

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3319/04

בפני: כבוד הנשיא א' ברק  
כבוד השופט א' ריבלין  
כבוד השופט ס' גובראן

המערערים: 1. ליאור שקלרש  
2. יעקוב שקלרש

נגד

המשיב: פקיד שומה רמלה

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו  
מיום 12.2.2004, בתיק עמ"ה 1222/02, שניתן על ידי כבוד  
השופט אלטוביה מגן

תאריך הישיבה: ה' בניסן התשס"ו (03.04.2006)

בשם המערערים: עו"ד יוסי דולן

בשם המשיב: עו"ד יהודה ליבלין

### פסק-דין

הנשיא א' ברק:

סעיף 64א לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) קובע הסדר מיסוי מיוחד ל"חברה משפחתית". עיקר ההסדר הוא בכך שלבקשת "החברה המשפחתית", רואים את הכנסתה החייבת והפסדיה כהכנסתו והפסדיו של בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחיה (להלן: "הנישום"). במקרה דנן, צברה חברה הפסדים בשנים 1988-1998. לבקשת החברה (מסוף שנת 1998) היא הוכרה כ"חברה משפחתית" והוחל עליה סעיף 64א לפקודה, וזאת, החל משנת 1999. השאלה המתעוררת בפנינו הינה אם ההסדר הקבוע בסעיף 64א חל גם על הפסדי העבר (מהשנים 1988-1998) של החברה (בטרם הוכרה כ"חברה משפחתית")? האם ניתן לייחס את הפסדי העבר ל"נישום", כך שיקוזזו מרווחיו בשנת 1999 (ובשנים שלאחר מכן)?

1. חברת ספא קוסמטיקה בע"מ (להלן: החברה) צברה הפסדים (בסך 2,742,265 ₪) בשנים 1988-1998. החברה ביקשה בסוף שנת 1998 להכיר בה כ"חברה משפחתית", להחיל עליה את סעיף 64 לפקודה, ולראות במערערת 1 – משהיא בעלת הזכות לחלק הגדול ברווחי החברה המשפחתית - כ"נישום". בקשתה נענתה בחיוב. היא קיבלה הכרה כ"חברה משפחתית" החל משנת 1999. לאחר קבלת מעמד "חברה משפחתית" היא ביקשה לראות בהפסדי העבר של החברה (מהשנים 1988-1998) כהפסדי "הנישום" (המערערת 1) ולקזז אותם מרווחיו של "הנישום" בשנת 1999 (ובשנים שלאחר מכן). פקיד השומה דחה בקשה זו. הוא קבע כי ההפסדים הנזכרים בסעיף 64 הם ההפסדים הנוצרים החל מיום קבלת מעמד "חברה משפחתית". משנדחתה השגתם על כך, ערערו המערערים לבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו.

2. בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט א' מגן) דחה את הערעור. הוא קבע כי "... סעיף 64א(א) על מכלול סעיפיו מוביל למסקנה כי לא ניתן לקרוא לתוך המונח 'הפסדים' שבסעיף את הפסדי העבר שצמחו קודם לתקופת ההטבה. פרשנות אחרת תיצור א-סימטריה בין ההכנסה החייבת המיוחסת לנישום שצמחה בתוך תקופת ההטבה בלבד לבין הפסדי החברה בעבר, קודם לתקופת ההטבה ותהיה מנוגדת לרוח הסעיף על סעיפיו הקטנים" (שם, פסקה 15). עוד קבע בית המשפט המחוזי כי דיני קיזוז הפסדים (סעיפים 28 ו-92 לפקודה) מגבילים את יכולת קיזוז ההפסדים באופן אנכי בין שנים שונות וכי התרת קיזוז הפסדי העבר במקרה דנן מרווחי שנת 1999 "יוצרת יתרון של מיצוע אנכי חורג מבלי שיש לכך הצדקה פיסקלית כלכלית" (שם, פסקה 16). לאור זאת נקבע, כי "התוצאה המקובצת מן האמור לעיל הינה אימוץ הפרשנות שאיננה מתירה לנישום לעשות שימוש בהפסדי החברה המשפחתית שנוצרו קודם לתקופת ההטבה" (שם, פסקה 21). מכאן הערעור בפני בית משפט זה.

הטענות בערעור

3. לטענת המערערים, המונח "הפסדיה" בסעיף 64 לפקודה כולל את הפסדי העבר. מסקנה זו מתבקשת על פי תכליתו של סעיף 64 לפקודה. לשיטתם, תכלית הסעיף לעודד פעילות כלכלית באמצעות חברות. על כן, אין לשלול את קיזוז הפסדי העבר ולהרע בכך את מצבה של החברה המשפחתית בהשוואה לחברה רגילה. כן טענו

המערערים, כי המחוקק אמר מפורשות (בסעיף 64א(6)) כי הפסדי העבר של "הנישום" אינם ניתנים לקיזוז מרווחי "החברה המשפחתית", ויש להסיק מן ה"לאו" הזה, על ה"כן" ביחס לקיזוז הפסדי העבר של "החברה המשפחתית" מרווחי "הנישום". לבסוף, טענו המערערים, כי בתיקון 132 לפקודה הוחלף הסדר "החברה המשפחתית" בהסדר "החברה השקופה". בהוראת המעבר נקבע, כי "הפסדיה המועברים של החברה המשפחתית בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה כהגדרתה בסעיף 64א לפקודה יותרו בקיזוז כנגד הכנסות החברה בלבד". מהוראה זו הם ביקשו להסיק כי עובר לתיקון ניתן היה לקזז את הפסדי החברה המשפחתית בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה מרווחי "הנישום" ולא רק מרווחי החברה.

4. מנגד, טען המשיב כי המונח "הפסדיה" בסעיף 64א לפקודה איננו כולל את הפסדי העבר. לטענתו, פרשנות זו מתבקשת מלשון הסעיף ומתכליתו. הכרה בחברה כ"חברה משפחתית" יוצרת מצב משפטי חדש. ההסדר המיוחד חל על החברה ממועד המעמד החדש והלאה ולא לענין הפסדיה בעבר. לשיטתו, ההסדר המיוחד וההטבות על פי סעיף 64א לפקודה חלים בתקופת ההטבה בלבד. הסעיף יצר "יחידת זמן סגורה". כל מסקנה אחרת תפתח פתח להכרה רטרואקטיבית במעמד "החברה המשפחתית", דבר שיאפשר תכנוני מס בלתי לגיטימיים וניצול לרעה של הסדר "החברה המשפחתית". לטענת המשיב, אין בפרשנות זו כדי להרע את מצבה של "החברה המשפחתית" בהשוואה לחברה רגילה. הפסדי העבר של החברה ניתנים עדיין לקיזוז מרווחיה והשלילה היא אך ורק שלילת ייחוס ההפסדים ל"נישום", במובן סעיף 64א לפקודה וקיזוז מרווחיו. כמו כן טען המשיב, כי פרשנותו לסעיף 64א לפקודה, עולה בקנה אחד עם הדינים הכלליים של קיזוז הפסדים. דינים אלה (סעיפים 28 ו-92 לפקודה) אוסרים קיזוז הפסדי נישום אחד מרווחי נישום אחר. בהעדר הוראה חד משמעית אחרת, כך נטען, אין לפרש את סעיף 64א כחל על הפסדי העבר, ולהרחיב בכך את קיזוז הפסדי הנישום האחד (החברה) מרווחי נישום אחר (בעל המניות). לבסוף, טען המשיב כי תיקון 132 הוא תיקון מבהיר בלבד ואין ללמוד ממנו אחרת לענין פרשנות סעיף 64א לפקודה עובר לתיקון.

קיזוז הפסדי העבר של "חברה משפחתית"

5. שאלת קיזוז הפסדי העבר של "חברה משפחתית" מרווחיו של ה"נישום" שנויה במחלוקת בפסיקתם של בתי המשפט המחוזיים (ראו: עמ"ה 82/94 בי-גוד מיכל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים יא/6, ה-105; עמ"ה 403/03 מנחם פישלר נ' פקיד

שומה חדרה, מיסים יט/3, ה-208). טרם נקבעה בעניין הלכה מחייבת מבית משפט זה. כעת הגיעה שעת הכרעתנו בסוגיה.

6. סעיף 64א לפקודה, כנוסחו במועדים הרלבנטיים לערעור, קובע:

"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 חדשים 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 כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;

(2) ...

(6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;".

השאלה שבפנינו הינה האם המונח "הפסדיה" בסעיף 64א(א) לפקודה כולל את הפסדי העבר של החברה עוד בטרם הוכרה כ"חברה משפחתית", כאמור בטיעוני המערערים. או שמא, המונח "הפסדיה" משמעותו הפסדיה של "החברה המשפחתית" החל מקבלת מעמד זה, כאמור בטיעוניו של המשיב. זו שאלה פרשנית. היא תוכרע על פי כללי הפרשנות הנהוגים בידינו (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70).

7. מבחינה לשונית, המונח "הפסדיה" בסעיף 64א לפקודה, מתיישב הן עם פירוש המערערים והן עם פירוש המשיב. ההכרעה בין המובנים השונים, תיקבע, איפוא, על פי תכלית סעיף 64א לפקודה. התכלית הבסיסית של סעיף 64א לפקודה היא יצירת הסדר מיסוי מיוחד ל"חברה משפחתית". על פי ההסדר המיוחד יצר סעיף 64א לפקודה

"ייצור כלאיים". "החברה המשפחתית" היא כמובן בעלת אישיות משפטית נפרדת. עם זאת, הכנסותיה והפסדיה מיוחסים ל"נישום", כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית, באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של "החברה המשפחתית" הם דיני המס החלים על "יחיד" (ראו: ע"א 306/88 פלזנשטיין ואח' נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד מה(3) 542, 545; ע"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' יהושע הלוי, פ"ד מט(1) 865; ג' קריב, "החברה המשפחתית", רואה החשבון ל' (תשמ"מ) 157; ע' גרוס, מיסוי חברות, חברת מעטים והחברה המשפחתית (המכון למחקר עסקים בישראל, תשמ"ו)). תחולתו של הסדר מיסוי מיוחד זה מותנית בבחירה של "החברה המשפחתית" ובעלי מניותיה (סעיף 64א(א)(1)). נדרשת הודעה במסגרות זמן על הבחירה (סעיף 64א(א)(1)). החברה רשאית לחזור בה מבחירתה (סעיף 64א(ב)). הנה כי כן, להסדר המיוחד יש נקודת התחלה ונקודת סיום. כדי להגשים את תכליתו של הסדר מיוחד זה יש להחיל אותו על החברה המשפחתית החל מקבלת מעמד זה ועד לסיום המעמד. מתבקש מכאן שהפסדים שנצברו לפני גיבושו של המעמד המיוחד אינם נלקחים בחשבון בקביעת הכנסתו החייבת במס של "הנישום". כמובן, הפסדים אלה יילקחו בחשבון כהפסדים של החברה עצמה, הממשיכה לקיים את אישיותה המשפטית העצמאית. למותר לציין כי מעמדה של "החברה המשפחתית" ביחס להפסדי העבר איננו שונה ממעמדה של כל חברה אחרת, ולכן, אין כל פגיעה בתמריץ ההתאגדות שסעיף 64א לפקודה נועד לקדם (ראו: ע"א 3574/92 פקיד שומה, גוש דן נ' צבי פרג, פ"ד נ(3) 690, 694).

8. זאת ועוד, ייחוס הפסדי העבר של "החברה המשפחתית" ל"נישום" וקיוזום מרווחיו, עומדת בניגוד לדיני קיוזום הפסדים ולתכליות המונחות ביסוד דינים אלה. הכלל הבסיסי בדיני קיוזום הפסדים על פי הסעיפים 28 ו-92 לפקודה הוא כי אין לקזז הפסדיו של נישום אחד מרווחיו של נישום אחר. כלל יסוד זה בקיוזום הפסדים מעוגן היטב ומקובל שנים רבות בדיני המס. פרשנות המונח "הפסדיה" בסעיף 64א לפקודה ככולל את הפסדי העבר של "החברה המשפחתית", תתיר קיוזום הפסדי העבר של "החברה המשפחתית" מרווחיו של "הנישום", כלומר, תתיר קיוזום הפסדי נישום אחד ("החברה המשפחתית") מרווחיו של נישום אחר ("הנישום"), בניגוד לכלל הבסיסי כי אין לקזז הפסדיו של נישום אחד מרווחיו של נישום אחר. אין לפרש את סעיף 64א לפקודה כקובע סטייה וסתירה כאמור מכלל היסוד בדיני קיוזום הפסדים ללא הוראה ברורה. סעיף 64א לפקודה ביקש לסטות מכלל היסוד בתקופת ההטבה ובתקופת ההטבה בלבד.

9. נטען בפנינו, כי בסעיף 64א(א)(6) אסר המחוקק מפורשות את קיזוז הפסדי העבר של "הנישום" מרווחי "החברה המשפחתית". מאיסור מפורש זה ביקשו המערערים להסיק כי במצב ההפוך, מותר לקזז את הפסדי העבר של "החברה המשפחתית" מרווחי "הנישום". אין בידי לקבל טענה זו. אין ללמוד מן "הלאו" (שבסעיף 64א(א)(6) לפקודה) על ה"הן" כפי טענת המערערים. דין דומה יש לייעד לטענתם בעניין תיקון 132 לפקודה. בתיקון זה הוחלף הסדר "החברה המשפחתית" בהסדר "החברה השקופה". בהוראת המעבר נקבע כי "הפסדיה המועברים של החברה המשפחתית בתקופה שקדמה לתקופת ההטבה כהגדרתה בסעיף 64א לפקודה יותרו בקיזוז כנגד הכנסות החברה בלבד". מהגבלת קיזוז הפסדי העבר של "החברה המשפחתית" בהוראה המפורשת האמורה, לא מתבקשת המסקנה כי עובר לכך לא היתה כל הגבלה וכי ניתן היה לקזז את הפסדי העבר של "החברה המשפחתית" מרווחי "הנישום" (השוו: רע"א 3527/96 דונין אקסלברד נ' מנהל מס רכוש, פ"ד נב(5) 385, 406).

10. נמצא, איפוא, כי המונח "הפסדיה" בסעיף 64א לפקודה איננו כולל את הפסדי העבר של "החברה המשפחתית". לפיכך, במקרה שלפנינו, הפסדי העבר של החברה מהשנים 1988-1998 לא ניתנים לייחוס למערערת מס' 1 ("הנישום") ואינם ניתנים לקיזוז מרווחיה של המערערת מס' 1 מעסקי תיווך בנדל"ן בשנת 1999 ובשנים שלאחר מכן. הפסדים אלה נשארים הפסדיה של החברה בתור אישיות משפטית נפרדת וחלים עליהם דיני קיזוז הפסדים כרגיל. לאור כל זאת, דין הערעור להידחות. המערערים ישאו בהוצאות המשיב בסכום כולל של 30,000 ₪.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ס' גובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, ו' בתמוז התשס"ו (02.07.2006).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א