



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער

1. אלכסנדר שפונט
ע"י ב"כ עו"ד כדר משה ועו"ד אמנון סמרה.

נגד

משיב

1. פקיד שומה תל אביב 4
ע"י ב"כ פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי) – עו"ד נעה אלשייך

2

3

פסק דין

4

5

בערעור זה הגיעו הצדדים להסדר דיוני בדבר עובדות ופלוגתאות מוסכמות.

6

להלן ההסדר כלשונו:

7

8

מוסכמות

9

1. מר אלכסנדר שפונט (להלן – "המערער"), נמנה על מייסדי פריימסנס בע"מ (חברה פרטית

10

תושבת ישראל) וחברת האם שלה Primesense Inc (חברה זרה תושבת ארה"ב).

11

2. ביום 21.11.13 נחתם הסכם הבנות בין Primesense Inc להלן – "החברה") בעלי המניות

12

בחברה, וחברת Apple Inc (להלן – "אפל") לרכישת כל מניות החברה בדרך של מיזוג

13

משולש הופכי, במסגרתו עתידה החברה להפוך חברת בת של אפל (להלן – "ההסכם").

14

3. במסגרת ההסכם נקבעו התנאים השונים שעל הצדדים לעמוד בהם, טרם כניסת העסקה

15

לתוקף.

16

4. ביום 5 דצמבר 2013, לאחר שהצדדים עמדו בתנאים השונים שנקבעו בהסכם, הושלמה

17

העסקה (להלן – "מועד ה Closing").

18

5. במסגרת ההסכם מכר המערער את מלוא מניותיו בחברה (125,860 מניות) תמורת

19

\$ 4,198,015 (דולר ארה"ב). בהתאם להסכם \$ 4,127,437 שולמו למערער בדצמבר 2013,

20

ותשלום יתרת התמורה (להלן – "התמורה העתידית") נדחה למרץ 2014.

21

6. בעת הדיווח על רווח ההון (ביום 9.12.13), דיווח המערער על רווח הון בהתאם לשער

22

החליפין של הדולר ביום 5.12.13 (מועד ה Closing) וביקש לדחות את מועד החיוב בגין

23

התמורה העתידית מן המכירה למועד קבלת התמורה בפועל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 7. בדו"ח השנתי ל שנת 2013 דיווח המערער על הכנסתו ממכירת המניות, וחישב את רווח
2 ההון שנצבר לו בהתאם לשער החליפין של הדולר ביום 5.12.13 (מועד ה Closing).
3 8. באותו דו"ח, ביצע המערער פריסת מס בהתאם להוראות סעיף 91 (ה) לפקודה {פקודת מס
4 הכנסה [נוסח חדש]}, במסגרתה פרס את רווח ההון שנצמח לו ממכירת המניות לשנות
5 המס 2010-2013.
6 9. במסגרת הפריסה, שילם המערער את מס היסף החל, על חלקה היחסי של ההכנסה
7 המיוחסת לו (בעקבות הפריסה) לשנת בלבד.
8 10. התשלום בפועל בגין מכירת המניות התבצע ביום 18.12.13. באותו מועד שער החליפין היה
9 נמוך מזה שנקבע במועד ה Closing (ביום 5.12.13).
10 11. במרץ 2014 עם קבלת התמורה העתידית, דיווח המערער על רווח הון שנצבר לו מן התמורה
11 העתידית.
12 12. בצו נשוא הערעור, חישב המשיב את התמורה בסך \$ 4,127,437 לפי שער חליפין ליום
13 21.11.13 (3.569 ₪ לדולר).
14

פלוגתאות

- 15
16
17 1. האם בעקבות פריסת המס, חייב המערער במס ייסף בגין החלק היחסי מרווח ההון
18 המיוחס לשנת 2013 בלבד (כטענת המערער), או שיש לחייב את המערער במס ייסף בגין
19 מלוא רווח ההון שנוצר לו באותה שנה (כטענת המשיב).
20 2. מהו המועד לקביעת שער החליפין, לצורך חישוב רווח ההון, האם במועד ה Closing
21 (ביום 5.12.13) כטענת המערער, או במועד חתימת ההסכם (ביום 21.11.13) כטענת המשיב.
22
23

תמצית טענות המערער

- 24
25
26 1. מס היסף שבסעיף 121 ב לפקודה קובע מדרגת מס נוספת ואינו מס חדש.
27 2. משכך גם 'בפריסה טכנית' כהגדרת בית המשפט העליון בעניין שבטון (ע"א 8958/07 וע"א
28 8960/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ. שרל שבטון ואח' מיסים כה/5, עמ' ה-1, וראו עמ"ה
29 1017/06 שרל שבטון נ. פקיד שומה תל אביב יפו 5, מיסים כא/4 עמ' ה-28) בעת חישוב
30 המס החל על חלק רווח ההון שנפרס ומיוחס לשנה זו או אחרת בהתאם להוראות הפריסה
31 שבסעיף 91(ה) לפקודה, יש לחשב את המס בהתאם למדרגות המס באותה שנה. בשנות
32 פריסה שלא קיימת מדרגת מס מכוח סעיף 121 ב – אין לחייב במס היסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 מאחר ובשנות המס 2010-2012 טרם נקבעה מדרגת המס שנקבעה בסעיף 121 ב' אין
2 להוסיף בעת פריסה את מס היסף בשנים אילו.
- 3 4. ההסכם כלל תנאים מתלים רבים וביניהם תנאי אקסוגני להתחייבויות ההדדיות של
4 הצדדים. הצורך בהסכמת מאה אחוז מכלל בעלי המניות לאישור תנאי ההסכם כתנאי
5 לכניסתו לפועל מהווה "תנאי קונסטיטוטבי" בהתאם להלכת **אלדר שרון** ע"א 498/89
6 **אלדר שרון נ. מנהל מס שבח מקרקעין**, מיסים 41 (אוגוסט 1992) עמ' ה-5). לצדדים
7 להסכם אין את הכשירות להוצאתו לפועל בלא הסכמת צד בעלי המניות. משכך רק במועד
8 ה Closing השתכלל ההסכם לכדי הסכם מחייב וזהו יום המכירה. את התמורה יש לחשב
9 על פי שער החליפין במועד זה.
- 10 5. יש להחיל על המערער את הוראת חוזר מס הכנסה מס 19/2018 – **עסקה למכירת זכויות**
11 **בתאגיד הכולל תמורות שיועברו למוכר במועדים עתידיים**. הגם שהחוזר פורסם לאחר
12 שנת המס שבערער, המערער בפועל פעל על פי הוראות החוזר בהתאם לנוהג שנהג בפועל
13 ועוגן לימים בחוזר האמור. ההוראה מאפשרת לנישום לבחור במועד הדיווח על עסקה
14 במטבח זר ובה תשלומים נדחים (שאינם נושאי ריבית) כי השער היציג שעל פיו תחושב
15 התמורה יהא זה במועד קבלת התשלום העתידי.
- 16 6. המערער מערב בין דחיית תשלום המס על חלק התשלום הנדחה בעסקה בסך \$ 70,578 לבין
17 מועד המכירה. טענת התשלום העתידי לא הועלתה במהלך ההליך השומתי ולא מופיעה
18 בעובדות ובפלוגתאות המוסכמות. משכך אין לדון בה.

תמצית טענות המשיב

- 21
- 22 1. יש לחייב את המערער במס היסף \ המס הנוסף על מלוא רווח ההון שנצבר לו בהתאם
23 לשון החוק ותכליתו. אין המדובר במדרגת מס נוספת אלא במס מיוחד. עדות לכך מצויה
24 לא רק בלשונו של הסעיף אלא גם בהיסטוריה החקיקתית שלו. פרשנות המערער מסכלת
25 את כוונת המחוקק להטיל מס מיוחד על בעלי הכנסות גבוהות.
- 26 2. סעיף 121 ב' לפקודה מהווה הסדר שלם וממצה, לגבי החלת מס היסף. הסעיף מסדיר
27 אימתי הוראות פריסה יחולו בחישוב ההכנסה החייבת (סעיף 8 ג) לפקודה), כאשר סעיף
28 91 (ה) לפקודה אינו כלול בהן. משמע לפריסת רווח ההון אין השפעה על תחולת סעיף 121
29 ב' והמס המוטל מכוחו יחול על מלוא ההכנסה במועד שנוצרה.
- 30 3. לשון סעיף 121 ב' פשוטה וברורה ומעידה על עליונות הוראת הסעיף. אין מקום לאיתור
31 משמעותיות שאין בה או לקרא לתוכה סעיפי חוק אחרים.
- 32 4. הוראות הפריסה הן טכניות ואינן מעתיקות את ההכנסה כאילו נוצרה בשנות המס אליהן
33 מבוצעת הפריסה. ההכנסה נוצרה בשנה שנוצרה ובמקרה כאן בשנת 2013. שנה שבה חל
34 המס המיוחד מס היסף על הכנסות גבוהות במיוחד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 5. יום המכירה הוא המועד שבו השתכלל החוזה בין אם קיים בו תנאי מתלה ובין אם לאו.
 2 יום המכירה על פי ההסכם, אשר אין בו כל תנאי מתלה, הוא מ-21.11.2013. זהו המועד בו
 3 הושגו כל ההבנות שנדרשו בין הצדדים להסכם לצורך ההסכם וביצוע המכירה. זהו מועד
 4 כריתת ההסכם בקשר עם העסקה. יום ה Closing הוא יום העברת המניות וסגירת כל
 5 שהוסכם במועד כריתת ההסכם. אין בעובדות המוסכמות תשתית עובדתית לקיומו של
 6 תנאי מתלה ואם היה הרי שמשעה שהתקיים מועד המכירה נותר מועד כריתת ההסכם.
 7 אין לומר שהחוזה לא השתכלל בשל העדר כשירות כמבקרה של חוזה שקטין צד לו או
 8 מנהל עזבוך. המערער קורא שלא נכונה את הלכת אלדר שרון.
 9

דין

15 1. סעיף 121 ב' לפקודה כנוסחו בשנת 2013 :

17 **מס על הכנסות גבוהות (תיקון מס 195) תשע"ב 2012.**

19 (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על שמונה מאות אלף שקלים חדשים, יהיה
 20 חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על שמונה מאות אלף שקלים (בסעיף זה
 21 - הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 2%.

22 (ב) על ההכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.

23 (ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

24 (ד) הוראות סעיף 8 (ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת לעניין
 25 סעיף זה.

26 (ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89,

27 למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק

28 מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות

29 במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון

30 שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם

31 להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו

32 סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013).

33

34

בדברי ההסבר להצעת החוק (ה"ח 723 מיום 6.8.2012 עמ' 1405) נאמר:





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2 "מוצע להוסיף לפקודה את סעיף 121 ב' המוצע המטיל מס מיוחד על הכנסות גבוהות" (ההדגשה
3 אינה במקור. מ.א.)

4
5 דברי ההסבר להצעת החוק תואמים את שנאמר בדיוני ועדת הכספים שעה שדנה בהצעת החוק
6 למשל בדיון מיום 6.8.12 עמ' 13:

7
8 "היו"ר משה גפני :

9 ...מס יסף בעקרו הוא מס שמוטל על עשירים. הוא מוטל על מי שמרוויח, לפי ההצעה הממשלתית
10 לפי ההצעה הממשלתית הנוכחית – פעם זה היה מיליון שקלים- 800 אלף שקלים רווח מעבודה,
11 רווח הון, רווח מדירה, רווח מהרבה דברים שבאותה שנה הוא הרוויח ואז הוא משלם שני אחוזים
12 מס.

13 ...הנושא של מס יסף בעיקרו, אנחנו הצענו מלכתחילה שיעזבו את מס היסף ושיעשו מדרגה נוספת
14 לעשירים אבל הם לא מסכימים.

15
16 ...אני לא הולך עכשיו נגד ראש הממשלה ולא נגד שר האוצר. אולי בשבוע הבא כן. הם לא רוצים.
17 אני יכול להסביר באריכות מה העמדה שלהם בעניין זה וגם מס חברות...הם באים ואומרים
18 אלטרנטיבה והם מתעקשים על זה עכשיו, הפקידים החשובים והם יותר חשובים ממני. הם באים
19 ואומרים שהם לא מסכימים שמס היסף יהיה רק על עבודה אל שיהיה על רווח כללי. אלה דירות,
20 אלה פיצויים, רווח הון וכל הדברים האחרים. זאת הטענה שלהם ולכן מס היסף חל על עשירים...מס
21 היסף הוא על עבודה, על רווח הון, על כספים רבים שאדם מרוויח **בתוך שנה אחת**. (ההדגשה אינה
22 במקור-מ.א.)..."

23
24 להשלמת התמונה החקיקתית ראוי לציין את הרקע שקדם להצעת החוק כפי שמפרט המשיב
25 בסיכומיו :

26
27 "56. הצעת החוק שבמסגרתה להוסיף את המס הנוסף, עלתה לדיון לראשונה כבר בשנת 2011.
28 הרעיון להטיל מס נוסף על הכנסות נולד במסגרת עבודת ועדת טרכטנברג (הוועדה לשינוי כלכלי
29 חברתי), שהמלצותיה אומצו על ידי הממשלה בהחלטה מספר 3756 מיום 9.10.2011. על בסיס
30 המלצות הוועדה, גובשה הצעת חוק אשר הנוחה על שולחן הכנסת. ההצעה לקבוע מס נוסף על
31 ההכנסות מכלל סוגי המקורות באה לידי ביטוי לראשונה בהצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני
32 חקיקה ליישום התוכנית הכלכלית לשנים 2009 ו 2010 (תיקון מס' 5), התשע"א – 2011, ולגביה
33 התקיימו דיונים בוועדת הכספים של הכנסת, אלא שהצעה זו לא הבשילה כדי חוק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 57. ההצעה עלתה לדיון פעם נוספת, שנה לאחר מכן, במסגרת הצעת החוק לצמצום הגרעון
2 ולהתמודדות עם השפעות המשבר בכלכלה העולמית [תיקוני חקיקה], התשע"ב-2012...."

3

4 2. הנה כי כן, מן המקובץ עולה כי סעיף 121 ב' הוא מס מיוחד כעמדת המשיב במובדל ממדרגת מס
5 כטענת המערער. הסעיף מהווה מעשה חקיקה המבקש ליצור הסדר שלם וייחודי הקובע מס נוסף
6 על כלל הרווחים שהתקבלו בשנת המס למי שהכנסתו החייבת באותה שנה מכלל המקורות עלתה
7 על הסף הקבוע בסעיף. המחוקק נתן דעתו לעניין קיומו של מנגנון פריסה בפקודה והורה במפורש
8 כאמור בסעיף 121 ב (ד), כי לצורך חישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף 121 ב' ההכנסות המנויות
9 בסעיף 8 (ג) לפקודה שכותרתו "חלוקת הכנסות ליותר משנה אחת" נותרות ברות פריסה.

10 רוצה לומר, הגם שיש לחשב לצורך מס היסף את כל המקורות שיצרו הכנסה בשנת המס שבה חל
11 מס היסף, הכנסות שניתן ליחסן ליותר משנת מס אחת המנויות בסעיף 8(ג) (וביניהן הפרשי שכר או
12 הפרשי קצבה, דמי פדיון חופשה, הכנסה מיגיעה אישית שהיא מענק שהתקבל עקב פרישה או עקב
13 מוות, סכום המתקבל עקב היוון קיצבה (קיצבת שאירים, קיצבה מקופת גמל, קיצבה מהמוסד
14 לביטוח לאומי, הכל כקבוע בפקודה) ניתן ליחסן בשנים אחרות לצורך חישוב ההכנסה החייבת
15 החבה, אם חבה, במס יסף.

16 דומה שהותרת אפשרות הפריסה האמורה לפי סעיף 8 (ג) לפקודה, קרי יחוס ההכנסה לשנות מס
17 שלא בשנת המס שבה חל מס היסף, בקשר עם הכנסות אילו, היא בעלת גוון סוציאלי (עוד נעמוד
18 להלן על צביונו הסוציאלי של סעיף זה כקביעת בית המשפט העליון בעניין **שבטון**). פן סוציאלי זה
19 מתיישב עם עמדת המשיב באשר לתכלית מס היסף להוות 'מס על עשירים'. הגוון הסוציאלי עוד
20 מחזק את עמדת המשיב הטוען כי המחוקק נתן דעתו לפריסה ובהחר במכוון להחילה רק לגבי
21 ההכנסות המנויות בסעיף 8(ג) לפקודה. משמעות הדבר שבאי אזכורו של סעיף 91 (ה) קבע המחוקק
22 הסדר שלילי. אין המדובר בריק, בלקונה המצריכה למלאה בפרשנות כעמדת המערער. המחוקק
23 בחר בכל הכנסה אחרת שאינה מנויה בסעיף 8 (ג) להעדיף את תכלית הטלת מס נוסף על בלי הכנסות
24 גבוהות "מס עשירים" על תכלית הביזור ומיצוע ההכנסה שבפריסה (בין אם היא מהותית או טכנית
25 כפי שיובהר בהמשך).

26

27 3. "הפריסה" זכתה להיות מובהרת בידי בית המשפט העליון בעניין **שבטון** ואגב כך מורה לנו בית
28 המשפט העליון כיצד תעשה בחינה פרשנית של סעיף בפקודה המס ודבר התכלית הסוציאלית של
29 סעיף 8(ג). (בחרתי להביא הדברים באריכות מה משום שדברי כב' השופט מלצר, בכל הכבוד, כאילו
30 נאמרו לצורך ערעור זה):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

2 "במקרה שלפנינו, השלב הראשון בבחינה הפרשנית – השלב הלשוני – הינו קצר יחסית:
3 כשהוא נקרא כפשוטו, לשונו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה יכולה להכיל הן את פרשנותם
4 של המערערים, הן את פרשנותם של המשיבים. הסעיף למעשה "שותק" ואינו מספק
5 בשלב הבדיקה הראשון רמזים לשוניים ברורים לפרשנות ה"נכונה" (ודוק: בהמשך
6 נידרש למשמעותם של מונחים מסוימים בלשון הסעיף, אך נעשה זאת בשלב בחינת
7 התכלית, כך שהלשון תהווה אינדיקציה עקיפה בלבד לתכלית). "מרחב התמרון"
8 הנורמטיבי-פרשני נשאר, אם כן, ללא שינוי, כתוצאה מבחינת לשונו הדווקנית של
9 הסעיף, ומכאן שיש להמשיך ולבחון בהמשך את תכליתו של הסעיף (ראו: אהרן ברק
10 פרשנות במשפט כרך שני: פרשנות החקיקה 84 (1993) (להלן: ברק)).

11

12

שלב הבדיקה השני: תכליותיו של סעיף 8(ג)(3) לפקודה"

13

(פיסקה 22 עמ' 13 לפסק הדין וכותרת הפיסקה הבאה)

14

15

ובהמשך (פיסקה 26 עמ' 16 לפסק הדין) :

16

17 "הנה כי כן, עינינו הרואות כי הסעיף האמור מיועד לפתור את מה שמכונה בדיני המס:
18 "אפקט הדחיסה" (Bunching) של התקבולים – לשנת מס אחת, הגורם למספר עיוותים
19 משמעותיים, ובין השאר לכך שהנישום עלול להתחייב בשיעור מס שולי גבוה, בהשוואה
20 לשיעור המס השולי שהיה חל עליו – לו התקבול היה מבוזר על פני מספר שנים. במשפט
21 הישראלי ובמשפט המשווה הוצעו לבעיה זו מספר פתרונות, שהבולטים שבהם: מיצוע
22 התקבולים (Averaging), או פריסה שלהם (Proration). לנושא זה בכללותו – ראו:
23 דוד גליקסברג "מיצוע שבה במקרקעין ופריסת רווח ההון" משפטים 371 (תשנ"ב)
24 (להלן: גליקסברג – פריסה); עיינו גם: יוסף מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל"
25 משפטים יב 465 (תשנ"ג); MOSHE SHEKEL, THE TIMING OF INCOME;
26 RECOGNITION IN TAX LAW AND THE TIME VALUE OF MONEY 68-79
27 (2009) (להלן: טפר שקל); HUGH J. AULT, BRIAN J. ARNOLD (PRINCIPAL;
28 AUTHORS), COMPARATIVE INCOME TAXATION – A STRUCTURAL
29 .ANALYSIS 199-215; 299-323 (3rd ed., 2010)

30

31 המחוקק בחר לנטרל את "אפקט הדחיסה" במכלול המעסיק אותנו בדרך של התרת
32 "הסדרי פריסה" (עיינו והשוו: גליקסברג – פריסה ה"ש 6 וטקסט כללי בעמ' 387).
33 בפרשנות סעיף 8(ג)(3) לפקודה ובבחינת יישומו – אנו מחוייבים איפוא ליתן תוקף
34 מלא ומהותי לתכלית זו ולעקרונות העומדים בבסיסה, ולא להסתפק בגישה
פורמליסטית (השוו: גליקסברג – פריסה). כך לפיכך נעשה בהמשך, אגב סילוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 המהמורות המצויות, כביכול, בנתיב המוצע על ידינו ואשר המערערים ביקשו להצביע
2 עליהן.

3

4

5

6 (א) הפקודה מבחינה היטב כאמור בין "הכנסה" לבין "הכנסה חייבת" (ראו: סעיף 1
7 לפקודה). ואמנם, כותרת סעיף 8 – מושא הערעורים שלפנינו – מלמדת כי הסעיף עוסק
8 ב"חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת", ללמדנו כי המדובר בחלוקת הכנסה, ולא בחלוקה של
9 הכנסה חייבת (על השימוש בכותרות השוליים של סעיפי חקיקה כמקור נורמטיבי לפרשנות,
10 ראו: ברק, בעמוד 317, וההפניות המרובות שניתן למצוא שם, בהערת שוליים 75).

11

12 חיזוק לשוני שני (ואמנם "חיזוק" בלבד) לפרשנותם של המשיבים ניתן למצוא במיקומו
13 היחסי של סעיף 8(ג)(3) בתוך הפקודה: הסעיף, מושא הערעור, מצוי בחלק ב', פרק
14 שלישי לפקודה. כותרתו של פרק זה הינה – "תקופת השומה", קרי: התקופה שביחס
15 אליה תיעשה שומה (עיינו גם: הגדרת המונח "שנת מס" בסעיף 1 לפקודה, וכן סעיף 2
16 לפקודה: "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס..."). יתר
17 על כן הסעיף בא להחריג את הכלל הקבוע בסעיף 6 לפקודה הקובע כי: "המס לכל שנת
18 מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנת מס".

19

20 בסמוך לסעיף 8(ג) מצויים מספר סעיפים נוספים (סעיפים 8(א), 8(ב), 8א, 8ב ו-8ג,
21 אשר מאפשרים גם לשיטתם של המערערים חלוקה "מהותית" של הכנסה שהתקבלה
22 בשנת מס מסוימת, תוך ייחוסה למספר שנות מס (ראו, לדוגמה: פסקאות 36-38
23 לסיכומי פקיד שומה תל אביב-יפו ב-ע"א 8958/07) הנה כי כן, סעיף 8 נטוע בליבו של
24 פרק, אשר עוסק, רובו ככולו, בפריסה מהותית של הכנסה ליותר משנה אחת, ולא
25 בפריסה "טכנית" בלבד (על הצורך בקריאת החוק על פרקיו, כמכלול, ראו: ברק, בעמוד
26 308).

27

28 הערה זו בנוגע לצורך לבחון את סעיף החוק, המושא לפרשנות, בזיקה לחיקוק הרלבנטי
29 כולו, מובילה אותי לבחון סעיפי חוק נוספים, הן מחוץ לפרק השלישי לחלק ב' בפקודה,
30 והן מחוץ לפקודה, כמקור השוואתי לפרשנותו של סעיף 8(ג)(3). דבר זה ייעשה מיד
31 בסמוך.

32

33 (ב) המערערים מפנים לשני סעיפי חוק נוספים, הדנים בפריסת רווח הון ושבח
34 מקרקעין, ואשר מחזקים, לשיטתם, את המתווה הפרשני שהם מציעים. סעיף 91(ה)(1)
35 לפקודה קובע, בחלקיו הרלבנטיים (ההדגשה בשני הסעיפים – לא במקור – ח"מ):

36

37 "לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי
38 כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה
39 עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח;
2 ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181
3 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך
4 התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב
5 המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן
6 (ב), ולענין מס שבה – בהתחשב בשיעור המס הקבוע
7 בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב
8 בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום
9 וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות
10 המס בתקופה האמורה".

11
12 סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין קובע:

13
14 "המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב
15 כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה
16 שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס,
17 לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח
18 (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

19
20 (א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח
21 הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר
22 באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב
23 בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים
24 על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה
25 וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות
26 המס בתקופה האמורה; ..."

27
28 אין חולק כי בגדרם של סעיפים אלו מותווה הליך פריסה "טכני", קרי – הליך ביזור
29 של ההכנסה החייבת בלבד (ראו לעניין סעיף 48א(ה) האמור: מגן אלטוביה "הערות
30 לסעיפים 48א ו-48ב לחוק מס שבה מקרקעין" מס' 6/א-32 (1989); לעניין סעיף
31 91(ה), בנוסחו הקודם – עיינו: עמ"ה 16/94 בידרמן נ' פקיד שומה למפעלים גדולים;
32 מס' 2/ט-124 (1994); לעניין שני הסעיפים הנ"ל גם יחד – ראו: גליקסברג –
33 פריסה). דא עקא, שהסעיפים הנ"ל אינם תורמים ומחזקים את דרך פרשנותם של
34 המערערים לעניין סעיף 8(ג)(3) לפקודה; אדרבא, ניתן למצוא בהם דווקא אסמכתא
35 נוספת לעדיפותה של שיטת המשיבים. במה דברים אמורים? סעיפים 48א ו-91(ה)
36 האמורים הם ראייה טובה לכך, שכאשר המחוקק ביקש להתוות הסדר פריסה "טכני"
37 בלבד, הוא עשה זאת בלשון מפורשת: כך, למשל, במקום המונח "הכנסה" המופיע בסעיף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 8(ג)(3) לפקודה, סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין נוקט במפורש במונח "הכנסה
2 חייבת".

3
4 זאת ועוד – אחרת. המערערים מבקשים, כזכור, שנראה במונח: "חישוב סכום המס"
5 המופיע בסעיף 8(ג)(3) לפקודה כדומה מבנית למונח: "חישוב שיעור המס" המופיע
6 בסעיפים 48א(ה)(1) ו-91(ב) הנ"ל. אך בשני הסעיפים האמורים ניתן למצוא את
7 ההוראה: "חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס" – ללמדנו שאין "חישוב המס"
8 (ובכללו, גם: "חישוב סכום המס" המופיע בסעיף 8(ג)(3) לפקודה) דומה לחישוב
9 "שיעור המס", אלא שהמדובר במונחים, או בשלבים שונים (השוו: דנ"א 3993/07 פקיד
10 שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (טרם פורסם, 14.7.2011)).

11
12 אם בכך לא די, הרי שהתכלית של הסעיפים הנ"ל – הדנים כאמור ברווח הוני – שונה
13 מן היסוד מהתכלית שעליה מתבסס כאמור סעיף 8(ג)(3) לפקודה, שבגדרו משתקפות
14 גם נורמות סוציאליות בנוגע לערכי עבודה ופרישה. ערכים אלה חשובים הם ויש ליתן
15 להם משקל מיוחד בכל חברה, האמורה להגשים את ציווי של משורר תהילים (פרק ע"א,
16 פסוק ט'): "אל תשליכני לעת זקנה, ככלות כוחי אל תעזבני". למשמעותה של תכלית זו
17 בהקשרים קרובים עיינו בחוות דעתי ב-בג"ץ 6784/06 שליטנר נ' הממונה על תשלום
18 גמלאות (טרם פורסם, 12.1.2011). לא כל שכן כך, כאשר מדובר בפטור בגין נכות,
19 או עיוורון שמכח סעיף 9(5) לפקודה ה"מורכב" על סעיף 8(ג)(3) לפקודה (בנושא זה
20 עוד ארחיב גם בפיסקה 33 שלהלן). זוהי אינדיקציה נוספת – שלישית במספר – לתכלית
21 סעיף 8(ג)(3) לפקודה, המרמזת כי את המונח "לעניין חישוב סכום המס" – אין לפרש
22 בצורה צרה וטכנית בלבד. "
23 (עמ' 19-17 לפסק הדין)

24
25 פסק דין **שבטון** מורה לנו : (א) מקום שלשון הסעיף אינה משתמעת לשתי פנים, הפרשן אינו
26 נדרש להתחקות אחר תכלית סמויה שאינה מצויה בלשון הסעיף. (ב) המחוקק מבחין ויודע
27 לומר אימתי הפריסה כאמצעי מיצוע וביזור ההתעשרות היא "טכנית" וניתן ללמוד מתכלית
28 הסעיף אימתי היא "מהותית" (ג) סעיף 8(ג) הוא בעל צביון סוציאלי.

29
30
31 4. סעיף 121 ב' לשונו ברורה. אין לפרשן אלא לקרא את הסעיף כדי להבין כי כעמדת המשיב,
32 המדובר במעשה חקיקה שלם. כוונת המחוקק עולה מתוך הסעיף הטלת מס נוסף "על
33 עשירים" כלשון חברי וועדת הכספים. העדר הפניה לסעיף 91(ה) אינו השמטה שבטעות אלא
34 אמירה שבשתיקה כי הפריסה שתותר לצורך חישוב ההכנסה החייבת החבה במס הנוסף –
35 מי היסף, היא לגבי הכנסה בעלת גוון סוציאלי המנויה בסעיף 8(ג) ולא הכנסה הונית.
36 המחוקק כעולה גם מההיסטוריה החקיקתית והרקע שממנו נבע מעשה החקיקה של הטלת
37 מס יסף, ביקש למסות הכנסות גבוהות שאינן בעלות גוון סוציאלי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

2 זאת ועוד, סעיף 19(ה) נוקט במלים "כאילו נבע" הרווח בשנות המס שבפריסה אבל אין
3 הוא מסית את מועד ההתעשרות, מועד מימוש הנכס היוצר רווח הון. אם כך, הגם שאין
4 מניעה לערוך פריסה לצרכי חישוב שעור מס רווח ההון החל על אותו רווח, עצם החיוב
5 במס היסוף יחושב על מלוא ההכנסה החייבת שהתקבלה בשנת המס 2013 מכל המקורות
6 לרבות רווח הון. כך מלשוננו הברורה של סעיף 121 ב'. רוצה לומר שאף אם נקבל את
7 פרשנות המערער באשר לתחולת הפריסה הטכנית אין הדבר פוטר את המערער מייחוס
8 מלא הרווח שנת 2013 לצורך מס היסף. זאת משדחינו את עמדת המערער כי מס היסף הוא
9 למעשה מדרגת מס נוספת. פרשנות שאינה מתיישבת עם ההיסטוריה החקיקתית של סעיף
10 121 ב' ולשוננו ואף עם מיקומו בפקודת המס.

11

12

5. באשר למועד המכירה –

13

14 אין בידי לקבל את עמדת המערער. גם אם אניח כי היה צורך בהסכמת אחוז כזה או אחר
15 של בעלי המניות לצורך אישור העסקה, הרי שאין לומר שהמערער לא היה בעל כשירות
16 במועד חתימת העסקה. תנאי מתלה מסוג זה אינו דומה לצורך באישור בית משפט במכירת
17 נכס בידי מנהל עזבון או מכירה בידי אפוטרופוס של קטין או פסול דין או כל הוראת דין
18 מסוג זה. הסכם שלא קיבל אישור בית משפט הוא בבחינת הסכם בטל מעיקרו. הסכם שלא
19 התקיים בו תנאי מתלה אחר הוא בבחינת הסכם מבוטל. במקרה הראשון ניתן לומר כי
20 לצדדים לא הייתה היכולת להגיע לגמירות דעת חוזית בדרך של הצעה וקיבול, לא ניתן
21 היה להגיע למפגש רצונות. זאת במובדל מהמקרה השני שבו נכרת הסכם, היה מפגש
22 רצונות מלא אלא שההסכם מותנה בהתקיים תנאי מתלה. כאשר הסכם יהא בטל מעקרו
23 אלא בהתקיים תנאי מכוח הדין, יוסת מועד המכירה. בהסכם שהדין קובע שהוא void
24 בלא אישור (בית משפט למשל) לא הייתה בידי המוכר היכולת למכור ולממש את הנכס לכן
25 הנכס לא יצא מרשותו קודם לאישור. לא כך כאשר ההסכם יהא מבוטל בשל אי התקיימות
26 תנאי מתלה שקבעו הצדדים, למשל העדר קבלת הסכמת רוב מספיק של בעלי מניות.
27 במקרה זה ההסכם מבוטל ממועד אי התקיימות התנאי המתלה. עד מועד זה ההסכם הוא
28 בר ביטול (voidable) והדברים ידועים. בהתקיים התנאי, נותר מועד המכירה לצרכי
29 חישוב רווח ההון, המועד שבו נחתמה העסקה.

30

31 6. באשר לטענת המערער כי פעל בהתאם להוראות חוזר מ"ה 19/2018. נושא זה לא נכלל
32 במסגרת ההסדר הדיוני שבין הצדדים. יתרה מכך דומני כי בקשת המערער לדחות את
33 תשלום המס מתייחסת לנתח השני של עסקת המכירה מה שכונה בידי הצדדים "התמורה
34 העתידית" שתשלומה נדחה למרץ 2014. משכך כל הטעון בעניין זה כמופיע בסיכומים
35 מטעם המערער מעורר תהיה בלשון המעטה ואין לקבלו.

36





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יולי 2021

ע"מ 19-11-13328 שפונט נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19

סוף דבר

לאור האמור עד כאן, לא מצאתי כי יש מקום להתערב בשקול דעת המשיב ובקביעותיו, עליהן חלק המערער. משכך הערעור נדחה על כל חלקיו תוך קבלת עמדות המשיב בקשר עם כלל המחלוקות. בהינתן שהצדדים השכילו להגיע להסדר דיוני בדבר עובדות ופלוגות מוסכמות אני מוצא לקבוע כי כל צד יישא בהוצאותיו בקשר עם הערעור.

ניתן היום, י"ט אב תשפ"א, 28 יולי 2021, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט

