



בבית המשפט העליון

דנ"א 5388/20

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות

המבקשות: 1. אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ
2. א.ס. סי. אל קניון דרורים בע"מ
3. יאנטרה בע"מ

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה יחידה ארצית לשומה
2. פקיד שומה פתח תקוה

בקשה לקיום דיון נוסף על פסק דינו של בית משפט זה בע"א 18/2515, ע"א 9131/18 ובע"א 2114/19 שניתן ביום 17.6.2020 על ידי כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר והשופטים ד' מינץ וי' אלרון

בשם המבקשות: עו"ד יוסי אלישע; עו"ד בני קלדרון; עו"ד ארז דר
לו-לו; עו"ד זיו שרון

החלטה

זוהי בקשה לקיים דיון נוסף על פסק דינו של בית משפט זה (המשנה לנשיאה ח' מלצר והשופטים ד' מינץ וי' אלרון) מיום 17.6.2020 בע"א 2515/18, ע"א 9131/18 ובע"א 2114/19 אשר דחה את ערעור המבקשות, קיבל את הערעור שכנגד מטעם המשיב 1 וקבע כי סכום כסף המחולק על ידי חברה-בת לחברה-אם כתוצאה מרווחי שערות אינו נחשב דיבידנד "שמקורו בהכנסות" החברה המקבלת, בהתאם לסעיף 126(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), ועל כן אינו פטור ממס חברות.

1. בשנת 2006 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מס' 29 – אימוץ תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), אשר במסגרתו אומצו תקני הדיווח הבינלאומיים לתוך התקינה החשבונאית הישראלית. התקן הישראלי הרלוונטי לענייננו הוא תקן חשבונאות מס' 16 – נדל"ן להשקעה (להלן: התקן). התקן מאפשר את הצגתם של נכסי נדל"ן להשקעה במאזני החברה על פי שוויים ולא על פי עלותם, כך שההפרש

בין עלות הנכס ובין ערכו המשוערך נחשב לרווח או להפסד של החברה (להלן: רווחי שערור). רישום שווי הנכס במאזני החברה כרווחי שערור מאפשר לחברות לחלק לבעלי המניות דיבידנדים מתוך רווחים חשבונאיים אלו, עוד לפני מימוש הנכס (להלן: דיבידנד מרווחי שערור).

2. המבקשת 1, אורון אחזקות מלונאות ותיירות בע"מ (להלן: אורון), החזיקה בין השנים 2008-2011 במניותיה של חברת מלונות אסטרל בע"מ (להלן: אסטרל), שבבעלותה היו באותה התקופה ארבעה בתי מלון בעיר אילת. בין השנים 2009-2011 חילקה אסטרל דיבידנד לאורון, אשר סך של כ-10 מיליון ש"ח מתוכו חולק מתוך רווחי השערור שנוצרו בעקבות יישום התקן על נכסי הנדל"ן שבבעלותה. בדיווחיה לפקיד השומה סברה אורון כי ההכנסה שמקורה בדיבידנד מרווחי שערור פטורה ממס חברות בהתאם להוראת סעיף 126(ב) לפקודה, בהיותה הכנסה מדיבידנד. פקיד השומה דחה את דיווחה של אורון והבהיר שלעמדתו דיבידנד מרווחי שערור אינו מהווה "הכנסה" כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, ולפיכך הוראת סעיף 126(ב) לפקודה אינה חלה עליו. אורון ערערה על החלטת פקיד השומה לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו, אך בית המשפט (השופט ה' קירש) דחה את ערעורה וקבע כי הכנסה שמקורה בדיבידנד מרווחי שערור אינה "הכנסה" של ממש, אלא רווח רעיוני שמקורו בשינוי שיטת הרישום החשבונאי, ועל כן היא אינה פטורה ממס חברות בהתאם להוראות סעיף 126(ב). עם זאת, בית המשפט פסק שלשם הימנעות מכפל מס בעתיד, על פקיד השומה לשום כל מכירה עתידית של הנכס הנדון שבגיננו התקבלו רווחי השערור, באופן המביא בחשבון את מיסוי הדיבידנדים שקיבלה אורון.

3. המבקשת 2, חברת א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ (להלן: א.ס.י.אל) מחזיקה החל משנת 2009 בחלקים שווים יחד עם המבקשת 3, חברת יאנטרה בע"מ (להלן: יאנטרה) במניותיה של חברת קניון דרורים בע"מ (להלן: חברת קניון דרורים). חברת קניון דרורים הינה בעלת זכויות החכירה בנכס מקרקעין שעליו מצוי המרכז המסחרי קניון דרורים, וכן הינה בעלת 51% מזכויות החכירה של תחנת הדלק הסמוכה לקניון. בסוף שנת 2009 חילקה חברת קניון דרורים דיבידנד לא.ס.י.אל וליאנטרה. סך של 12,742,070 ש"ח מתוכו, חולק כדיבידנד מרווחי שערור. בדומה לעניינה של אורון, לאחר שא.ס.י.אל ויאנטרה לא כללו בדיווחיהן לפקיד השומה את ההכנסות שמקורן בדיבידנד מרווחי שערור, דחה פקיד השומה את דיווחיהן, וערעורים שהגישו לבית המחוזי מרכז-לוד (השופט א' סטולר) נדחו מטעמים דומים לאלו שפורטו בפסק הדין בעניינה של אורון.

4. על הקביעה לפיה דיבידנד מרווחי שערך אינו בא בגדר סעיף 126(ב) לפקודה ואינו פטור ממס חברות, הגישו המבקשות שלושה ערעורים לבית משפט זה, והמשיב הגיש ערעור שכנגד על קביעת בית המשפט המחוזי בעניינה של אורון לפיה במקרה של מכירה עתידית של הנכס הנדון יהיה עליו להתחשב במיסוי הדיבידנד מרווחי השערך. ביום 17.6.2020 דחה בית משפט זה פה אחד (המשנה לנשיאה ח' מלצר והשופטים ד' מינץ וי' אלרון) את ערעורן של המבקשות, וקיבל ברוב דעות (השופטים ד' מינץ וי' אלרון, כנגד דעתו החולקת של המשנה לנשיאה ח' מלצר) את הערעור שכנגד.

5. בפסק הדין עמד השופט ד' מינץ, אשר כתב את חוות הדעת העיקרית, על מהות ההסדר הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה, שזו לשונו:

126 (א) על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של 26.5%.
 (ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו במישרין או בעקיפין מחבר-בני-אדם אחר החייב במס חברות וכן לא תיכלל הכנסה שנקבע לגבי שיעור מס מיוחד.

השופט מינץ התייחס, תחילה, למודל מיסוי החברות הדו-שלבי שחל בישראל, במסגרתו, בשלב ראשון חברה ממוסה במס חברות בגין הכנסתה החייבת ובשלב השני, בעת חלוקת רווחי החברה כדיבידנד, בעלי המניות היחידים מחויבים בשיעור מס משלים לשיעור המס המלא. על רקע זה, ציין השופט מינץ כי הפטור הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה נועד למנוע את חיובה במס של החברה המקבלת, שהיא אך החוליה המקשרת בין החברה המחלקת ובין בעל המניות שעליו יוטל החיוב במס בעת שיקבל את הדיבידנד בסופו של דבר. ואולם, בדומה לבית המשפט המחוזי, השופט מינץ סבר אף הוא כי הכנסה שמקורה ברווחי שערך אינה נופלת בגדר הפטור הקבוע בסעיף 126(ב), משום שלפי דיני המס, המונח "הכנסה" אינו מתייחס לכל התעשרות או ריווח, אלא להתעשרות ממומשת בלבד. זאת בהתאם ל"עקרון המימוש" הנהוג בדיני המס הישראליים. עוד צוין, כי החרגת רווחי שיערוך מתחולת סעיף 126(ב) לפקודה מוצדקת גם מהטעם שעל פי עקרון המימוש, החברה המחלקת אינה ממוסה בגין עליית ערכם של נכסיה ועל כן, אין מקום לפטור את החברה המקבלת מתשלום מס על הכנסותיה מדיבידנדים המחולקים לה על ידי החברה המחלקת שמקורם, כאמור, ברווחים שטרם מוסו. השופט מינץ ציין כי פירוש המונח "הכנסה" לפי עקרון המימוש חורג אמנם מהאופן שבו נתפסת "הכנסה" במסגרת כללי החשבונאות, ובכך אינו עולה בקנה אחד עם "עיקרון העקיבה" לפיו במרבית המקרים הפקודה מאמצת את המובן הניתן למושגים שונים במסגרת כללי

החשבונאות המקובלים. עם זאת, לגישת השופט מ'ינן, פרשנות המבכרת את עקרון המימוש מוצדקת לאור התכליות ועקרונות היסוד שניצבים ביסודם של דיני המס ובהם שיקולי פשטות והתחשבות בקשיי נזילות של הנישום וכן הצורך ביצירת וודאות באשר לרווחים ולהפסדים לא ממומשים. בפרט, כך הוטעם, מקום שבו עקרון העקיבה אינו מתיישב עם מדיניות המס שאותה ביקש המחוקק להגשים בפקודה, ההלכה מורה כי דיני המס יגברו על כללי הרישום החשבונאי (פסקה 32 לחוות דעתו של השופט מ'ינן). השופט מ'ינן קבע כי עד למכירת נכס הנדל"ן רווחי שערורך הם רווחים רעיוניים בלבד, ומשכך, אין לראות בהם "הכנסה" כמובנה במסגרת דיני המס. בנוסף, עמד השופט מ'ינן על כך שאימוץ הפרשנות המוצעת על ידי המבקשות לסעיף היה מוביל להיווצרותו של "אפקט נעילה" (lock-in effect) לפיו נוצר לנישום תמריץ להימנע ממימוש הנכס בפועל במטרה להוסיף ולדחות את תשלום המס, אף אם מימושו כדאי מטעמים אחרים.

6. השופט מ'ינן הוסיף והתייחס לטענת המבקשות באשר להשפעתו הפרשנית של סעיף 1א100 לפקודה על נסיבות המקרה. סעיף זה, אשר נוסף לפקודה בשנת 2013 (לאחר התקופה הרלוונטית למבקשות ועל כן הוא אינו חל במישרין על עניינן), קובע הוראות באשר למיסוי דיבידנד מרווחי שערורך. לפי הוראת סעיף זה, כאשר חברה מחלקת דיבידנד מרווחי שערורך לבעלי מניותיה, יראו את הנכס בגינו נרשמו רווחי השערורך בדוחות הכספיים של החברה המחלקת, כאילו נמכר על ידה כאמור ביום החלוקה (להלן: מכירה רעיונית), ומיד נרכש על ידיה בשנית (להלן: רכישה רעיונית). בהתאם לכך, הרווחים מהמכירה הרעיונית יחויבו במס רווחי הון, וכפועל היוצא מכך הדיבידנד המחולק יהא פטור ממס חברות, בהתאם להוראת סעיף 126(ב) לפקודה. כמו כן, הרכישה הרעיונית המתקיימת במקביל מונעת חיוב במס כפול במועד המימוש העתידי, שכן היא "מאפסת" את הערך שצבר הנכס במועד חלוקת הדיבידנד. השופט מ'ינן דחה את טענת המבקשות לפיה חקיקת הסדר היוצר אירוע מס בעת חלוקת דיבידנד מרווחי שערורך במסגרת סעיף 1א100, מלמדת כי טרם התיקון חלוקה כאמור הייתה פטורה ממס. הוא ציין כי המימוש הרעיוני הקבוע בסעיף 1א100 פותר בעיה אפשרית שנוצרה במצב החוקי שחל טרם התיקון, אשר הביא לכך שבמקרים מסוימים רווחים שמקורם בשערורך נכסים ימוסו בִּתְרָה, אך הוסיף כי חקיקת הסעיף ביקשה להתמודד עם סוגיית המיסוי ברמת החברה מחלקת הדיבידנד, ולא ברמת החברה מקבלת הדיבידנד, ועל כן אין לסעיף זה השלכה על עניינן של המבקשות. חיזוק לפרשנות זו מצא השופט מ'ינן בדברי ההסבר לתיקון בו נוסף סעיף 1א100 לפקודה, אשר מהם עולה כי גם לפני התיקון, לא סברה רשות המיסים כי קיימת "פרצה" בפקודה, כשיטת המבקשות. עוד צוין כי כניסתו של סעיף 1א100 לתוקף מותנית בהתקנת תקנות על ידי שר האוצר, אשר טרם הותקנו, וכי אף מסיבה זו יש לצמצם את המשקל הפרשני שיש ליתן להסדר הקבוע בסעיף זה.

אשר לערעור שכנגד, השופט מ'ינן קבע כי סוגיית השומה העתידית של אסטרל בגין מימוש נכסי הנדל"ן כלל לא עמדה בפני בית המשפט המחוזי ומשכך לא היה מקום לקבוע מסמרות בעניינה. על כן, נקבע כי יש לקבל את הערעור שכנגד וככל שהנכס אכן ימומש ולאסטרל יהיו השגות על השומה, יהיה באפשרותה לעשות כן בדרכים המקובלות בבוא השעה המתאימה.

7. המשנה לנשיאה, השופט, ח' מלצר הצטרף לפסק דינו של השופט מ'ינן ביחס לדחיית ערעורי המבקשות, אך סבר בדעת מיעוט כי יש לדחות גם את הערעור שכנגד. המשנה לנשיאה ח' מלצר ציין שבהתאם לגישה הדו-שלבית הנוהגת ביחס למיסוי חברות בדין הישראלי, אין להטיל כפל מס על אותו הרווח, פעם בידי החברה המקבלת ופעם בידי בעל המניות. לדידו, אימוץ גישת פקיד השומה לפיה בעת מכירת הנכס על ידי חברת הבת נותרת בידיו האפשרות למסות פעם נוספת אותה עליית ערך שכבר מוסתה בעת חלוקת רווחי השערוך, סותרת את הגישה המבקשת למנוע כפל מס. על כן, לגישתו, בעריכת השומה בעת מימוש הנכס על ידי אסטרל, יהיה על פקיד השומה להתחשב במס שנגבה על הדיבידנד מרווחי השערוך וזאת כפי שקבע בית המשפט קמא. עם זאת, המשנה לנשיאה מלצר הוסיף כי ככל שיתקבל הערעור שכנגד מהטעם הפרוצדורלי שעליו עמד השופט מ'ינן, ניתן יהיה לראות בקביעת בית המשפט קמא בעניין זה, אמירת אגב המבהירה את המצב המשפטי לקראת התדיינות עתידית בנושא זה, אם תתקיים כזו.

8. השופט י' אלרון הצטרף לחבריו בעניין דחיית ערעור המבקשות. השופט אלרון סבר אף הוא כי החשש מפני חיוב בכפל מס הוא שיקול כבד משקל, אשר ראוי כי ייבחן בקביעת השומה העתידית של אסטרל, אך לבסוף הצטרף לעמדתו של השופט מ'ינן לפיה אין להכריע בסוגיה זו במסגרת ההליך דנן, אלא במקרה הצורך במסגרת הליכי המס בעניינה של אסטרל.

9. מכאן הבקשה שבפני, בה טוענות המבקשות כי פסק הדין "מהווה רעידת אדמה בעניין אופי מיסוי חלוקת הרווחים", וכי נקבעה בו הלכה חדשה וקשה אשר מוצדק לקיים בה דיון נוסף בהתאם לאמור בסעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 (להלן: חוק בתי המשפט). המבקשות טוענות כי בפסק הדין נושא הבקשה נקבעה לראשונה הלכה ולפיה דיבידנד מרווחי שערוך אינו מהווה "הכנסה" ועל כן אינו פטור מתשלום מס חברות על ידי החברה המקבלת. לשיטתן, קביעה זו היא קביעה קשה העומדת בסתירה לגישה הדו-שלבית הנוהגת ביחס למיסוי חברות בדין הישראלי והמעוגנת בסעיף 126(ב) לפקודה, והיא גורמת להקדמת מס החברות בניגוד לגישה זו.

לטענת המבקשות, פסק הדין יוצר קושי נוסף הקשור ב"מיסוי הפרשים זמניים בין הכנסה חשבונאית ובין הכנסה לצורכי מס". לגישתן, פסק הדין מתעלם מכך שרווחי

השערוך שמחולקים כדיבידנד אינם אלא הפרשים זמניים שישתנו בעתיד, ביום שבו הנכס המשוערך יימכר ועוד הן מוסיפות בהקשר זה, בהסתמך על חוות דעתו של המשנה לנשיאה, ח' מלצר, כי קבלת הערעור שכנגד משמעה יצירת "פוטנציאל אמיתי וממשי לכפל מס". בנוסף, טוענות המבקשות כי הפרשנות שניתנה בפסק הדין להוראת סעיף 126(ב) לפקודה אינה מעניקה משקל מספק ל"הלכת העקיבה", וכי יישום נאות שלה על המקרה דנן היה מוביל למסקנה כי יש לפטור ממס חברות חלוקת דיבידנד מרווחי שערוך, בדומה לדין שחל ביחס לכל חלוקת דיבידנד אחרת, שכן כללי החשבונאות אינם מבחינים בין הכנסה שמקורה ברווחי שערוך ובין הכנסה מכל מקור אחר.

לבסוף חוזרות המבקשות על טענתן בערעורים לפיה תיקון הפקודה בשנת 2013 והוספת סעיף 1א100 מלמד שעמדת המחוקק הייתה כי טרם התיקון, חלוקת דיבידנד מרווחי שערוך הייתה פטורה ממס וכי היה על בית המשפט לתת משקל מכריע לעמדה זו במסגרת הליך הפרשנות. על מנת לתמוך בטענתן, מפנות המבקשות לחריג שנקבע בהגדרת "רווחי שערוך" שבסעיף 1א100 ולדיונים שנערכו בעניין זה, ומסיקות כי המחוקק ביקש להוציא מתחולת הסעיף עודפים בסכום של 1,000,000 ש"ח ומטה. המבקשות סבורות כי הותרת פסק הדין על כנו תוביל לתוצאה לפיה דווקא חלוקת דיבידנד מרווחי שערוך בסכום נמוך, לא תהנה מהפתרון לבעיית כפל המס הקבוע בסעיף 1א100 לפקודה, וזאת בניגוד לכוונת המחוקק.

דיון והכרעה

10. לאחר עיון בפסק הדין ובבקשה לדיון נוסף, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות. כפי שנקבע לא אחת, הדיון הנוסף הוא הליך חריג השמור לאותם מקרים שבהם נפסקה הלכה חדשה העומדת בסתירה להלכה קודמת של בית המשפט העליון, או שמפאת חשיבותה, קשיוותה או חידושה ראוי לקיים בה דיון נוסף (סעיף 30(ב) לחוק בתי המשפט; דנ"מ 7902/19 שילה נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה ירושלים, פסקה 5 (23.4.2020) (להלן: עניין שילה)). עוד נפסק כי חידוש הלכה, כשלעצמו, אינו מהווה טעם לקיומו של דיון נוסף וכי לצורך כך "נדרשת הלכה מיוחדת וחריגה שיש בה כדי לשנות באורח מהותי נורמות ששררו עובר להלכות שנדונו והוכרעו בפסק הדין" (דנ"א 3455/05 עטיה נ' שחר, פסקה 6 (11.10.2002); דנ"מ 4539/19 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה שרונים נ' סמונד ואח', פסקה 6 (9.9.2019); עניין שילה, שם).

פסק הדין מושא הבקשה דנן אינו נמנה עם מקרים חריגים אלו.

11. בית המשפט העליון נדרש אמנם, לראשונה בפסק-הדין, לשאלת תחולתו של סעיף 126(ב) לפקודה על דיבידנד מרווחי שערוך, ומשכך קביעתו בעניין זה יש בה משום

חידוש. אך קביעה זו אינה סותרת הלכות קודמות ובניגוד לטענת המבקשות, נראה כי היא אינה מעוררת את הקשיים שעליהם הצביעו.

המבקשות טענו כי פסק הדין מוליך לתוצאה בעייתית משום שהוא עומד בסתירה לגישה הדו-שלבית הנוהגת ביחס למיסוי חברות. טענה זו אין בידי לקבל. עיון בפסק הדין מעלה כי בית המשפט דן במהותו של מודל המיסוי הדו-שלבי ובתכליותיו. הוא הפנה לספרות המשפטית ולפסיקה קודמת בעניין זה (ראו סעיפים 27 ו-40 לחוות דעתו של השופט מ'ינץ) וביקש לפרש את סעיף 126(ב) באופן שישמר את מודל המיסוי הדו-שלבי ואת הרציונלים העומדים בבסיסו. המבקשות הוסיפו וטענו, כי תוצאת פסק הדין אינה מתיישבת עם העובדה שעל דיבידנד בין-חברתי יש להטיל מס פעם אחת בלבד ברמת בעל המניות אף בלא שיוטל חיוב מוקדם במס. חיוב כזה לשיטתן, קשה ומצדיק דיון נוסף. טענה זו אף היא דינה להידחות. ראשית, היא אינה מתיישבת עם מודל המיסוי הדו שלבי שעליו עומדות המבקשות עצמן, ושנית היא אינה עולה בקנה אחד עם הספרות המשפטית והפסיקה שאליה הפנה בית המשפט, המטעימים כי הרציונל שבבסיס סעיף 126 לפקודה נשען על ההנחה לפיה החברה המחלקת נתונה למיסוי חברות (פסקה 27 לחוות דעתו של השופט מ'ינץ וההפניות שם; וראו בנוסף אהרון נמדר "המס על הכנסות שוטפות של משקיע פרטי מניירות ערך הנסחרים בבורסה" מיסים ט(2) א-1, א-8 (1995)).

12. הוא הדין באשר לטענת המבקשות כי בית המשפט לא ייחס משקל ראוי לעיקרון העקיבה. בית המשפט הטעים כי אף שהפקודה סומכת ידיה, על פי רוב, על כללי החשבונאות המקובלים בעולם המסחר, הלכה היא כי במקרים שבהם כללי החשבונאות אינם מתיישבים עם מטרות דיני המס, כבענייננו, יגברו דיני המס על כללי החשבונאות (פסקה 32 לחוות דעתו של השופט מ'ינץ). קביעה זו, הנסמכת אף היא על פסיקה קודמת של בית משפט זה, אין בה משום קושי או חידוש מהותי המצדיקים דיון נוסף.

13. יתרה מכך, בית המשפט עמד בפסק דינו על כך שאימוץ גישתן של המבקשות יוביל לתוצאה קשה אחרת של כפל הטבות במס: פעם אחת ברמת החברות המחלקות שיהנו מאפקט דחיית המס הנובע מיישומו של עיקרון המימוש על פיו הן אינן משלמות מס בפועל במועד שערך הנכסים; ופעם נוספת, ברמת החברות המקבלות, אשר לגישתן הדיבידנד שחולק להן חוסה תחת הפטור הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה (פסקה 41 לחוות דעתו של השופט מ'ינץ). תוצאה זו אין להלום.

הטענה הנוספת שהעלו המבקשות בדבר התוצאה הקשה שעלולה להיגרם על פי פסק הדין בעניין חלוקת דיבידנד מרווחי שערך בסכום נמוך, אינה רלבנטית לענייננו, זאת משום שחלוקת הדיבידנדים שבוצעה בעניינן של המבקשות אינה באה בגדר אותו

חריג. משכך סוגיה זו כלל לא נדונה בפסק הדין, וכבר נפסק כי "מה ש'לא נמצא' בפסק דין ולא עליו הושתתה ההחלטה, אינו יכול להוות 'הלכה'" (דנ"א 8482/17 כהן נ' אינסל, פסקה 5 (8.11.2017); דנג"ץ 1988/08 התנועה לאיכות השלטון בישראל נ' היועץ המשפטי לממשלה, פסקה 10 (24.3.2008)). אשר להוראת סעיף 100א1 לפקודה – כפי שצוין בפסק הדין, הוראה זו טרם נכנסה לתוקף. על כן, הטענות שהעלו המבקשות בהקשר זה הן תיאורטיות ודי בטעם זה על מנת לדחות את הבקשה לדיון נוסף ככל שהיא מבוססת על טענות אלה.

14. כמו כן, לא מצאתי ממש בטענת המבקשות לעניין החיוב בכפל מס שעלול להיגרם כתוצאה מקבלת הערעור שכנגד. המבקשות ניסו להיבנות בהקשר זה מחוות דעתם של המשנה לנשיאה, ח' מלצר והשופט י' אלרון. ואולם, כמפורט לעיל, בית המשפט קבע כי אין הכרח לטעת מסמרות בשאלות הנוגעות לחישוב המס העתידי בגין מימוש נכסי השערוך. הוא הותיר שאלה זו לעת מצוא, אם וככל שתתעוררנה השגות בעניין זה. משעה שסוגיה זו לא הוכרעה בפסק הדין, אין מקום לדון בה במסגרת דיון נוסף (ראו לעניין זה: יגאל מרזל "סעיף 18 לחוק יסוד: השפיטה – 'דיון נוסף' בדיון הנוסף" ספר דורית ביניש, 181, 212 (קרן אזולאי, איתי בר סימן טוב, אהרון ברק ושחר ליפשיץ עורכים, 2018)).

15. מכל הטעמים המפורטים לעיל, הבקשה נדחית. משלא נתבקשה תגובת המשיבים לא ייעשה צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"ג בתשרי התשפ"א (11.10.2020).

ה נ ש י א ה