



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 1716/19

לפני: כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט ע' גרוסקופף

העותר: רו"ח צבי פרידמן

נגד

המשיבים: 1. מנהל רשות המיסים
2. שר האוצר
3. כנסת ישראל

עתירה למתן צו על תנאי

בשם העותר: עו"ד ירון מהולל; עו"ד נועה לב גולדשטיין;
עו"ד ד"ר אמנון רפאל; עו"ד שלומי לזר

בשם המשיבים 1-2: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה 3: עו"ד אביטל סומפולינסקי

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. במוקד העתירה שבכותרת ניצבת סמכותו של מנהל רשות המסים (להלן: המנהל) להורות לפקיד השומה לנהוג ברווחים לא מחולקים של "חברת מעטים" – קרי, "חברה שהיא בשליטתם של חמישה בני-אדם לכל היותר ואיננה בת-חברה ולא חברה שיש לציבור ענין ממשי בה" (סעיף 76(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה)) – "כאילו חולקו בתור דיבידנדים" (סעיף 77 לפקודה). סעיף 94(3) לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן, בהתאמה: תיקון 235, ו-חוק ההתייעלות הכלכלית) הביא לשינוי משמעותי במתכונת הפעלת הסמכות, ומכאן העתירה הנוכחית.

2. ערב תיקון 235, קבע סעיף 77 לפקודה את ההסדר הבא –

”(א) ראה המנהל, כי חברת מעטים לא חילקה בתור דיבידנדים לבעלי מניותיה, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס פלונית (להלן – התקופה האמורה), את רווחיה שהם טעונו מס לאותה שנת מס או חלק מהם, וכי יש בידה לחלק רווחיה או חלק מהם בלי להזיק לקיומו ולפיתוחו של עסקה, וכי תוצאת אי החלוקה היא הימנעות ממס או הפחתת מס – רשאי הוא, תוך שלוש שנים לאחר תום התקופה האמורה, ולאחר התייעצות בוועדה שיש עליה הוראה להלן, ולאחר שניתנה לחברה הזדמנות סבירה להשמיע דבריה, ליתן הוראה לפקיד השומה לנהוג באותם רווחים שלא חולקו כאילו חולקו בתור דיבידנדים. (ב) ניתנה הוראה כאמור – יישומו בעלי המניות הנוגעים בדבר, או ששומתם תתוקן, כאילו היו אותם סכומים, שרואים אותם כמחולקים, דיבידנדים שנתקבלו על ידי בעלי המניות, בתאריכים שהמנהל יראה מן הצדק לקבעם, בהתחשב עם התאריכים שבהם חילקה החברה דיבידנדים, אם חלקה (להלן – דיבידנד להלכה). (ג) המנהל לא יתן הוראות כאמור אם חילקה החברה בתור דיבידנד, עד תום שנים עשר חודש לאחר שנת מס, סכום שאינו פחות מ-75% מהכנסתה הטעונה מס באותה שנת מס.”

מאפיין בולט של הסדר זה (להלן: ההסדר הקודם) הוא ציר הזמנים: לרשות המנהל עומדות שלוש שנים, שספירתן מתחילה בחלוף שנים עשר חודשים מאז תום שנת המס הרלוונטית, לצורך הפעלת סמכותו. במהלך תקופה זו, הוא רשאי להורות לפקיד השומה לפעול לגבי רווחים העומדים בקריטריונים המהותיים הקבועים בפקודה – אך אם לא עשה זאת, לא ניתן עוד לנהוג ברווחים שלא חולקו “כאילו חולקו בתור דיבידנדים”. אולם, על רקע השימוש המצומצם שנעשה בסעיף זה (ראו דברי ההסבר לתיקון 235, ה”ח הממשלה, 1083, 508), בא לעולם תיקון 235 שיצק בסמכות המנהל תוכן חדש. מחד גיסא, הוא העניק לנישומים שורת הקלות – דוגמת הקביעה שדי בחלוקת דיבידנד “בשיעור של 50% לפחות” מן הרווחים “לשנת מס פלונית” כדי למנוע את הפעלת הסמכות (בהשוואה לחלוקת “סכום שאינו פחות מ-75% מהכנסתה הטעונה מס באותה שנת מס”, שנדרש לפי ההסדר הקודם). אולם, מאידך גיסא, ההסדר החדש הסיר את המגבלה על עיתוי הפעלת הסמכות – והוא מאפשר למנהל להורות על התייחסות לרווחים המוחזקים בידי החברה “כאילו חולקו בתור דיבידנדים”, גם עשרות שנים לאחר תום שנת המס הרלוונטית.

בהתאם לסעיף 95(2) לחוק ההתייעלות הכלכלית (להלן: הוראת התחולה), תיקון 235 נכנס לתוקף ביום 1.1.2017, אך הוא חל גם על רווחים שצברה חברת מעטים עובר

למועד זה. עם זאת, בסעיף 97 לחוק ההתייעלות הכלכלית נקבעה הוראת שעה שנועדה לעודד חלוקה מהירה של הרווחים הצבורים, והעניקה הטבת מס משמעותית לגבי דיבידנד שמקורו ברווחים שנצברו לפני כניסת החוק לתוקף (להלן: הוראת השעה).

3. מכאן העתירה דנן, המפנה את חיצייה אל העמדה לפיה תיקון 235 מסמיך את המנהל לפעול גם ביחס לרווחים שכבר "התיישנו" על פי ההסדר הקודם – דהיינו, רווחים שחלון שלוש השנים בעניינם נסגר עוד בטרם כניסת התיקון לתוקף. עמדה זו עוגנה בסעיף 5 לחוזר מס הכנסה מספר 20/2018 "סמכות המנהל להורות על חלוקת רווחים לפי סעיף 77 לפקודה" (31.12.2018) (להלן: החוזר), אך העותר סבור כי היא מבוססת על פרשנות שגויה של הוראת התחולה. לשיטתו, "החייאת" הסמכות לפעול כלפי רווחים אלה היא בגדר תחולה רטרואקטיבית של תיקון 235, ומשכך יפה לענייננו החזקה הפרשנית השוללת תחולה כזו בהעדר הוראה ברורה ומפורשת של המחוקק – ואשר נודע לה, לטעמו, משנה תוקף בהקשר של חקיקת מס. לאור חזקה זו, הנתמכת גם בדיונים שהתקיימו בכנסת, הוא מבקש לקבוע כי הוראת התחולה האריכה את תקופת ההתיישנות "אך ורק ביחס לשנים לגביהן סמכות המנהל טרם התיישנה". לחלופין, העותר מבקש לבטל את הוראת התחולה בשל פגיעתה בזכות הקניין, שכן אלמנט הרטרואקטיביות פוגע באופן לא מידתי בעקרונות הוודאות וההסתמכות – ופותח פתח לחיוב חברות מעטים "בשיעורי מס מצרפי גבוהים בהרבה משיעורי המס להם כיוון המחוקק".

4. מנגד, המשיבים סבורים כי דין העתירה להידחות על הסף – בין היתר, נוכח השתלשלות האירועים מאז חקיקת תיקון 235. לדברי העותר, הוא פנה אל משיב 1 כבר ביום 12.6.2017, בדרישה ליישם את תיקון 235 "באופן פרוספקטיבי בלבד". בהעדר מענה, הגישו העותר דנן וגופים נוספים עתירה נגד המנהל, ודרשו להורות לו לנמק "מדוע לא יעודכנו הוראות תיקון מס' 235 [...] כך שנוסח סעיף 77 לפקודה [...] יחול אך ורק באופן פרוספקטיבי לגבי רווחים שנצברו משנת 2017 (בשונה מהקביעה בהוראת התחולה של התיקון האמור)" (בג"ץ 6027/17; להלן: העתירה הראשונה). הבקשה להקדים את הדיון בעתירה ולקיים אותו עובר למועד פקיעת הוראת השעה, בסוף חודש ספטמבר 2017, נדחתה (להלן: הבקשה להקדמת הדיון) – וביום 10.12.2017 נמחקה העתירה, לבקשת העותרים, על רקע מגעיהם עם "גורמים בוועדת הכספים של הכנסת". במהלך דיון שהתקיים בעניין בוועדת הכספים, טענה רשות המיסים כי "הקריטריון המהותי" שעל בסיסו נבחנת הפעלת הסמכות לפי סעיף 77 לפקודה העלה בחכתו 15 חברות בלבד – וכי התברר ש"רובן או חלקן" ניצלו את הטבת המס שהקנתה הוראת השעה, כך שתיקון 235 אינו רלוונטי עוד לגבי רווחי העבר שלהן (פרוטוקול ישיבה מס' 877 של ועדת הכספים, הכנסת ה-20, 8 (5.12.2017); להלן: הישיבה הראשונה). מכל

מקום, הוועדה לא השתכנעה, ויושב הראש, ח"כ משה גפני, סיכם כי "אני לא הייתי מסכים בשום פנים לרטוראקטיביות. הדיון לא היה על חברות שלפני 30 שנה, הדיון היה על שלוש שנים, חמש שנים. ברור לחלוטין שיש פה תקלה". הוא ביקש מרשות המיסים לעגן בחוזר העתידי "את הפרשנות הנכונה בעניין הזה", והודיע כי "אם לא, אני אבקש מהיועצת המשפטית של הוועדה להכין חוק מבהיר [...] שזה חל רק על יחידים וזה לא רטוראקטיבית" (שם, בעמ' 19-20).

במכתב מיום 30.4.2018 דחה יו"ר ועדת הכספים טיוטה מתוקנת של החוזר, ודרש לתקן אותה, "כך שיובהר שלא יהיה ניתן להורות על חלוקת רווחים שנצברו בחברה בתקופה העולה על פרק זמן סביר עובר לבדיקה" – באופן העולה בקנה אחד עם תפיסתו את סעיף 77 לפקודה (נספח ו לעתירה). אולם, התמונה השתנתה בעקבות ישיבה נוספת של ועדת הכספים, שבמהלכה הציגה רשות המיסים לחברי הוועדה את הקריטריונים המהותיים (העדר פעילות עסקית) והדיוניים (זכות טיעון) להפעלת סמכות המנהל, ושבה וציינה כי רוב החברות שאליהן פנתה "לקחו את הוראת השעה" (פרוטוקול ישיבה מס' 1046 של ועדת הכספים, הכנסת ה-20, 25.5.2018); להלן: הישיבה השנייה). ההבהרות שמסרה הרשות הניחו את דעתם של חברי הכנסת (שם, בעמ' 23-27), וח"כ מיקי לוי אף הגדיר את חברות המעטים שלא ניצלו את הוראת השעה כ"פראיירים [...] אם 50 שנה הם לא עשו עסקים" (שם, בעמ' 25). יו"ר ועדת הכספים חתם, אפוא, את הדיון בהבהרה כי "אם אתה מוציא חוזר כזה כמו שאמרת כאן אנחנו סומכים את ידנו על ההחלטה שלך. אם לא, אז אנחנו נצטרך עוד הפעם להתכנס" (שם, בעמ' 27). בחודש אוקטובר 2018 הועברה ליו"ר ועדת הכספים טיוטה מתוקנת של החוזר, וחודשיים לאחר מכן פורסם החוזר הסופי – שמדיניותו בנוגע לרווחי העבר עומדת במוקד טענות העותר.

5. על רקע השתלשלות זו, המשיבים גורסים כי הגשת העתירה בחודש מרץ 2019 – למעלה משנתיים לאחר אישורו של תיקון 235, וכשנה ומחצה לאחר פקיעת תוקף הוראת השעה שהעותר עצמו עמד (בבקשתו להקדמת הדיון) על זיקתה לסוגיית התחולה – נגועה בשיהוי חריף. זאת, בוודאי ביחס לרובד החוקתי של העתירה. מאחר שמרבית החברות הרלוונטיות ניצלו את ההטבה שהעניקה הוראת השעה, לא ניתן להחזיר את הגלגל לאחור ולבחון את חוקתיות תיקון 235 כמכלול – כך שלפנינו שיהוי אובייקטיבי. בד בבד, המשיבים טוענים כי אם העותר התייצב להליך כעותר פרטי, הרי שעתירתו מוקדמת משום שהמנהל טרם הפעיל את סמכותו לגבי החברה שבמנייתיה הוא מחזיק. יתר על כן, גם אם סמכות זו תופעל בעתיד, יעמוד לעותר סעד חלופי "בהליכי בירור המס הקבועים בחוק". מאידך גיסא, ניהול ההליך כעותר ציבורי מעורר קושי בשני מישורים:

ראשית, נוכח האופי הפרטני של הפעלת הסמכות; ההיקף המצומצם של הנפגעים הפוטנציאליים (שעה שרוב מוחלט של החברות הרלוונטיות ניצלו את הוראת השעה); והימנעות נפגעים ישירים – לרבות הארגונים היציגים שהיו שותפים לעתירה הראשונה – מהצטרפות להליך, ספק אם קמה לעותר זכות עמידה. שנית, העדר נפגע קונקרטי מבליט את החסר בתשתית העובדתית לטענת הפגיעה בזכות הקניין.

6. מעבר לעילות הסף, שחלקן הוזכרו לעיל, המשיבים סבורים שדין העתירה להידחות אף לגופה. לדברי משיבה 3 (להלן: הכנסת), הוראת התחולה קובעת מפורשות שסמכות המנהל חלה גם על רווחי העבר, כך שהחזקה הפרשנית שבה מנופף העותר אינה רלוונטית – והוא הדין ביתר טענותיו לגבי כוונת המחוקק. מעבר לכך, הכנסת סבורה כי תחולתו של תיקון 235 על רווחי עבר כלל אינה "רטרוספקטיבית", שהרי הוא מאפשר למסות רק רווחים שעודם מוחזקים בידי החברה. חשוב מכך, גם אם מדובר בתחולה רטרוספקטיבית אין בכך כדי להעיד, מיניה וביה, על פגיעה בזכויות חוקתיות – והדבר נכון גם לגבי אינטרס ההסתמכות, שכלל לא הוצבה לגביו תשתית עובדתית. הכנסת מציינת כי טרם נקבע האם חקיקת מס עולה כדי פגיעה בזכות הקניין, ומדגישה שתיוקון 235 אינו מטיל מס חדש – כך שקשה עוד יותר לייחס לו פגיעה כזו. מכל מקום, בחינת הוראת התחולה על רקע מכלול הסדרי התיקון – לרבות הוראת השעה המיטיבה – מלמדת כי מדובר בפגיעה העומדת במבחני המידתיות.

המדינה דוחה אף היא את טענות העותר, וגורסת כי "הכשל" שביסודן נעוץ בניתוח התיקון לפי המודל הישן – שהתבסס על בחינת רווחי שנת מס פלונית. ברם, תיקון 235 אימץ מודל חדש, "הבוחן את הרווחים הנצברים בחברה" מיום התאגדותה, בניסיון להתמודד עם הפגיעה בציבור כתוצאה ממצב מתמשך של אי חלוקת רווחים. מכאן שהוא אינו משנה את המעמד המשפטי של אירועים שהתרחשו בעבר, ואינו בעל תחולה רטרוספקטיבית. אשר לסוגיית ההסתמכות, נאמר כי לעותר אין זכות קנויה להמשך המדיניות שגילם ההסדר הקודם – בוודאי על רקע התכליות הציבוריות של תיקון 235 – וכי הוראת השעה המיטיבה העניקה מענה הולם לאינטרס זה.

7. בתשובה, דחה העותר את טענת השיהוי – והזכיר כי "הסעד העיקרי" בעתירה מופנה כלפי רשות המיסים, כך שניתן היה להגיש אותה רק לאחר פרסום החוזר. לדבריו, הוא הגיש את העתירה כנפגע "ספציפי וקונקרטי" של תיקון 235, שכן "ישנה אפשרות" שהמנהל יורה מכוחו על מיסוי רווחי חברה שבמניותיה הוא מחזיק. אולם, נוכח השלכות הרוחב של המדיניות המדוברת, והמגבלות על תקיפה עקיפה של חקיקה ראשית, ראוי לברר את טענותיו בהליך דנן למרות קיום סעד חלופי. לחלופין, העותר סבור שיש לו

זכות עמידה כעותר ציבורי, שלא עומד לרשותו סעד חלופי. לגופם של דברים, העותר מתפלמס עם תיאור הליכי החקיקה בתגובות המשיבים, וטוען שסוגיית הרטרופקטיביות נדונה רק לאחר התיקון, כך שנפל בהליך החקיקה "פגם חמור [...]היורד לשורשו של עניין". כמו כן, הוא טוען שאין בדברי המשיבים מענה לקושי העיקרי שעליו הצביע בעתירה – קרי, העובדה שלפנינו הסדר ש"ביטל למפרע את הוראת ההתיישנות הקודמת", העניק למנהל סמכות לגבי רווחי שנות מס שכבר התיישנו, ושינה, אפוא, מצב משפטי שהתקיים בעבר.

הכרעה

8. נוכח השתלשלות האירועים שפורטה לעיל, סבורני כי אין להידרש לטענות העותר במסגרת הדיונית הנוכחית. כזכור, הוראת השעה – שחלק מהגורמים שהיו מעורבים בהליך החקיקה התנו בה את הסכמתם לתיקון 235 כולו (פרוטוקול דיון מס' 539 של ועדת הכספים, הכנסת ה-20, 37 (7.12.2016)) – הפחיתה את שיעור המס שיוטל על הכנסה מדיבידנד ששולם החל ממועד כניסת התיקון לתוקף (1.1.2017) ועד 30.9.2017. היא נועדה, בין היתר, לאפשר לחברות המעטים החשופות לתיקון 235 "לפתוח דף חדש", ו"לעשות מהלך חד-פעמי של ניקוי שולחן" – כלשון מנהל רשות המיסים דאז (שם). מן הנתונים שהציגה רשות המיסים לוועדת הכספים של הכנסת לאחר מחיקת העתירה הראשונה עולה כי "חלק נכבד ביותר" של החברות הרלוונטיות (ואולי אף רובן המוחלט; ראו פסקאות 60 ו-64 לתגובת הכנסת) – ניצלו את ההטבה, וכי בתקופה הרלוונטית חל גידול עצום בשיעור המס שנגבה בגין דיבידנדים שחולקו (פסקה 115 לתגובת המדינה). זאת ועוד, מתגובת המדינה עולה כי בחלוף שנתיים ומחצה מאז כניסת תיקון 235 לתוקף, נדרשו רק 16 חברות להתייחס לאפשרות שסמכות המנהל תופעל בעניינן – וכי לאחר מתן זכות טיעון ראשונית הומלץ על המשך הבירור ביחס ל-4 חברות בלבד (פסקה 114 לתגובה). נתונים אלה מעידים כי לעתירה שלפנינו השלכות מעשיות מוגבלות למדי, ומכאן שאין לסטות מן העיקרון הקובע כי:

"בית המשפט לא ייעתר, דרך כלל, לעתירה ציבורית מקום שברקע העניין מצויים אדם או גוף אשר נפגעים באופן ישיר מנושא העתירה, ואשר נמנעו מפנייה לבית המשפט לבקש סעד על אף הפגיעה בזכות או באינטרס שלהם" (בג"ץ 6972/07 לקטר נ' שר האוצר, פסקה 24 (22.3.2009); להלן: עניין לקטר. ראו גם בג"ץ 4244/17 הר שמש נ' מנהל רשות המיסים, פסקה 4 (12.4.2018)).

בניגוד לעתירה הראשונה, שבה הצטרפו לעותר שורת ארגונים יציגים, בהליך הנוכחי הוא מצוי בבדידות מזהרת: הארגונים היציגים בחרו שלא לשוב ולעתור, וגם מקומן של חברות שנפתחו בעניינן הליכים מכוח סעיף 77 לפקודה – או שהן עומדות בקריטריונים המהותיים להפעלת סמכות זו – נפקד ממנו. היעדרות זו מכרסמת בתשתית העובדתית, מעוררת תהיות לגבי ההצדקה להתערבות שיפוטית (עניין לקטר, פסקאות 24-26), ומובילה למסקנה שאין בכובעו הציבורי של העותר כדי לפתוח לפניו את שערי בית המשפט.

9. אכן, העותר טוען כי לצד כובעו הציבורי הוא מתייצב להליך גם כאדם בעל אינטרס אישי בעתירה, משום שהוא "בעליה של חברת מעטים אשר צברה רווחים לא מבוטלים גם בשנות מס שכבר התיישנו לפי הוראות הדין הישן". דא עקא, גם לאחר שהמשיבים העלו סימני שאלה לגבי תחולת הוראת התחולה לגביו (למשל, פסקה 8 לתגובת הכנסת), העותר בחר לשמר את העמימות בעניין, והסתפק בהתייחסות כללית לאפשרות ההיפותטית שסמכות המנהל תופעל כלפיו. הנה כי כן, אין בתשתית העובדתית שהוצגה כדי להצביע על פגיעה ממשית בעותר, ולאפשר לו להתייצב בהליך כעותר פרטי. לא זו בלבד, מקובלת עלי טענת המשיבים בדבר קיומו של סעד חלופי שיעמוד לעותר אם וכאשר יתעורר בכך הצורך. כפי שנאמר בעניין לקטר:

"מקום שהיה בידי העותר להראות כי אדם או גוף קונקרטי נפגעו בצורה זו או אחרת מהתיקון לחוק או מהיעדרן של תקנות, היה בידי אותו אדם או גוף סעד חלופי יעיל. על פי סעיף 150 לפקודה רשאי נישום להגיש השגה על שומה שנקבעה לו וסעיף 152(ב) מסמיך את פקיד השומה לדון בהשגה. סעיף 153 לפקודה מוסיף וקובע כי לנישום זכות ערעור לבית המשפט המחוזי על החלטת פקיד השומה בהשגה. במסגרת הליכים אלו רשאי הנישום להעלות, במסגרת תקיפה עקיפה, את טענותיו בנוגע לתיקון לחוק. כבר נפסק כי עצם קיום האפשרות שערכאה דיונית תדון בסוגיה מסוימת, לרבות חוקתיות של דבר חקיקה, במסגרת "תקיפה עקיפה" מקימה סעד חלופי [...] גם מטעם זה, דינה של העתירה דנן להידחות" (פסקה 29).

ודוקו, לעיתים יהיה על העותר להעלות את טענותיו החוקתיות בתקיפה ישירה, ולא אגב תקיפת ההחלטה המינהלית הפרטנית בעניינו (ראו, למשל, ע"מ 2966/19 Human Rights Watch נ' שר הפנים, פסקה 11 לחוות דעתי (5.11.2019)). אולם, דרישה זו יפה, בעיקרה, כאשר העתירה מעוררת "שאלות נכבדות של מדיניות משפטית, חברתית או מדינית", או כשיש לה "השלכה רחבה וחשובה, ולכן חשוב שבית המשפט יאפשר לגורמים נוספים לקשורים לעניין הנדון להשמיע את טענותיהם" (כפי שעולה מדברי

המלומד זמיר שצוטטו שם). כאמור, זה אינו המצב בענייננו – שהרי הנתונים מלמדים כי לעתירה השלכות מעשיות מוגבלות – ומשכך, ראוי להותיר את טענות העותר לבירור עתידי במסגרת תקיפה עקיפה, אם וכאשר יקבלו רשויות המס החלטה קונקרטיה בענייננו.

10. סוף דבר – העותר לא הצביע על פגיעה ישירה של הוראת התחולה והחוזר בו עצמו, ובוודאי שלא הציג הצדקה לבירור טענותיו בהליך הנוכחי על אף קיומו של סעד חלופי. בהעדר התייצבות של נפגע ישיר, אין הצדקה לפתיחת שערי בית המשפט בפני העותר בכובעו כעותר ציבורי. העתירה נדחית, אפוא, על הסף – תוך שמירה על טענות הצדדים שאליהן לא נדרשנו לצורך הכרעה בהליך הנוכחי. העותר יישא בשכר טרחת ב"כ המדינה והכנסת ובהוצאותיהן בהליך דנן, בסך 6,000 ₪ לכל אחת.

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

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט