



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 50869-09-17 ישראלמקו ניהול (1988) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לפני כבוד השופט מגן אלטוביה

המבקשות: 1. ישראלמקו נהול (1988) בע"מ
2. ישראלמקו אויל אנד גז בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד טלי ירון-אלדר ורועי פלר

נגד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י ב"כ עוה"ד אלפא ליבנה פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

1
2 בהמרצת הפתיחה שלפני עותרות המבקשות להורות למשיב להוציא תעודת "מחזיק זכאיי" לשנת המס
3 2013 ולקבוע כי בתעודת "מחזיק זכאיי" לא תהיה הבחנה בין יחיד לחבר בני אדם ביחס למס ששולם
4 בגין הכנסתה החייבת של שותפות ישרמקו נגב 2 (להלן "השותפות") לשנת המס 2013.
5

רקע

6
7
8 סעיף 19 (א) (2) לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א – 2011 (להלן: "חוק המיסוי"), קובע כי
9 על השותף הכללי (מבקשות 2) להגיש דו"ח שנתי על הכנסות השותפות. סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי,
10 קובע:
11

12 "השותף הכללי ישלם בעת הגשת הדוח לפי הוראות פסקה (2) את המס הנובע ממנו, על
13 חשבון המס שחייבים בו השותפים בשותפות הנפט בשנת המס שלגביה הוגש הדוח,
14 לפי שיעור חלקם של השותפים שהם חבר בני אדם, בשותפות הנפט, ושיעור חלקם של
15 השותפים שהם יחידים, באותה שותפות, בתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, ובלבד
16 שלעניין זה יראו את הכנסתם החייבת של היחידים מהשותפות כאילו חל עליה שיעור
17 המס המרבי לפי הוראות סעיף 121 לפקודה, למעט אם הוכח לפקיד השומה כי שיעור
18 המס של אותו יחיד נמוך מהשיעור האמור; לעניין פסקה זו יחולו הוראות סעיף 187 (א)
19 לפקודה, בשינויים המחויבים".

20
21 הצדדים חלוקים באשר לפרשנות סעיף 19 (א) (6) שלעיל, ובשל מחלוקת זו מעכב המשיב הנפקת
22 תעודות "מחזיק זכאיי" לשנת המס 2013 אף שדוח המס של השותפות לשנת 2013 הוא סופי בעקבות
23 הסכם שומות שנחתם בין הצדדים בחודש יולי שנה זו. לטענת המשיב, הוא מעכב את הנפקת התעודות
24 עד לקבלת תימוכין לעמדתו לפיה יש להוציא לשותפים המוגבלים תעודת מס דיפרנציאלית. דהיינו,

1 מתוך 5



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-09-50869 ישראלמקו ניהול (1988) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 השותפים המוגבלים שהם יחיד יקבלו תעודה על תשלום מס בשיעור החל על יחיד ואילו השותפים
2 המוגבלים שהם חברות יקבלו תעודה על תשלום מס בשיעור החל על חברות. משא ומתן שהתנהל בין
3 הצדדים בעניין זה לא צלח ומכאן התובענה שלפני.
4
5 יצוין, כי הצדדים הסכימו למתן פסק דין בתובענה על סמך החומר המצוי בתיק ותשובות שהוגשו ללא
6 דיון וחקירת מצהירים.
7
8

דיון

10
11 1. פרשנותו של סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי נדונה בפסק הדין ה"פ 16-10-41282 גיסין את קידר
12 בע"מ ואח' נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת ואח' (להלן: "עניין גיסין"), בפני מותב זה,
13 וכך נקבע (פסקה 8):

14
15 "סעיף 65 לפקודת השותפויות "שמירת הון וחלוקה", מפנה להוראות חוק החברות
16 שלעיל, מהן ניתן לראות כי החלוקה בה מדבר חור החברות, היא חלוקה עליה מחליטה
17 החברה או בענייננו השותפות המוגבלת הציבורית. חובת התשלום החלה מכוח הוראות
18 סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, אינה תוצאה של החלטת השותפות או השותף הכללי
19 אלא חובה החלה על השותף הכללי.

20 ...

21 משכך, אין לראות בחובת התשלום הנגזרת מהוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי,
22 חלוקה כמשמעותה בחוק החברות, וממילא אין להחיל על התשלום בו חייב השותף
23 הכללי את דיני החלוקה".

24
25 עוד נקבע שם (פסקה 10):

26
27 "סביר להניח שתשלום המס באופן הקבוע בסעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, יוצר שוני
28 בהוצאה שמוציאה השותפות בגין יחידים המחזיקים ביחידת השתתפות לבין חברות
29 המחזיקות ביחידת השתתפות, אולם עניינו של סעיף 19 (א) (6) בגביית מס ולא בהסדרת
30 היחסים בין מחזיקי יחידות השתתפות".

31
32 לסיום נקבע:

33
34 "סעיף 19 (א) (6) לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א – 2011, אינו מהווה חלוקה
35 אלא קובע הסדר לגביית מס, לפיו חייב השותף הכללי לשלם בעת הגשת הדוח השנתי
36 של השותפות את המס החל על יחידים המחזיקים ביחידות השתתפות בשיעור המס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 50869-09-17 ישראל מקו ניהול (1988) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 השולי החל עליהם ואת המס החל על חברות המחזיקות ביחידות השתתפות בשיעור מס
2 החברות החל עליהן, וכך נקבע".
- 3
- 4 2. לציין, כי התובענה כאן הוגשה בטרם ניתן פסק הדין בעניין גיסין והמשיב ביקש לדחות את
5 הגשת תשובתו להמרצת הפתיחה עד לאחר מתן פסק הדין בעניין גיסין. עוד בטרם החלטה
6 בבקשה האמורה, ניתן פסק הדין בעניין גיסין והמשיב סמך את תשובתו גם על האמור בעניין
7 גיסין.
- 8
- 9 3. המבקשות, אינן משלימות עם פסק הדין בעניין גיסין, ולהלן טענותיהן העיקריות:
10
- 11 א. יש להורות כי בתעודות מחזיק זכאי (תעודות מס) ירשם כי המס ששילם המחזיק
12 הזכאי בגין חלקו ברווחי השותפות, יהיה בהתאם לחלקו היחסי בשותפות, מבלי
13 שתהיה הבחנה לעניין זה בין יחיד לחבר בני אדם, זאת מאחר ותשלום המס עבור
14 השותפים מהווה חלוקת רווחים, ובדומה לכל חלוקת רווחים, עליה להיות שוויונית
15 ביחס לכל המחזיקים.
- 16 ב. ככל שיירשם בתעודת המחזיק שהמס שנוכה ליחיד יהיה גבוה (באופן יחסי) מהמס
17 שנוכה למחזיק שהוא חבר בני אדם בגין הכנסה זהה, יהיה בכך סבסוד המס של בעלי
18 יחידות ההשתתפות להם שיעור מס גבוה על ידי בעלי יחידות ההשתתפות להם שיעור
19 מס נמוך.
- 20 ג. דרישת המשיב כי הרישום של המס שנוכה בתעודת מחזיק זכאי, יהיה שונה
21 בהתייחס לחברה להבדיל מיחיד, אינו חוקי, ללא הרשאה בדין ויש לקבוע שהיא
22 בטלה.
- 23 ד. ככל שתהיה הבחנה בין יחיד לחבר בני אדם, פועל יוצא תיווצר חלוקת רווחים לא
24 שוויונית בין מחזיקי יחידות ההשתתפות, כך שמחזיק זכאי שהוא יחיד יקבל
25 דיבידנד גבוה ממחזיק זכאי שהוא חברה.
- 26 ה. בתשובת המבקשים אשר הוגשה לאחר שניתן פסק הדין בעניין גיסין, הדגישו
27 המבקשים את טענתם לפיה בין אם תשלום המס לפי סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי,
28 מהווה חלוקה ובין אם לאו, ככל שתעשה אבחנה בשיעורי המס בתעודת מחזיק זכאי,
29 יהווה הדבר סבסוד של יחידים שלהם שיעורי מס גבוהים על ידי חברות שלהם
30 שיעורי מס נמוכים.
- 31 ו. לטענת המבקשות, המסקנה המתבקשת מהאמור בסעיף 10 לפסק הדין בעניין גיסין,
32 לפיו תשלום המס לפי הוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, יוצר שוני בהוצאה
33 שמוציאה השותפות, "שכשם שהוצאה שיצאה על ידי השותפות מהווה הוצאה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-09-50869 ישראלמקו ניהול (1988) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המתחלקת באופן שוויוני בין כל בעלי הזכויות בשותפות ביחס לחלקם, כך יש לראות
 2 גם בתשלום לרשות המס – כמתחלק באופן שוויוני בין כל בעלי יחידות ההשתתפות
 3 בשותפות".
 4
 5 4. לא מצאתי בטענות המבקשות המפורטות לעיל ובתשובתם, כדי לשנות ממסקנותיי בעניין
 6 גיסין. במיוחד כך, מקום שהמבקשות אינן חולקות על כך שהמנגנון הגלום בסעיף 19 (א) (6)
 7 לחוק המיסוי, הוא מנגנון גבייה שנועד לייעל את הליכי גביית המס מהשותפים בשותפות
 8 באמצעות השותף הכללי (סעיף 4 לתשובת המבקשות). בעניין זה אוסיף, כי אף אם אין למצוא
 9 בנוסח סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, הוראה שנועדה לייתר את דיווח המס על ידי כל אחד
 10 מהשותפים כטענת המשיב, אין בכך כדי לשנות מהמסקנה שחלוקה שוויונית שאינה
 11 דיפרנציאלית של המס ששילם השותף הכללי על חשבון המס בו חייבים השותפים, תחייב
 12 לנקוט בהליכי גבייה נוספים מול השותפים שהמס על חשבונם חושב בחסר (יחידים) והליכים
 13 נוספים להשבת מס לשותפים שעל חשבונם חושב המס ביתר. כזאת אין לקבל, מקום
 14 שתכליתו של הסעיף לייעל את הליכי הגבייה בדרך של צמצום הצורך בפניה פרטנית
 15 לשותפים. אפשר שאף במקום שהשותף הכללי יחשב את המס לכל אחד מהשותפים באופן
 16 דיפרנציאלי יהיה צורך לפנות אל המשיב, אולם מקרה כזה יהיה רק במקום בו שיעור המס
 17 החל על יחיד או חברה יהיה נמוך משיעורי המס הדיפרנציאלי לפיהם חושב המס על רווחי
 18 השותפות, בשל נסיבות אישיות של השותף החיצוניות לשותפות. אולם בכך, אין כדי לגרוע
 19 מההסדר הכללי שבסעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי שנועד לייעל את הליכי הגבייה מכלל
 20 השותפים.
 21
 22 5. אכן, במקום שלא נקבע אחרת יגבר השיקול של תשלום מס אמת על השיקול של יעילות הליך
 23 הגביה, אולם במקרה כאן, אין כלל מתח בין שני שיקולים אלה, לפי שהם צועדים יד ביד.
 24 אדרבא, חיוב השותף הכללי לייחס לשותפים שיעור מס דיפרנציאלי תוך גביה מרוכזת,
 25 מקיים הן את העיקרון של מס אמת תוך תשלום מלוא המס החל על יחידים ועל החברות והן
 26 את יעילות הגביה.
 27
 28 6. כפי שצוין בעניין גיסין. סביר להניח שתשלום המס וייחוסו לשותפים בהתאם להוראות סעיף
 29 19 (א) (6) לחוק המיסוי, יוצר שוני בין השותפים, אלא שסעיף זה הוא מנגנון גביה שעניינו
 30 בגביית מלוא המס ביעילות, והוא לא נועד להסדיר את היחסים בין השותפים.
 31
 32
 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 50869-09-17-17 ישראל מקו ניהול (1988) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 סוף דבר
 2
 3 אני מקבל את עמדת המשיב לפיה בתעודת "מחזיק זכאי" תהיה הבחנה בין יחיד לחבר בני אדם ביחס
 4 למס ששולם בגין הכנסתה החייבת של השותפות לשנת המס 2013, ובהתאם אני דוחה את המרצת
 5 הפתיחה.
 6
 7 בהתחשב בהתנהלות הצדדים והחיסכון בהליכי משפט, ישלמו המבקשות למשיב את הוצאות
 8 המשפט, ושכ"ט עו"ד בסך 15,000 ₪.
 9
 10
 11

12 מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים
 13 ניתן היום, א' טבת תשע"ח, 19 דצמבר 2017, בהעדר הצדדים.
 14


 מנן אלטוביה, שופט

15
 16
 17
 18