



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 41282-10-16 ג'סינ את קידר בע"מ ופאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת, דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ, דלק נאמנויות קידוחים בע"מ, משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה, פקיד שומה מפעלים גדולים, ורשות ניירות ערך

לפני כבוד השופט מגן אלטוביה

המבקשים: 1. ג'סינ את קידר בע"מ
2. פאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל
ע"י ב"כ עוה"ד עמוס נוה

נגד

המשיבים: 1. דלק קידוחים שותפות מוגבלת
2. דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ
משיבה 2 ע"י בא כח עוה"ד אורי רוזנברג, אורי שורק ותום כהנא
3. דלק נאמנויות קידוחים בע"מ
4. משרד המשפטים - מח' ייעוץ וחקיקה
5. פקיד שומה למפעלים גדולים
משיבים 4 ו- 5 ע"י בא כח עוה"ד אלפא ליבנה
6. רשות ניירות ערך

פסק דין

- 1
2 בתובענה שלפני עותרים המבקשים להצהיר:
3
4 א. מהו מתווה תשלום המס שיש ליישם כהסדר קבע בין דלק קידוחים – שותפות מוגבלת
5 ציבורית כמשמעותה בפקודת השותפויות (להלן: "שותפות דלק") לבין פקיד שומה
6 למפעלים גדולים, באופן שימנע חשש מקיפוח זכויות מחזיקי יחידות ההשתתפות או מי
7 מהם.
8 ב. מהו האופן שבו יש ליישם את סעיף 19 (א) (6) לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א –
9 2011 (להלן: "חוק המיסוי"), ביחס לחיובי המס בשנת 2015, בהתחשב בעובדה שלעמדת
10 השותף הכללי, השותפות אינה יכולה לבצע חלוקה רטרואקטיבית שהמועד הקובע בגינה
11 קודם למועד הכרזת החלוקה.
12
13 המבקשים (להלן: "המפקח") אשר מונו לפי סעיפים 65 ו- 65 לחוק השותפויות [נוסח חדש],
14 תשל"ה – 1975 (להלן: "פקודת השותפויות"), לפקח על זכויות המחזיקים ביחידות השתתפות
15 בשותפות דלק, הגישו בקשה זו מכוח הוראות סעיף 65כג לפקודת השותפויות, לפיהן רשאי המפקח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 41282-10-16 ג'סיין את קידר בע"מ ופאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת, דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ, דלק נאמנויות קידוחים בע"מ, משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה, פקיד שומה מפעלים גדולים, ורשות ניירות ערך

1 לפנות לבית המשפט בבקשה שיסיר קיפוח של מחזיקי היחידות מפעולה של השותף הכללי לאחר
2 שזה לא נענה לדרישתו לחדול או להימנע מהפעולה.

3
4
5
6

דין

7 1. עניינה של התובענה כאן במחלוקת שהתגלעה בין המפקח לבין דלק ניהול קידוחים (1993)
8 בע"מ (להלן: "השותף הכללי"), באשר לאופן יישום סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, שזו
9 לשונו:

10
11
12
13
14
15
16
17
18

"השותף הכללי ישלם בעת הגשת הדוח לפי הוראות פסקה (2) את המס הנובע ממנו,
על חשבון המס שחייבים בו השותפים בשותפות הנפט בשנת המס שלגביה הוגש
הדוח, לפי שיעור חלקם של השותפים שהם חבר בני אדם, בשותפות הנפט, ושיעור
חלקם של השותפים שהם יחידים, באותה שותפות, בתום שנת המס שלגביה הוגש
הדוח, ובלבד שלעניין זה יראו את הכנסתם החייבת של היחידים מהשותפות כאילו חל
עליה שיעור המס המרבי לפי הוראות סעיף 121 לפקודה, למעט אם הוכח לפקיד
השומה כי שיעור המס על אותו יחיד נמוך מהשיעור האמור; לעניין פסקה זו יחולו
הוראות סעיף 187 (א) לפקודה, בשינויים המחויבים".

19
20
21

2. להלן עמדות הצדדים:

22 א. השותף הכללי מחזיק במרבית יחידות ההשתתפות והוא הנהנה הגדול ביותר
23 מחלוקת רווחי שותפות דלק, ועל כן, אינו מתנגד לחלוקת רווחי שותפות דלק
24 בכפוף לחוקיות החלוקות כמתחייב מהוראות פקודת השותפויות, צרכי השותפות,
25 אישור האורגנים של השותפות באשר לשימוש הראוי ברווחים וניכוי סכומים
26 הדרושים לשותפות לפי שיקול דעתו של השותף הכללי, לצורך ביצוע עבודות פיתוח
27 והפקה הכלולות בהסכם או אושרו על ידי האסיפה הכללית.

28
29
30
31
32
33

השותף הכללי מצביע על קושי בחלוקת רווחים בשיעור המס המקסימלי החל על
יחידים מקום שמבחני החלוקה אינם מתקיימים. לשיטתו חלוקה כזו עשויה לדלדל
את הונה העצמי של השותפות, לסכן את נושיה ולמנוע ממנה לפרוע את
התחייבויותיה בבוא מועד הפירעון, כך בין אם מדובר בחלוקה לצורכי מס ובין אם
מדובר בחלוקה לצורך אחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 41282-10-16 ג'סין את קידר בע"מ ופאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת, דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ, דלק נאמנויות קידוחים בע"מ, משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה, פקיד שומה מפעלים גדולים, ורשות ניירות ערך

- 1
- 2 מוסיף השותף הכללי וטוען: "בחלק מהשנים הקרובות תזרים השותפות
- 3 "משועבד", רובו ככולו, לצורך החזר הלוואות למשקיעים בסך של כשני מיליארד
- 4 דולר – בהעדר תזרים מספק, כפיית חלוקה בשיעור גבוה עלולה לגרום נזק בלתי
- 5 הפיך לשותפות".
- 6
- 7 עוד מוסיף השותף הכללי כי מרבית השותפים בשותפות הם תאגידיים ואין זה ראוי
- 8 לקבוע את שיעור המס שישולם לפי שיעור המס החל על יחידים המהווים חלק
- 9 שולי מהשותפים.
- 10
- 11 נוכח כל אלה, מציע השותף הכללי לפרש את סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, באופן
- 12 שהשותפות תשלם את מרכיב המס המחושב על כלל רווחיה, לפי הערכתה את
- 13 שיעורי המס של המחזיקים בה, ללא ייחוס מס בשיעור שונה לכל מחזיק, וזאת על
- 14 חשבון המס המגיע מהם, כשבשלב שני יוכל כל אחד ממחזיקי יחידות ההשתתפות
- 15 לפנות לרשויות המס כדי לחשב את חבות מס האמת המוטלת עליו, להשלים את
- 16 התשלום הנדרש ממנו או לזכות בהחזר, לפי העניין.
- 17
- 18 השותף הכללי מזכיר ומבהיר כי אין לו טענה לעניין אופן תשלום המס, אלא רק כי
- 19 ייחוס המס באופן דיפרנציאלי למחזיקי יחידות השתתפות שונים (כל אחד לפי
- 20 מעמדו המיסויי) כדרישת פקיד השומה, מהווה חלוקה אסורה.
- 21
- 22 ב. המפקח אשר מונה להגן על זכויות מחזיקי יחידות ההשתתפות בשותפות דלק,
- 23 סבור שתשלום המס המתחייב מכוח הוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, צריך
- 24 שישולם על ידי השותף הכללי בשיעור המס השולי החל על יחיד לגבי כל היחידים
- 25 מחזיקי יחידות ההשתתפות. לגבי החברות המחזיקות ביחידות השתתפות מציע
- 26 המפקח לשלם למס הכנסה את המס בשיעור מס החברות עבור כל החברות ובנוסף
- 27 להעביר לכל אחת מהחברות את ההפרש בין שיעור המס השולי לבין שיעור מס
- 28 החברות כחלוקה מאזנת. בכך לטענת המפקח מחזיקי יחידות ההשתתפות לא
- 29 יצטרכו לשלם יתרת מס מכיסם בטרם חולקו להם רווחי שותפות דלק ובנוסף
- 30 תובטח חלוקה שוויונית לכל מחזיקי יחידות ההשתתפות.
- 31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 41282-10-16 ג'סיין את קידר בע"מ ופאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת, דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ, דלק נאמנויות קידוחים בע"מ, משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה, פקיד שומה מפעלים גדולים, ורשות ניירות ערך

- 1 פקיד השומה טוען כי סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, נועד לייעל את הליכי גביית
2 המס, ואילו גישת השותף הכללי מסרבלת את גביית המס, על ידי כך שהיא מאלצת
3 את מס הכנסה לפעול לגבייה נוספת מיחידים מחזיקי יחידות השותפות. לגישת
4 פקיד השומה, בהתחשב בתכליתו של סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, נכון לחייב את
5 השותף הכללי לשלם את המס על פי חישוב של יחידים ביחס לכל מחזיקי יחידות
6 ההשתתפות, כאשר בשלב השני יפנו החברות מבין מחזיקי יחידות ההשתתפות
7 לקבל את המס ששולם עבורם ביתר.
8
- 9 3. נקודת המוצא של הצדדים (למעט אולי פקיד השומה הטוען כי גביית מס מכוח חוק המבחין
10 בין שונים לצורכי מס אינה "חלוקה אסורה"), לפיה גביית המס מכוח הוראות סעיף 19 (א)
11 (6) לחוק המיסוי, מהווה "חלוקה" החייבת להיות שוויונית, יוצרת קושי עליו מבקש כל
12 אחד מהצדדים להתגבר תוך הגנה על האינטרסים שלו ו/או על האינטרסים עליהם מונה
13 לשמור.
14
- 15 סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, מחייב גביית מס מקופת השותפות תוך ביצוע חישוב
16 דיפרנציאלי, באופן שהמס על הרווח של השותפות לגבי כל שנת מס, יחושב על פי שיעור מס
17 מרבי החל על כל היחידים מבין מחזיקי יחידות ההשתתפות ושיעור מס חברות החל על כל
18 החברות המחזיקות ביחידות השותפות. בכך ובהתחשב בנקודת המוצא של כל הצדדים
19 לפיה גביית המס האמורה מהווה חלוקה, מופרת לכאורה החובה לבצע חלוקה שוויונית בין
20 כל מחזיקי יחידות ההשתתפות.
21
- 22 כאמור, השותף הכללי, האמון על ניהול השותפות, הציע להעביר למס הכנסה את מלוא
23 המס כנדרש על פי סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, כאשר ייחוס התשלום למחזיקי יחידות
24 ההשתתפות, בתעודת מס שתנפיק השותפות, יהיה שוויוני (ממוצע שיעור המס
25 הדיפרנציאלי הקבוע בסעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי). בשלב שני מציע השותף הכללי שכל
26 אחד ממחזיקי יחידות ההשתתפות יפנה למס הכנסה ויבקש לשלם את המס החסר או לקבל
27 את המס ביתר ששולם על חשבונו לפי העניין. המפקח האמון על שמירת זכויות מחזיקי
28 יחידות השותפות, הציע להעביר למס הכנסה את מלוא המס הנדרש על פי סעיף 19 (א) (6)
29 לחוק המיסוי, ולהשלים את ההפרש הנובע משיעור המס המופחת המוטל על חברות בדרך
30 של תשלום מזומן לחברות המחזיקות ביחידות ההשתתפות. מס הכנסה הציע להעביר לו
31 מס בשיעור מקסימלי החל על יחידים בגין כל מחזיקי יחידות ההשתתפות (יחידים וחברות)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 16-10-41282 גיסין את קידר בע"מ ופאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת, דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ, דלק נאמנויות קידוחים בע"מ, משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה, פקיד שומה מפעלים גדולים, ורשות ניירות ערך

- 1 ובשלב שני יוכלו מחזיקי יחידות ההשתתפות לפנות אל מס הכנסה לצורך קבלת החזר מס
2 ככל שיהיו זכאים לכך.
3
- 4 .4 מטענות השותף הכללי והצעתו, נראה כי מבחינה כלכלית מסוגלת שותפות דלק לעמוד
5 בתשלום המס בהתאם להוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי. עוד עולה מטענות השותף
6 הכללי כי הוצאה שתעלה על סכום המס המתחייב מהוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי,
7 מחייבת החלטה על חלוקה וכזאת אין לעשות בכפיה מקום שסעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי,
8 אינו מחייב זאת. על כן, איני רואה כל הצדקה להתערב בניהול ענייני השותפות ולחייב את
9 השותפות בתשלום סכום העולה על המתחייב מהוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי
10 למחזיקי יחידות ההשתתפות או למס הכנסה.
11
- 12 .5 מצד שני, לא ניתן לקבל את הצעת השותף הכללי, משום שיש בה כדי לפגוע בתכליתו של
13 סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, לייעל את גביית המס החל על מחזיקי יחידות ההשתתפות.
14 בהצעת השותף הכללי גלום תשלום מס בחסר לגבי יחידים המחזיקים ביחידות השתתפות
15 באופן שיחייב את מס הכנסה לנקוט בפעולות לגביית מס נוספת מנישומים אלה. לכך יש
16 להוסיף, שבהצעה האמורה גלום תשלום מס ביתר לגבי חברות המחזיקות ביחידות
17 השתתפות באופן שיחייב את מס הכנסה לנקוט בפעולות להשבת המס ששולם ביתר.
18 במיוחד כך מקום שעל פי תכליתו נועד סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, לייעל את גביית המס
19 בדרך של תשלום המס על ידי השותף הכללי במועד הגשת דוח המס השנתי ביחס לרווחי
20 השותפות, ללא צורך בהגשת דוחות על ידי מחזיקי יחידות ההשתתפות, אלא אם שיעור
21 המס קטן יותר בשל נסיבות של מחזיק ביחידת השתתפות שאינן קשורות בשותפות.
22
- 23 .6 להצעת פקיד השומה אין עיגון לשוני בסעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, ובנוסף יש בה כדי
24 לחייב את השותפות להוציא מקופתה סכום העולה על המתחייב מהוראות סעיף 19 (א) (6)
25 לחוק המיסוי, וכזאת אין לעשות.
26
- 27 .7 לצורך הכרעה באשר ליישום הוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, ראיתי לנכון לעמוד על
28 מהות התשלום המתחייב מסעיף זה ולבחון האם תשלום המס מהווה חלוקה שיש להחיל
29 עליה את דיני החלוקה.
30
31 סעיף 301 לחוק החברות, קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 41282-10-16 ג'סיין את קידר בע"מ ופאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת, דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ, דלק נאמנויות קידוחים בע"מ, משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה, פקיד שומה מפעלים גדולים, ורשות ניירות ערך

- 1 משכך, אין לראות בחובת התשלום הנגזרת מהוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, חלוקה
2 כמשמעותה בחוק החברות, וממילא אין להחיל על התשלום בו חייב השותף הכללי את דיני
3 החלוקה.
4
- 5 9. אפשרות אחרת לקיים את הוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, בשותפות מוגבלת
6 ציבורית, גלומה בהוראות סעיף 65 נד לפקודת השותפויות, המאמץ את דיני החלוקה
7 לשותפות מוגבלת ציבורית "בשינויים המחויבים". דהיינו מקום שדיני החלוקה החלים על
8 חברות אינם מתיישבים עם מהות השותפות הציבורית המוגבלת או הדין החל עליה, יש
9 להתאים את דיני החלוקה לדינים החלים על השותפות ובהם הוראות סעיף 19 (א) (6) לחוק
10 המיסוי.
11
- 12 10. סביר להניח שתשלום המס באופן הקבוע בסעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, יוצר שוני בהוצאה
13 שמוציאה השותפות בגין יחידים המחזיקים ביחידת השותפות לבין חברות המחזיקות
14 ביחידת השותפות, אולם עניינו של סעיף 19 (א) (6) בגביית מס ולא בהסדרת היחסים בין
15 מחזיקי יחידות השותפות.
16
- 17 11. כל עוד עומד הסדר הגביה הקבוע בסעיף 19 (א) (6) לחוק המיסוי, בתוקפו, על השותפות
18 ו/או השותף הכללי למצוא את הדרך הראויה לאזן בין ההוצאה הנוספת הכרוכה בשיעור
19 המס החל על יחידים המחזיקים ביחידות השותפות לבין ההוצאה הכרוכה בשיעור המס
20 החל על חברות המחזיקות יחידות השותפות. אחת הדרכים היא זו המוצעת על ידי המפקח
21 ולפיה במועד תשלום המס על ידי השותף הכללי, יקבע השותף הכללי חלוקה מאזנת שיכול
22 שתהא "רעיונית" (זקיפה רישומית עד לחלוקה והתחשבות בפועל) לאותם בעלי יחידות
23 השותפות ששיעור המס שלהם נמוך משיעור המס החל על יחידים. בית המשפט כאן, אינו
24 שם עצמו במקום השותף הכללי וככל שימצא הסדר אחר העונה על דרישות הדין (הסכמי
25 השותפות ודיני השותפויות) החלים על השותפות ועליו רשאי הוא לעשות כן.
26
27
- 28 סוף דבר
29
- 30 נוסח סעיף 19 (א) (6) לחוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, תשע"א – 2011, אינו מהווה חלוקה אלא
31 קובע הסדר לגביית מס, לפיו חייב השותף הכללי לשלם בעת הגשת הדוח השנתי של השותפות את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 41282-10-16 ג'סיין את קידר בע"מ ופאהן קנה ושות' ורו"ח מיכה בלומנטל נ' דלק קידוחים – שותפות מוגבלת, דלק ניהול קידוחים (1993) בע"מ, דלק נאמנויות קידוחים בע"מ, משרד המשפטים, מחלקת ייעוץ וחקיקה, פקיד שומה מפעלים גדולים, ורשות ניירות ערך

1 המס החל על יחידים המחזיקים ביחידות השתתפות בשיעור המס השולי החל עליהם ואת המס
2 החל על חברות המחזיקות ביחידות השתתפות בשיעור מס החברות החל עליהן, וכך נקבע.
3
4 בנסיבות העניין כל צד יישא בהוצאותיו.

5
6 **מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**
7 **ניתן היום, י"ב חשוון תשע"ח, 01 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.**

8
9
10

מגן אלטוביה, שופט