



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8847/13

ע"א 5888/14

לפני :
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת ע' ברון

המערערים ב-ע"א 8847/13 :
1. שלמה שפירא
2. אראן אלקטרוניקס (1969) בע"מ

המערער ב-ע"א 5888/14 : מאוריס הרשקו

נ ג ד

המשיב ב-ע"א 8847/13 : פקיד שומה גוש דן

המשיב ב-ע"א 5888/14 : פקיד שומה רחובות

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-
יפו ב-ע"מ 17937-02-11 וב-ע"מ 17958-02-11 מיום
18.8.2013 שניתן על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
ב-ע"מ 39456-01-12 מיום 10.6.2014 שניתן על ידי כבוד
השופט א' סטולר

תאריך הישיבה : ט"ו בחשוון התשע"ו (28.10.2015)

בשם המערערים ב-ע"א
8847/13 : עו"ד דרור יצחק ; עו"ד נאור יפת

בשם המערערים ב-ע"א
5888/14 : עו"ד יניב שקל ; עו"ד לינור בוני

בשם המשיב : עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופטת ע' ברוך:

1. חברה פרטית חילקה לבעל מניותיה דיבידנדים מתוך רווחים שהפיקה בתקופה שבה היא נחשבה ל"חברה משפחתית". האם חלוקה זו פטורה ממס לפי הסדר המיסוי המיוחד לחברה משפחתית שקבוע בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), כנוסחו במועדים הרלוונטיים? זו המחלוקת שהובאה לפתחנו בשני הערעורים שבהם עסקינן. מדובר בשאלה פרשנית, שהכרעה בה יונקת מלשון החוק ומתכליתו; בין היתר על רקע ההיסטוריה להוספת הוראה זו שבפקודה שקבעה לראשונה את מעמדה של "חברה משפחתית" לצרכי מס, וכן בשים לב לתיקון משנת 2013 להוראת סעיף 64א לפקודה שהוא אמנם מאוחר לשנות המס נושא הערעורים אך גם בו יש כדי לשפוך אור על הדיון. ייאמר כבר כעת, כי דעתי היא שהדיבידנדים שחילקו החברות המשפחתיות למערערים אינם פטורים מחיוב במס; והכל כפי שיפורט.

פתח דבר

2. במוקד הדיון ניצב הסדר המיסוי של חברה משפחתית שמוסדר בסעיף 64א לפקודה, כנוסחו במועד הרלוונטי. ע"א 8847/13 מופנה כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (ע"מ 11-02-17937 שפירא נ' פקיד שומה גוש דן ו-ע"מ 11-02-17958 אראן אלקטרוניקס (1969) בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (18.8.2013)); כבוד השופט מ' אלטוביה); וע"א 5888/14 מופנה כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (ע"מ 12-01-39456 הרשקו נ' פקיד שומה רחובות (10.6.2014)); כבוד השופט א' סטולר). התשתית העובדתית המונחת ביסודו של כל אחד מערעורים אלה היא דומה ככל שהדברים דורשים הכרעה, ולנוכח קיומן של שאלות משותפות בדיון – הדיון בהם אוחד בבית משפט זה. עניין אראן אלקטרוניקס ועניין שפירא נסבו על אותו הליך שומתי מול המשיב ונדונו במאוחד בבית המשפט המחוזי; ואלא אם כן נאמר במפורש אחרת יכוננו להלן יחדיו עניין שפירא. אל עניינו של הרשקו אתייחס להלן כעניין הרשקו. ההתייחסות למשיב היא לפקיד שומה, בין פקיד שומה גוש דן ובין פקיד שומה רחובות, לפי העניין (להלן: המשיב).

טרם שאפנה לרקע העובדתי הנדרש לדיון, אקדים התייחסות קצרה לשדה המשפטי שבו אנו עוסקים. רקע נורמטיבי זה יבהיר כבר בשלב זה את היתרונות

המיסויים הגלומים בצורת התאגדות כחברה משפחתית, מנקודת מבטם של הנישומים, וישמש אותנו בהמשך לבירור המחלוקת שבין הצדדים.

המסגרת הנורמטיבית

3. בשיטת המס הישראלית נוהג ברגיל מודל מיסוי דו-שלבי ביחס לחברות ובעלי מניותיהן. בשלב הראשון ובהתאם לסעיף 126 לפקודה, מוטל מס חברות על הכנסתה החייבת של החברה, בשיעור אחיד ומופחת מזה המשולם על ידי יחידים; בשלב השני, בעת חלוקת דיבידנד מתוך רווחי החברה לבעלי מניות יחידים, מוטל מס נוסף – הוא המס על הדיבידנד, בשיעור הקבוע בסעיף 125ב לפקודה, שבתשלומו נושא בעל המניות. התכלית שבבסיס המודל הדו-שלבי היא לקרב את שילובם המצרפי של שני שיעורי המס האמורים לשיעור המס השולי המוטל על היחיד מפעילות שאינה מאוגדת; כך שמחד גיסא לא ייגבה מס בחסר, ומאידך גיסא תימנע הטלת כפל מס. בדרך זו ביקש המחוקק לשמור על "אדישות מיסויית", במובן זה שלא יהיה בדיני המס כשלעצמם להשפיע על החלטתו העסקית של נישום, אם לפעול בעצמו או באמצעות תאגיד (ראו למשל: ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' ז'ורבין, פסקאות 14-15 (22.6.2015)). כן ראו: אהרן נמדר מס הכנסה 532-533 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר); אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך ב 358-359 (מהדורה שניה, 2014) (להלן: רפאל ולזר); דוד גליקסברג "המיני-רפורמה, מודל השילוב המלא ומיסוי תאגידיים בישראל", משפטים כ 185 (1990)).

למודל הנוהג במיסוי חברות קיימים יוצאים מן הכלל; וכך גם בענייננו, כשבלב המחלוקת ניצב הסדר המיסוי המיוחד של חברה משפחתית. הסדר זה, הקבוע בסעיף 64א, התווסף לפקודה במסגרת תיקון מס' 32 בשנת 1978 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 32), התשל"ח-1978). תחולתו של הסדר זה מותנית בבחירה להתנהל כ"חברה משפחתית", בהתקיים התנאים לכך ותוך מתן הודעה מתאימה ובמועדה לפקיד השומה. בשל מרכזיותה של ההוראה לדיון, להלן יובא החלק הרלוונטי בסעיף 64א לפקודה, כנוסחו במועדים הנוגעים לענייננו:

" 64א.

(א) הכנסתה החייבת של חברה שחבריה הם בני משפחה שלפי סעיף 76(ד)(1) רואים אותם כאדם אחד (להלן – חברה משפחתית) והפסדיה ייחשבו, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילתה של שנת מס פלונית, או תוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, הכל לפי הענין, 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 אותם כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;” (ההדגשות שלי- ע'ב')

על הרקע להסדר זה עוד אתעכב, ואולם בשלב זה אסתפק ב"תיאורו". הסעיף יצר את מה שמכונה לעיתים "יצור כלאיים" (ראו למשל: ע"א 1168/06 ברנוביץ' נ' אגף מס הכנסה, פסקה 7 (19.9.2007)). זאת שעה שב"תקופת ההטבה", קרי: התקופה שבה החברה נחשבת חברה משפחתית, מצד אחד ההסדר אינו משנה את צביונה של החברה כבעלת אישיות משפטית נפרדת, כך שהבעלים נהנה מהיתרונות הגלומים במסגרת ההתאגדות כחברה; ומצד שני, בה בעת מסך ההתאגדות מוסר חלקית לצרכי מס, באופן שהכנסותיה והפסדיה של החברה המשפחתית מיוחסים ל"נישום המייצג" (כפי שנהוג לכנות את בעל המניות שמוגדר כ"נישום" בסעיף 64א(א) לפקודה, וכך אכנה אותו אף אני), ונשמרים לו היתרונות המיוחדים של ה"יחיד" במישור המס. אם כן, לגבי חברה משפחתית נוהג מודל מיסוי חד-שלבי: על הכנסות החברה יוטל מס רק פעם אחת, אך בשיעור מס שולי שחל על ה"נישום המייצג" כיחיד. מס שולי זה, שבו נשא הנישום פעם אחת, בא במקום השילוב המצרפי של שני המיסים לפי המודל הדו-שלבי, שכאמור מוטלים כרגיל על רווחי חברה בעת התהוותם ובעת חלוקתם (ראו: ע"א 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, פסקה 13 (3.9.2015) (להלן: עניין מומב); ע"א 3574/92 פקיד שומה גוש דן נ' פרג, פ"ד נ(3) 690, 694 (1996) (להלן: עניין פרג); ע"א 306/88 פלזנשטיין נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד מה(3) 542, 546-547 (1991); רפאל ולזר, בעמודים 361-372). מכאן יוצא, כי ככל שבתקופת ההטבה הפיקה חברה משפחתית רווחים, ואלה יוחסו לנישום המייצג וחויבו בידיו במס (בהתאם לסעיף 64א(א) לפקודה) – אין הצדקה להטיל מס פעם נוספת גם בעת חלוקת רווחים אלה כדיבידנד. סעיף 64א(א)(1) לפקודה שהובא לעיל מסדיר עניין זה, בקובעו כי יש לראות את הרווחים שחולקו "כאילו לא חולקו".

מצוידים ברקע זה, נפנה להכרעה בערעורים.

עיקרי התשתית העובדתית

ע"א 8847/14 – עניין שפירא

4. המערערת 2 בתיק זה, חברת אראן אלקטרוניקס (1969) בע"מ (להלן: אלקטרוניקס) הוקמה בשנת 1969. החל משנת 2002 ביקשה החברה להיחשב כ"חברה משפחתית" לצורך תחולתו של סעיף 64א לפקודה, כאשר המערער 1, מר שלמה שפירא (להלן: שפירא), הוא "הנישום המייצג" שלה.

מפעילותה עובר לסיווגה כחברה משפחתית, נכון לתום שנת המס 2001 צברה אלקטרוניקס הפסדים בסך של כ-5,000,000 ש"ח. המחלוקת בין הצדדים לא התעוררה ביחס לכל אותן שנים שבהן היתה אלקטרוניקס חברה משפחתית, אלא רק ביחס לשנים 2004 ו-2007 – השנים שבהן חילקה אלקטרוניקס דיבידנדים לשפירא.

בשנת 2004 קיזזה אלקטרוניקס את הפסדי העבר שלה קודם להיותה חברה משפחתית כנגד הכנסתה השוטפת לאותה שנה, כך שלא נותרה הכנסה החייבת בתשלום מס; ובשנת 2007 קיזזה יתרת הפסדי העבר כנגד ההכנסה השנתית, כך שלבסוף נותרה הכנסה חייבת בסך של 770,576 ש"ח בלבד. הכנסה חייבת זו יוחסה לשפירא בהתאם להוראות סעיף 64א(א) לפקודה, ואין חולק כי שולם בגינה מס כדין. בשנים 2004 ו-2007 חילקה החברה לשפירא דיבידנד בסך של 1,800,000 ש"ח בכל שנה. בדוחות המס שהגיש למשיב, פקיד שומה גוש דן, הצהיר שפירא על חלוקת הדיבידנדים הללו כפטורה ממס, משום שלשיתו הדיבידנדים "חולקו מהכנסות החברה" ובתקופת ההטבה, בהתאם להוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה. המשיב מצדו לא השלים עם דיווחו של שפירא. המחלוקת בין הצדדים נסבה על השאלה אם שפירא חייב במס בגין הדיבידנדים שחילקה לו אלקטרוניקס בשנת 2004 ובשנת 2007 (למעט הסך של 770,576 ש"ח שיוחס לשפירא, ואין מחלוקת שזה מכבר שולם בגינו מס, כאמור; ובהתאם, ההתייחסות בפסק דין זה לדיבידנד שחולק לשפירא בשנת 2007 עניינה רק ביתרת הסכום – 1,029,424 ש"ח).

ע"א 5883/14 – עניין הרשקו

5. המערער בתיק זה, מר מאוריס הרשקו (להלן: הרשקו), מחזיק ב-50% מחברת מ.צ. הרשקו השקעות בע"מ (להלן: חברת הרשקו), כשב-50% הנותרים מחזיקה בת זוגו. בשנת המס 2007 חברת הרשקו ביקשה להכיר בה כ"חברה משפחתית" ולראות בהרשקו

כ"נישום המייצג" שלה. יובהר כי מתוקף היותם בני זוג, דוח המס של הרשקו וכת זוגו הוגש במאוחד על ידי הרשקו; משכך, ההתייחסות להלן ככל שמדובר בחלוקת הדיבידנדים ובחוב במס – תהא להרשקו.

מפעילותה של חברת הרשקו עובר לסיווגה כחברה משפחתית, נכון לתום שנת המס 2006, נצטברו אצלה הפסדים בסך של 5,460,706 ש"ח. בשנים 2007 ו-2008, שבהן כבר נחשבה לחברה משפחתית, מכרה חברת הרשקו את אחזקותיה במניות חברת "פלסטו שק בע"מ" (להלן: המניות) באופן מדורג בשנתיים אלה. בעקבות המכירה, נצמח לחברת הרשקו רווח הון ריאלי בסך של כ-6,000,000 ש"ח לשנת 2007, ובסך של כ-600,000 ש"ח לשנת 2008. כאן המקום לבאר, כי ככלל חברה מנהלת רישומים על פי כללי החשבונאות, ומבצעת התאמות לצרכי מס. כאשר רכשה חברת הרשקו את המניות, עלותן לצרכי מס היתה גבוהה מן העלות החשבונאית שנרשמה בדוחות הכספיים המבוקרים של החברה. בהתאם לכך, כאשר התקבלה התמורה ממכירת המניות, הרווח שנרשם בדוחות ההתאמה לצרכי מס היה נמוך מרווח ההון החשבונאי שנרשם בדוחות הכספיים. לפיכך נוצר הפרש רווח הנובע, באופן פשטני, מהפער שבין כללי החשבונאות לדיני המס (להלן: הפרש הרווח החשבונאי). לנפקותו של הפרש רווח חשבונאי זה עוד אדרש.

בשנים 2007 ו-2008 הרשקו דיווח למשיב כנישום מייצג על הכנסתה החייבת של חברת הרשקו, ואין חולק כי גם שילם בגינה מס כמתחייב בסעיף 64א(א) לפקודה. בשנים אלה, חילקה חברת הרשקו דיבידנדים להרשקו: 16,000,000 ש"ח בשנת 2007; ודיבידנדים בסך 2,090,000 ש"ח בשנת 2008. בדוחות המס שהגיש למשיב, פקיד שומה רחובות, הצהיר הרשקו על הדיבידנדים שנתקבלו מהחברה כהכנסה שאינה חייבת במס, משום שלשיטתו הדיבידנדים "חולקו מהכנסות החברה" ובתקופת ההטבה, בהתאם להוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה.

המשיב מצדו לא השלים עם הדיווח, והצדדים נחלקו ביחס לשני סכומים מתוך הדיבידנדים שחולקו. הראשון, סכום של 5,359,673 ש"ח, שחולק מתוך ההכנסה השוטפת לשנת 2007 של חברת הרשקו שכנגדה קוזזו הפסדי העבר שלה, ומשכך לא נכללה ב"הכנסה החייבת" של חברת הרשקו (ולענייננו, ייקרא להלן למען הנוחות: הדיבידנד לשנת 2007). השני, סכום של 554,288 ש"ח שחולק מתוך הפרש הרווח החשבונאי לשנת 2008 (ולענייננו, ייקרא להלן למען הנוחות: הדיבידנד לשנת 2008); לטענת המשיב, הפרש רווח חשבונאי כלל לא מהווה "הכנסה" בידי החברה. למען הסר

ספק, למעט שני סכומים אלה, לגבי יתר הדיבידנדים שחילקה חברת הרשקו הצדדים אינם חלוקים, שכן לגביהם סבר המשיב כי שולם זה מכבר מס כמתחייב.

הצגת המחלוקת

6. המחלוקת שבין הצדדים נסבה על הפרשנות הראויה להסדר המיוחד של חברה משפחתית, כפי שזה קבוע בסעיף 64א לפקודה כנוסחו בעת הרלוונטית. ליתר דיוק, השאלה הטעונה הכרעה היא, אם הפטור מחיוב במס הקבוע בסעיף 64א(א)(1) חל על חלוקת דיבידנד מתוך כל הכנסה של החברה המשפחתית או רק מתוך הכנסה שמוסתה קודם לכן. כל צד דוגל בעמדה פרשנית שונה למונח "הכנסות החברה" בהקשר של הוראת סעיף 64א(א)(1); כך, המערערים סבורים כי הכוונה היא למונח "הכנסה", פשוטו כמשמעו, בעוד שהמשיב קורא לתוכו את המונח "הכנסה חייבת".

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

"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".

נמצאנו למדים כי המונח "הכנסה", הקבוע בסעיף 64א(א)(1) לפקודה מוגדר באופן רחב בהיקפו מן המונח "הכנסה חייבת", שבו עושה שימוש סעיף 64א(א) לפקודה (ראו גם: רפאל ולזר, עמוד 376).

לאבחנה שבין המונחים "הכנסה" ו-"הכנסה חייבת", נודעת נפקות משמעותית לעניין החבות במס – וכך גם כאשר עניין לנו בהסדר המיסוי של חברה משפחתית, כנוסחו במועדים הרלוונטיים לערעורים. על פי יישום לשוני-דוקני של ההסדר, כאשר "הכנסה החייבת" מחויבת במס שולי החל על היחיד כמצוות סעיף 64א(א); ומתוך "הכנסת החברה" חולקו רווחים, שלפי סעיף 64א(א)(1) יש לראותם "כאילו לא חולקו" – התוצאה היא שיתכן מצב שבו רווחים מסוימים מרווחי החברה חולקו מתוך הכנסה שלא חויבה במס. זוהי עמדת המערערים – ולפיה, יש להחיל את ההסדר המיוחד כלשונו, ולפטור דיבידנדים שחולקו מכל מקור הכנסה של החברה, לאו דווקא מתוך "הכנסתה החייבת". מן העבר השני ניצבת עמדת המשיב, שלפיה ב"הכנסות החברה"

התכוון המחוקק למעשה ל"הכנסה חייבת". הוזה אומר, יש לפרש את ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) כמאפשר חלוקה שאינה חייבת במס רק מדיבידנדים שחולקו מ"הכנסתה החייבת" של החברה לפי סעיף 64א(א), קרי: הכנסה שכבר נתחייבה במס. המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים בערעורים שלפנינו, שעניינה כאמור חלוקת הדיבידנדים בחברות המשפחתיות, נובעת מכך שלשון סעיף 64א(א)(1) לפקודה סובלת יותר מפרשנות אחת.

7. לימים, תוקן נוסחו של סעיף 64א(א)(1) לפקודה, ונראה שכך לנוכח הכרתו של המחוקק בבעייתיות שבנוסחו שעליה עמדתי זה עתה. בשנת 2013 נכנס לתוקף תיקון מס' 197 לפקודה (להלן: תיקון 197 לפקודה), שלפיו, בין היתר, החל משנת 2014 קובע סעיף 64א(א)(1) באופן מפורש כי הפטור מחיוב במס חל על רווחים שחולקו מ"הכנסתה החייבת" של החברה (ולא נאמר עוד "הכנסה" בלבד). לשונו של הסעיף לאחר התיקון לפקודה מורה כך:

"(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית; לעניין זה, 'רווחים שחולקו מהכנסות החברה' – רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה בתוספת ההכנסה הפטורה ממס, ובהפחתת המס החל על הנישום בשל ההכנסה החייבת כאמור, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה את הנישום בהתאם" (ההדגשה שלי-ע'ב').

משתוקן הסעיף, פרשנותו של המונח "הכנסות החברה" אינה שנויה עוד במחלוקת והמחוקק אמר את דברו. תיקון זה אמנם "צופה פני עתיד" ביחס לערעורים שבפנינו, שכן שנות המס שבערעור כולן קדמו לשנת 2014 שאז נכנס התיקון לתוקפו. ואולם כפי שעוד יבואר, יש בתיקון המאוחר כדי לתרום לדיון.

ההליכים עד כה ופסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים

ע"א 8847/13 – עניין שפירא

8. לאחר חלוקת הדיבידנדים בשנים 2004 ו-2007, הצהיר כאמור שפירא בדוחות המס שהגיש למשיב על הדיבידנדים כפטורים ממס, שכן הם חולקו מתוך הכנסות החברה בשנים שבהן אלקטרוניקס נחשבה חברה משפחתית, והכל לפי סעיף 64א(א)(1)

לפקודה. המשיב מצידו קבע בצו השומה שהוציא לשפירא כי הסכומים שחולקו בשנים 2004 ו-2007 אינם חוסים תחת הוראות סעיף 64א(א)(1) לפקודה. כך, מקום שבו הפטור ממס המוענק מתוקף הסעיף חל רק בנוגע לרווחים שחולקו מתוך הכנסה ששולם בגינה מס. ובהקשר זה הדגיש המשיב, כי אלקטרוניקס לא שילמה מס על הכנסתה, משהיא קיזזה כנגדה את הפסדיה הצבורים מהתקופה שקדמה לתקופת ההטבה (להבדיל מהפסדים שצברה החברה בתוך תקופת ההטבה).

בהינתן מצב דברים זה, קבע המשיב כי הדיבידנד בסך של 1,800,000 ש"ח שחולק לשפירא בשנת 2004; וכן יתרת הדיבידנד בסך של 1,029,424 ש"ח שחולקה לשפירא בשנת 2007 – לא חויבו במס. ומשכך, יש למסותם בשיעור של 25% – הוא שיעור המס שחל באותה העת על חלוקת דיבידנד ליחיד לפי סעיף 125ב לפקודה, בידי "בעל מניות מהותי" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה. על שומות אלה שהוציא המשיב לשפירא לשנות המס 2004 ו-2007, הגישו שפירא ואלקטרוניקס ערעורים לבית המשפט המחוזי, שנדונו כאמור במאוחד.

9. בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה) דחה את הערעור ופסק כעמדת המשיב. בית המשפט הגיע למסקנה זו לאחר שקבע כי הפרשנות הנכונה למונח "רווחים" שבסעיף 64א(א)(1) היא זו שמתירה חלוקה פטורה ממס רק של רווחים שכבר שולם בגינם מלוא המס באופן מהותי. מכאן עבר בית המשפט המחוזי לבחון אם בענייננו, קיזוז הפסדי העבר של אלקטרוניקס כנגד הכנסתה בשנת 2004 וכנגד מרבית הכנסתה בשנת 2007 – מהווה חיוב במס לצורך סעיף 64א(א).

בהקשר זה, נפנה בית המשפט המחוזי להלכה שנקבעה ב-ע"א 3319/04 שקלרש נ' פקיד שומה רמלה (2.7.2006) (להלן: הלכת שקלרש); שם הכריע בית משפט זה כי למעמדה של חברה כחברה משפחתית יש נקודת התחלה ונקודת סיום מוגדרת – היא תקופת ההטבה; ומאחר שהסדר המיסוי של חברה משפחתית חל רק במשך תקופת ההטבה, יש ליצור אבחנה בין הפסדים שנצטברו בתוך תקופת ההטבה לבין הפסדים שנצטברו קודם לכן. משכך, הפסדי העבר אינם נלקחים בחשבון בקביעת ההכנסה החייבת במס שמיוחסת לנישום המייצג. בהתבסס על האמור שם, קבע בית המשפט המחוזי כי חלוקה ללא חיוב במס של רווחים מתוך הכנסה שכנגדה קוזז הפסד שצמח בשנים שלפני תחילת תקופת ההטבה – ומכאן שלא שולם בגינה מס לפי סעיף 64א(א) – לא רק שהיא מנוגדת להסדר המיסוי של חברה משפחתית, אלא אף מרוקנת מתוכן את הלכת שקלרש; שכן דה פקטו "מנצל" הנישום המייצג את הפסדי העבר במישור האישי. על יסוד כל האמור, דחה בית המשפט המחוזי את עמדתו של שפירא, ובהתאם

לשומות שהוציא לו המשיב, קבע כי הדיבידנדים שחולקו לשפירא בשנים 2004 ו-2007 חייבים במס.

ע"א 5883/14 – עניין הרשקו

10. הרשקו דיווח על חלוקת הדיבידנדים בשנים 2007 ו-2008 כחלוקה הפטורה ממס לפי סעיף 64א(א)(1) לפקודה. המשיב קיבל את דיווחו בחלקו, אך סבר כי שני הסכומים שבמחלוקת חולקו מתוך רווחים שלא עברו את "רשת המס" שבסעיף 64א(א); כך, משהסכום הראשון – הדיבידנד לשנת 2007, כהגדרתו לעיל (סך של 5,359,673 ש"ח) – חולק מתוך רווחים שקוּזוּ כנגד הפסדי עבר; ומשהסכום השני – הדיבידנד לשנת 2008 כהגדרתו לעיל (סך של 554,288 ש"ח) – חולק מתוך רווח חשבונאי, שלשיטת המשיב כלל לא מהווה הכנסה.

לנוכח מסקנתו זו, המשיב לא מצא כי סכומים אלה ראויים לזכות בהטבת המס הגלומה בסעיף 64א(א)(1); בהתאם, בצו השומה שהוציא להרשקו קבע המשיב כי יש למסות את הסכומים האמורים כדיבידנדים שחולקו לידי הרשקו לפי סעיף 125ב לפקודה ולנוכח הגדרתו כ"בעל מניות מהותי". על שומות אלה שקבע לו המשיב לשנות המס 2007 ו-2008, הגיש הרשקו ערעור לבית המשפט המחוזי.

11. בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כבוד השופט א' סטולר) פסק גם הוא כעמדת המשיב. זאת, על יסוד הכלל שלפיו פרשנותו של חוק תיעשה על פי תכליתו וכשזו מתוחמת בלשון החוק – וכך יש לנהוג גם בענייננו, ותוך התחשבות בהגיונם הכלכלי-פיסקאלי של דיני המס. על רקע תכלית הסדר המיסוי של חברה משפחתית, מצא בית המשפט כי סעיף 64א(א)(1) נחקק במטרה למנוע תשלום כפל מס בחברה משפחתית בגין רווחים שנצמחו בה, ומכאן ההוראה שקובעת כי אין מקום לחייב בגינם במס נוסף בעת חלוקתם. ואולם, מאותו הטעם גם מתבקש כי ככל שלא שולם מס בגין רווחים אלה – אין מקום לפטור את החלוקה של אותם רווחים בגדרי סעיף 64א(א)(1); וברי כי לא זו התכלית והגיונה של הוראה זו. בית המשפט המחוזי הוסיף כי מכאן שאין להיתלות בלשון גרידא הנקוטה בסעיף 64א(א)(1), שעושה שימוש במונח "הכנסה" (להבדיל מ"הכנסה חייבת"); ובהקשר זה הציע כי הפרשנות הראויה למונח "הכנסה" היא זו שמתייחסת לאותה ההכנסה שכבר חויבה במס בידי היחיד כנישום המייצג של החברה המשפחתית.

בהמשך לכך ובאשר לדיבידנד לשנת 2007, קבע בית המשפט כי יש למסותו. לעניין זה העיר בית המשפט המחוזי כי קביעתו עולה בקנה אחד עם הלכת שקלדש, שלפיה הפסדים שנצברו לפני תקופת ההטבה שבה מוגדרת החברה כ"חברה משפחתית" לא יותרו בקיזוז כנגד הכנסתה של החברה בתוך תקופת ההטבה. מאחר שחלק מהכנסת חברת הרשקו לשנת 2007 קוזזו כנגד הפסדי העבר, בניגוד למותר בהלכת שקלדש – אין לראות בקיזוז זה כתשלום מס באופן מהותי על פי סעיף 64א(א) לפקודה; ומטעם זה ממש, גם אין לפטור מחיוב במס את הדיבידנד לשנת 2007, שחולק מתוך הכנסה שלא נתחייבה במס. ביחס לדיבידנד לשנת 2008, קבע בית המשפט המחוזי כי מדובר בסכום שחולק מתוך הפרש רווח חשבונאי, ומשכך בהכרח לא עבר את "רשת המס". במצב דברים זה, אף סכום זה חייב במס כדיבידנד בידי בעל המניות. בסופו של יום, דחה בית המשפט המחוזי את הערעור שהגיש הרשקו ביחס לסכומים האמורים, וקבע כי יש למסותם כדיבידנדים.

טענות המערערים

12. לשם הנוחיות ובשל הזהות במרבית הטענות שבשני הערעורים – אלה יפורטו כמקשה אחת; וככל שתוצג טענה מפי מי מהמערערים הרלוונטית להליך אחד אך לא לאחר – הדבר יצוין. המערערים חולקים על פסיקתם של בתי המשפט המחוזיים בעניינם, ואת טיעונם ממקדים המערערים בעיקר בניתוח הלשוני של הוראת החוק. לעמדתם, סעיף 64א(א)(1) לפקודה נוקט במונח "הכנסה" ולא "הכנסה חייבת", ויש ליישם אותו פשוטו כמשמעו: ההטבה המיסויית שקבועה בו אינה מוגבלת אך ורק לסכומים שיוחסו לנישום המייצג וששולם עליהם מס בהתאם לסעיף 64א(א), קרי: מתוך "הכנסתה החייבת" של החברה, אלא חלה על חלוקת רווחים ממלוא "ההכנסה" של החברה. עוד טוענים המערערים, כי בסעיף ההגדרות של הפקודה מצויה הגדרה לכל אחד מהמונחים "הכנסה" ו"הכנסה חייבת" – והיא שמתווה את הפרשנות היחידה שיש ליתן להם; ומשהוטבע בסעיף 64א(א)(1) המונח "הכנסה" – חזקה על המחוקק כי התכוון למונח זה כהגדרתו בפקודה, ולא למונח האחר, ואין מקום לפתוח אותו לפרשנות. כך במיוחד, מדגישים המערערים, מקום שבו תחת אותה "קורת גג" של הסדר המיסוי לחברה המשפחתית, ברישא לסעיף 64א(א) לפקודה – עשה המחוקק שימוש במונח "הכנסה חייבת", מקום שמצא לנכון.

המערערים מוסיפים וטוענים כי העמדה שעליה הם נשענים מצאה ביטוי גם בעמדת רשות המיסים, בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (להלן: החב"ק). לשיטתם, סעיף 6.3.1 לחב"ק העוסק בפרשנות ההסדר, מבהיר כי סעיף 64א(א)(1) לפקודה פורש

את חסותו על כלל "הכנסות החברה" ואינו מוגבל, כדעת המשיב, ל"הכנסתה החייבת".
 וכלשון הסעיף: "האמור אינו מוגבל לרווחים, המחולקים מהכנסתה החייבת של
 החברה, והוא חל על רווחים המחולקים מכל מקור..." (ההדגשה שלי-ע'ב). שפירא
 מוסיף מצידו כי פרשנות המשיב בחב"ק עמדה לנגד עיניו בעת שכלכל את צעדיו;
 משכך, שגה בית המשפט המחוזי כשדחה את טענת ההסתמכות שלו, ואף כשקבע כי
 החב"ק תומך בעמדת המשיב.

המערערים מוצאים גם בתיקון 197 לפקודה משום חיזוק לעמדתם. כאמור,
 במסגרת התיקון נוספה בסעיף 64א(א)(1) הבהרה לעניין "רווחים שחולקו מהכנסות
 החברה", שלפיה הכוונה היא ל"רווחים שחולקו מהכנסתה החייבת של החברה".
 לעמדת המערערים, התיקון בא לשנות את המצב שקדם לו, ובתוך כך הם מדגישים כי
 העובדה שנקבעה לשינוי תחולה למן שנת 2014, מעידה ביתר שאת כי לא מדובר
 בהבהרה "הצופה פני עבר" כי אם בשינוי ממשי של הדין. מכאן מבקשים המערערים
 ללמוד כי המצב הנורמטיבי ששרר לפני התיקון היה אחר, במובן זה שסעיף 64א(א)(1)
 העניק פטור מחלוקת רווחים שחולקו מכלל "הכנסות החברה", לאו דווקא מ"הכנסתה
 החייבת".

13. בהתייחס לעניינם הפרטי, שהוא שעומד לבחינה ולהכרעה, המערערים חולקים
 על קביעותיהם של בתי המשפט המחוזיים שלפיהן הסכומים שחולקו לכל אחד מהם
 כדיבידנדים – חייבים במס. המערערים גורסים כי הפסד הוא נכס כלכלי, ושימוש בו
 שקול לתשלום מס ויש לראות בו "מגן מס". שעה שהפסדי העבר של החברה קוזזו
 כנגד הכנסותיה, הכנסות החברה כבר היו כפופות למעשה למנגנון המיסוי החד-שלבי.
 במצב דברים זה, הטלת מס פעם נוספת גם עם חלוקת הרווחים מתוך הכנסות אלה
 תעמוד בסתירה לא רק ללשון הסדר המיסוי של חברה משפחתית, כי אם גם לתכלית
 הבסיסית שלו. בניגוד לקביעות בתי המשפט המחוזיים, נטען כי המהלך שביצעו
 המערערים כלל לא נוגד את הלכת שקלדש, שכן הפסדי העבר קוזזו "בתוך החברה",
 כנגד רווחיה שלה בלבד ולא כנגד רווחיהם האישיים של המערערים כ"נישומים
 מייצגים"; ורק לאחר הקיזוז האמור – בוצעה חלוקת הדיבידנדים.

הרשקו מוסיף כי בענייניו שגה בית המשפט המחוזי גם בקובעו כי הדיבידנד
 שחולק בשנת 2008 מתוך הפרש הרווח החשבונאי, קרי: הדיבידנד לשנת 2008, חייב
 אף הוא במס. לשיטתו, הפרש רווח חשבונאי אינו בבחינת רווח "על הנייר", כמשתמע
 מפסק דינו של בית המשפט המחוזי, כי אם רווח ממשי שנוצר בעת מכירת המניות –
 ומשכך מהווה חלק מ"הכנסות החברה"; ובהתאם לטענת המערערים שלפיה הפטור

הקבוע בסעיף 64א(א)(1) חל על רווחים שחולקו מ"הכנסות החברה" – לגישת הרשקו אין מקום לדרישת המשיב כי דיבידנד זה יחויב במס.

מכל האמור לעיל, סבורים המערערים כי יש לקבל את הערעורים ולהורות על ביטול השומות שהוציא להם המשיב.

טענות המשיב

14. המשיב מצדו סומך את ידיו על פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים, הן בהיבט ההכרעה העקרונית שעולה מהם; והן בהיבט התוצאה שאליה הגיעו בעניינם הפרטי של המערערים. בעיקרו של דבר, עמדת המשיב היא שהרווחים שאליהם מכוון סעיף 64א(א)(1) לפקודה הם רק אלו שחולקו מתוך "ההכנסה החייבת" של החברה המשפחתית, לאחר שיוחסו לנישום המייצג על פי סעיף 64א(א) לפקודה ולאחר שחויבו בידו במס שחל על היחיד; כאשר רווח מסוים אינו נתון למשטר המס החד-שלבי, ודאי שאין לזכותו בפטור שבסעיף 64א(א)(1), שנועד אך למנוע כפל מס. מסקנה זו, הנובעת מהתכלית שביסוד הסדר המיסוי הרלוונטי, מתחייבת אף מלשון הוראת סעיף 64א(א)(1) – שמפנה באופן מפורש לסעיף 64א(א) ומשלימה אותו. מקום שבו המחוקק בעצמו קשר בין הסעיפים השונים – כך גם מצווה לקרוא אותם, באופן הרמוני ובראי ההסדר כמכלול. ועוד בהקשר זה טוען המשיב, כי אין לאפשר למערערים להיבנות מקריאת סעיף 64א(א)(1) במנותק מהסביבה הנורמטיבית שבו הוא מצוי ומהתכלית שלשמה הוא נועד.

המשיב טוען כי בהידרשם לסעיף 6.3.1 לחב"ק התמקדו המערערים במובאה מסוימת בלבד מתוכו, ובתוך כך הם חשפו טפח אך כיסו טפחיים. אכן, בחב"ק נכתב כי חלוקת הרווחים אינה מוגבלת ל"הכנסתה החייבת" של החברה; ואולם באותו סעיף עצמו נאמר גם, כי הענקת פטור ממס על חלוקת הרווחים לעולם תהיה כפופה לתשלום המס המלא על ידי הנישום בגין אותם רווחים. וכלשון החב"ק: "מאחר שבגין רווחים אלה כבר שולם המס המלא על ידי הנישום", אשר לו נזקפה ההכנסה, נקבע בסעיף 64א, כי רווחים שחולקו מהכנסת החברה המשפחתית בתקופת הטבה, יראו אותם כאילו לא חולקו... (הדגשה שלי-ע'ב').

בהתייחס לתיקון 197 לפקודה ולכך שנקבע כי ייכנס לתוקף רק עם תחילת שנת 2014, מצייין המשיב כי מדובר ב"תיקון מבהיר" ולא בשינוי של הדין. בהקשר זה מפנה המשיב לכך שעמדה זו באה לידי ביטוי גם במסגרת חוזר מס הכנסה מס' 1/2014

בנושא: "הוראות סעיף 64א לעניין חברה משפחתית – בעקבות תיקון 197 לפקודת מס הכנסה" (19.5.2014) (להלן: חוזר מס הכנסה 1/2014). חוזר מס הכנסה 1/2014, גם הוא גלוי לעיני נישומים, והוא משקף את העמדה הרשמית של רשות המסים ואת אופן פועלה.

15. בנוגע לעניינם של המערערים, טוען המשיב כי הם חילקו דיבידנדים מתוך הכנסות שטרם מוסו – ועל כן כספים אלה חבים במס. אשר לחלוקת דיבידנדים מתוך רווחים שקוזזו אל מול הפסדי עבר – נטען כי אף אם ניתן לראות בקיזוז הפסדים כנגד הכנסות משום חיוב במס בגינן, הרי שאין מקום לעשות כן בנסיבות שלפנינו. כך על פי המשיב, משום שעסקינן בהפסדים שנצטברו בחברת אלקטרוניקס ובחברת הרשקו קודם להפיכתן לחברות משפחתיות. הכרה בקיזוז הפסדי העבר כתשלום מס בגין הרווחים מנוגדת הן לעובדה כי לתחולת ההסדר שבסעיף 64א יש נקודת התחלה ונקודת סיום שהן מוגדרות, ומשכך אין להתייחס לדיבידנדים כרווחים שחולקו מהכנסות החברה בתקופת ההטבה; ומנוגדת הן להלכת שקלרש, שנועדה להבטיח כי הפסדי העבר ייוחסו רק לחברה, מבלי שהנישום ייהנה במישור האישי מהפסדים אלה. המשיב מדגיש כי התוצאה שאליה מכוונים המערערים מובילה להנאה כפולה מהטבת המס, ולעיוות כלכלי לטובתם כבעלי מניות בחברה משפחתית.

עוד טוען המשיב, בעניינו של הרשקו בלבד, כי הדיבידנד לשנת 2008 חולק מתוך רווח חשבונאי שוטף, המשקף את תוצאת הפעילות העסקית של הנישום ואת מצבו הפיננסי בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים. המשיב מוסיף וטוען כי אף אם חברת הרשקו היתה רשאית לחלק להרשקו את הרווח החשבונאי כדיבידנד לפי התנאים הקבועים בסעיף 302 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 – לצרכי מס, רווח חשבונאי זה אינו משקף את "ההכנסה החייבת" שיוחסה להרשקו בשנת המס 2008, וממילא הוא לא חויב במס במסגרת סעיף 64א(א). במצב דברים זה, ברי כי אין מקום לאפשר לסכום שחולק מרווח זה כדיבידנד, לחמוק מ"רשת המס".

סופו של דבר, סבור המשיב כי יש לדחות את הערעורים ולהותיר את פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים על כנם.

דיון והכרעה

16. אקדים את המאוחר ואומר שהגעתי לכלל מסקנה כי דינם של הערעורים להידחות. טרם שאבאר ואפרט את הדברים, ראוי להזכיר בקצרה מושכלות יסוד

בפרשנות החקיקה. הגישה הנוהגת בשיטת המשפט הישראלית דוגלת בפרשנות מהותית – להבדיל מפרשנות דוקטרינרית – של דיני המס (ע"א 181/14 פגי נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 26 (13.3.2016); ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 759-760 (2003)). עם זאת, כללי הפרשנות של דיני המס אינם שונים מכללי פרשנות החלים על כל דבר חקיקה, שלפיהם נקודת המוצא היא הלשון שבה נוקט החוק; ואולם, מקום שבו הלשון אינה מצביעה על פרשנות אפשרית אחת בלבד, ההליך הפרשני יימשך, כאשר מבין מגוון המובנים שבאים בחשבון – יש להעדיף את זה שמגשים באופן המיטבי את תכלית החוק ואת עקרונות היסוד של השדה המשפטי הרלוונטי (ע"א 4713/11 זגורי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פסקה 16 (20.7.2015); 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, 430-431 (1997)).

אכן, לשון החוק אינה נקייה מספקות, ומכאן המחלוקת הפרשנית ביחס לביטוי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" שבסעיף 64א(א)(1) לפקודה. מפסיקתם של בתי המשפט המחוזיים ומהספרות בתחום עולה כי אין תמימות דעים בהקשר זה, לנוכח העובדה כי לשון הסעיף סובלת יותר מאפשרות פרשנית אחת (ראו למשל: ע"מ 1130-06 קרלוס נ' פקיד השומה (15.7.2013); ע"מ 41765-02-12 רז נ' פקיד שומה ירושלים (24.2.2014); רפאל ולזר, בעמוד 374). מחלוקת זו הובאה לאחרונה לפתחו של בית משפט זה ב-ע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' רז (9.5.2016) (להלן: עניין רז). עניין רז עסק בחלוקת דיבידנדים מתוך רווחים חשבונאיים של החברה המשפחתית, שלא יוחסו לנישום המייצג ולא נכללו בדוח המס שלו וממילא לא מוסו במסגרת סעיף 64א(א). במחלוקת שנתגלעה בין הצדדים בעניין רז, בית משפט זה (השופט ד' ברק-ארוך בהסכמתם של השופטים ס' ג'ובראן ו-מ' מזוז) פסק כי תכליתו של ההסדר הקבוע בסעיף 64א(א)(1) היא מניעת חיוב נוסף במס בגין אותו רכיב שכבר מוסה; קרי: "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" הם רק אותם רווחים שכבר חויבו במס לפי סעיף 64א(א). יישומה של ההלכה שנקבעה בעניין רז במקרה שלפנינו מוביל למסקנה כי הדין עם המשיב. אלא בעוד שעניין רז עסק במקרה שבו חולק דיבידנד מתוך רווח חשבונאי של חברה משפחתית, הערעורים שלפנינו עוסקים גם בחלוקת דיבידנדים מתוך הכנסה שכנגדה קוזזו הפסדי עבר שנצטברו בחברה משפחתית.

לשון סעיף 64א(א)(1) ותכלית הסדר המיסוי של חברה משפחתית

17. ראשית דבר, עלינו לבחון אלו מבין האפשרויות הפרשניות שהוצעו על ידי הצדדים מתיישבת עם לשון סעיף 64א(א)(1). מבחינה לשונית-דוקטורית, המונח "הכנסה" בהקשרו של הסעיף מתיישב עם פרשנות המערערים, ופירוש זה הוא לכאורה אף טבעי ומתבקש; שכן קשה להלום שבהיסח הדעת בחר המחוקק לעשות שימוש במונח "הכנסה" ולא במונח "הכנסה חייבת". ואולם גם אם כך, אין זו הפרשנות היחידה לסעיף 64א(א)(1) ונמצא שגם לפרשנותו של המשיב קיים ביסוס בלשון הסעיף. פרשנות המשיב מעוגנת בהסדר כמכלול; המערערים מצידם מבקשים לבסס את עמדתם על ידי ניתוק חלקי ההסדר וקריאת סעיף 64א(א)(1) כעומד בפני עצמו – ולא כך הוא. מקריאה הרמונית של הסעיף בכללותו, על מרכיביו השונים, עולה כי המחוקק ביקש לקשור בין סעיפי ההסדר. ראשית דבר, המונח "הכנסות החברה" שבסעיף 64א(א)(1) בא בהמשך ישיר למונח שבו נוקט סעיף 64א(א) – "הכנסתה החייבת של חברה...". במובן ש"ק" (1) כפוף לרישא שבסעיף (א). קשירה נוספת בין הסעיפים ניתן למצוא בכך שסעיף 64א(א)(1) מפנה להוראות ההסדר כולו, שעה שהוא מקנה הטבה לחלוקה מתוך הכנסות החברה שחושבו "לפי סעיף זה", כלומר – לפי סעיף 64א לפקודה. בכך אפוא ניתן למצוא אחיזה לשונית לטענה שכוונת המחוקק ב"הכנסות החברה" היא לאותה הכנסה שנזכרת ברישא לסעיף 64א(א) – קרי: ההכנסה החייבת של החברה, שיוחסה לנישום ושנתחייבה על ידו במס (ראו למשל: עניין רז, בפסקה 25; עניין מומב, בפסקה 16).

לפרשנות שהציג המשיב עוגן נוסף בלשון סעיף 64א(א)(1) לפקודה, שאותו ניתן למצוא במילה שבה פותח ס"ק (1) – "רווחים", כפי שהיטיב לבאר בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה) בעניינו של המערער שפירא; וכפי שאף קבע בית משפט זה בעניין רז. ככלל, ניתן להיאחז בכללי החשבונאות המקובלים על מנת לפרש מונח כלשהו, שלא זכה להגדרה מפורשת בפקודה, ובעניינו המונח "רווחים"; ואולם, מקום שבו כללים אלה אינם עולים בקנה אחד עם מדיניות המס של המחוקק המשתקפת בפקודה – יש לפרש את הוראת המס תוך סטייה מכללי החשבונאות, שכן יש לפרש דבר חקיקה מסוים על רקע הסביבה הנורמטיבית שבה הוא פועל (אהרון ברק, פרשנות במשפט, כרך שני – פרשנות החקיקה, 307 (1993) (להלן: פרשנות במשפט)). לאחרונה בעניין רז נתן בית משפט זה דעתו לכך שיש ממש בטענת המשיב כי במונח "רווחים" בהקשרו של סעיף 64א(א)(1) הכוונה לרווחים שכבר חויבו במס בהתאם לסעיף 64א(א) (שם, בפסקה 26), וגם אני סבורה כך.

18. הנה כי כן, המסקנה המתבקשת מן הדיון שלעיל היא כי הבחינה הלשונית כשלעצמה אין די בה כדי להכריע את הכף בסוגיה הנדונה. לפיכך, עלינו להמשיך במסע הפרשני ולבחון איזה מבין המובנים השונים מתיישב באופן ההולם ביותר עם התכלית הבסיסית של הסדר המיסוי שנקבע לחברה משפחתית בפקודה. תכלית החקיקה נלמדת על רקע ההיסטוריה החקיקתית וכוונת המחוקק ביחס למטרה המוצהרת שביקש להשיג באמצעות דבר החקיקה; והן 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"ם 7749/09 אורט ישראל חברה לתועלת הציבור נ' הממונה על מחוז ירושלים במשרד הפנים, בפסקה 22 (30.11.2011); פרשנות במשפט, בעמ' 81-82)). זאת ועוד, במלאכת הפרשנות של דיני המס באופן מיוחד, יש לצאת מנקודת הנחה כי המחוקק ביקש ליצור מערכת קוהרנטית ויעילה להטלת מס, ודאי שלא ליצור פרצות (עניין פוליטי, בפסקה 45; עניין חצור, בעמוד 77). כל אלה ישמשו אותנו בפרשנות תכליתית של סעיף 64א(א)(1).

הסדר המיסוי של חברה משפחתית התווסף לפקודה במסגרת תיקון מס' 32 (החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 32), התשל"ח-1978), במטרה להתגבר על נטייתם של נישומים רבים באותה תקופה שלא להתאגד באמצעות חברות, משום שיעור המס הגבוה יותר שהיה מוטל על הכנסותיהן של חברות לעומת הכנסות היחיד (עניין רז, בפסקה 31; עניין פרג, בעמוד 694; רפאל ולזר, בעמודים 351-352). במסגרת סעיף 64א לפקודה, ביקש המחוקק ליצור הסדר מיסוי ייחודי שיהא בו כדי ליתן מענה למצב דברים זה: מצד אחד לאפשר לנישום לנהל את עסקו במסגרת תאגיד וליהנות מהיתרונות הנלווים לכך; ומצד שני ליהנות מיתרונות המיסוי כיחיד. מאחר שהסעיף יצר קונסטרוקציה המשלבת בין שני "העולמות" – של החברה ושל היחיד, באה הוראת סעיף 64א(א)(1), שתכליתה למנוע הטלת מס פעם נוספת על הכנסה שכבר מוסתה (נמדד, בעמוד 163; רפאל ולזר, בעמוד 372). ויודגש, כי למן תחיקתו לא נועד הסעיף בשום שלב לפטור ממס סכומים שמחלקת חברה משפחתית לנישום המייצג שלה, מקום שאלה לא מוסו כלל; שאם לא נאמר כן, נימצא מעניקים לנישום המייצג הטבת מס שתיטיב את מצבו לעומת מצבם של נישומים אחרים, שלא בחרו להתאגד כך או בכלל. כפי שנקבע בעניין רז: "אי החיוב במס בגין דיבידנדים המחולקים על ידי חברה משפחתית מבוסס, כאמור לעיל, על כך שמדובר בהכנסה שכבר חויבה במס במסגרת מיסוי הכנסתו של הנישום המייצג ואין למסותה פעם נוספת" (שם, בפסקה 13 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז).

מכל האמור עולה מסקנה ברורה, שלפיה הפטור ממס בגין דיבידנדים המחולקים מרווחי החברה המשפחתית בהתאם לסעיף 64א(א)(1) – לעולם מותנה בכך שרווחים אלה כבר חויבו במס לפי סעיף 64א(א). משום כך, ורק משום כך, אין מקום למסותם פעם נוספת. את ההסדר שקבע המחוקק בנוגע למיסוי חברה משפחתית, שמטרתו היא למנוע כפל מס, ניצלו המערערים כדי לפטור ממס; והדבר מנוגד לתכלית ההסדר המיסויי המיוחד של חברה משפחתית.

19. גם אם ניתן למצוא יותר מאפשרות פרשנית אחת ללשון שבה נוקט סעיף 64א(א)(1) לפקודה, דומה כי במישור ההיגיון והתכלית הפרשנות המתחייבת מכולן היא זו של המשיב, כפי שקבעו בתי המשפט המחוזיים בפסקי הדין נושא הערעורים. בראי מסקנה זו, יש להשקיף גם על תיקון 197 לפקודה. ככלל, לא כל תיקון חוק בהכרח נושא עמו משב רוח של "שינוי", ואפשר שמטרתו היא הבהרה או מניעת ספק באשר לפרשנותו של החוק (רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5) 385, 406 (1998); דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 834 (1996)). בענייננו, שלא כטענת המערערים, ברי כי עסקינן בתיקון "מבהיר" שנועד לחדד כי "רווחים שחולקו מהכנסות החברה" הינם אך ורק רווחים שכבר עברו את "רשת המס", בין שחויבו בו ובין שהופטרו ממנו (ראו: חוזר מס הכנסה 1/2014, בעמ' 11-10). כך הכריע בית משפט זה בעניין 17 לא מכבר; וכך גם אני מוצאת, בין היתר בשים לב לדברי ההסבר להצעת החוק המתקן. מדברי ההסבר עולה בבירור כי הצורך בתיקון נולד על רקע אי בהירות בלשון החוק, וכי המחוקק חפץ לסתום את אותן פרצות שאפשרו תכנוני מס לא לגיטימיים והובילו להתדיינויות מול פקידי השומה (הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014), התשע"ג-2013, ה"ח 664; חוזר מס הכנסה, בעמ' 9). לענייננו יודגש, כי הסוגיה אמנם הובהרה באופן חד-משמעי עם תיקון 197 לפקודה, אך גם קודם לתיקון לא היה מקום לפרש את סעיף 64א(א)(1) כחל על רווחים שלא נתחייבו במס.

ומכאן, נפנה ליישום הדין על ענייננו.

מן הכלל אל הפרט

20. מן הדיון עד כה נמצאנו למדים כי נקודת המוצא היא שהפטור הקבוע בסעיף 64א(א)(1) חל אך ורק על רווחים שחולקו מתוך הכנסה שכבר חויבה במס. במקוד הערעורים שלפנינו ניצבים שני רכיבי מס שלגביהם התעוררה מחלוקת: הפטור עבר שקוּוּזו כנגד הכנסתה של החברה המשפחתית – כך לעניין שפירא, וכך גם בהתייחס

לדיבידנד לשנת 2007 בעניינו של הרשקו; והפרש רווח חשבונאי – שהתעורר בעניינו של הרשקו בלבד ביחס לדיבידנד לשנת 2008. חשוב להקדיש מספר מילים למונחים מיסויים אלה, טרם הכרעה בנוגע לעניינם הפרטני של שפירא והרשקו.

בית משפט זה קבע לא אחת, כי התקופה שבה חברה נחשב כחברה משפחתית היא תקופה תחומה בזמן, במובן זה שהסדר המיסויי הקבוע לחברה משפחתית חל רק בתוך תקופה זו (הלכת שקלרש, בפסקה 7; עניין מומב, בפסקאות 13-16; עניין פרג, בעמוד 694). מטעם זה, הלכת שקלרש יצרה אבחנה בין הפסדים שנצטברו בתוך תקופת ההטבה לבין הפסדים שנצטברו קודם לכן, וקבעה כי הפסדי העבר שמורים רק לחברה המשפחתית כאישיות משפטית נפרדת מהנישום המייצג, מבלי שאלה יכולים להיות מיוחסים לו; וממילא הוא לא שילם בגינם מס.

בענייננו, בתי המשפט המחוזיים קבעו, כל אחד בעניין שהובא לפניו, כי הדיבידנדים שנתקבלו בידי שפירא בשנת 2004 ו-2007, וכן הדיבידנד לשנת 2007 שנתקבל בידי הרשקו, לא חולקו מתוך רווחים שנתחייבו במס – ומשכך הם חייבים במס משאלה חולקו להם כדיבידנדים. יש להותיר על כנן קביעות אלה, משהן מגלמות יישום נכון וצודק של תכלית הסדר המיסוי של חברה משפחתית, ושל הלכת שקלרש – גם יחד. אכן, אין לראות בקיזוז הפסדי העבר אל מול הכנסות החברה המשפחתית כתשלום מס משהפסדי העבר מיוחסים לחברה בלבד ולא לנישום המייצג. ממילא גם אין יסוד לפטור ממס את הדיבידנדים שחילקה חברת אלקטרוניקס בשנים 2004 ו-2007, ושחילקה חברת הרשקו בשנת 2007 – מש"המקור" לפטור הנטען הוא בהפסדי עבר; ומשאלה קוזזו כנגד הכנסות החברות שיוחסו לנישומים המייצגים, נמצא שמעולם לא שולם מס בגינן. בהינתן האמור, יש לקבל את עמדת המשיב שלפיה דיבידנדים אלה חייבים במס.

21. אשר לדיבידנד לשנת 2008 שאותו חילקה חברת הרשקו – חלוקת רווחים שמקורם בהכנסה חשבונאית גרידא אף היא אינה פטורה ממס, ולכן יש מקום לאמץ את קביעתו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כבוד השופט א' סטולר) גם בעניין זה. וזאת יש לדעת: ככלל, בדוחות הכספיים המבוקרים שמנהלת חברה משתקף מצבה הפיננסי והעסקי על פי כללי החשבונאות המקובלים, שאינו בהכרח זהה למצבה של החברה לצרכי מס, כפי שהוא בא לידי ביטוי בדוחות ההתאמה לצרכי מס שעורכים נישומים. במקרה שלפנינו, כאשר חברת הרשקו דיווחה על התמורה שקיבלה ממכירת המניות, נוצר הפרש רווח חשבונאי שנבע מהשוני בין הדיווח החשבונאי לדיווח לצרכי מס. רווח חשבונאי זה, אינו בבחינת "הכנסה חייבת" לצרכי מס, וכלל לא הוחל לגביו

מודל המיסוי החד-שלבי הנוהג בחברה משפחתית: רווח זה לא הובא במסגרת ההכנסה החייבת שיוחסה להרשקו, ולא נתחייב בידו במס. במצב דברים זה, כאשר הדיבידנד לשנת 2008 חולק מתוך הרווח החשבונאי, בדין קבע בית המשפט המחוזי כי יש לראות בכך דיבידנד שחולק באופן "רגיל" לידי בעל מניות, באופן שלא ראוי לזכותו בפטור מחיוב במס לפי סעיף 64א(א)(1). לשון אחר: לא מדובר בדיבידנד ששולם מתוך רווחים שמוסו זה מכבר – שלכך נועד הפטור שבסעיף 64א(א)(1). בהינתן האמור, יש לקבל את עמדת המשיב שלפיה גם דיבידנד זה חייב במס.

22. טרם סיום, אדרש לפרשנות שניתנה בחב"ק לסעיף 64א(א)(1). כפי שצוין, כל צד מבקש להיאחז בפרשנות הוראת סעיף 6.3.1 לחב"ק בתמיכה לעמדתו: המערערים מציינים כי הפטור מחיוב במס בגין דיבידנד המחולק בחברה משפחתית, חל על רווחים המחולקים מכל מקור, ולא בהכרח מרווחים המחולקים מ"הכנסתה החייבת" של החברה המשפחתית; המשיב מצדו מעיר כי אמנם כך, אך מפנה לעובדה שבה בעת מוסיף החב"ק ומציין כי רווחים אלה שחולקו והופטרו ממס מתוקף סעיף 64א(א)(1) – הם כאלה שכבר חויבו במס בידי הנישום. לנוכח הדיון שנערך עד כה, ולמקרא סעיף 6.3.1 לחב"ק בכללו, בסוגיה זו אין לי אלא לחזור על שנאמר בעניין ד, שם נקבע כי פרשנות החב"ק משקפת את עמדתו של המשיב.

גם טענת ההסתמכות על החב"ק מפיו של שפירא – דינה להידחות. מדובר בטענה עובדתית שלא זכתה לביטוי ממשי בטיעונו של שפירא וממילא לא הוכחה בפני בית המשפט המחוזי; ואף לגופה אין בה רבותא, שכן משהוברר כי פרשנות החב"ק משקפת דווקא את עמדתו של המשיב, הסתמכות על החב"ק לא היתה יכולה להוביל את שפירא לכלכל את צעדיו כנטען על ידו.

סוף דבר

23. בדין קבע המשיב כי לעניין סעיף 64א(א)(1) לפקודה אין לראות בדיבידנדים שחולקו לשפירא בשנות המס 2004 ו-2007, ובשני הסכומים שבמחלוקת מתוך הדיבידנדים שחולקו להרשקו בשנות המס 2007 ו-2008 – "כאילו לא חולקו". דיבידנדים אלה חייבים במס בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה, והכל כפי שפורט לעיל.

על כן, אציע לחבריי לדחות את הערעורים ולחייב את המערערים ב-ע"א 8847/13 בתשלום הוצאות לפקיד שומה גוש דן, בסך 25,000 ש"ח; ואת המערער ב-ע"א 5888/14 בתשלום הוצאות לפקיד שומה רחובות, גם כן בסך 25,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ברון.

ניתן היום, ב' באלול התשע"ו (5.9.2016).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט