



בית המשפט העליון

דנ"א 2047/23

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות

המבקשים: 1. אבירם נחום ורסנוב
2. רוי עמנואל שרון
3. ענת רחל שרון
4. אורלי שרון

נגד

המשיב: פקיד שומה עכו

בקשה לקיום דיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון
בע"א 9308/20 מיום 13.2.2023 אשר ניתן על ידי המשנה
לנשיאה ע' פוגלמן והשופטים א' שטיין ור' רונן

בשם המבקשים: עו"ד ירון מהולל; עו"ד נועה לב גולדשטיין; עו"ד
אדם קדש; עו"ד יהושע גבעון

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

החלטה

זוהי בקשה לקיים דיון נוסף בפסק דינו של בית משפט זה (המשנה לנשיאה ע'
פוגלמן והשופטים א' שטיין ור' רונן) בע"א 9308/20 שניתן במאוחד עם פסק הדין בע"א
8116/21 (להלן: הערעורים) מיום 13.2.2023, בגדרו התקבל ערעור המשיב בהליך דנן
על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה, ונדחה ערעור המערער בע"א 8116/21 על
פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע, בנוגע לשומות שהוצאו בעקבות עסקאות
לרכישה עצמית של מניות שביצעו שתי חברות שעמדו במוקד הערעורים (להלן: פסק
הדין).

רקע הדברים

1. הערעורים עוסקים בחברות פרטיות שבהן בעלי מניות מעטים. בשתי החברות
התגלעו חילוקי דעות בין בעלי המניות, שבעקבותיהם החליטה החברה לרכוש את מניות

אחד מבעלי המניות, בדרך של רכישה עצמית. במסגרת העסקאות המדוברות רכשה החברה את מניותיה שלה מידי אחד מבעלי המניות, באופן שאינו תואם את ההחזקות היחסיות של בעלי המניות (להלן: רכישה עצמית דיספורציונית). בשני המקרים קבע פקיד השומה, בעיקרו של דבר, כי עסקת הרכישה העצמית הצמיחה תקבול בידי בעלי המניות הנותרים שאותו יש לסווג כדיבידנד ולמסותו בהתאם.

2. ע"א 9308/20 הוגש על-ידי המשיב, נגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה בגדרו התקבל ערעור שהגישו המבקשים נגד השומה שהוצאה להם, ונקבע כי אין לייחס לבעלי המניות הנותרים הכנסה מדיבידנד. זאת, על רקע עיקרון המימוש הקובע כי התעשרות תמוסה רק בהתקיים ודאות לגבי שוויה, מועדה ונזילותה. כן צוין כי היה טעם עסקי-מסחרי לחברה לבצע את העסקה, בנפרד מבעלי מניותיה, והוא הפגיעה שנגרמה לחברה בעקבות הסכסוך בין בעלי המניות (להלן: עניין בית חוטן).

ע"א 8116/21 הוגש על-ידי מר מאיר סיידה, שאינו צד להליך דנן, נגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע, בגדרו נדחה ערעור שהגיש מר סיידה נגד השומה שהוצאה לו, והתקבלה עמדת פקיד השומה כי יש למסות את עסקת הרכישה העצמית כתשלום דיבידנד למר סיידה, בעל המניות הנותר בחברה.

פסק הדין

3. ביום 13.2.2023 ניתן פסק הדין בערעורים, והוחלט פה אחד לדחות את הערעור בע"א 8116/21, ובדעת רוב (המשנה לנשיאה פוגלמן והשופטת רונן) לקבל את הערעור בע"א 9308/20, כנגד דעתו החולקת של השופט שטיין.

השופט שטיין הפנה לסעיף 1 בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: חוק החברות) המגדיר "חלוקה" בתור דיבידנד או רכישה עצמית. מכאן הסיק השופט שטיין כי בעיני המחוקק המהות הכלכלית של דיבידנד אינה זהה למהות הכלכלית של רכישה עצמית. השופט שטיין קבע כי המבחן שאותו יש ליישם כדי להכריע בין סוגים שונים של רכישה עצמית של מניות הוא מבחן המטרה הדומיננטית – המבחין בין עסקאות העושות שימוש בכספי החברה כדי להיטיב עם בעלי המניות הנותרים, שממשיכים לאחוז במניותיהם, לעומת עסקאות שבאות לקדם את מטרותיה העסקיות של החברה הרוכשת את מניותיה. השופט שטיין ציין כי מבחן זה אמנם מקים קושי מעשי בפני רשות המסים, הנמצאת בעמדת נחיתות מבחינת המידע על עסקו של הנישום שבידיה, בהשוואה למידע שבידי הנישום. עם זאת, לגישת השופט שטיין קושי זה אינו יכול להצדיק סיווג גורף של

כל רכישה עצמית דיספרופורציונית כחלוקת דיבידנד לבעלי המניות הנותרים בחברה, וזאת אפילו במקרים שבהם מדובר ברכישה עצמית שנועדה לשרת את טובת החברה כחברה. בנוסף, כך השופט שטיין, דיני המס כוללים "שני כלים משפטיים עוצמתיים" אשר נועדו להתמודד עם תכנוני מס בלתי לגיטימיים במצבים של מידע אסימטרי: ראשית העיקרון שלפיו יש להעדיף את המהות הכלכלית של עסקה על פני לבושה המשפטית הפורמלי ("עיקרון המהות הכלכלית"), ושנית ההוראה הקבועה בסעיף 86(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] המאפשרת לפקיד השומה להתעלם מעסקה ש"אחת ממטרותיה העיקריות [...] היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות" ("כלל ההתעלמות מעסקה מלאכותית").

4. על רקע זה בחן השופט שטיין האם עסקת רכישה עצמית דיספרופורציונית היא תכנון מס לגיטימי או דיבידנד מוסווה. השופט שטיין קבע כי בכל הנוגע לבעלי המניות הנותרים, שלא מכרו את מניותיהם ולא קיבלו כספים מן החברה, הדבר מעורר שאלה לגבי "עצם קיומו של תקבול בר-מיסוי". לגישת השופט שטיין, "בחברה פרטית אשר נשלטת על ידי בעלי מניות מעטים, מהלך כזה יטיב ברוב המקרים עם בעלי המניות הנותרים מבלי להביא כל תועלת ממשית לחברה ולעסקיה [...]" (פסקה 69), ובהתאם – לפי עיקרון המהות הכלכלית, יש לסווג את ההטבה שקיבלו בעלי המניות הנותרים כדיבידנד החייב במס. השופט שטיין הוסיף כי במקרים של רכישה עצמית דיספרופורציונית על ידי חברת מעטים, "אם לא על ידי כל חברה פרטית", קמה חזקה עובדתית שלפיה בעלי המניות הנותרים אשר הגדילו את החזקותיהם בחברה חילקו לעצמם דיבידנד או משכו מהחברה כספים, וכל מקרה יש לבדוק לפי נסיבותיו. השופט שטיין ציין כי חזקה זו מעבירה את נטל הבאת הראיות, ולא את נטל השכנוע, והנישום יוכל לסתור את החזקה במקרה שבו הרכישה העצמית של החברה הפרטית "נועדה בעיקרה לקדם את עסקי החברה כחברה" (פסקה 71).

ביישמו את הכללים האמורים על עניינם של המבקשים, קבע השופט שטיין כי בצדק קבע בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין בית חוסן כי הרכישה העצמית נועדה לפתור סכסוך אשר איים לשתק את פועלה של החברה. בנסיבות אלה סבר השופט שטיין כי "הרכישה העצמית שבוצעה כאמור נועדה לפתור סכסוך שהיה ונותר במישור היחסים התאגידי, להבדיל מאי-ההסכמות ששררו בין בעלי המניות בכובעם הפרטי" (פסקה 79), שכן לבית חוסן כישות עצמאית היה אינטרס בפתרון הסכסוך באמצעות הרכישה העצמית.

5. השופטת רונן, מצדה, סברה כי "בחברות פרטיות כאלה, שהן 'מעין שותפויות', יש לחייב את בעלי המניות הנותרים במס דיבידנד בשווי המכפלה של שיעור אחזקותיהם בחברה ערב העסקה בסכום שבו נרכשו מניותיו של בעל המניות היוצא" (פסקה 2). לצד זאת הדגישה השופטת רונן כי אינה "רואה הכרח להתייחס במסגרת פסק הדין הנוכחי לשאלת סיווגה של רכישה עצמית דיספרופורציונית בחברות שאינן מעין שותפויות" (שם). לגישתה, בדיני המס יש "חשיבות רבה ביותר ליציבות, לאחידות ולוודאות", וככל שהקושי לסווג עסקאות הוא גדול יותר; ככל ששיקול הדעת של פקיד השומה רחב יותר; וככל שנדרש ממנו להתחקות אחרי מטרות העסקה – כך יגבר החשש של הצדדים שהעסקה שביצעו תסווג על ידי פקיד השומה בצורה שונה מזה שטענו, ותגבר המוטיבציה שלהם לאפיין אותה באופן שיקנה להם פטור ממס.

השופטת רונן ציינה כי הקושי בסיווג עסקאות והניסיון להתחקות אחר מטרת הצדדים אינו מוגבל רק למקרים של רכישת מניות דיספרופורציונית, אך הוסיפה כי לגישתה, בחברות שהן "מעין שותפויות", כבענייננו, הקושי בהתחקות אחר המטרה הדומיננטית של העסקה ובהבחנה בין המטרות האפשריות השונות – מצדיק קביעה אחידה שתביא לתוצאת מס אחידה. זאת, לפי השופטת רונן, מאחר שחברות שהן "מעין-שותפויות" הן חברות פרטיות עם מספר קטן של בעלי מניות שיש ביניהם יחסים אישיים ואמון הדדי ואשר מנוהלות, ככלל, באופן משותף. השופטת רונן פירטה מאפיינים שונים המיוחדים לחברות שהן "מעין שותפויות", וקבעה כי אלה מובילים למסקנה בדבר קושי ביישום מבחן המטרה הדומיננטית שהציע השופט שטיין. לשיטתה "ההבחנה בין סכסוך בחברה שהיא מעין-שותפות שהיה ונותר במישור היחסים התאגידי; לבין סכסוך בין בעלי המניות בחברה כזו ב"כובעם הפרטי" של בעלי המניות מבלי שיתלווה לכך אינטרס של החברה כחברה, היא הבחנה שלא זו בלבד שלפקיד השומה יהיה קושי גדול מאוד לערוך, אלא שספק אם הצדדים עצמם יוכלו לבצע" (פסקה 5). השופטת רונן הוסיפה כי בהתאם גם ההבחנה בין החלטה המקדמת את "טובת החברה" כשלעצמה ובמנותק מטובת בעלי המניות, היא קביעה מובהקת פחות ומלאכותית יותר כאשר מדובר בחברות מעין אלה. השופטת רונן ציינה כי חברות שהן מעין שותפויות מאופיינות במספר מצומצם של בעלי מניות, שלכל אחד מהם על פי רוב ציפייה לגיטימית בניהול משותף של החברה. בנסיבות אלה, כך השופטת רונן, רכישת מניות של בעל מניות אחד משנה "כמעט בכל מקרה את מבנה ההון של החברה, ומגדילה את כוח ההשפעה של בעלי המניות הנותרים", באופן המגלם "באופן אינהרנטי כמעט" הטבה לבעלי המניות הנותרים.

6. השופטת רונן יישמה את האמור על עניינם של המבקשים, וציינה כי בעניין בית חוסן הסכסוך בין הצדדים לא נגע לחברה בלבד וכי קשה "לקבוע מהו האינטרס הדומיננטי יותר (זה של בעלי המניות או זה של החברה)". בהקשר זה העירה השופטת רונן כי גם בית המשפט המחוזי בחיפה קבע "כי הייתה 'התלכדות' בין האינטרסים של החברה ובעלי המניות", אך סבר כי אין רלוונטיות לאינטרס של בעלי המניות עצמם ברכישה העצמית, מאחר שהוכח קיומו של סכסוך בין החברה ובין בעלת המניות, שנפתר באמצעות הרכישה העצמית.

7. המשנה לנשיאה פוגלמן הצטרף לעמדת השופטת רונן, ולצד מספר הערות נוספות הבהיר כי ההכרעה מוגבלת לרכישה עצמית בחברות שהן "מעין-שותפויות", וכי באשר "לקביעת הכלל הגורף, דומני כי מבחן המטרה הדומיננטית שמציע חברי השופט שטיין הוא מבחן שברמה העיונית הגיונו בצדו, אך יישומו בנסיבות של חברות שבהן עסקין מוקשה ביותר" (פסקה 8).

טענות הצדדים

8. מכאן הבקשה שלפניי, בה טוענים המבקשים כי אין מחלוקת שנפסקה בפסק הדין הלכה חדשה בנוגע למיסוי רכישה עצמית דיספרופורציונית, סוגיה שלגביה הייתה פסיקה סותרת בבתי המשפט המחוזיים. לפי המבקשים, ההלכה יוצרת קושי רב במספר תחומים: ראשית, הקביעה שלפיה "כל פעולה של רכישה עצמית דיספרופורציונית של מניות – מקיימת את שני היסודות הנדרשים לצורך הטלת מס בהתאם לדיני המס בישראל: 'התעשרות' ו'מימושה' של אותה התעשרות", וזאת מבלי לבחון בכל מקרה לגופו האמנם הייתה התעשרות שמומשה; שנית, לטענת המבקשים פסק הדין קבע חזקה חלוטה שלפיה בכל המקרים שבהם "מבוצעת רכישה עצמית דיספרופורציונית – העסקה תסווג כחלוקת דיבידנד לכלל בעלי המניות". לטענתם, החידוש והקושי שבכך משמעותיים שכן הלכות עבר בתחום דיני המס מלמדים כי בית המשפט נמנע מלקבוע חזקות חלוטות בנוגע לסיווג שונה של פעולות כלכליות מסוג מסוים, ואפילו כאשר דובר בעסקאות "חשודות" ככאלה המאפשרות "תכנוני מס". לכל היותר, כך נטען, נקבעו בפסיקה חזקות ניתנות לסתירה בהקשר זה. המבקשים מוסיפים כי אף שקיימת חשיבות לקיומן של חזקות חלוטות בדיני המס – התורמות להגברת היציבות והוודאות – בית משפט זה קבע בעבר כי יש להותיר את קביעתן למחוקק. עוד טוענים המבקשים כי הכלי העומד לרשות פקיד השומה לסווג עסקה באופן שונה מהאופן שבו דווחה, נועד לשקף את המהות הכלכלית האמתית של אותה עסקה. המבקשים סבורים כי עובדה זו אינה

מתיישבת עם קביעת חזקה חלוטה אשר "בהכרח לא תוביל לסיווג 'אמיתי' של 100% מהעיסקאות".

המבקשים טוענים כי ההלכה הנובעת מפסק הדין היא "בעלת השלכות רוחב עצומות", שכן היא חלה על "כלל החברות הפרטיות במשק בהן יש מספר מועט של בעלי מניות" בנסיבות של רכישה עצמית של מניות שהיא "פעולה מסחרית רגילה ושכיחה בחברות פרטיות רבות". לפי המבקשים, לא ניתן לומר כי בענייננו פסק הדין תחום לנסיבות ספציפיות שבהעדרן לא תחול ההלכה, שכן בענייננו נקבעה חזקה חלוטה שאינה מתחשבת בנסיבות כל מקרה ומקרה.

9. לטענת המבקשים מוסכם על כולם כי "כלל היסוד" בדיני המס בישראל הוא כי אין לחייב במס מקום שבו לא נוצרה לאדם התעשרות שאותה מימש. לפי המבקשים, דעת הרוב נתנה "פרשנות גמישה" לעיקרון ההתעשרות ולעיקרון המימוש, באופן הסותר הלכות קודמות ומאיין למעשה את שני העקרונות הללו. המבקשים טוענים כי אף אם יונח שבמצבים מסוימים הגדלת שיעור האחזקות של בעל מניות מסוים מניבה בידיו תועלת כלכלית, קיים קושי לקבוע כי תועלת זו היא בהכרח "התעשרות" בכל המקרים של רכישה עצמית דיספרופורציונית. המבקשים מציגים דוגמאות שונות שבאמצעותן הם מבקשים להדגים כי לשיטתם ישנם מקרים שבהם שינוי במבנה ההון של חברה אינו משפיע אפילו באופן זניח על בעלי המניות הנותרים.

המבקשים מוסיפים כי גם בכל הנוגע לעיקרון המימוש מעוררת ההלכה קשיים. זאת, לטענתם, מאחר שאפילו אם בחלק מהמקרים שבהם מבוצעת רכישה עצמית דיספרופורציונית, מתעשר מי מבעלי המניות, לדוגמה בשל הפיכתו לבעל שליטה בחברה, עדיין "הקביעה בפסק הדין, לפיה מתקיים 'עיקרון המימוש' בנסיבות מעין אלו – היא מוקשית לא פחות". לפי המבקשים, הרציונלים שהוכרו בפסיקה לעיקרון המימוש אינם מתקיימים בנסיבות של רכישה עצמית דיספרופורציונית, שכן לא נוצרה נזילות כספית בידי בעלי המניות הממוסים; קיים קושי ממשי למדוד את הערך הכלכלי של ההטבה שקיבלו בעלי המניות הנותרים; ואין ודאות בנוגע להתעשרות וייתכן ששווי החברה יפחת בהמשך באופן שיוביל למיסוי יתר. לגישת המבקשים פסק הדין יוצר חבות במס ללא התעשרות ומימוש, ומשכך ראוי ללבן את ההלכה בהרכב מורחב.

10. המשיב סבור כי דין הבקשה להידחות. המשיב מציין כי דעת הרוב הדגישה שפסק הדין מצומצם אך ורק לחברות שהן "מעין שותפויות". לפי המשיב נקבע כי בחברה העונה על המאפיינים העובדתיים של "מעין שותפות" לא קיימת הפרדה בין

האינטרס של בעלי המניות ובין זה של החברה, ובהתאם – הגדלת שיעור האחזקה בחברה כזו היא, מניה וביה, הטבה לבעלי המניות הנותרים ולפיכך אין מקום לבחון מהי המטרה הדומיננטית של הרכישה העצמית. עם זאת, המשיב טוען כי פסק הדין עודנו מאפשר לנישומים להוכיח שהחברה אינה מהווה "מעין שותפות", ובמקרה זה המיסוי ייקבע "בהתאם לעקרונות שנקבעו על ידי דעת הרוב", ומכל מקום, כך המשיב, "משדעת הרוב הותירה את שאלת אופן המיסוי של חברות אחרות לעת מצוא, הרי שמקרים אלה בוודאי שאינם מקימים עילה לדיון נוסף" (פסקה 23 לתגובת המשיב).

11. לטענת המשיב אף שאופן המיסוי של בעלי המניות הנותרים במקרה של רכישה עצמית דיספרופורציונית בחברה שהיא מעין שותפות לא נדונה בעבר על-ידי בית משפט זה, ההכרעה שהתקבלה "מבוססת על הלכות מושרשות של בית משפט זה". נטען כי בענייננו המחלוקת נוגעת ליישום הכלל שלפיו "בנסיבות המיוחדות" של רכישה עצמית דיספרופורציונית, יש להעדיף את המהות הכלכלית של עסקה על פני האופן שבו הוצגה על-ידי הנישומים. בנסיבות אלה, כך נטען, אין המדובר בהלכה חדשה המגלה עצמה על פני הפסק והעשויה להצדיק קיום דיון נוסף. המשיב מוסיף כי פיתוח פסיקתי ואף חידוש פסיקתי של הלכה קיימת אין די בו כדי להצדיק דיון נוסף, בפרט כאשר אינו סותר הלכה קודמת. לטענת המשיב, עיקרון המהות הכלכלית נדון לא אחת בפסיקת בית משפט זה, ויישומו בנסיבות של רכישה עצמית של מניות "הוא עניין יישומי מובהק". המשיב טוען כי דעת הרוב כלל "לא נדרשה לקבוע חזקה כזו או אחרת [...] ואולם גם אם ניתן לפרש את פסק הדין באופן שכן קובע חזקה חלוטה" – אין די בכך כדי להצדיק קיום דיון נוסף, שכן דיני המס קובעים חזקות שונות, לרבות חזקות חלוטות. לטענת המשיב בעבר נקבעו בפסיקת בית משפט זה "חזקות דומות, וממילא ההבחנה בין חזקה שנקבעה בחוק לכזו שמהווה רק פרשנות של הדין אינה ברורה וחדה". בהקשר זה מפנה המשיב לע"א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ' ברנע (10.8.2016), שם נקבעה "חזקה חזקה" שלפיה תשלום שמשלם מעסיק לעובד הוא בגדר הכנסת עבודה.

המשיב מוסיף כי דין הבקשה להידחות גם מאחר שהיא תיאורטית ביחס למבקשים. לדבריו, השופטת רונן התייחסה לשאלה מה הייתה המטרה הדומיננטית של הרכישה העצמית בעניינם של המבקשים, וקבעה כי האינטרס של החברה לא היה הדומיננטי בעסקה, ולפיכך השאלה העקרונית שעליה מתבקש לקיים דיון נוסף – אינה נוגעת למבקשים. כמו כן טוען המשיב כי תוצאת פסק הדין אינה קשה, וכי טענת המבקשים שלפיה פסק הדין חל על אלפים רבים של חברות "נטענה באופן סתמי ללא עיגון ראייתי מינימאלי". המשיב טוען כי בכ-23 השנים שחלפו מאז נחקק חוק החברות, "השאלה נדונה בחמישה מקרים בלבד", ולשיטתו הדבר מקים "ספק של ממש" אם

מדובר בסוגיה כה שכיחה. עוד מוסיף המשיב כי ההשלכות הכספיות על המבקשים מצומצמות ביותר.

12. לבסוף טוען המשיב כי התוצאה שאליה הגיעה דעת הרוב נכונה ומוצדקת שכן, לטענתו, ככלל הטעם העיקרי לרכישה עצמית של חברה פרטית אינו אינטרס של החברה אלא של בעלי המניות, והדברים נכונים ומקל וחומר מקום שבו מדובר בחברה שהיא "מעין שותפות". בחברות אלה, כך המשיב, אכן לא ניתן להבחין בין האינטרס של בעלי המניות לאינטרס של החברה.

דיון והכרעה

13. עיינתי בטענות הצדדים, ובאתי לידי מסקנה כי דין הבקשה להידחות. תנאי לקיומו של דיון נוסף הוא כי ההלכה שנקבעה סותרת הלכה קודמת של בית המשפט העליון או שמוצדק לקיים בה דיון נוסף "מפאת חשיבותה, קשיותה או חידושה" (סעיף 30 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984).

יש ממש בטענת המבקשים שבענייננו נקבעה הלכה חדשה ולפיה בחברה פרטית שהוכח שהיא "מעין שותפות", רכישה עצמית דיספרופורציונית תוביל למיסוי בעלי המניות הנותרים במס על דיבידנד. עם זאת, לא אחת נפסק כי הלכה חדשה אכן נקבעת, ככלל, על-ידי ההרכב הראשוני של בית משפט זה היושב בדין, ואין צורך "לאשרר" כל הלכה חדשה בדיון נוסף (ראו: דנ"א 1032/18 אלדר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, פסקה 8 (18.9.2018)). על מנת להצדיק קיומו של דיון נוסף יש להראות כי מתקיימים התנאים הנוספים בנוגע להלכה שנקבעה, דהיינו: היותה סותרת הלכה קודמת או כי חשיבותה, קשיותה או חידושה מצדיקים קיום דיון נוסף.

לא מצאתי כי תנאים אלה מתקיימים בענייננו.

14. ההלכה שנקבעה בפסק הדין אינה סותרת הלכות קודמות, ולמעשה אף המבקשים אינם טוענים אחרת. טענתם היא כי קביעת חזקה חלוטה בפסיקה היא "חידוש של ממש" (פסקה 45 לבקשה), ו"בית המשפט, באופן עקבי, נמנע מלקבוע חזקות חלוטות, בדרך של פסיקה, ביחס לסיווגן המיסוי של עסקאות מסוג מסוים" (פסקה 48 לבקשה). המבקשים מצטטים מדברי בית משפט זה כי "ככל שניתן ראוי להימנע מיצירת חזקות בחקיקה, או ב'חקיקה שיפוטית', או על דרך של פרשנות" (ע"א 8294/14 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 2 לחוות דעתו של המשנה לנשיאה ח' מלצר). העובדה כי נקבע בפסיקה שראוי להימנע ככל הניתן מקביעת חזקות בדיני המס, ובכלל זה בדרך

של פרשנות, אינה מלמדת כשלעצמה על חידוש או קושי המצדיקים דיון נוסף במקרה שבו דעת הרוב סברה כי מן הטעמים שפורטו לעיל, לא ניתן להימנע מקביעה "אחידה" כלשון השופטת רונן.

15. המבקשים מוסיפים כי ההלכה חלה על "כלל החברות הפרטיות במשק בהן יש מספר מועט של בעלי מניות", מספר המוערך על-ידי המבקשים "באלפים אם לא ברבבות" (פסקה 30 לבקשה). עוד טוענים המבקשים כי ההלכה מעוררת קשיים ביחס לעיקרון ההתעשרות ולעיקרון המימוש המצדיקים קיום דיון נוסף.

אין בידי לקבל טענות אלה.

16. דעת הרוב הבהירה, "ברחל בתך הקטנה", כי ההלכה מוגבלת לחברות שהן "מעין שותפות". הא ותו לא. לא נקבעה הלכה כלשהי לגבי חברות פרטיות בעלות "מספר מועט של בעלי מניות", ובהקשר זה ציין המשיב בצדק כי הדרך סלולה בפני נישום להוכיח כי בעניינו אין מדובר בחברה פרטית שהיא "מעין שותפות", שעליה חלה ההלכה (פסקה 23 לתגובת המשיב). זאת ועוד: דומה כי טענת המבקשים בדבר "אלפים אם לא רבבות" של חברות שההלכה חלה עליהן, נובעת מהגדרתם המרחיבה את התחולה מחברות פרטיות שהן "מעין שותפות" לחברות פרטיות בעלות מספר מועט של בעלי מניות". מכל מקום, לא הובאו נתונים כלשהם לתמיכה בטענות להשלכות רוחב כאמור, ומדובר בטענה שהיא במידה רבה ספקולטיבית ומשכך היא אינה מקימה עילה לדיון נוסף (השוו: דנ"א 1867/21 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך, פסקה 8 (18.7.2021)). העובדה שהסוגיה הובאה לפתחם של בתי המשפט במספר מצומצם ביותר של מקרים עד כה, מקשה אף היא על קבלת טענות המבקשים בהקשר זה.

בנסיבות אלה, אף לו הייתי קובעת כי יש ממש בטענות שהעלו המבקשים בנוגע לקשיים שמעוררת ההלכה שנקבעה, בקשר לעיקרון ההתעשרות ועיקרון המימוש – ואיני קובעת כך – לא היה בהן כדי להכריע את הכף לטובת קיום דיון נוסף בענייננו.

17. מכל הטעמים המפורטים לעיל, הבקשה נדחית. המבקשים יישאו בהוצאות המשיב בסך של 20,000 ש"ח.

ניתנה היום, י"ז בתשרי התשפ"ד (10.2023.2).

ה נ ש י א ה