2003); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302-303 (2008), להלן: עניין פוליטי); ע"א 8958/07 פקיד שומה ת"א-יפו נ' שטבון (2011); דנג"צ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' אסתר כהן (2013); ע"א 4713/11 יואש זגורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין (2015); אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)). במלאכת הפרשנות האמורה אין לפרש את החוק בהכרח לטובת הנישום, כפי שאין לפרשו, כמובן, לרעתו, שכן טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר (ראו, בין היתר: עניין קיבוץ חצור, 75; בג"ץ 6824/07 מנאע נ' רשות המסים, פסקה 18 (2010)).

אני סבורה כי בענייננו הפרשנות שמציעה המשיבה היא המתיישבת הן עם לשון החוק כפשוטה, הן עם תכלית החקיקה;

ענייננו בהוראה המקנה הקלת מס לנישום שהוא "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה" אשר מתקיימת בו אחת מבין האפשרויות המנויות בסעיף 14(ב1)(2) ואלו הן: (א) מיום שהיה לתושב ישראל לראשונה לא חלפו יותר מ-10 שנים; (ב) מלאו לו 60 שנים או יותר במועד הקובע ומתקיים בו אחד מאלה: (1) מיום שהיה לתושב ישראל לראשונה לא חלפו יותר מ-20 שנים; (2) במועד שהיה לתושב ישראל לראשונה מלאו לו 40 שנים אך לא יותר מ-50 שנים, והוא הצהיר לפני פקיד השומה כי מקורו של נייר הערך הזר בנכסים מחוץ לישראל אשר היו לו לפני המועד האמור; (3) במועד שהיה לתושב ישראל לראשונה מלאו לו 50 שנים או יותר; (ג) עד המועד הקובע לא חלפו יותר מ-20 שנים מיום שהיה לתושב ישראל לראשונה, והוא הצהיר לפני פקיד השומה כי מקורו של נייר הערך הזר בנכסים מחוץ לישראל אשר היו לו לפני שהיה תושב ישראל לראשונה; (ד) מלאו לו 60 שנים לאחר המועד הקובע.

למקרא ההוראה כפשוטה, דומה כי הכוונה הייתה להקנות את הטבת המס לעולה חדש "טרי", כפי שמכנה זאת המשיבה, עולה שזה מקרוב בא, ובידיו ניירות ערך זרים, וכן לעולה ותיק שעלה ארצה בגיל מבוגר יחסית, ולא לכל מי שאי פעם החזיק במעמד של עולה חדש, אשר מבקש לממש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

ניירות ערך זרים במועד כלשהו. אם המחוקק התכוון להעניק את הקלת המס לכל מי שאי פעם החזיק במעמד של עולה חדש, די היה להקנות את ההקלה לכל מי שבמועד רכישת ניירות הערך הזרים לא היה תושב ישראל וכלל לא היה נדרש, כי יתקיימו באותו נישום אחת מבין ארבע האפשרויות המנויות בסעיף, וממילא גם לא היה נדרש השימוש בתיבה "יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה". למותר לציין, כי קבלת עמדת המערער גם תביא לפגיעה בשוויון, באשר מי שנולדו בחו"ל ועלו ארצה במועד כלשהו יזכו להטבה שאינה מוגבלת בזמן אשר ילידי ישראל אינם זכאים לה, וזאת אך משום שלא נולדו בישראל, מבלי שיש לכך כל הצדקה שהיא. מנגד, קבלת עמדת המשיבה יוצרת אבחנה מוצדקת בין שונים, כאשר המטרה היא לסייע לעולים החדשים בקליטתם בארץ, וכן לעולים ותיקים שעלו ארצה בגיל מאוחר יחסית.

כפי שיובהר להלן, גם תכלית החקיקה מובילה למסקנה כאמור;

ההוראה האמורה התווספה לפקודה ביום 1.1.03 במסגרת הרפורמה במס (תיקון מס' 132 לפקודה), אשר קבעה מעבר משיטת מיסוי על בסיס טריטוריאלי לשיטת מיסוי על בסיס פרסונאלי. תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה "לכד" ברשת המס הכנסות שבעבר לא היו חייבות במס, ובכלל זאת הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל (ראו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 7 (2005); ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' מיכאל ספיר, פסקה 5 (2014)). לעולים חדשים ישנם לעיתים נכסים והכנסות מחו"ל. החלתו של המיסוי הפרסונאלי על הכנסות של עולים חדשים חייבה שמירה על האיזון העדין שבין הרצון לעודד קליטת עליה, לבין הרצון ליצור שוויון בין כלל אזרחי המדינה, והעולים בכללם. המחוקק מצא את האיזון באמצעות מתן הקלות במס לפרק זמן מוגבל, כאשר לאחר חלוף פרק הזמן ימוסו עולים, לגבי מרבית ההכנסות, ככל האזרחים. ההקלות אשר קבע המחוקק בתיקון מס' 132 מתייחסות להכנסות שמקבלים עולים מחו"ל ולנכסים בחו"ל שהיו בבעלות עולים חדשים טרם עלייתם לישראל, ובכלל זאת הכנסות ממכירת ניירות ערך זרים (ראו חוזר מס הכנסה מס' 17/2002, נספח ב' לסיכומי המשיבה). כאמור, המחוקק ביקש להעניק את ההטבה האמורה ל"יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה".

בית המשפט העליון נדרש לפירוש התיבה "לראשונה" בהקשר של הקלה ממס במסגרת ע"א 3207/93 אברהם פדר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נב(3) 385 (1998, להלן: עניין פדר). במרכז הערעור עמדה הוראת תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974 (להלן: תקנות מס רכישה), אשר לפיה זכאי "עולה", כהגדרתו בתקנה, לשלם מס רכישה מופחת בגין רכישת זכות במקרקעין בשיעור של 0.5%. לפי תקנות מס רכישה, כנוסחן בתקופה הנדונה, עמדה הזכות לעולה שרכש את המקרקעין "תוך תקופה המתחילה שנה אחת לפני שנכנס לישראל... לראשונה, ומסתיימת חמש שנים לאחר כניסתו כאמור". אברהם פדר, המערער שם, נכנס לישראל בשנת 1975 בתור תושב ארעי, מכוח אשרה לפי תקנה 6(א) לתקנות כניסה לישראל, תשל"ד-1974. לאחר כשלוש שנים עזב המערער את הארץ, אך בשנת 1991 החליט לשוב לישראל כעולה. חודשים מספר לפני עלייתו לישראל, רכש המערער דירה בישראל. המערער הגיש בקשה לתשלום מס רכישה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

מופחת בשל היותו עולה. בקשתו נדחתה, משנקבע כי התקופה שבה זכאי עולה על פי התקנות לשלם מס רכישה מופחת נמנית מיום כניסתו הראשונה לישראל, ולא מיום כניסתו הנוספת, המאוחרת יותר. לפיכך, כך נקבע, הסתיימה תקופת זכאותו של המערער קודם שרכש את הדירה. ערר שהגיש המערער לפי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963 לוועדת הערר שליד בית-המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו נדחה, ועל ההחלטה הוגש ערעור.

בית המשפט העליון (בדעת רוב של כב' השופט י' טירקל וכב' הנשיא א' ברק וכנגד עמדתו של כב' השופט י' אנגלרד) פסק, כי התקופה המזכה את ה"עולה" בתשלום מס מופחת נקבעת לפי יום כניסתו הראשונה לישראל, פשוטו כמשמעו, וכי אין למנות את התקופה מן היום של כניסה נוספת, מאוחרת יותר. דעת המיעוט, של כב' השופט י' אנגלרד, הייתה, כי יש לאמץ פרשנות שלפיה כל כניסה לישראל על-פי תקנה 6(א) לתקנות הכניסה לישראל היא "עלייה" חדשה, המתחילה את מרוץ תקופת ההטבה בשיעור מס רכישה מחדש. נקבע, כי פרשנות זו תואמת את תכלית תקנה 12(א) לתקנות מס רכישה, שהיא עידוד העלייה והושטת עזרה לעולים. נקבע, כי כניסתו המחודשת של העולה בכוח היא בבחינת ניסיון מחודש להשתקע בישראל, על בסיס היתר כניסה חדש, ומכאן כי יש צידוק להעניק לו את ההטבה.

כב' השופט י' טירקל קבע לעניין זה, כך (עניין פדר, 396-393):

"בשני פסקי-דין של ועדות ערר, שבהם נדונה השאלה שהוצגה למעלה, סברו הוועדות כי התקופה המזכה את ה"עולה" בתשלום מס מופחת (שבעבר הייתה פטור מלא מתשלום) נקבעת לפי יום כניסתו הראשונה לישראל, פשוטו כמשמעו, וכי אין למנות את התקופה מן היום של כניסה נוספת, מאוחרת יותר... גישה דומה עולה מפסק-הדין בע"א 172/72 פולק נ' פקיד השומה, גוש דן [3], מפי השופט ויתקון, שבו נדונה פרשנותו של סעיף 9(16) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שלפיו הוענק לעולים פטור ממס הכנסה, שהוגבל אף הוא למשך תקופה מסוימת מיום העלייה ורק "בפעם הראשונה שנעשה לעולה"... גם סקירת התיקונים שהוכנסו בתקנה 12 לתקנות, לפני קביעת הנוסח החל על המקרה שלפנינו ואחריו, מאלפת. כך גם המקרים הנוספים שעליהם החיל שר האוצר את התקנה. בכולם באה המדינה להיטיב עם קבוצות נוספות של עולים... סבורני, שדרך הפרשנות שהנחתה את בתי-המשפט במקרים שהוזכרו לעיל, ושלפיה יש לייחס למילה "לראשונה" את משמעותה הפשוטה ו"הטבעית" – הן לפי פרשנותה המילולית והן לפי תכליתם של דברי החקיקה – היא הדרך הראויה ללכת בה גם במקרה הנדון. דומה, שגם יחסו של מחוקק המשנה, כאמור לעיל, מצדיק הימנעות מהרחבת תחולתה של התקנה בדרך הפרשנות המוצעת."

כב' הנשיא א' ברק, אשר הצטרף לעמדתו של כב' השופט טירקל, הטעים בפסק הדין, באשר לתכלית העומדת בבסיס תקנה 12 לתקנות מס רכישה, כך (עניין פדר, 397):

"התכלית הינה לסייע לעולה – כמשמעות ביטוי זה בתקנות מס רכישה – בצעדיו הראשונים במדינתו החדשה. התכלית אינה לסייע לכל עולה בכל עת. התכלית הינה לסייע בידי העולה ה"טרי", שזו לו ה"פגישה" הראשונה עם הארץ החדשה. התכלית אינה לסייע בידי אותו עולה "ישן" שעלה לישראל בעבר, אך עזב אותה וכעת הוא שב אליה. התכלית הינה לסייע לעולה "בפועל" שבא לישראל, השתקע בה, ולא עזב אותה במשך שנים מספר. התכלית אינה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

לסייע לעולה שטרם גיבש דעתו והוא בא לישראל ויוצא ממנה וחוזר אליה. כמובן, יפה הייתה עושה המדינה אילו העניקה תמיכה גם לעולה "ישן" זה, אך האמצעים הם מוגבלים. ההחלטה נפלה לסייע רק לעולים ה"טריים", עם בואם הראשוני לישראל. באותו אופן ניתן היה לומר כי ראוי היה שהמדינה תעניק ההטבות במס רכישה גם למי ששוהה בישראל למעלה משבע שנים. "עידוד העלייה והושטת עזרה לעולים" תומכת כמובן בפתרון זה. אך החקיקה הגבילה עצמה בהיקף הסיוע, שכן האמצעים העומדים לרשות המדינה מוגבלים הם."

ובהמשך (עניין פדר, 398):

"בהעמידי לנגד עיניי את התכלית (המוגבלת) של סיוע לעולה ה"טרי" בצעדיו הראשונים, מתבקשת המסקנה כי לדיבור "לראשונה" בתקנה 12(ב) לתקנות הרכישה, יינתן המובן הטבעי והרגיל שלו. מובן טבעי ורגיל זה הוא המובן שנותן לו חברי השופט טירקל. הוא מתמקד בכניסה הראשונה של העולה, בהיותו "חדש" בארץ. הוא מתמקם בכניסה הראשונה, ולא באשרה האחרונה."

גם בענייננו, עיון מדוקדק בארבע החלופות המנויות בסעיף 14(ב1)(2) לפקודה מעלה, כי מטרת ההקלה היא לסייע לעולה החדש אשר נמצא בארץ לא יותר מ-10 שנים, או לעולה החדש שעלה ארצה בגיל מבוגר, וכן לעולה ותיק, אשר עלה ארצה בגיל מאוחר יחסית, וככל הנראה ניירות הערך הזרים אמורים לשמש לו הכנסה בגיל פרישה. נראה כי המחוקק לא התכוון להקנות הקלות במס למי שעלה לראשונה ארצה בשנת 1974, בהיותו בן 24, עזב את ישראל בשנת 1980, שב לישראל בשנת 1993 וניירות הערך הזרים שאותם מבקש הוא לממש נרכשו על ידו בשנת 2000, היינו עשרות שנים לאחר שעלה ארצה. על כן, על מנת לעמוד בחלופה הרביעית שבסעיף 14(ב1)(2) לפקודה, על המערער להיות עולה חדש שמלאו לו 60 לאחר המועד הקובע.

המערער, בסיכומיו, מביא שתי דוגמאות שבאמצעותן מבקש הוא להמחיש, כי ההטבות המוענקות לעולה חדש אינן נשללות אך מהטעם שהעולה יצא את הארץ (ראו סעיף 38 לסיכומיו). אולם, כאמור, לא העובדה שהמערער יצא את הארץ היה השוללת ממנו, בהכרח, את ההקלה שנקבעה בסעיף 14(ב1) לפקודה, אלא העובדה שבמועד מימוש ניירות הערך הוא כלל לא החזיק במעמד של עולה חדש. מכל מקום, הדוגמאות שהביא המערער דווקא מחזקות את המסקנה באשר לאופן שבו יש לפרש את ההוראה נשוא עניינו;

הדוגמא הראשונה שאותה הביא המערער היא הפטור שניתן לתושב ישראל לראשונה למשך 10 שנים על כל סוגי ההכנסות שמקורן מחוץ לישראל, כאשר פטור זה לא נשלל אף אם במהלך אותן שנים עזב הנישום את הארץ וחזר אליה. כאמור, ההטבה האמורה מוגבלת בזמן: 10 שנים מיום העלייה ארצה, באופן המצביע על כך כי ההטבות ממש נועדו להקל על העולה הטרי, ולא על כל מי שאי פעם הוגדר ככזה, כאשר עם חלוף הזמן, העולה שהשתקע בארץ נקלט בתוך המרקם החברתי והצורך במתן זכויות-יתר הולך ופוחת. הדוגמא השנייה שהביא המערער היא זו המנויה בסעיף 12 לתקנות מס רכישה, אשר נזכרה לעיל במסגרת הדיון בעניין פדר, אשר, כאמור, מעניקה הקלה בדמות מס רכישה מופחת לעולה החדש, וזאת בתנאי שנכס המקרקעין נרכש בתוך 7 שנים ממועד עלייתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

ארצה, וזאת אף אם במהלכן עזב וחזר לישראל. כאמור, גם ההטבה האמורה מוגבלת בזמן: 7 שנים מיום העלייה ארצה, באופן המצביע על כך שההטבות במס נועדו להקל על העולה הטרי, העושה את צעדיו הראשונים בארץ, כאשר עם חלוף הזמן גם הצידוק להפליה לטובה של עולים הולך ופוחת. גם ההשוואה שעורך המערער בין ההטבה נשוא ענייננו לבין ההטבה שבסעיף 9 לפקודה אינה ממן העניין, באשר המדובר בהטבה שמקורה בזכות (קצבה) שנוצרה אצל העולה לפני עלייתו ארצה, ומכאן הטעם על שום מה המדובר בהטבה קבועה. בענייננו, כאמור, הזכות, בדמות ניירות הערך הזרים, נוצרה למערער רק בשנת 2000, היינו 26 שנים לאחר שעלה ארצה.

לאור כל האמור, אני קובעת כי המערער אינו עומד בהגדרת "יחיד מוטב" שבסעיף 14(ב) לפקודה, כנוסחה במועדים הרלבנטיים לענייננו, ומשכך הוא איננו זכאי להקלת המס הנקובה בסעיף, אלא חייב במס רווחי הון בהתאם להוראות סעיף 91(ב) לפקודה.

4. אופן תרגום שער החליפין בחישוב רווח ההון של המערער

כאמור, בחישוב רווח ההון שצמח לו בגין מכירת ניירות הערך הזרים הביא המערער בחשבון את שער החליפין בסוף השנה ולא את שער החליפין במועד המכירה של ניירות הערך, כאשר לטענתו יש להחיל על עניינו את הוראות תקנות מס הכנסה ולא את סעיף 7 לכללי מס הכנסה. טענה זו של המערער נטענה בעלמא ללא תימוכין;

תקנות מס הכנסה, שמכוחן מבקש המערער להיבנות, הותקנו מכוח סעיף 130א לפקודה והן חלות, על פי הגדרתן, על תאגידים ושותפויות מסוימות שקיבלו אישור מראש ממנהל רשות המיסים (ראו תקנה 1(13) לתקנות). אך ברור הוא, כי התקנות אינן חלות על המערער.

כללי מס הכנסה, מאידך גיסא, הותקנו מכוח סעיף 240א לפקודה הקובע, כך:

"המנהל רשאי לקבוע כללי המרה שלפיהם יתורגמו לשקלים חדשים הכנסה, הכנסה חייבת, הפסדים, הוצאות ותשלומי מס של נישום, שמקורם מחוץ לישראל."

כאמור, סעיף 7 לכללי מס הכנסה, שכותרתו "רווח הון", קובע כך:

"7. לענין חישוב רווח ההון והפחת יחולו הוראות אלה:

- (1) מחירו המקורי של נכס, יתורגם לשקלים חדשים לפי שערו היציג של המטבע ביום הרכישה או במועד התשלום, לפי המוקדם;
- (2) תמורה תתורגם לשקלים חדשים, לפי שערו היציג של המטבע ביום המכירה של הנכס או ביום קבלת התשלום, לפי המוקדם."

מכאן, שאין כל ממש בטענה, כי הכללים לא חלים בענייננו של המערער, משום שחשבון הבנק בו הוחזקו ניירות הערך ושדרכו הם נמכרו הוא חשבון שנוהל בחו"ל במטבע זר. כאמור, המערער טוען עוד, כי החלתם של כללי מס הכנסה על הכנסותיו מחשבוניותיו אשר התנהלו במטבע זר ולא בשקלים אינה כלכלית ומלאכותית, ואינה עומדת בקנה אחד עם כוונת המחוקק בהתקינו את כללי מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 מאי 2016

ע"מ 13-09-3588 פיליפ מנדלקר נ' מדינת ישראל (מס הכנסה-פקיד שומה ת"א 3)

הכנסה. אולם, כאמור, במלאכת הפרשנות של חוק המס אין לפרש את החוק בהכרח לטובת הנישום, כפי שאין לפרשו, כמובן, לרעתו, שכן טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. העובדה שבמקרה הנדון יישום הוראות הכללים מביאה לתוצאה פחות כלכלית עבור המערער אינה מעלה ואינה מורידה. למעשה, קבלת עמדת המערער תפגע ביעילות, ביציבות ובוודאות, שהם, כידוע, מהתכליות המרכזיות והחשובות הניצבות ביסודם של דיני המס (ראו עניין פוליטי).

לאור האמור, אני קובעת כי חישוב רווח ההון שצמח למערער בוצע שלא בהתאם להוראות הפקודה, וכי יש לחשב את שער החליפין בהתאם לכללי מס הכנסה.

5. סוף דבר

הערעור נדחה במלואו.

המערער ישלם למשיבה הוצאות משפט בסך 15,000 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, י"ד אייר תשע"ו, 22 מאי 2016, בהעדר הצדדים.

ד"ר מיכל אגמון-גונן, שופטת