



בבית המשפט העליון

דנ"א 1833/20

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות

המבקשת: דלק הונגריה בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה נתניה

בקשה לקיום דיון נוסף על פסק דינו של בית משפט זה בע"א 8511/18 מיום 26.1.2020 אשר ניתן על ידי כבוד המשנה לנשיאה השופט ח' מלצר והשופטים ע' ברון ו-ד' מינץ

תשובת המשיב מיום 3.6.2020

בשם המבקשת: עו"ד דניאל פרסמן; עו"ד מאיה צברי;
עו"ד שלמה אביעד זידר

בשם המשיב: עו"ד חן אבידוב

החלטה

זוהי בקשה לקיים דיון נוסף על פסק דינו של בית משפט זה (המשנה לנשיאה ח' מלצר והשופטים ע' ברון וד' מינץ) מיום 26.1.2020 בע"א 8511/18 אשר קיבל את ערעורו של המשיב, פקיד שומה נתניה, וקבע כי הסדר המיסוי שקבוע בסעיף 94 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), המאפשר למסות "רווחים ראויים לחלוקה" שנתו בקופת החברה בעת מכירת מניותיה בשיעור מס של דיבידנד, אינו חל כאשר מדובר במניות של חברה זרה המוחזקות בידי חברה ישראלית, כבמקרה דנן.

1. המבקשת, דלק הונגריה בע"מ, היא חברה אשר התאגדה בהונגריה בשנת 2000 והפכה לתושבת ישראל לצרכי מס בשנת 2011. הנכס העיקרי של המבקשת היה אחזקתה במניות חברת Delek U.S Holdings Inc. (להלן: דלק ארה"ב), חברה תושבת ארצות הברית לצרכי מס, אשר הוקמה על ידה בשנת 2001. בשנת 2006 הונפקו מניות דלק ארה"ב בבורסה לניירות ערך בניו יורק. בעקבות ההנפקה ועד לשנת 2012 החזיקה המבקשת בכ-68% מהון מניותיה של דלק ארה"ב. בשנים 2012-2013 מכרה המבקשת

חלק מהחזקות אלה תמורת סכום כולל של כ-2,560,000,000 ש"ח. בעת דיווחה על מכירת מניות דלק ארה"ב, הפחיתה המבקשת בחישוב מס רווח ההון הנובע מהמכירה את חלקה היחסי ב"רווחים הראויים לחלוקה" של דלק ארה"ב (סך של כ-375,000,000 ש"ח), אשר לשיטתה היה מקום למסותו כדיבידנד בהתאם להוראת סעיף 94 לפקודה. חישובה של המבקשת נדחה על ידי המשיב, אשר סבר כי סעיף 94 אינו חל על המקרה.

2. המבקשת הגישה ערעורים על צווי המס שהוציא המשיב לבית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט ש' בורנשטיין), ואלה התקבלו. בית המשפט המחוזי סבר כי התכליות העומדות בבסיס ההסדר הקבוע בסעיף 94 לפקודה הן מניעת מיסוי בִּיְתָר ויצירת אדישות מיסויית ביחס להחלטת הנישום האם לחלק דיבידנד טרם מכירת מניות החברה אם לאו. על כן, קבע בית המשפט המחוזי כי יש להחיל את הוראות הסעיף גם כאשר מדובר במכירת מניות של חברה זרה המוחזקות בידי חברה ישראלית. בית המשפט המחוזי סבר כי הפנייתו של סעיף 94 לסעיף 126(ב) לפקודה, אשר עוסק בשיעור המיסוי של חברה ישראלית, ולא לסעיפים אחרים העוסקים במיסוי של חברות זרות, הוא לקונה בחוק אשר מצדיקה השלמה פסיקתית.

3. על פסק הדין של בית המשפט המחוזי הגיש המשיב ערעור לבית משפט זה, וביום 26.1.2020 התקבל ערעורו. בפסק הדין נקבע כי סעיף 94 לפקודה עניינו במיסוי חברות ישראליות הכפופות למשטר המס בישראל, ולכן הוא אינו חל מקום שנמכרות מניות של חברה זרה המוחזקות בידי חברה ישראלית. השופט ד' מיינץ (בהסכמת המשנה לנשיאה ח' מלצר והשופטת ע' ברון) סבר כי מסקנה זו נלמדת מלשונו של סעיף 94, אשר אינה תומכת בכל פרשנות אחרת, וכי הוראת הסעיף מהווה הסדר שלם, מקיף וסדור שאין להשלימו באמצעות חקיקה שיפוטית. את מסקנתו זו ביסס השופט ד' מיינץ על הגדרתם של "רווחים ראויים לחלוקה" שבסעיף 94(ב)(1) לפקודה הנוקטת בלשון "רווחים שנתחייבו במס", אשר לפי הגדרת המונח "מס" בסעיף 1 לפקודה, אינו כולל מסי חוץ. נימוק נוסף נבע מהפנייתו של סעיף 94 לסעיף 126(ב) לפקודה הקובע את שיעור המס המוטל על דיבידנד המתקבל מחבר-בני-אדם "החייב במס חברות", ואשר אינו חל בעניינין של חברות זרות או כדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל. חיזוק למסקנה זו נמצא בהצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, שבו תוקן סעיף 94 לפקודה, ובנוסח הצעת החוק הגדיר את שיעור המס אשר יוטל על חברה בגין הרווחים הראויים לחלוקה כ"גובה שיעור המס שהיה חל עליהם אם היו מתקבלים כדיבידנד סמוך לפני המכירה", ללא הפניה לסעיפים ספציפיים. נקבע כי בנוסח הסופי של הסעיף המחוקק בחר "בכוונת מכוון" להפנות לסעיפים שעניינם שיעור

המס שחל על יחיד או על חברה החייבת במס בישראל ולא לסעיפים אחרים ועל כן, אין מקום לפרש את החוק בהתאם להצעת החוק המקורית.

נוכח לשונו הברורה של הסעיף, סבר השופט ד' מיינץ כי "ניתן לעצור בנקודה זו", אך הוסיף "במידה רבה למעלה מן הצורך" כי פרשנות זו אף עולה בקנה אחד עם שתי תכליותיו העיקריות של הסעיף – מניעת מיסוי עודף ויצירת אדישות מיסויית. ניטרליות מס בין-מדינתית, כך נקבע, אינה אחת מתכליותיו של הסעיף שכן היתרונות הנובעים מיצירת אדישות מיסויית ביחס לחברות ישראלית המתחייבות במס בישראל, אינם מתקיימים ככל שמדובר בחברה זרה שאינה כפופה למשטר המס הישראלי.

4. מכאן הבקשה שבפניי, בה טוענת המבקשת כי בפסק הדין נקבעה הלכה חדשה וקשה המצדיקה קיומו של דיון נוסף בהתאם לאמור בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 (להלן: חוק בתי המשפט). לשיטתה, בפסק הדין נקט בית המשפט בפרשנות לשונית דווקנית וצרה אשר אינה עולה בקנה אחד עם ההלכות בדבר פרשנות דבר חקיקה בכלל, ופרשנותם של דיני המס בפרט. נטען כי הגם שבית המשפט הכיר בכך שהליך הפרשנות הוא הליך דו-שלבי, בפועל הליך הפרשנות בפסק הדין נפסק לאחר השלב הראשון, שלב הבחינה הלשונית, באופן המנוגד להלכה בעניין זה. המבקשת מוסיפה וטוענת כי בניגוד לקביעת בית המשפט, לשונו של סעיף 94ב אינה ברורה עד כדי כך שלא נדרש לבחון את תכליותיו, להתחקות אחר ההיסטוריה החקיקתית שלו, או להתחשב בחוזרים המקצועיים של רשות המיסים בנושא. עוד נטען כי פרשנותו הלשונית של בית המשפט חורגת אף היא משיטת הפרשנות הנהוגה, שכן היא מתעלמת מסיבות הקרובה של הסעיף ומכך שבסעיפים קרובים לו קיימת התייחסות מפורשת לשאלה האם יש לכלול בגדר "מס" גם מס ששולם מחוץ לישראל. לו היה בית המשפט מתחשב בכך לשיטת המבקשת, הוא היה מגיע למסקנה כי סעיף 94ב חל גם על עניינה. המבקשת מוסיפה וטוענת כי קביעת בית המשפט לפיה סעיף 94ב קובע הסדר שלילי אף היא מנוגדת להלכה לפיה מסקנה כזו מחייבת זהירות יתרה, וכי לא ניתן במסגרת הליך הפרשנות משקל מספק למעמדה החוקתי של הזכות לקניין. לבסוף, נטען כי תוצאתו המיסויית של פסק הדין איננה רצויה, שכן היא ניתנת לעקיפה על ידי תכנון מס פשוט, והיא עלולה להוביל בטווח הארוך לפגיעה בקופת המדינה נוכח השלכות הרוחב שעלולות להיות לה.

5. מנגד, המשיב סבור כי בפסק הדין לא נקבעה כל הלכה חדשה, לא כל שכן הלכה מוקשית, ועל כן יש להורות על דחיית הבקשה. נטען כי בפסק הדין נסמך בית המשפט על כללי הפרשנות התכליתית המקובלים וכי לא היו בו סטייה או חידוש בהקשר זה. לטענת המשיב אף אם ניתן לומר כי יש בפסק הדין משום פיתוח הלכתי ביחס לפרשנותו

ולהיקפו של סעיף 94 לפקודה, המדובר בהתפתחות טבעית של הדין ואין בכך כדי להצדיק קיומו של דיון נוסף. עוד נטען כי רוב טענותיה של המבקשת מכוונות לשגיאות שנפלו לשיטתה בפרשנות שבה נקט בית המשפט, אך בהתאם לאמות המידה שנקבעו בהקשר זה בפסיקה, אין בטעויות כאלה, אפילו נפלו בפסק הדין, כדי להצדיק קיומו של דיון נוסף. לגופם של דברים, נטען כי בית המשפט פעל בהתאם לכללי הפרשנות המקובלים, כי מצא שאין כל עוגן לשוני לפרשנות שאותה ביקשה המבקשת לאמץ ועל כן דחה אותה. עוד נטען כי קביעתו של בית המשפט לפיה הוראת סעיף 94 מהווה הסדר שלילי התקבלה בהתבסס על פסיקתו של בית המשפט במקרים קודמים, וכי יתר טענות המבקשת הן ערעוריות באופיין ואין בהן כדי להקים עילה לדיון נוסף.

6. לאחר עיון בפסק הדין, בבקשה לקיום דיון נוסף ובתגובה לה, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות. סעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט קובע כי דיון נוסף יינתן מקום שבו קבע בית המשפט העליון הלכה חדשה הסותרת הלכה קודמת או "שמפאת חשיבותה, קשיותה או חידוש של הלכה שנפסקה בעניין", ראוי כי היא תידון בדיון נוסף. במקרה דנן, לא מצאתי כי קביעותיו של בית המשפט עולות כדי הלכה העונה על התנאים האמורים. ראשית, משפסק הדין בחן את פרשנותו של סעיף 94 בהתאם לכללי הפרשנות הנוהגים בשיטתנו המשפטית וביסס את קביעותיו עליהם, ספק בעיני אם יש מקום לראות בקביעות אלה משום "הלכה". לכל היותר מדובר בחידוש מסויים תוך צעידה בתלם שכבר נחרש בעבר, אשר אינו מצדיק קיומו של דיון נוסף (דנ"א 8496/17 ישרוטל בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 7 (31.5.2018)). שנית, אף אם שגה בית המשפט בקובעו כי לשון הסעיף אינה "סובלת" את פרשנות המבקשת – ואינני מביעה דעה בעניין זה – אין בכך כדי להוביל למסקנה כי יש לקיים דיון נוסף בפסק הדין (דנ"א 7161/17 שני נ' שליידר, פסקה 21 (4.2.2018)). ולבסוף, העובדה שפסק הדין ניתן פה אחד נושאת אף היא משקל בעת בחינת ההצדקה לקיומו של דיון נוסף (דנ"א 13/19 הביטאט בע"מ נ' Groupe CAFOM, פסקה 6 (5.5.2019)). יתר טענות המבקשת הן ערעוריות באופיין, ואין מקומן בבקשה לדיון נוסף (דנ"א 5261/19 עזבון המנוח אסמאיל מוחמד אסמעיל אחמד נ' מדינת ישראל – רשות מקרקעי ישראל, פסקה 12 (25.2.2020)).

7. אשר על כן הבקשה נדחת. המבקשת תישא בהוצאות המשיב בסך 60,000 ש"ח.

ניתנה היום, כ"ו בסיון התש"ף (18.6.2020).

