

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 28115-02-11 ולדמן נ' פקיד שומה כפר סבא
ע"מ 26135-01-13 ולדמן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כב' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מערער אמיר ולדמן

נגד

משיבים פקיד שומה כפר סבא

ב"כ המערער: עו"ד אורן בירן
ב"כ המשיב: עו"ד אורית וינשטיין

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]: סע' 1, 4א(1), 4א(10), 4א(7), 64א, 64א(א1), 94ב, 100א, 125ב, 126, 126א(א), 126ב(ב), 126א, 127, 127א(א), 127ב(2), 161, 161א(א), 162, 163, 163ב(2), 170, 170א(א), 196א(א), 199א

ספרות:

א' ברק, פרשנות תכליתית במשפט (תשס"ג)
א' ברק, פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה (התשנ"ג)

כתבי עת:

אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים, כרך כח 425

מיני-רציו:

- * בית המשפט הורה על דחיית ערעורו של המערער. נפסק, כי הדין הוא עם המשיב אשר סרב להעניק למערער הקלת מס לפי סעיף 163 לפקודת מס הכנסה בגין המס שנוכה במקור בתשלום התמלוגים מהחברה הישראלית לחברה הזרה.
- * מסים – מס הכנסה – דיבידנד
- * מסים – מס הכנסה – זיכוי ופטור
- * מסים – מס הכנסה – על תקבולים שהתקבלו בחו"ל

המערער הגיש ערעור שעניינו בסוגיה מתחום המיסוי הבינלאומי והוא נוגע לפרשנותו של סעיף 163 לפקודת מס הכנסה. השאלה העומדת, אפוא, להכרעה בערעור זה היא האם זכאי נישום ליהנות מהקלת מס שמקורה בהוראת דין ארכאית, שלא בוטלה או שונתה תוך התאמתה לשיטת המיסוי החדשה.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן:

יהיה כינויו של המס המוטל על הכנסותיה של חברה אשר יהיה, ברי כי המייחד אותו אינו הכינוי שניתן לו, אלא טיבו ואופיו, דהיינו מס המוטל כשלב ראשון במסגרת שיטת המיסוי הדו-שלבית, כאשר מס נוסף יוטל על בעלי המניות עם חלוקת הרווח.

סעיף 163 לפקודה לא התכוון, לא במועד חקיקתו ואף לא כיום, ליתן הקלה בגין מס המוטל בשלב ראשון זה. הכוונה היחידה היא לתת הקלה בגין המס המוטל בשלב השני.

אין כל יסוד לטענה שדינם של תמלוגים המשולמים לחברה תושבת חוץ שונה באיזו דרך מדין כל הכנסה אחרת שהפיקה חברה זרה ואשר בהתאם להוראות הפקודה יש לראותה כמופקת בישראל. כשם שאין חולק כי אין ליתן הקלת מס לפי סעיף 163 לפקודה מקום בו חברה זרה, שהפיקה הכנסה מפעילות עסקית בישראל, מחלקת דיבידנד לבעלי מניותיה הישראלים, כך אין מקום להקלה זו כשהחברה הזרה מפיקה הכנסת תמלוגים בישראל, קרי – כאשר תושב ישראל משלם לה תמלוגים.

הקלת מס הניתנת במקרה האחד, תוך שימוש בפרשנות רחבה וליברלית, ואולי אף פרשנות לפנים משורת הדין, אינה מקנה זכות לנישום לקבל את אותה הקלה במקרה האחר.

פסק דין

פתח דבר

1. ערעור זה עניינו בסוגיה מתחום המיסוי הבינלאומי והוא נוגע לפרשנותו של [סעיף 163 לפקודת מס הכנסה](#). סעיף זה, שנחקק בראשית ימיה של הפקודה ועל רקע שיטת מיסוי החברות הישנה, מעניק הקלה ממס בגין דיבידנד שמקורו בהכנסתה של חברה זרה שחויבה במס ישראלי. המחלוקת בין הצדדים היא האם יש להעניק את ההקלה מקום בו הכנסת החברה הזרה היא מתמלוגים אשר מהם נוכה מס במקור לפי השיעור הקבוע באמנת המס הרלוונטית.
2. השאלה העומדת, אפוא, להכרעה בערעור זה היא האם זכאי נישום ליהנות מהקלת מס שמקורה בהוראת דין ארכאית, שלא בוטלה או שונתה תוך התאמתה לשיטת המיסוי החדשה.

רקע עובדתי

3. חברת Tensor Technologies LLC (להלן: "טנסור") הינה חברה תושבת חוץ אשר הוקמה בשנת 1999 תחת חוקי מדינת ניו-ג'רסי שבארה"ב. בהתאם להסכמה אליה הגיעו הצדדים במסגרת רשימת [המוסכמות והפלוגתאות](#), תחשב חברה זו לצורך [פקודת מס הכנסה](#) כישות נפרדת (בלשון הצדדים כחברה "אטומה"), חרף היותה גוף "שקוף" לצורכי המיסוי האמריקאי.
4. בין טנסור לבין חברת סינרון מדיקל בע"מ (להלן: "סינרון"), חברה ישראלית, נחתם ביום 24.6.2004 הסכם רישיון בלעדי וייחודי לשימוש, בין היתר, בפטנט וידע

- שבבעלותה של טנסור. על פי הסכם הרישיון – שצורף לרשימת המוסכמות והפלוגתאות - שילמה סינרון לטנסור תמלוגים עבור השימוש בזכויות כאמור.
5. בעת תשלום התמלוגים, ניתנה סינרון מס במקור בשיעור של 15% מסכום כל תמלוג, וזאת בהתאם להוראת סעיף 14 לאמנת המס שבין ישראל לארה"ב לגבי מסים על הכנסה.
6. המערער, תושב ישראל, היה, יחד עם אחרים תושבי חוץ, אחד ממקימיה של טנסור. במועדים הרלוונטיים לשנות המס שבערער אחזקותיו בטנסור היו בשיעור של 43.9%.
7. בשנות המס שבערער, דהיינו בשנות המס 2005-2007, קיבל המערער כספים מטנסור כפי חלקו היחסי בה. כספים אלה מסווגים כהכנסה מדיבידנד החייבת בשיעור מס של 25%.

הסוגיות שבמחלוקת וטענות הצדדים

8. הפלוגתא המשפטית, כפי שהוצגה על ידי הצדדים ברשימת המוסכמות והפלוגתאות, היא זו:

במצב העובדתי המתואר לעיל, האם על הכנסת המערער מדיבידנד חלה הוראת סעיף 163 לפקודת מס הכנסה, והאם זכאי המערער לזיכוי (כפי חלקו היחסי) בסכום המס שנוכה במקור על ידי סינרון בגין תשלום תמלוגים לטנסור, כנגד סכום המס בו הוא חייב על הכנסתו מדיבידנד (כפי חלקו היחסי) מטנסור בהתאם להוראות סעיף 163 לפקודה.

9. יש לציין כי הפלוגתא דלעיל מצמצמת באופן ניכר את המחלוקת שהעלו הצדדים במסגרת ההודעות המפרשות את נימוקי השומה ואת נימוקי הערער, ובכלל זאת בנוגע ל"שקיפותה" של טנסור, בנוגע לסיווג התקבולים כתמלוגים או כריווח הון, בנוגע לשיעור המס החל ועוד. צמצום זה יובא בחשבון בעת הטלת ההוצאות.
10. ומעניין לעניין באותו עניין, משמע, מצמצום להרחבה: במסגרת סיכומי המערער ביקש הלה להיבנות בטיעונו ממעמדה של טנסור לצורך המיסוי האמריקאי, דהיינו כמי שהכנסתה מיוחסת ישירות לחבריה. על כך קובל המשיב בהפנותו להסכמה האמורה ברשימת המוסכמות והפלוגתאות ולפיה לצורך ערעור זה מדובר בישות "אטומה". מנגד, בסיכומי המשיב מתייחס הלה לזכאותה של סינרון לנכות את התמלוגים כהוצאה מהכנסותיה. על כך מלין המערער בציינו כי סוגיה זו כלל אינה נזכרת ברשימת המוסכמות והפלוגתאות.
11. בזה ובזה צודקים הצדדים. הן "שקיפותה" של טנסור לצורך דין המס האמריקאי, והן אפשרות ניכוי התמלוגים כהוצאה בידי סינרון, חורגות מחזית המחלוקת שהעמידו הצדדים לצורך ערעור זה, ולפיכך לא תובאנה בחשבון.

12. [סעיף 163 לפקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש), תשכ"א – 1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה") הוא העומד, כאמור, במרכז המחלוקת בין הצדדים. זו לשונו:

- (א) אדם ששולם לו דיבידנד רגיל, שהוא חייב עליו מס לפי פקודה זו, והוא מוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הדיבידנד שולם על ידי חברה שאינה תושבת ישראל וכי הכנסת החברה שממנה שולם הדיבידנד (להלן - ההכנסה הנדונה) כוללת בתוכה הכנסה שעליה שילמה החברה מס לפי פקודה זו, בין בדרך ניכוי ובין בדרך אחרת (להלן - הכנסה ישראלית) - יהיה זכאי להקלה מן המס בשל חלק יחסי מן הדיבידנד, שהוא כחלק היחסי של ההכנסה הישראלית בכל ההכנסה הנדונה (להלן - הדיבידנד הישראלי).
- (ב) שיעור ההקלה יהיה כשיעורו של המס ששילמה החברה לפי פקודה זו, או כשיעור המס החל על הדיבידנד הישראלי כשהוא נחשב לשלב העליון של סולם הכנסתו של האדם, הכל לפי השיעור הקטן יותר.
- (ג) מי שניתנת לו הקלה לפי סעיף זה בשל דיבידנד ישראלי, יראו כהכנסתו שנתקבלה מאותו דיבידנד את סכום ההקלה ואת סכום הדיבידנד כאחד.
- (ד) כל הקלה הניתנת לפי סעיף זה יראוה לענין סעיף 201 כאילו היא מפחיתה את סכום המס המוטל לפי הפקודה בשל הדיבידנד הנדון.
- (ה) לענין סעיף זה, "דיבידנד רגיל" - דיבידנד על מניה שאינה מניית בכורה וכן אותו סכום דיבידנד על מניית בכורה שאינו משתלם לפי שיעור ברוטו למאה; "מניית בכורה" - מניה המקנה זכות לדיבידנד בשיעור ברוטו קבוע למאה עם זכות קדימה לפני כל דיבידנד על סוג אחר של מניות, בין שיש עמה גם זכות השתתפות נוספת ברווחים ובין שאין עמה זכות כזאת;
- "מס" - למעט מס חברות.

טענות המערער

13. טוען המערער כי זכאי הוא ליהנות מהקלת המס האמורה [בסעיף 163](#) לפקודה בהתייחס להכנסת הדיבידנד שקיבל מטנסור בשנות המס שבערעור. המדובר, לגישתו, בדיבידנד ששולם על ידי חברה תושבת חוץ, שמקורו בהכנסה שעליה שולם מס לפי [פקודת מס הכנסה](#), דהיינו המס בשיעור 15% שנוכה במקור על ידי סינרון בעת תשלום התמלוגים לטנסור.

14. מוסיף המערער וטוען כי המס שנוכה במקור אינו בגדר "מס חברות" ולפיכך לא חל המיעוט האמור בסיפת ס"ק (ה). לטענתו, מס החברות, זה הקבוע [בסעיף 126](#) לפקודה, מוטל על ההכנסה החייבת, בעוד שהמס שנוכה כאמור מוטל על התמורה. זאת ועוד, בשנות המס שבערעור חלו שינויים בשיעורי מס החברות, ואילו שיעור המס שנוכה במקור בהתאם לאמנה, דהיינו מס בשיעור של 15%, נותר קבוע. בנוסף מפנה הוא להוראת [סעיף 126\(ב\)](#) לפקודה ולפיה "בחישוב הכנסתו החייבת של חבר בני אדם לא תיכלל הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד", וכן כי אין לומר שטנסור כפופה למס חברות, שהרי דיני המס הם טריטוריאליים. לגישתו של

המערער, האמור [בסעיף 170](#) לפקודה, המטיל חובת ניכוי מס במקור על כל תשלום המשולם לתושב חוץ, הוא המקור הנורמטיבי לתשלום המס, וכי אין לומר כי על חברה זרה מוטל "מס חברות", כפי שגם עולה מהטופס המשמש לניכוי המס, שבו נעשה שימוש במונח "מס הכנסה".

15. ועוד טוען המערער כי המשיב עצמו עושה שימוש בהוראת [סעיף 163](#) לפקודה במקרים שבהם הכנסת החברה הזרה (שממנה שולם דיבידנד לתושב ישראל) היא מדיבידנד שהתקבל מחברה ישראלית, ואין כל טעם, לא לשוני ולא מהותי, להבחין בין חברה זרה שמקבלת דיבידנד מחברה ישראלית לבין חברה זרה שמשולמים לה תמלוגים על ידי חברה ישראלית, כבמקרה דנן.

טענות המשיב

16. המשיב, מצדו, טוען כי המס ששולם על ידי טנסור הוא "מס חברות", שכן מאז ביטול מס ההכנסה המוטל על הכנסות חברה, אין החברה משלמת אלא "מס חברות" כאמור [בסעיף 126](#) לפקודה. העובדה כי אמנת המס מגבילה את שיעור המס המנוכה במקור, או כי המס מנוכה מההכנסה ברוטו, אין בה כדי לשנות את אופיו של המס המוטל על חברה.

17. זאת ועוד, לטענת המשיב המערער חותר לתוצאה לפיה מצבו המיסויי יהיה טוב מהמצב שהיה נוצר אילו קיבל את הדיבידנד ישירות מחברה ישראלית; בעוד שבחלוקת דיבידנד מאת חברה ישראלית חל מודל המיסוי הדו-שלבי בו מוטל מס חברות במישור החברה, ומס נוסף במישור בעלי המניות בעת קבלת דיבידנד, הרי שלפי שיטת המערער, אם תאומץ, התוצאה תהא כי במקרה דנן בו חולק דיבידנד מחברה זרה, שמקורו בתשלומים שהתקבלו מחברה ישראלית, יוטל מס בשלב אחד בלבד, הוא שלב קבלת הדיבידנד, כאשר למעשה לא יוטל כל מס במישור החברה.

18. ומוסיף המשיב וטוען כי התכלית שביסוד [סעיף 163 לפקודת מס הכנסה](#) היא למנוע הטלת מס "תלת-שלבי", וזאת בהתחשב בשיטת המס שהיתה נהוגה בשעתו ולפיה הוטל "מס הכנסה" על הכנסותיה של חברה כל עוד אלו לא חולקו כדיבידנד לבעלי מניותיה. משחולק הדיבידנד, הופטרה החברה ממס ההכנסה, אך זאת בתנאי שהמדובר בחברה תושבת ישראל. לעומת זאת, חברה תושבת חוץ, שהפיקה הכנסה בישראל, שילמה מס הכנסה על הכנסתה זו גם אם ההכנסה חולקה כדיבידנד לבעלי מניותיה. מכאן הצורך [בסעיף 163](#) לפקודה; אם מסתבר כי בין בעלי מניותיה של החברה הזרה מצויים תושבי ישראל, הכפופים למס ישראלי, יש מקום לזכותם בגין מס ההכנסה ששולם על ידי החברה הזרה.

19. לפיכך ברור, כך טוען המשיב, כי כוונתו ותכליתו של [סעיף 163](#) לפקודה אינה לתת זיכוי בגין מס החברות, שהרי גם בעת חלוקת דיבידנד מחברה ישראלית לא נפטרת

החברה מחבות מס זו. כוונתו היתה להשוות את תוצאת המס בחלוקת דיבידנד מחברה ישראלית, חלוקה הפוטרת מתשלום מס הכנסה, לתוצאות המס בחלוקת דיבידנד מחברה זרה ליחיד ישראלי, כאשר הכנסת החברה חויבה במס הכנסה. בשעתו, השוואה זו נעשתה באמצעות קבלת זיכוי בגין מס ההכנסה ששולם על ידי החברה הזרה. כיום, משבוטל מס ההכנסה החל על הכנסותיה של חברה, השוואה מסוג זה נדרשת כאשר מבנה האחזקות הוא חברה ישראלית המוחזקת על ידי חברה זרה, המוחזקת בתורה על ידי יחיד ישראלי, וזאת במטרה להגיע לאותה תוצאת מס שהיתה מתקבלת אילו המדובר היה במבנה אחזקות שבו לא קיימת חברה זרה בתוך.

דיון והכרעה

כללי

20. אלה, בקליפת האגוז, דברי ימי מיסוי החברות בישראל: בראשית [פקודת מס הכנסה](#) שילמה החברה שני סוגי מסים. הראשון, "מס חברות". השני, "מס הכנסה". המס מהסוג הראשון הוטל על כל הכנסה שהפיקה החברה, למעט הכנסת דיבידנד שקיבלה החברה מחברה אחרת תושבת ישראל. המס השני הוטל על יתרת הריווח לאחר תשלום מס החברות. לעניין חברה **תושבת ישראל** נקבע כי מס ההכנסה יוטל כל עוד לא חילקה החברה את הריווח כדיבידנד לבעלי מניותיה. מס ההכנסה שהוטל על חברה תושבת ישראל, היה, איפוא, בבחינת **מקדמה** בגין המס שיש להטיל על בעלי המניות. שיטה זו של הטלת שני סוגי מסים בוטלה בשנת 1992 (ראה תיקון מס' 82, ס"ח התש"ן 137). משנה זו ואילך משלמת חברה אך ורק מס מסוג אחד, וזאת בין אם חילקה דיבידנד ובין אם לאו, כאשר עם חלוקת הדיבידנד משולם מס על ידי בעלי המניות, אלא אם כן מחולק הדיבידנד לחברה תושבת ישראל.

21. לא היינו נדרשים לשיטה הנושנה למיסוי החברה, אשר עברה מן העולם לפני למעלה מעשרים שנה, ולהבדלים בין שיטה זו לבין השיטה החדשה, אלמלא שיטה נושנה זו הותירה אחריה מעין "**סרח עוזף**" בדמות [סעיף 163](#) לפקודה, הוא, כאמור, הסעיף העומד בלב המחלוקת בערעור זה. הסעיף קובע כי אדם המקבל דיבידנד מחברה תושבת חוץ שמקורו בהכנסה שהתקבלה מחברה תושבת ישראל, זכאי להקלה ממס, בגובה המס ששולם על ידי החברה האחרונה. **נאמר באותו סעיף כי המונח "מס" אינו כולל "מס חברות"**.

22. המשיב, כאמור, סבור כי המיעוט האמור משקף את העובדה שהמדובר בסעיף ארכאי המבחין בין "מס חברות" ובין "מס הכנסה", וכי הוא נועד לטפל בתוצאות המס הנובעות משיטת המיסוי הנושנה, אך לא החדשה. למצער, יש לפרשו בצמצום על רקע תכליתו ובהתחשב בשינויים המתחייבים מחילופי השיטה. המערער, לעומת זאת, סבור כי משעה שנתר [סעיף 163](#) לפקודה בעינו, יש לייחס לו משמעות מלאה

ושלמה ללא כל סייג, ובכל מקרה, יש לפרשו בהרחבה, כדין כל הוראת הקלה אחרת בפקודה.

23. פרשנותה של הוראת חוק ארכאית המעניקה הקלת מס, והאם זכאי נישום ליהנות מכך שהוראת הקלה זו לא בוטלה או שונתה תוך התאמתה לשיטת המיסוי החדשה, היא אכן הסוגיה העומדת ביסוד הערעור שלפנינו.

הסדר מיסוי החברות הישן

24. הסדר מיסוי החברות, שעמד ביסוד [סעיף 163](#) לפקודה ואשר כלל הן "מס חברות" והן "מס הכנסה", נקבע [בסעיפים 126 ו-127](#) לפקודה, לאמור:

126 (א) על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות" בשיעור של 28 אגורות על כל לירה.

(ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מזדיבנדז או מחלוקת רווחים שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות.

127 (א) נוסף על מס החברות יוטל על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מס הכנסה בשיעור של 25 אגורות לכל לירה.

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

(1) מס חברות ששולם בשל אותה הכנסה;

(2) בחבר-בני-אדם תושב ישראל – גם דיבידנדז ששולם בשנת המס מתוך הכנסתו שהיתה חייבת במס הכנסה לפני תשלומו של הדיבידנדז.

(ג).....

25. תוצאת המס הסופית בהפעלת הסדר המיסוי האמור היתה, כי חברה שלא חילקה את רווחיה כדיבידנדז שילמה מס בשיעור כולל של 46% ($100 \times 28 + 72 \times 25$). אם החברה חילקה דיבידנדז, נוכח סכום הדיבידנדז מהכנסתה החייבת של החברה לצורך תשלום **מס ההכנסה** (אך לא מס חברות), כך שהמס ששולם על ידי החברה עמד על שיעור של 28% בלבד. עתה, עם חלוקת הדיבידנדז, הועבר נטל המס לבעלי המניות שנדרשו לשלם מס על הכנסות הדיבידנדז. שיעור מס זה היה בתחילה כשיעור המס השולי, לאחר מכן הוגבל לשיעור של 50%, בהמשך לשיעור של 45% ו-40% ולבסוף, החל משנת 1987 (ראה תיקון מס' 72, ס"ח התשמ"ז 89), לשיעור של 25%. החברה נדרשה לנכות מס במקור מהכנסת הדיבידנדז וזאת בשיעור של 25% כאמור [בסעיף 161\(א\)](#) לפקודה. כמצוות [סעיף 162](#) לפקודה, המס שנוכה במקור קוזז כנגד המס שהוטל על בעל המניות בשל קבלת הדיבידנדז. יצוין כי גם [בסעיף 162](#) לפקודה נאמר כי "מס" אינו כולל מס חברות, ולכך עוד נשוב בהמשך.

26. במקביל לשינוי בשיעור המס החל על דיבידנדז בידי בעלי המניות, חלו בהתאמה במרוצת השנים שינויים תכופים גם בשיעורי מס החברות ומס הכנסה החלים על החברה. כאמור, תחילה הוטל על החברה מס חברות בשיעור של 28% ומס הכנסה

בשיעור של 25%. בהמשך הועלה שיעור מס החברות ל-30%, 35%, 38%, ו-42%. אז הופחת השיעור ל-40%. אשר למס ההכנסה, הרי ששיעורו עלה מ-25% ל-30% ולאחר מכן ל-35%. בהמשך הופחת ל-8.33% (ראה תיקון מס' 72 הני"ל). בשנת 1990, זו השנה האחרונה בה חל על חברה הסדר המיסוי הישן (למעט תקופת מעבר קצרה שסופה בשנת 1992 - ראה תיקון מס' 82 הני"ל), נמצאנו, אפוא, בשיעור מס חברות של 40%, שיעור מס הכנסה של 8.33%, ומס המוטל על הכנסת דיבידנד של בעלי מניות בשיעור של 25%. משמע כי המס שהוטל על חברה שלא חילקה את רווחיה עמד באותה שנה על 45% ($60 \times 8.33\% + 100 \times 40\%$), ואילו המס הכולל שהוטל על חברה ובעלי המניות לאחר חלוקת הדיבידנד עמד על 55% ($60 \times 25\% + 100 \times 40\%$).

27. יש לציין כי אף בעניין אחרון זה זכינו ל"סרח עודף" והפעם בדמות [סעיף 394](#) לפקודה שעד לתיקונו בשנת 2003 הטיל מס בשיעור 10% על "הריווחים הראויים לחלוקה" בחברה; כעולה מהתיאור דלעיל, השיעור האמור שיקף את ההפרש שהיה קיים עד לשנת 1990 בין המס המוטל על חברה שלא חילקה רווחים, לזה המוטל על חברה ובעלי מניותיה עם חלוקת הרווחים (על "התקלה החקיקתית" בקשר לכך ראה [ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' יצחק סיוון](#), [פורסם בנבו] מיסים יט/1 (פברואר 2005) 57, וכן [ע"מ \(חיפה\) 15918-09-09 צילומעתיק החזקות \(1993\) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה](#) (פורסם בנבו, 24.11.13)).

28. כמצוות [סעיף 126\(א\)](#) לפקודה, דיבידנד שקיבלה חברה מחברה אחרת החייבת במס חברות (זו תהא בדרך כלל חברה תושבת ישראל), לא נכלל בהכנסתה לצורך מס החברות. כמצוות [סעיף 127\(ב\)\(2\)](#) לפקודה חברה שחילקה את ריווחיה לבעלי מניותיה, לא נדרשה לשלם מס הכנסה. עם זאת, האמור חל רק כאשר החברה המחלקת היא **חברה תושבת ישראל**. טעמו של סייג זה הוסבר בכך שבעוד שצפוי כי הכנסת בעלי מניותיה של חברה תושבת ישראל תהא כפופה למס הכנסה בישראל - אם במישרין ואם בדרך של ניכוי מס במקור - ולפיכך אין לחייב את החברה במס הכנסה (המהווה, כאמור, אך ורק מקדמה על חשבון מס הכנסה המשולם על ידי בעלי המניות), הרי שאין מקום לצפייה זו כשהחברה המחלקת אינה תושבת ישראל. כאן יש לחשוש כי לא יוטל מס בישראל על הכנסת בעלי המניות, שיש להניח כי הם תושבי חוץ בעצמם, ולפיכך "מקדמת מס ההכנסה" המשולמת על ידי החברה בגין המס הצפוי להיות מוטל על בעלי המניות, ראוי שתהפוך למס סופי.

29. אלא שהנחה זו בדבר "זרותם" של בעלי מניותיה של חברה תושבת חוץ אינה אלא הנחה בלבד. אין זה מן הנמנע כי בין בעלי מניותיה של אותה חברה יהיו גם תושבי ישראל, הכפופים למס ישראלי. לשם כך נועד [סעיף 163](#) לפקודה, המעניק לאותו בעל מניות זיכוי בגין מס ההכנסה ששילמה החברה ושממנו לא הופטרה למרות שחילקה

- את הדיבידנד (ראה ד' אלקינס **מיסוי חברות ובעלי מניותיהן** כרך א' 255 (התשי"ע-2009)).
30. עניינו של [סעיף 163](#) לפקודה הוא, אפוא, בחברה זרה שחילקה דיבידנד הכפוף למס ישראלי, וזאת מתוך הכנסה שחויבה במס הכנסה. חיובה של ההכנסה במס הכנסה יכול שיהיה בשני מצבים. **המצב הראשון** הוא כשמש ההכנסה בא בנוסף למס החברות ששולם על ידי אותה חברה זרה. **המצב השני** הוא כשמש ההכנסה בא בנוסף למס החברות ששולם על ידי חברה **אחרת** שחילקה דיבידנד לחברה הזרה.
31. **המצב הראשון** עניינו בחברה זרה שהפיקה הכנסה מאיזו פעילות שבוצעה על ידה בישראל ולפיכך התחייבה הן במס חברות והן במס הכנסה. חלוקת הדיבידנד לא הפחיתה חיוביה אלה, ואולם בעל המניות, כשקיבל הדיבידנד והתחייב בגינו במס, נהנה, כמצוות [סעיף 163](#) לפקודה, מזיכוי ממס בגובה מס ההכנסה ששולם על ידי החברה הזרה. כך למשל, בשנת 1990, ערב ביטולו של הסדר המיסוי הישן, שילמה אותה חברה מס כולל (מס חברות ומס הכנסה) בשיעור של 45%. בעל המניות שילם מס בשיעור 25% ונהנה מזיכוי בסכום של 5 (דהיינו סכום מס ההכנסה ששולם על ידי החברה). כמצוות [סעיף 163\(ג\)](#) לפקודה, הכנסתו תכלול הן את סכום הדיבידנד (55) והן את סכום ההקלה (הזיכוי), ולפיכך הלה ישלם מס של 10 (5 – 60X25%). המס הכולל שהוטל על אותה חברה זרה ובעל מניותיה הישראלי עמד אפוא על 55%, הוא, כפי שראינו, שיעור המס שהוטל על חברה ישראלית המחלקת דיבידנד.
32. **המצב השני** עניינו בחברה זרה, שבין בעלי מניותיה מצויים גם תושבי ישראל, המחזיקה במניותיה של חברה ישראלית. האחרונה, אם לא חילקה רווחיה, שילמה על הכנסותיה מס חברות ומס הכנסה בשיעור כולל של 45% (בשנת 1990). בחלוקת הרווח לחברה הזרה הופטרה החברה הישראלית ממס ההכנסה וזאת כמצוות [סעיף 127\(ב\)\(2\)](#) לפקודה, שאינו מבחין בין תשלום דיבידנד לחברה ישראלית ובין תשלום דיבידנד לחברה זרה; תנאי אחד בלבד עמו והוא שהחברה המחלקת עצמה תהא תושבת ישראל. החברה הישראלית נשאה אפוא במס חברות בלבד בשיעור של 40%.
33. עתה, עם חלוקת הדיבידנד, עבר נטל המס לכתפיה של החברה הזרה. זו לא שילמה מס חברות, שהרי כמצוות [סעיף 126\(ב\)](#) לפקודה, אין מביאים בחשבון לצורך תשלום מס החברות דיבידנד שהתקבל מחברה אחרת החייבת במס חברות. וגם במקרה זה אין הסעיף מבחין בין דיבידנד המשולם לחברה ישראלית ובין זה המשולם לחברה זרה. החברה הזרה שילמה אפוא מס הכנסה בגין הדיבידנד. עם זאת, כמצוות [סעיף 125ב](#) לפקודה ו"על אף האמור בסעיף 127(א) לפקודה", שיעורו של מס ההכנסה לא היה 8.33% אלא 25%, וזאת בדומה לשיעור המס שהוטל על הכנסת דיבידנד של יחיד.

34. המס הכולל ששולם עד כה על ידי החברה הישראלית ועל ידי בעלת מניותיה, החברה הזרה, עמד על 55%. חלוקת הדיבידנד לבעל מניותיה הישראלי של אותה חברה זרה לא הפחיתה את חיובה של האחרונה במס הכנסה. כאמור, התנאי שנדרש [בסעיף 127\(ב2\)](#) לפקודה להחזר "מקדמת מס הכנסה" הוא ש"המקדמה" שולמה על ידי חברה ישראלית. עתה עבר נטל המס לכתפיו של בעל המניות הישראלי. היה עליו לשלם מס הכנסה בשיעור של 25% בגין הכנסה של 60, דהיינו בגין סכום הדיבידנד (45) בצירוף סכום ההקלה (15), אך בה בעת ליהנות מזיכוי בגין מס ההכנסה ששולם על ידי החברה הזרה. למעשה, הלה לא נדרש לשלם מס נוסף, שהרי סכום המס ששילמה החברה הזרה (15) לא נפל מסכום המס החל עליו. התוצאה הסופית הייתה כי המס הכולל ששולם הן על ידי החברה הישראלית, הן על ידי בעלת מניותיה (החברה הזרה), והן על ידי בעל מניותיה הישראלי של אותה חברה זרה היה 55%, וזאת בדומה לשיעור המס הכולל החל במקרה שבו החברה הישראלית מוחזקת על ידי חברה ישראלית אחרת והדיבידנד מחולק עד לרמת היחיד.
35. נציין כי למצב השני המתואר לעיל עוד נחזור בהמשך מפני שהוא מעורר את השאלה שהעלה המערער, מה בין חלוקת דיבידנד מחברה ישראלית לחברה זרה, ובין תשלום תמלוגים מחברה ישראלית לחברה זרה, ומדוע במקרה האחד מתיר המשיב להעניק את ההקלה לפי [סעיף 163](#) לפקודה אך מסרב לעשות כן במקרה האחר.
36. הפלגנו בתיאור שיטת המיסוי שהיתה נוהגת עד לשנת 1990 על שום שניתן ללמוד מתיאור זה כי השיטה, ובעיקר, ההבחנה שיש בשיטה זו בין מס החברות ובין מס ההכנסה, היא **מנשמת אפו** של [סעיף 163](#) לפקודה. מס החברות הוא המס הסופי והעיקרי המוטל על חברה (ראה גם [ע"א 589/78 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' "לאומי" חברה למסחר ומימון בע"מ פ"ד לד\(2\) 722](#) ופסקי הדין המוזכרים שם) ואין נותנים הקלה בגינו בין אם שולם על ידי חברה ישראלית ובין אם שולם על ידי חברה זרה. מס ההכנסה, לעומת זאת, מהווה אך מעין "מקדמה" על חשבון מס ההכנסה שחייבים בו בעלי המניות. מקום שבו שולם אותו מס על ידי החברה, אך מסתבר כי גם בעלי המניות נדרשים לשלמו, יש לפטור את החברה מהמס (כשמדובר בחברה ישראלית) או ליתן לבעל המניות זיכוי בגין המס (כשמדובר בחברה זרה).
37. עיקר הדבר הוא שניתן ללמוד מתיאור שיטת המיסוי הישנה כי הקלת המס לפי [סעיף 163](#) לפקודה נטועה בלב **שיטת המיסוי הזו-שלבי** הנהוגה במיסוי חברות. היא לא נועדה, בשום מקרה, להעניק הקלה בגין שלב המיסוי הראשון. היא נועדה להעניק הקלת מס אך ורק בגין השלב השני, מקום שבו המיסוי בשלב זה נעשה ביתר. המיסוי בשלב השני נעשה, דרך כלל, באמצעות ניכוי המס במקור. ניכוי המס במקור בגין תשלום הדיבידנד נקבע [בסעיף 161](#) לפקודה (כיום - [בסעיף 170](#)); על המשלם לנכות מס במקור בשיעור 25%. כמצוות [סעיף 162](#) לפקודה, מס זה מקוזז

כנגד המס המוטל על מקבל הדיבידנד. נאמר הן [בסעיף 161](#) והן [בסעיף 162](#), בדומה לאמור [בסעיף 163](#), כי "מס" לעניין זה "למעט מס חברות". סעיפים אלה מצויים תחת [סימן א'](#) לפרק הראשון לחלק י' [לפקודת מס הכנסה](#) שעניינו "תשלומים וגביה – ניכויים על חשבון המס – ניכוי מדיבידנד ומריבית".

38. **אין זאת אלא, שסעיף 163 לפקודה משתייך לאותה "משפחה" של הוראות המיועדות להסדיר את תשלום המס המוטל על הכנסת הדיבידנד; פעמים בדרך של תשלום "מקדמה" על ידי החברה, פעמים בדרך של ניכוי מס במקור ופעמים בדרך של הטלת המס במישרין על בעל המניות. המשותף לכל אלה הוא, כי עניין לנו במס המוטל כרובד שני, המתווסף למס שכבר הוטל על החברה, וכחלק ממשטר המיסוי הדו-שלבי המוטל על הכנסות החברה ובעלי מניותיה.**

הסדר מיסוי החברות החדש

39. שיטת המיסוי הדו-שלבי לא עברה מן העולם עם הנהגת שיטת המיסוי החדשה בה מטילים על החברה סוג מס אחד. השיטה החדשה אך ורק ביטלה את "מקדמת מס ההכנסה" ששולמה על ידי החברה בגין רווחים שלא חולקו לבעלי מניותיה, וזאת באמצעות ביטולו של [סעיף 127](#) לפקודה. שינוי זה נעשה, בין היתר, על שום שהמחוקק ביקש לעודד את החברה להותיר בידה את רווחיה לשם השקעתם בפעילות נוספת ולהימנע מחלוקתם (על השיקולים הנוגעים לשיטות השונות למיסוי החברה ראה פס"ד **צילומעתיק** הנ"ל והפסיקה והספרות שנסקרו שם). בשיטה החדשה משלמת, אפוא, החברה מס חברות, ועם חלוקת הריווחים לבעלי המניות, משולם על ידם מס הכנסה. ומאחר **שאותה הכנסה** מתחייבת במס הן ברמת החברה והן ברמת בעלי המניות, שיעור המס החל על הכנסותיה של חברה מביא בחשבון את המס שיוטל על הכנסת הדיבידנד עם חלוקת הריווח, ולהיפך, דהיינו שיעור המס על הכנסת דיבידנד מביא בחשבון שכבר שולם מס חברות על ידי החברה בגין אותה הכנסה. בסופו של יום, המס הכולל המוטל על החברה ובעלי מניותיה הינו בקירוב כשיעור המס השולי המוטל על הכנסתו של יחיד, דהיינו זה הפועל שלא באמצעות חברה. (ראה פס"ד **סיוון** הנ"ל וכן [ע"מ 21779-09-09](#) **כותון קולורס בע"מ נ' פקיד שומה חיפה** (נבו, 31.3.2014) והאסמכתאות שם).

40. גם בשיעורי המס החלים על חברה ובעלי המניות לפי שיטת המיסוי החדשה חלו שינויים תכופים במרוצת השנים, וזאת במקביל לשינויים שחלו בשיעורי המס השוליים המוטלים על יחידים. כך למשל, בשנת 2005, היא שנת המס הראשונה לגביה הוגש ערעור זה, הוטל על החברה מס חברות בשיעור של 34% ואילו על בעל המניות הוטל מס הכנסה בשיעור 25%, כך ששיעור המס הכולל עמד על 50.5%. עם ביטול מס ההכנסה החל על הכנסותיה של חברה לפי [סעיף 127](#) לפקודה, המצב הראשון המתואר לעיל, דהיינו מקרה שבו החברה הזרה מפיקה הכנסה מפעילותה

בישראל (לא הכנסת דיבידנד), משלמת מס בישראל ומחלקת את הרייוח לבעל מניות ישראלי, אינו מצדיק עוד הפעלת [סעיף 163](#) לפקודה. לא רק שברור כי המס המשולם במקרה זה הוא "מס חברות" לכל דבר ועניין, מס שמועט מגדרו של [סעיף 163](#), אלא שאין כל מקום ליתן לבעל מניות של חברה זרה הקלת מס שלא ניתנת לבעל מניות של חברה ישראלית. בשני המקרים תשלם החברה, הן הישראלית והן הזרה, מס בשיעור של 34% (בשנת 2005), ובעל המניות הישראלי ישלם מס נוסף של 25%.

41. אומר בעניין זה המלומד י' אדרעי בספרו **מיסוי פעילות בינלאומית** (1992):

"ממילא מובן, שעם ביטולו של מס ההכנסה על חברות נעלם הצורך בסעיף 163 לפקודה, וממילא גם בהוראות סעיף 211 לפקודה. שהרי אם אין כפל מס על החברה הישראלית, אין חשש לעודף של נטל מס כאשר חברה זרה מחלקת דיבידנד משום שהיא לא מתחייבת במס הכנסה, ומצבה, מבחינת שיטת המס הישראלית גרידא, אינו שונה ממצבה של כל חברה שהיא תושבת ישראל. העובדה שהנסח נמנע מביטול ישיר של הסעיפים 163 ו- 211 לפקודה העלתה שאלה מעניינת: האם ההקלה המנוויה בסעיף 163 לפקודה עדיין בתוקף? אם כך הדבר, הרי שנישום עלול ליהנות מהקלה שאין לה צורך והצדקה. ואולם נראה שהתשובה לשאלה זו היא בסופו של דבר שלילית: סעיף 163 קובע, כי שיעור ההקלה יהיה כשיעור המס ששילמה החברה לפי הפקודה, למעט מס חברות... הווה אומר: שיעור המס שתשלם חברה ב- 1992, למעט מס חברות, יעמוד על אפס, ועל כן זה יהיה שיעור ההקלה שיינתן מכוח סעיף 163. במאמר מוסגר אעיר, כי ייתכן שמבחינה לשונית ניתן לטעון שמכיוון ששיעור מס ההכנסה על החברה אינו עומד על אפס ושסעיף 163 אינו מדבר על שיעור אפס, הרי ששיעור ההקלה יהיה שווה לשיעור המס על הדיבידנד, דהיינו: 25%. יישום פירוש כזה יביא למצב שבו בעל מניות בחברה זרה, המקבל דיבידנד מתוך הכנסותיה שהופקו בישראל, יהיה פטור ממס על הדיבידנד; ומכאן שמצבו יהיה עדיף לאין שיעור על פני מי שיקבל דיבידנד מחברה תושבת ישראל, ואין לכך כל הצדקה. כיוון שכך, יש לדחות את הפירוש הלשוני הזה, בעיקר לנוכח מטרתו של סעיף 163, קרי: מניעת עודף של נטל מס. משלא נמצא כלל עודף של נטל מס, אין צורך בביטולו." (עמ' 229-230)

42. טוען לעניין זה המערער כי אין דין הכנסה שהופקה בישראל על ידי החברה הזרה – החייבת במס חברות ולפיכך ממועטת מהגדרת "מס" לצורך [סעיף 163](#) לפקודה – כדין תמלוגים המשולמים לחברה הזרה שמהם מנכים מס במקור בהתאם לשיעור הקבוע באמנת המס. לגישתו של המערער, מס חברות מוטל על "הכנסתו החייבת" של חבר בני אדם, דהיינו ההכנסה בניכוי ההוצאות ולאחר קיזוז ההפסדים, וזאת בשעה שהמס שנוכה במקור מחושב מהתמורה (ברוטו). זאת ועוד, נאמר [בסעיף 126\(ב\)](#) לפקודה כי לצורך חישוב ההכנסה החייבת (במס חברות) אין לכלול הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד; המס שנוכה במקור הינו בשיעור מיוחד, דהיינו שיעור של 15% כאמור באמנת המס. כמו כן, [סעיף 170](#) לפקודה, המטיל חובת ניכוי מס במקור בגין תשלום לתושב חוץ שהינו חבר בני אדם, קובע כי הניכוי ייעשה ב"שיעור המוטל לפי סעיפים 126 ו-127" תוך שהוא נמנע מלכנות מס זה בשם "מס חברות".

43. אין בידי לקבל את טענתו של המערער.
 ההיסטוריה התחקיתית הנוגעת להוראות הפקודה בעניין מיסוי החברה ובעלי מניותיה, ובכלל זאת, תיאור הסדר המיסוי הישן לעומת הסדר המיסוי החדש, מלמדים באופן חד משמעי וברור כי בעוד שבשעתו הוטלו שני סוגי מסים על החברה, האחד מס החברות (שהינו מס סופי ומוחלט המוטל על הכנסות החברה) והאחר מס ההכנסה (שהינו מס זמני ועל תנאי, המהווה מקדמה המשולמת על חשבון המס שבו מתחייבים בעלי המניות), הרי שכיום סוג מס אחד בלבד מוטל על החברה. מס זה קבוע בסעיף 126 לפקודה וכינויו הוא "מס חברות", ולפיכך מטעם זה בלבד יוצא הוא מגדר ההקלה לפי סעיף 163 לפקודה.
44. אלא שלאמיתו של דבר, אין לייחס משמעות רבה לכינויו של המס המוטל על חברה, או למס המוטל על חברה זרה שמנכים מס מהכנסתה לפי השיעור האמור באמנה, כדוגמת המס שנוכה במקור מהתמלוגים ששולמו לטנסור. לפיכך, התימוכין שביקש המערער למצוא לעמדתו בסעיף ההגדרות, או בשיעור המס "המיוחד" או באופן חישובו, אין בהם כדי להועיל. על פניו ברור כי העובדה [שסעיף 126](#) לפקודה טורח להדביק כינוי למס המוטל על חברה, דהיינו "מס חברות", אף היא אינה אלא שריד לתקופה שבה הוטלו על חברה שני סוגי המסים.
45. ואכן, אלמלא "מס ההכנסה" שנוזר [בסעיף 127](#) לפקודה טרם ביטולו, ספק אם [סעיף 126](#) היה מכנה את המס המוטל על פיו בשם "מס חברות", וממילא ספק אם כינוי זה היה חוזר ונזכר [בסעיף 1](#), הוא סעיף ההגדרות, או בסעיפים נוספים, כדוגמת [סעיף 100א](#) לפקודה, שעניינו מיסוי רווחי שיערוך, או כדוגמת [סעיף 126א](#) לפקודה, הקובע כי בנסיבות האמורות בו "יוטל מס חברות בשיעור 5%" (וממילא אין יסוד לטענה כי המונח "מס חברות" ייוחד למס בשיעור האמור [בסעיף 126](#) דווקא). הוא הדין בסעיפים שנוסחם מעיד על כך שגם הם שריד לתקופה שבה הבחינו בין "מס החברות" ו"מס ההכנסה", כדוגמת [סעיפים 199](#) ו-202 לפקודה שעניינם זיכוי ממסי כפל. (ראה גם [ע"מ \(ת"א\) 1292/07 אלפסי נ' פקיד שומה רמלה](#) (פורסם בנבו, 25.11.2012)).
46. יהיה כינויו של המס המוטל על הכנסותיה של חברה אשר יהיה, ברי כי המייחד אותו אינו הכינוי שניתן לו, אלא טיבו ואופיו, דהיינו מס המוטל כשלב ראשון במסגרת שיטת המיסוי הדו-שלבית, כאשר מס נוסף יוטל על בעלי המניות עם חלוקת הרווח. [סעיף 163](#) לפקודה לא התכוון, לא במועד חקיקתו ואף לא כיום, ליתן הקלה בגין מס המוטל בשלב ראשון זה. הכוונה היחידה היא לתת הקלה בגין המס המוטל בשלב השני. זו תכליתו של הסדר המיסוי האמור [בסעיף 163](#) לפקודה, ורק על פיו ראוי לפרש את המונח "מס חברות" האמור בו. פרשנות בדרך זו היא שמעניקה למונח את משמעותו "הנכונה":

"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. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק (ראה [ב"ש 67/84 \[1\]](#)), אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד. בהעדר "אבסורד", חייבת המשמעות ה"נכונה" להיות אחת מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של ההוראה. 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.....

..החוק הוא יצירה נורמטיבית, הבאה להגשים תכלית חברתית. והוא ביטוי למדיניות. על הפרשן לחשוף, מבין קשת האפשרויות הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק" .. (ע"א [165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות פ"ד לט \(2\) 70, 75-76 \(1985\)](#))

47. ואכן, פרשנותו של חוק נעשית על פי המטרה המגשימה אותו. כך בדין הכללי וכך גם בדיני המס (אהרן [ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח \(3\) 425, 439-441 \(1997\)](#)). כפי שנאמר על ידי כב' השופט סטולר בעניין [ע"מ 39456-01-12 מאוריס הרשקו נ' פקיד שומה רחובות \(טרם פורסם\) \[פורסם בנבו\]](#) :

"כשמדובר בפרשנות תכליתית של דיני המס, על הפרשן לצאת מנקודת הנחה שהמחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרוצדורות. עליו להניח, כי בכוונתו היתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית....

.....
...הפרשנות התכליתית, המנחה אותנו בפרשנותם של דינים אחרים, יפה גם לפרשנותם של דיני המס. שהלוא, "אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם" (עניין [קיבוץ חצור בע', 75](#)), ושומה אפוא על הפרשן לפרש את הוראות המס בהתאם לתכלית המונחת ביסודן. ואכן הלכה רווחת היא, כי "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה" (דברי הנשיא [ברק בע"א 6722/99](#) מנהל מע"מ תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ [פורסם בנבו] (פורסם בתקדין) תק-על 2004 (1) 63). וכלל פרשני מושרש נוסף קובע, כי את הוראות המס יש לפרש תוך התחשבות בהגיון הכלכלי-פיסקאלי... ואכן, בית-משפט העליון ייחס לא אחת משקל לבחינתה של עסקה על-פי מהותה הכלכלית ופירש את הוראות המס בהתחשב בהגיון הכלכלי (ראו למשל: [ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז\(2\) 953](#); [ע"א 5773/99 סובול נ' מנהל מס שבח מקרקעין - ת"א](#), [פורסם בנבו] תק-על 2003 (1) 1434; [ע"א 3196/01 גלמן פינץ בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ פ"ד נח\(2\) 682](#); [ע"א 468/01 חטר-ישי נ' פקיד שומה ת"א 4](#), [פורסם בנבו] תק-על 2004 (2) 2240; [ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' יצחק סיוון פורסם בנבו 4/1/05](#)).

48. בעניין [הרשקו הנ"ל](#), על סמך פרשנותו התכליתית של [סעיף 64א](#) לפקודה, ולאור שיטת המיסוי הדו-שלבי הנהוגה במיסוי חברות, קבע כב' השופט סטולר כי אין מקום ליתן הקלת מס לפי [סעיף 64א\(א\)1](#) לדיבידנד שחולק לנישום המייצג מתוך רווחיה של חברה משפחתית, אלא אם רווחים אלו כבר חויבו במס בידו (ראה גם

גישת כב' השופט אלטוביה בעניין [ע"מ 1130/06 בגס קרלוס נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4](#) (פורסם בנבו, 15/7/13). באותה מידה, ועל סמך הפרשנות התכליתית, כמו גם בהתחשב בשיטת המיסוי הדו-שלבי, ראוי לקבוע כי אין מקום ליתן הקלת מס לפי [סעיף 163](#) לדיבידנד בגין "מס חברות" ששולם ברובד הראשון של המיסוי הדו-שלבי.

49. כאמור, מס זה מוטל על פי [סעיף 126](#) לפקודה ושיעורו הרגיל הוא בהתאם לאמור באותו סעיף. אין זה מן הנמנע כי בשל הוראות ניכוי המס במקור, או בשל הוראות אמנת מס רלוונטית, תשלם החברה את אותו מס בדרך אחרת, דהיינו – שהמס ינוכה מהתמורה ברוטו, או שהיא תשלם מס בשיעור נמוך יותר מהקבוע [בסעיף 126](#), כגון שיעור של 15% בלבד כקבוע באמנת המס שבין ישראל לארצות הברית וכפי שהיה במקרה דנן. בין כך ובין כך, המקור הנורמטיבי להטלת המס על חברה זרה בגין הכנסתה, ממש כמו בגין הכנסתה של חברה ישראלית, הוא זה [שבסעיף 126](#) לפקודה.

50. בהקשר לכך יש גם לזכור עקרון חשוב ויסודי במיסוי הבינלאומי והוא כי תפקידה העיקרי של אמנת המס הוא לחלק את "עוגת המס" בין המדינות הרלוונטיות (לגישה נוספת ראה צ' דגן, [מיסוי בינלאומי](#) (התשס"ד-2004), עמ' 241 ואילך). תפקידה של אמנת המס אינו להטיל חובת תשלום מס, ככל שחובה זו אינה קיימת על פי הדין הפנימי. אמנת המס נועדה להקל אך לא להכביד, כפי שנאמר בספרם של ד' לוי וא' אסנפי [מיסוי בינלאומי - הדין בישראל](#) (התשס"ח-2008):

"הדעה המקובלת היא כי בהעדר חקיקה פנימית הקובעת אחרת, בכוחן של אמנות המס אך להקל אך לא להחמיר. לאמור, אין בכוחה של אמנת מס ליצור חיוב במס שאינו קיים בדין הפנימי, או להרחיב את היקפו. מסקנה זו נובעת מעצם מהותן וטבען של אמנות מס, שעיקרן מניעת כפל מס, תוך כדי הצבת גבולות לסמכויות המיסוי של המדינות המתקשרות. האמנה מציבה גבולות להוראות החיוב במס בדין הפנימי של המדינה המתקשרת. היא אינה מרחיבה הוראות אלה. לפיכך אין בכוחה להטיל חיוב חדש במס, או להכביד נטל קיים." (עמ' 1286)

ראה גם [עמ"ה 1255/02](#) חברת ג'טק טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא, (פורסם בנבו) מיסים יט/3 (יוני 2005) 199 וכך Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3rd Edition, 1997 בעמוד 27:

"In contrast, a tax treaty neither generates a tax claim that does not otherwise exist under domestic law nor expands the scope or alters the type of an existing claim"

51. בכל הנוגע לאמנת המס שבין ישראל לארצות הברית - זו האמנה שעל פיה נוכה המס במקור במקרה שלפנינו – נקבע הדבר באופן מפורש, כאמור בסעיף 6(2) לאותה אמנה:

”הוראות אמנה זו לא יתפרשו כבאות לצמצם באיזה אופן שהוא כל הוצאה מן הכלל, פטור, ניכוי או זיכוי או הנחה אחרת, המוענקים עתה, או שיוענקו להבא – לפי דיניה של אחת מן המדינות המתקשרות בקביעת המס המוטל על ידי אותה מדינה מתקשרת...”

52. והוא הדין בהוראות הנוגעות לניכוי מס במקור. מטרתן להקל ולפשט את גביית המס, תוך הטלת חובות שונות על משלם ההכנסה, ולא להוות מקור עצמאי-נורמטיבי להטלת המס על בעל ההכנסה. כך הדבר אף אם שיטת ניכוי המס במקור היא שהמס מנוכה בשיעור מסוים מתוך התמורה, ולא מתוך ההכנסה החייבת, מה גם שפתוחה הדרך בפני הנישום לפנות לפקיד השומה ולבקשו להפחית את שיעור המס, ובכלל זאת להביא בחשבון את הוצאותיו. (ראה א' רפאל **מס הכנסה** (בהשתתפות י' מהולל) כרך רביעי 416 (1996)).

53. אשר לאמנות המס, הרי שאלו קובעות את שיעור המס המרבי שהמדינה רשאית להטיל על ההכנסה הנדונה (ראה למשל סעיף 14 לאמנת המס בין ישראל וארצות הברית בעניין הכנסת תמלוגים). באופן זה, חובת ניכוי המס במקור, המוטלת על מי שמשלם הכנסה לתושב חוץ, קבועה **בסעיף 170** לפקודה, ואולם המקור הנורמטיבי להטלת המס על חברה תושבת חוץ הוא עדיין **בסעיף 126** גופו, כמו גם בהוראות נוספות בפקודה הקובעות אימתי תחשב ההכנסה כמופקת בישראל, ומה יהא הדין מקום שבו קיימת אמנת מס בין ישראל לבין מדינת התושבות של החברה בעלת ההכנסה. כפי שנאמר על ידי רפאל בספרו הנ"ל:

”חשוב להדגיש כי סעיף 170 אינו קובע את עצם החבות במס. עניינו רק בגביית המס על דרך הניכוי במקור, לאמור – הוא האמצעי שהמחוקק קבעו על מנת לגבות מס המגיע מאת תושב החוץ. לכן, אין להסתמך על הוראות סעיף 170 לפקודה על מנת לבחון את חבות המס של תושב החוץ. חבות זאת קבועה בפקודה ויש שהיא מושפעת, בין לחלוטין ובין באורח חלקי, מהאמנה שמדינת מושבו של תושב החוץ וישראל צדדים לה. הוראות סעיף 170 יבחנו אפוא רק לאחר שנבדקו הוראותיה המתאימות של הפקודה לקביעת עצם החיוב במס והוראותיה של האמנה הנוגעת לעניין, על מנת לוודא כי אין היא משנה את החיוב שנקבע בפקודה, בין על דרך הפטור המלא ובין על דרך הפטור החלקי” (עמ' 415)

54. כך, בכל הנוגע לתשלום הכנסה מסוג **תמלוגים**, היא ההכנסה נשוא דיונונו, קובע **סעיף 4א(א)(7)** לפקודה כי הכנסה זו תחשב כמופקת בישראל אם מקום מושבו של המשלם הוא בישראל, ואילו **סעיף 196א** לפקודה קובע כי הוראות אמנת המס גוברות על הוראות הדין הפנימי, ולפיכך יהא תוקף הן להוראות האמנה הקובעת את

מקום הפקת ההכנסה, והן לאלו המגבילות את שיעור המס שניתן לנכות במקור מאותה הכנסה.

55. לעניין אחרון זה יש להוסיף כי אינני מקבל את טענת המערער ולפיה מקום הפקת הכנסת התמלוגים נקבע לפי סעיף 4 לאמנת המס שבין ישראל וארצות הברית הקובעת את "כללי המקור". אכן, האמנה, המחלקת את "עוגת המס" בין המדינות המתקשרות, דהיינו בין "מדינת המקור" ובין "מדינת המושב", נדרשת, ראשית דבר, להכריע מה מקור ההכנסה, כמו גם מה מקום מושבו של בעל ההכנסה. עם זאת, סמכות הכרעה זו אין פירושה כי ניתן ליחס הכנסה למדינה מסוימת, אם ייחוס זה אינו עולה מתוך דיניה הפנימיים. ייחוס ההכנסה למדינה נעשה בראש ובראשונה על פי כללי המקור הקבועים בדין הפנימי של אותה מדינה. בהעדרו של כלל מקור, כגון בהעדרה של הוראת חוק ולפיה הכנסת תמלוגים תחשב כמופקת בישראל אם היא משולמת על ידי תושב ישראל, כאמור בסעיף 4א(א)(7) הנ"ל, לא ניתן לחייבה במס בישראל, גם אם אמנת המס מאפשרת זאת. כאמור לעיל, אמנת המס נועדה להקל אך לא להכביד, ואין באפשרותה ליצור חיוב שאינו קיים (ראה גם **לוי ואסנפי הנ"ל** בעמ' 157). מכאן כי האמור בסעיף 4 לאמנת המס שבין ישראל לארצות הברית, ולפיו יראו את מקור הכנסת התמלוגים בתחומי המדינה שבה נעשה שימוש בקניין הרוחני, מוסיף **מגבלה** על זכות המיסוי הקיימת לישראל בגין תשלום התמלוגים, אך בוודאי אינו יוצר את אותה זכות מלכתחילה.

56. וכיוצא בזה, **הכנסת הדיבידנד** המשולמת לחברה תושב חוץ. זו כפופה לניכוי מס במקור לפי [סעיף 170\(א\)](#) הנ"ל (במגבלות הקבועות באמנת המס הרלוונטית הגוברות על הוראות הדין הפנימי לפי [סעיף 196\(א\)](#) הנ"ל), אך המקור הנורמטיבי הוא זה [שבסעיף 125ב](#) לפקודה, שכבר הוזכר לעיל, ולפיו הכנסת דיבידנד בידי חבר בני אדם תושב חוץ חייבת במס בשיעור של 25%, כמו גם בהוראת [סעיף 4א\(א\)\(10\)](#) לפקודה ולפיה הכנסת דיבידנד תחשב כמופקת בישראל אם מקום מושבה של החברה משלמת הדיבידנד הוא בישראל.

57. ובאותה מידה, **הכנסת העסקית** של חברה תושבת חוץ מפעילותה בישראל כפופה למס בישראל, על שום שחלה עליה הוראת [סעיף 126](#) לפקודה, ועל שום שרואים אותה כמופקת בישראל כאמור [בסעיף 4א\(א\)\(1\)](#) לפקודה, ולפיה הכנסה מעסק תחשב כמופקת בישראל אם זה "המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה". וגם מיסויה של הכנסה זו כפוף להסדרים הקבועים באמנות המס, כגון זה הדורש כי הכנסת העסקית של החברה תיוחס ל"מוסד הקבע" שיש לה במדינת המקור וכיוצא באלה מגבלות והסדרים.

58. מכל המקובץ עולה כי אין כל יסוד לטענה שדינם של תמלוגים המשולמים לחברה תושבת חוץ שונה באיזו דרך מדין כל הכנסה אחרת שהפיקה חברה זרה ואשר

בהתאם להוראות הפקודה יש לראותה כמופקת בישראל. וכשם שאין חולק כי אין ליתן הקלת מס לפי [סעיף 163](#) לפקודה מקום בו חברה זרה, שהפיקה הכנסה מפעילות עסקית בישראל, מחלקת דיבידנד לבעלי מניותיה הישראלים, כך אין מקום להקלה זו כשהחברה הזרה מפיקה הכנסת תמלוגים בישראל, קרי – כאשר תושב ישראל משלם לה תמלוגים. כאן אף כאן הקלת המס אינה עולה בקנה אחד עם מטרתו של [סעיף 163](#) לפקודה למנוע כפל מס ברובד השני, דהיינו המס המוטל על הכנסת הדיבידנד, תוך הותרתו בעינו של המס ששולם ברובד הראשון, דהיינו המס ששילמה החברה בגין ההכנסה שממנה שולם הדיבידנד. כאן אף כאן, המס שהוטל על החברה הינו "מס חברות", ולפיכך ממועט, הן לאור המטרה והן לאור הלשון, [מסעיף 163](#) לפקודה.

דיבידנד המשולם לתושב חוץ

59. חרף האמור לעיל לעניין דינם השווה של כל סוגי ההכנסות המופקות בישראל על ידי חברה תושבת חוץ, שכולן כפופות למס חברות לפי [סעיף 126](#) לפקודה, הכנסת הדיבידנד בכל זאת שונה היא; הכנסה זו הרי כבר מוסתה במס חברות, אף שלא בידי החברה מקבלת הדיבידנד, אם כי בידי החברה שחילקה את הדיבידנד, ועתה נדרשת בעלת מניותיה, דהיינו החברה תושבת החוץ, לשלם מס חברות נוסף, אם בשיעור הקבוע [בסעיף 125ב](#) לפקודה, דהיינו 25%, ואם בשיעור נמוך יותר בהתאם לאמנת המס הרלוונטית. מס זה הינו השלב השני במיסוי הדו-שלבי החל על החברה ובעלי מניותיה, וכל עוד מסתיים הדבר באופן זה, אין בכך כל רבותא. כבר אמרנו כי דינה של חברה תושבת החוץ המקבלת דיבידנד אינו שונה מדינו של היחיד. אלא שאם אותה חברה תושבת חוץ מחלקת את הדיבידנד לבעל מניות ישראלי, והלה מתחייב אף הוא במס הכנסה על הדיבידנד, התוצאה היא כי הוטל מס **תלת-שלבי** שאותו יש למנוע.

60. זה, אל נכון, **המצב השני** שתואר לעיל אשר בו חלה הקלת המס לפי [סעיף 163](#) לפקודה; בהתאם [לסעיף 125ב](#) לפקודה, כפי נוסחו ערב ביטול הסדר המיסוי הישן, הכנסת דיבידנד בידי חברה תושבת חוץ ו"על אף האמור [בסעיף 127\(א\)](#) לפקודה" חויבה **במס הכנסה** בשיעור של 25%. בא [סעיף 163](#) והשמיענו כי אם אותה חברה חילקה דיבידנד לבעל מניות ישראלי, ייחנה האחרון מהקלת מס. אלא שלהבדיל מהמצב הראשון, שעניינו חברה תושבת חוץ שהפיקה הכנסה מפעילות בישראל וחויבה הן במס חברות והן במס הכנסה, מצב שבא על פתרונו עם ביטולו של מס ההכנסה באופן שיש בו כדי להפוך את [סעיף 163](#) למיותר, הרי שהמצב השני עדיין טעון פתרון, ולא רק זאת אלא שהפתרון אינו עולה מלשונו הפשוטה של [סעיף 163](#) לפקודה; מעתה, וחלף מס הכנסה בשיעור של 25%, הרי מוטל על הכנסת דיבידנד

של חברה זרה **מס חברות** באותו שיעור, ואילו [סעיף 163](#), כאמור, עדיין ממעט "מס חברות".

61. חוזר מס הכנסה 11/2002 שעניינו "זיכויים והקלות בשל תשלום מיסים בחו"ל" (25.8.2002), אינו דק פורטא בכינוי של המס החל על החברה, והוא קובע בזו הלשון:

"... סעיף 163 חוקק בתקופה בה היו חברות חייבות במס הכנסה בנוסף למס החברות. ברוב המקרים לא יהיה סעיף זה רלוונטי כיום. עם זאת, הוראות סעיף 163 עדין רלוונטיות כאשר חברה, תושבת חוץ, שלה בעלי מניות יחידים תושבי ישראל, מקבלת דיבידנד מחברה תושבת ישראל ובגין הדיבידנד מחויבת במס בשיעור של 25% מכוח סעיף 125ב(2) לפקודה. גובה ההקלה נקבע לפי שיעור המס בה חויבה החברה תושבת החוץ במס הכנסה בגין קבלת הדיבידנד מישראל (בין אם נוכח במקור או בין אם שולם בדרך אחרת). בכל מקרה, שיעור זה אינו עולה על 25% שהוא שיעור המס החל על דיבידנד בנסיבות המתוארות לעיל (יתכן ושיעור המס יהיה נמוך יותר מכוח אמנות למניעת כפל מס)".

62. ממילא בא המערער בטרוניה למשיב על גישתו הבלתי-עקבית. וזו הטרוניה שהוא משמיע: אם המס היחיד המוטל כיום על חברה הינו "מס חברות", מה בין מס חברות המוטל על הכנסת דיבידנד ובין מס חברות המוטל על הכנסת תמלוגים, ומדוע במקרה הראשון נהנה הנישום מהקלת המס ואילו במקרה השני – דהיינו כאשר המדובר בתמלוגים המשולמים על ידי חברה ישראלית לחברה זרה המשלמת דיבידנד לבעל מניותיה הישראלי - נאחז המשיב, כמוצא שלל רב, בלשון הסעיף הממעט את "מס החברות"?

63. **טרוניה זו אין בה ממש**. כפי שהובהר בהרחבה, קיים הבדל יסודי בין הכנסת דיבידנד בידי חברה זרה ובין הכנסה אחרת, כדוגמת תמלוגים. ההכנסה מהסוג האחרון טרם מוסתה, ובידי החברה הזרה היא ממוסה לראשונה. חלוקת הדיבידנד לבעל מניות ישראלי אמנם תניב חבות נוספת במס, אך מיסוי זה הינו השלב השני, ובכך אין הוא שונה מבעל מניות אחר המקבל דיבידנד מחברה ישראלית. לעומת זאת, הכנסה מהסוג הראשון כבר מוסתה בידי החברה הישראלית שחילקה את הדיבידנד והיא ממוסה פעם נוספת, בדרך ניכוי מס במקור או בדרך אחרת, בידי החברה הזרה וזאת כשלב השני במיסוי הדו-שלבני, שראוי כי יהיה גם השלב האחרון. הקלת המס בנוגע לדיבידנד המשולם על ידי חברה ישראלית לחברה זרה, ומחולק לאחר מכן לבעל מניות ישראלי, נועדה, אפוא, להשוות את מצבו של אותו בעל מניות לחברו המקבל דיבידנד במישרין מחברה ישראלית.

64. ויובהר כי השוואה זו נדרשת בין אם החברה הזרה מוסתה בשיעור מס מלא בהתאם [לסעיף 126](#) לפקודה (או בדרך ניכוי מס במקור לפי [סעיף 170](#) לפקודה), ובין אם מוסתה בשיעור נמוך יותר בשל הוראותיה של אמנת המס הרלוונטית.

65. כך למשל, אם נוכח מהדיבידנד מס במקור בשיעור של 12.5%, וזאת כשיעור המס הקבוע בסעיף 12 לאמנת המס שבין ישראל וארצות הברית, ישולם (בשנת 2005) מס של 42% ($64 \times 12.5\% + 100 \times 34\%$) ובחלוקת הדיבידנד לבעל המניות הישראלי מס נוסף של 14.5% ($58 \times 25\%$). סך המס הישראלי (להבדיל מהמס הזר, אם וככל שחל) עומד אפוא על 56.5%, הגבוה ב-6% מהמס הכולל המשולם בחלוקת דיבידנד באותה שנה מחברה ישראלית לבעל מניות ישראלי. אלא שבהתאם להקלת המס הקבועה [בסעיף 163](#) לפקודה, יקבל בעל המניות זיכוי בגובה המס ששילמה החברה הזרה, כשלצורך ההקלה יראו אותו כמי שקיבל הן את סכום הדיבידנד (58) והן סכום ההקלה (8). בעל המניות ישלם לפיכך מס של 8.5 ($8 - 8 \times 25\% + 58$) המתווסף למס ששולם על ידי החברה הישראלית והחברה הזרה (42%), כך שהמס הכולל שישולם יהיה 50.5%, הוא שיעור המס שהוטל באותה שנה על רווחיה המחולקים של חברה ישראלית.

66. אמת כי לשונו כפשוטה של [סעיף 163](#) לפקודה אינה מבחינה בין "מס חברות" המוטל על הכנסת דיבידנד ובין זה המוטל על הכנסה אחרת. עם זאת, תכליתו של הסעיף ברורה, וראוי לפיכך לפרש את ההיגד "מס החברות" כמכוון למס המוטל בשלב הראשון בשיטת המיסוי הדו-שלבית, אך לא למס המוטל בשלב השני. עמד על כך המלומד אלקינס בספרו **מיסוי חברות ובעלי מניותיהן** כרך א (התש"ע-2009):

"...דומני, כי יש מקום לפרש את סעיף 163 לפקודה בצורה תכליתית. התכלית התחיקתית אשר עמדה מאחורי הוראה זו היתה השמירה על משטר המיסוי הדו-שלבי ומניעת מצב שבו השלב השני של המס ייגבה פעמיים – פעם מהחברה הזרה המקבלת דיבידנד מהחברה הישראלית, ופעם נוספת מבעלי מניותיה היחידים, תושבי ישראל, של החברה הזרה. הגם שהמס המוטל על החברה הזרה בשל הדיבידנד מכונה היום 'מס חברות' מטרתו של מס זה היא להחליף את מס ההכנסה שאמור היה להשתלם על ידי בעלי מניות יחידים לכשיתגלגל הדיבידנד לידיהם.

הואיל ועדיין קיים הצורך למנוע את מיסוי היתר, הגלום בהטלת מס נוסף על בעלי מניותיה היחידים של החברה זרה, יש להמשיך ולהחיל את הוראותיו של סעיף 163 לפקודה בהתאם לתכליתו על מקרים אלה." (עמ' 257)

(והשווה למאמרם של א' רפאל וא' אבני "הזיכוי ממסי כפל" מסים 4/ז (אוגוסט 2003) א-74, שאליו הפנה המערער, ואשר ממנו עולה, לכאורה, כי לפי עמדת המחברים ניתן כיום להחיל את [סעיף 163](#) גם כשהכנסת החברה הזרה היא הכנסה אחרת ולא דווקא הכנסת דיבידנד. עם זאת, הנמקת המחברים לאפשרות החלת [סעיף 163](#) לפקודה מתבססת על כך שהכנסה זו כבר חויבה במס בידי החברה הישראלית, משמע שהיא נוגעת רק להכנסת דיבידנד המתקבלת בידי החברה הזרה).

67. ואף אם אין הדבר כן, דהיינו אף אם תאמר כי רשויות המס נוהגות לפנים משורת הדין, וכי [סעיף 163](#) לפקודה אינו מחייב להעניק הקלת מס בגין המס שהוטל על חברה זרה בגין הכנסת דיבידנד שמקורה בחברה ישראלית, וזאת על שום שהסעיף ממעט במפורש "מס חברות", הרי שהמערער אינו זכאי להיבנות מכך. ברי כי הקלת מס הניתנת במקרה האחד, תוך שימוש בפרשנות רחבה וליברלית, ואולי אף פרשנות לפנים משורת הדין, אינה מקנה זכות לנישום לקבל את אותה הקלה במקרה האחר. כל זאת בתנאי, כמובן, שההקלה במקרה האחד ניתנת מסיבות ענייניות ומוצדקות שאינן מתקיימות במקרה האחר, ולפיכך אין מדובר באפליה, אלא בהבחנה שרירה ומותרת. סיבות אלו, המצדיקות פרשנות תכליתית המחילה את הוראת החוק במקרה האחד ולא במקרה האחר, יכולות להיות קשורות להיסטוריה שלה:

"... רשאי הפרשן לנוע בחופשיות ... בין החוק להיסטוריה שלו, בין החוקה לנסיבות כינונה. בכל אלה יחפש הפרשן את הכוונה (הרצון) של יוצרי הטקסט. בעזרת תכלית סובייקטיבית זו – ולצדה התכלית האובייקטיבית – יגבש הפרשן את תכליתו ה'סופית' של הטקסט, ועל פיה יפורש הטקסט בסופו של יום. גישה זו עדיפה היא על פני חברותיה, שכן היא לוקחת את התכלית הסובייקטיבית ברצינות" (א' [ברק פרשנות תכליתית במשפט 189](#) (התשס"ג-2003)).

68. תכלית החקיקה, עליה, כאמור, ניתן ללמוד מההיסטוריה שלה, יכולה להביא לכך שאותו מונח יתפרש באופן שונה בשני דברי חקיקה שונים, או אפילו באותו דבר חקיקה:

"על כן לביטוי בחוק פלוני יכולה להיות משמעות משפטית שונה מאשר למשמעות הנודעת לאותו ביטוי בחוק אלמוני. השוני במשמעות נובע מהשוני בתכלית של שני דברי החקיקה. "דיבור שבחיקוק הוא יצור החי בסביבתו", ועל כן עם שינוי הסביבה משתנה משמעותו של הדיבור... ייתכן, כמובן, כי בסופו של דבר יתברר כי תכלית החקיקה כפי שהיא עולה מהחיקוק כולו אינה תכלית החקיקה "הסופית", המשמשת לפרשנות דבר החקיקה. דבר זה עשוי להתברר בסופו של ההליך הפרשני, ולרוב לאחר שימוש בשיקול דעת שיפוטי. על כן ייתכן, שלאותו מונח או ביטוי בחוק יהיו משמעותיות שונות בחלקים שונים של אותו חוק, אך זאת אין לדעת בתחילת ההליך הפרשני" (א' [ברק פרשנות במשפט כרך שני](#) - פרשנות החקיקה 307 (1993)).

69. באותה מידה יכולה תכלית החקיקה להביא לכך כי אותו מונח, המופיע באותה הוראה ממש, יפורש באופן שונה בשני מצבים שונים. לגישתנו, רק בדרך זו באה לידי ביטוי מלא ושלם עובדת היותו של החוק "יצור החי בסביבתו". יצוין כי במקרה שלפנינו, ובהחילנו את הוראת [סעיף 163](#) לפקודה בנסיבות שבהן הכנסת החברה הזרה הינה הכנסת דיבידנד, "החיינו" את החוק במובן חשוב נוסף; אלמלא כן היה הסעיף בבחינת "אות מתה". כידוע, אין המחוקק משחית מילותיו לריק, והדבר נכון גם כשהמדובר בסעיף ארכאי מהסוג הנדון כאן.

סוף דבר

70. לאור כל האמור דין הוא עם המשיב אשר סרב להעניק למערער הקלת מס לפי **סעיף 163** לפקודה בגין המס שנוכה במקור בתשלום התמלוגים מהחברה הישראלית (סינרון) לחברה הזרה (טנסור), ולפיכך דינו של הערער להידחות.
71. באשר להוצאות המשפט, מאחר שהצדדים הגיעו להסכמה בדבר רשימת מוסכמות ופלוגתאות באופן שתתקיים ליעילות הדיון, כמו גם מאחר שערעור זה העמיד סוגיה שטרם נדונה באופן ישיר בפסיקה, ראוי לנהוג מתינות בפסיקת ההוצאות. המערער יישא בשכר טרחת המשיב ובהוצאות משפט בסך של 15,000 ₪. סכום זה יהיה צמוד למדד ויישא ריבית חוקית מהיום ועד לתשלומו בפועל.
- ניתן היום, כ' סיוון תשע"ד, 18 יוני 2014, בהעדר הצדדים.

ד"ר שמואל בורנשטיין 54678313

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)