

הפסדי עבר של חברה משפחתית – הפסיקה הנוגדת



שקל ושות' ע"ד

סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

ביום 12.2.04 ניתן פסה"ד בעמ"ה 1222/02 **שקלרש**, אשר בניגוד לפסיקת ביהמ"ש בעמ"ה 82/94 **בי-גוד מיכל** קבע, כי הפסדי החברה שהפכה למשפחתית שנוצרו בטרם הפכה לכזאת, אינם ניתנים לקיזוז מהכנסות הנישום כמשמעות מונחים אלה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה עובר לתיקון מספר 132.

ברשימה זו נבקש להתמקד בעניין **שקלרש**, תוך שימת דגש על טיעונים שביהמ"ש לא נזקק להם, ושלדינו יש בהם, יחד עם יתר הטענות שהועלו על ידי המערערים שם, בכדי לשנות את מסקנת ביהמ"ש בעניין **שקלרש** ולתמוך בתוצאה אליה הגיע ביהמ"ש בעניין **בי-גוד מיכל**, לפיה הנישום זכאי לקזז מהכנסתו את הפסדי החברה המשפחתית בטרם הפכה לכזאת.

תחילה נחזור על הידוע לכל, שמדובר בפסק דין מחוזי שבהתאם לחוק יסוד: השפיטה פסיקתו הנה מנחה (ולא מחייבת) את בתי המשפט בדרגה נמוכה, שאינם רלבנטיים לסוגיה דנא. נוסף כאן, כי טוב עשה ביהמ"ש בפרשו את הסכם הפשרה בבית המשפט העליון בעניין **בי-גוד מיכל** כלא קובע הלכה כלשהי.

בפניית ביהמ"ש בעניין **שקלרש** ללשון החוק גורס הוא, כי בהעדר כל התייחסות לנושא הפסדי החברה המועברים משנים קודמות לתקופה בה החברה הנה משפחתית לעניין דיני המס, סובלת אותה לשון את הפרשנות כי המדובר בלאקונה חקיקתית. עם כל הכבוד, איננו רואים עין בעין עם ביהמ"ש בעניין **שקלרש**:

המונח "**הפסדיה**" נשוא ענייננו הנו ביטוי פשוט, חובק וחסר מסויימות, שהניסיון להכניס לתוכו משמעויות ואבחנות של זמן וסוג, אין לו מקום, וכך אף פורש מונח זה בעניין **בי-גוד מיכל** ובעמ"ה 1047/98. ודוק, ההוראה הפרשנית של אימוץ ההוראה החוקית ללא עיוות לשונה הברורה, מקום שהדבר אינו מביא לפירוש אבסורדי, הינה הלכה במשפטנו (ע"א 625/87), ומספיק שבעניין **בי-גוד מיכל** נקבע ההיפך מעניין **שקלרש** בכדי ללמדנו כי לא עסקינן בפירוש אבסורדי.

זאת ועוד, נדמה כי פירושו (הלשוני) של ביהמ"ש בעניין **שקלרש** לתיבה "**הפסדיה**" לוקה בכמה חולשות: לפי השכל הישר והלשון היינו מצפים למילה "**הפסדה**" (בלשון יחיד) כצידה השני של "**הכנסתה החייבת**" המופיע "**כמקביל**" למונח "**הפסדיה**" ולא "**הפסדיה**" (בלשון רבים). קרי, נקיטת המחוקק בלשון רבים, כשהמחוקק לא משחית את מילותיו לשווא (בש"פ 64/88), ונקיטת לשון רבים רק לגבי ההפסד ולא ההכנסה, מחייבת אותנו, לשונית, לחזור גם לשנים לפני הפיכת החברה למשפחתית. בנוסף, התיבה "**הכנסה חייבת**" כוללת בתוכה את הפסדיה של החברה, גם אלה מלפני הפיכתה למשפחתית. קרי, באם נחפש את המונח המקביל ל"**הכנסתה החייבת**" הוא יהיה כל ההפסדים שבחברה, שעלו על כל ההכנסות בה, והפכו את מצבה מחברה שיש לה הכנסה חייבת, לחברה שיש לה הפסדים, כל ההפסדים. לא זו אף זו, מסעיף קטן 64א(א)(6), למד ביהמ"ש בעניין **בי-גוד מיכל** כי עת ביקש המחוקק לגדור את ההפסדים בגבולות של זמן, ולהגביל יכולתו של הנישום לקזזם, אמר כן בלשון ברורה. הנה כי כן, המחוקק בחר להתייחס להפסדי עבר ועשה זאת מפורשות, קרי, תיחומה של הלאקונה רק להפסדי העבר של החברה, יש בו משום נסיון נואש, למצוא עוגן, לגישת ביהמ"ש בטקסט החוקי.

וידגש, האמור עד כה על ידינו קיבל לאחרונה חיזוק בפסיקת ביהמ"ש העליון בבש"פ 1542/04 **טובה אדר** שם נדונה פרשנותו של המונח "**רכוש**" בסעיף 3(ב) לחוק איסור הלבנת הון, לעומת המונח "**רכוש אסור**" שהופיע בסעיף 3(א) לאותו חוק. ביהמ"ש העליון קבע שם כי: "**אם באותה הוראת-חוק עצמה - במקומות סמוכים זה-אל-זה - מדבר החוק פעם אחת ב"רכוש אסור" ופעם אחרת ב"רכוש", כוונה ותכלית**

תילמדה מן הלשון, ופירוש החוק יהיה כפשוטו".

ודוק, בהתאם לדברי ביהמ"ש העליון בעניין **טובה אדר**, אין עוד צורך לפנות לפרשנות התכליתית, אך לא נפטור את עצמנו מהתייחסות לפרשנות התכליתית שבפי ביהמ"ש בעניין **שקלרש** המבסס את דבריו על בחינת שאלת הצדק האנכי כמו גם האופקי בין נישום אשר השקיע בחברה רגילה מול נישום בחברה המשפחתית. ביהמ"ש מגיע לתוצאה כי לא ראוי כי "הטבת המס" תגלוש מעבר לתקופה בה החברה נחשבה כמשפחתית, ולא ניתן לקזז הפסדי החברה לפני הפיכתה למשפחתית, זאת ע"י אימוץ עקרון ההקבלה לתוך לשון סעיף 64א(א) לפקודה. זאת ועוד, ביהמ"ש מוצא חיזוק לעמדתו בדיני התאגידים בנוגע להקטנת נכסי החברה (בדמות ההטבה הגלומה בהפסד) לטובת בעלי מניותיה. **גם לעמדתו הנ"ל של ביהמ"ש בעניין שקלרש איננו מסכימים.**

מדוע ביהמ"ש מתעלם מהקלות בה חברות "רגילות" יכולות להפוך למשפחתיות, שהרי מדובר בפאן **פרוצידוראלי** הכולל "הודעה" על בחירת החברה בחלופת "החברה המשפחתית". **וידגש** – עסקין בהודעה מקדימה וביכולת לחזור ממנה, וחוזר חלילה (במגבלת 3 שנות צינון). קרי, היות וחברה עברה את מסוכת התנאי המהותי, המחוקק מאפשר לה את החופש להיות חברה משפחתית, לחדול מלהיות חברה משפחתית. בעצם מן הבחינה הפרוצידורלית, אין ממש בהשוואה בין חברה משפחתית לרגילה.

זאת ועוד, ביהמ"ש מאזכר כי מטרת המחוקק היתה לעודד נישומים לנהל את עסקיהם באמצעות חברות, על ידי הקלת נטל המס על החברה, ומיסויה במסגרת מיסוי בעליה, כיחיד. אזי מדוע בחברה משפחתית המקיימת את הפאן המהותי לפיו חברה הם בני משפחה, לא יעשה צדק כלכלי עם אותם נישומים, ולחייבם לשלם מס על הרווח כולל שלא היה להם (משכורת בניכוי הפסדי החברה), רק בגלל שלא יוכלו לקזז הפסדי העבר של חברה בבעלותם המלאה. ונשאלת השאלה, האם לא צודק במקרה בו "נישום", משפחתו והחברה שלהם הולכים בצוותא חדא מיום הקמתה של החברה, כאשר בעלי המניות הם אותם בעלי המניות, החברה היא אותה חברה והמשפחה היא אותה משפחה, להתיר קיזוז הפסדי עבר של החברה המשפחתית מהכנסות הנישום. הרי, החברה משפחתית מכח הגדרה, שכן במהותה ומאחורי מסך התאגדותה עומדת, כל הזמן, אותה משפחה ואותם נפשות, והחברה הנה בת למשפחה, אותה משפחה. ובכל הקשור לדיני התאגידים אותם מאזכר ביהמ"ש בעניין **שקלרש**, נאמר זה מכבר בע"א 896/90 כי המחוקק יצר פיקציה, כלומר – המחוקק במודעותו לדיני התאגידים קבע את שקבע, אזי מדוע להגביל את קביעותיו.

נדמה גם, כי פסיקת ביהמ"ש בעניין **שקלרש** נוגדת את הכלל הפרשני כפי שבוטא, בין השאר, בע"א 662/85 **כנפי מתכת** לפיו **"דבר אחר הוא כאשר ישנה אי בהירות בלשון החוק ואין לרדת לסוף דעתו של המחוקק ונתר הספק באשר לקיומו של חיוב במס. במקרה כזה גישת הפרשנות הנכונה היא לפרש את החוק לטובת משלם המס"**.

לבסוף חולקים אנו על דברי ביהמ"ש בעניין **שקלרש** באי מתן משקל מספיק להצעות לתיקון סעיף 64א' (עובר לתיקון 132 לפקודה), בהן נעשה נסיון ליצירת חריג לפרשנות שנתקבלה בעניין **בי-גוד מיכל**, כאשר הובהר בדברי ההסבר לתזכיר אחת מהצעות החוק כי אינה באה אלא לסגור פרצות: **"ברבות השנים נוצר סעיף זה לתכנוני מס"**, וכך בהמשך: **"בני משפחה שבבעלותם חברה היו מבקשים להיות חברה משפחתית ומבקשים לחדול מכך וחוזר חלילה על פי שיקולי מס (חלוקת פיצויי פרישה, מכירת נכסים, קיזוז הפסדים וכו')"** ועוד: **"לפיכך, מוצע לקבוע הסדר חדש, הדומה להסדר הקיים, אך לקבוע הוראות למניעת תיכנוני מס"**.

סיכומו של האמור לעיל, הנו כי פסקתו של ביהמ"ש בעניין **שקלרש** אינה נקיה מספקות, ולדידנו יש לאמץ דווקא את הפסיקה בעניין **בי-גוד מיכל**, כאשר במקרים המתאימים, יכולים פקידי השומה לעשות שימוש בסעיף 86 לפקודה, שמשמעותו הורחבה בע"א 3415/97 כך שסמכות ההתעלמות מעסקאות או פעולות איננה רק סמכות הורסת אלא גם סמכות בונה, כך שניתן להתעלם לדוגמה מההודעה על החברה כחברה משפחתית, מקום בו היא נרכשה לניצול הפסדי העבר שלה, אך לא מעצם רכישתה.