



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3
17 בינואר 2022

- בעניין:**
1. גורביץ אלכסנדר
 2. גורביץ מרינה
 3. שטילמן אריאל
 4. שגיב דנה

המעוררים

כולם ע"י עוה"ד זיו שרון, עמית גליק ושרון פאר

- נ ג ד -

פקיד שומה ירושלים 3

המשיב

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

פסק דין זה עוסק בשני ערעורים שאוחדו בהסכמה (במסגרת הדיון מיום 12.12.19). ע"מ 9173-04-19 אותו הגישו בני הזוג גורביץ וע"מ 9191-04-19 אותו הגישו בני הזוג שטילמן (להלן יחד ולחוד: "המעוררים"), הערעורים הוגשו כנגד צווי שומה שהוציא פקיד שומה ירושלים 3 (להלן: "המשיב") לשנת המס 2013 וזאת, בהתאם להוראות סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") ובכך דחה את שומתם העצמית של המעוררים וקבע כי עליהם לשלם מס יסף על מלוא הכנסותיהם מרווח הון בשנת המס 2013.

העובדות הדרושות לעניין

1. הצדדים אינם חלוקים ביחס לעובדות המקרה הנדון והמחלוקות ביניהם מתמקדות בפרשנות המשפטית של סעיפי הפקודה הרלבנטיים לערעורים (וראו בקשר לכך הדיון מיום 12.12.19 וההחלטה שבסופו).
2. המעוררים הינם ממייסדי חברת אייטי נביגטור בע"מ (להלן: "החברה"). ביום 14.8.13 נחתם הסכם למכירת החברה ובתוך זה גם אחזקתם של המעוררים במניות החברה.
3. בהמשך לאמור, המעוררים הגישו את דוחות המס לשנת 2013 ובתוך זה כללו גם את רווחי ההון שצמחו להם ממכירת החברה. במסגרת השומה העצמית, המעוררים



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

- ביקשו לראות את רווח ההון שצמח להם כאילו הוא נפרס על פני שנות המס -2013-2010 בהתאם להוראות הפריסה שנקבעו בסעיף 91(ח)(1) לפקודה.
4. עם שידור השומה העצמית, נוצר לחובת המערערים מס נוסף על הכנסות גבוהות לפי סעיף 121ב לפקודה (מס יסף) אך ורק עבור החלק הרלוונטי בשנת 2013. בהמשך לאמור, המשיב השתמש בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה וקבע כי לפי מיטב שפיטתו יש להחיל את סעיף 121ב לפקודה על מלוא רווח ההון שנוצר למערערים בשנת 2013 על מלוא רווח ההון שנבע מהפריסה לשנים 2010-2013 ולא רק על החלק הרלוונטי אליו ייחסו המערערים לשנת 2013.
5. בהמשך לאמור, המערערים השיגו על השומה אך הצדדים לא הצליחו להגיע להסכמות והמשיב הוציא שומה בצו לפי סעיף 152 לפקודה. בהמשך לכך, הוגשו הערעורים דנן.
6. כאמור, הצדדים אינם חלוקים על העובדות שהובאו לעיל ומתמקדים אך ורק בסוגיות המשפטיות החלות על מקרים כגון דא.
7. בני הזוג גורביץ הגישו גם תובענה ייצוגית העוסקת בנושא (ת"צ 23894-09-19) אשר בקשר אליה, נדחתה בקשת המשיב לעכבה עד הכרעה בהליכים דנן (וראו בקשר לכך החלטתי מיום 19.11.20). בהמשך להחלטתי הנ"ל, אין ספק כי להכרעה בענייננו, תהיה השלכה גם לעניין התובענה הייצוגית הנ"ל.
8. המחלוקת המשפטית שגובשה בין הצדדים הוגדרה על-ידי המערערים כך (וראו בקשר לכך הודעתם המשותפת מיום 19.2.20): **"האם לצורך חישוב מס היסף מכוח סעיף 121ב לפקודה יש להתחשב בפריסת רווח ההון שביצע המערער, כך שמס היסף יוטל על חלק רווח ההון שיוחס לשנת 2013 בלבד (כטענת המערער), או שיש לחייב את המערער במס יסף בגין מלוא רווח ההון שנוצר לו בשנת המס 2013 (כטענת המשיב)".**
9. בהמשך לאמור, יש לציין כי המשיב הפנה לפסק הדין שניתן לאחרונה (ב-28.7.21) במסגרת ע"מ (ת"א) 13328-11-19 שפונט נ' פקיד שומה תל-אביב 4 (כב' השופט מגן אלטוביה) ובו נקבע, לטענתו, כי יש לקבל את עמדתו בנוגע למחלוקת האמורה (להלן: **"פס"ד שפונט"**). בהמשך לאמור, הצדדים התייחסו לפס"ד שפונט במסגרת סיכומיהם והוסיפו עליו טיעונים, שלטענת המערערים, לא נלקחו בחשבון במסגרתו.
10. משהוגדרה המחלוקת בין הצדדים, אביא עתה את טענות הצדדים בקשר אליה, אקיים דיון ואכריע במחלוקת שבין הצדדים.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ' נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

טענות המערערים

11. המערערים טוענים שעמדת המשיב כי אין לאפשר את פריסת רווח ההון לאורך שנות צבירת ההון בהתאם להוראות סעיף 91(ה) (1) לפקודה וכי יש להחיל את מס היסוף על מלוא רווח ההון שנקבע בסעיף 121ב לפקודה, היא מוטענת בשלושה אופנים: האחת, פרשנות זו מנוגדת לתכלית החוק. השנייה, פרשנות זו מנוגדת לפרשנות המילולית הפשוטה של לשון החוק. השלישית, פרשנות המשיב בנוגע לסעיף זה מנוגדת לפרשנות דיני המס בישראל לפיה במקרה של חוסר בהירות, יפורש הסעיף לטובת הנישום. לטענת המערערים, עמדת המשיב יוצרת, הלכה למעשה, גביית מס יתר מנישומים הזכאים לפריסת ההכנסות ההוניות שלהם לאורך מספר שנות מס.

12. נסקור עתה את שלושת טענותיהן המרכזיות של המערערים.

13. **תכלית החוק – יש לפרש את החוק בהתאם לתכליתו האובייקטיבית המחייבת ביצוע פריסה בעת הטלת מס היסוף** – לטענת המערערים, סקירה של דברי ההסבר להצעות החוק, הדיונים בוועדות הכספים ומסקנות וועדת טרכטנברג מביאות כולן למסקנה כי תכלית החוק ומס היסוף הן למסות "בעלי הכנסות גבוהות". דהיינו, מי שהוא מהמעמד הבינוני או אפילו מהמעמד הבינוני-גבוה ואינו "בעל הכנסה גבוהות" בהכרח, אך בשנה מסויימת השקיעה שהשקיע בנכס או בקרקע במשך שנים רבות הגיע למימוש ובעקבות כך נוצר לו "רווח הון" משמעותי באותה השנה, אינו בהכרח "בעל הכנסות גבוהות" ויש לאפשר לו לדווח על הרווח במשך השנים בהם החזיק בנכס ובכך הוא יימנע מתשלום מס יסוף בגין אותה השנה בלבד ויתאפשר לו לחלק את רווח ההון בין השנים בהן השקיע בנכס המדובר ולא רק במועד מכירתו. במצב הדברים האמור, תתקיים תכלית החוק ויימנע עיוות מס. המערערים טוענים כי רק אם תתאפשר פריסה של המס תתקיים תכלית חקיקת מס היסוף. בקשר לכך מפנים המערערים לפסקי הדין ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' (4.7.19) וכן בע"א 95/2112 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999).

14. המערערים ממשיכים וטוענים כי המחוקק, במסגרת תיקון החקיקה היחיד הנוגע למס היסוף, התייחס למס היסוף כאל "מדרגת מס נוספת" וככזו היא אמורה להיות מוחלטת רק על בעלי ההכנסות הגבוהות ביותר (בקשר לכך מפנים המערערים לדברי ההסבר להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2017 ו-2018), התשע"ז-2016. ה"ח 1083, ע' 502). המערערים טוענים כי העובדה שהמשיב מנסה להיבנות מדברים אחרים שנאמרו במסגרת הוועדות השונות אינה רלבנטית



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

והדברים אינם מהווים משקל נגד תכלית החוק הברורה כי מדובר במס שנועד למסות עשירים בעלי ההכנסות הגבוהות ביותר ולא מס שמוטל על מי שבמקרה מימש נכס מסויים לאחר שנים רבות ובאופן חד פעמי.

15. **פרשנות מילולית של הוראות החוק** – המערערים טוענים כי ניתוח ופרשנות מילולית פשוטה של הוראות הפקודה מביאים למסקנה כי עמדת המשיב, כי על מנת לאפשר את הפריסה לעניין מס היסף, יש צורך בסעיף ספציפי שייאפשר זאת - שגויה. לטענת המערערים, פריסת המס מכוח סעיף 91 לפקודה היא דבר העומד בבסיס חישובי המס על רווחי ההון שהפיק הנישום ולכן, ממילא אין צורך בסעיף ספציפי נוסף עליו שיתיר זאת.

16. המערערים ממשיכים וטוענים כי במצב דברים בו הוראה בסיסית ויסודית ביחס להטלת המס על הכנסות הנישום קובעת שניתן לבצע פריסה, אין כל צורך בסעיף ספציפי נוסף שייאפשר פריסה ביחס למס היסף, אלא יש צורך בסעיף ספציפי שיאסור את הפריסה במפורש. פרשנות זו, טוענים המערערים, נובעת בראש ובראשונה מזכות הקניין החוקתית וההלכות שנקבעו בנוגע אליה.

17. לסיכום פרק זה טוענים המערערים כי לשיטתם, אין כל צורך בסעיף ספציפי שייאפשר את החלת הוראות הפריסה על רווחי הון. יחד עם זאת, לכל היותר, מדובר בלקונה משפטית הדורשת השלמה ולא בהסדר שלילי. בכך, טוענים המערערים טועה המשיב בפרשנותו המצמצמת את אפשרויות הפריסה בנוגע לענייננו.

18. המערערים טוענים כי גם בחינת הגדרת "הכנסה חייבת" בסעיף 121ב(ה) לפקודה תומכת בעמדתם. לטענתם, הכנסה חייבת לעניין חישוב מס היסף מפנה לסעיף 121ב(ה) לפקודה ובקשר לכך נקבע "כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין". לשיטת המערערים, המחוקק הפנה למספר סעיפים בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין כאשר בחלק מהמקרים השתמש המחוקק בלשון "כהגדרתו" ובחלקם השתמש בלשון "כמשמעותו". לשיטת המערערים, מדבר זה אנו לומדים כי המחוקק בא לאפשר את הבנת המשמעות והתכלית של אותו מונח רחב ומחייבת את המשיב לפרש את החקיקה באופן רחב יותר התואם את תכלית החקיקה.

19. המערערים גם טוענים כי פרשנותו של המשיב לסעיף 121ב(ג) מהווה הודאת בעל דין מצידו לפרשנות המערערים לחוקים הרלבנטיים. לטענתם, פרשנות המשיב כי הוראות הסעיף יחולו על אף האמור בכל חיקוק מהווים הודאה כי סעיף זה גובר על יתר



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

17 בינואר 2022

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

הוראות הפקודה בדבר אופן חישוב המס ובכלל זה הוראות הפריסה. לטענתם, פרשנות המשיב מביאה למסקנה כי על מנת לאסור את הפריסה נדרש סעיף ספציפי השולל את אפשרות הפריסה. לשיטת המערערים, סעיף זה נועד להבהיר כי מס היסף יחול גם כאשר החוק קבע הגבלה על שיעור המס. בהמשך לכך, טוענים המערערים כי גם המשיב עצמו פירש הוראה זו במסגרת סעיף 4 להוראות הביצוע 9/2015 "מס על הכנסות גבוהות על-פי סעיף 121ב לפקודה" כך: "הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל או בשיעור מס סופי: סעיף 121ב(ג) לפקודה קובע כי הוראות סעיף 121ב לפקודה יחולו על אף האמור בכל חיקוק. משמעות הדבר היא שהמס הנוסף חל גם על הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל, כגון הכנסות משוק ההון, דיבידנד מרווחי מפעל... וכן על הכנסות החייבות בשיעור מס סופי, כגון הכנסות משכ"ד החייבות במס על פי סעיף 122 לפקודה". לטענת המערערים די באמור לעיל בכדי להביא למסקנה כי המשיב מושתק מלטעון כי סעיף זה מתייחס לשלילה לגבי סעיפי חוק אחרים.

20. המערערים טוענים כי אף מבנה הפקודה תומך בעמדתם. לטענתם, העובדה שסעיף 121ב לפקודה הקובע את הוראות מס היסף, מוקם בחלק ז לפקודה, אשר כותרתו הינה "שיעורי המס" ואשר מופיע מיד לאחר סעיף 121 לפקודה הקובע את מדרגות המס ליחידים, מביא למסקנה כי המחוקק ראה בו המשך ישיר לשיעורי המס שנקבעו בסעיף 121 וכחלק ממשפחת "שיעורי המס".

21. **חוסר בהירות בחוקי המס** – בעניין זה מפנים המערערים להלכה שנקבעה לשיטתם בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' מיטל אביבי רייד (21.2.21) (להלן: "פס"ד אביבי רייד") שניתן לאחרונה. לשיטתם של המערערים, בפסק הדין נקבע כי במקרה בו רשות המיסים הייתה מעורבת בחקיקת מס, אך חקיקה זו נותרה פתוחה למחלוקות פרשניות ואינה מובנת באופן חד משמעי, הרי שיש לפרש את חוסר הבהירות לטובת הנישום.

22. המערערים טוענים כי הפסיקה העדכנית ביותר של בית המשפט העליון שמה למשיב מראה ברורה ובה נקבע כי חקיקה לא בהירה תביא לפרשנות לטובת הנישום. זאת, משלל סיבות ובראשן הצורך בחקיקה בהירה ומובנת שלא ניתנת לפירושים שונים. דבר זה נקבע, יביא לקיום חקיקה בהירה וברורה אשר אינה משתמעת לשתי פנים. בקשר לכך טוענים המערערים כי החקיקה בעניין מס היסף, מצריכה מבית המשפט להגיע למסקנה פרשנית נכונה בין הצדדים החלוקים ובמקרה זה עליו לשקול את השיקולים שנקבעו במסגרת פסק הדין בעניין אביבי רייד, ובכך, למעשה הלכה זו מכריעה את הערעור דן, ומביא למסקנה כי על בית המשפט לקבל את פרשנותם של



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

המערערים ולא של המשיב.

23. לחילופין טוענים המערערים כי שתיקת סעיף 121ב לפקודה מהווה לכל היותר לקונה ולא הסדר שלילי. בעניין זה, כפי שנטען, אין צורך בסעיף המאפשר באופן מפורש את הפריסה אלא בסעיף השולל אפשרות זו. במקרה דנן המערערים טוענים כי אינם מבקשים הקלות מס אלא הטלת מס אמת ואינם מבקשים לשלם פחות משנדרש מהם ככל שתתאפשר פריסת הרווחים לאורך השנים בהם נצברו הנכסים.
24. לאור כל האמור, המערערים טוענים כי יש לקבל את הערעור במובן זה שיש לאפשר למערערים לפרוס את הכנסותיהם מהנכסים המדוברים לאורך שנות ייצור ההכנסה גם בנוגע למס היסוף ובכך למנוע עיוות בתשלום מס יתר שלא לצורך.

טענות המשיב

25. לטענת המשיב, דין הערעור דנן להידחות. המשיב טוען כי אין כל בסיס לטענות המערערים, שכן עמדתו מבוססת הן בלשון החוק, בתכליתו וכפי שנלמד מההיסטוריה החקיקתית שלו (במסגרת תיקון 195 לפקודה משנת 2012), מדברי ההסבר להצעת החוק, מפרוטוקולים של ועדת הכספים של הכנסת (להלן: "ועדת הכספים") אשר דנה בהצעת החוק ובמקורות נוספים המלמדים כי מדובר בהסדר שלם וממצה בעניין החלת מס היסוף על מלוא ההכנסות של נישום באותה שנת מס וזאת, ללא החלת הוראות הפריסה של רווח הון/שבח. לפיכך, אין ולא יכולה להיות פרשנות תכליתית שונה ומטרת הפקודה על כל שלביה תומכת בעמדת המשיב.
26. המשיב ממשיך וטוען כי עמדה זו שלו עמדה למבחן פסיקתי רק לאחרונה במסגרת פס"ד שפונט אשר במסגרתו נקבע כי מדובר בהוראת חוק שלמה וסדורה אשר אינה נדרשת להשלמה על-ידי בית המשפט כפי שטוענים המערערים.
27. המשיב טוען כי התכלית החקיקתית וההוראות הלשוניות של סעיף 121ב ברורות ביותר. הן קובעות כי מדובר ב"מס כל הכנסות גבוהות". הסעיף מגדיר מהי הכנסה חייבת עליה יחול המס הנוסף וקובע כי הוא יחול על מלוא ההכנסה החייבת, לרבות רווחי הון שהופקו בשנת המס הרלבנטית. סעיף החוק קובע באופן מפורש כי הוראות הפריסה על פי סעיף 8(ג) לפקודה יחולו בחישוב ההכנסה החייבת ולעומת זאת איננה נוגעת להוראת סעיף 91(ה) לפקודה העוסקת בפריסת רווחי ההון ואף לא את ההוראה



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

המקבילה בחוק מיסוי מקרקעין אשר הוגדרה באופן שונה.

28. המשיב טוען כי הוראות סעיף 121ב לפקודה קובעות באופן מפורש כי הן יחולו "על אף האמור בכל חיקוק" הווה אומר, כי הוראות הסעיף גוברות על כל חיקוק אחר ומהווה הסדר שלם וממצה של החלת מס היסוף על הכנסות הקובעות. המשיב עוד טוען כי מדובר בהוראה הגוברת על הוראות החיקוק האחרות ובכך יש תימוכין לעמדתו כי ההוראה דוחה מפניה, בין היתר, את הוראות הפריסה הקבועות בסעיף 91(ה) לפקודה.
29. יתרה מכך, המשיב טוען כי הוראת הפריסה הקבועה בסעיף 91(ה) היינה הוראה טכנית, אשר אינה משנה את עיתוי הפקת רווח ההון, אשר נותר בשנת המס בו נעשתה העסקה. לעומת זאת, סעיף 121ב לפקודה קובע כי מס היסוף יחול על מלוא רווח ההון שצמח בשנת המס הרלבנטית. לפיכך, ברור כי בחינת הדברים ותכליתם הן מהבחינה האובייקטיבית והן מהבחינה הסובייקטיבית מביאה לכך שהוראות סעיף 121ב לפקודה גוברות על כל הוראת חוק אחרת.
30. המשיב טוען כי עסקינן במחלוקת משפטית הנוגעת לסוגיה פרשנית. ככזו, יש לבחון אותה בהתאם לתורת הפרשנות התכליתית המקובלת בפסיקה. לטענת המשיב, יש מקום לבחון את תכלית ההוראה הקובעת את הטלת המס ולא לתור אחרי פרשנותם של הוראות חוק אחרות, כפי שמבקשים המערערים לעשות. המשיב מבקש לקבוע כי בעשותם כך, המערערים מתעלמים במפגיע מתכלית החקיקה ומדיוני ועדת הכספים לקראת החקיקה הספציפית. המערערים עושים כן בכוונת מכוון וזאת, בשל העובדה כי בחינת התכלית הספציפית תסתור את עמדתם.
31. לגבי פרשנות לשון החוק טוען המשיב כי השאלה המונחת לפתחנו היא מהי ההכנסה החייבת עליה מוטל מס היסוף? האם מדובר על מלוא ההכנסה החייבת, לרבות רווח הון שהופק בשנת המס או שמא רק על החלק היחסי מרווח ההון לשנת המס כתוצאה מפריסתו. לטענת המשיב, לא יכולה להיות מחלוקת כי לשון סעיף 121ב לפקודה קובעת באופן חד משמעי כי מס היסוף יוטל על "הכנסות גבוהות" ועל "הכנסה חייבת". בהמשך לכך, נטען כי המערערים בחרו, מסיבותיהם שלהם, לדלג על ניסיון לפרש את לשון החוק הספציפי.
32. המשיב טוען כי סעיף החוק קובע באופן ברור במסגרת סעיף 121ב לפקודה כי מס היסוף יוטל על מלוא ההכנסה החייבת, לרבות רווח ההון (למעט סכום אינפלציוני) העולים על הסכום שנקבע בהוראת הסעיף בשנת המס. יובהר כי פריסת רווח הון לפי הוראות הפריסה אינה משנה את גובהו של רווח ההון שהתהווה בשנת המס. לאור האמור, המשיב טוען כי רק בשל כך טענות המערערים אינם עומדים בהוראות החוק ופרשנותן



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

סותרת את לשון הסעיף.

33. גם לאור בחינת שיעור המס החל במסגרת מס היסף טוען המשיב כי בחינת הוראות הפקודה בקשר לכך מביאה למסקנה כי מדובר בהוראת חוק שלמה וסדורה שעומדת בפני עצמה ואין מקום להקיש ממקורות אחרים לגביה. בהתאם לכך, שיעור המס חל על הכנסה חייבת באשר היא הן על הכנסה הונית והן על הכנסה פירותית בשיעור אחיד של 2% ובלבד שמדובר בהכנסות גבוהות העולות על סכום ההכנסה החייבת שנקבע בסעיף. בנוסף לאמור, נטען כי ככל שהמחוקק היה מעוניין שהוראות הפריסה יחולו גם על סעיף זה הוא היה קובע זאת במפורש בדיוק כפי שקבע בקשר לסעיף 8(ג) לפקודה.
34. נטען כי במקומות שהמחוקק מצא לנכון להחיל את אפשרות הפריסה הוא קבע זאת באופן מפורש. כך הוא קבע 'ברחל בתך הקטנה' בנוגע להוראות הפריסה לפי סעיף 8(ג) לפקודה. המחוקק קבע כי על הכנסות בעלות אופי סוציאלי מובהק יחולו הוראות הפריסה. אין מקום לטענת ה"לקונה" בעוד כפי שהוכח, ברצותו המחוקק מצא להחיל את הוראות הפריסה (סעיף 8(ג) לפקודה) וברצותו הוא לא קבע כל הסדר בנוגע לאמור (סעיף 91(ה) לפקודה). אין מדובר בהסדר שלילי אלא בהסדר שלם וממצה ואין מקום לפרשנות בית המשפט בנוגע לאמור.
35. לאור האמור, נטען כי המחוקק ביקש לאפשר "פריסה מהותית" בנוגע להכנסות סוציאליות המפורטות בסעיף 8(ג) לפקודה אך באותה העת לא לאפשר "פריסה טכנית" בנוגע לרווחי הון לפי סעיף 91(ה) לפקודה. דהיינו, ברצותו המחוקק מצא לנכון לאפשר את הפריסה וברצותו מצא לנכון שלא לאפשר את הפריסה. כאמור, אין מדובר בהסדר שלילי ולפיכך, יש לדחות את טענות המערערים בנוגע לאמור.
36. בנוסף, המחוקק נקט בלשון החוק באמירה הברורה הבאה: "על אף האמור בכל חיקוק". לשון זו של המחוקק מעידה על היותו של סעיף 121ב לפקודה כסעיף הסדר שלם וממצה ואף על עליונותו של סעיף זה על פני סעיפי חוק אחרים, בין היתר, הסעיפים אליהם מפנים המערערים בניסיון לטעון כי יש לפעול לפריסת רווחי ההון (ואף בהפנותם לסעיפי חוק מיסוי מקרקעין). בבחינת הדבר עולה כי מדובר בהוראת חוק ספציפית ומאוחרת להוראות הפקודה בנוגע לפריסה. ככזו, מושכלות יסוד בשיטת המשפט הישראלית קובעות כי נורמה מאוחרת וספציפית גוברת על הוראות קודמות וזאת במיוחד שהמחוקק מצא לכתוב "על אף האמור בכל חיקוק".
37. בקשר לכך מפנה המשיב לע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (26.1.20) אשר נקבע בו כי במקרה בו לשון החוק ברורה, ניתן לסיים את מלאכת



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ' נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

- הפרשנות בלשון החוק. המשיב טוען כי לשון החוק בענייננו אינה אוצרת בתוכה פרשנויות אחרות ולעמדת המערערים אין כל עיגון לשוני בהוראות סעיף 121ב לפקודה ובשל כך, מתאים לדחות את הערעור כבר בשל כך.
38. המשיב טוען כי גם בחינה של פרשנות תכליתית סובייקטיבית של החוק מביאה לאותה המסקנה. לטענת המשיב, אין מדובר במדרגת מס נוספת אלא במס מיוחד שחל על כלל ההכנסות הגבוהות הנובעות מכלל מקורות ההכנסה של נישום בשנת המס הרלבנטית. אין ולא הייתה למחוקק כל כוונה לאפשר פריסה של הכנסות, למעט ההכנסות המנויות בסעיף 8(ג) לפקודה שהן במהותן הכנסות סוציאליות.
39. המשיב סוקר במסגרת סיכומיו את ההליך החקיקתי שכולל את מסקנות ועדת טרכטנברג, את הצעות החקיקה שבעקבותיה, את דברי ההסבר ואת דיוני ועדת הכספים בנושא. בהמשך לאמור, המשיב טוען כי ברור שלא מדובר במדרגת מס נוספת אלא במס חדש ונפרד אשר חל על כלל מקורות ההכנסה ומוטל על מי שכלל הכנסתו החייבת גבוהה מהסכום הקבוע בפקודה (וראו בקשר לכך דיוני ועדת הכספים מיום 30.11.11, ע' 43, מיום 5.8.12, ע' 18 ומיום 6.8.12, ע' 3 וכן סעיפים 40-46, 52, 56 ו-62 לסיכומי המשיב).
40. המשיב טוען כי עיון בהיסטורית החקיקה שהובאה לעיל בעניין מס היסף מביאה למסקנה כי המחוקק התכוון מראש שלא לאפשר לפרוס רווחי הון או שבח לצורך קביעת מס היסף והדברים עלו במסגרת ועדת הכספים באופן מפורש. על כן, עמדתו של המשיב כי אין לאפשר את פריסת רווח ההון בענייננו עולה בקנה אחד עם מטרת ותכלית החקיקה הרלבנטית.
41. המשיב טוען כי גם בחינת התכלית האובייקטיבית מביאה למסקנה כי גביית מס היסף על כלל ההכנסות של נישומים בעלי הכנסות גבוהות היא תכלית ראויה ונדרשת לנוכח הצורך של המדינה לגבות כספים ממקורות שונים בשל גרעון בתקציב המדינה. בעניין תכליתה הראויה של החקיקה מפנה המשיב לעמ"ה 16/94 **בידרמן נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (1995) וטוען כי הדברים כאילו נאמרו על ענייננו ממש.
42. המשיב ממשיך וטוען כי פרשנות אחרת, כפי שהמערערים מבקשים לטעון, תסכל את מטרת החקיקה לגבות מס נוסף על כלל ההכנסות הגבוהות, היות שכמעט ולא יהיה מס בשל כך שרווח הון הוא חלק מרכזי מגביית מס היסף. בקשר לכך מפנה המשיב לכלל הקובע כי פרשנות דברי חקיקה תהיה בדרך שתקיים את תוקפה (א' ברק, פרשנות במשפט, כרך שני, ע' 543-544).



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

17 בינואר 2022

ע"מ 9173-04-19 גורביץ' נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

דיון והכרעה

43. בפנינו מחלוקת פרשנית בנוגע להוראות סעיף 121ב לפקודה. מדובר בסעיף שנחקק בשנת 2012 כמס מיוחד על רקע גירעון תקציבי והשפעות המשבר בכלכלה העולמית ותכליתו הייתה הטלת מס מיוחד על הכנסות גבוהות. מדובר בסעיף אשר היה חלק מהצעת חוק ממשלתית כוללת בעקבות עבודתה של ועדת טרכטנברג (הוועדה לשינוי כלכלי חברתי), שמטרתה הייתה צמצום הגירעון ועמידה ביעדים פיסקליים ושמירת היציבות הכלכלית של המדינה (המלצותיה אומצו על-ידי הממשלה במסגרת החלטה מספר 3756, מיום 9.10.11).
44. במסגרת סיכומיו הפנה המשיב לפס"ד שפונט שניתן לאחרונה (ב-28.7.21). יש לומר כי בחינת פסיקתו של כב' השופט מ' אלטוביה בפס"ד שפונט מביאה למסקנה כי מדובר בנושא זהה לענייננו וכי אין מקום למתן פסק דין סותר במסגרת הליך זה.
45. במסגרת דיון שהתקיים (ביום 9.9.21) בתובענה הייצוגית, שהגישו המערערים (ת"צ 19-09-23894) טען ב"כ המערערים כך (פרוטוקול ע' 2, ש' 3-6): **"לשאלת בית המשפט, בכל הזהירות המתבקשת כפי שהטענות מוצגות בפס"ד של כב' השופט אלטוביה הרוב המוחלט של הטענות שלנו לא באה זכרם ולו ברמז בפסק הדין. אנו סבורים שבפי המבקשים טענות טובות שלא זכו לדיון בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב"**.
46. סקירת הטענות שפורטו בסיכומי הצדדים כפי שהובא בפירוט לעיל (אשר הגשתן הושלמה ב-1.9.21, עוד בטרם הדיון בתובענה הייצוגית הני"ל) ובחינתן אל מול פס"ד שפונט מביאים למסקנה כי בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט מ' אלטוביה) אימץ את עמדתו של המשיב במרבית העניינים שפורטו לעיל. יתרה מכך, בחינת טענות המערערים לא מביאה למסקנה שונה ממסקנתו של בית המשפט המחוזי בעניין שפונט.
47. בהמשך לאמור, אציין כי פס"ד שפונט לא עסק בהשלכותיה של חקיקה לא בהירה והשלכותיו של פס"ד אביבי רייד בקשר לכך, כפי שטענו בעניין זה המערערים. אעסוק בכך להלן במסגרת פסקאות 64-66.
48. אקדים אחרית לראשית ואומר כי לאור מכלול האמור בערעורים דנן, המסקנה היא **כי דין הערעורים להידחות**.
49. הסעיף הרלבנטי בפקודה קובע כך (ההדגשות אינן במקור):



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3
17 בינואר 2022

"121ב. (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 640,000 שקלים חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 640,000 שקלים חדשים (בסעיף זה – הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 3%.

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

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

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

(ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013)".

50. אביא להלן את קביעותיו של כב' השופט מ' אלטוביה שניתנו במסגרת פסק הדין שפונט ואשליך אותן לענייננו.

51. אחת מהפולגות שבמחלוקת במסגרת פס"ד שפונט הייתה כדלקמן: **"האם בעקבות פריסת המס, חייב המערער במס ייסף בגין החלק היחסי מרווח ההון המיוחס לשנת 2013 בלבד (כטענת המערער), או שיש לחייב את המערער במס ייסף בגין מלוא רווח ההון שנוצר לו באותה שנה (כטענת המשיב)".** בנוגע לאמור, ראו פסקה 9 דלעיל לעניין גדר המחלוקת שהוגדרה בין הצדדים בענייננו.

52. בהמשך לאמור, המחלוקת העיקרית בענייננו נוגעת לאופן ניסוחו של סעיף 121ב לפקודה ולשאלה האם מדובר בדבר חקיקה היוצר הסדר שלם בנוגע להטלת מס יסף נוסף על הרווחים שהתקבלו בשנת מס מסויימת או שניתן לפרוס את התשלום בגין מס היסף כפי שפורסים את הרווחים מרווחי ההון. בעניין זה קבע כב' השופט מ' אלטוביה כך (ובחרתי להביא את דבריו באופן מלא בעניין זה לאור זהות הפולגתא בעניין זה) ודבריו יפים לענייננו ממש:

"הנה כי כן, מן המקובץ עולה כי סעיף 121 ב' הוא מס מיוחד כעמדת המשיב במובדל



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 19-04-1973 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 19-04-1991 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3
17 בינואר 2022

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

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

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

53. סעיף 8(ג) לפקודה, שכותרתו היא "חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת" קובע כך :

"(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

(תיקון מס' 190) תשע"ב-2012

(1) הפרשי שכר או הפרשי קצבה - בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו; לעניין זה, "קצבה" – קצבה המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית כהגדרתו בסעיף 9(16), וכן קצבה כאמור בפסקאות (2) עד (3א) להגדרה "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1;

(2) דמי פדיון חופשה שקיבל עובד - בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על שש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו, אך לא יותר משנות עבודתו;

(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004

(3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה שבסעיף 1 - בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולם המענק או בתקופה שבה נוצרה הזכות לקצבה, לפי הענין, אך בלא יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו המענק או היוון הקצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך, להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום מקדמה".

54. בחינת סעיף 8(ג) לפקודה יחד עם קביעתו של כב' השופט אלטוביה מביאה אותי למסקנה כי פרשנותו לעניין זה מקובלת עליי ויש בה בכדי להביא לדחיית עמדת המערערים בנוגע לתכלית החקיקה ואפשרויות הפריסה הקבועות בה. מקובלת עליי הקביעה כי אפשרויות הפריסה הקבועות בסעיף 8(ג) הן בעלות מאפיינים סוציאליים מובהקים ולכן המחוקק בחר לאפשר את פריסתם. עוד מקובלת עליי הקביעה כי אין בסעיף 121ב לפקודה לקונה כלשהי המצריכה למלאה בפרשנות. אין בטענות המערערים בעניין זה בכדי לשכנע כי מדובר בסעיף המצריך פרשנות מיוחדת אלא כי מדובר בדבר חקיקה שלם דבר דבור על אופניו (וראו: ע"א 8958/07 וע"א 8960/07 פקיד שומה תל אביב-יפו 5 נ' שבטון ואח' (18.8.11)).

55. ממשיך וקובע כב' השופט מ' אלטוביה כך (והדברים יפים לענייננו ממש):

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



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3
17 בינואר 2022

בעלות גוון סוציאלי.

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

56. בחינת פסק הדין בעניין שפונט מביאה למסקנה כי בית המשפט המחוזי בתל אביב אימץ את עמדת המשיב באופן מלא. יש בקביעותיו בכדי לאיין את טענות המערערים בענייננו הן בעניין תכלית החוק ופרשנותו בקשר לפריסה והן לגבי פרשנותו המילולית והצורך, לו טענו המערערים, בפרשנותו של בית המשפט לעניין פרשנותו המילולית. יש לציין כי המחלוקת המשפטית, כפי שהוגדרה בענייננו, זהה למחלוקת שעלתה במסגרת פסק הדין שפונט כפי שהובא לעיל.

57. בחינת תכלית החוק לעניין החרגת סעיף 8(ג) לפקודה דרך הדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים מביאה גם כן למסקנה זו. בוועדת הכספים התקיימו שני דיונים, בימים עוקבים, אשר במסגרתם הדברים עלו באופן ברור ותומכים גם כן בעמדתו של המשיב.

58. ביום 5.8.12 התקיים דיון בוועדת הכספים (פרוטוקול מס' 1181) אשר במסגרתו עלו הדברים הבאים (ע' 20):

"היו"ר משה גפני:

לא, אני מוכר את זה כעבור שנה. למה אתה אומר לי לא? אתה לא מקשיב למה שאני אומר, הוא מכר את זה כעבור שנה. הבן קנה להם דירה, היה להם כסף שהם חסכו כל החיים ושילמו על זה מס הכנסה, הוא קנה להם דירה, הוא אמר, 'שיהיה לכם פה נכס, אני יודע מה יקרה איתכם בעוד...?', בן מסור. כעבור שנה הם נפלו למשכב והם צריכים עכשיו סיעודי או צריכים דיור מוגן, לא נפלו למשכב, וכדי לשלם את זה הוא היה צריך למכור את הדירה השנייה. אז עכשיו הוא ישלם מס יסף? הוא עבד כל השנים, הוא עבד



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3
17 בינואר 2022

כל החיים שלו. בפעם הקודמת, בסבב הקודם, דיברנו שתהיה פריסה, שזה ייקרא כאילו זה נפרס על פני כמה שנים. אם אתם מסכימים לזה, אז מסכימים. אז בסדר, אז אנחנו צריכים לעשות את זה גם על חשבון בבנק, דרך אגב, אחרת הולכים למדרגת מס נוספת. בזה לא נוותר, פה אני לא אהיה קוני למל כמו שהייתי בדברים אחרים.

ערן יעקב:

אז אתה מבקש פריסה, או אפשרות אחרת - -

היו"ר משה גפני:

אני מבקש פתרון, תציע כל פתרון. אני לא אצביע, לא אתן לאף אחד מחברי הוועדה, אני אסביר לכולם שזה לא מס על עשירים. זה יכול לקרות, אתה מתכוון לעשירים ובסוף זה יכול ליפול על מישהו שזה יכול להיות אחד מההורים שלנו.

...

היו"ר משה גפני:

בפעם הקודמת הוצע שתהיה פריסה לכמה שנים ושזה לא ייקרא כאילו בשנה אחת מכרו את זה".

ובהמשך לכך בע' 30 ואילך:

"שגית אפיק [היועצת המשפטית של הוועדה]:

לא, אבל אם נאפשר לעשות את הפריסה במס היסוף, זה יפתור את הבעיה.

היו"ר משה גפני:

אנחנו צריכים לצאת מהעניין הזה, אנחנו רוצים לאשר את מס היסוף, אבל אנחנו רוצים שאנשים לא ייפגעו. יש כמה אופנים שאנשים לא ייפגעו, האופן הכי קל מבחינתנו, שאני מניח שאתם לא תסכימו זה להחריג את כל אלה, על פיצויים למשל לא, לא ייכנס לתוך החשבון של מס יסוף. אני מבין שאתם לא תסכימו לזה.

ערן יעקב:

מי שמקבל מיליון שקל לחודש, גם לא ישלם?

היו"ר משה גפני:

לכן אני מציע את מה שהצענו בפעם הקודמת. אני מציע שכמו שהצענו על דירה, לפרוס את זה. זה הדבר הכי פשוט. אתם יכולים להגיד לא, אבל אז אין מס יסוף.

ציון פיניאן:

זה נהנה וזה לא חסר. זה הדבר הכי טוב.

היו"ר משה גפני:

הרי יבוא אליי זה מהטלוויזיה, אני לא רוצה להגיד את שמו, והוא יגיד, 'אני מקבל פיצויים, אני לא איש עשיר', מה אני אענה לו? אנחנו הוועדה שמבקשת כל הזמן להטיל



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3
17 בינואר 2022

מס על העשירים. מה אתם מציעים שנעשה? אנחנו מבקשים, כמו בפעם הקודמת, שתהיה פריסה, אחרת שוב ייפול מס היסף, למה זה מפריע? אדוני המנכ"ל, אתה אמרת שמדובר על פריסה, בבקשה, אני לוקח את זה. פריסה.

...

דורון כהן:

יש הבדל בין פריסה מהותית וטכנית. עופר דיבר על פריסה מהותית. עזוב את עופר, אני מדבר. פריסה, אחרת מה אתה מציע? אצלכם המילה 'לא' היא מילה קבועה, מה זה לא? תציעו.

דורון כהן:

אנחנו נבדוק את זה. אתה תקבל תשובה היום."

59. מהדיון שהתקיים ב-5.8.12 עולה כי לא הייתה הסכמה במסגרת ועדת הכספים לעניין הפריסה. יחד עם זאת, בהמשך לכך, ביום 6.8.12 התקיים דיון המשך בוועדת הכספים (פרוטוקול מס' 1182) אשר במסגרתו עלו הדברים הבאים (ע' 18):

"שגית אפיק:

עוד עניין שעלה אתמול, זה הנושא של משיכת כספי פנסיה. לגבי העניין הזה נמצא פתרון וזה מתן האפשרות לפרוס באופן טכני את הכספים האלה. באופן מהותי, אם הוא יבקש את זה, אבל לצורך מס יסף זה יהיה באופן טכני, יראו את זה כאילו זה נפרס שש שנים אחורה או שש שנים קדימה. יש אפשרות גם קדימה."

ובהמשך לכך (ע' 19):

"שגית אפיק:

אני אסביר את זה שוב. עלתה השאלה מה קורה לגבי משיכת קופות גמל, משיכת כספי פנסיה, פיזיווי פיטורים, שאז אתה מקבל סכום גבוה בבת אחת, האם הוא ייחשב לצורך ה-800 אלף, כשאנחנו באים לבחון האם אתה צריך לשלם מס יסף. הפתרון שניתן כאן בהסכמה הוא מתן האפשרות לאדם לפרוס את הכסף שהוא מקבל כאילו הוא קיבל אותו במשך שש שנות מס קודם לקבלת הכסף ואז, כאשר הוא מתפרס, הוא לא יגיע בשנה מסוימת כל כך מהר ל-800 אלף שקלים. אנחנו נחיל את זה במס יסף. האפשרות הזאת באמת קיימת, היא נחקקה לאחרונה לגבי קצבה אבל הסיכום הוא שנחיל את זה לגבי מס היסף."

60. בהמשך לאמור, התייחס יו"ר וועדת הכספים דאז, חה"כ משה גפני להצעת החוק כך (ע' 20):



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

ע"מ 9173-04-19 גורביץ' נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

"היו"ר משה גפני:

אני לא הולך עכשיו נגד ראש הממשלה ולא נגד שר האוצר. היום לא. אולי בשבוע הבא כן. הם לא רוצים. אני יכול להסביר באריכות מה העמדה שלהם בעניין הזה וגם במס החברות. אני יכול להסביר את העמדה שלהם אבל אני לא רוצה להיכנס לזה. אני לא שם עכשיו. הם באים ואומרים אלטרנטיבה והם מתעקשים על זה עכשיו, הפקידים החשובים והם יותר חשובים ממני. הם אומרים שהם לא מסכימים שמש היסף יהיה רק על עבודה אלא שיהיה על רווח כללי. אלה דירות, אלה פיצויים, רווח הון וכל הדברים האחרים. זאת הטענה שלהם ולכן מס היסף חל על עשירים. יש דברים לגביהם זה באמת לא רציני. למשל לגבי דירות, זה לא רציני. אני לא אחזור על מה שאומר ערן יעקב, שאומר שהוא אמר אחרת, אבל זה גם לא חשוב. נאמר שהוא לא אמר אחרת או נאמר שמה שאמר עופר זה בדיוק המצב. היה שלב שהם כמעט הסכימו, אבל אני חזרתי בי. הם אמרו שזה לא יחול בכלל על דירות. לא זאת כוונת מס היסף אלא מס היסף הוא משהו אחר לחלוטין. מס היסף הוא על עבודה, על רווח הון, על כספים רבים שאדם מרוויח בתוך שנה אחת. הדירות לא משחקות כאן תפקיד מרכזי אבל עשיתי חשבון, דווקא בגלל מה שאמרת, שצריך שיהיה כאן שמסמל שאנחנו הולכים לכיוון של העשירים. לא יכול להיות שעל דירה של 16 מיליון שקלים, 15 מיליון שקלים וחצי, לא יהיה עליה מס יסף. לכן חזרתי בי מלהוציא את הדירות בכלל, אפילו שאתה צודק.

עכשיו אני מבקש מהחברים. אנחנו הולכים להיום ביום קצת משוגע. אני מתנצל מראש על סדר היום של היום. התהליך הוא כזה: אנחנו מיצינו את הדיונים. אני עוד הולך לדבר אתם אבל אני עוד לא יודע מה יהיה. עכשיו אני ממתין לראות האם מליאת הכנסת מאשרת את החוק הזה בקריאה ראשונה. אם היא לא מאשרת, אנחנו נוסעים הביתה ואני אוכל ללמוד קצת תורה. אם היא מאשרת, אנחנו חוזרים לכאן. אני צריך גם להביא למליאת הכנסת את המע"מ שאישרנו בשבוע שעבר וגם על זה צריכה להיות הצבעת המליאה. אם זה מאושר וזה חוזר לכאן, אנחנו מתחילים את סעיפי החוק אחד לאחד כמו שמנוסח לאור הדיונים שהתקיימו כאן".

61. מהדברים האמורים עולה באופן ברור כי תכלית החוק הייתה לפרוס אך ורק את מה שנכלל במסגרת סעיף 8(ג) לפקודה ולא יותר מכך. ברור עוד יותר כי אין מדובר בלקונה חקיקתית אלא בהסדר שלם אשר נדון באריכות במסגרת ועדת הכספים ובסופה נחקק מה שנחקק תוך קביעה ברורה על מה יוטל מס יסף ומהי הכנסה שניתן לפרוס, ובהעדר קביעה ברורה-מה היא הכנסה שאינה ניתנת לפריסה לצורך מס היסף. לאור האמור, טענות המערערים בדבר תכלית החקיקה דינן להידחות.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ' נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

17 בינואר 2022

62. בהמשך לכך, גם בקשר לטענות המערערים כי עסקינן במדרגת מס נוספת ולא במס מיוחד עסקה ועדת הכספים במסגרת אותה הישיבה. כך למשל התייחס לנושא זה יו"ר וועדת הכספים דאז, חה"כ משה גפני (ע' 13 לפרוטוקול):

"היו"ר משה גפני:

לא, זה לא מס שפתיים. להפך. היא אומרת שצריך להוריד את זה אפילו ל-500 אלף שקלים שזה גם הרבה כסף אבל האדם שהרוויח את הסכומים האלה שילם מס. הוא שילם מס על רווח הון, הוא שילם מס על עבודה. בא מס יסף ואומר שחוץ ממה ששילמת, עכשיו, אם אתה מגיע לסכום הזה, סימן שאתה איש עשיר מאוד ותתרום לעניין. במקום להעלות לו את מס ההכנסה שמשרד האוצר לא רוצה להעלות מ-48 אחוזים ל-50 אחוזים מכיוון שזאת אמרתו המפורסמת של משה נסים שרוב שכרו של האדם יישאר אצלו והם לא רוצים להגיע לחמישים אחוזים".

והדברים עלו פעם נוספת (ע' 20), כך:

"אבישי ברוורמן:

אני מבין. אנחנו רוצים מס יסף, כולם כאן רוצים מס יסף, אנחנו רוצים שבמידת האפשר הוא יהיה פשוט אבל שיביא כסף ולא כל כך קצת אלא הרבה. לפעמים חלק מהסרבול הזה כמו שהוא אמר, אתה מקבל סכום כל כך נמוך שלא שווה את הסרבול ואז אולי כדאי להעלות שיעור או דברים אחרים. זאת השאלה שלי. להשיג סכום מסוים, האם השכר יוצא בהפסדו.

היו"ר משה גפני:

אני משיב לך. השאלה שלך היא במקומה. הנושא של מס יסף בעיקרו, אנחנו הצענו מלכתחילה שיעזבו את מס היסף ושיעשו מדרגה נוספת לעשירים אבל הם לא מסכימים".

63. מהדברים עולה בבירור כי המחוקק לא ביקש לקבוע מדרגת מס נוספת אלא לקבוע מס מיוחד, אשר יחול על כלל הרווחים של הנישום באותה השנה. לאור האמור, יש מקום לדחות את טענות המערערים גם בנוגע לעניין זה.

64. המערערים בענייננו טענו גם לגבי השלכות של דברי חקיקה אשר יש בהם חוסר בהירות. עניין זה לא נדון במסגרת פס"ד שפונט ויש מקום לקבוע לגביו את מה שייקבע



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3
17 בינואר 2022

להלן. במסגרת סיכומיהם טענו המערערים כי יש ליישם בענייננו את קביעת בית המשפט העליון שניתן במסגרת פס"ד אביבי רייך ובו נקבע כך:

"34. כפי שפירטתי לעיל, אחת הדרישות מחקיקת מס "טובה", הינה כי תהיה בהירה, ברורה וחד משמעית, זאת על מנת לתת יציבות וודאות לנישום ולרשות, מה שכל כך חיוני להצלחת הפעילות הכלכלית ולניהול נכון של משק המדינה. אינטרס זה הינו משותף הן לנישומים והן למדינה, והוא משרת גם תועלות אחרות הנובעות מבהירות משפטית, כגון: חיסכון בעלויות של התדיינות וזמן שיפוטי והפחתת העומס על גורמי המינהל ועל מערכת המשפט. כדי להגשים מטרה זו, הרי שעל בית המשפט לשאוף כי פרשנותו תביא לא רק להסרת אי-הבהירות המשפטית במקרה העומד לפניו, אלא כי פרשנותו תסייע גם לקדם את הבהירות המשפטית של כלל חקיקת המס במשפטנו. בשל כך, מוטל על בית המשפט לקבוע כללי פרשנות שיתמרצו את מי שבכוחו להשפיע על חקיקת המס כדי שיפעל בכל כוחו על מנת לחוקק חקיקת מס בהירה וברורה ולשם הסרת כל אי בהירות המתעוררת בחקיקת המס הקיימת.

35. על כן, כאשר מדובר בחקיקה שהתבססה על הצעת חוק ממשלתית ולוותה לכל אורכה על ידי גורמי המקצוע ברשות המיסים, הרי שבמקום בו חקיקה כזו נתונה לפירושים שונים – יש להעדיף את הפרשנות המנוגדת לפרשנות המוצגת על ידי נציגי הממשלה בעת שההליך נדון. כלל זה, לא רק שיתמרץ את גורמי המקצוע ברשות המיסים לוודא, ככל האפשר, כי החקיקה המובאת לכנסת על ידי הממשלה תהיה בהירה, נהירה וחד משמעית, אלא גם יתמרץ אותם לתקן חקיקה שנראתה בהירה ונהירה בשעתה, אך לימים התעוררה לגביה אי בהירות בעת יישומה".

65. מאידך, המשיב טוען כי החקיקה בעניין הפריסה היא ברורה ובהירה וכי טענות המערערים כי מדובר בדבר חקיקה שניתן לפרשנויות שונות מוטעית ולא נכונה. המשיב מפרט באופן נרחב את דברי החקיקה שהביאו לניסוח סעיף 121ב לפקודה הן בדבר פרשנותו המילולית והן בדבר פרשנותו התכליתית סובייקטיבית וטוען כי מדובר בדבר חקיקה ברור ובהיר.

66. לאחר עיון בטענות הצדדים אני מוצא לנכון לקבוע כי סעיף 121ב לפקודה היינו סעיף ברור וקוהרנטי ואין מקום לפרשנויות שונות לגביו כפי שטוענים המערערים. מדובר בסעיף חוק אשר כבר נקבע לגביו כי מדובר בסעיף שלם וייחודי אשר קובע מס מיוחד על כל ההכנסות החייבות של הנישום. יתרה מכך, אין מדובר בסעיף שיש בו חוסר



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

17 בינואר 2022

ע"מ 9173-04-19 גורביץ' נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3

בהירות כלשהי. כשהמחוקק רצה בכך, הוא מצא לנכון להחריג הכנסות מסוימות (וראה בקשר לכך את ההכנסות הסוציאליות הקבועות בסעיף 8(ג) ואת שנקבע לגביהם במסגרת פס"ד שפונט).

67. צודק המשיב בכך שהוא מפנה לע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (26.1.20) אשר במסגרתו נקבע כי במקרה בו לשון החוק ברורה, ניתן לסיים את מלאכת הפרשנות בלשון החוק. המשיב צודק כי בחינת לשון החוק בענייננו מביאה למסקנה כי היא אינה אוצרת בתוכה פרשנויות אחרות ולעמדת המערערים אין כל עיגון לשוני בהוראות סעיף 121ב לפקודה ואף אין כל מקום לחוסר הבהירות לה טוענים המערערים במסגרת טיעוניהם. בהמשך לכך, יש מקום לקבוע כי מדובר בהסדר חקיקתי מלא וסדור שאין מקומו בדברי החקיקה אליהם מתייחס פס"ד אביב רייך, אליו מפנים המערערים במסגרת טיעוניהם.

סוף דבר

68. לאור כל האמור לעיל, **הערעורים נדחים בזאת.**

69. המערערים 1-2 ישלמו ביחד ולחוד למשיב הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 20,000 ₪ והמערערים 3-4 ישלמו ביחד ולחוד למשיב סכום זהה. התשלומים הני"ל ישולמו תוך 45 ימים מהיום ולאחר מכן, יתווספו לסכומי החיוב הפרשי הצמדה וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.

70. **המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ט"ו בשבט התשפ"ב, 17 בינואר 2022, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות**

17 בינואר 2022

**ע"מ 9173-04-19 גורביץ נ' פקיד שומה ירושלים 3
ע"מ 9191-04-19 שטילמן ואח' נ' פקיד שומה ירושלים 3**