



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 54231-01-17 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

לפני כבוד השופטת שושנה אלמגור

**המבקש (התובע)**

**יעקב חוסטצקי**

ע"י ב"כ עו"ד יוני חרש ועו"ד שי דרעי

נגד

**המשיבה (הנתבעת)**

**מדינת ישראל/משרד האוצר/רשות המיסים בישראל**

ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)

**פסק-דין**

בעקבות בקשה לאישור תובענה ייצוגית מיום 24.01.17

1. הבקשה לאישור התובענה הייצוגית שהגיש המבקש סבה על פירושה של הוראת סעיף 91(ד)(5)(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן גם: הפקודה). המבקש גורס כי את המס ששילמו נישומים ביתר בגין רווח הון ושבח מקרקעין במהלך שנת מס יש להשיב להם בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד התשלום בתוך אותה שנת מס ועד למועד ההשבה בפועל.

ביום 07.12.17 נתתי פסק-דין חלקי בתיק בעקבות הודעת חדילה חלקית שהגישה המשיבה ביום 24.04.17. כפי שצינתי שם, זו הגדרת הקבוצה על-פי המבקש:

[...] כל הנישומים אשר היו זכאים להחזר מס רווח הון ומס שבח ששולם על ידם ביתר בהתאם להוראות סעיף 91(ד)(5)(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: „הפקודה“) ואשר הפרשי ההצמדה והריבית שנוספו לסכום החזר שהושב להם על ידי המשיבה חושבו שלא ממועד תשלום מס רווח ההון במהלך שנת המס (בין אם בתשלום עצמי של מקדמת מס רווח הון ומס שבח ובין אם בדרך של ניכוי מס במקור), אלא מתום שנת המס שבמהלכה שולמו על ידם מקדמות מס רווח ההון, וזאת בניגוד להוראות סעיף 91(ד)(5)(א) לפקודה, והכל במהלך השנתיים (2) שקדמו למועד הגשת בקשה זו לאישור התובענה הייצוגית [...].

בתשובה לבקשת האישור ביקשה המשיבה לחלק את הקבוצה לארבע תת-קבוצות לפי ארבעה מצבים. במצב הראשון מחושבים הפרשי ההצמדה והריבית על החזר מס יתר ששולם ונוכה במקור בגין רווח הון ממכירת נייר ערך הרשום למסחר בבורסה או במכירת יחידה בקרן נאמנות (להלן: נייר ערך בבורסה). במצב השני מחושבים הפרשים על החזר מס שנובע ממקדמה אשר סכומה גבוה מסכום המס הנדרש וששולם הנישום במישרין בגין רווח הון (שאינו נייר ערך בבורסה ואינו שבח מקרקעין). במצב השלישי מחושבים הפרשים על החזר מס הנובע ממקדמה עודפת ששולמה בגין רווח הון שמקורו בשבח מקרקעין. במצב הרביעי מחושבים הפרשים על החזר מס שנוכה במקור וששולם ביתר בגין רווח הון שאינו נייר ערך בבורסה. ברם המבקש טוען שבקשתו נוגעת רק לשלושה מהמצבים שתוארה המשיבה ולא למצב השני. במצב זה, לשיטתו, המשיבה פועלת כדין:



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 54231-01-17 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

היא משיבה לנישומים את הפרשי ההצמדה והריבית על החזרי מס רווח הון מהמועד שבו שולם המס בפועל בתוך שנת המס, כפי שמורה סעיף 91(ד)(5)(א) לפקודה. החדילה שעליה הודיעה המשיבה נגעה למצב השלישי ולמצב הרביעי, ופסק-הדין החלקי נגע לשניהם. ההחלטה דן עוסקת אך במצב הראשון. במקרה כזה המשיבה אינה משלמת את הפרשי ההצמדה והריבית מיום התשלום בתוך שנת המס, אלא רק מראשית השנה העוקבת אחרי שנת התשלום שנוכה במקור, ועל כך המבקש מלין.

2. במהלך שנת המס 2015 עשה המבקש עסקאות בניירות ערך בבורסה. העסקאות הניבו לו רווח שממנו נוכה לו מס במקור במהלך אותה שנת מס. למבקש היה הפסד הון בשנת 2015 וכן הפסד הון שהועבר משנת המס 2014. בעקבות הדוח השנתי לשנת 2015 שהגיש נערכה התחשבות והושב לו מס עודף ששילם בגין רווח ההון באותן עסקאות. הריבית והפרשי ההצמדה על החזר חושבו מתום שנת המס ולא מיום תשלום המס, שנוכה במקור. המבקש טוען כי המשיבה גם נמנעה מהשבת ריבית והפרשי ההצמדה על החזר מס רווח הון ששילם בגין עסקאות רווח והפסד שהיו לו בתיק ניירות הערך שניהל בבנק הפועלים בע"מ בשנת 2015, מה שחייב השבה של מס רווח הון אשר נוכה במקור כמה פעמים במהלך 2015. הסכום שהושב היה נומינלי.

3. סעיף 91(ד)(5)(א) לפקודת מס הכנסה, שעליו המבקש משתית את טענתו כי יש לשערך ולהצמיד את החזר מיום ניכוי המס במקור ועד ליום החזר, קובע:

שילם הנישום מקדמה כאמור בפסקאות (1) או (2) או את סכום המס שהוא חייב בו לפי חוק מיסוי מקרקעין יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, תוחזר לו היתרה על פי הוראות סעיף 159א(ב) בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) לתקופה מיום התשלום ועד ליום החזר.

(ההדגשות בפסק-דין זה אינן במקור)

ולפי סעיף 91(ד)(5)(ב), הוראות סעיף 159א(ג) ו-(ד) וסעיף 160 לא יחולו על החזר כאמור בפסקת משנה (א). לדעת המבקש מס רווח הון שנוכה במקור בגין נייר ערך בבורסה הוא מקדמה לכל דבר ועניין.

המשיבה מפרשת אחרת את הוראותיה של פקודת מס הכנסה. היא מסכימה שעל-פי רוב יש לפעול כאמור בסעיף 91(ד)(5) לפקודה כאשר משיבים מס יתר בגין מקדמת מס רווח הון שהופק במכירת נכס, אבל חולקת על כך שב"מקדמה" כמשמעותה בסעיף 91(ד)(1) עסקינן כאשר מנוכה מס במקור בגין רווח הון שהופק במכירת נייר ערך בבורסה. באותו מצב, היא טוענת (על סמך הוראת סעיף 91(ד)(2)(א)), עליה להחזיר את הכסף כאמור בסעיף 159א לפקודה, שדן בהחזר מס בעקבות דוח, או בסעיף 160. סעיפים אלו מצווים לחשב את הריבית ואת הפרשי ההצמדה מסוף שנת המס או מיום



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 17-01-54231 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

התשלום, לפי המאוחר. נוסף על כך המשיבה טוענת כי התובענה הייצוגית אינה הדרך ההוגנת והיעילה להכרעה במחלוקת וכי המבקש לא מילא את החובה להקדים לבקשתו פנייה לרשות.

השאלה המשפטית שיש להשיב עליה בענייננו היא אם סעיף 91(ד)(5)(א) לפקודה חל במצב הראשון, היינו על החזר מס יתר ששולם בגין רווח הון ממכירת נייר ערך בבורסה ושנוכה במקור.

4. כבר נפסק כי חוקי המס, ככל דבר חקיקה, יפורשו בהתחשב בלשון החוק אגב בחינת תכליתו (ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה, פסקה 35 [פורסם באר"ש, 27.04.2014]; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 [1985]). בע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' רז, פסקה 29 (פורסם באר"ש, 09.05.2016), בדק בית המשפט את לשונו של החוק, ולאחר שמצא כי אין ללשון משמעות אחת מכריעה פנה לתכלית החקיקה והדגיש: „[...] הגישה הנוהגת כיום בפסיקתו של בית משפט זה דוגלת בפרשנות מהותית של דיני המס אשר מכוונת לתכלית הכלכלית של חקיקת המס הרלוונטית (ראו: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 709–713 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 759–760 (2003); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 959–960 (2003)).[...]". כלל יסוד לפרשנות התכליתית של דיני המיסים נמצא בדברים שנישאו שנים קודם לכן:

מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס.

(אהרן ברק, „פרשנות דיני המסים“ [הרצאה בערב עיון לזכרו של פרופ' אהרן ירון ז"ל, 02.04.1997] משפטים כח 425, 441 [1997])

יש לבחון אפוא גם את שפתן של הוראות החוק הרלוונטיות וגם את תכליתן.

5. בסעיף 91(ד)(1) לפקודה נקבע:

נמכר נכס, יגיש המוכר לפקיד השומה, בתוך 30 ימים מיום המכירה, דוח בטופס שקבע המנהל, שיפרט את חישוב רווח ההון או הפסד ההון שהיה לו וחישוב המס החל במכירה כאמור, וישלם מקדמה בסכום המס החל על הרווח לפי סעיף זה.

אם נישום אינו מגיש דוח על-פי סעיף 91(ד)(1) לפקודה, רשאי פקיד השומה לפעול לפי הקבוע בסעיף 91(ד)(2). נוסחן של פסקאות (1) ו-(2) נקבע בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147), התשס"ה–2005, ס"ח 766. החובה להגיש דוח על עשיית עסקה בתוך שלושים יום מביצועה ולצרף אליו את המקדמה דומה לחובה המוטלת על-פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג–1963 (דברי



**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 54231-01-17 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה [מס' 147], התשס"ה-2005, ה"ח 914, 946). „נכס” מוגדר בסעיף 88 לפקודה

[...] כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט –

(1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימושו האישי או לשימושם האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;

(2) מלאי עסקי;

(3) זכות חזקה במקרקעין – בין שבדין ובין שביורש – המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;

(4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור.].

ניירות ערך נכנסים להגדרה זו, אך סעיף 91(ג2)(א) מוציא מהכלל הקבוע בסעיף 91(ג5)(א) ניירות ערך בבורסה שבגין הרווח ממכירתם מנוכה מס במקור, כפי שיפורט. סעיף 91(ג2)(א) קובע לאמור:

הוראות סעיף קטן זה לא יחולו על רווח הון במכירת נייר ערך הרשום למסחר בבורסה או במכירת יחידה, אם במועד המכירה נוכה מס מרווח ההון לפי סעיף 164.

והינה התגלעו חילוקי דעות בין הצדדים בשאלה למה התכוון המחוקק בביטוי המודגש בפתח סעיף 91(ג2). מן הצד האחד המשיבה גורסת כי הוא מכוון לסעיף קטן (ד) כולו, ומן הצד האחר המבקש טוען כי הוא מכוון לסעיף 91(ג2) בלבד ולא לסעיף 91(ג) על כל סעיפי המשנה שבו וסעיפי המשנה שבהם. על-כן, לשיטת המבקש, פסקה (א) בסעיף 91(ג2) קובעת כי הוראותיו של „סעיף קטן” 91(ג2)(ב)–(ג) אינן חלות על רווח הון ממכירת נייר ערך בבורסה אם במועד המכירה נוכה מס מרווח ההון על-פי סעיף 164 לפקודה. כלומר להשקפת המבקש, ההחרגה שבסעיף 91(ג2)(א) לפקודה מצומצמת הרבה יותר מזו שהמשיבה רואה בו, והיא חלה אך על ההוראות שבפסקאות המשנה (ב) ו- (ג) לסעיף 91(ג2). עליו מקובלת עמדת המשיבה, והצדק עימה כי בצירוף „הוראות סעיף קטן זה” שבסעיף 91(ג2)(א) הכוונה להוראות סעיף קטן (ד). המונחים „סעיף קטן” ו„פסקה” שהמחוקק נוקט בפקודה עשויים לעיתים לבלבל ויש לקרוא אותם בזהירות רבה. בסעיף 91(ג5)(א) נכתב „שילם הנישום מקדמה כאמור בפסקאות (1) או (2) [...]”. אין חולק על כך שהוראה זו מצביעה על סעיפים 91(ג1)–(2), וניתן לראות ש„פסקה” מסומנת בספרה. כך גם בסעיף 91(ג2) המחוקק מפנה ל„פסקאות (2) ו-1(א)” – לסעיף 91(ג). לעומת זאת כאשר החוק משתמש בביטוי „סעיף קטן” הוא מתכוון לסעיפי משנה המסומנים באותיות. המסקנה שהמחוקק הפנה להוראות סעיף קטן (ד) כאשר התבטא



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 17-01-54231 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

במילים, הוראות סעיף קטן זה" בסעיף 91(ד)(ג2)(א) מתחזקת גם למקרא סעיף 20(4) לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 147). כשמתוקן סעיף 91(ד) לפקודה המחוקק מכנה אותו, "סעיף קטן (ד)", ואילו כאשר הוא מתקן את פסקאות (1) ו-(2) לסעיף קטן (ד) הוא נוקט את הלשון, "פסקאות".

מכאן שבמילים, הוראות סעיף קטן זה" אשר בסעיף 91(ד)(ג2)(א) לפקודה הכוונה היא להחריג את ההוראות שבסעיף קטן (ד), על כל סעיפי המשנה שלו. אִי-לכך כשהרווח מופק מניירות ערך בבורסה והמס מנוכה במקור לפי סעיף 164 לפקודה אין חלה ההוראה הכללית שבסעיף 91(ד)(5), שלפיה תשלום מקדמה על רווחי מכירת נכסים יזכה בהחזר של הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום ועד ליום ההחזר. מסיבה זו נישום שצמח לו רווח הון ממכירת ניירות ערך בבורסה והמס שבו חויב נוכח במקור – איננו חייב בהגשת דוח או בתשלום מקדמה כהוראת סעיף 91(ד)(1). זאת, משום שסעיף 91(ד)(5) על-פי לשונו חל אם שילם הנישום, [...] מקדמה כאמור בפסקאות (1) או (2) [...]", ומסעיף 91(ד)(ג2)(א) עולה כי מקדמה כזאת אינה משולמת בגין רווח הון ממכירת נייר ערך בבורסה שנוכה ממנו מס במקור. כשהתנאים האלה שוררים סעיפים 159א או 160 לפקודה הם שמכתיבים כיצד יוחזר המס, ולפיהם יש לחשב את הפרשי הצמדה והריבית מהתאריך המאוחר יותר: תום שנת המס או יום התשלום.

סעיף 159א לפקודת מס הכנסה כותרתו, "החזר מס יתר בעקבות דו"ח". סעיף 159א(ג) מצווה כדלהלן:

ההחזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר, ייעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית; לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת, יבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

סעיף 160 מוכתר, "החזרת מס יתר בעקבות שומה", ולפי סעיף 160(א),

הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית – בין דרך נכיו ובין בדרך אחרת – יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע הסכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר.

מן המצטבר עד כה נלמד כי החזר של מקדמת מס רווח הון ששולם ביתר בגין מכירת נכסים יושב לפי סעיף 91(ד)(5) לפקודה, והנישום יהא זכאי להפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום, ואולם אם נוכח המס עוד כשהופק רווח הון ממכירת נייר הערך בבורסה, הוא יושב מכוח סעיפים 159 או 160 לפקודה, לפי העניין. על-פי סעיפים אלה ההפרשים מחושבים מסוף שנת המס או מיום התשלום, כמבואר לעיל. להלן נראה כי פירוש זה דר בכפיפה אחת גם עם תכלית החוק.



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 54231-01-17 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

6. המשיבה עמדה על תולדותיה של החקיקה. בפברואר 2002 מונתה ועדה לגבש המלצות לרפורמה במערכת המיסוי הישיר של ישראל. ביוני אותה שנה הגישה הוועדה, שבראשה ישב רואה-החשבון יאיר רבינוביץ', את המלצותיה. בין השאר היא הציעה כי „[...] גביית המס תיעשה בשיטת ניכוי במקור ע"י הברוקר אצלו מנוהל תיק ניירות הערך”, כדי „[...] לייצל את הליך הגבייה, ולמנוע מהאזרח את החובה להגיש דוח שנתי לגבי הכנסתו מפעילות בניירות ערך[...]”. „המס שינוכה במקור יהיה סופי”, המליצה,

[...] והנישום לא יחויב בהגשת דוח. הברוקר ימציא לנישום אישור מרוכז על המס שנוכה במקור, ובמקרה של גביית מס ביתר או במקרה של הפסד שלא קוזז, יוכל הנישום להגיש דוח מקוצר ולקבל החזר מס בהסתמך על אותו אישור.

המלצות הוועדה באו לידי ביטוי ברפורמה הנרחבת שהונהגה. בשלהי 2002 בוטל צו מס הכנסה (פטור ממס על רווח הון במכירת מניות), התשמ"ב-1981, הותקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת נייר ערך, במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה עתידית, התשס"ג-2002 (להלן: תקנות ניכוי במקור), ועוד (ראו ק"ת 374, 390). עוד בקיץ נחקק חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, ס"ח 530. תקנות ניכוי במקור מחייבות „חייב”, ובכלל זה „מוסד כספי”, המשלם למוכר שהוא יחיד תמורה במכירת ניירות ערך בבורסה לנכות מס במקור. על ההיגיון שבהוראה זו עמדה הוועדה כמוסבר לעיל. מטבע הדברים היה עלול להתעורר הצורך למלא דוחות על עשרות ומאות עסקאות אלמלא התיקון. בדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, ה"ח 770, 805, נכתב כי

הוראת סעיפים קטנים (ד) עד (ז) בסעיף 91, הדנים בתשלום מקדמות על חשבון רווח הון, בפריסת השבח לפי בקשת הנישום ובקביעת שיעורי מס נמוכים לגבי נכסים שנרכשו בשנים שבין 1948 עד 1961, לא יחולו לגבי רווח הון במכירת ניירות ערך נסחרים בבורסה ואולם אם לא נוכה מס במקור תחול הוראת סעיף 91(ד).

משמע אם נוכה מס במקור מהרווח שהופק במכירת ניירות ערך בבורסה – לא תחול הוראת סעיף 91(ד) לפקודה.

כיום תקנה 9 לתקנות ניכוי במקור (שתוקנה בשנת 2011) מורה לחייב (אשר אינו נדרש לדווח מדי שנה) לקזז בחישוב רווח ההון את הפסדיו ממכירת ניירות ערך בבורסה באותה שנת מס. בתקנה 11 לתקנות ניכוי במקור נקבע: „פקיד השומה רשאי להתיר בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן, אם היה סבור, שעלול להתהוות עודף מניכוי המס לפי השיעורים האמורים בתקנות אלה”. למעשה התקנה מקנה לנישום אשר צופה כי שיעור המס שינוכה לו במקור יהיה מופרז את הזכות לבקש מראש לפטור אותו מהניכוי במקור, או לפחות ליכותו בשיעור מוקטן (אלכס שפירא מיסוי שוק ההון 581 [מהדורה שנייה, 2012]). לפי תקנה 13 לתקנות ניכוי במקור,



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 54231-01-17 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

חייב ימלא לגבי כל מוכר בטופס 0801 את כל הפרטים המפורטים בו, בתוך שבוע מיום התשלום ויגיש את הטופס לפקיד השומה יחד עם טופס 0866, כשהוא מסוכם לכל פרטיו לא יאוחר מיום 31 במרס של כל שנה, לגבי תמורה ותשלומים ששילם בשנת המס הקודמת; בטפסים כאמור יפרט את שם המוכר ומספר זהותו, את הרווח, ההפסדים, הרווח הריאלי והסכום האינפלציוני, את המחיר המקורי, יום הרכישה ויום המכירה שנקבעו, את ההוצאות שהופחתו וקיזוז ההפסדים שביצע, את שיעור המס וסכום המס שניכה, והכל בין אם ניכה מס מהתשלום או מהתמורה ובין אם לאו.

מכל זה מתבקש כי ההוראות שניתנו בסעיף 91(א2)(א) לפקודה נועדו לשחרר את הנישומים שמכרו ניירות ערך בבורסה אשר בזמן מכירתם נוכה בגינם מס במקור מחובה כדוגמת זו שנקבעה בסעיף 91(א1) לפקודה, להגיש דוח לפקיד השומה בתוך שלושים יום ממכירתו של כל נייר ונייר ולשלם מקדמה.

הואיל ואין חלה חובה לשלם מקדמה ולדווח על העסקה לפי סעיף 91(א1), אפשר להבין מדוע מהצד השני של המשוואה בחר המחוקק שלא לזכות במצב הראשון את הנישום בזכות לקבל החזר לפי סעיף 91(א5), הקובע כעיקרון שתוספת הפרשי ההצמדה והריבית על מקדמות עודפות תחושב מיום התשלום ועד ליום החזר. מלשון סעיף 91(א) לחוק ומתכליתו עולה שסעיף זה, ובכללו סעיף 91(א5), איננו חל על נישומים שהרוויחו ממכירת ניירות ערך בבורסה ונוכה מרווחיהם מס במקור. אלו יהיו זכאים להחזר מס מכוח ההסדר הכללי שבסעיף 159א(ג) או 160א לפקודה. לו חל סעיף 91(א1) על נישום שמכר נייר ערך בבורסה ונוכה מרווחיו המס במקור, הייתה מוטלת עליו גם החובה לדווח על כל עסקה של מכירת מניות בתוך חודש ימים, לצרף לדיווח תחשיב של רווח ההון או הפסדו ולשלם מקדמה בהתאם. אבל המחוקק קבע הסדר שונה באשר לרווחי הון שהופקו ממכירת ניירות ערך בבורסה כשנוכה מס במקור.

נוכח התוצאה שאליה הגעתי אני דוחה את ניסיונו של המבקש להסתמך על סעיף 91(א6) לפקודה לתמיכת טענותיו.

7. ההשקפה כי חובת הדיווח על מכירת נכס הקבועה בסעיף 91(א) לפקודה אינה חלה על רווח הון ממכירת נייר ערך בבורסה, אם במועד המכירה נוכה מס במקור מרווח ההון לפי סעיף 164 לפקודה, מופיעה גם בספרות (שפירא, עמ' 117, 567, 751, 828). לפי סעיף 91(א2)(ב) אם לא נוכה מס במקור ועל המוכר להגיש דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה, הוא נדרש להגיש דוח על רווח ההון ב-31 בינואר וב-31 ביולי של שנת המס במקום זאת, ולשלם מקדמה בסכום המס החל על רווח ההון עם הגשת הדוח חצי-שנתי). המלומד שפירא מציין (עמ' 117-118) כי הנישומים החייבים בדיווח חצי-שנתי הם יחידים או תאגידיים החייבים בהגשת דוח שנתי לפי סעיף 131 לפקודה ואשר מכרו ניירות ערך באמצעות בנקים או עמילי בורסה זרים בלי שנוכה מס במקור, וכן יחידים או תאגידיים



## בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 54231-01-17 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

החייבים בהגשת דוח שנתי אשר פטורים מניכוי מס במקור בגין רווחים בשוק ההון ושמכרו ניירות ערך בלא שנוכה מס במקור. תימוכין לכך מספקים דברי ההסבר להצעה לתיקון 147 לפקודה:

ייקבע הסדר מיוחד לדיווח ולתשלום מס לענין ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה, שכן בשל טיבם של נכסים אלה והיקפי המסחר בהם ראוי לרכז את הדיווח והתשלום לשני מועדים בשנה, בדומה להסדרים שנקבעו לענין ניכוי המס מרווח הון במכירת ניירות ערך הרשומים למסחר בבורסה.

שפירא גם עומד על טעות סופר שנפלה ברישה לסעיף 91(ד)(ג2)(ב) לפקודה, ולדעתו במקום המילים „לא נוכה המס כאמור בפסקת משנה (1) [...]” היה צריך להיכתב „לא נוכה המס כאמור בפסקת משנה (א) [...]” (עמ' 117, ה"ש 569). חיזוק למסקנתו נמצא בהצעה לתיקון 147 (עמ' 947), ששם סומן סעיף 91(ד)(ג2)(א) כסעיף 91(ד)(ג2)(1), ומכאן ככל הנראה הטעות.

ואולם מוסיף שפירא ומציין בספרו (עמ' 577) כי הנישום עשוי להוציא הוצאות הקשורות במכירת מניות נסחרות אשר לא תובאנה בחשבון בעת ניכוי המס במקור, כי אם „[...] בחישוב חבות המס הסופית”. בנסיבות אלה הוא מותח ביקורת על כך שככל שהדבר נוגע לניכוי מס במקור, כללי הקיזוז מצומצמים בהשוואה לכללי הקיזוז הרגילים. לכן, לתפיסתו:

[...] הנישום עשוי לשלם מס בִּיְתֵר בגין הכנסתו החייבת בכלל ובגין רווחיו ממכירת מניות נסחרות בפרט. בנסיבות כאלו, שומה לשקול אם לא מן הראוי להגיש דו"ח שנתי (בהנחה שאין חובה לעשות כן מלכתחילה) לרשויות המס על-מנת שיבוצע חישוב מדויק של ההכנסה החייבת כאמור. דא עקא, שהחזר המס יישא הפרשי הצמדה וריבית רק מתום שנת-המס. תוצאה זו אינה ראויה ובהחלט דורשת עיון מחדש מצד המחוקק.

(שם)

בשולי העמוד שפירא מפנה לסעיפים 159א(ג) ו-160 לפקודה, שהם ההסדרים החלים על החוזר (ראו עוד אהרן נמדר מס הכנסה [יטודות ועיקרים] 82-83 [מהדורה רביעית, 2013]). המבקש טוען כי את גרסתו, שלפיה גם במצב הראשון יש להשיב את הסכומים העודפים שנגבו בצירוף הפרשי הצמדה וריבית מיום התשלום, יש לקבל דווקא מפני שהמשיבה נשמעת לסעיף 91(ד)(5)(א) במצב השני וששינתה מדרכה במצבים השלישי והרביעי, שהסכימה כי בהם לא פעלה כדין. אם לא תאומץ גרסתו, הוא מזהיר, תיווצר הפליה אסורה בין נישומים בגביית אותו מס, הוא מס רווחי הון. בעיני המבקש יש לנקוט שיטה יחידה בחישוב הפרשי הריבית וההצמדה על החזר המס ששילם אותו נישום בגין הרווחים שהפיק מכלל נכסי הון שלו. לעזרתו הוא מבקש לגייס את העובדה שמוסכם על המשיבה כי בגין החזר מס רווח הון שהופק ממכירת נכס שאינו נייר ערך בבורסה, יישא החוזר הפרשי הצמדה וריבית ממועד תשלום המס העודף. השאלה אם יש לבחון מחדש את ההוראה שהחזר המס יישא הפרשי הצמדה רק מתום שנת המס, כפי שסבור המלומד שפירא, היא שאלה





**בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

10 ביולי 2018  
כ"ז בתמוז תשע"ח

ת"צ 54231-01-17 חוסטצקי  
נ' מדינת ישראל

שתיק זה אינו המקום לדון בה, שכן כאמור שוכנעתי כי זהו ההסדר שבחוק, כי יש בו היגיון וכי ההבחנה הונהגה בחקיקה.

8. מהטעמים דלעיל לא שוכנעתי כי קיימת אפשרות סבירה שתתקבל התביעה בעניין שהחלטה זו עוסקת בו. במקרה דנן המבקש לא השכיל לשכנע כי המשיבה התעשרה שלא כדין, כך שלא הוכחה לכאורה העילה של עשיית עושר ולא במשפט. בשים לב למסקנתי זו מתייטר הצורך לדון בתנאים לאישור תובענה ייצוגית או בטענות אחרות שהעלתה המשיבה. המבקש ישלם למשיבה שכר טרחת עורך-דין על סך 40,000 ₪ בתוך 21 יום מהיום.

ניתן בלשכתי היום, כ"ז תמוז תשע"ח (10 ביולי 2018).

המזכירות תשגר את פסק-הדין לצדדים. הצדדים ישלחו העתק ליועץ המשפטי לממשלה.

שושנה אלמגור, שופטת