



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5206/15

לפני : כבוד הנשיאה מ' נאור
כבוד השופט ח' מלצר
כבוד השופטת ע' ברון

המערער : פאיק אכתילאת

נגד

המשיב : פקיד שומה נצרת

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי נצרת מיום 7.6.2015 ב-ע"מ 3874-02-14 שניתן על ידי כבוד השופט ע' עיילבוני

תאריך הישיבה : ח' באייר התשע"ו (16.5.2016)

בשם המערער : עו"ד גסאן סג'ראווי
בשם המשיב : עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. האם הכנסה הפטורה ממס הכנסה תהא אוטומטית פטורה גם ממס ריווח המוטל על מוסד כספי מכוח חוק מס ערך מוסף? ביתר דיוק, האם מתוקף הפטור ממס הכנסה שמוענק למערער בפקודת מס הכנסה בשל היותו נכה – מתחייב בהכרח פטור ממס ריווח שמוטל על פי חוק מס ערך מוסף על רווח שהופק במוסד כספי? לשיטת המערער, יש להשיב על שאלות אלה בחיוב; ואולם בית המשפט המחוזי בנצרת (כבוד השופט ע' עיילבוני) סבר אחרת בפסק דינו שב-ע"מ 3874-02-14 מיום 7.6.2015 – ומכאן הערעור שלפנינו.

העובדות הצריכות לעניין

2. המערער, מר פאיק אכתילאת (להלן: המערער), הינו נכה ומשום כך זכאי לפטור ממס הכנסה מכוח הוראת סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), הקובעת להקשרנו כי הכנסה מיגיעה אישית של עיוור או של נישום שנקבעה לו נכות בשיעור של 100% – פטורה ממס הכנסה. המערער מנהל שני עסקים: האחד לממכר תכשיטים; והשני לחלפנות כספים, שמסווג מעת הקמתו בשנת 2006 כ"מוסד

כספ"י", בהתאם להגדרת סיווג זה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) ובצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספ"י), התשל"ז-1977. ככלל, משנכנס המערער תחת סיווג זה – הוא חייב בתשלום מס שר וריווח על פעילותו כחלפן כספים, המוטל מכוח סעיף 4(ב) לחוק מע"מ כאחוז מסוים מהשכר ששילם ומהריווח שהפיק. יובהר כבר עתה כי עניינו של הערער הוא בחישוב רכיב הריווח בלבד שבמס שר וריווח (להלן: מס ריווח), ושאלת חישוב רכיב השכר כלל אינה מתעוררת.

המערער הגיש את דוחות המס שלו ביחס לשנים 2008-2012 (להלן: שנות המס שבערעור) למשיב, פקיד שומה נצרת (להלן: המשיב), כמתבקש. יצוין בנקודה זו כי הגם שמס שר וריווח קבוע בחוק מע"מ – הוא נגבה בפועל על ידי פקיד שומה (ולא על ידי מנהל מע"מ), וזאת על פי סעיף 145(ב) לחוק מע"מ ותקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים), התשל"ו-1976. בדוחות המס התייחס המערער לשני העסקים שלו: במישור מס ההכנסה המערער הצהיר כי אמנם נצמחה לו הכנסה מהעסקים, אך בשל הפטור ממס הכנסה שמוענק לו נמצא שאין לו הכנסה החייבת במס הכנסה. במישור מס הריווח בגין פעילותו של המערער כחלפן כספים, המערער טען כי לנוכח העובדה שהגדרת המונח "ריווח" בחוק מע"מ מפנה להגדרת "הכנסה חייבת" בפקודה, שכאמור שווה לאפס – אזי הוא פטור גם ממס ריווח. לשון אחר, המערער טען כי אם אין הכנסה חייבת לפי הפקודה – כך גם אין הכנסה חייבת לפי חוק מע"מ. המשיב דחה את עמדתו של המערער בנוגע לפטור ממס ריווח, וערך לו שומה בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה.

המסגרת הנורמטיבית

3. טרם שאפנה להצגת שורשי המחלוקת שניטשה בין הצדדים, אקדים התייחסות קצרה לשדה המשפטי שבו אנו עוסקים. המס "המוכר" לכל שחל מכוח חוק מע"מ הוא מס ערך מוסף, המוטל על הפרש שבין העסקאות לתשומות של הנישום המכונה "עוסק" (ראו סעיפים 2 ו-38 לחוק מע"מ). אלא, שהמקרה דנן נסוב על מס אחר שמוטל מכוח חוק מע"מ – הוא מס הריווח.

חוק מע"מ ביקש ליצור בסיס רחב להטלת מס ערך מוסף על הפעילות הכלכלית בישראל, כך שהוא יושת על כל סוגי הפעילות במשק, ובכללם מתן שירותים (אהרון נמדר מס ערך מוסף חלק ראשון 42 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר)). בתוך כך, בנוסף ל"עוסק" חוק מע"מ חל על שני סוגי נישומים נוספים: האחד – "מוסד ללא כוונת רווח" (מלכ"ר); והשני, שהוא הרלוונטי לענייננו – "מוסד כספ"י" (יוסף גרוס ואברהם אלתר מס ערך מוסף 44-45 (1987) (להלן: גרוס ואלתר)). ואולם ביחס

לגופים המשתייכים לקטגוריה של "מוסד כספי", התעורר קושי במדידת הערך המוסף באופן הנוהג לגבי "עוסק". המדובר בגופים מתחום הפיננסים שעיקר עיסוקם הוא במתן הלוואות או בהשקעות כספיות שהכסף הוא שמהווה "סחורה" בעסקם (נמדד, 339) – סחורה המשמשת לביצוע עסקאות הן עם גופים מסחריים הן עם צרכנים סופיים, ובכך נעוץ הקושי בזיהוי העסקאות החייבות במס. זאת ועוד, חלק מן הפעולות המבוצעות ברגיל ב"מוסד כספי" משמשות לחיסכון, שאינו נכלל בגדר הערך המוסף של הפעילות המשקית.

לנוכח קשיים אלה, אימץ המחוקק מתכונת מיוחדת להטלת מס ערך מוסף על מוסד כספי, בהינתן מאפייניו. המחוקק קבע בחוק מע"מ כי מיסוי הערך המוסף של מוסד כספי יהא בדרך של הטלת מס שכר וריווח, המוטל כאחוז מסוים מתוכם – שכן להבדיל מהעסקאות עצמן, במוסד כספי אין קושי לזהות את השכר שהוא משלם לעובדים ואת הרווח שהוא מפיק. החיוב נעשה פעם בשנה (להבדיל מן החיוב במס ערך מוסף, המבוצע בעת כל עסקה ועסקה). וכך קובע החלק הרלוונטי בסעיף 4(ב) לחוק מע"מ:

" 4 (א) ...

(ב) על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שכר וריווח באחוזים מהשכר ששילם והריווח שהפיק, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת;

הצגת המחלוקת

4. המחלוקת שבין הצדדים נסבה על הפרשנות הראויה למונח "הכנסה חייבת", שאליה מפנה הגדרת "ריווח" שבחוק מע"מ. ליתר דיוק, השאלה הטעונה הכרעה היא, אם מן העובדה שלמערער אין הכנסה החייבת במס הכנסה בשל הפטור האמור, מתחייבת הקביעה כי גם אין לו הכנסה החייבת במס ריווח לפי חוק מע"מ. ואבאר.

הגדרת המונחים "הכנסה" ו-"הכנסה חייבת" מצויה בסעיף ההגדרות של הפקודה (סעיף 1):

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

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

הנה כי כן, המונח "הכנסה" מוגדר באופן רחב בהיקפו מן המונח "הכנסה חייבת", שכן הכנסה חייבת היא הכנסה שממנה הופחתו סכומים כאלה ואחרים, ביניהם פטורים (ראו גם: אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך ב 376 (מהדורה שניה, 2014)).

המונח "ריווח" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ באופן הבא:

"הכנסה חייבת, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לפני קיזוז הפסדים משנות המס הקודמות לשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה ולפני ניכוי המס על השכר על פי סעיף 4(ב), למעט הכנסה מדיבידנד שנתקבל ממוסד כספי אך לרבות הכנסה מריבית או מדיבידנד שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין" (ההדגשות שלי-ע'ב').

נמצאנו למדים כי הגדרת "ריווח" מאמצת ביסודה את המונח "הכנסה חייבת" המופיע בפקודה, אך מבצעת בה התאמות מסוימות. כך למשל, זכות הקיזוז תהא מוגבלת רק להפסדים ממקורות ההכנסה השונים שהיו באותה שנת המס, כך שלצורך נוסחת הריווח – לא ניתן לקזז הפסדים שנוצרו בשנות מס קודמות, ומשמע שיש להוסיפם להכנסה החייבת הגם שהם לא כלולים בה ברגיל. כך גם קובעת ההגדרה ביחס להכנסות מסוימות הפטורות ממס הכנסה – כי הגם שהן לא נכללות במסגרת ההכנסה החייבת לצורך הפקודה, יש להוסיפן לצורך חוק מע"מ (אברהם אלתר, "חישוב 'מס רווח' למוסדות כספיים על פי חוק מע"מ" מסיים ה/2 (1991); יעקב פוטשבוצקי מע"מ 84-86 (מהדורת 2001) (להלן: פוטשבוצקי)).

5. בתמצית ייאמר, כי המערער סומך את עמדתו על שילובן של ההגדרות האמורות: במסגרת ההתאמות, בהגדרת "ריווח" הוסיף המחוקק להגדרה זו רשימה סגורה של הכנסות מסוימות שהופטרו ממס הכנסה – חרף העובדה שהן מלכתחילה לא נכללות בגדרי המונח "הכנסה חייבת"; ולא עשה כן ביחס להכנסה הפטורה ממס הכנסה בשל נכות. מכאן מבקש המערער ללמוד כי הכנסה פטורה זו אינה נכללת בגדרי המונח "הכנסה חייבת" לצורך חוק מע"מ (וממילא גם לא בגדר המונח "הכנסה חייבת" לפי הפקודה, שהיא ההכנסה לאחר הפחתת הפטורים). במצב דברים זה, המערער טוען כי בשל הפטור האמור לא נותרה בידו הכנסה החייבת במס הכנסה; ומשכך, גם לא נותרה בידו הכנסה החייבת במס ריווח.

המשיב חולק על מסקנה זו, ומציין כי אמנם פרשנות מילולית מצמצמת של ההגדרות הרלוונטיות עשויה להוביל למסקנה זו – אך היא אינה חזות הכל. בהינתן התכלית השונה שבבסיס הפקודה וחוק מע"מ, כמו גם הסדרים נפרדים הקבועים בהם לעניין פטורים ספציפיים – סבור המשיב כי אין מקום לקבל את דיווחו של המערער, שכן קבלת עמדת המערער תוביל לכך שכל הכנסה הפטורה ממס הכנסה תהא פטורה באופן "אוטומטי" גם ממס ריווח. על יסוד מסקנתו זו, הוציא המשיב למערער שומה בצו שבמסגרתה חייב אותו במס ריווח לפי סעיף 4(ב) לחוק מע"מ על הריווח שהפיק מעסק החלפנות בשנות המס שבערער.

על שומה זו הגיש המערער ערעור לבית המשפט המחוזי.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

6. בית המשפט המחוזי בנצרת (כבוד השופט ע' עיילבוני) דחה את הערעור ופסק כעמדת המשיב; כך, משקבע כי הפרשנות המוצעת על ידי המערער מנוגדת לתכלית החקיקה ואף אינה מתיישבת עם לשון החוק. ביסוד מסקנתו זו עמדו מספר טעמים: ראשית כל, בית המשפט העיר כי פטור שנקבע בפקודה אינו מעניק מניה וביה פטור ממס המוטל מכוח חוק מע"מ, משמדובר בשני דברי חקיקה המבוססים על תכלית שונה; וממילא כדי שנישום יזכה בפטור מחיוב הקבוע בחוק מע"מ – עליו להצביע על הוראה מפורשת בחוק מע"מ המעניקה לו פטור כזה.

בהמשך, בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי חוק מע"מ אמנם מעניק פטורים מחיוב במס ערך מוסף, אך לא בגין מצבם האישי או הבריאותי של יחידים, אלא בגין "פעילות" מסוימת – כגון פעילות כלכלית באזור סחר מסוים (אילת) או מוצר (ירקות). הענקת פטור אישי ממס ערך מוסף, שהוא במהותו מס צריכה, למוכר נכס – משמעה הותרת המס ששולם על ידי הרוכש בכיסו של המוכר, חלף העברתו לאוצר המדינה; וברי כי מצב דברים זה מוביל לפגיעה מהותית בשוויון ומנוגד להגינות הנדרשת בהטלת מס. בהקשר זה הדגיש בית המשפט כי אמנם מס ריווח מוטל על "מוסד כספי" תחת הטלת מס ערך מוסף, אך במישור המהותי דינם של שני מיסים אלה זהה; כפי שעוד יבואר, אין חולק שמקום שמדובר במס ערך מוסף – הפטור אינו חל; ומשכך, ובה במידה, הוא אינו חל מקום שמדובר במס ריווח.

במישור המילולי, בית המשפט המחוזי שם דגש על העובדה כי הגדרת "ריווח" שבחוק מע"מ מפנה ל"הכנסה חייבת" כמשמעותה בפקודה, בעוד שאילו רצה המחוקק לאמץ את המונח "הכנסה חייבת" כלשונה באופן דווקני – היה עושה שימוש בתיבה

"כהגדרתה". אולם, משבחר המחוקק בתיבה "כמשמעותה", יש להבין את דבר החקיקה על פי תכליתו – המחוקק כיוון לפרשנות רחבה יותר של המונח "הכנסה חייבת" מכפי שהוא מופיע בלשון הפקודה, כך שבחוק מע"מ היא תכלול גם הכנסה שאילולא הוענק לה פטור (מכוח דין אחר) – היתה נכללת בגדרי ההכנסה החייבת. על יסוד האמור, הכריע בית המשפט המחוזי כי בדין קבע המשיב שההכנסה שהופטרה מכוח סעיף 9(5) לפקודה כלולה בגדרי המונח "הכנסה חייבת" לצורך הגדרת "ריווח", ומשכך חייבת במס ריווח לפי סעיף 4(ב) לחוק מע"מ.

טענות הצדדים

7. המערער חולק על פסיקתו של בית המשפט המחוזי ואת עיקר טיעונו ממקד בפרשנות לשונית דווקנית להוראות הרלוונטיות מתוך הפקודה וחוק מע"מ. לעמדתו, המונח "ריווח" מפנה למונח "הכנסה חייבת" שבפקודה, ויש להחיל אותו כפשוטו: יש להפחית מההכנסה את כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו לפי כל דין – ואין חולק כי הפטור שלו זכאי המערער מכוח סעיף 9(5) לפקודה נמנה עם פטורים אלה. ומקום שלא נותרה הכנסה חייבת לצורך הפקודה – לא נותרה גם הכנסה חייבת לצורך חוק מע"מ. לכך מוסיף המערער, כי העובדה שבהמשך ההגדרה ביצע המחוקק התאמות למונח "הכנסה חייבת" תומכת במסקנה שהמחוקק לא "שתק" בהקשר זה אלא יצר נוסחה ברורה לחישוב הערך המוסף שמפיק מוסד כספי, קרי: הריווח. לשם כך קבע המחוקק מפורשות אלו רכיבי הכנסה (קיזוזים, ניכויים ופטורים) יתווספו ויומעטו מ"ההכנסה החייבת"; והעובדה שההכנסה הפטורה מכוח הוראת סעיף 9 לפקודה (ובגדרה הכנסתו של נכה, כבעניינו) נותרה מחוץ להגדרה מוכיחה כי המחוקק סבר שאין למסות אותה במסגרת נוסחת הריווח, שאחרת היה מוסיף גם אותה לרשימה סגורה זו, כפי שעשה ביחס לשאר ההתאמות. המערער סבור כי ככלל, ההגדרה שנתן המחוקק למונח כלשהו היא שתוחמת את היקף המשמעות הלשונית שניתן להעניק לו; סטייה ממנה, כפי שסטה בית המשפט המחוזי, אין לה אחיזה בלשון החוק ומשכך מובילה לפגיעה בתכלית של יציבות וודאות.

עוד בהקשר זה טוען המערער כי לעובדה שהמחוקק עשה שימוש בתיבה "כמשמעותה" (ולא בתיבה "כהגדרתה"), אין ליתן משקל בפרשנות המונח "הכנסה חייבת" לצורך הגדרת "ריווח". אילו לכך כיוון המחוקק – מה קל היה מאשר הפניה למונח "הכנסה", שהוא רחב ומקיף יותר מהמונח "הכנסה חייבת", במובן שהוא כולל את ההכנסות הפטורות.

לבסוף, המערער טוען כי חל שינוי בלתי מוסבר בעמדתו של המשיב. בשנות המס 2006 ו-2007 הצהיר המערער כי הוא פטור ממס ריווח, והמשיב מצידו לא חלק על דיווחו זה: לא הוצאה לו שומה המחייבת אותו במס ריווח, ואף לא במקדמות בגין מס ריווח או בקנס על גרעון, בהתאם להוראות סעיף 191 לפקודה. המערער למד מכך כי המשיב מסכים באופן עקרוני ומפורש לעמדתו שלו, והסתמך על מצג זה גם בשנים הבאות. אלא שבשנות המס שבערעור שינה לפתע המשיב את עמדתו – וכזאת לא ניתן.

8. המשיב מצדו סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בעיקרו של דבר, עמדת המשיב היא שפטור המוקנה בפקודה שמור אך ורק למס המוטל מכוחה – ודאי שאין בו כדי להוות בסיס להענקת פטור ממיסים המוטלים מכוח דינים אחרים. משכך ובהעדר הוראת דין המעניקה פטור אישי בגין נכות בחוק מע"מ, על המערער לשלם מס ריווח בגין הכנסתו מעסק החלפנות, בהיותו "מוסד כספי". את עמדתו זו מבסס המשיב הן על הלשון הן על התכלית.

במישור הלשוני, המשיב סבור כי הפטור מכוח סעיף 9(5) לפקודה לא מקנה גם פטור ממס ריווח לפי חוק מע"מ שעה שסעיף 9 שמכוחו מוענקים פטורים בפקודה, נוקט במונח "פטורים ממס"; ובסעיף ההגדרות בפקודה (סעיף 1) המונח "מס" מוגדר כ-"בין מס הכנסה ובין מס חברות המוטלים על פי פקודה זו". המשיב מוסיף כי פרשנות לשונית הנסמכת על ההסדר החקיקתי בכללותו מובילה אף היא למסקנה זו; כך, אמנם הגדרת "ריווח" מפנה למונח "הכנסה חייבת" מהפקודה, שהיא ההכנסה לאחר התחשבות בפטורים – אך סעיף 37 לחוק מע"מ שכותרתו היא "אי תחולת פטור מכוח דין אחר" מונע את החלתם של פטורים הקבועים בכל דין אחר, ביניהם הפטור המוקנה לפי סעיף 9(5) לפקודה, על מס המוטל מכוח חוק מע"מ. משום כך המשיב תומך במסקנתו של בית המשפט המחוזי בדבר ההבדל הקיים בין התיבה "כמשמעותה" לתיבה "כהגדרתה"; אף לשיטתו, שילובן של הוראות הדין האמורות מלמד כי כוונת המחוקק היתה להפנות למונח "הכנסה חייבת" מבחינה מהותית ונורמטיבית, ולא דווקא להיצמד להגדרתה המילולית המצויה בפקודה.

במישור המהותי, המשיב טוען כי הוראה המקנה פטור ממס יש לפרש על יסוד התכלית שבבסיס הטלת המס; ובהקשר זה מדגיש המשיב כי אף שחוק מע"מ מפנה להגדרה מן הפקודה – התשתיות המיסוייות שעליהן מתבססים דברי חקיקה אלה הן שונות. בעוד שהפקודה נועדה למסות את התוצאה העסקית החיובית של נישומים, הרי שחוק מע"מ מטיל מס מחזור על הערך המוסף שמפיקה יחידה כלכלית בפעילותה, גם אם לא נוצרה תוצאה עסקית חיובית. בהינתן נקודת מוצא שונה זו, גם נקבעו פטורים

שונים: בפקודה ניתנו, בין היתר, פטורים מסיבות סוציאליות ואישיות, כדוגמת הפטור בגין נכות שבו עסקינן; בעוד שבחינת ההקלות והפטורים הקבועים בחוק מע"מ מעלה כי אין התחשבות בנתונייהם האישיים של נישומים. על יסוד האמור טוען המשיב כי עמדתו של המערער, שלפיה יש ליתן פטור אישי-סוציאלי ממס ריווח, תוביל לעיוות בבסיס המוטל מכוח חוק מע"מ וכתוצאה מכך להפליה בין נישומים.

אשר לטענת המערער בדבר הסתמכותו על אישור השומות מהשנים הקודמות, המשיב טוען כי בשל מגבלות כוח אדם רק אחוז קטן מן הדוחות המוגשים על ידי נישומים עובר בדיקה שומתית. ואכן, בשנות המס 2006 ו-2007 המשיב לא בדק את דוחותיו של המערער וממילא לא הוציא לו שומה. השומות לשנים אלה הן "שומות עצמיות" שאינן אלא קליטה של נתוני הדוחות כפי שהגישם הנישום, בהתאם לסעיף 145(א)(1) לפקודה. וברי כי אין בכך משום אישור מטעם המשיב שממנו יכול המערער להיבנות.

דיון והכרעה

9. אקדים את המאוחר ואומר שהגעתי לכלל מסקנה כי דינו של הערעור להידחות. טרם שאבאר ואפרט את הדברים, ראוי להזכיר בקצרה מושכלות יסוד בפרשנות החקיקה. הגישה הנוהגת בשיטת המשפט הישראלית דוגלת בפרשנות מהותית – לאו דווקא פרשנות דווקנית – של דיני המס (ע"א 181/14 פגי נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 26 (13.3.2016); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 760-759 (2003)). עם זאת, כללי הפרשנות של דיני המס ובהם חוק מע"מ, אינם שונים מכללי פרשנות החלים על כל דבר חקיקה, ולפיהם נקודת המוצא היא הלשון שבה נוקט החוק. ואולם מקום שבו הלשון אינה מצביעה על פרשנות אפשרית אחת בלבד, ההליך הפרשני יימשך, כאשר מבין "מתחם" המובנים שבאים בחשבון – יש להעדיף את זה שמגשים באופן המיטבי את תכלית החוק ואת עקרונות היסוד של השדה המשפטי הרלוונטי (ראו למשל: ע"א 4713/11 זגורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פסקה 16 (20.7.2015); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, פסקה 12 (20.11.2012) ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302-303 (2008) (להלן: עניין פוליטי); ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 74-75 (1985) (להלן: עניין חצור); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כ"ח 425, 430-436 (1997) (להלן: פרשנות דיני המסים)).

אם כן, ראשית דבר, עלינו לבחון אלו מבין האפשרויות הלשוניות שהוצעו על ידי הצדדים מתיישבת עם פרשנות המונח "הכנסה חייבת" לצורך הגדרת "ריווח" בחוק מע"מ. שלא כבית המשפט המחוזי, אני סבורה כי הלשון סובלת, לכל הפחות, גם את הפרשנות שהמערער טוען לה; ומבחינה לשונית-דווקנית פירוש זה הוא לכאורה אף טבעי ומתבקש. כך, שכן המונח "הכנסה חייבת" הוגדר בפקודה באופן מפורש כהכנסה לאחר קיזוזים, ניכויים ופטורים; והמונח "ריווח" שואב לחיקו הגדרה זו. זאת ועוד, למקרא המשך ההגדרה אנו נחשפים לשורה של התאמות שהמחוקק מורה כי יש לעשותן על מנת "להפוך" את "ההכנסה החייבת כמשמעותה בפקודת מס הכנסה" ל-"ריווח". ובסיפא של הסעיף צוין במפורש כי יש להכליל בהגדרת "ריווח" גם "הכנסה מרבית או מדיבידנד או ממכירה או פדיון של יחידה או מחלוקת רווחים לבעל יחידה שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין". במילים אחרות, אנו למדים שהמחוקק נתן דעתו מפורשות להכנסות פטורות שברצונו להכליל בהגדרה של "ריווח" חרף העובדה כי הן מוחרגות מהגדרתה של "הכנסה חייבת" בפקודה (נמדד, בעמודים 355-356). הדעת נותנת כי אילו רצה המחוקק כי ההכנסות הפטורות מכוח סעיף 9 יכללו בגדר "ריווח" – הוא היה מורה כן מורה כן מפורשות, כפי שהיטיב לעשות ביחס לרכיבי ההכנסה האחרים. אם כן, קשה להלום שבהיסח הדעת נשתכח מן המחוקק לכלול רכיב הכנסה זה, ככל שחפץ למסות אותו במסגרת "נוסחה" זו. משכך, על פניו יש לכאורה ממש בטענת המערער שהכנסה הפטורה מכוח סעיף 9 לפקודה אינה נכללת במסגרת "הכנסה חייבת" לצורך הגדרת "ריווח", לא כל שכן במסגרת ההתאמות שבוצעו לה בהמשך ההגדרה.

10. ואולם גם אם כך, אין זו הפרשנות היחידה למונח "הכנסה חייבת" שבהגדרת "ריווח". בית המשפט המחוזי מצא כי לפרשנות הלשונית שהציע המשיב אחיזה בלשון ההגדרה, וזאת משום השימוש בתיבה "כמשמעותה", חלף התיבה "כהגדרתה" (וכלשון הגדרת "ריווח": "הכנסה חייבת, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה.."). בהקשר זה ייאמר, כי בית משפט זה לא פסל בעבר את הסברה שעשויה להיות נפקות פרשנית להבדל שבין שתי התיבות, ואף קיבל לא מכבר את הטענה כי מבחינה מילולית התיבה "כמשמעותה" רחבה יותר מהתיבה "כהגדרתה" (ע"מ 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, בפסקה 35 לפסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ' נאור (2.2.2012); ע"פ 6070/04 שיח נ' מדינת ישראל, פ"ד נט(6) 76, 89 (2005)). ואולם, איני רואה צורך להידרש לשאלה אם להבחנה בין תיבות אלה משמעות מכוננת, שכן בענייננו – לא היא הנותנת. בנקודה זו אין דעתי כדעת בית המשפט המחוזי, ולא שוכנעתי מטענות המשיב כי השימוש בתיבה "כמשמעותה" היא שמעידה על רצון המחוקק לאמץ את הגדרת "הכנסה חייבת" במובן הרחב, כך שהיא תכלול גם הכנסות שהופטרו מכוח סעיף 9

לפקודה; וממילא לא מצאתי כי יש בתיבה זו כדי להוות עוגן לשוני לעמדתו של המשיב. עם זאת, סבורתני כי הביסוס הלשוני לעמדת המשיב נלמד מקריאה הרמונית של הוראות הדין הרלוונטיות.

כידוע, בבואנו לפרש הוראת חוק עלינו להידרש לעיון בדבר החקיקה כולו; עלינו להעניק לו פירוש המיישב בין ההוראה הבודדת שבה אנו דנים ליתר הוראות החוק. אכן, "כשם שאין לפרש קטע ביצירה ספרותית או מוסיקלית בלא לעיין ביצירה כולה, כן אין לפרש הוראה בחוק בלא לעיין בחוק כולו" (אהרון ברק פרשנות במשפט כרך שני – פרשנות החקיקה, 308 (1993) (להלן: פרשנות במשפט)). בהקשר זה, יפים הדברים הבאים:

"כלל יסודי בפירוש חוקים הוא שכדי לעמוד על משמעותה האמיתית של הוראה מסוימת יש לקרוא בהקשר הדברים שבו היא מופיעה וכן יחד עם ולאור הוראות החוק בכללותו, ויש לתת לה פירוש כזה שיביא להתאמה והרמוניה בינה לבין שאר הוראות החוק" (בג"ץ 215/62 מויאל נ' ראש העיר, חברי המועצה ובני העיר תל-אביב-יפו, פ"ד ט"ז (4) 2384, 2387 (1962)).

יישום דברים אלה על המקרה שלפנינו מעלה כי חרף המהלך הלשוני שביצע המערער להגדרת המונח "ריווח", למקרא ההוראות הרלוונטיות בחוק מע"מ ובפקודה גם יחד מצטיירת תמונה שונה. אמנם "הכנסה חייבת" כהגדרתה בפקודה היא לאחר ניכוי ההכנסה הפטורה מכוח סעיף 9 לפקודה, ועל כך דומה כי אין ולא יכול להיות חולק. אך ענייננו אינו מצוי בגדר הפקודה אלא בגדרי חוק מע"מ. ובחוק מע"מ, סעיף 37 שבו מציב מחסום ברור בפני החלתו של פטור מכוח הוראות כל דין אחר על מס המוטל מכוח חוק מע"מ. גם מן "העבר השני", במסגרת הפקודה עצמה, מופיעה "מגבלת תחולה" לפטורים מכוחה: הפטור שהוענק בפקודה מכוח סעיף 9, ניתן בקשר עם "מס", המוגדר בפקודה כמס הכנסה או מס חברות המוטלים מכוחה – וזו בלבד. שילובן של הוראות אלה מחייב את המסקנה שלפיה פטור שניתן על פי דבר חקיקה מסוים – יישמר למס המוטל מתוקף דבר חקיקה זה בלבד. על יסוד האמור, דומה כי יש אחיזה לשונית גם לעמדת המשיב שלפיה הכנסה שהופטרה מחיוב במס הכנסה מכוח הפטור שבסעיף 9(5) לפקודה – אינה פטורה גם לצרכי חוק מע"מ; ועל כן יש לכלול אותה בגדרי המונח "הכנסה חייבת" לצורך הגדרת "ריווח" בחוק מע"מ. באופן זה המונח "הכנסה חייבת" משתלב בפסיפס המרכיב את חוק מע"מ.

11. הנה כי כן, המסקנה המתבקשת מן הדיון שלעיל היא כי הבחינה הלשונית כשלעצמה – אין די בה כדי להכריע את הכף בסוגיה הנדונה. ויוער לכן שטוב יעשה המחוקק אם יידרש לנושא, ובכך תימנע התדיינות מיותרת. מכל מקום, בשלב זה עלינו להמשיך במסע הפרשני ולבחון איזה מביין המובנים השונים מתיישב באופן ההולם ביותר עם התכלית הבסיסית של הוראות הדין הרלוונטיות.

ככלל, תכלית החקיקה נלמדת הן על רקע ההיסטוריה החקיקתית וכוונת המחוקק ביחס למטרה המוצהרת שביקש להשיג באמצעות דבר החקיקה; הן מהתכלית האובייקטיבית – מהמטרות והעקרונות שדבר החקיקה נועד להגשים (ע"א 8622/07 רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ, בפסקה 34 (14.5.2012); עע"מ 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים, בפסקה 22 (30.11.2011); פרשנות במשפט, בעמ' 81-82)). עם עקרונות אלה ניתן למנות את החזקה שלפיה דבר החקיקה נחקק בהגיון ובסבירות ובמטרה להשיג תוצאות צודקות; ובמלאכת הפרשנות של דיני המס שבהם עסקינן, חזקה היא גם שתכלית החוק היא למנוע את עקיפתו ואת ההשתמטות מנטל המס; וכן שתכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית בחקיקה המיסויית (עניין פוליטי, בפסקה 45; ע"א 976/06 מרום נ' נציבות מס הכנסה – פקיד שומה באר-שבוע, עמוד 22 (6.11.2008); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו 18-20 (2005) (להלן: רפאל); פרשנות דיני המסים, עמוד 434-436).

12. כפי שכבר שנינו, הסבך הפרשני שמתעורר במקרה שלפנינו נובע מכך שלצורך הגדרת מונח בדבר חקיקה אחד – הפנה המחוקק למונח שמצוי בדבר חקיקה אחר. אכן, טכניקה חקיקתית זו היא שגורה בידי המחוקק בדברי חקיקה רבים, ואף בחוק מע"מ עצמו רבים מהמושגים הנזכרים בו מפנים באופן ספציפי למונחים אחרים בפקודה (ראה, למשל, את הגדרת המונחים הבאים בחוק מע"מ: חבר בני-אדם, מנהל, שכר, שנת מס). במישור התכלית והמהות, דרך חקיקתית זו מעוררת שאלה בדבר הפרשנות התכליתית הראויה שיש ליתן למונח – אם על פי דבר החקיקה שממנו "הועתק", קרי: הפקודה, או שמא על יסוד ההקשר הנורמטיבי החדש שבו "הודבק", קרי: חוק מע"מ. יכול שלא תמיד תהא חפיפה בין מושגים זהים המופיעים בשני דברי חקיקה אלה (אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 43 (1990) (להלן: פרידמן)); ואכן דומני כי בהקשר שלפנינו אין מקום לצמצם את משמעות המונח "הכנסה חייבת" רק לפקודה, באשר צמצום כזה אינו עולה בקנה אחד עם השאיפה להרמוניה חקיקתית של דבר החקיקה כמכלול. לשון אחר – בענייננו קיים טעם המצדיק לפרש את המונח "הכנסה חייבת" בהקשרו של חוק מע"מ; וטעם זה נעוץ בתשתיות המיסוייות השונות שעליהן

נשענים הפקודה וחוק מע"מ (נמדר, בעמודים 353-356). נפנה אפוא כעת לבחינת התכלית והייעוד הניצבים בבסיס שני דברי החקיקה השונים.

ראשית דבר, חשוב לציין כי התכלית המשותפת לכל חקיקת מס היא הבטחת הכנסה לאוצר המדינה. אלא שהמס הוא גם מכשיר חברתי, וחוקי המס נועדו להגשים ערכים ואינטרסים נוספים (פרשנות דיני המסים, בעמ' 434). מס הכנסה, כמס ישיר, מוטל ישירות על פעילותו של הנישום, ככל שהיא יוצרת תוצאה עסקית (חיובית). עם תכליותיה של הפקודה נמנים גם קידום מטרות סוציאליות והשגת יעדים חברתיים באמצעים פיסקליים. ביטויים ל"רגישותו" של מס הכנסה למצבם של הנישומים (מההיבט האישי, הבריאותי, הכלכלי, הזוגי וכיוצא בזאת) ניתן למצוא, בין היתר, בקביעת מדרגות מס פרוגרסיביות ומיסוי המכביד את הנטל על השכבות החזקות, דוגמת מיסוי הון ומוצרי מותרות (רפאל, בעמוד 2); ברשימת נקודות זיכוי המוענקות לנישומים; וכן בפטורים שהוענקו במסגרת הפקודה (סעיף 9). סעיף 9(5) לפקודה מעניק פטור פרסונלי, המושתת על מדיניות חברתית שמטרתה לתמוך בנישומים שאיבדו מכוסר השתכרותם. הוראות הסעיף באו להקל את נטל המס על הכנסותיהם החייבות של עיוורים ונכים, בין היתר בשל עמידתם בהוצאות לא שגרתיות כדי לצאת לעבודה.

לעומת מס הכנסה, מס ערך מוסף (ובכלל זה מס ריווח) הוא מס עקיף שמוטל על הערך המוסף שמופק בפעילויות כלכליות שמבוצעות במשק, ללא תלות בתוצאה העסקית שנוצרה בסוף התקופה (נמדר, בעמ' 34). ביסוד הנהגת מס ערך מוסף טמון הרצון להרחיב את בסיס המס העקיף שמוטל בישראל. בהצעת חוק מע"מ הודגשה הכלליות של תחולת מס זה, ודברים ברוח דומה הובעו גם במהלך הדיונים בכנסת בעת שנדון החוק. בשעתו, המחוקק סבר כי למס ערך מוסף נכונו יתרונות רבים הנובעים בעיקר מהעובדה כי בסיסו רחב יותר, לעומת המיסים העקיפים האחרים הנוהגים בארץ (כמו מס קניה ובלו), שכן הוא נועד לחול על כל הפעילות הכלכלית במשק, לרבות על מתן שירותים (דברי הכנסת, חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975 (קריאה ראשונה) חוברת כ"ו, ישיבה קס"ח 2421 (להלן: דברי הכנסת); דברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ה"ח 1178 (להלן: דברי ההסבר)). את סעיף 37 לחוק מע"מ, הסוגר את "רשימת הפטורים" שמנויה בחוק זה, יש לקרוא על רקע תכליתו האמורה של החוק: הסעיף נועד להבטיח קיומה של תשתית מיסויית רחבה ככל האפשר לגביית הערך המוסף במשק. בדברי ההסבר לסעיף נכתב כי "כדי להדגיש את כלליותו של מס ערך מוסף ולמנוע ספק בדבר, נקבע במפורש כי כל הוראה בחוק אחר הנותנת פטור מכל מס ישיר או עקיף לאדם, לעסקה, לנכס או לשירות, אינה חלה על מס ערך מוסף" (דברי

ההסבר, בעמ' 248). ואמנם, סעיף 37 לחוק מע"מ מורה כי הוראת חוק הפוטרת עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי ממס – אינה תקפה לגבי חוק מע"מ (פוטשבוצקי, בעמוד 316-315; פרידמן, בעמודים 547-548). וזו לשונו של סעיף 37:

”הוראות כל דין הפוטר ממס עקיף לא יחולו על המס לפי חוק זה, אלא אם הכנסת קבעה אחרת בדרך החלטה” (ההדגשה שלי- ע'ב').

13. בהינתן שמש ערך מוסף מוטל ככלל על פעילויות כלכליות, הפטורים שבחוק מע"מ ניתנים לפעילויות משקיות מסוימות שאותן מעוניינת הממשלה לעודד ולתמך. כך למשל, לנוכח משבר הדיור שחוה מדינת ישראל מזה זמן, ניתן פטור ממס ערך מוסף לעסקאות להשכרת דירות מגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, לפרויקטים של פינוי ובינוי וכיוצ"ב (דברי הכנסת; נמדד, בפרק 15). לעומת זאת, אין בחוק מע"מ ולו פטור אחד בגין מצב אישי או בריאותי של הנישום. הפטורים שבחוק מע"מ ניתנים לגופן של "עסקאות" – ולא לגופם של "נישומים".

בהתאם לאמור, פרשנות המאפשרת החלתו של פטור אישי-סוציאלי ממס ערך מוסף חוטאת לכוונת המחוקק בחוק מע"מ ומפירה את בסיס המס. ולענייננו, פרשנות זו אף יוצרת לכאורה הפליה בין המערער לבין מוסדות כספיים שלא מוחזקים בידי נכה; וכך גם בין המערער לבין עוסקים החייבים במס ערך מוסף על אף היותם נכים (בשל היותו של המערער "מוסד כספי" לעומת היותם "עוסקים"). הפרשנות המוצעת על ידי המערער גם אינה עולה בקנה אחד עם התכלית האמורה שבמתן פטורים על פי חוק זה, ועומדת בניגוד להוראת סעיף 37 לחוק מע"מ מבחינה מילולית ומהותית כאחד.

מכל הטעמים הללו, הגעתי לכלל מסקנה כי בדין דחה בית המשפט המחוזי את עמדת המערער. תוצאה זו עולה בקנה אחד עם לשון הוראות החוק והפקודה ועם התכלית שניצבת בבסיס חוק מע"מ, ואף מגשימה את עקרון ההגינות והשוויון שהם המסד בהטלת מס. זאת ועוד, גם בנימוקו של בית המשפט המחוזי, המתמקד במהותו של המס המוטל מכוח חוק מע"מ – יש כדי לתמוך במסקנה זו: מס ערך מוסף משולם על ידי רוכש נכס למוכר הנכס, כך שלמעשה המס מגולגל על הצרכן ומשולם לכיסו של המוכר, שאמור בתורו להעבירו לאוצר המדינה. הענקת פטור אישי למוכר הנכס משמעה הותרת המס ששולם על ידו בכיסו של המוכר – וברי כי המחוקק לא כיוון לתוצאה כזו. ויש לשוב ולהבהיר, כי אמנם מס ריווח ומס ערך מוסף נפרדים באופן גבייתם, שכן מס ריווח נגבה באמצעות הטלת מס על רכיבים השקולים מבחינה

חשבונאית לערך המוסף; ואולם אין בכך נפקא מינה לענייננו, שכן במהותו מס ריווח שקול למס ערך מוסף.

14. טרם סיום, אבהיר כי אין בידי אף לקבל את טענתו של המערער שלפיה המשיב מנוע משינוי מדיניותו כנטען, רק משום קבלת השומות מהשנים שקדמו לשנות המס שבערעור. כשיטת עבודה, ומפאת מגבלות כוח אדם, רשות המיסים אינה בודקת כל שומה וכל נישום. בשנות המס 2006-2007 לא נערך הליך שומה למערער והשומות הן בגדר "שומות עצמיות", וודאי שאין בקבלתן משום אישור המשיב לתוכן הדוחות. משכך, אין בידי לקבל את הטענה שלפיה המשיב שינה את מדיניותו ביחס לשנות המס שבערעור, מה גם שממילא כל שנת מס עומדת בפני עצמה.

15. לאחר דברים אלה, עיינתי בחוות דעתו של חברי השופט ח' מלצר וראיתי לנכון לחדד ולהבהיר בעניין תחולתו של סעיף 37 לחוק מע"מ. כותרתו של סעיף זה היא "אי תחולת פטור מכוח דין אחר"; והוא מורה כי לא יינתן פטור ממס לפי חוק מע"מ מכוח הוראה כללית הפוטרת ממס עקיף – אלא אם כן הכנסת הורתה על כך באופן מפורש. תכליתו של סעיף זה היא אפוא להבהיר, כי פטור ממס לפי חוק מע"מ צריך שיהא ספציפי ומפורש בחוק (ראו גם נמדר, 529). הדגש איננו על מיקומה "הגיאוגרפי" של ההוראה שנטען כי היא פוטרת ממס לפי חוק מע"מ – כי אם על הפטור שנטען כי גלום בה. חברי השופט ח' מלצר סבור כי סעיף 37 אינו חל בענייננו, משום שסעיף 9(5) לפקודה אינו פוטר ממס עקיף אלא ממס ישיר. ואולם טענתו של המערער היא כי סעיף 9(5) לפקודה מקנה לו פטור לא רק ממס הכנסה, אלא גם ממס לפי חוק מע"מ שהוא מס עקיף – וזאת באמצעות מהלך פרשני של הוראות הפקודה וחוק מע"מ. זאת לא ניתן, לנוכח הדרישה כאמור שבסעיף 37 לחוק שלפיה פטור ממס לפי חוק מע"מ צריך שיהא ספציפי ומפורש.

סוף דבר

16. על יסוד כל האמור, אציע לחברי לדחות את הערעור. אשר להוצאות, סבורתני כי במקרה זה יש טעם המצדיק שלא לחייב את המערער בתשלום הוצאות המשיב. כך, משהסוגיה הנדונה במקרה שלפנינו טרם זכתה לליבון בפסיקתו של בית משפט זה; כך גם לנוכח נסיבותיו האישיות של המערער; וכך אף משום היקף הסכום השנוי במחלוקת (60,000 ש"ח).

השופט ח' מלצר:

1. אני מצטרף לתוצאה המוצעת על ידי חברתי, השופטת ע' ברוך, ולעיקרי הנמקתה.

הטעם המרכזי, לשיטתי, התומך בדחיית הערעור – מקורו בכך שאף שניתן לראות בפעולות החלפנות שעושה המערער כפעילות של "מוסד כספי", כמשמעו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) מכוח סעיף 1(א)(3) לצו מס ערך (קביעת מוסד כספי), תשל"ז-1977, הרי שהפטור שיש למערער מכוח סעיף 9(5) לפקודת מס ההכנסה (נוסח משולב) [להלן: הפקודה] איננו מביא אותו בגדר המונח: ריווח, כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ. אמנם בהוראת חוק זו "ריווח" מוגדר ברישא כהכנסה חייבת, כמשמעה בפקודה (ובסעיף 1 לפקודה – הכנסה חייבת היא: "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין"), ואולם הפטור שבסעיף 9(5) לפקודה הוא פטור לעיוור או לנכה (בתנאים הקבועים בסעיף האמור), שיש לו הכנסה מיגיעה אישית, וכאן ההכנסה היא מפעילות של מוסד כספי, שהיא למעשה הכנסה מעסק (להגדרת הכנסה מיגיעה אישית – עיינו גם: סעיף 1 לפקודה). ראו עוד: ע"א 631/79 משה אידר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד ל"ו (2), 223 (1982); אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך שני, 25 (מהדורה שניה 2014) ה"ש 63 והאסמכתאות המובאות שם; פרופ' אהרון נמדר, מס הכנסה 272-275 (מהדורה שלישית, 2010).

זאת ועוד – אחרת. גישתו של המערער המבקש כי הפטור יחול עליו גם לצרכי חוק מע"מ יתכן והיא עשויה להצדיק את שינוי רישום סיווגו בידי מנהל מע"מ מכח סעיף 58 לחוק מע"מ, שכן ניתן לטעון שלכאורה מדובר במצב המוסדר בסעיף 19(ב) לחוק מע"מ, המורה כדלקמן:

"(ב) עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם." (ההדגשה שלי – ח"מ).

עיינו בהקשר זה: פרופ' אהרון נמדר, מס ערך מוסף, חלק ראשון ע"מ 346-348 (מהדורה חמישית – 2013).

העולה מן המקובץ מלמד איפוא שאין מקום להחיל (או להרחיב) את הפטור, כך שיתפרסם לשונית או תכליתית גם על מי שחייב במס רווח המוטל על מוסד כספי, כמשמעו בחוק מע"מ.

2. בצד האמור לעיל – אינני סבור כי הוראת סעיף 37 לחוק מע"מ הינה בבחינת מקור נוסף לשלילת הפטור של המערער, כסברת חברתי. סעיף זה מורה כהאי לישנא:

“ הוראות כל דין הפוטר ממס עקיף – לא יחולו על המס לפי חוק זה אלא אם הכנסת קבעה אחרת בדרך החלטה” (ההדגשה שלי – ח"מ).

סעיף 9(5) לפקודה איננו פוטר ממס עקיף, אלא ממס ישיר ולכן אין בהוראת סעיף 37 לחוק מע"מ כשלעצמו כדי לשלול את המבוקש על ידי המערער.

ש ו פ ט

הנשיאה מ' נאור:

אני מצטרפת לעמדתה של חברתי, השופטת ע' ברוך, כי דין הערעור להידחות.

1. כידוע, נִסְחַח החקיקה הוא אנושי ואין לצפות בהכרח לדבר-חקיקה מושלם (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ראשון תורת הפרשנות הכללית 595 (1992)). המקרה שלפנינו – בעניין מס רווח המוטל על מוסדות כספיים – מדגים זאת היטב. הגדרתו של “ריווח” בסעיף 1 חוק מס ערך מוסף, התשל”ו-1975 מפנה ל”הכנסה חייבת, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה”, בכפוף להתאמות שונות שיש לעשות בה בהתאם לסעיף. בעת שנחקק חוק מס ערך מוסף יחידים לא היו יכולים להיחשב כ”מוסד כספי”, אלא רק תאגידים (ראו גם: גדעון קריב “מס ערך מוסף: ‘מס רווח’ במוסד כספי” דואה החשבון 274-275, 69, 72 (1976), שצוטט בסיכומיו של המשיב). רק כשנה לאחר מכן הותקן צו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל”ז-1977 (להלן: הצו), אשר מכוחו התאפשר לראשונה ליחידים להירשם כמוסדות כספיים. בשנת 1980 תוקן הצו והתאפשר גם לעסק לחלפנות כספים שבבעלות יחיד – בדומה לעסקו של המערער – להירשם כמוסד כספי (ראו סעיף 1(א)(3) בצו, שהוסף במסגרתו של צו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי) (תיקון), התש”ס-1980). כפי שציין המשיב בסיכומיו, בעת חקיקת

החוק "לא הייתה כל משמעות שהיא לפטורים לפי פקודת מס הכנסה ובכלל זאת הפטור האישי לנכה המנוי בסעיף 9(5) לפקודה. סביר שהמחוקק לא צפה טענה כי הפטור האמור יגרור גם פטור ממס ריווח" (שם, סעיף 47).

והנה, עתה – כמעט ארבעים שנים לאחר תיקונו – מצוי בפנינו דבר-חקיקה שניסוחו, כך מתברר בדיעבד, אינו מושלם ונפל בו כשל. אם תינקט לגביו פרשנות לשונית ודווקנית כפי שמבקש המערער, נאפשר לו – ולדומיו – ליהנות מאי-שלום מס ריווח כנדרש על-פי דין. תוצאה כזו קשה לקבל.

2. כפועל יוצא, נדרשים אנו לאמץ פרשנות תכליתית להגדרת "ריווח", פרשנות אשר תוביל לכך שמש ריווח ישולם על ריווח שהופק (ראו והשוו: ע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקווה נ' שירותי בריאות כללית, פס' ל"ג (15.12.2016)). אין ספק בעיניי כי ריווח הפטור ממס הכנסה הוא עדיין ריווח, המבטא (יחד עם השכר ששולם) את הערך המוסף של מוסדות כספיים (ראו פס' 3 בפסק-דינה של חברתי). חברתי מצאה שקיים עוגן לשוני המאפשר פרשנות זו: קריאתה של הגדרת "ריווח" על רקע סעיף 37 בחוק מס ערך מוסף. נקיטת עמדה פרשנית זו יוצרת הרמוניה חקיקתית בין הגדרת "ריווח" בסעיף 1 לבין סעיף 37 ומאפשרת לשניהם לדור בכפיפה אחת. תוצאה זו עדיפה כמובן על פרשנותו המוצעת של המערער, המובילה לסתירה לכאורה בין הסעיפים. בנסיבות אלה מצאתי להצטרף לעמדתה של חברתי.

3. חברי השופט ח' מלצר מצא כאמור אף הוא להצטרף לעמדתה של חברתי, אך לכאורה מנימוק אחר. בעוד שהוא סבר כי סעיף 37 אינו "בבחינת מקור נוסף לשלילת הפטור של המערער" (סעיף 2 בחוות-דעתו), הטעם המרכזי התומך לשיטתו בדחיית הערעור הוא עמדתו שהפטור מכוח סעיף 9(5) לא חל על הכנסתו של המערער מפעילות של מוסד כספי מאחר שהיא הכנסה עסקית ולא הכנסה מיגיעה אישית. דא עקא, הצדדים בענייננו כלל לא היו חלוקים על כך שהפטור מכוח סעיף 9(5) חל על הכנסותיו של המערער ממוסד כספי (ראו סעיף 9 בסיכומי המשיב בבית-המשפט המחוזי). אף לגופם של דברים, איני משוכנעת כי הכנסה עסקית לא עשויה להיות הכנסה מיגיעה אישית. עיון בפסיקה חושף כי הפרשנות למונח "יגיעה אישית" היא רחבה במיוחד. כך, למשל, ציין השופט א' ויתקון בע"א 282/58 פקיד השומה, חיפה נ' ביטקובר, פ"ד יג 844, 845 (1959): "המונח 'יגיעה' רחב למדי, וכל מי שמתגוע וטורח כדי להוציא רווח מרכושו בדרך של מסחר או עסק אפילו מושקע רכוש בעסק משותף הרי הוא בעל הכנסה מיגיעה אישית." וכך, לדוגמה, ניתן למצוא מקרה שבו נקבע כי הכנסתו של אדם מעסק של הובלות באמצעות משאית שבבעלותו – אף שלא הוא זה

שנהג במשאית בפועל – היא הכנסה מיגיעה אישית (עמ"ה (מחוזי ת"א) 493/60 א.ו-1-
ב' נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד כו 234, 235 (1961)).

4. דין הערעור, אפוא, להידחות. בנסיבות המקרה ולנוכח נימוקיה של חברתי,
מסכימה אף אני שנמנע מלעשות צו להוצאות.

ה נ ש י א ה

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ברון.

ניתן היום, כ"ו בכסלו התשע"ז (26.12.2016).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה