



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני  
ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

**המערער** פלוני  
על ידי ב"כ עו"ד ג'ריס דחדולי ואו גסאן שגראוי

**נגד**

**המשיב** פקיד שומה  
על ידי פרקליטות מחוז צפון

### פסק דין

#### הקדמה:

1  
2  
3  
4 תיק זה עניינו הודעת ערעור שהגיש המערער על שומה בצו שהוציא לו המשיב, פקיד שומה .. (להלן: "המשיב"), ביחס לשנות המס 2008-2012 בהתאם לתקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות  
5 כספיים ומלכ"רים), תשל"ו-1976.

6  
7  
8 ביום 2/9/14 הודיעו הצדדים לבית המשפט כי הגיעו לנוסח משותף בדבר עובדות מוסכמות, אשר על  
9 בסיסו תוכרע הסוגיה המשפטית העומדת על הפרק.

10  
11 הסוגיה המשפטית הדורשת הכרעה במקרה זה, בקליפת האגוז, היא אם הכנסה פטורה ממס  
12 הכנסה תהא אוטומטית פטורה גם ממס ריווח המוטל מכוח סעיף 4(ב) לחוק מס ערך מוסף,  
13 תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").

#### העובדות המוסכמות:

14  
15  
16  
17 המערער מנהל עסק לחלפנות כספים וכן עסק לממכר תכשיטים הוא מדווח על פעילותו העסקית  
18 מהמרת מטבע (עסק החלפנות) כ"מוסד כספי", לפי הגדרת המונח בסעיף 1 לחוק מע"מ, וזאת החל  
19 ממועד פתיחת התיק במע"מ בשנת 2006.

20  
21 המערער הוכר כנכה לצמיתות וככזה זכאי לפטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5) **לפקודת מס הכנסה**  
22 **[נוסח חדש]** (להלן: "פקודת מס הכנסה").

23  
24 אין מחלוקת כי המערער נכנס תחת המונח "מוסד כספי" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק מע"מ ובסעיף  
25 1 **לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי)**, תשל"ז-1977, ועל כן, חייב בתשלום מס ריווח, בהתאם  
26 להוראות סעיף 4(ב) לחוק מע"מ, ככל שהדבר נוגע לפעילותו כחלפן כספים, אך לטענתו, בשל הפטור  
27 ממס הכנסה, ולאור הגדרת ריווח בחוק המע"מ, יש להחיל את הפטור גם על רווחיו בעסק החלפנות.

28  
29 אין מחלוקת באשר לגובה ההכנסות המדווחות מפעילות המערער כמוסד כספי.



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

**בפני כב' השופט עאטף עיילבוני**  
**ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה**

### השאלה העיקרית הטעונה הכרעה:

השאלה הטעונה הכרעה היא אם בדין חייב המשיב את המערער בגין פעילותו העסקית המוגדרת כ"מוסד כספי" במס ריווח על יסוד סעיף 4(ב) לחוק מע"מ, אף שאין מחלוקת כי המערער הנו נכה הזכאי לפטור ממס הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה?

**במילים אחרות: האם הפטור המוענק למערער מכוח סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה, על רקע היותו נכה, מחייב הענקת פטור ממס ריווח המוטל על פעילותו הכספית כ"מוסד כספי" על פי חוק מע"מ?**

### טענות המערער:

בראש טענותיו מציין המערער כי בשנות המס 2006 ו-2007 לא חויב במס שכר וריווח, ומשלא השתנו העובדות וגם לא השתנו הוראות הדין, טוען הוא כי המשיב לא היה רשאי לחייבו במס ריווח בגין שנות המס המאוחרות יותר, מה גם שהמשיב לא דרש מהמערער תשלום מקדמות מס ריווח.

עוד טוען המערער כי הואיל ולשון הוראות הדין, כמפורט בהמשך, מזכות אותו בפטור ממס ריווח, אין לאפשר הטלת המס כעמדת המשיב, בהיעדרה של הוראה מפורשת המטילה עליו מס ריווח.

לטענתו, הואיל והגדרת ריווח מפנה להגדרת הכנסה חייבת, הרי הגדרת המונח "ריווח" איננה כוללת הכנסה פטורה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה, שכן הכנסה פטורה אינה בגדר הכנסה חייבת לפי הגדרתה בפקודת מס הכנסה. יוצא אפוא, כך לטענת המערער, כי הואיל והגדרת "ריווח" מפנה להגדרת "הכנסה חייבת", יש לחשב את הריווח לאחר ניכוי ההכנסה הפטורה, כך שסך כל ההכנסה החייבת שלו היא אפס, ועל הכנסה אפס – אין מס ריווח.

עוד מוסיף המערער וטוען כי אילו רצה המחוקק למעט הפטור שניתן בפקודת מס הכנסה מהגדרת ריווח, היה עושה זאת בלשון מפורשת, כפי שעשה זאת בהקשר של קיזוז הפסדים לשנים קודמות, כעולה מלשון הגדרת "ריווח" בחוק.

המערער סבור שפרשנותו להוראות הדין משתלבת גם עם תכלית הענקת הפטור, שהרי הפטור המוענק מכוח סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה מוענק לנישום על הכנסתו, וכך גם הוא פטור ממס ריווח על הריווח שהוא מפיק, להבדיל ממס שכר המוטל על המעסיק, כשלטעמו מדובר בהבדל מהותי.



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

**בפני כב' השופט עאטף עיילבוני**  
 ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

1 לאורך כל טיעוניו חוזר ומפנה המערער לעובדה שהגדרת "ריווח" בחוק מע"מ מפנה להגדרת  
 2 "הכנסה חייבת" בפקודת מס הכנסה, הגדרה שמחייבת ניכוי פטורים מההכנסה. לטענתו, הואיל וזו  
 3 לשון החוק, יש לחשב את הרווח החייב במס ריווח, לאחר ניכוי ההכנסה הפטורה מכוח סעיף 9(5)  
 4 לפקודה, וככזאת, הכנסתו החייבת במס ריווח היא אפס, משום היות הריווח שווה לסכום הפטור.

5  
 6 לטעמו, ככל שהמצב הרצוי שונה מלשון החוק, על המשיב לפעול לתיקון הוראות החוק ולא לתת  
 7 פרשנות שאינה מיישמת את לשון החוק.

8  
 9 בסיכומי תשובתו, חוזר המערער וטוען כי לטעמו, לשון החוק ברורה ואינה ניתנת לפרשנות אחרת  
 10 מאשר זו המוצעת על ידו. לדידו, ההלכה הפסוקה קובעת שאין לפרש את החוק באופן החורג  
 11 מלשונו, כך שפרשנות שאינה נתלית בלשון החוק הנה פרשנות לא ראויה.

12  
 13 המערער מדגיש כי שילוב הוראות הדין מביא לפרשנות אחת ויחידה, אשר לפיה הפטור לפי סעיף  
 14 9(5) לפקודת מס הכנסה חל גם על "ריווח" כהגדרתו בחוק מע"מ.

15  
 16 המערער מוסיף כי אין לתקן את לשון החוק ופרשנותו על ידי "חקיקה שיפוטית".

17  
 18 המערער גם מפנה לכך שהמחוקק, בבואו להגדיר "ריווח", הפנה להגדרת הכנסה חייבת הכוללת  
 19 פטורים, להבדיל מהגדרת "שכר" שם הפנה ל"הכנסה מעבודה", שאיננה כוללת פטורים. מכך מסיק  
 20 המערער כי המחוקק ידע להבחין בין המקום בו רצה ליישם את הפטור על הריווח לעומת מקום שבו  
 21 לא רצה ליישם את הפטור על השכר.

22  
 23 עוד מוסיף המערער כי פרשנות שאינה מקיימת את לשון החוק תביא לחוסר וודאות ותחטא לתכלית  
 24 היציבות והוודאות בדין הפיסקלי. לטענתו, פרשנות תכליתית טובה מקום שהיא תואמת את לשון  
 25 החוק, אך לא במקרה כגון המקרה דנא, כאשר לשון החוק אינה סובלת את הפרשנות בה תומך  
 26 המשיב.

27  
 28 בסיכומם של דברים טוען המערער כי הן לשון הדין הקיים והן תכליתו, מחייבים החלת הפטור  
 29 שהוענק לו בסעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה גם על הריווח שהפיק מעיסוקו בחלפנות, זאת לאור לשון  
 30 הגדרת המונח ריווח בחוק מע"מ, המפנה להגדרת "הכנסה חייבת" בפקודת מס הכנסה, שם מגיעים  
 31 להכנסה החייבת במס לאחר ניכוי הכנסה פטורה ממס.

32  
 33 **טענות המשיב:**



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

**בפני כב' השופט עאטף עיילבוני**  
ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

1 המשיב טוען כי המערער איננו זכאי לפטור ממס ריווח על הריווח המופק מהמוסד הכספי, וזאת  
2 בהיעדר הוראת דין המעניקה לו פטור שכזה באופן מפורש. לטענתו, הפטור החל מכוח הוראת סעיף  
3 (5)9 לפקודת מס הכנסה חל אך ורק על מס המוטל על פי הפקודה, כך שלא ניתן להרחיב את תחולתו  
4 ולהחילו על מס ריווח המוטל מכוח חוק מע"מ.  
5  
6 בסעיף 8 לסיכומי, מציין המשיב כי "אמנם שילוב הוראות החוק עם הפקודה, תוך שימוש בפרשנות  
7 מילולית דווקנית ומצמצמת עשוי להוביל למסקנה לפיה הזכאות לפטור ממס הכנסה מכוח סעיף  
8 (5)9 לפקודה גוררת לכאורה זכאות של מוסד כספי גם לפטור ממס ריווח. יחד עם זאת, לאור  
9 תכליתם השונה של פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ, כמו גם לנוכח ההסדרים הנפרדים בכל אחד  
10 מדברי החקיקה, לרבות קיומן של הוראות פטור ספציפיות בכל אחד מהן [כך במקור], יטען המשיב  
11 כי אין מקום להגיע למסקנה כאמור בדרך של פרשנות דווקנית, וכי בהתאם להלכה הפסוקה יש  
12 ליתן משקל לתכלית ולקבוע בהתאם כי לא יחול פטור ממס ריווח".  
13  
14 לטענת המשיב, פרשנות תכליתית של שילוב הוראות החוק והפקודה, לא מאפשרת הרחבת יריעת  
15 הפטור שבסעיף (5)9 לפקודת מס הכנסה גם על מס הריווח מכוח חוק מע"מ.  
16  
17 במסגרת טיעוניו, מפנה המשיב להגדרת המונח "ריווח" בחוק מע"מ, ובתוך כך מדגיש כי ההפנייה  
18 היא להכנסה חייבת כ"משמעותה" בפקודה, ולא כ"הגדרתה" בפקודה.  
19  
20 בנוסף, טוען המשיב כי הפטור לפי סעיף (5)9 לפקודת מס הכנסה חל על מס כהגדרת "מס" בפקודה,  
21 דהיינו, פטור ממס הכנסה אך לא ממס ריווח.  
22  
23 עוד טוען המשיב כי ההלכה הפסוקה קבעה שנטל הראיה לפטור ממס ריווח מוטל על המערער, כמי  
24 שטוען לזכאות לפטור. על פי הנטען, הנטל מוטל על הטוען לפטור מקום שיש הוראות חוק מפורשת,  
25 ועל אחת כמה וכמה, במקרה שלפנינו, מקום שאין הוראות חוק מפורשת המעניקה פטור.  
26  
27 המשיב מוסיף וטוען כי סעיף 37 לחוק מע"מ קובע כי לא יחול פטור מכוח דין אחר על מס לפי חוק  
28 מע"מ, אלא אם הכנסת קבעה אחרת בהחלטה. לטענתו, בהיעדר החלטת כנסת כנדרש, אין מקום  
29 להחלת הפטור על מס ריווח החל מכוח חוק מע"מ.  
30  
31 המשיב מדגיש כי על הפרשנות של הוראת סעיף 4(ב) לחוק מע"מ לקיים את תכלית החוק. לטענתו,  
32 הריווח של מוסד כספי שווה ערך לסכום המתקבל מניכוי סך כל התשומות מסך כל המכירות בעוסק  
33 רגיל וריווח זה שווה לערך המוסף.  
34



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

**בפני כב' השופט עאטף עיילבוני**  
ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

1 עוד מוסיף המשיב וטוען כי מתן פטור כאמור יפגע בעיקרון השוויון, אשר לפיו המס על הערך המוסף  
2 יוטל על כלל הפעילות במשק באופן שווה, מבלי להפלות ענפים כלכליים. מתן פטור כפי שדורש  
3 המערער, כך לטענת המשיב, "יפלה בין הסקטורים הכלכליים – העוסקים והמוסדות הכספיים,  
4 וכאמור אף יפלה בין המוסדות הכספיים בינם לבין עצמם: על חלקם (עוסקים) יוטל מע"מ, על  
5 חלקם (מוסדות כספיים שאינם בידי יחיד ואינם זכאים לפטור על פי סעיף 9(5) לפקודה) יוטל מס  
6 שכר וריווח ועל חלקם (מוסדות כספיים בידי יחיד הזכאי לפטור ממס הכנסה על פי סעיף 9(5)  
7 לפקודה) יוטל רק מס שכר, וזאת ללא עיגון בדין ואף בניגוד לתכלית החקיקה".

8  
9 לטענת המשיב, כלל ההקלות והפטורים שביקש המחוקק להעניק בחוק מע"מ, ניתנו באופן מפורש  
10 בסעיפים 30 עד 37 לחוק, ובגדרם לא נכלל פטור בגין נכות. יתירה מכך, לטענת המשיב, בחינת  
11 ההקלות והפטורים הקבועים בחוק מע"מ מעלה כי במתן הפטורים וההקלות כאמור, לא נלקחה  
12 בחשבון התחשבות בנתוני האישיים של החייב במס.

13  
14 עוד מוסיף המשיב, בהסתמכו על היסטוריית חקיקת הפטור ממס הכנסה לנכים בשיעור 100%, כי  
15 מטרת הפטור ממס הכנסה היא מטרה סוציאלית, כדי לעודד נכים להשתלב בשוק העבודה, כשמן  
16 העבר השני, חוק מע"מ אינו מעניק פטורים אישיים – סוציאליים לחייב במס.

17  
18 באשר לטענת המערער בדבר קבלת דיווחיו לשנות המס 2006-2007, מציין המשיב כי בשנים אלה לא  
19 נערך הליך שומה וכי השומות הינן בגדר שומות עצמאיות שכל כולן קליטת נתוני דוחות כפי  
20 שהגישם המערער. בנוסף מדגיש המשיב כי לפי ההלכה הפסוקה כל שנת מס עומדת בפני עצמה, ואין  
21 להעלות טענת מניעות בנסיבות כגון המקרה שלפנינו.

22  
23 בתשובה לטענת המערער כי לא נדרש לשלם מקדמות, עונה המשיב כי חובת תשלום המקדמות חלה  
24 על המערער ואיננה מותנית בדרישה מטעם המשיב.

25  
26 לסיכום, עמדת המשיב היא כי אין להרחיב בדרך של פרשנות את תחולת הפטור שבסעיף 9(5)  
27 לפקודת מס הכנסה ולהחילו גם על חוק מע"מ באופן שיוענק למערער פטור ממס ריווח.

### **המסגרת הנורמטיבית:**

28  
29  
30  
31 במסגרת פרק ב' לחוק מע"מ, שכותרתו "הטלת המס ושיעורו", נכלל סעיף 4 לחוק, אשר כותרת  
32 השוליים שלו היא "הטלת מס על מלכ"רים ומוסדות כספיים ושיעורו". סעיף קטן (ב) לסעיף 4 דן  
33 במס המוטל על מוסד כספי וקובע בזו הלשון:  
34



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני  
ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

1 "על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שכר וריווח באחוזים משהשר ששילם והריווח  
2 שהפיק, כפי שקבע שר האוצר..."

3  
4 "מוסד כספי" הוגדר בסעיף 1(5) לחוק מע"מ: "סוג בני אדם ששר האוצר קבע".

5  
6 על פי הסמכות האמורה, קבע שר האוצר בסעיף 1(א)(3) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי),  
7 תשל"ז-1977 כי על המוסדות הכספיים לעניין חוק מע"מ יימנו גם: "מי שעסקו במכירת מטבע חוץ  
8 או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים..."

9  
10 אחזור ואדגיש כי אין מחלוקת בין הצדדים שנתח החלפנות בעסקו של המערער עונה להגדרת "מוסד  
11 כספי" כמתואר לעיל, וכי השאלה בה חלוקים הצדדים היא אם ההכנסה מהחלפנות חייבת במס  
12 שכר וריווח לפי חוק מע"מ, הא ותו לא.

13  
14 בהקשר זה הגדיר סעיף 1 לחוק מע"מ את המונח "ריווח" בהאי לישנא:

15  
16 "ריווח" - הכנסה חייבת, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לפני קיזוז הפסדים משנות המס  
17 הקודמות לשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואחרי ניכוי המס על שכר על פי סעיף 4(ב), למעט  
18 הכנסה מדיבידנד שנתקבל ממוסד כספי ולמעט הכנסה שנוצרה עקב שינויי מבנה העומדים בתנאי  
19 חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה, אך לרבות הכנסה מרבית או מדיבידנד או ממכירה או פדיון של  
20 יחידה או מחלוקת רווחים לבעל יחידה שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין..."

21  
22 עוד יש לצטט את הגדרת מס בחוק מע"מ:

23  
24 "המס" - מס ערך מוסף, מס שכר או מס שכר וריווח".

25  
26 סעיף 37 לחוק מע"מ, שכותרתו "אי תחולת פטור מכוח דין אחר" קובע כלהלן:

27  
28 "הוראות כל דין הפוטר ממס עקיף לא יחולו על המס לפי חוק זה, אלא אם הכנסת קבעה אחרת  
29 בדרך החלטה".

30  
31 המונחים "הכנסה" ו"הכנסה חייבת" מוגדרים בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כלהלן:

32  
33 "הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים  
34 שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו".



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני  
ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

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

2  
3 המונח "מס" מוגדר אף הוא בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כלהלן:

4  
5 "מס הכנסה" או "מס" – בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים על פי פקודה זו".

6  
7 חלק ג' לפקודת מס הכנסה, כותרתו "חישוב ההכנסה לעניין מס" והוא נפתח בפרק הראשון  
8 שכותרתו "פטור", המתחיל בסימן א' שכותרתו "פטור על פי הדין".

9  
10 הסעיף הראשון בסימן א' הנ"ל הוא סעיף 9, שכותרת השוליים שלו היא "הכנסות פטורות". הפטור  
11 אשר הוענק למערער במקרה דנא מבוסס על סעיף 9(5)(א) לפקודה, המעניק פטור ממס בגין "הכנסה  
12 מיגיעתם האישית של עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%".

### 13 דיון והכרעה:

14  
15 כפי שצינתי בתחילת הדברים, המחלוקת בין הצדדים היא אם נישום שהוכר כנכה לצורך מתן פטור  
16 ממס הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה זכאי, בשל כך, גם לפטור ממס ריווח על פי סעיף 4(ב)  
17 לחוק מע"מ בגין הכנסותיו מעסק המסווג כמוסד כספי.

18  
19 אקדים אחרית לראשית ואבהיר כי לדידי יש לדחות את הפרשנות המוצעת על ידי המערער, הן  
20 משום שהיא נוגדת את ההיגיון, והן משום שהיא נוגדת את תכלית החקיקה ואינה מתיישבת עם  
21 לשון החוק, כפי שאפרט להלן.

22  
23 נקודת המוצא היא שמס המוטל על פי דין חל על כל הנישומים בצורה שוויונית וכי הפטור ממס הוא  
24 החריג. הפטור יחול על מי שהופטר מחובת תשלום המס רק אם מתקיימת הוראת פטור מפורשת  
25 החלה עליו. בהיעדר הוראת פטור מפורשת, תחול על הנישום חובת תשלום המס, כיתר הנישומים.

26  
27 ודוק: הנטל להוכחת חלותו של פטור מוטל על הטוען לפטור, ועל כך לא קיימת מחלוקת.

28  
29 מוסכם על הצדדים כי מס הריווח בא כתחליף למע"מ, גם במהותו וגם בתכליתו. כן אין חולק כי  
30 שיעורו של מס הריווח זהה לשיעור המע"מ, אך בשל הקושי הפרקטי בחישובו במסגרת הפעילות של  
31 מוסד כספי, נדרש המחוקק לחוקק את סעיף 4 לחוק מע"מ וליצור את מס הריווח.

32  
33 כלומר מס שכר וריווח בא להחיל מס בשיעור המע"מ על סוג של הכנסה שאין עליה מע"מ בשל  
34 הקושי הפרקטי לחשב את המע"מ בכל עסקה ועסקה.



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

**בפני כב' השופט עאטף עיילבוני**  
**ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה**

1  
2 על כן, לא במקרה נכלל החיוב במס הריווח בחוק מע"מ, אלא משום שדינו, בעיקרון, כדין המע"מ  
3 לכל דבר ועניין, בכפוף להוראות החוק.  
4  
5 הכלל הוא שפטור ממע"מ ניתן לאזור סחר (כגון אילת) או למוצר מסוים (כגון ירקות), ולא לסוג  
6 אנשים. ההיגיון בכך מובן מאליו, וזאת על מנת לוודא שוויוניות בין משלמי המע"מ וכן כדי שניתן  
7 ליישם את הפטור ולאכוף את הגבייה ממי שאינו זכאי לפטור.  
8  
9 בעוד שבמסגרת מס הכנסה, האזרח משלם מהכנסתו הברורה את שיעור המס המתחייב, הרי האופן  
10 שבו נגבה מע"מ הוא שונה ביסודו. מס ערך מוסף נגבה בשרשרת הרכישות על ידי המוכר ומועבר על  
11 ידי המוכר לאוצר המדינה. תכלית מס ערך מוסף היא הטלת מס בשיעור אחיד על הערך המוסף שכל  
12 מוכר מרוויח במכר (מס עסקאות פחות מס תשומות).  
13  
14 יוצא שאם בנקודה מסוימת אנו פוטרים אדם מתשלום מע"מ, הרי משמעות הדבר היא שמס אשר  
15 נגבה על ידי האזרח הפטור נותר בכיסו של האזרח. לשם הבהרת נקודה זו: מס ההכנסה הוא חיוב  
16 של האזרח להפריש מקניינו (הכנסתו) לטובת אוצר המדינה, על פי חוק. יוצא שפטור ממס הכנסה  
17 משמעותו השארת כספי הנישום בכיסו שלו. מן העבר השני, המע"מ משולם על ידי רוכש נכס למוכר  
18 הנכס, כך שהמס שולם והגיע לכיסו של המוכר. הענקת פטור אישי למוכר הנכס משמעה הותרת  
19 המס ששולם על ידי הרוכש בכיסו של המוכר, אשר אמור בתורו לשלמו לאוצר המדינה. תוצאה זו  
20 היא אבסורדית וגורמת למצב מעוות ואינה מקיימת את ההגינות הנדרשת בהטלת מס.  
21  
22 המערער סבור כי הפטור שניתן לו בשל היותו נכה חל גם על מס הריווח, הזהה כאמור למע"מ. לפי  
23 טענותיו, הואיל והגדרת ריווח כוללת הכנסה חייבת, המקזזת את ההכנסה הפטורה, הרי משמעות  
24 הדברים היא שחל הפטור גם על מס הריווח.  
25  
26 אחזור ואומר את המובן מאליו, פטור שנקבע בפקודת מס הכנסה אינו מעניק מניה וביה פטור  
27 ממע"מ. מדובר בשני דברי חקיקה נפרדים שתכליתם שונה. על מנת שנישום יקבל פטור מחיוב מס,  
28 עליו להצביע על פטור ספציפי בחוק הרלוונטי. היינו: מי שטוען לפטור על פי חוק מע"מ – שומה עליו  
29 להצביע על הוראת פטור מפורשת בחוק מע"מ, דבר שאינו מתקיים במקרה דנא.  
30  
31 במקרה שלפנינו, אין חולק כי אין הוראת פטור ספציפית לנכה ממס ריווח. המערער בונה את  
32 הקונסטרוקציה המשפטית להענקת פטור על הפרשנות המילולית שהוא מבקש לתת להוראות  
33 החוק, כפי שפורט לעיל.  
34





## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

בפני כב' השופט עאטף עיילבוני  
ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

1 בהקשר זה, יש לשים לב ללשון המחוקק בהגדרת המונח "ריווח", אשר מפנה ל"הכנסה חייבת"  
2 בפקודת מס הכנסה, תוך שהמחוקק בחר להשתמש בתיבה הלשונית "כמשמעותה" להבדיל מהמונח  
3 "כהגדרתה" בפקודת מס הכנסה. אילו רצה המחוקק להעתיק את הגדרת "הכנסה חייבת"  
4 שבפקודת מס הכנסה לתוך הפטור ממס ריווח לפי סעיף 4 לחוק מע"מ, היה נוקט בלשון  
5 "כהגדרתה", אשר יש לתת לה את הפרשנות שלפיה יש לאמץ את ההגדרה, כלשונה, אל תוך דבר  
6 החקיקה האחר. משבחר המחוקק בלשון "כמשמעותה", יש להבין את דבר החקיקה על פי תכליתו,  
7 דהיינו: ההכנסה החייבת, מבחינה מהותית, על פי פקודת מס הכנסה.

8  
9 על מנת להבהיר את הדברים, אמחיש את כוונתי באמצעות דוגמה.

10  
11 כעיקרון, כל הכנסה אמורה להיות חייבת במס הכנסה, אלא אם הוענק פטור. כך למשל, הכנסה  
12 מדמי שכירות של דירת מגורים, היא הכנסה החייבת במס שניתן עליה פטור מחובת תשלום המס.  
13 **הבדיקה נעשית בשני רבדים: האחד, האם מדובר בהכנסה, שאם כן – היא חייבת במס הכנסה;**  
14 **השני, האם הופטרה אותה הכנסה מחובת הפרשת המס. יוצא שמשמעות "הכנסה חייבת" (להבדיל**  
15 **מהגדרתה) כוללת כל הכנסה, אף אם היא פטורה ברובד השני מהחיוב לשלם מס, וזאת משום**  
16 **שהפטור, על מנת שיהיה אפקטיבי, חייב לחול על הכנסה שאילולא הפטור הייתה הכנסה חייבת**  
17 **במס. על כן, הכנסה חייבת משמעותה כל הכנסה שאילולא הפטור הייתה מחויבת במס הכנסה.**

18  
19 בחזרה לדוגמה שבה פתחתי. הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים היא הכנסה חייבת במס  
20 הכנסה, אלא שבשל הפטור – היא מזווחת כהכנסה פטורה.

21  
22 ככל שבנמצא הכנסה שאינה הכנסה חייבת, הרי שאז אין חובת דיווח על אותה הכנסה כלל. יוצא  
23 שדיווח על הכנסה פטורה משמעו דיווח על הכנסה חייבת שהוענק לה פטור בהוראה חוקית.

24  
25 העולה מהמקובץ לעיל שהמונח הכנסה חייבת **כמשמעותה** בפקודת מס הכנסה היא בסיס רחב יותר  
26 מהכנסה חייבת **כהגדרתה** בפקודת מס הכנסה. בעוד שהמונח הראשון כולל הכנסה פטורה כהכנסה  
27 חייבת, הרי שהמונח השני מחריג את ההכנסה הפטורה מחבות המס.

28  
29 אשר על כן, לא בכדי בחר המחוקק להגדיר את הרווח החייב במס ריווח כהכנסה חייבת **כמשמעותה**  
30 בפקודת מס הכנסה, וזאת על מנת להתמקם ברובד הראשון של תיחום ההכנסה החייבת לפני  
31 הפטור.

32  
33 אוסיף עוד, כפי שכבר נאמר, כי כל פרשנות אחרת תוביל למצב שבו המערער יגבה את מס הריווח  
34 מהצרכנים וישמור את המס שנגבה על ידו בכיסו, ובוודאי שלכך לא התכוון המחוקק.



## בית המשפט המחוזי בנצרת

07 יוני 2015

**בפני כב' השופט עאטף עיילבוני**  
 ע"מ 14-02-3874 פלוני נ' פקיד שומה

1 חוסר ההיגיון בפרשנות המילולית הנטענת על ידי המערער עולה בדוגמה הבאה: היעלה על הדעת כי  
 2 עו"ד נכה בשיעור של 100% אשר זכאי לפטור ממס הכנסה, יגבה את המע"מ על שכר טרחתו ויהיה  
 3 פטור מהעברתו לאוצר המדינה? הפרשנות שאימץ המערער מובילה לתשובה חיובית, ואולם חוסר  
 4 ההיגיון בכך הוא שכספי המדינה המשולמים על ידי מקבלי השירות מוצאים כי ה"תחנה האחרונה"  
 5 שלהם היא בכיסו של עורך הדין ולא בידי אוצר המדינה.

6  
 7  
 8 במקרה לפנינו, הפרשנות שהמערער מציע משמעותה הענקת פטור למערער מחובת העברת "המע"מ"  
 9 (מס הריווח) ששולם אליו, הלאה לאוצר המדינה והותרתו בכיסו, דבר שאין לו כל אחיזה בחוק או  
 10 בהיגיון.

11  
 12 בנסיבות אלה, אני דוחה את פרשנות המערער שלפיה נישום שהוכר כנכה לצורך מתן פטור ממס  
 13 הכנסה לפי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה זכאי, מניה וביה, גם לפטור ממס ריווח על פי סעיף 4(ב)  
 14 לחוק מע"מ בגין הכנסותיו מעסק המסווג כמוסד כספי.

15  
 16 **סוף דבר:**

17  
 18 על יסוד הנימוקים שלעיל, החלטתי לדחות את הערעור.

19  
 20 בנסיבות העניין ולפנים משורת הדין, לא מצאתי לחייב בהוצאות משפט.

21  
 22 ניתן היום, כ' סיוון תשע"ה, 07 יוני 2015, בהעדר הצדדים.

23

24 עאטף עיילבוני, שופט  
 25  
 26