

פקיד השומה למפעלים גדולים

נגד

ע"ט ציוד ליבוא בע"מ

א

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אורחים

[29.11.95]

ב

לפני השופטים ד' לוין, י' זמיר, ט' שטרסברג-כהן

חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, ס"ח 234, סעיפים 1, (1), 2, (1), 21(1), 41(1), 47, 47(א), 47(א)(3), 47(א)(4), 47(ב), 47(ב)(2)(א) - חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ"ב-1982, ס"ח 234 - פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], נ"ח 120, סעיפים 1 (המונח "הכנסה חייבת"), 127(ב)(1) - חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 82), תש"ן-1990, ס"ח 137.

ג

המשיבה הינה הברה בע"מ לייצור, שיווק ויצוא של מוצרי טקסטיל המיועדים לשימוש צבאי. מפעלה של המשיבה הוקם בשנת 1978 וכשנה מאוחר יותר הוכר כ"מפעל מאושר". בשנים 1979-1983 הסתכמה ההכנסה החשבונאית של המפעל בסך 362,961 ש"ח. עם זאת, ההכנסה החייבת של המפעל הסתכמה רק ב-244,383 ש"ח. המקור להפרש בין הסכומים הינו הוראות חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ"ב-1982, אשר מכירות לצורכי מס ב"ניכוי אינפלציוני" טרם קביעת הכנסתו החייבת של הנישום. מתוך הכנסתה החייבת שילמה המשיבה מס חברות. באותן שנים חילקה המשיבה דייווידנדים בסכום כולל של 287,660 ש"ח. מסכום זה ניכתה מס במקור בסך 15%. לטענת המערער, שיעור המס המופחת הקבוע בסעיף 47(ב)(2)(א) לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, הוא רק על דייווידנד בגובה ההכנסה החייבת לאחר ניכוי מס חברות. בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור של המשיבה על השומה אשר הוציא לה המערער. מכאן הערעור הנוכחי, שנסב על השאלה אם יש לנכות מס בשיעור מופחת מכל הדייווידנד שתולק או שמא רק מדייווידנד בגובה ההכנסה החייבת לאחר ניכוי מס חברות.

ד

ה

ו

בית המשפט העליון פסק:

- א. (1) (בעקבות ע"א 165/82 (1)) נקודת המוצא בפרשנות חוק היא הלשון שנקט המחוקק. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות "נכונה". בהירה זו נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל-פי תכליתה (214 ו-ז).
- (2) הלכה זו חלה על כלל החוקים שאותם בא בית המשפט לפרש, ואין חוקי המסים בבחינת יוצאים מכלל זה (214 ז).
- ב. (1) ההכנסה שעל חלוקתה יחול מס הכנסה בשיעור של 15% היא ההכנסה החייבת שהושגה מאותו מפעל (218 ו).
- (2) לשם הגדרת התיבה "הכנסה חייבת" יש לפנות לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

ז

- שאליה מפנה סעיף 41(1) של החוק לעידוד השקעות הון, ולפיו "הכנסה חייבת" היא "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" (218 ז).
- א (3) מבחינת ההגדרה הלשונית, "הכנסה חייבת" אינה הכנסה לאחר שנוכה ממנה מס חברות, שאינו יכול להימנות עם "הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין" (219 א).
- (4) כאשר בדעת המחוקק לקבוע שבהישוב הכנסה חייבת ינוכה מס חברות, קובע הוא זאת במפורש. אם לא קבע זאת במפורש בסעיף 47(ב)(2)(א) לחוק לעידוד השקעות הון, ניתן להסיק שאין הדבר כך (219 ד).
- ב (5) גם תכלית החוק מביאה למסקנה האמורה. ההטבה למקבלי דיווידנדים, שהם בעלי המניות בחברה שהיא מפעל מאושר, מעודדת אנשים להשקיע כספם באותה חברה ולקבל מניות בתמורה. בכך מתאפשר גיוס כספים והון לצורך אותו מפעל מאושר שהחוק הפץ ביקרו. מכאן נובע העידוד הניתן לא רק לחברה שהיא מפעל מאושר, אלא גם למקבלי הדיווידנדים. ההכנסה החייבת היא זו שבהיותה מחולקת כדיווידנדים חל עליה המס המופחת (219 ה-ז).
- ג. (דעת מיעוט - השופט ד' לוי): (1) דיווידנדים ניתן לחלק רק מרווחים. הקלה בתשלום מס בגין קבלת דיווידנדים פירושה הטבה נוספת ל"מפעל מאושר" אשר מגיב רווחים, ובכך תורם למשק כולו (216 ז - 217 א).
- (2) מאחר שהמטרה הגלומה בסעיף 47(ב) לחוק לעידוד השקעות הון הינה עידוד מפעלים רווחיים, הרי שיש מקום להגביל את ההטבה לדיווידנדים שהולקו מתוך רווחי החברה בלבד. אשר-עליכן, אין מקום לפרוס את ההטבה הטמונה בהוראת סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק על דיווידנדים אשר הולקו מתוך סכום אשר מיועד במקורו לתשלום מס חברות. סכום זה אינו חלק מהרווח הנקי אשר נותר, במצב הרגיל, בידי החברה ואשר אותו יכולה החברה לחלק כדיווידנד (217 א-ב).
- ד (3) מטרת חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה) הינה להתחקות אחרי רווחיו "האמיתיים" של הנישום ולהביא לידי כך שהנישום ישלם מס הכנסה בעבור רווחיו הריאליים בלבד. מטרתו של החוק אינה להעניק לנישום הטבות אשר במצב "הרגיל" (בהיעדר אינפלציה) לא היה זכאי להן כלל (217 ד-ה).
- ה (4) גם לאור הראציונאל העומד מאחורי החוק, הפרשנות הראויה של סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק לעידוד השקעות הון הינה כי המס המופחת חל רק על קבלת דיווידנדים בגובה הכנסתה החייבת של החברה בניכוי מס חברות (218 א).

פסקי-דין של בית המשפט העליון שאוזכרו:

[1] ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 71.

ז ערעור על פסקי-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט א' פלפל) מיום 10.10.91 בעמ"ה 54/89. הערעור נדחה ברוב דעות נגד דעתו החולקת של השופט ד' לוי.

ל' מרגלית, מנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה - בשם המערער;
ד"ר ז' הולנדר - בשם המשיבה.

פ ס ק - ד י ן

א השופט ד' לויין: 1. השאלה העומדת במרכזו של ערעור זה שאלה פרשנית היא, ומושא הפרשנות הוא סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן - חוק העידוד), אשר זו לשונו (ככל שהיא לענייננו):

ב "(א) חברה שהיא בעלת מפעל מאושר תהא חייבת על הכנסתה החייבת במס, שהושגה מאותו מפעל, במס חברות -

...

ג (4) אם המפעל אושר אחרי יום כ"ה בתמוז התשל"ח (30 ביולי 1978)... בשיעור שלא יעלה על 25% מאותה הכנסה.

...

ד (ב) (1).....

ה (2) (א) קיבל אדם דיווידנד ששולם מתוך הכנסה כאמור בסעיף קטן (א) (3) או (4)... יהיה חייב עליו במס הכנסה בשיעור של 15%; הוא הדין לגבי פירות השקעה המשתלמים על ידי חברה מתוך דיווידנד כאמור.

..."

ו 2. הצדדים חלוקים באשר לפרשנות הראויה של המילים "הכנסה כאמור בסעיף קטן (א) (3) או (4)" (אשר בסעיף 47(ב)(2)(א)). אך טרם נתפנה להבנת המחלוקת על בורייה, עלינו לפתוח במספר מילות אקדמה אשר תשפוכנה אור על המסכת העובדתית שלפנינו.

ז 3. המשיבה הינה חברה בע"מ לייצור, שיווק ויצוא של מוצרי טקסטיל המיועדים לשימוש צבאי. מפעלה של המשיבה הוקם בשנת 1978, וכשנה מאוחר יותר הוכר כ"מפעל מאושר" כאמור בסעיף 21(1) לחוק העידוד. משמעות הכרה זו במפעל כ"מפעל מאושר" הינה קבלת מענקים, פטורים, הנחות, הקלות והיתרים שונים (סעיף 2 לחוק). אין אנו נדרשים לפרט כאן את כלל ההטבות המוענקות ל"מפעל מאושר", ונסתפק באמירה כי מדובר בהטבות מפליגות בחלקן, הכול במטרה להשיג את היעדים אשר החוק חוקק להשיגם, ואשר נעמוד עליהם בהמשך.

ח 4. ערעור זה עניינו שנות המס 1979-1983. משך כל אותן שנים הוכר מפעלה של המשיבה כ"מפעל מאושר" כאמור. באותן שנים הסתכמה ההכנסה החשבונית של המפעל (הכוונה לרווחי המפעל על-פי דו"ח רווח והפסד) בסך 362,961 ש"ח. עם זאת, ההכנסה החייבת של המפעל הסתכמה רק ב-244,383 ש"ח. המקור להפרש בין הסכומים הינו

השופט ד' לוי

הוראות חוק מס הכנסה (מיסוי בתנאי אינפלציה), תשמ"ב-1982 (להלן - חוק המיסוי בתנאי אינפלציה), הוראות אשר מכירות לצורכי מס ב"ניכוי אינפלציוני" טרם קביעת הכנסתו החייבת של הנישום.

א

מתוך הכנסתה החייבת של המשיבה, בסך 244,383 ש"ח, שילמה המשיבה מס חברות בגובה 30% (כאמור בסעיף 47(א)(4) לחוק העידוד). הכנסתה החייבת של המשיבה לאחר ניכוי מס חברות הגיעה ל-171,069 ש"ח.

ב

5. באותן שנים (1979-1983) חילקה המשיבה דיווידנדים בסכום כולל של 287,660 ש"ח. מסכום זה ניכתה המשיבה מס במקור בסך 15%, שכן סברה - והיא עדיין סבורה - שלאור הוראת סעיף 47(ב)(2)(א) לחוק העידוד, זהו שיעור מס ההכנסה אשר מקבלי הדיווידנד חבים בו. עמדת פקיד השומה שונה. לדידו, סעיף 47(ב)(2)(א) קובע כי דיווידנד בגובה ההכנסה החייבת לאחר ניכוי מס חברות ניתן לחלוקה תוך ניכוי במקור של 15% (הסכום המופחת), ואולם כל סכום אשר מחולק כדיווידנד מעל לסכום האמור, יש לחלקו תוך ניכוי במקור של מס הכנסה בשיעורים הרגילים (ולא בשיעור המופחת של 15%). מכאן, לדעת פקיד השומה, על ההפרש שבין 171,069 (הכנסה חייבת לאחר ניכוי מס חברות) לבין 287,660 (סך כל הדיווידנדים שחולקו) היה על המשיבה לנכות מס במקור בשיעורים הרגילים ולא בשיעור המופחת של 15%.

ג

ד

פסקי דינו של בית המשפט המחוזי

6. הצדדים הגישו לבית המשפט המחוזי רשימה מוסכמת של העובדות והפולגותאות בתיק. וכך הם הציגו את המחלוקת ביניהם:

ה

9. המחלוקת בין הצדדים נוגעת לפירוש סעיף 47(ב)(2) לחוק לעידוד השקעות הון. הצדדים מסכימים כי יש שלוש תוצאות אפשריות על פי סעיף זה:

ו

א. תוצאה 1 - ההטבות על פי הסעיף חלות על כל דיווידנד המחולק מתוך הכנסות המפעל אחר ניכוי מס חברות כמפורט להלן -

רווח לפי דו"ח רווח והפסד	362,961 ש"ח
בניכוי מס חברות	<u>73,315 ש"ח</u>
דיווידנד מהמפעל	289,646 ש"ח

ז

ב. תוצאה 2 - ההטבות על פי הסעיף חלות רק על דיווידנד בגובה ההכנסה החייבת של המפעל, דהיינו במקרה זה 244,383 ש"ח.

ג. תוצאה 3 - ההטבות על פי הסעיף חלות רק על דיווידנד בגובה ההכנסה החייבת לאחר ניכוי מס חברות. דהיינו:

השופט ד' לוי

ש"ח 244,383

הכנסה חייבת

ש"ח 73,315

פחות מס חברות

ש"ח 171,068

דיווידנד זכאי להטבות על פי סעיף 47

א

10. עמדת המערער (המשיבה בערעור זה - ד' ל') היא כי יש לפרש את סעיף 47(ב)2 על פי התוצאה הראשונה ולחילופין על פי התוצאה השנייה, ואילו עמדת המשיב (המערער בערעור זה - ד' ל') היא כי יש לפרש את סעיף 47(ב)2 על פי התוצאה השלישית בלבד."

ב

7. בית המשפט המחוזי קיבל את הערעור של המשיבה בענייננו על השומה אשר הוציא לה פקיד השומה למפעלים גדולים (המערער בענייננו), ואלה היו נימוקיו:

"סבורני כי אין יסוד לטענת המשיב כי משמעות המילים 'הכנסה כאמור בסעיף קטן (א)3 או (4)' בסעיף קטן 47(ב)2 היא: הכנסת החברה מהמפעל המאושר לאחר שהופחת ממנה מס החברות החל עליה.

ג

'ההכנסה' אליה מתייחסת הוראת סעיף 47(ב)2 היא, לדעתי, אותה הכנסה הנזכרת ברישא של סעיף 47(א). המלים 'בסעיף קטן (א)3 או (4)' לאתר המילה 'הכנסה' בסעיף קטן 47(ב)2 באות לאבחון בין שני סוגי 'הכנסה' שברישא לסעיף 47(א): הסוג האחד של הכנסה היא זו הנובעת מ'מפעל מאושר' שאשורו חל במועדים הנקובים בסעיפים 47(א)1 ו- 47(א)2, (שעליה חלה הוראת סעיף 47(ב)1) לפיה פטור מקבל הדיווידנד מכל מס נוסף ששולם על ידי החברה בתנאי 'שהושגה בשנת המס 1958 או לאחר מכן', והסוג האחר היא ההכנסה הנובעת מ'מפעל מאושר' שאשורו חל במועדים הנקובים בסעיפים 47(א)3 ו- 47(א)4, ועליה חלה הוראת סעיף 47(ב)2, לפיה חייב מקבל הדיווידנד במס הכנסה בשיעור של 15%...

ד

ה

מהי ההכנסה הנזכרת ברישא של סעיף 47(א) ? זו מכונה שם 'ההכנסה החייבת שהושגה מאותו מפעל (מאושר)'. סעיף 141(1) של חוק העידוד מפנה אותנו לגבי משמעותם של המונחים בחוק זה לפקודת מס הכנסה ושם, בסעיף 1, נקבע כי 'הכנסה חייבת' היא - 'הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין'. לא יעלה על הדעת, כפי שמשמע מטענות ב"כ המשיב, שמש החברות עצמן שהחברה מחוייבת בו, הוא בבחינת 'ניכוי' 'קיווי' או 'פטור' 'שהותר' מהכנסה לפי כל דין."

ז

ובהמשך נאמר:

"בערעור שבפני מוסיפה המערער וטוענת שהוראת סעיף 47(ב)2 הנ"ל

חלה על כלל ההכנסה מהמפעל המאושר ולא רק על 'הכנסתה החייבת' מאותו מפעל, סבורני כי גם עמדה זו צריכה להדהות.

- א כפי שכבר הובהר לעיל במלים 'הכנסה כאמור בסעיף קטן (א)(3) או (4) בסעיף 47(ב)(2) מפנה אותנו המחוקק להכנסה הנוכרת ברישא של סעיף 47(א). לא 'הכנסה' סתם נאמר כאן אלא 'הכנסתה החייבת' (של החברה) שהושגה מאותו מפעל'. לפי הוראת סעיף 41 לחוק העידוד יש לייחס לכל מונח בחוק זה את המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה ויש לאמר על כך שהוראת סעיף 47(ב)(2) חלה רק לגבי הדיוידנד שחולק מתוך ההכנסה החייבת במס חברות שהפיקה המערערת ממפעלה המאושר (ולא מכלל הכנסתה - כטענת המערערת), ומסכום זה אין מקום לנכות את מס החברות שהחברה מחייבת בו (כטענת המשיב).

- ג 8. הנה כי כן, בית המשפט המחוזי דחה את "התוצאה הראשונה" ואף את "התוצאה השלישית" (בלשונם של הצדדים) וקיבל את "התוצאה השנייה". על כך מערער המערער. המשיבה, מצדה, לא הגישה ערעור שכנגד, ומכאן שעומדת לפנינו כעת ההכרעה בין שתי פרשנויות בלבד: זו שאומצה בפסק-דינו של בית המשפט המחוזי (ולפיה מס ההכנסה המופחת בשיעור של 15% מוגבל לדיוידנד בגובה ההכנסה החייבת) וזו שדוגל בה המערער (לפיה מס ההכנסה המופחת מוגבל לדיוידנד בגובה ההכנסה החייבת בניכוי מס חברות).

- ד 9. הסוגיה הינה, כפי שאמרנו בתחילת דברינו, פרשנית במהותה. השאלה הנשאלת הינה, האם המילים "כאמור בסעיף קטן (א)(3) או (4)" מפנות אך ורק לתאריכים אשר סעיפים 47(א)(3) ו-47(א)(4) עוסקים בהם (התאריכים אשר בהם אושר המפעל), או שמא ההפניה הינה גם באשר לגובה מס החברות אשר יש להפחית מההכנסה החייבת בטרם ניתן לחלק דיוידנד תוך ניכוי מופחת של מס הכנסה.

- ה 10. משקבענו כי סוגיה פרשנית לפנינו, עלינו לפנות אל תורת הפרשנות כפי שפותחה בבית-משפט זה. הדרך לפרש הוראת חוק הובהרה הבהר היטב בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות [1], בעמ' 74, כנאמר שם:

"כיצד תיקבע המשמעות 'הנכונה' של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון... הלשון היא איפוא נקודת המוצא. אך היא אינה נקודת הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות 'נכונה'. בחירה זו נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל-פי תכליתה".

הלכה זו חלה על כלל החוקים שאותם בא בית המשפט לפרש, ואין חוקי המסים בבחינת יוצאים מכלל זה. כנאמר, שם, בעמ' 75:

"כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין לתת לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם (ראה ע"א 421/78, בעמ' 456; ע"א 364/80 (בר"ע 41/80), בעמ' 581; ע"א 534/79, בעמ' 735). כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, לעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א 39/61, בעמ' 1769), כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי. כבר ציין השופט קרדוזה (cardozo), כי 'פרשנות שהיא ליברלית למשלם מס פלוני עשוי שתהא לא ליברלית למשלם מס אלמוני' (ראה *Burnet v. Guggenheim* (1933), at 286).

11. בענייננו, לשונו של סעיף 47(ב)(א)(א) יכולה "לסבול" הן את פרשנותה של המשיבה (שאותה אימץ בית המשפט המחוזי) והן את פרשנותו של המערער. הלשון אינה חד-משמעית ואינה מדברת בשפה ברורה אשר תומכת בצורה מוחלטת בפרשנות אחת ותו לא. אשר-על-כן, לא נותר לנו אלא לפנות אל תכלית החוק בהפשנו אחר המשמעות "הנכונה" של המילים "הכנסה כאמור בסעיף קטן (א)(3) או (4)".

12. המשימה של איתור תכלית החוק, אשר עשויה להיות מפרכת במקרים רבים, הינה פשוטה למדיי כאשר עוסקים אנו בחוק העידוד. כל שעלינו לעשות הוא לקרוא את הוראת סעיף 1 לחוק, הקובעת:

"מטרת חוק זה היא משיכת הון לישראל ועידוד יוזמה כלכלית והשקעות הון-חוץ והון מקומי לשם -

(1) פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכלתה הכלכלית וניצול מלא של כושר ייצורם של מפעלים קיימים;

(2) שיפור מאזן התשלומים של המדינה, הקטנת היבוא והגדלת היצוא;

(3) קליטת עליה, חלוקה מתוכננת של האוכלוסיה על פני שטח המדינה ויצירת מקורות עבודה חדשים".

הנה כי כן, החוק נושא עיניו להשגת יעדים לאומיים כמפורט לעיל. זוהי תכליתו.

13. המחוקק לא הסתפק בהבהרת תכלית החוק, אלא הוסיף ופירט אף את האמצעים להגשמת אותה תכלית. זאת עשה בסעיף 2 לחוק:

השופט ד' לוי

- א 2. לשם הגשמתה של מטרת חוק זה יוענקו המענקים, הפטורים, ההנחות, ההקלות וההיתרים האמורים בו (להלן – הטבות), שיינתנו אם דרך כלל ואם על יסוד תכנית, הכל לפי שיפורט בפרקים הבאים” (ההדגשה שלי – ד' ל’).
- ב הנה כי כן, ההטבות אשר ניתנות על-פי חוק העידוד אינן אלא אמצעי להשגת התכלית אשר מורכבת מן היעדים הלאומיים המפורטים בסעיף 1 לחוק.
- ג 14. אשר-על-כן, אין לקבל את דבריו של בא-כוח המשיבה (סעיף 3.4 לסיכומיו בכתב), ולפיהם:
- ד “הפירוש המוצע על ידי המערער מצמצם את ההטבות שהחוק מעניק למשקיעים שהשקיעו בחברה בעלת ‘מפעל מאושר’, וזאת בניגוד לרוח החוק ולשונו, שנועדו במפורש לתת למשקיעים הטבות מס משמעותיות”.
- ו בהמשך:
- ז “רואים אנו כי בית משפט נכבד זה נוטה לפרש את חוק העידוד בהרחבה ובאופן שיגשים את מטרת החוק להעניק למשקיעים במפעל מאושר הטבות – מס משמעותיות”.
- ח נראה שדברים אלה מבלבלים בין עיקר לטפל, ומכפיפים את המטרה לאמצעי; ולא היא: האמצעי תמיד נועד לשרת את המטרה.
- ט בענייננו, להטבות השונות על-פי חוק העידוד ישנה הצדקה אינסטרומנטלית, לא אינטרינזית: הן נועדו לשרת את התכלית אשר פורטה בסעיף 1 לחוק, ומקום שהוראה כלשהי בחוק העידוד ניתנת לפרשנויות שונות, אין לבחור בהכרח בפרשנות אשר מגדילה את ההטבה, אלא מקום בו ההטבה המוגדלת אכן תשרת את התכלית הכוללת: השגת היעדים הלאומיים הרצויים כגון שגשוג כלכלי, קליטת עלייה, יצירת מקומות עבודה חדשים וכולי.
- י 15. מן המפורסמות הוא שלמדינה אינטרס בהצלחתם הכלכלית של מפעלים פרטיים. מפעלים משגשגים עשויים להביא לפריחת המשק כולו, וברכה רבה טמונה בהם. אכן, החוק חותר, בין היתר, ל”ניצול מלא של כושר ייצורם של מפעלים קיימים” (סעיף 1(1) סיפה), ואין פלא שאותו סעיף עצמו מדבר גם על “פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכלתה הכלכלית ...” (סעיף 1(1) רישה) שכן הא בהא תליא.
- יא 16. ההכרה בחשיבות שגשוגם הכלכלי של המפעלים היא, כך נראה, העומדת בבסיס סעיף 47(ב) לחוק העידוד. דיווידנדים, כידוע, ניתן לחלק אך ורק מרווחים. הקלה בתשלום מס בגין קבלת דיווידנד פירושה, אם כן, הטבה נוספת ל”מפעל מאושר” אשר

השופט ד' לוי

מניב רווחים, ובכך, כאמור, תורם למשק כולו. "מפעל מאושר" אשר צובר הפסדים לא ייחנה מההטבה שטמונה בסעיף 47(ב), שכן אין באפשרותו לחלק דיווידנדים כלל ועיקר.

מאחר שהמטרה הגלומה בסעיף 47(ב) הינה עידוד מפעלים רווחיים, הרי שיש מקום להגביל את ההטבה לדיווידנדים שחולקו מתוך רווחי החברה בלבד. אשר-על-כן, אין מקום לפרוס את ההטבה הטמונה בהוראת סעיף 47(ב)(2)(א) על דיווידנדים אשר חולקו מתוך סכום אשר מיועד במקורו לתשלום מס חברות, כפי שהדבר בענייננו. סכום זה אינו חלק מהרווח הנקי אשר נותר, במצב הרגיל, בידי החברה ואשר אותו יכולה החברה לחלק כדיווידנד.

17. זאת ועוד. בין הצדדים שוררת הסכמה כי ההפרש בין הרווח החשבוני של המשיבה לבין הכנסתה החייבת בשנות המס 1979-1983 (אשר ממנו חילקה דיווידנדים) מקורו בחוק המיסוי בתנאי אינפלציה.

כותב המלומד פרופ' י' הדרי, במאמרו "היבטים משפטיים והיבטי מיסוי בחוק המיסוי בתנאי אינפלציה" עיוני משפט ט (תשמ"ג-מ"ד) 405, 406:

"מטרת החוק היא לבצע מהפכה בשיטת מיסוי עסקים במדינת ישראל: במקום מיסוי לפי העיקרון הנומינאליסטי, מיסוי לפי העיקרון הריאליסטי, באופן שהמס ישולם בעיקר על רווחים ריאליים, תוך הגנה על ההון העצמי. הצלחת החוק, על-פי ההיגיון שלו, תיבחן לפי אמת המידה: באיזה מידה אכן נוטרלה האינפלציה לצרכי מס, ועסקים יחויבו במס כאילו פעלו ללא אינפלציה".

אכן, מטרת חוק המיסוי בתנאי אינפלציה הינה להתחקות אחרי רווחי "האמיתיים" של הנישום ולהביא לידי כך שהנישום ישלם מס הכנסה בעבור רווחיו הריאליים בלבד. מטרתו של החוק אינה להעניק לנישום הטבות אשר במצב "הרגיל" (בהיעדר אינפלציה) לא היה זכאי להן כלל. חוק המיסוי בתנאי אינפלציה בא לנטרל את השפעת האינפלציה ולא בא ליתן לנישום זכויות חדשות, יש מאין, אשר לא היו בידו במצב "הרגיל", בהיעדר תנאי אינפלציה, כלל ועיקר.

במצב הרגיל, ואלמלא תחולתו של חוק המיסוי בתנאי אינפלציה, לא הייתה יכולה המשיבה בענייננו לחלק דיווידנד בסכום הגבוה מסך כל הכנסתה החייבת בניכוי מס חברות (מבלי להביא להפחתת הון, כמובן). בעבור חלוקת דיווידנדים בסכום כאמור היה עליה לנכות מס במקור בשיעור המופחת של 15%. עקב השפעת חוק המיסוי בתנאי אינפלציה קיימים בידיה סכומים נוספים, "אינפלציוניים", מעל לסך כל הכנסתה החייבת בניכוי מס חברות (ואף מעל לסך כל הכנסתה החייבת לפני ניכוי מס חברות). בהיעדר מחלוקת לעניין עצם חוקיות חלוקת דיווידנדים מתוך סכומים "אינפלציוניים" אלה לא נכריע בעניין, אולם לעניין ניכוי המס במקור עלינו לזכור כי אין מטרת חוק המיסוי בתנאי אינפלציה להעניק לחברה או לבעלי מניותיה זכויות חדשות.

א 18. אשר-על-כן, יש לומר כי גם לאור הראציונאל העומד מאחורי חוק המיסוי בתנאי אינפלציה, הפרשנות הראויה של סעיף 47(ב)(2)(א) הינה כי המס המופחת חל רק על קבלת דיווידנדים בגובה הכנסתה החייבת של החברה בניכוי מס חברות. מכאן שהיה על החברה לנכות מס במקור בעת חלוקת דיווידנדים בסכום הגבוה מהסכום האמור בשיעורים הרגילים, ולא בשיעור המופחת של 15%.

ב 19. המסקנה העולה מכל האמור לעיל הינה, שלו נשמעה דעתי, היה ערעור זה מתקבל.

ג השופטת ט' שטרסברג-כהן: 1. קראתי בעיון את החלטתו של חברי, השופט ד' לוי, ולצדדי אין דעתי כדעתו. לשיטתי, דין הערעור להידחות, בעיקרו של דבר, על סמך נימוקיו של בית המשפט קמא.

ד אף אני, כחברי השופט ד' לוי, רואה את המחלוקת כמתמצית בשאלה פרשנית, שהיא פרשנותו של סעיף 47 לחוק העידוד. גם עליו כעל חברי מקובל כי הכלים הפרשניים הנתונים בידינו לפירוש הוראת חוק הם, בראש ובראשונה, לשון החוק כנקודת המוצא. כאשר לפנינו מספר אופציות פרשניות שהלשון פותחת, יש לבחור באופציה הנכונה, והבחירה נעשית על-פי מטרת ההוראה ועל-פי תכליתה. אלא שלא כדעת חברי, סבורה אני כי הן מלשון החוק והן מתכליתו עולה פרשנות שונה מזו הניתנת על-ידי חברי לסעיף 47(ב)(2)(א) לחוק העידוד, שזו לשונו:

"קיבל אדם דיבידנד ששולם מתוך הכנסה כאמור בסעיף קטן (א)(3) או (4) יהיה חייב עליו במס הכנסה בשיעור של 15%; הוא הדין לגבי פירות השקעה המשתלמים על-ידי חברה מתוך דיבידנד כאמור" (ההדגשה שלי - ט' ש' כ').

ה סעיף 47(א), הרלוואנטי לענייננו, שאליו מפנה אותנו סעיף 47(ב)(2)(א) הנ"ל, קובע כדלקמן:

"חברה שהיא בעלת מפעל מאושר תהא חייבת על הכנסתה החייבת במס שהושגה מאותו מפעל, במס חברות..."

ו 2. מקריאת שני חלקי הסעיף הנ"ל עולה כי ההכנסה שעל חלוקתה יחול מס הכנסה בשיעור של 15% היא "ההכנסה החייבת" שהושגה מאותו מפעל, והשאלה העומדת להכרעה לפנינו היא מה היא ההכנסה החייבת.

ז לשם הגדרת התיבה "הכנסה חייבת" עלינו לפנות לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שאליה מפנה אותנו סעיף 41(1) של חוק העידוד. שם נקבע כי:

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

לכאורה, די בכך בלבד כדי להבהיר כי מבחינת ההגדרה הלשונית, "הכנסה חייבת" איננה הכנסה לאחר שנוכה ממנה מס חברות, שאינו יכול להימנות עם "הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

א

על-כן, מקובלת עליי עמדתו של השופט קמא, ולפיה:

"לא יעלה על הדעת... שמש החברות עצמו שהחברה מחוייבת בו היא בבחינת 'ניכוי' 'קיזוז' או 'פטור' ש'הותר' מההכנסה לפי כל דין (ראה לענין זה מאמרו של ד"ר ג. קריב: 'חלוקת דיבדגד שלא מתוך 'הכנסה חייבת'', מיסים כרך ג' עמ' א' 52 בעמ' א' 56)".

ב

3. אילו רצה המחוקק לקבוע בסעיף 47 כי הכנסה חייבת היא הכנסה לאחר שנוכה ממנה מס חברות, לא היה קל לו מלכתוב זאת במפורש בסעיף 47(ב)(2)(א). כך עשה המחוקק בסעיף 127(ב)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (שבוטל בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 82), תש"ן-1990), אשר קבע במפורש כי:

ג

"בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) ינוכו:

(1) מס חברות ששולם בשל אותה הכנסה".

ד

מכאן ניתן ללמוד, כי כאשר בדעת המחוקק לקבוע שבחישוב הכנסה חייבת ינוכה מס חברות, קובע הוא זאת במפורש. אם לא קבע זאת במפורש בסעיף 47(ב)(2)(א), ניתן להסיק שאין הדבר כך.

ה

4. לא רק לשון החוק מביאתני אני למסקנה הנ"ל, אלא גם תכליתו עושה כן. תכלית החוק ומטרתו, כפי שבוטאה בסעיף 1 לו, היא משיכת הון לישראל ועידוד יזומה כלכלית והשקעות הון חוץ והון מקומי. האמצעים להגשמת התכלית הם - לפי סעיף 2 לחוק העידוד - בין השאר, הענקת מענקים, פטורים, הנחות, הקלות והיתרים.

ו

אין ספק שהאמצעי נועד לשרת את המטרה, אלא שאין בכך כדי להמעיט מחשיבות ההטבות כאמצעי, ומכאן מתבקשת פרשנות על דרך ההרחבה ולפחות לא על דרך הצמצום. ההטבה למקבלי דיווידנדים, שהם בעלי המניות בחברה שהיא מפעל מאושר, מעודדת אנשים להשקיע כספם באותה חברה ולקבל מניות בתמורה. בכך מתאפשר גיוס כספים והון לצורך אותו מפעל מאושר שהחוק הפץ ביקרו. מכאן נובע העידוד הניתן לא רק לחברה שהיא מפעל מאושר, אלא גם למקבלי הדיווידנדים. ה"הכנסה החייבת" היא זו שבהיותה מחולקת כדיווידנדים חל עליה המס המופחת.

ז

אשר-על-כן, הייתי דוחה את הערעור ומחייבת את המערער בהוצאות למשיבה בסך 15,000 ש"ח.

השופט י' זמיר: אני מסכים לפסק הדין של השופטת שטרסברג-כהן.

א

הוחלט, ברוב דעות, כאמור בפסק-דינה של השופטת שטרסברג-כהן.

ניתן היום, ו' בכסלו תשנ"ו (29.11.95).

ב

ג

ד

ה

ו

ז