



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין

Tamares Isreal Real Estate Aps
ע"י ב"כ עו"ד ד"ר מ' דרוקר ואח'

העוררת

נגד

מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה
ע"י ב"כ עו"ד ע' רוזניק מפרקליטות מחוז חיפה

המשיב

החלטה

1. בקשה למתן צו המחייב את העוררת להמציא תצהיר גילוי מסמכים ספציפיים, ליתן פרטים נוספים ולחייב את העוררת לאפשר עיון במסמכים. כדי להתייחס לבקשה נקדים ונבהיר את המחלוקות בתיק.

רקע

2. העוררת, חברה זרה הרשומה בדנמרק, נוסדה בשנת 2000 על מנת לרכוש זכויות בחברת טמרס נדל"ן (ישראל) בע"מ (להלן: "טמרס נדל"ן"). ביום 15/8/2000 רכשה העוררת 50% ממניות טמרס נדל"ן. יתרת המניות (50%) הוחזקו על ידי נאמנות זרה Aktive Investement Anstalt.

3. ביום 23/12/08 התקשרה העוררת בהסכם למכירת מניותיה בטמרס נדל"ן לחברת בריטיש ישראל השקעות בע"מ תמורת סך של 171.25 מיליון ₪. גם חברת הנאמנות שהחזיקה ביתרת המניות מכרה אותן לבריטיש ישראל.

4. בין העוררת למשיב אין מחלוקת כי חברת טמרס נדל"ן הינה איגוד מקרקעין כמובנו על פי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 וכי עסקת מכר המניות נתונה לחיוב במס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

עם זאת העוררת סבורה, כי הינה זכאית ליהנות מהטבות המס כקבוע באמנת המס שבין ישראל לדנמרק, "האמנה בין מדינת ישראל ובין מדינת דנמרק בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס על הכנסה והון" (להלן: "האמנה").

5. העוררת הגישה הצהרות על העסקה וביקשה לפטור אותה מתשלום מס שבח בהתאם להוראות האמנה אולם המשיב לא קיבל את עמדתה וחייב אותה בתשלום מס שבח. השגה שהגישה העוררת נדחתה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור
חיפה

לגישת המשיב העוררת הוקמה בדנמרק רק על מנת להתחמק מתשלום מס. לטענתו, מדובר בחברת "צינור" שכל תכלית הקמתה התחמקות ממס. המשיב מדגיש, כי כל מניות העוררת מוחזקות על ידי חברה זרה הרשומה בגיברלטר (להלן: "חברת האם"). מניות חברת האם מוחזקות על ידי נאמנות זרה הרשומה במדינת ליכטנשטיין (להלן: "הנאמנות"). יוצר הנאמנות והנהנה הינו מר חיים זבלדוביץ', שהוא תושב ואזרח בריטי.

6. המשיב סבור, כי בשל נסיבות הקמתה, יש להתעלם מהעובדה שהעוררת רשומה כתושבת דנמרק ולשלול ממנה את הטבות המס על פי האמנה. לחלופין הוא טוען, כי בהיותה של העוררת "חברת צינור", יש לראות את חברת האם כמי שמכרה את המניות. הואיל ובין ישראל לגיברלטר לא חלה כל אמנת מס, יחול הדין הישראלי בדבר חבות במס שבח. לחלופין, מוסיף המשיב וטוען, כי "הבעלים שביושר" (Beneficial Owner) של המניות בטמרים נדל"ן, הינו מר זבלדוביץ'. הואיל ומר זבלדוביץ' הינו תושב ואזרח בריטניה, אזי על פי האמנות בין ישראל לבריטניה, מכירת מניות טמרים נדל"ן תמוסה בישראל. לבסוף נטען, כי ניתן להגיע לאותה תוצאה, תוך שימוש בהוראת סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין, שכן הקמת שרשרת החברות והגופים המשפטיים הינה עסקה מלאכותית.

ההליכים

7. לאחר הגשת הודעת הערר ותשובת המשיב, הסכימו הצדדים להעביר מסמכים לעיון וליתן תשובות לשאלונים. בישיבה מיום 19/4/12 הורינו לצדדים להשלים את העברת המסמכים ומתן התשובות תוך 30 יום.

ביום 12/7/12 נערך קדם משפט נוסף ובו הודיע בא כוח המשיב על הסכמה דיונית למתן ארכה לגילוי המסמכים. עם זאת, הודגש, כי העוררת חולקת על חלק מדרישות המשיב ועל כן נקבע כי המשיב יוכל להגיש בקשה מתאימה לגילוי מסמכים לאחר קבלת התשובות.

בקשה כזו היא העומדת לפתחנו כעת.

דרישת הגילוי

8. המשיב שלח באמצעות בא כוחו, מכתב דרישה לעוררת מיום 25/1/12 (נספח "א" לבקשה). הדרישה מתייחסת לכ-20 סוגי מסמכים שונים כמפורט בסעיפים 2.1 – 2.20 למכתב. חלק מהמסמכים שהתבקשו נוגעים לעוררת עצמה. בין היתר התבקשו מסמכי ההתאגדות של העוררת, דו"חותיה הכספיים, פרוטוקול של הדירקטוריון, מסמכים על נטילת הלוואה לרכישת המניות, מסמכים על השימוש שנעשה בתמורה שהתקבלה בעסקה נשוא הערר, הסכמי העסקת המנהל ועוד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

חלק מהמסמכים נוגעים לחברת האם הרשומה בגיברלטר, חלק נוגעים למר זבלדוביץ' באופן אישי וחלק נוגעים בנאמנות הזרה.

9. העוררת השיבה ביום 18/6/12 וצירפה תצהיר של מר Daniel Reece המשמש כדירקטור בעוררת (נספח "ב" לתשובה). לגבי חלק ניכר מהמסמכים, בעיקר אלו הנוגעים לחברת האם, לחברת הנאמנות ולמר זבלדוביץ' נאמר בתצהיר כי הם אינם רלבנטיים להליך ועל כן לא גולו ולא צורפו.

10. בעקבות אלו הגיש המשיב את בקשתו הנוכחית. בבקשה נטען, כי חובת הגילוי על מסמכים פורשה בפסיקה באופן רחב וחלה על כל מסמך "הנוגע הן למחלוקת עצמה והן לקו חקירה אפשרי של מי מבעלי הדיו". עוד נטען, כי מבחן רחב זה מחייב מותן צו לגילוי אותם מסמכים אשר יש בהם להשליך על מעמדה של העוררת כתושבת דנמרק. בין אלו יש לכלול גם מסמכים הנוגעים למעמדן של חברת האם, של הנאמנות ושל מר זבלדוביץ', שכן המחלוקת משתרעת גם על טענת המשיב לפיה העוררת אינה אלא "חברת צינור" וכי מי שהיו בעלי הזכות בפועל בטמרים נדל"ן הינן חברת האם או מר זבלדוביץ'.

11. העוררת בתשובתה לבקשה מדגישה, כי המחלוקת מתייחסת רק לעניין מעמדה כתושבת דנמרק וכי הטענות הנוגעות לזכויות חברת האם, לנאמנות ולמר זבלדוביץ' אינן בגדר המחלוקת שבתיק. יתרה מזו, לטענת העוררת היא אינה יכולה למלא את הצו ביחס לחברת האם, לנאמנות ולמר זבלדוביץ' שהרי מסמכים של כל אלו אינם בשליטתה או בהחזקתה. העוררת הדגישה בתשובתה כי הסכימה להעמיד לעיון המשיב מסמכים רבים אף שסברה כי אינם רלבנטיים להליך, הכל כדי לקדם את הבירור ולהימנע מועיכובים. הסכמה זו אינה משליכה לטענתה על דרישת המשיב ביחס למסמכים הנוספים.

דיון והכרעה

12. בטרם נכריע במחלוקות הממוקדות, נעיר מספר הערות מקדימות על הליך גילוי המסמכים בערעורים על פי חוק מיסוי מקרקעין ונתחיל במספר הערות על ההליכים השונים בערעורים על שומות מס לפי דיני המס למיניהם.

ערעורי מס - כללי

13. הערעורים על החלטות רשויות המס למיניהן מעוררים שאלות מורכבות שדומה כי טרם זכו לליבון מעמיק, שאלות המשליכות גם על סוגיית הגילוי והעיון במסמכים. ככלל, ניתן לציין כי הליך בירור חבותו של אזרח-נישום בתשלום מס, מורכב משני שלבים עיקריים; שלב ראשון, הנו הליך הבירור הפנים מנהלי, הליך המתחיל בדרך כלל בהגשת שומה עצמית (סעיפים 73 ו-78 לחוק מיסוי מקרקעין, סעיפים 131 ו-145 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] וסעיף 67 לחוק מס ערך מוסף,



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

התשל"ו-1975). שומה זו נבדקת על ידי רשויות המס אשר עשויות לאשרה או להוציא שומות שונות על פי הערכתן את המס המתחייב (סעיף 78(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין, סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה וסעיף 77 לחוק מס ערך מוסף). על השומה שמוציאה רשות המס קיים הליך ביקורת מנהלי; זהו הליך ההשגה בפני גורם ממונה ברשות המס (סעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין, סעיף 150 לפקודת מס הכנסה וסעיף 82 לחוק מס ערך מוסף). עם סיום הליך הבירור הפנים מנהלי, ניתנת החלטה סופית של רשות המס ומסתיים השלב הראשון, הליך הביקורת הפנים מנהלי (בדרך כלל בעקבות החלטה בהשגה מוצאת שומה סופית). בסיום השלב הראשון יכול להתחיל שלב נוסף של ביקורת חיצונית-שיפוטית על החלטת רשות המס. בחוק מיסוי מקרקעין נערכת הביקורת השיפוטית על ידי ועדת הערר (סעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין); בהליכים על פי פקודת מס הכנסה ועל פי חוק מס ערך מוסף, הביקורת השיפוטית נעשית על ידי בית המשפט המחוזי (סעיף 153 לפקודת מס הכנסה וסעיף 83 לחוק מס ערך מוסף). להבדל בין ביקורת בפני ועדת הערר לבין ביקורת בפני בית משפט אין חשיבות רבה לצורך ההכרעה בענייננו, אם כי גם הבחנה זו זכתה לביקורות רבות המחייבות חשיבה מחודשת.

14. מן האמור ברי, כי הביקורת השיפוטית בפני בית משפט או ועדת הערר, שונה מהליך תביעה אזרחי בבית המשפט. למרות זאת, תקנות סדרי הדין השונות העוסקות בערעורי מס, אימצו להליך הביקורת השיפוטית חלק ניכר מתקנות סדרי הדין האזרחי, תקנות החלות בהליכי תביעה אזרחית ולא דווקא בהליכים של ערעורים אזרחיים (תקנה 12 לתקנות מס שבח מקרקעין (סדרי הדין בפני ועדות ערר), התשכ"ה-1965, תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978, תקנה 10 לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976)).

15. ניתן היה לצפות כי הליך הביקורת השיפוטית על החלטת רשויות המס בענייניו של חייב במס, ייערך כביקורת מנהלית רגילה על החלטת רשות מנהלית; ביקורת שהיא מטבעה מצומצמת ומגבילה עצמה לביקורת על תקינות ההליך, סבירות ההחלטה ועמידתה במבחני המידתיות (ראו על הביקורת השיפוטית על החלטה מנהלית לרבות על גופי ביקורת פנים מנהליים, י' זמיר **הסמכות המנהלית** כרך א' 133 (2010) וכן בג"צ 2324/91 **התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' המועצה הארצית לתכנון ולבנייה, משרד הפנים**, פ"ד מה(3) 678 (1991); בג"צ 4776/03 **מלון רג'נסי ירושלים בע"מ נ' שר הפנים**, פסקה 13 (9/5/2005)).

הביקורת השיפוטית על החלטות הרשות המנהלית מגבילה עצמה לתשתית העובדתית שהובאה בפני הרשות המנהלית ורק במצבים חריגים יובאו ראיות בפני בית המשפט הדין בהליך ביקורת על החלטת הרשות (ראו ע"מ 10811/04 **סורחי נ' משרד הפנים**, פ"ד נט(6) 411 (2005); ע"מ 2827/07 **חיות נ' משרד הבינוי והשיכון** (23/11/08); ע"מ 2611/08 **בנימין נ' עיריית תל-אביב** (5/5/10); א' שרגא ו-ר' שחר **המשפט המנהלי - סדרי הדין והראיות בבתי המשפט לעניינים מנהליים** 268 (2011)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

אלא שהליך הביקורת השיפוטית בענייני מס שונה. בית המשפט או ועדת הערר, שומעים ראיות וקובעים ממצאי עובדה ומהימנות. במובן זה דומה הביקורת השיפוטית בענייני מס לכל הליך שיפוטי בפני ערכאה מבררת ולא כהליך בפני ערכאת ערעור (ראו רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107 (1992); ו"ע (חי') 53452-09-12 בר גיורא נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה (9/6/13)).

16. הצורך בבירור עובדתי במסגרת בית המשפט (לרבות ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין), הנו פועל יוצא של מהות הליך הביקורת הפנימית וכבר נפסק כי "הליך ההשגה אינו הליך אדברסרי, מעין שיפוטי, שיש בו שני צדדים שווים שמעלים את טענותיהם וצד שלישי שמברר ביניהם, אלא הליך ההשגה הוא הליך מנהלי שבו הרשות המנהלית בוחנת בשנית את החלטתה" (נע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומס ערך מוסף, פ"ד נט(5) 848, 836 (2005)). לפיכך, ההליך היחיד שבו יכול הנישום להביא טענותיו בפני גורם שיפוטי, חיצוני לרשות המנהלית, הינו הליך הערעור בפני הרשות השיפוטית.

17. מצב זה, שבו הליך הערעור לערכאה שיפוטית על החלטות בענייני מס הנו מחד הליך של ביקורת מנהלית ומאידך הוא מהווה הליך בירור בראשיתו בפני ערכאה מבררת, יוצר קשיים רבים ונצביע רק על כמה מהם.

המבנה הדו שלבי של הביקורת הפנימית מחד והביקורת השיפוטית המבררת מאידך, מחליש במידה רבה את הליך הביקורת המנהלית הפנימית, עד כי לעתים מתייחסים הצדדים להליך הביקורת המנהלית הפנימי כהליך מקדים בלבד להליך השיפוטי ולא כביקורת ממשית על השומה. רואים אנו במקרים רבים כי בשלב ההשגה מסתפקים הצדדים בטיעונים כלליים ושומרים את העיקר להליך השיפוטי וזאת בניגוד למגמת בית המשפט לחזק את הליך ההשגה "כשלב המרכזי שבו מתדיינים המנהל והנישום [...]" (רע"א 291/99 ד.ג.ד. אספקת אבן ירושלים נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נח(4) 236, 221 (2004)).

זאת ועוד, ההליך הדו שלבי כפי שהוא מתקיים כיום, יוצר הכבדה מיותרת על הצדדים, הנדרשים להתדיין במספר שלבים ולהביא ראיות ועדויות בשלבים השונים. להליך המורכב עלויות רבות שלעתים מקשות על הנישומים ומונעות מהם בירור אמיתי של טענותיהם (ונוכחי כי לעיתים הליך הערעור מותנה גם בתשלומים שונים, דבר שמוסיף קשיים בטרם פניה לבית המשפט- ראו למשל סעיף 85 לחוק מס ערך מוסף וסעיף 154 לפקודת המכס).



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

18. פניו השונים של הליך ערעור המס, הליך ערעור על החלטה מנהלית מחד, והליך בירור בראשיתי מאידך, גורר גם דיונים בשאלות דיוניות שונות שההכרעה בהן נגזרת מטיבו של ההליך. כך למשל ניתן למצוא בפסיקה דעות שונות בנוגע לאפשרותם של הצדדים להעלות בשלב הערעור טענות שלא נטענו בשלב ההשגה (ראו סקירה אצל א' נמדר **מס שבח מקרקעין** כרך ב' (חישוב המס ותשלומי) 749 (2012); וכן ע"מ (ח"י) 866/08 **רמדאן נ' פקיד שומה עכו** (8/12/08); וע"מ (ח"י) 8203-12-08 **להב אריזות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה** (16/12/10)). כך גם התלבטו בתי המשפט, האם ניתן להטיל על הנישום המערער חובת הפקדה של ערובה להבטחת הוצאות המשיב על פי תקנה 519 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 או סעיף 353 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (ראו למשל בש"א (ת"א) 15811/08 **פקיד שומה חולון נ' רשת מסעדות שווארמה שלנו בע"מ** (ניתן ביום 4/11/08); רע"א 1298/07 **פקיד שומה רמלה נ' ברקת** (1/7/2007); רע"א 4347/10 **מנהל מע"מ אשדוד נ' חברת פ.מ.י בע"מ** (8/6/2010)).

גילוי ועיון במסמכים

19. לטיבו של הליך הערעור בענייני מס השלכה גם על הסוגיה העומדת לפתחנו, סוגיית הגילוי והעיון במסמכים. תקנות סדרי הדין בהליכי הערעור אינן מחילות את תקנות 105 – 122 לתקנות סדר הדין האזרחי, העוסקות בהליכי גילוי ועיון ובכך יש סטייה מהכללים הרגילים החלים בדיון מברר, דהיינו בדיון שתכליתו קביעת עובדות ומהימנות. גישה שכזו מתאימה יותר להליך ערעור שבמסגרתו בוחנת ערכאת הערעור את ההחלטה שבפניה על בסיס הראיות שהיו בפני הערכאה הדיונית בלבד (למעט הגשת ראיות במקרים חריגים, כאמור בתקנה 457 לתקנות סדר הדין האזרחי).

בעבר קבעו בתי המשפט כי זכותו של נישום לעיין בחומר שעמד בפני הרשות המנהלית, לרבות רשות המס, בטרם מתן החלטתה, קמה רק בעת הגשת ערעור המס (ע"א 428/82 **נאצר אל-דין נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד מא(3) 339 (1987)). הלכה זו שונתה ברע"א 291/99 הנ"ל (עניין ד.ג.ד), שבו נקבע כי זכותו של הנישום קמה כבר בשלב ההשגה (כפוף לטענות בעניין חיסיון). ממילא נקבע גם כי זכות הנישום לעיין במסמכי הרשות עומדת לו גם בשלב הערעור וכי הוראת תקנה 10 לתקנות סדרי הדין אינה שוללת את זכות העיון.

20. עד כאן לעניין זכות הנישום לעיון במסמכי הרשות. שאלה נפרדת נוגעת לזכות העיון במסמכי הנישום. ראינו כי הליך השומה מתחיל בהגשת שומה עצמית והצהרה של הנישום. לאחר מכן רשאית הרשות לבחון את ההצהרה. לשם כך, מוענקות לרשות המנהלית סמכויות נרחבות. סעיף 96 לחוק מיסוי מקרקעין קובע את סמכות המנהל:

"(1) לדרוש מכל אדם, שהמנהל סבור שיש בידו מסמכים, שימסור לו תוך זמן שייקבע בדישה, כל הסכם, תעודת-קנין, פנקסים, פנקסי-



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

רישום, חשבונות, מסמכים וכל תעודה אחרת או ידיעה שברשותו הדרושים למנהל לצורך חוק זה;

(2) לערוך העתקים או תמציות מן המסמכים והתעודות המפורטים בפיסקה (1);

(3) לדרוש מכל אדם, שהוא סבור שיש בידו מסמכים, שיתייצב לפניו ויביא עמו לבדיקה מסמכים או תעודות המפורטים בפיסקה (1), ולגבות ממנו עדות;

(4) להיכנס בכל עת סבירה בשעות היום לכל מקרקעין, לרבות בית-מגורים, נשוא המכירה או הפעולה באיגוד, ולערוך בהם בדיקות ומדידות".

סמכויות דומות מוענקות גם לפקיד השומה על פי פקודת מס הכנסה (סעיף 135) ולמנהל מס ערך מוסף על פי חוק מס ערך מוסף (סעיף 72). שילוב של חובת ההצהרה בליווי סמכות הרשות לדרוש מסמכים ומידע, נועד אפשר לרשות המנהלית לבסס החלטה על כל המידע הרלבנטי להחלטתה. ככל שהרשות לא נענתה לדרישותיה לקבל מסמכים ומידע, עומדות לה סמכויות עזר כגון סמכות חקירה וחיפוש (סעיף 95 לחוק מיסוי מקרקעין).

21. ניתן היה לחשוב שבכך מתמצות זכויותיה של רשות המס לקבלת מידע ומסמכים מהנישום וכי אין מקום לחייב את הנישום המגיש ערעור על ההחלטה לחשוף מסמכים ומידע נוספים. כל המסמכים והמידע צפוי שיהיו בידי הרשות בטרם מתן החלטתה וביסוסה בדיעבד על מידע ומסמכים שלא עמדו בפניה, חותרת תחת חובתה ליתן החלטה על בסיס חומר ומידע שבפניה. קשה להניח מצב שבו הרשות תיתן החלטה בלא שעמדה בפניה תשתית ראייתית מספקת ורק לאחר הגשת הליך הערעור היא תבקש לבסס את החלטתה על ראיות ומסמכים חדשים אותם הינה דורשת מהנישום (על חובת הרשות לבסס החלטותיה על תשתית ראייתית ראו ע"מ 1975/01 הוועדה המקומית לתכנון ולבניה כרמיאל נ' רובינשטיין, פ"ד (6) 638, 647 (2002); בג"צ 987/94 יורונט קווי זהב (1992) בע"מ נ' שרת התקשורת, פ"ד מח(5) 412, 425 (1994); ד' ברק ארז משפט מנהלי כרך א' 439 (2010); י' זמיר הסמכות המנהלית הנ"ל, כרך ב' 1393).

22. למרות האמור, אין לשלול מניה וביה את האפשרות ליתן צווים לגילוי ועיון במסמכים ואף למתן תשובות לשאלות לבקשת רשויות המס במסגרת ערעורי מס. כך למשל רשאית רשות המס לבקש גילוי ועיון במסמכים אשר לא גולו לה למרות דרישותיה בשלב ההשגה. כן ניתן ליתן צו לגילוי ועיון מקום שבו הנישום הוסיף בערעורו טענות שלא נטענו בפני רשות המס בשלבים המוקדמים, לרבות בשלב ההשגה. ניתן לאפשר הליכי גילוי ועיון מקום שבו הרשות נסמכה על ראיות מנהליות שאינן קבילות בבית המשפט והיא מבקשת למצוא להן חיזוקים קבילים (אף כי רשות המס יכולה לשכנע כי ניתן להסתפק באותן ראיות מנהליות, ע"א 5709/95 בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

ירושלים, פ"ד נב(4) 241 (1998)). כמובן שניתן להתיר הליכי גילוי ועיון מקום שהצדדים הסכימו לכך (ראו גם רע"א 2042/09 דידוביץ' נ' מדינת ישראל – רשות המסים (6/7/2009)).

עם זאת, ראוי לזכור כי טיבו של ההליך ישפיע גם על היקף הגילוי וכאשר בא בית המשפט (או הוועדה) לבחון מתן צווים, עליו לזכור כי עסקינן בהליך ערעור מס על כל המורכבות הכרוכה בכך, ולא בהליך תובענה אזרחית. הדבר מחייב גם הבחנה בין היקף הגילוי הנדרש מהרשות לבין היקף הגילוי הנדרש מהגישוש, שכן השיקולים לחיובו של כל אחד מהם במתן צווי גילוי ועיון אינם זהים.

23. הארכנו בסקירת המצב המשפטי בדבר טיבו של הליך ערעור המס ובדבר השיקולים שיעמדו לנגד עינינו במתן צווים לגילוי ועיון, שכן דומה כי הגיעה העת לעריכת חשיבה מחודשת בדבר טיבם של הליכי הערעור וקביעת הוראות ברורות ביחס לשאלות המתחייבות, לרבות בסוגיית הגילוי והעיון במסמכים. הותרת הליכי הגילוי והעיון מחוץ לתקנות סדרי הדין בערעורי מס והענקת שיקול דעת לבתי משפט להחליט האם יש ליתן צווים, מתי ומהו היקף הגילוי והעיון, מביאה לריבוי דיונים מיותרים ויוצרת אי בהירות שעשויה להביא לקביעות סותרות ומיותרות.

הבקשה שבפנינו

24. בשים לב להערות ולהארות האמורות, נבחן את הדרישה שבפנינו. הצדדים הסכימו כי יינתן צו לגילוי ועיון ולא ביקשו להגבילו. עם זאת, אין פירושו כי המשיב זכאי לעיון בכל מסמך שיחפץ. עקרון העל בהליכי גילוי ועיון במסמכים הוא עיקרון "הרלבנטיות". בעל דין זכאי לעיון רק במסמכים הרלבנטיים לברור המחלוקות שבפני בית המשפט (ראו רע"א 6546/94 בנק איגוד לישראל בע"מ נ' אזולאי, פ"ד מט(4) 54 (1995); רע"א 41/49 כיאט נ' כיאט, פ"ד ג 113 (1949); רע"א 9322/07 Gerber Products Co. נ' חברת רנדי בע"מ (15/10/2008)). עקרון הרלבנטיות פורש בהרחבה ואין צורך בהוכחה רלבנטיות ודאית. די בכך שלמסמך עשויה להיות רלבנטיות. כן נאמר כי די בכך שהמסמכים המבוקשים כוללים מידע אשר יאפשר "במישרין או בעקיפין לקדם את העניין נשוא התובענה" (רע"א 6546/94 הנ"ל).

25. לא תמיד קל להגדיר מהו מסמך רלבנטי להליך (ראו י" עמית "קבילות", סודיות, חסיון ואינטרסים מוגנים בהליכי גילוי במשפט האזרחי - ניסיון להשלטת סדר" ספר אורי קיטאי 247, 250 (2007)). הדבר נתון הרבה פעמים לשיקול דעת בית המשפט המתבונן על ההליך שבפניו. מכל מקום, ברי כי לא יינתן צו לגילוי ועיון במסמכים אשר אינם בשליטת או בהחזקת בעל הדין. אין לחייב בעל דין לפעול להשגת מסמכים שאינם בחזקתו ואינם בשליטתו (ראו רע"א 6715/05 מחסני ערובה נעמן בע"מ נ' איזנברג (1/11/05); רע"א 4256/98 ה.ל.ס. בע"מ נ' כור מתכת בע"מ, פ"ד נג(1)



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 46256-08-11 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

621 (1999). אין גם לתת צו כאשר תכלית הגילוי הנה "מסע דיג" ובמיוחד לא כאשר הדיג הינו "במימי התובע" ולא "במימי התביעה" (ראו עמית לעיל, עמ' 251).

26. כפי שפורט לעיל, דרישת המשיב מתייחסת לקבוצות שונות של מסמכים, חלקם מסמכים הנוגעים לעסקיה ולפעילותה של העוררת, חלקם נוגעים לחברת האם, חלקם לנאמנות וחלקם למר זבלדוביץ'. דומה שבכל הנוגע למסמכי חברת האם, מסמכי הנאמנות ומסמכיו של מר זבלדוביץ', אין כל מקום למתן צו. כל אלו אינם בעלי דין ואין להטיל על העוררת לחשוף מסמכים של מי שאינו בעל דין. יתרה מזו, מסמכים הנוגעים לכל אלו, אינם מסמכים שבשליטת העוררת. וביתר פירוט;

27. המשיב מבקש בסעיפים 2.10 ו-2.11 למכתב הדרישה את מסמכי ההתאגדות של חברת האם ודו"חות כספיים של חברת האם. אלו אינם מסמכים שבשליטת ובהחזקת העוררת. חברת האם אינה בעלת דין בתיק ואין לחייבה, על ידי מתן צו לעוררת, לחשוף את מסמכיה בהליך זה. כך גם אין לחייב את העוררת להמציא מסמכים על העברת כספים מחברת האם כנדרש בסעיף 2.12 למכתב המשיב.

באותה מידה אין מקום ליתן צו לגבי מסמכי הנאמנות מליכטנשטיין. הנאמנות אינה צד להליך ומסמכי הנאמנות אינם בחזקתה ובשליטתה של העוררת. כך גם אין ליתן צו למסור לעיון המשיב את דו"חותיה הכספיים של הנאמנות כנדרש בסעיפים 2.18 ו-2.19 למכתב המשיב.

28. בסעיפים 2.15, 2.16 למכתב הדרישה עותר המשיב לעיין במסמכי צוואתו של המנוח שלמה זבלדוביץ' ז"ל, במסמכי הנאמנויות שהקים ובהסדר הפשרה בנוגע לירושתו. גם אלו מסמכים שאינם בהחזקת ובשליטת העוררת ואין לגלותם.

29. נוסף, שהמסמכים הנוגעים לחברת האם, לנאמנות ולמר זבלדוביץ' וכמובן למנוח שלמה זבלדוביץ' ז"ל, אינם רלבנטיים למחלוקת שבפנינו. העוררת מבקשת ליהנות מהטבות המס על פי האמנה ועליה לשכנע כי הינה זכאית להטבות אלו. לצורך הכרעה במחלוקת זו אין צורך לקבוע ממצאים ביחס למעמד של חברת האם, הנאמנות ומר זבלדוביץ' ודי בכך שהעוררת תוכיח כי הינה תושבת דנמרק וממלאת את תנאי האמנה. ככל שלא תצליח לשכנע בהתמלאם של התנאים, הרי שטענתה תדחה.

30. זאת ועוד, ככל שהמשיב סבור כי העוררת הינה רק "חברת צינור" וכי בפועל בעלי הזכויות היו אחרים, יש להניח כי בטרם החליט לדחות את טענות העוררת, עמדה בפניו תשתית ראייתית מספקת. אין להפוך את הליך הגילוי והעיון במסגרת הערעור למסע דיג למציאת ראיות שהיו אמורות להיות חלק מהתשתית העובדתית על פיה דחה המשיב את הצהרת העוררת. לא נטען בפנינו כי התשתית הראייתית שעמדה בפני המשיב לא קבילה; לא נטען כי המשיב דרש מסמכים וידיעות



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור
חיפה

או כי עשה שימוש בסמכות הנתונה לו ולא נענה; לא נטען כי העוררת הסתירה ראיות ומסמכים שנדרשו וכדומה. ככל שהמשיב סומך על טענת "המלאכותיות" לפי סעיף 84 לחוק, הנטל עליו להביא ראיות ואין לאפשר לו לבסס טענה שכזו על מסמכים אותם הוא מנסה "לדג" מהעוררת (לעניין נטל ההוכחה בטענת מלאכותיות ראו ע"א 102/59 פקיד השומה ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר ולהשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165 (1960); ע"א 10666/03 שיטריט נ' פקיד שומה תל-אביב – יפו 4, פסקה 18 (30/1/06)).

31. מאידך, זכאי המשיב לעיון באותם מסמכים של העוררת שהינם רלבנטיים לבחינת מעמדה על פי האמנה ועמידתה בתנאי האמנה.

בסעיף 2.1 נדרשה העוררת להמציא את מסמכי התאגדותה ופרטי בעלי מניותיה. העוררת כפרה בזכות המשיב לעיון, אולם הסכימה (בסעיף 3.1 לתגובה) למלא את הדרישה. דומה שגם ללא ההסכמה היה מקום למתן צו, אולם מששהסכימה העוררת להיענות לדרישה מתייטר הדיון בעניין זה.

בסעיפים 2.2 – 2.3 לדרישה, נדרשה העוררת להמציא את דו"חותיה הכספיים לשנים 2010-2000. העוררת סבורה שהדו"חות הכספיים אינם רלבנטיים להוכחת מעמדה. בעניין זה דומה שאין צורך לדון בתנאים הנדרשים על פי האמנה, שכן במבחן הרחב שנקבע בפסיקה דומה שראוי לחייב את העוררת בהמצאת המסמכים והטענות לגבי פרשנות האמנה יוותרו לדיון בשלב מאוחר יותר.

בסעיף 2.5 לדרישה ובסעיפים 1-3 ו-5-6 לדרישה הנוספת, עותר המשיב לקבלת מסמכים בנוגע להלוואה שנטלה העוררת לשם רכישת המניות. לגבי חלק מהמסמכים ניתנה הסכמה של העוררת אף כי העוררת הבהירה כי לא איתרה "מסמכים שצוינו בהשלמה כמסמכים 1-3, 5-6". כמובן שלא ניתן ליתן צו לגבי מסמכים שלא אותרו וכל צד יוכל לטעון טענותיו לגבי משמעות העדרם של המסמכים. מכל מקום, העוררת הצהירה כי אם יאוותרו, הם ימסרו למשיב ועל כן אין צורך במתן צווים נוספים. כך גם לגבי ייפוי הכוח שנטען כי לא אותר.

בנוגע לדרישה בסעיף 2.5 למכתב הדרישה, מסמכי ההלוואה, דומה שבשלב זה אין להכריע בפרשנות האמנה ודי בכך שלכאורה יש במסמכי ההלוואה להשפיע על קביעת מעמדה של העוררת כדי לצוות על מסירת המסמכים לעיון. עם זאת, אין להכביד שלא לצורך. על כן אנו מורים על מסירת המסמכים בסעיף 2.5.1 לדרישה ובסעיף 2.5.3 לדרישה לעיון. אין צורך בגילוי ועיון בשאר המסמכים שבסעיף 2.5.

בסעיף 2.6 דורש המשיב גילוי ועיון במסמכים בנוגע לתמורה שהתקבלה בעסקת מכירת המניות. העוררת הסכימה למסור את מסמכי הפקדת הכספים בחשבונות הבנק. המשיב דרש גם את



בית המשפט המחוזי בחיפה

30 ספטמבר 2013

ו"ע 11-08-46256 Tamares Isreal Real Estate Aps נ' מנהל מיסוי מקרקעין - איזור חיפה

כל דפי חשבון הבנק, אסמכתאות לשימוש בתמורה, חשבון הבנק אליו הועבר הדיבידנד שחולק ועוד. איננו סבורים כי יש לחייב את העוררת למסור מסמכים נוספים מעבר לאלו שצורפו. אין בסיס לקבלת מסמכים בנוגע לחשבון שבו הופקד הדיבידנד שנמשך על ידי חברת האם ואין מקום לקבלת כל דפי הבנק בחשבון זה, הכל כפי שהובהר לעיל. איננו סבורים גם כי יש לדרוש את כל דפי הבנק של חשבון העוררת כפי שפורט בסעיף 2.6.2 לדרישה ודי בכך שהובאו מסמכים על הפקדת התמורה בחשבון. מדובר במסע דיג של ראיות ועל כן דין הדרישה להידחות.

בסעיף 2.7 נדרשו פרטים על הדירקטורים בעוררת והסכמי העסקתם. העוררת כפרה בזכות המשיב לקבלת המסמכים אולם הסכימה ליתן את פרטי הדירקטורים. כן הצהירה (סעיף 3.5.2) כי אין ברשותה הסכמי העסקה שכן לא נחתמו כאלו. על כן אין צורך בצו נוסף.

בסעיף 2.9 נדרשה העוררת להמציא מסמכים לגבי משא ומתן שנוהל על ידה לרכישת Retail Mall בדנמרק. העוררת כפרה בזכות המשיב לעיין במסמכים אלו, אולם הסכימה בתשובתה למסור מסמכים שכאלו (סעיף 3.6.3 לתשובה). על כן אין צורך לדון בדרישה.

סוף דבר

32. בשים לב לאמור, תשלום העוררת את הגילוי ומתן אפשרות העיון במסמכים שפורטו בהחלטה זו תוך 30 יום. לגבי שאר המסמכים – הבקשה נדחת.

הוצאות הבקשה ייפסקו במסגרת ההליך העיקרי.

נקבע לקדם משפט ליום 12/12/13 שעה 09:30.

ניתנה היום, כ"ז תשרי תשע"ד, 01 אוקטובר 2013, בהעדר הצדדים.

שמעון פסטנברג- ר"ח
חבר הוועדה

יחזקאל-גולן גלית ר"ח
חברת הוועדה

ר. סוקול, שופט
יו"ר הוועדה