



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר אחיקם סטולר

מערער מאוריס הרשקו

באמצעות משרד עורכי דין מ. שקל
עו"ד יניב שקל ואח'

נגד

משיב פקיד שומה רחובות

באמצעות פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)
עו"ד יפעת גול (שושן)

פסק דין

בפני מחלוקת שעניינה פרשנותו של סעיף 64א(א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), כנוסחו עד לכניסתו לתוקף של תיקון מס' 197 לפקודה (בהתאם לתיקון 197 משנת 2013 הסעיף בטל החל מיום כניסתו לתוקף של כל התקנות על פי סעיף 64א שעל שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להתקין בהתאם להסמכה שניתנה לו על פי אותו סעיף).

הצדדים חלוקים בשני עניינים: האחד מיסוי הכנסות מדיבידנד שהתקבל בידי המערער; והשני הכנסות המערער מריבית והפרשי הצמדה בגין הלוואה שניתנה למערער.

לאחר שהוגשו הסיכומים הודיע המשיב כי לאחר בחינה מחודשת של הסוגיות שבבסיס הערעור, לאור נסיבותיו הוא אינו עומד על קביעתו בשומה בעניין השני – הכנסות מריבית. לפיכך נותר לדון רק בשאלה הראשונה כפי שהוגדרה על ידי הצדדים במסגרת העובדות המוסכמות - הכנסות מדיבידנד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

הרקע והמחלוקת בין הצדדים בדבר הכנסות מדיבידנד

- 1.1. המערער ובת זוגו גב' סלין הרשקו מחזיקים כל אחד 50% מהון המניות המונפק והנפרע של חברת מ.צ. הרשקו השקעות בע"מ ח.פ. 512460882 (להלן: "החברה").
- 1.2. עד לשנת המס 2006 הייתה לחברה פעילות עסקית והיא פעלה כחברה בע"מ.
- 1.3. החל משנת המס 2007 החברה הינה חברת אחזקות אשר נחשבת כחברה משפחתית, בהתאם לסעיף 64א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), והמערער הוא "הנישום המייצג" של החברה לצרכי מס.
- 1.4. כמו כן, החל משנת המס 2007, לחברה אין הכנסות מעסק.
- 1.5. בהתאם לדוחותיה הכספיים המבוקרים של החברה ליום ה-31 בדצמבר 2006, הונה העצמי של החברה מסתכם לסך 3,792,868 ₪ כשמתוכו יתרת עודפים בסך 3,792,668 ₪.
- 1.6. בשנות המס 2007 ו-2008 (להלן: "שנות המס שבערעור") מכרה החברה את מלוא השקעתה (36%) במניות חברת פלסטו שק בע"מ (להלן: "פלסטו שק"), חברה ציבורית שנסחרה בבורסה. הרווחים ממכירת מניות פלסטו שק כמפורט להלן:

תאריך מכירה	ע.נ.	תמורה	רווח הון ראלי	סכום אינפלציוני
27.06.2007	₪ 2,249,180	₪ 51,699,651	₪ 6,220,560	₪ 4,090,602
09.03.2008	₪ 285,389	₪ 6,559,980	₪ 609,874	₪ 698,949

- 1.7. הכנסות אלה ורווח ההון בגינן נרשמו בספרי החברה (דו"חות כספיים ודו"חות התאמה לצרכי מס).
- 1.8. בנוסף, באותו המועד, לחברה היו הפסדי הון צבורים מהתקופה שבה טרם נחשבה למשפחתית, שמקורם בפעילות בניירות ערך.
- 1.9. רווחי החברה החשבונאיים בשנת 2007 היו בסך 18,731,326 ₪. בשנת 2008 הפסידה החברה סך של 633,727 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

1.10. בשנות המס 2007 ו-2008 חילקה החברה לבעלי מניותיה דיבידנדים בסך 16,000,000 ₪ ו-2,090,000 ₪, בהתאמה (להלן: "הדיבידנדים"), מתוך רווחי החברה החשבונאיים לשנות מס אלה. המערער, דיווח על הכנסות מדיבידנד שקיבל מהחברה כהכנסה שאינה חייבת במס לפי הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה. המשיב לא קיבל דיווח זה של המערער וקבע כי יש לחייב חלק מסכומי הדיבידנד במס.

1.11. חלוקת הדיבידנדים בוצעה מתוך רווחי החברה החשבונאיים בשנות המס שבערער כדלהלן:

<u>2008</u>	<u>2007</u>	
(633,727)	18,731,326	רווח חשבונאי הניתן לחלוקה
2,731,326	-	יתרת רווח משנה שקדמה
<u>(2,090,000)</u>	<u>(16,000,000)</u>	הדיבידנד שחולק
7,599	2,731,326	יתרת רווח לדיבידנד לחלוקה

1.12. לאחר התחשבות בשלושת הסכומים המפורטים להלן, "הכנסתה החייבת" של החברה לצרכי מס בשנות המס 2007 ו-2008 הייתה 6,549,725 ₪ ו-827,203 ₪ בהתאמה. ואלו הסכומים:

1.12.1. קיזוז הפסד הון מועבר משנת 2006 בסך 5,460,706 ₪ (להלן – "הפסד ההון") – אשר בוצע בשנת 2007;

1.12.2. נטרול סכום אינפלציוני פטור בסך 4,090,602 ₪ בשנת 2007 ו-698,949 ש"ח בשנת 2008 (להלן – "הסכום האינפלציוני הפטור");

1.12.3. נטרול הפרשים בין רווח ההון החשבונאי לרווח ההון לצרכי מס של המניות שנמכרו (אשר נבע מכך שעלות המניות, טרם מכירתן, בספרי החברה הייתה נמוכה מעלותן לצרכי מס, ועל כן הרווח החשבונאי היה גבוה יותר) בסך 567,321 ₪ בשנת 2007 ו-73,232 ₪ בשנת 2008 (להלן – "הפרש הרווח").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

- 1.13. יובהר, כי מקור הדיבידנדים לצרכי מס שחולקו, אינו מרווחי אקוויטי או מרווחי שיערוך, אלא מרווחים שנצמחו לחברה כתוצאה ממכירת השקעתה במניות פלסטו שק, כפי שפורט בסעיף 1.12 לעיל, וכן מהכנסות מימון.
- 1.14. המערער דיווח על הכנסתה החייבת של החברה בשנות המס 2007-2008, בהיותו נישום מייצג ע"פ סעיף 64א' לפקודה ושילם עליה מס בשיעורי המס החלים על היחיד.
- 1.15. לאור האמור, בהסתמך על הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה, ביקשה החברה בשומתה העצמית שלא לחייב את הדיבידנדים במס, היות שחולקו מתוך הכנסות החברה בתקופה שבה הינה משפחתית ובהתאם להוראות הסעיף.
- 1.16. המשיב הסכים להחיל את הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה בגין הכנסתה החייבת של החברה, כמפורט בסעיף 1.12 לעיל, ובגין הסכום האינפלציוני הפטור, כמפורט בסעיף 1.12.2 לעיל, בסכום של 10,640,327 ₪ ו – 1,526,152 בשנים 2007 ו-2008 בהתאמה (סכום כולל של 12,166,479 ₪), ואולם לא הסכים להחיל את הוראות הסעיף לגבי הכנסות שקוזזו כנגד הפסד ההון (כמפורט בסעיף 1.12.1 לעיל), ובגין הכנסות הכלולות בהפרש הרווח (כמפורט בסעיף 1.12.3 לעיל).
- 1.17. כתוצאה מכך נוצרה המחלוקת הבאה: האם הסכומים בסך 5,359,673 ₪ ו- 563,848 ₪ אשר חולקו למערער כדיבידנד בשנים 2007 ו- 2008, בהתאמה, חייבים במס בגין חלוקתם (יצוין, כי לגישת המשיב, הסכום שבמחלוקת לשנת 2008 הינו סך של 554,288 ₪, ואולם על מנת להציג לבית המשפט תמונה קוהרנטית, הסכימו הצדדים שלצורך עובדות מוסכמות אלו יילקח הסכום שהציג המערער. ככל שיידחה הערעור, תוצא השומה בגין הסכום שהציג המשיב).

טענות המערערים

עיקר טענת המערערים היא שמקור סכומי דיבידנד אלו ב"הכנסות" בשנות המס 2007-2008, במובחן מ"הכנסות חייבות" של החברה היינו, בשנים בהן הייתה היא חברה משפחתית, ועל כן אינם חייבים במס מכוח סעיף 64א(א)(1) לפקודה. המערערים בונים את טיעונם בעיקר על הניתוח הלשוני של הוראת החוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

המערערים טוענים אפוא שסעיף 64א(א) לפקודה קובע, כי "**הכנסתה החייבת**" של החברה המשפחתית תיוחס לנישום המייצג, ואילו סעיף 64א(א)(1) לפקודה קובע, כי במידה ורווחי החברה חולקו מ"**הכנסתה**" בשנים בהן הייתה היא משפחתית, יראו אותם כאילו **לא חולקו**, ולא יוטל עליהם מס נוסף.

בהתאם לסעיף 1 לפקודה, הוא סעיף ההגדרות, המונח "הכנסה" מוגדר:

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

היינו, על מנת שתקבול פלוני ייחשב כהכנסה לצרכי הפקודה, עליו להשתייך לאחד המקורות הנמנים בסעיף 2 או 3 לפקודה או להיות כל סכום אחר הנקבע בכל דין – כ"הכנסה".

לשיטת המערער מאחר שהדיבידנדים שחולקו לו מקורם בהכנסה של החברה המשפחתית, ועל כן, בהתאם ללשונו המפורשת של סעיף 64א(א)(1) לפקודה אין להטיל על חלוקתם מס נוסף. שכן, הדיבידנדים האמורים חולקו מתוך התמורה שהתקבלה בידי החברה בגין מכירת מניות פלסטו שק ומ"הכנסות" נוספות לצרכי מס (עובדות 1.6, 1.11, 1.13, 1.16 לעובדות המוסכמות לעיל), ותמורה זו מהווה "הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, שכן, בסעיף 89(א) לפקודה נקבע במפורש כלהלן:

"...דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2...". ("תמורה" מוגדרת בסעיף 88 לפקודה כ:"מחיר שיש לצפות לו ממכירת נכס על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון").

מכאן, כי עסקינן בחלוקת "הכנסה", אשר אינה חייבת במס בהתאם לסעיף 64א(א)(1) לפקודה.

לפיכך טוען המערער שאין לקבל את טענת המשיב, לפיה חלק מהתמורה ממכירת המניות, שלא שולם בגינו מס על ידי הנישום המייצג בהתאם לסעיף 64א(א) לפקודה (עקב קיוזו הפסד ההון המועבר ותיאום הפרש הרווח שנבע מניכוי ספציפי לצרכי מס), אינו מהווה "הכנסה" לצורך סעיף 64א(א)(1) לפקודה, היא שגויה מאחר שאין היא מבחינה בין "הכנסה" לבין "הכנסה חייבת".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

ההבדל בין המונח "הכנסה" ל"הכנסה חייבת"

המונח "הכנסה", הקבוע בסעיף 64א(א)1 לפקודה, אינו זהה כלל ועיקר למונח "הכנסה חייבת", הקבוע בסעיף 64א(א) לפקודה, אשר מוגדר בסעיף 1 לפקודה כלהלן:
"הכנסה חייבת" - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;
 ואף המשכו של סעיף 89(א) לפקודה קובע: "דין תמורה כדין הכנסה... ודין רווח הון כדין הכנסה חייבת".

הכנסה הינה מונח רחב בהיקפו מן ההכנסה החייבת, והיא כוללת את ההכנסה החייבת, ממנה מופחתים סכומים שונים. לפיכך, העובדה כי חלק מה"תמורה" שחולקה למערער כדיבידנד, לא נכלל ב"הכנסה החייבת" שיוחסה לנישום המייצג, כלל אינה רלבנטית לסעיף 64א(א)1 לפקודה.

יוצא אפוא, כי עניינו של סעיף 64א(א)1 לפקודה בחלוקת רווחים מתוך הכנסות החברה המשפחתית. לאחר שמצינו כי על פי הוראות הפקודה, לא הרי "הכנסה" כ"הכנסה חייבת", הרי שכל חלוקת רווחים שמקורה בהכנסות החברה שמהן חושבה ה"הכנסה החייבת", תהא פטורה ממש.

טענות המשיב – פרשנות תכליתית

ברגיל חברה ובעל המניות בה נתונים למשטר מס דו-שלבי, לפיו בשלב הראשון יוטל מס על רווחי החברה, ובשלב השני יוטל מס על חלוקת הרווחים מהחברה ליחיד בצורה של מס על הדיבידנד. לעומת זאת, בחברה משפחתית, משטר המס החל הוא המשטר החד-שלבי, ולפיו יוטל מס על הכנסות החברה רק פעם אחת, אך בשיעור מס שולי, וזאת על מנת להשוות את המצב שבין בעל המניות הרגיל לבעל המניות בחברה משפחתית, ולכל הפחות להשוות את המצב בין בעל המניות בחברה משפחתית ליחיד הפועל במישור האישי.

מאחר ועל הרווחים המופקים בידי החברה המשפחתית מוטל מס בשיעור מלא, הרי שעל רווחים אלה לא קיים צורך בהטלת מס נוסף בעת חלוקת הרווחים בפועל לבעלי המניות. על כן, סעיף 64א(א)1 לפקודה קובע הסדר מיוחד, לפיו יראו רווחים אשר חולקו מהכנסות אשר כבר מוסו ברמת היחיד, כך לטענת המשיב, "כאילו לא חולקו". למעשה, משמעות הדבר הינה כי חלוקה העומדת בתנאי הסעיף לא תחשב לאירוע מס. המשיב קורא לתוך הוראות סעיף 64א(א)1 לפקודה את המשפט "אשר כבר מוסו ברמת היחיד" וטוען שתוספת זו יש בה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

כדי לשקף את כוונת המחוקק, לפיה הסעיף מעניק פטור לרווחים שמוסו בחברה על פי שיעור המס השולי של הנישום המייצג – המערער.

במילים אחרות, ככל שלא שולם מס בגין רווחי החברה המשפחתית, הרי שהחברה לא הייתה נתונה למשטר החד-שלבי ובוודאי שלא למשטר הדו-שלבי, ועל כן אין היא זכאית להפעיל את סעיף 64א(א)(1) לפקודה, שכל מטרתו הינה למנוע כפל מס. דהיינו על דיבידנדים שלא מוסו בחברה המשפחתית יש לשלם מס בשיעור המס השולי של הנישום המייצג.

לגישת המשיב, מבנהו של הסעיף נותן רמז ראשון על תכליתו. לא בכדי המחוקק בחר להגביל את ההקלה הקבועה בסעיף 64א(א)(1) לפקודה, כך שזו תחול רק על "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" מחד, ומנגד קבע כי חלוקת רווחים אלו לא תחשב כחלוקה של דיבידנד חייב במס אף בשנות המס שלאחר תקופת היותה של החברה חברה משפחתית. לפיכך, יש לבחון מה משמעות ההגדרה "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" אשר חלוקתם לא תיחשב לאירוע מס וזאת על רקע תכליתו של סעיף 64א כולו.

עמדת המשיב, הינה כי ההכנסה אליה מתייחס סעיף 64א(א)(1), היא ההכנסה אשר יוחסה לנישום המייצג, המערער, ונכללה בדיווח שלו למשיב. המשיב תומך עמדתו בין היתר בכך שהסעיף מתייחס להוראות סעיף 64א כהסדר אחד, החל על היחיד והחברה המשפחתית כמקשה אחת – כוללת. כך למשל, המחוקק בחר בביטוי "הכנסות החברה בשנים" וזאת להבדיל מ"שנה", וכן המחוקק השתמש בביטוי "על פי סעיף זה". כלומר, המחוקק קושר בין חלקי הסעיף השונים, ולא מאפשר להוציא דבר מהקשרו.

לגישת המשיב, המחוקק בחר להשתמש בביטוי "הכנסות" בסעיף 64א(א)(1) לפקודה במכלול סעיף 64א לפקודה ולפיכך, יש לקרוא את הביטוי בהתאם להקשרו, ולראות בביטוי "על פי סעיף זה" כמפנה להוראות סעיף 64א, אשר בו השתמש המחוקק בביטוי "הכנסה חייבת".

פרשנות זו לגישתו של המשיב, הינה הפרשנות הטבעית והמתבקשת בעקבות ההסדר הרחב יותר, אשר מטרתו היא להגשים את המטרות הפיסקאליות, כפי שהוצגו לעיל, וזאת בהתחשב בנסיבות המיוחדות של ייחוס הכנסות אישיות משפטית אחת לאישיות משפטית אחרת. לעמדת המשיב, פרשנות זו הינה הפרשנות הלשונית הנכונה של הסעיף. ברם, אף אם תאמר כי קיימות פרשנויות אפשריות אחרות, די בכך שהפרשנות בה דוגל המשיב הינה אפשרית, על מנת שהיא תהווה עוגן לפרשנות הסעיף בהתאם לתכליתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

דיון והכרעה

בעקבות הרפורמה במס, שהביאה לשיעורי מס חברות גבוהים מאלו שהוטלו על יחידים, נישומים רבים בחרו שלא לפעול כחברה בע"מ אלא כיחידים. מאחר שהמחוקק חפץ בהתאגדותם של הנישומים במסגרת חברות, נוכח דרישות הרישום והליכי הביקורת והפומביות המוטלים עליהם מכוח פקודת החברות, באופן שיגביל האפשרויות להעלמת מס ויקל על הפיקוח ביחס להכנסותיהם, חוקק סעיף 64 לפקודה, שקבע את המסגרת הנורמטיבית של החברה המשפחתית:

א 64 (א)

"הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד) (1) רואים אותם כאדם אחד (להלן - חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, 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) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית";

כפי שהובהר לעיל הצדדים חלוקים ביניהם בשאלת פרשנותו של סעיף 64 בנוסחו לעיל לפני תיקונו במסגרת תיקון 197.

פרשנות דיני המס

פרשנותו של חוק נעשית על פי תכליתו. כך בדין הכללי וכך גם בדיני המס (אהרן ברק **"פרשנות דיני המסים"** משפטים כח (3) 425, 441 (1997), להלן: **"ברק במאמר"**; עפר גרנות **"פרשנות תכליתית בדיני המס – מהצהרת עקרונות לפרקטיקה מעשית"** מיסים יח (2) א-79, 81-83 והאסמכתאות שם (2004), להלן: **"גרנות"**). המסגרת לפרשנות התכליתית מתוחמת על ידי לשון החוק (ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**, פ"ד לט (2) 70, 75-76 (1985), להלן: **"ענין קיבוץ חצור"**). מבין מגוון המשמעויות הלשוניות האפשריות של החוק, וחוק מס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

בכלל זה, תקבע המשמעות המשפטית הראויה על פי התכלית המונחת ביסוד הוראת המס. התחקות אחר תכלית זו תושפע מלשון החוק, ההיסטוריה שלו, ומערכי היסוד של השיטה (ברק במאמרו, בעמ' 441). התכלית נלמדת גם מתוך שיקולי מדיניות המונחים ביסוד דיני המס (גרנות, בעמ' 87-88).

כשמדובר בפרשנות תכליתית של דיני המס על הפרשן לצאת מנקודת הנחה שהמחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרוצדורות. עליו להניח, כי בכוונתו היתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית. (ראו ע"א 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' אסתר מנו פורסם בנבו 9/5/10) ובלשונו של השופט ברק (כתוארו אז) בעניין קיבוץ חצור:

"אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה מלאכת מחשבת. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את פרשנותו של חוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו, ועל מטרתו ועל תכליתו..., וכאשר נתקל השופט בהוראה הנראית לו לכאורה סתומה, אין עליו להתייאש, אלא עליו לעשות מאמץ אינטלקטואלי לבחון את הרקע לחקיקתה, ואת המטרה שביקש המחוקק להשיג, ועד כמה מטרה זו מעוגנת באותה לשון סתומה".
(ענין קיבוץ חצור, בעמ' 77-78).

ראו גם רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש חדרה, פ"ד נב(5) 385, 398-399 (1998), להלן: ענין אקסלברד; ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953 (2003).

הפרשנות התכליתית, המנחה אותנו בפרשנותם של דינים אחרים, יפה גם לפרשנותם של דיני המס. שהלוא, "אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם" (עניין קיבוץ חצור בע', 75), ושומה אפוא על הפרשן לפרש את הוראות המס בהתאם לתכלית המונחת ביסודן. ואכן הלכה רווחת היא, כי "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה" (דברי הנשיא ברק בע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ (פורסם בתקדין) תק-על 2004(1) 63). וכלל פרשני מושרש נוסף קובע, כי את הוראות המס יש לפרש תוך התחשבות בהגיונו הכלכלי-פיסקאלי (ראו למשל:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

עניין אקסלברד בע' (403). ואכן, בית-משפט העליון ייחס לא אחת משקל לבחינתה של עסקה על-פי מהותה הכלכלית ופירש את הוראות המס בהתחשב בהגיון הכלכלי (ראו למשל: ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953; ע"א 5773/99 סובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין - ת"א, תק-על 2003(1), 1434; ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נח(2) 682; ע"א 468/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4, תק-על 2004(2), 2240; ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' יצחק סיון פורסם בנבו 4/1/05). לפיכך יש להידרש לשאלה מהי התכלית לחקיקתו של סעיף 64 לפקודה.

התכלית לחקיקתו של סעיף 64 לפקודה

הנשיא ברק בע"א 3319/04 ליאור שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (פורסם בנבו 2/7/06 להלן: "עניין שקלרש") הסביר שהתכלית הבסיסית של סעיף 64 לפקודה היא יצירת הסדר מיסוי מיוחד ל"חברה משפחתית" אותו מכנה הנשיא כייצור כלאיים. מצד אחד החברה המשפחתית היא בעלת אישיות משפטית נפרדת מנקודת המבט של דיני החברות. מצד שני, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל"נישום", כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של "החברה המשפחתית" הם דיני המס החלים על יחיד (ראו: ע"א 306/88 פלונשטיין ואח' נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד מה(3) 542, 545; ע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' יהושע הלוי, פ"ד מט(1) 865; ג' קריב, "החברה המשפחתית", רואה החשבון ל' (תש"מ) 157; ע' גרוס, מיסוי חברות, חברת מעטים והחברה המשפחתית (המכון למחקר עסקים בישראל, תשמ"ו)).

תכליתו של סעיף 64 מוסברת היטב גם בפסק דינו של כב' השופט אלטוביה בע"מ 1130/06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 פורסם בנבו 15/7/13 (להלן: "עניין בגס") שבו דונה סוגיה דומה לזו העומדת בפנינו.

כפי שהוסבר בפסק הדין, הסעיף יוצר הסדר ייחודי במיסוי חברות. כשמדובר בחברה רגילה, במובחן מחברה משפחתית, המיסוי נעשה בשני שלבים: בשלב הראשון מוטל מס על הכנסות החברה. בשלב השני מוטל מס כאשר הכנסות החברה מחולקות ליחיד, על דרך מתן דיבידנד.

עולה כי נטל המס המצטבר בגין מס החברות ובגין המס על הדיבידנד דומה לנטל המס בגין הפקת הכנסה המוטל עליה מס בשיעור מס שולי. באופן זה, בגין הפקת הכנסה באמצעות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

חברה וחלוקתה לבעלי המניות מוטל מס בקירוב לשיעור המס שחל על יחיד בגין הפקת הכנסה בגובה דומה.

הסדר החברה המשפחתית הבא לידי ביטוי בסעיף 64 לפקודה, מבוסס על מודל של מיסוי חד-שלבי, שבו בשלב הפקת ההכנסה על ידי החברה מוטל מס בגובה מלוא שיעור המס אשר היה חל על יחיד בגין הפקת ההכנסה. לכן במיסוי חד-שלבי אין צורך בהטלת מס נוסף בגין חלוקת רווחים, שכן מטרת המס המוטל על דיבידנד בחברה הרגילה היא לגשר על פער המס החל בגין הפקת הכנסה באופן מאוגד לעומת הפקת הכנסה באופן לא מאוגד. פער זה כאמור לא קיים בחברה המשפחתית. במילים אחרות - הטלת מס נוסף על דיבידנד בחברה המשפחתית יביא לגביית מס ביתר.

כדי למנוע תשלום מס ביתר בחברה המשפחתית נחקק סעיף 64א (א) (1) שקובע שאין מקום להטיל מס נוסף בגין חלוקת רווחים מתוך הכנסות החברה המשפחתית.

ברם, מקום שבו לא שולם מס בגין רווחים שצמחו בחברה משפחתית, דהיינו רווח מסוים לא היה כפוף למיסוי החד-שלבי, ודאי שאינו זכאי להקלה שבסעיף 64א (א) (1), שכל תכליתה כאמור למנוע תשלום מס ביתר.

די באמור לעיל על מנת להגיע למסקנה כי אין להיתלות בלשון הנקוטה בסעיף 64א(א)(1) לפקודה, העושה שימוש במונח "הכנסה" (ולא "הכנסה חייבת"), על מנת להגיע לתוצאה ולפיה כל הכנסה המחולקת לבעל מניות בחברה המשפחתית, לרבות זו שטרם חויבה במס בידו, יראו בה כאילו לא חולקה. כאמור, תוצאה זו מנוגדת באופן חד משמעי וברור לתכליתו של הסעיף ולפיכך אין מקום לקבלה. יתר על כן, איני רואה מניעה לפרש את המונח "הכנסה" כמכוון לאותה הכנסה שחויבה במס לפי ההסדר האמור בסעיף, דהיינו אותה "הכנסה חייבת" הנזכרת ברישא של הסעיף. כבר נאמר בעניין זה כי -

"על כן לביטוי בחוק פלוני יכולה להיות משמעות משפטית שונה מאשר למשמעות הנודעת לאותו ביטוי בחוק אלמוני. השוני במשמעות נובע מהשוני בתכלית של שני דברי החקיקה. "דיבור שבחיקוק הוא יצור החי בסביבתו", ועל כן עם שינוי הסביבה משתנה משמעותו של הדיבור... ייתכן, כמובן, כי בסופו של דבר יתברר כי תכלית החקיקה כפי שהיא עולה מהחיקוק כולו אינה תכלית החקיקה "הסופית", המשמשת לפרשנות דבר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

החקיקה. דבר זה עשוי להתברר בסופו של ההליך הפרשני, ולרוב לאחר שימוש בשיקול דעת שיפוטי. על כן ייתכן, שלאותו מונח או ביטוי בחוק יהיו משמעותיות שונות בחלקים שונים של אותו חוק, אך זאת אין לדעת בתחילת ההליך הפרשני (אהרון ברק, פרשנות במשפט, כרך שני - פרשנות החקיקה, 307 (1993)).

כפי שהוסבר לעיל, המערער תומך יתדותיו בפרשנות הלשונית של המונחים "הכנסה חייבת" שבסעיף 64 א) ו"הכנסה" שבסעיף 64 א) (א) (1), ואילו המשיב תומך עמדתו בין היתר בכך שהסעיף מתייחס להוראות סעיף 64 א) כהסדר אחד, החל על היחיד והחברה המשפחתית כמקשה אחת – כוללת. כך למשל, המחוקק בחר בביטוי "הכנסות החברה בשנים" וזאת להבדיל מ"שנה", וכן המחוקק השתמש בביטוי "על פי סעיף זה". כלומר, המחוקק קושר בין חלקי הסעיף השונים, ולא מאפשר להוציא דבר מהקשרו. דהיינו לגישת המשיב, המחוקק בחר להשתמש בביטוי "הכנסות" בסעיף 64 א) (1) לפקודה במכלול סעיף 64 לפקודה ולפיכך, יש לקרוא את הביטוי בהתאם להקשרו, ולראות בביטוי "על פי סעיף זה" כמפנה להוראות סעיף 64 א), אשר בו השתמש המחוקק בביטוי "הכנסה חייבת". לעמדת המשיב, פרשנות זו הינה הפרשנות הלשונית הנכונה של הסעיף.

גישתו של המשיב מקובלת עליי. אף אני בדעה כי בסיומו של ההליך הפרשני ניתן להגיע למסקנה כי את המונח "הכנסה" האמור בסעיף 64 א) (1) יש לפרש כמתייחס לאותה הכנסה שכבר חויבה במס בידי היחיד, ולפיכך מצד אחד אין מקום להטיל עליה מס פעם נוספת, מצד שני, ובמידה שלא שולם מס על הכנסה האמורה מן הראוי להטילו.

יש לציין כי כב' השופט אלטוביה בעניין בגס, הגיע לאותה תוצאה בדרך מעט אחרת. לשיטתו ניתן למצוא אחיזה לפרשנות תכליתית זו במונח "רווחים" שבו עושה הסעיף שימוש, ובלשונו:

"הפרשנות הנכונה למונח "רווחים" בהקשר הספציפי של סעיף 64 א) (1) תעשה לאור תכלית ההסדר המשפטי הייחודי שהוגדר בסעיף 64 א). אין כל מניעה לסטות מההגדרה החשבונאית הרגילה של המונח, בתנאי שהסטייה תיעשה במטרה להגשים את תכלית דיני המס בכלל ואת תכלית סעיף 64 א), הקובע הסדר מס ייחודי, בפרט. ככל שיתברר כי החלוקה שבוצעה בענייננו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

אינה חלוקה מתוך "רווחים", כמשמעותם בסעיף 64א(א)(1), הרי שלא יוכל המערער ליהנות מההטבה המאפשרת לראות ברווחים כאילו לא חולקו.

(ראו סעיף 12 לפסה"ד בגס). בסיכומיו ביקש המשיב להסתמך אף על האמור בעניין בגס ולפרשנות שניתנה על ידי בית המשפט באותו עניין למונח "רווחים".

בהקשר לכך טוען המערער כי שסיכומי המשיב הרחיבו את חזית המחלוקת שכן המחלוקת בין הצדדים, כפי שהועלתה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה היתה האם הדיבידנד חולק מ"הכנסות" החברה המשפחתית, ולא האם הוא חולק מתוך "רווחים". המערער טוען שהמשיב בסיכומיו הוסיף טענה חדשה, שלא הוזכרה בהשגה או קודם לכן בהליך הערעור, המבוססת על פסיקה חדשה בעניין **בגס** ולפיה פרשנות המונח "רווחים" צריכה להביא למיסוי הדיבידנד במקרה דנן. זוהי טענה חדשה, כך על פי המערער, המהווה הרחבת חזית. המערער טוען שהעלאתה המאוחרת אינה מאפשרת לו להתייחס לה כדבעי במסגרת סיכומי התשובה על כן, יש לדחות טענה זו, ולהכריע במקרה דנן, בהתאם לטענות המקוריות של המשיב (שעמדו בבסיס המחלוקת בין הצדדים).

עוד טוען המערער כי פרשנות זו של בית המשפט בעניין בגס אינה מחויבת המציאות, מנוגדת לתיקון חקיקה שנחקק במקביל לעניין **בגס**, ואינה רלבנטית למקרה דנן, שבו עסקינן ברווחי הון שאינם חייבים במס שולי מלא, שההפסדים שקוזזו כנגדם נוצרו בשיעור מס גבוה יותר משיעור מס רווחי ההון. בנוסף הוא טוען שפרשנות זו סוטה מההגדרה בסעיף 302 לחוק החברות, מכללי החשבונאות, ואף משימושים אחרים במונח זה בפקודה (למשל ס' 75ב), ומאמצת פרשנות ייחודית וספציפית לסעיף 64א(א)(1) לפקודה. כמו כן טוען המערער שהמשמעות הייחודית שניתנה לו בעניין **בגס** (רווחים ששולם בגינם מס בשיטה החד שלבית) חורגת מכל משמעות שניתנה בעבר, מרחיבה את לשון החוק ומהווה "חקיקה שיפוטית" שמן הראוי להסדירה בחוק, ולא בפסק דין שבחן עובדות ספציפיות.

כאמור, אני בדעה כי ניתן להגיע לתוצאה ולפיה אין לכלול בסעיף 64א(א)(1) הכנסה שלא חויבה במס בידי היחיד, גם בלא להיזקק למונח "רווחים" האמור בו. מכל מקום, אני סבור שמדובר בהרחבת חזית. המדובר בטענה משפטית של פרשנות. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נכתב במפורש כי על פי הוראת סעיף 64א לפקודה יראו דיבידנד שחולק מרווחי חברה משפחתית כאילו לא חולק, אינה חלה בניסיונות המקרה נשוא הערעור מכמה סיבות:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

הראשונה, הוראת הסעיף האמור מתייחסת אך ורק לדיבידנד שחולק מתוך "הכנסות" כמשמעותן בסעיף 64א לפקודה, שהועברו לנישום המייצג ונכללו בדוח המס שלו, או בלשון הסעיף: "רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה".

השניה, יש לפרש את מילות החוק הנ"ל על פי תכלית החקיקה והיא: למנוע כפל מס בעת חלוקת דיבידנד של חברה משפחתית. כפל מס נוצר רק כאשר הנישום המייצג כלל את הכנסת החברה המשפחתית בהכנסותיו.

השלישית, אי מיסוי דיבידנד שחולק שלא מתוך הכנסות כאמור, יחטיא את תכלית החקיקה ויגרום לעיוות לטובת בעלי מניות בחברה משפחתית שיוכלו "למשוך" כספים מתוך החברה בלא שישולם כל מס בגינם, לא ברמת החברה ולא ברמת היחיד(ראו סעיף 9 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

למרות שהטענה המשפטית של פרשנות המונח רווחים לא עלתה במפורש בנימוקי השומה מאחר שמדובר בשאלה של פרשנות משפטית אין היא מהווה שינוי חזית. לא זו אף זו המערער התייחס לטענה פרשנית זו במסגרת סיכומי התשובה וככל שהמקום היה צר מלהכיל את הכתוב יכול היה לעתור להרחבת מסגרת סיכומי התגובה כפי שעשה פעמים מספר כשרצה להאריך את המועד להגשת סיכומיו וסיכומי התשובה (ראו בקשות מיום 18/4/13, 22/10/13; 27/11/13; 20/12/13).

גם לעיצומו של עניין, אינני מקבל את טענותיו של המערער בכל הנוגע לפרשנות שניתנה על ידי בית משפט בעניין בגס למונח "רווחים". אינני רואה בפרשנות זו חקיקה שיפוטית, אלא פרשנות החותרת לתכליתו של החוק, שהיא, כמובהר לעיל, תכלית ברורה וחד משמעית. אף אין בידי לקבל את הטענה כי לעניין זה יש להבחין בין הכנסה "רגילה" החייבת בשיעורי מס רגילים, ובין רווחי הון, או שיש ליתן משקל לעובדה כי ההפסדים שקוזזו כנגדם נוצרו בשיעור מס גבוה יותר משיעור מס רווחי הון. עיקר הדבר בעיני הוא כי דיבידנד שחולק מתוך רווח שלא שולם עליו מס בידי היחיד על פי הסדר המיסוי הקבוע בסעיף 64א לפקודה, לא ראוי ליהנות מהקלת המס לפי סעיף 64א(א)(1) לפקודה.

לא ניתן, אפוא, לקבל את עמדת המערערים לפיה בשלב חישוב הכנסה החייבת, מבקשת החברה לנהוג בה כאישיות משפטית נפרדת מהמערער, תוך קיזוז הפסדי העבר מהכנסותיה, ואילו בשלב חלוקת הרווחים החברה מבקשת להתחשב במעמדה המיוחדת כחברה משפחתית, כך שהמערער לא יחויב במס על הדיבידנד שהוא קיבל לידיו. כפי שהובהר לעיל, השכל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

הישר, תכלית של החוק, ואף לשונו נותנים כי המערער לא יוכל לנצל את הוראות החוק ליצירת פטור ממס הן ברמת החברה והן ברמת היחיד להכנסה שאינה פטורה ממס.

גישה זו, אף הולמת את קביעת בית המשפט בעניין **שקלרש** לפיה לתקופת ההטבה (תקופת היות החברה משפחתית), יש נקודת התחלה ונקודת סיום מוגדרת, אשר הסדר המיסוי החל על חברה משפחתית יחול רק בתקופה שביניהן. הלכה זו נועדה למעשה להבטיח כי הפסדי העבר של החברה יישמרו לה, אך מבלי שהנישום ייהנה במישור האישי מהפסדים אלו:

במילים אחרות, כדי להגשים את תכליתו של הסדר מיוחד זה יש להחיל אותו על החברה המשפחתית החל מקבלת מעמד זה ועד לסיום המעמד. לפיכך הפסדים שנצברו לפני גיבושו של המעמד המיוחד אינם נלקחים בחשבון בקביעת הכנסתו החייבת במס של "הנישום". כמובן, הפסדים אלה יילקחו בחשבון כהפסדים של החברה עצמה, הממשיכה לקיים את אישיותה המשפטית העצמאית. למותר לציין כי מעמדה של "החברה המשפחתית" ביחס להפסדי העבר איננו שונה ממעמדה של כל חברה אחרת, ולכן, אין כל פגיעה בתמריץ ההתאגדות שסעיף 64א לפקודה נועד לקדם (ראו: ע"א 3574/92 **פקיד שומה, גוש דן נ' צבי פרג**, פ"ד נ"ד (3) 690, 694 ; וכן סעיף 6 לפסק הדין בעניין שקלרש).

בנוגע לרווחים אשר חולקו בשנת 2008. המדובר בהפרשים חשבונאיים לגביהם טרם הוחל משטר המס החד-שלבי, ואף טרם הוחל משטר מס כלשהו. ולכן לאור הרציונל של סעיף 64א (א) 1 יש לנהוג בהם באופן דומה ולראותם כדיבידנד בידי המערער (ראו סעיף 36 לסיכומי המשיב שלא זכו להתייחסות בסיכומי התשובה)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני:

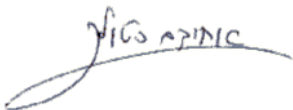
לסיכום

על רווחים אשר חולקו למערער, מהכנסות החברה המשפחתית אשר קוזזו כנגד הפסדי הון מועברים של החברה, לא תחול ההוראה המקלה הקבועה בסעיף 64א(א1). כמו כן, מסקנה זו מתחייבת אף בעניין הרווחים החשבונאיים, שלא שולם כל מס בגינם. כפועל יוצא מכך, כספים אלו נחשבים כדיבידנד בידי המערער, אשר עליהם יחול מס בשיעור 25%. הערער נדחה.

המערער ישלם למשיב שכ"ט ע"ד והוצאות בסך של 25,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד וישא ריבית מהיום ועד לתשלומו המלא בפועל.

ניתן לפרסם את פסה"ד עשרה ימים מהיום.

ניתן והודע היום, י"ב בסיון תשע"ד, 10.6.14, בהעדר הצדדים



 ד"ר אחיקים סטולר, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות

תיק חיצוני: