



בבית המשפט העליון

דנ"א 6727/16

לפני: כבוד הנשיאה מ' נאור

המבקשים: 1. אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ
2. תעשיות פלוקטקס בע"מ
3. מאיר זיילר

נגד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים

בקשה לדיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 4525/13 ובע"א 4553/13 שניתן ביום 17.8.2016 על ידי כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין וכבוד השופטים: ד' ברק-ארז ומ' מזוז

תגובה מטעם המשיב מיום 13.12.2016

בקשה מוסכמת מטעם המבקשים להגשת תשובה לתגובה מטעם המשיב מיום 15.12.2016

עמדת המשיב לבקשה מטעם המבקשים להגשת תשובה לתגובה מטעם המשיב מיום 15.12.2016

בשם המבקשים: עו"ד פרופ' דן ביין; עו"ד יואב ביין

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

החלטה

לפניי בקשה להורות על קיומו דיון נוסף בפסק-דינו של בית-משפט זה (מפי השופט מ' מזוז ובהסכמתם של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין ושל השופטת ד' ברק-ארז) בע"א 4525/13, 4553/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (17.8.2016)). במסגרתו של פסק-הדין קיבל בית-משפט זה באופן חלקי את ערעורו של המשיב (תוך דחיית ערעורן של המבקשות 1 ו-2) וקבע כי מעמדו של

המבקש 3 – שהיה משיב פורמלי בשני הערעורים – בשנים הרלוונטיות (1998-2002) היה "תושב ישראל".

השתלשלות ההליכים

1. בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 זכאיות חברות המקימות "מפעל מאושר" (כהגדרתו בחוק), בין היתר, לשלם שיעור מופחת של מס חברות. ככל שלפחות 25% מהחברה מוחזקים בידי תושבי חוץ (להלן: חברת משקיעי חוץ), תזכה החברה להטבה גדולה יותר ותשלם שיעור נמוך יותר של מס חברות בהשוואה לשיעור המס שתשלם חברה שאינה חברת משקיעי חוץ (ראו סעיפים 45 ו-47 בחוק).

במוקד ההליכים בענייננו ניצבה השאלה אם המבקשות 1 ו-2, שזכו בשנים הרלוונטיות להטבות מס מכוח החוק לעידוד השקעות הון, הן חברות משקיעי חוץ. ובאופן ספציפי, האם המבקש 3 – שהחזיק עד לשנת 1999 בבעלות חלקית במבקשות 1 ו-2 ובשנה זו רכש את מלוא הבעלות בהן – היה תושב חוץ או תושב ישראל.

2. בית-המשפט המחוזי קבע כי מרב הזיקות של המבקש 3 בשנים הרלוונטיות היו לישראל ולכן שהוא היה תושב ישראל בשנים הרלוונטיות. בקביעה זו לא מצא בית-המשפט זה להתערב בפסק-הדין מושא ענייננו. אדגיש כבר עתה כי המבקשים אינם מעלים טענות מפורשות בעניין זה במסגרת הבקשה שלפניי.

3. במוקד ענייננו מצויה קביעה אחרת של בית-המשפט המחוזי, שבה מצא בית בית-המשפט זה להתערב. במסגרת ההליכים הציגו המבקשים טענה חלופית: אף אם מעמדו של המבקש 3 בשנים הרלוונטיות היה של תושב ישראל, הרי שלנוכח העובדה שרשות המסים ומרכז ההשקעות (האמון על השקעות המבוצעות מכוח החוק לעידוד השקעות הון) התייחסו אליו כאל תושב חוץ – מנוע המשיב עתה מלשנות את עמדתו באופן רטרואקטיבי. במילים אחרות, לפי קו-טיעון זה, על סיווגו של המבקש 3 כתושב ישראל לחול באופן פרוספקטיבי – ממועד שינוי עמדתו של המשיב, בשנת 2003 – ולא לגבי השנים שבהן עסק ההליך, 1998-2002.

בית-המשפט המחוזי ציין כי על הסיטואציה חולשת הדוקטרינה של תיקון טעות מצד הרשות המינהלית (ראו, למשל: בג"ץ 298/70 ה' ג' פולק בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד כה (2) 3 (1971) (להלן: עניין פולק)). בית-המשפט קבע כי המבקש 3

הסתמך על עמדתן של הרשויות ולכן אף שהמשיב רשאי לתקן את טעותו, אין באפשרותו לעשות זאת באופן רטרואקטיבי (פס' 6 בפסק-הדין). על יסוד האמור נקבע כי מעמדו של המבקש 3 כתושב ישראל יהיה משנת 2003 ואילך. כפועל יוצא, נקבע שהמבקשות 1 ו-2 תידרשנה לשלם בשנים 1998-2002 שיעור נמוך יותר של מס חברות (בשל היותו של המבקש 3 תושב חוץ).

4. בית-משפט זה אימץ את קביעותיו העובדתיות של בית-המשפט המחוזי, שלפיהן "מהתנהלות מרכז ההשקעות ורשות המסים לאורך השנים משתמעת הכרה בפועל ב[מבקש 3] כתושב חוץ, נכון לאותם מועדים" (פס' 16 בפסק-הדין). אולם, בניגוד לעמדתו של בית-המשפט המחוזי, קבע בית-משפט זה כי אין לבחון אם מדובר היה בטעות של הרשויות שהן מבקשות לתקנה אלא אם התנהלותן של הרשויות יצרה מצג בפניהם של המבקשים, המונע מהמשיב לשנות עתה את עמדתו. בית-המשפט קבע כי על סיטואציה זו חולשת הדוקטרינה של מניעות מכוח מצג (estoppel by representation), אשר "מונעת" צד מלהתכחש למצג שהציג לפני צד אחר, אם אותו צד הסתמך על המצג בתום-לב ובאופן סביר ושינה את מצבו לרעה" (רע"א 4928/92 עזרא נ' המועצה המקומית תל-מונד, פ"ד מז(5) 94, 100 (1993); פס' 17 בפסק-הדין מושא הבקשה וההפניות שם).

בית-משפט ציין כי "אף אם נניח כי התנהלות הרשויות בענייננו... עולה כדי 'מצג' העשוי לשמש בסיס להסתמכות (והדבר מסופק בעיני), עדיין יש לבחון אם [המבקש 3] אכן בפועל 'הסתמך על המצג בתום-לב ובאופן סביר ושינה עקב כך את מצבו לרעה'" (פס' 17). בית-המשפט קבע כי טענותיו של המבקש 3 בעניין זה לא הוכחו והן אף אינן מתיישבות עם עדויותיו ועם עובדות המקרה. כך, נקבע כי השקעותיו של המבקש 3 בישראל לא היו מתוך הסתמכות על מצגיהן של הרשויות אלא – כפי שהעיד המבקש 3 בעצמו – במצוות רבו, הרבי מלובביץ'. בית-המשפט מצא עוד כי המבקש 3 היה מודע בזמן אמת להשלכות המס של היותו תושב ישראל ומתוך מודעות זו בחר לבצע השקעות אלה. על רקע האמור נקבע כי המבקש 3 "לא הסתמך על המצג, ובוודאי שאין מדובר בהסתמכות 'בתום-לב ובאופן סביר'" (פס' 20; ההדגשות במקור – מ.נ.).

5. בפסק-הדין מושא הבקשה הוצגו נימוקים רבים נוספים התומכים בתוצאה זו. ראשית, נקבע כי מאחר שתושבות אינה קבועה ומשתנה מעת לעת בהתאם לזיקותיו של הנישום למדינה, הרי שככלל לא תיתכן לנישום ציפייה סבירה כי תושבותו תישאר על

כנה (אלא אם קיימת הוראת חוק מפורשת הקובעת כך. ראו, למשל, סעיף 72א בחוק לעידוד השקעות הון, כפי שתוקן בשנת 2005 – קרי במועד מאוחר לענייננו). שנית, בשים לב לכך שכל שנת-מס עומדת בפני עצמה ואינה מקימה השתק ביחס לשנות-מס מאוחרות, אין רשות המסים מנועה מלשנות עמדתה ביחס לשנים אלה. שלישית, בהתאם לדינים החלים על רשויות מנהליות, רשאית הרשות לתקן טעות שחלה בהחלטותיה ואין להלום הנצחתה של הטעות, שזו העמדה המשתקפת בטענותיהם של המבקשים. ולבסוף, הודגש כי בניגוד לטענת המבקשים, אין עסקינן בשינוי דטרואקטיבי של מעמדו של המבקש 3 אלא בקביעת עמדתה של רשות המסים ביחס לשנות-מס פתוחות, שלגביהן רשאית רשות המסים בהתאם לדין לקבוע שומות לפי מיטב השפיטה – כפי שעשתה בענייננו (ראו, לעניין זה, סעיפים 145 ו-147 בפקודת מס הכנסה).

6. אציין כבר עתה כי פסק-הדין עסק במספר סוגיות נוספות – מיסוי הכנסות מפיקדונות, ניכוי הוצאות מימון וניכוי הוצאות משפטיות – שלגביהן נדחו הערעורים. מאחר שהבקשה שלפניי אינה נוגעת לסוגיות אלה, לא ארחיב בעניינן והקורא מופנה לפס' 27-44 בפסק-הדין.

תמצית הטענות

7. המבקשים לא השלימו עם קביעתו של בית-משפט זה בדבר היותו של המבקש 3 תושב ישראל גם בשנים 1998-2002 והגישו את הבקשה שלפניי. עיון בבקשה ובטענותיהם של המבקשים מעלה כי קביעתו זו של בית-משפט זה מעוררת לדבריהם לא פחות מ-10 "שאלות עקרוניות". המבקשים אפיינו שאלות אלה כ"סוגיות מתחום המשפט המנהלי הכללי ולא רק סוגיות מיסיות במונח הצר", אפיון שמצדיק, כך טענו, בירורן במסגרתו של הרכב מורחב (פס' ג(10) בבקשה). וכך, ניתן למצוא בין שאלות אלה "תהיות" כגון האם קביעה זו עומדת בתכליותיו של החוק לעידוד השקעות הון? האם רשאית המדינה לדבר בשני קולות? "האם ראוי[] שהרשות תשתתף ב'מחיר' בגין טעויותיה"? האם ראוי שערכאת הערעור תתערב בקביעות עובדתיות ביחס למצג של רשות? האם ראוי שערכאת הערעור תתערב בשיקול הדעת של הערכאה הדיונית בשאלה שלפנינו? ועוד (ראו פרק ג' בבקשה).

בהמשך, בפרק שבו התייחסו לעילות לקיומו של דיון נוסף, טענו המבקשים כי מתקיימות בענייננו, כך לשיטתם, כל העילות הקבועות בסעיף 30(ב) בחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. לטענתם נקבעו בפסק-הדין לא פחות מ-5 הלכות

הסותרות הלכות קודמות של בית-משפט זה, כאשר לפחות 3 מהן הן הלכות חדשות. נטען עוד כי מדובר בהלכות חדשות וקשות, בעלות "השלכות רוחב מרחיקות לכת" (סעיף ז(2)(ג) בבקשה). לחלק מטענות אלה אתייחס בהמשך. המבקשים הציגו אף טענות שהוצגו בפני בית-המשפט בערעור אך לשיטתם לא זכו להתייחסות.

8. המשיב סבור כי דין הבקשה להידחות, הן על-הסף – מאחר שהטענות שהוצגו בה הן טענות ערעוריות שאין מקומן בדיון נוסף – הן לגופה. המשיב ציין כי מאחר שטענת ההסתמכות נדחתה במישור העובדתי, הרי ההתייחסות לטענה זו במישור המשפטי הייתה למעלה הצורך וממילא היא אינה מבססת עילה לקיומו של דיון נוסף. המשיב טען כי אף אם ניתן לראות בקביעותיו של בית-המשפט כהלכה, הרי שמדובר בהתפתחות הדרגתית של ההלכה בנושאים הרלוונטיים אשר אינה מצדיקה דיון נוסף. מכל מקום, טענתו המרכזית של המשיב היא כי בפסק-הדין כלל לא נקבעה הלכה, לא כל שכן לא הלכה חדשה, קשה או סותרת ביחס לפסיקה קודמת.

דיון והכרעה

9. לאחר עיון בפסק-הדין, בבקשה ובתגובתו של המשיב מצאתי כי דין הבקשה להידחות, בראש ובראשונה מאחר שבפסק-הדין מושא הבקשה כלל לא נקבעה הלכה. כפי שצוין לא אחת, "הלכה חדשה המצדיקה דיון נוסף חייבת להתגלות על פני הפסק" (דנ"פ 8439/10 מדינת ישראל נ' כהן, פס' 11 (22.2.2011); דנ"א 4804/02 רביזדה נ' גולדמן, פס' 2 (19.8.2002)).

פסק-הדין מושא הבקשה מושתת במלואו על יישומן של הלכות על נסיבותיהם הקונקרטיים של המבקשים. למעשה, דומה כי המבקשים עצמם אינם חולקים על כך. וכך, בפרק ד' בבקשתם, שהוכתר בכותרת "עיקרי פסק דינו של ביהמ"ש העליון בנושא הבקשה", כללו המבקשים את הקביעות העיקריות לשיטתם בפסק-הדין. פרק זה כולל 11 סעיפים אשר כולם עוסקים בקביעות העובדתיות ביחס למבקש 3. במילים אחרות, המבקשים עצמם מודעים לכך כי קביעותיו של בית המשפט – אף שהיו מבוססות כמובן על הדין הרלוונטי – היו כולן ביחס לעניינם הקונקרטי.

משאלה הם פני הדברים, הרי שלא נקבעה בפסק-הדין כל הלכה ולא מתקיים תנאי-הסף הקבוע בסעיף 30(ב) בחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 לקיומו של דיון נוסף (ראו והשוו: דנ"א 5436/16 אורן נ' פקיד שומה כפר טבא, פס' 2 (16.8.2016)).

10. יתרה מכך: טענותיהם של המבקשים במסגרת הבקשה שלפניי הן ערעוריות מטיבן. מקריאתן עולה התחושה כי טענות אלה "נועדו להסוות ניסיון לערער בשנית על קביעות עובדתיות-ספציפיות" שנתקבלו בעניינם של המבקשים בפסק-הדין מושא הבקשה (ראו: רע"א 7668/16 חרמש מבנים בע"מ נ' פלוני, פס' 8 (8.1.2017)). בניגוד לטענותיהם של המבקשים בדבר ההלכות העקרוניות שנקבעו בפסק-הדין, בפועל – כפי שעולה אף מן הבקשה – מטרתן העיקרית של טענות אלה היא להימנע מחבות המס הנובעת להם כתוצאה מסיווגו של המבקש 3 כתושב חוץ בשנים הרלוונטיות (ראו סעיף ג' בבקשה). כידוע, דיון נוסף לא נועד להוות ערעור נוסף ואין להעלות במסגרת בקשה לדיון נוסף טענות ערעוריות (ראו, למשל: דנג"ץ 5019/13 בית הדין השרעי לערעורים בירושלים נ' פלונית, פסקה 7 (14.8.2013); דנ"א 5387/14 מצדה מ.מ. בע"מ נ' מגנוס, פס' 6 (31.12.2014)).

11. ולבסוף, כל הכרעותיו של בית-המשפט בעניינם של המבקשים התבססו, כאמור, על הדין הקיים. וכך, כל אחד מהנימוקים שהוצגו התבסס על פסיקה נרחבת (ראו, בעיקר, פס' 17, 21 ו-22 בפסק-הדין). בנסיבות אלה צודק המשיב בדבריו שגם אם יש בקביעותיו של בית-המשפט חידוש מסוים – וכאמור, איני סבורה כי כך הדבר – הרי שמדובר לכל היותר בפיתוח הלכתי מתבקש אשר אינו מצדיק קיומו של דיון נוסף (ראו, למשל: דנ"א 1047/10 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב, פס' 10 (15.9.2010)).

12. בטרם חתימה אדגיש כי לא מצאתי ממש גם בטענותיהם של המבקשים לסתירה בין פסק-הדין לבין פסיקה קודמת. ראשית, בחלק מפסקי-הדין שאליהם הפנו המבקשים כלל לא נקבעו הלכות. מדובר במקרים שבהם הוכחה הסתמכות קונקרטיית על מצגן של הרשויות (ראו, למשל: עניין פולק; בג"ץ 8634/08 אלחננוב נ' משטרת ישראל – אגף משאבי אנוש (7.10.2010); וע"א 8876/09 גזית החזקות (מגן מיסודה של גזית אינק) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (7.3.2012)). לא ניתן לומר כי המקרה שלפנינו – שבו נקבע כי לא הוכחה הסתמכות קונקרטיית כאמור – סותר מקרים שבהם הסתמכות שכזו

הוכחה. מטבע הדברים, במקרים שונים עשויות להתקבל קביעות עובדתיות שונות – ובכך אין שום חידוש.

שנית, המבקשים הפנו למספר רב של פסקי-דין – לא רק בדיני המס – שמהם עולה, לשיטתם, "גישה גמישה... המנסה לאזן בין מגוון של שיקולים הלוקחים בחשבון את התנהלות שני הצדדים ואת האינטרסים שלה" (ראו סעיף ז(א)(2)(3) בבקשה; למשל: ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות (3.2.2015) [דיון נוסף תלוי ועומד בעניין זה]; ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.10.2012)). בשים לב לכך שהכרעתו של בית-המשפט הייתה בנסיבותיהם הקונקרטיות של המבקשים, הרי שמשמעה של טענתם זו היא כי בית-המשפט לא נתן משקל נאות – כך לשיטתם – להתנהלותן של הרשויות בעניינם של המבקשים. מדובר אפוא בטענה ערעורית התוקפת את הכרעתו הקונקרטית של בית-המשפט. אין בניסיון להציגה במסגרת סתירה (נטענת) בין קביעתו של בית-המשפט בענייננו לבין פסיקה קודמת כדי לשנות את אופייה של טענה זו.

לבסוף, המבקשים טענו שקיימת סתירה גם בכך שבית-המשפט מצא להתערב בממצאיו העובדתיים של בית-המשפט המחוזי מבלי שהתקיימו – כך לטענתם – החריגים שהוכרו בפסיקה לכלל האי-התערבות (ראו, למשל: ע"א 4175/12 תעשית אבן וסיד בע"מ נ' גדיר, פס' 14-16 (10.3.2014)). דא עקא, כלל זה הוא כלל שבשיקול-דעת. אף שנטייתו של בית-המשפט אינה להתערב בממצאים עובדתיים של ערכאה קודמת, מצוי בידו שיקול-דעת לעשות כן במקרים שהוא מוצא לנכון. אין בעצם החלטתו של בית-המשפט לסטות מעמדתה של ערכאה קודמת כדי לבסס עילה לקיומו של דיון נוסף, לא כל שכן עילה המבוססת על סתירה נטענת בין פסק-הדין לבין ההלכה בדבר אי-התערבות (תוך ניסיון לאבחן בין המקרה הקונקרטי לבין החריגים שהוכרו בפסיקה להלכה זו). על-מנת שבית-המשפט יורה על קיומו של דיון נוסף, נדרש להוכיח כי במסגרת הסטייה מעמדתה של הערכאה הקודמת קבע בית-המשפט הלכה חדשה, קשה או הסותרת הלכות קודמות (סעיף 30(ב) בחוק בתי המשפט). זאת כאמור לא הוכח בענייננו.

13. לנוכח כל האמור לעיל, אין מקום לקיים דיון נוסף בפסק-הדין והבקשה נדחית. המבקשים יישאו בהוצאותיו של המשיב בסך של 20,000 ש"ח.

ניתנה היום, י"ז בטבת התשע"ז (15.1.2017).

ה נ ש י א ה