



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשיה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערער: תרו תעשיה רוקחית בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אלדר בן רובי ואורן גרוס
משרד מיתר ליקוורניק גבע לשם טל ושות', עורכי דין

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה
ע"י עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

החלטה

1
2 המערער, תרו תעשיה רוקחית בע"מ (להלן – המערער) הגישה בקשה להורות על מחיקת שני
3 התצהירים שהוגשו מטעם המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב) - תצהיר של רו"ח אבישי דינר
4 (להלן – רו"ח דינר) ותצהיר של רו"ח יאיר יצחק אלימלך (להלן – רו"ח אלימלך), וכן על מחיקת חוות
5 דעת שהוגשה מטעם המשיב - של רו"ח עירית ליאו (להלן – רו"ח ליאו).

פתח דבר:

6
7 1. המערער הינה חברה תושבת ישראל אשר התאגדה בשנות החמישים, ומניותיה רשומות
8 למסחר בארה"ב זה שנים ארוכות במסגרת ה-NYSE (New York Stock Exchange).
9 המערער עוסקת בעצמה ובאמצעות חברות קשורות בפיתוח, ייצור ושיווק של מוצרים
10 רפואיים לרבות תרופות מרשם, תרופות ללא מרשם, חומרים פעילים ומוצרי פארמה, אשר
11 נמכרים בישראל ומשווקים בחו"ל. למערער חברות בת שונות, ביניהן חברת בת זרה באיי
12 קיימן - Taro Pharmaceuticals North America Inc. (להלן – TNA).
13 2. בין הצדדים נטושה מחלוקת בערעור זה בשאלה האם יש להטיל מס ישראלי על הכנסותיה
14 של TNA בהיותה חברה נשלטת זרה. המערער טוענת כי הכנסות שצמחו בשנות המס
15 שבערעור (2010-2013) ממכירות של חברת TNA בארה"ב, של מוצרים שלה אשר יוצרו
16 בקנדה, על בסיס ידע שפותח ונרכש מחברות שונות ברחבי העולם – אינן חייבות במס
17 בישראל.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 המשיב מצידו טוען כי חברת TNA הינה חברה נשלטת זרה, בשל כך שלגישתו מתקיימים
2 לגביה כל התנאים הקבועים בסעיף 75ב(א)(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א –
3 1961 (להלן – הפקודה), כאשר המערערת היא בעלת השליטה בה. לעמדת המשיב כל
4 הכנסותיה של TNA אינן הכנסות מעסק כפי שדווח על ידי המערערת, כי אם הכנסות
5 פסיביות מתמלוגים כהגדרתן בסעיף 75 לפקודה, זאת בהתאם למהות הכלכלית, וכי על
6 רווחיה חל סעיף 75ב(א)(12) לפקודה.

טענות המערערת בבקשה למחיקת התצהירים וחוות הדעת:

7
8 באשר לתצהיר העדות הראשית שהוגש מטעם רו"ח דינר: מסמך זה אינו מבוסס על ידיעותו
9 האישית של עורך התצהיר, בניגוד לתקנה 521 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984
10 (להלן – תקנות סד"א) ומשכך פסול הוא מלשמש כתצהיר. התצהיר כולל סברות של רו"ח
11 דינר ביחס לדין הישראלי ובפרט בכל הנוגע לסעיף 75 לפקודה. למעשה, תצהירו הוא מסווה
12 ל"חוות דעת מקצועית" הנוגעת לפרשנות הדין הישראלי וכוללת נושאים משפטיים
13 המבוססים על עובדות שנטענו על ידי המשיב בנימוקי השומה. המסמך שהוגש על ידי רו"ח
14 דינר פסול אף מלשמש כחוות דעת, לאור ההלכה כי פרשנות הדין היא מהעניינים המסורים
15 באופן בלעדי לבית המשפט ואין להגיש חוות דעת בעניין זה. בנוסף, תצהירו של רו"ח דינר
16 כולל הרחבת חזית אסורה בכל הנוגע לסברותיו בנושאי קביעת מחירי העברת וכללי ה-
17 BEPS.

18 באשר לתצהירו של רו"ח אלימלך: תצהיר זה כולל התייחסות לשנת המס 2010. זאת, בניגוד
19 להחלטת בית המשפט מיום 20.8.17 לפיה תצהירי העדות הראשית שיוגשו על ידי הצדדים
20 לא יכללו התייחסות לשנת המס 2010, מחמת התיישנות השומה ביחס לשנת מס זו. לאור
21 ההפרה של החלטת בית המשפט כאמור, יש להורות על מחיקת תצהירו של רו"ח אלימלך.
22 כמו כן, תצהירו של רו"ח אלימלך נגוע אף הוא במתן חוות דעת אסורה ביחס לפרשנות הדין
23 הישראלי, בניגוד להלכה האוסרת זאת.

24 באשר לחוות הדעת של רו"ח ליאן: זו מהווה הרחבת חזית אסורה, משום שרובה ככולה
25 עוסקת בניתוח "מחירי העברה" – נושא אשר אינו חלק מחזית המחלוקת בערעור זה, וכמו
26 כן בעמודים 19-29 לחוות הדעת של רו"ח ליאן נכלל ניתוח של מחירי העברה בין חברות שונות
27 בעלות זיקה למערערת – עניין אשר אין לו זכר בכתבי הטענות. בנוסף, עמודים 5-17 לחוות
28 הדעת כוללים פרשנות של הדין הישראלי לגבי מחירי העברה וכללי ה-OECD בעניין זה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשיה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 זאת ועוד, חוות הדעת מעלה לראשונה טענה לפיה יש לייחס את הכנסותיה ורווחיה של TNA
2 לחברת תרו קנדה ולראות בהכנסותיה ורווחיה של TNA כאילו התקבלו בידה כדיבידנד. אף
3 טענה זו מהווה הרחבת חזית אסורה ואין להתירה.
- 4 **תגובת המשיב לבקשה למחיקת התצהירים וחוות הדעת:**
- 5 6. סדרי הדין וכללי הראיות בערעורי מס הם גמישים יותר נוכח העובדה כי במסגרתם נבחנת
6 החלטה בהשגה שהתקבלה על ידי פקיד המס. בהתאם לכך מאפשרת תקנה 10(ב) לתקנות
7 בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 (להלן – **תקנות ערעורי מס הכנסה**)
8 להגיש בערעורי מס הכנסה ראיות, גם אם אינן קבילות בהליך אזרחי, אם פקיד השומה ביסס
9 את שומתו עליהן.
- 10 7. ערעור המס מהווה יצור כלאיים אשר נתון לשני סוגי ביקורת – ביקורת מנהלית הבוחנת את
11 חוקיות, סבירות ומידתיות החלטתו של המשיב וביקורת ערעורית הבוחנת את תוצאת המס
12 עצמה. תצהירי העדות הראשית מטעם המשיב בערעור זה נועדו להתמודד עם שני סוגי
13 ביקורת השיפוטית כאמור.
- 14 8. יש לקחת בחשבון כי מכיוון שבהליך זה פתח המשיב בהבאת הראיות, היה עליו לנסות ולחזות
15 את טענות המערערת בתצהירה, כפי שדברים אלה עלו מנימוקי הערעור ומטענות המערערת
16 בדיון מיום 5.6.17.
- 17 9. **באשר לתצהירו של רו"ח דינר:** אין מקום להורות על מחיקת תצהירו של רו"ח דינר מן
18 הטעמים הבאים:
- 19 א. רו"ח דינר הוא מומחה מטעם רשות המיסים בכל הנוגע לאמנות מס, אשר היה נוכח
20 בחלק מהדיונים במסגרת ההחלטה בהשגה, בביקורות השונות, וכן היה חלק מהצוות
21 אשר גיבש את שיקול הדעת המנהלי והמקצועי בעת הוצאת הצו. רו"ח דינר פירט את
22 הטעמים לדחיית השגת המערערת, וכן פירט את עמדת הרשות הכוללת עובדות ואף
23 מסקנות. שהרי במסגרת ערעור זה על המשיב לשכנע את בית המשפט כי הפעלת
24 שיקול הדעת המנהלי על ידו במסגרת ההחלטה בהשגה נעשתה כדין. בתוך כך, הסביר
25 רו"ח דינר כיצד הגיע למסקנתו, הן העובדתית והן המשפטית. במובן זה תצהירו של
26 רו"ח דינר אינו חורג מכל תצהיר אחר המוגש על ידי הרשות כחלק מערעור מס
27 המפרט את ההליכים שהתנהלו בפני הרשות, ואת המסקנות המהוות בסיס להחלטת
28 המשיב בהשגה והצווים שהוצאו עקב אותה החלטה.
- 29 ב. דברים שהובאו בתצהירו של רו"ח דינר בכל הנוגע לאמנות מס ולכללי ה-OECD,
30 מהווים חלק מדין זר עליו נדרש המשיב להגיש ראיה ולהוכיחם ב"רמת העובדה"



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בהתאם לדיני הראיות. לאור העובדה שרו"ח דינר הינו מומחה מטעם רשות המיסים
2 בדין הזר, הרי שעד מומחה מעיד גם על מסקנות שבדבר מומחיותו.
- 3 ג. בחירת המשיב להביא את דברי רו"ח דינר במסגרת תצהיר ולא במסגרת חוות דעת
4 מומחה, אינה מקפחת את המערערת אשר תוכל לחקור את העד על תצהירו. אמנם
5 חלק מתצהירו של רו"ח דינר מבוסס על חוות דעתו המקצועית בנושאים נשוא חוות
6 הדעת, אלא שאלה היוו את הבסיס להחלטת המשיב בהשגה. עם זאת, ככל
7 שהמערערת תעמוד על הגשת דבריו של רו"ח דינר במסגרת חוות דעת ולא במסגרת
8 תצהיר – המשיב מסכים לכך.
- 9 ד. היות והמשיב פתח בהבאת הראיות, נדרש הוא להתמודד עם השאלה האם קיימת
10 הסטת רווחים מהחברות הבנות השונות, וככל שקיימת הסטה, האם היא מישראל.
11 כמו כן, נדרש המשיב להתמודד עם השאלה האם הרווח שנתר ב-TNA משקף רווח
12 מתמלוגים, אם לאו. טענות אלה הינן טענות במישור מחירי העברה. על כן
13 ההתייחסות לכך במסגרת תצהירו של רו"ח דינר אינה בגדר הרחבת חזית. ההפניה
14 לכללי מחירי העברה כמבחני עזר מחדדת את עמדת המשיב כפי שבאה לידי ביטוי
15 בצווים.
- 16 10. באשר לתצהירו של רו"ח אלימלך: בעת עריכת תצהירו של רו"ח אלימלך טרם חלף המועד
17 להגשת ערעור לבית המשפט העליון על החלטת בית המשפט בעניין התיישנות השומה לשנת
18 המס 2010, לכן כלל התצהיר התייחסות גם לשנת המס 2010. לאור החלטת המשיב שלא
19 להגיש ערעור בעניין הרי שבית המשפט מתבקש להתעלם מההתייחסות לשנה זו.
- 20 11. באשר לחוות הדעת של רו"ח ליאו: חוות הדעת של רו"ח ליאו ניסתה להתמודד עם טענה
21 אפשרית של המערערת לפיה מחירי העברה בקבוצת תרו עומדים בסתירה לטענת המשיב כי
22 הכנסותיה של TNA מהווים הכנסה מתמלוגים. בחוות הדעת התייחסה רו"ח ליאו לטענות
23 אותן העלתה המערערת עצמה בכתבי טענותיה, כגון הסטת רווחים במובן מחירי העברה
24 של טענה זו; שווי השוק של הכנסות מתמלוגים (שווי שוק המבוסס על מחירי העברה); טענה
25 כי אם עסקינן בהכנסות מתמלוגים אזי מדובר בהכנסה של החברה האמריקאית; טענה כי
26 TNA נושאת בסיכונים משמעותיים. חוות הדעת של רו"ח ליאו מתמודדת עם טענות אלה,
27 שכן מבחני הסיכונים הינם חלק מתורת מחירי העברה. לא יעלה על הדעת כי המשיב יהיה
28 מנוע מלהתמודד עם טענות אותן מעלה המערערת עצמה במסגרת נימוקי הערעור.
29
30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

תשובת המערערת לתגובת המשיב:

- 1
- 2 12. אין לאפשר התעלמות מהתייחסותו של רו"ח אלימלך בתצהירו לשנת המס 2010. משאין
- 3 מחלוקת כי המשיב הפר את החלטת בית המשפט בעניין התיישנות השומה לשנת 2010 וכלל
- 4 בתצהירו טענות מרובות לשנת המס האמורה – יש להורות על מחיקת התצהיר בשלמותו.
- 5 מבחינה מעשית, חלק מהטענות לשנת המס 2010 שלובות בטענות אחרות, ואין זה ראוי
- 6 להטיל על בית המשפט ועל המערערת את מלאכת המיון והסינון של הטענות והנספחים
- 7 בתצהיר. השארית התצהיר במתכונתו הנוכחית תיצור עמימות, בעוד שבית המשפט
- 8 והמערערת צריכים לדעת בבירור מהן הטענות אשר מצויות בחזית המחלוקת.
- 9 בנוסף, המשיב התעלם מהטענה כי תצהירו של רו"ח אלימלך עולה לכדי חוות דעת אסורה
- 10 בנוגע לפרשנות הדין בישראל – וגם מטעם זה יש להורות על מחיקת התצהיר.
- 11 13. תצהירו של רו"ח דינר פסול מלשמש כתצהיר מן הטעמים שפורטו בבקשת המחיקה. אין
- 12 רלוונטיות לתקנה 10(ב) לתקנות ערעורי מס הכנסה, שכן המערערת מעולם לא טענה כי
- 13 לתצהיר צורפה ראייה שאינה קבילה. בהתאם לכך, הטענה בדבר גמישות בקבילות ראיות
- 14 בהליך מנהלי אינה רלוונטית לעניין. למעשה, תקנה 9(א) לתקנות ערעורי מס הכנסה תומכת
- 15 בטענות המערערת שכן היא אינה מחריגה מהליכי ערעור מס את התקנות המגדירות את
- 16 התנאים להגשת תצהיר.
- 17 14. דברי המשיב בתגובתו עולים לכדי הודאת בעל דין כי תצהירו של רו"ח דינר הוא חוות דעת
- 18 מקצועית, ודי בכך להורות על מחיקת התצהיר. טענת המשיב כי חוות דעתו המשפטית של
- 19 רו"ח דינר נכללה בתצהיר משום שהיא מתייחסת לנושאים שהיוו את הבסיס לקבלת
- 20 ההחלטה בהשגה – הינה טענה חסרת בסיס.
- 21 15. אין שחר לטענה כי המסקנות המשפטיות בנוגע לדין הישראלי הובאו בתצהירו של רו"ח דינר
- 22 במטרה לשכנע את בית המשפט כי המשיב הפעיל שיקול דעת מנהלי כראוי. חובת הרשות
- 23 לשקול את הדין אינה מתירה לה להגיש חוות דעת משפטית לעניין פרשנות הדין הישראלי.
- 24 אין גם לקבל את הטענה כי תצהירו של רו"ח דינר הובא לצורך הוכחת הדין הזר, משום שרוב
- 25 התצהיר ככולו עוסק בפרשנות הדין הישראלי והשימוש בדין הזר נעשה כדי לפרש את הדין
- 26 הישראלי.
- 27 16. משאשר המשיב בתגובתו כי בהליך זה אין מחלוקת בנושא מחירי העברה, הרי שיש למחוק
- 28 את טענות המשיב בנושא בחוות דעתה של רו"ח ליאו. בתגובתו מנה המשיב מספר טענות
- 29 חלופיות שהועלו על ידי המערערת המצדיקות לשיטתו את חוות דעתה של רו"ח ליאו, אולם
- 30 אין קשר בינן לבין נושא מחירי העברה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 כמו כן, אין לאפשר את העלאת הנושא על מנת להתמודד עם טענות עתידיות של המערערת,
2 שכן המדובר בהרחבת חזית אסורה לגבי טענות שטרם נטענו. זאת ועוד, ממילא ניתנה
3 האפשרות למשיב, במסגרת החלטת בית המשפט מיום 5.6.17, להגיש בקשה לצורך הבאת
4 ראיות משלימות לראיות שתגיש המערערת, ככל שלא ניתן היה לצפות את הגשתן מראש.

דיון והכרעה:

תצהירו של רו"ח אלימלך:

7 17. אין חולק כי תצהירו של רו"ח אלימלך כולל התייחסות לשנת המס 2010. זאת, בניגוד לאמור
8 בהחלטתי מיום 20.8.2017 במסגרתה קיבלתי את בקשת המערערת להורות על בטלות השומה
9 לשנת המס 2010 מחמת התיישנות. בסייפת אותה החלטה נקבע על ידי כי "תצהירי העדות
10 הראשית שיוגשו על ידי הצדדים לא יכללו התייחסות לשמת המס 2010 ושומתה העצמית
11 של המערערת לשנה זו – תקפה".

12 18. אין בידי לקבל את הסברו של המשיב להתעלמותו של המשיב מן ההחלטה מיום 20.8.17
13 ולהגשת תצהירו של רו"ח אלימלך תוך הפרתה. האפשרות כי יוגש על ידי המשיב ערעור על
14 ההחלטה לבית המשפט העליון אינה מתירה למשיב להפר את החלטת בית משפט זה, בלא
15 שיישום ההחלטה עוכב על ידי בית המשפט העליון או בלא שההחלטה שונתה, ואף בלא
16 שהוגשה כל בקשה בעניין זה. ההחלטה מיום 20.8.2017 בעניין התיישנות שנת המס 2010 היא
17 שרירה ותקפה ועל המשיב היה לקיימה ככתבה ולשונה, ולהימנע מלכלול בתצהירו כל
18 התייחסות לשנת המס 2010.

19 לפיכך, מקובלת עלי לחלוטין עמדת המערערת כי אין זה מתפקידו של בית המשפט לברור
20 אילו טענות בתצהיר ואילו נספחים מתייחסים לשנת המס 2010 ולהתעלם מהן (כפי טענת
21 המשיב). בפני בית המשפט ובפני הצדדים צריכה לעמוד תמונה ברורה באשר לטענות אשר
22 מצויות בחזית המחלוקת, כאשר אי-בהירות בנוגע לטענות כאלה או אחרות בתצהיר יש בה
23 כדי ליצור בעייתיות בהמשך ניהול ההליך, וזאת אין להתיר.

24 19. באשר לטענת המערערת בסעיף 26 לבקשת המחיקה, בדבר קיומם של סעיפים בתצהירו של
25 רו"ח אלימלך העולים כדי חוות דעת משפטית האסורה על פי הדין – אינני מקבלת טענה זו
26 ואיני מוצאת כי יש מקום להורות על מחיקת התצהיר מטעם זה.

27 רו"ח אלימלך טיפל בשומות המערערת במסגרת תפקידו כמפקח בכיר במשרדי משיב, והוא
28 הגורם אשר דן בהשגת המערערת, חתם והוציא את הצווים נשוא השומה (ראו סעיפים 2 ו-4
29 לתצהירו).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 מתוקף תפקידו זה רשאי רו"ח אלימלך להתייחס לנימוקים השונים שהובילו להחלטתו,
 2 ובתוך כך להפנות לחקיקה הרלוונטית ולהצביע על התאמת העובדות שבמקרה הנדון לאותן
 3 הוראות הדין. איני מוצאת כי יש בכך משום מתן חוות דעת משפטית, אלא יש בכך משום
 4 הצגת יישום העובדות, כפי עמדת המשיב, על הוראות הדין כפי שפורשו על ידי המשיב ואשר
 5 עמדו בבסיס ההחלטה על הוצאת הצווים.

6 20. לאור האמור לעיל, הנני מורה על הוצאת תצהירו של רו"ח אלימלך במתכונתו הנוכחית מתיק
 7 בית המשפט, ועל הגשתו מחדש על ידי המשיב ללא כל התייחסות לשנת המס 2010, בהתאם
 8 להחלטתי מיום 20.8.2017.

תצהירו של רו"ח דינר:

9

10 21. המשיב ביקש לבסס עמדתו בעניין תצהירו של רו"ח דינר על תקנה 10(ב) לתקנות ערעורי מס
 11 הכנסה, שכותרתה "ראיות", הקובעת כי:

12 "בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח
 13 שהוגש על ידיו או את הטענות שהשמיע על פי סעיף 147(ג) לפקודה, גם אם ראיה כזו לא
 14 היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי."

15 ואכן, [תקנה 10\(ב\)](#) הנ"ל מאפשרת להציג בערעור מס בבית המשפט את המסד הראייתי
 16 העובדתי אשר עמד בפני פקיד השומה טרם שנתן את החלטה בהשגה. זאת, גם אם מסד
 17 ראייתי זה כולל גם ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי.

18 ראו לעניין זה את התייחסותו של בית המשפט העליון למטרתה של תקנה זו ושל מקבילתה
 19 בתחום ערעורי מע"מ, [תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף](#), תשל"ו-1976, בע"א 5709/95 בן
 20 שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים וערעור שכנגד (7.9.1998) (להלן – עניין בן שלמה):

21 "הצורך בהגמשת מבחן הראיה המינהלית, ומכל מקום בהסתמכות על חומר
 22 ראייתי שאינו בהכרח קביל בבית-משפט, בולט כאשר מדובר בשומה לפי מיטב
 23 השפיטה, כמו במקרה שבפנינו. הסמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה קמה
 24 לרשות המס מקום שבו, לדעת מנהל מע"מ, דוח תקופתי שהגיש הנישום "איננו
 25 מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבונות כפי שנקבע..."
 26 (סעיף 77(א) לחוק מס ערך מוסף). מעצם טיבם, במקרים רבים שבהם קמה סמכות
 27 זו, עומדת רשות המס בפני מחסור בראיות אמינות לצורך קביעת השומה. אכן,
 28 מחסור זה נובע ברגיל ממחדליו של הנישום. במקרים כאלה, הגמישה הפסיקה את
 29 דרישת הראיה המינהלית"

ובהמשך:

30

31 "מכך עולה, כי חיוני שבפני בית-המשפט הבוחן את ההחלטה המינהלית תעמוד
 32 אותה תשתית עובדתית שעמדה בפני רשות המס. הדבר נכון הן ביחס לחומר שעליו
 33 סמכה הרשות את החלטתה, והן ביחס לחומר שעליו סמך הנישום את עמדתו בפני
 34 הרשות בשלבי הדיון השונים. לומר אחרת פירושו למדר את בית-המשפט מחלק
 35 מן החומר, אשר עשוי להיות רלוונטי וחשוב להכרעה על-פי העקרונות שעליהם



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 עמדתי. בשל כך, עלולה להיפרס בפני בית-המשפט תמונה מקוטעת, אשר אינה
2 משקפת את מכלול הראיות אשר רשות המס הייתה רשאית, וחייבת, להישען עליו
3 על-פי הדין. בדרך זו עלולה להתקבל תוצאה אשר אינה מגשימה באופן מלא את
4 התכלית של גביית מס אמת. הסטייה עלולה להיות לטובת הנישום. היא עלולה
5 להיות לרעתו. בכל מקרה, תוצאה כזו מחטיאה את תכליתו של הליך הערעור,
6 המהווה חלק אינטגרלי מהליכי קביעת המס, כמפורט לעיל."
- 7 22. מכאן, שהדין אמנם מאפשר הגמשה של כללי הראיות הרגילים במסגרת דיון בערעור מס,
8 אלא שתצהירו של רו"ח דינר איננו בגדר "ראיה", ובכך נפלה השגגה בטיעונו של המשיב.
- 9 גם אם רו"ח דינר נתן למשרד המשיב, במי משלבי השומה, חוות דעת משפטית לצורך גיבוש
10 עמדת המשיב באשר לשומות נשוא הערעור – הרי שחוות דעת זו איננה נכנסת לגדרי המונח
11 "ראיה בלתי קבילה" שעמדה לנגד עיני המשיב בעת מתן ההחלטה בהשגה. חוות דעת
12 משפטית זו – היתה בשלב השומה, ונותרה בשלב ערעור המס – בדיוק כמות שהיא – חוות
13 דעת משפטית. דהיינו: גם בשלב השומתי, אם עמדה לנגד עיני המשיב חוות דעתו של רו"ח
14 דינר באשר לפרשנות הדין, הוראות ה-OECD ותחולתן במסגרת הדין הישראלי, הרי שאין
15 מדובר ב"ראיה" שעליה ביסס המשיב את שומתו, אלא מדובר בחוות דעת משפטית גרידא
16 וככזו אינה נכנסת כלל בגדרי תקנה 10(ב) לתקנות ערעורי מס הכנסה. על כן, אין לאפשר
17 הגשת תצהירו של רו"ח דינר בחסותה של תקנה 10(ב) לתקנות ערעורי מס הכנסה.
- 18 23. אדגיש גם כי המערערת לא ביקשה לפסול ראיה שצורפה לתצהירו של רו"ח דינר בטענה
19 שאיננה קבילה. אילו זה היה מצב הדברים, והיה מדובר בראיה שהמשיב ביסס עליה שומתו
20 הגם שאינה קבילה - היתה חלה תקנה 10(ב) לתקנות ערעורי מס הכנסה. המערערת ביקשה
21 לפסול את התצהיר עצמו. במצב דברים זה וכפי שבואר לעיל - אין רלבנטיות לתקנה 10(ב)
22 לתקנות ערעורי מס הכנסה שכן תצהיר זה אינו מהווה חלק מחומר הראיות עליו סמכה
23 הרשות את החלטתה.
- 24 24. בשולי הדברים אציין, כי ייתכנו מקרים בהם תותר הגשת חוות דעת משפטית כראיה במסגרת
25 ערעור מס, אך זאת לצורך הוכחת עובדה מסוימת, למשל: לצורך הוכחת קיומה של חוות דעת
26 משפטית שכזו (במקרים בהם לעצם קיומה קיימת חשיבות או רלבנטיות להליך ערעור המס),
27 או לצורך הוכחת המסד העובדתי שעליה נשענת חוות הדעת המשפטית, לצורך התמודדות עם
28 טענה של נישום כי פעל על פי עצה בחוות דעת משפטית. במצב דברים שכזה, עשויה להיות
29 רלבנטיות לאופן הצגת העובדות על ידי הנישום ליועצו המשפטי ולמסקנה המשפטית שנבעה
30 מאותן עובדות. **אולם לא זה מצב הדברים בענייננו.**
- 31 25. עוד אוסיף, בבחינת למעלה מן הצורך, כי תקנה 10(ב) לתקנות ערעורי מס הכנסה לא נועדה
32 לבטל כליל את דיני הראיות או את בחינת קבילותן של ראיות כמו גם את סדרי הדין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 תקנה 9(א) לתקנות ערעורי מס הכנסה מחריגה את תחולתן של מספר תקנות מתקנות סד"א
2 ממסגרת ההליך של ערעור מס הכנסה. אלא שתקנה 521 לתקנות סד"א אינה מוחרגת
3 מערעורי מס הכנסה, והיא קובעת כי:
- 4 **"תצהיר יהא ערוך בגוף ראשון, מחולק לסעיפים ומכיל רק עובדות שהמצהיר יכול**
5 **להוכיחן מתוך ידיעתו הוא, אלא שבבקשות ביניים רשאי הוא להצהיר גם לפי מיטב**
6 **אמונתו ובלבד שיציין את הנימוקים לכך."**
- 7 עיון בתצהירו של רו"ח דינר מעלה כי התצהיר אינו עומד בתנאי תקנה 521 לתקנות סד"א,
8 וזאת משום שאינו מבוסס על עובדות מידיעתו האישית. למעשה, למעט אזכור העובדה כי
9 לקח חלק בדיוני השומה עם המערערת ובביקורת שנערכה בעסקה והוחלפה תכתובת בינו
10 לבין מייצגי המערערת – לא כולל תצהירו של רו"ח דינר שום עובדה. התצהיר כולל רובו ככולו
11 ניתוח של רו"ח דינר את הוראת סעיף 75 לפקודה, העוסקת ב"חברה נשלטת זרה", תכליתה
12 והרקע לחקיקתה. מדובר במסמך אשר סוקר את הוראות הדין ואת ההיסטוריה החקיקתית
13 של סעיף 75, ומהווה חוות דעת משפטית.
- 14 ממילא, רו"ח דינר בעצמו אינו מסתיר את היות המסמך המוגש על ידו – חוות דעת משפטית.
15 כך למשל, בסעיף 4 לתצהיר צוין כי:
- 16 **"מטרת תצהירי זה הינה לסקור את הוראות חברה נשלטת זרה הקבועות בסעיף**
17 **75'ב' לפקודה (להלן: חנ"ז), מטרתן וההיסטוריה החקיקתית שלהן וכן לסקור את**
18 **עקרונות ה-C.F.C במישור הבינלאומי..."**
- 19 בסעיף 5 לתצהירו נאמר בצורה מפורשת:
- 20 **"הסוגיות אותן אבחן בחוות הדעת כסדרן:**
- 21 1. חקיקת סע' 75 כחלק מתיקון 132 – ההיסטוריה החקיקתית ומטרותיה.
22 2. מטרת הוראות ה – חנ"ז ודרך יישומן בהורות סע' 75 לפקודה.
23 3. הכלים בהם מתמודד מכשיר ה-C.F.C עם הסטת הכנסות IP לחברה
24 הממוקמת במקלט מס, תוך התייחסות לעובדות נשוא הערעור.
25 4. היחס בין כללי ה-C.F.C לבין קביעת מחירי העברה בכלל, במסגרת
26 העובדות נשוא הערעור, בפרט."
- 27 גם בתגובת המשיב לבקשה (סעיף 22) מסכים הוא תצהירו של רו"ח דינר מבוסס על "חוות
28 דעתו המקצועית בנושאים ובתחומים נשוא חוות הדעת", אלא שלגישת המשיב מדובר
29 ב"חלק מהתצהיר" וכן כי מדובר בחוות דעת שהיוותה בסיס להחלטת המשיב בהשגה.
30 אלא שאל מול לעמדת המשיב לפיה רק "חלק" מתצהירו של רו"ח דינר מבוסס על חוות דעתו
31 המקצועית, מצוי הקושי אליו נקלע המשיב להפנות לחלקים בתצהיר אשר כוללים עובדות
32 מידיעתו האישית של המצהיר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 למעשה, כפי שציינתי לעיל, ההתייחסות היחידה בתצהיר לעובדות מצויה בסעיף 3 לתצהיר
2 בו צוין כי:
- 3 **"הנני מצהיר כי לקחתי חלק בדיונים שהתנהלו עם המערערת בשלבי השומה**
4 **בפקיד השומה, כמו גם ביקורת שנערכה בעסק כמו גם דיונים טלפוניים ובאמצעות**
5 **תכתובות דואר אלקטרוני עם מייצגי המערערת".**
- 6 דומני, כי בכך לא די כדי להותיר את כל יתר 16 העמודים של "תצהירו" של רו"ח דינר על כל
7 סעיפיהם ותתי סעיפיהם המהווים חוות דעת משפטית, כחלק מראיות המשיב בערעור זה.
- 8 אמנם רו"ח דינר הקדיש חלק מסוים מתצהירו ליישום הוראות הדין על העובדות הנטענות .29
9 על ידי המשיב במקרה הנדון, אולם החלק ה"יישומי" של התצהיר אינו אלא נסמך על הטענות
10 העובדתיות אשר נכללו בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ובתצהירו של רו"ח אלימלך. נא
11 ראו סעיף 19 לתצהיר, שם צוין כי:
- 12 **"בהתבסס על העובדות שפורטו בהרחבה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה**
13 **מטעם המשיב ובתצהירו של המפקח רו"ח יאיר אלימלך..."**
- 14 בכך, למעשה, ביקש רו"ח דינר ליטול לו את תפקידו של בית המשפט – יישום הדין על
15 העובדות כפי שהוכחו בפניו. זאת אין להתיר.
- 16 לא מצאתי גם כל רבותא בטענת המשיב לפיה תצהירו של רו"ח דינר הובא לצורך הוכחת דין .30
17 זר. ראשית, מן הטעם שלא ראיתי שנטען במי מכתבי הטענות של מי מהצדדים לתחולתו של
18 דין זר על המקרה הנדון בפניי. שנית, ממילא גם אם היה צורך בהוכחת דין זר, הרי שהוכחתו
19 צריך שתיעשה באמצעות חוות דעת מומחה לדין הזר, ולא באמצעות תצהיר (ראו: ע"א
20 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (5.6.2008)).
- 21 אשר על כל ולאור כל האמור לעיל, יש מקום לקבל את הבקשה גם ביחס לתצהירו של רו"ח .31
22 דינר ולהורות על הוצאתו מתיק בית המשפט.
- 23 יובהר, כי ככל שהמשיב יסבור כי יש מקום להגשת תצהיר של רו"ח דינר המכיל עובדות
24 המצויות בידיעתו האישית, כנדרש על פי הדין – יהא רשאי לעשות כן.
- 25 עוד אבהיר כי ממילא אין בהוצאת תצהירו של רו"ח דינר מתיק בית המשפט כדי למנוע
26 מהמשיב את הבאת מסקנותיו המשפטיות לעובדות, כפי שיוכחו, במסגרת סיכומי טענותיו
27 בכתב.
- 28
29
30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

חוות דעתה של רו"ח ליאו:

- 1
- 2 32. כפי העולה מחוות הדעת, רו"ח ליאו מכהנת כמנהלת המחלקה למחירי העברה בחטיבה
- 3 המקצועית של רשות המיסים, ובפתיח לחוות הדעת ציינה רו"ח ליאו את מטרת הגשתה (עמ'
- 4 5 לחוות הדעת):
- 5 "מטרת חוות דעת זו הינה לבחון חלק מהמחלוקות נשוא הערעור הנוגעות לקביעת מחירי
- 6 העברה בין החברות השונות המוחזקות ע"י המערערת, המהוות חלק מקבוצת תרו ובחינת
- 7 הפעילות העסקית המתנהלת בכל אחת מאותן חברות בראי המבחנים מתחום מחירי
- 8 ההעברה, מבחינים עליהם הסתמכה המערערת בעצמה במסגרת עבודות חקר השוק במחירי
- 9 ההעברה אותו הכינה ועל בסיסו דיווחה על תוצאותיה העסקיות, לרשויות המס השונות.
- 10 במסגרת חוות הדעת אבחן את הדברים הבאים:
- 11 קביעת מחירי ההעברה של המערערת בין החברות השונות והמסקנות העולות מהן.
- 12 בחינת התוצאה העסקית של תרו קיימן בראי מחירי העברה תוך השוואת תוצאה עסקית זו
- 13 לחברות פרמצבטיות דומות, ככל שאלה קיימות ו/או למערערת בעצמה.
- 14 בחינת חיוב המערערת בדיבידנד רעיוני בהתאם להוראות סעיף 75ב' לפקודה, הוראות
- 15 החנ"ז, כחלק ממערכת מיסוי בינלאומי הכוללת אף את מחירי ההעברה והיחס ביניהם."
- 16 33. הכלל האוסר על הרחבת חזית קובע כי בעל דין אינו רשאי לחרוג מגדר המחלוקת, כפי
- 17 שהוצגה בכתבי הטענות, אלא אם כן נענה בית המשפט לבקשתו לתקן את כתבי טענותיו, או
- 18 אם הצד שכנגד נתן לכך את הסכמתו, במפורש או מכללא. כלל זה משקף עקרונות חשובים
- 19 של ייעול הדיון וסופיותו (ראו: ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שרותי בריאות כללית
- 20 (20.8.2009)).
- 21 34. עיון בכתבי הטענות שהוגשו על ידי הצדדים מעלה כי הסוגיה של מחירי העברה אינה נכללת
- 22 בהן ולא נטענה על ידי מי מן הצדדים ולפיכך אינה מהווה חלק מגדר המחלוקת בערעור דנן.
- 23 הסוגיה העיקרית הניצבת להכרעה במסגרת ההליך הינה, בתמצית, השאלה האם יש להטיל
- 24 מס ישראלי על הכנסותיה של TNA בהיותה חברה נשלטת זרה, כאשר המערערת היא בעלת
- 25 השליטה בה. המערערת עומדת מאחורי מחירי ההעברה שדיווחה, ואף המשיב כלל לא טען
- 26 כי הם אינם נכונים או כי יש לתקנם באופן המשפיע על השומה נשוא ערעור זה.
- 27 35. אין בידי לקבל את נימוק המשיב להעלאת הסוגיה של מחירי העברה והגשת חוות הדעת של
- 28 רו"ח ליאו לצורך זה, לפיו מטרת חוות הדעת היא להתמודד עם "טענה פוטנציאלית" של
- 29 המערערת כי מחירי ההעברה בקבוצה סותרים את טענת המשיב כי הכנסות TNA מהווים
- 30 הכנסה מתמלוגים. בעניין זה מקובלת עליי עמדת המערערת לפיה מתוך נימוק זה של המשיב
- 31 עולה ומתבססת טענתה בדבר הרחבת חזית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 הגשת חוות דעת בנושא מחירי העברה מתוך ניסיון לצפות טענות אפשריות של המערערת,
2 שבפועל לא נטענו – הינה בגדר הרחבת חזית אסורה.
3 עם זאת אבהיר גם בזו הפעם, החלטתי מיום 5.6.17 בדבר מתן אפשרות למשיב להגיש בקשה
4 להגשת ראיות משלימות ככל שתעלה טענה במסגרת תצהירי המערערת או חוות דעת מטעמה
5 המצריכה לגישת המשיב השלמה – בעינה עומדת.

סוף דבר:

6
7 37. הבקשה למחיקת התצהירים וחוות הדעת מתקבלת ברובה.
8 לפיכך, אני מורה כדלקמן:
9 תצהירו הנוכחי של רו"ח אלימלך יוצא מתיק בית המשפט. המשיב יגיש תצהיר עדות
10 ראשית מתוקן של רו"ח אלימלך שאינו כולל התייחסות לשנת המס 2010 וזאת עד ליום
11 5.12.17.

12 תצהירו של רו"ח דינר יוצא מתיק בית המשפט ולא ישמש כחלק מחומר הראיות מטעם
13 המשיב בערעור זה.

14 המשיב יהא רשאי להגיש תצהיר עדות ראשית של רו"ח דינר הכולל עובדות שבידיעתו
15 האישית של רו"ח דינר וזאת עד ליום 5.12.17.

16 חוות דעתה של רו"ח ליאו תוצא מתיק בית המשפט ולא תשמש חלק מחומר הראיות מטעם
17 המשיב בערעור זה, זאת בכפוף להחלטתי מיום 5.6.17 בדבר אפשרות המשיב לעתור להגשת
18 ראיות משלימות, בנסיבות כפי שנקבעו בהחלטה האמורה.

19 בנסיבות העניין, מוארך המועד להגשת תצהירי העדות הראשית מטעם המערערת עד ליום
20 21.12.17. העתק מתצהירי המערערת יימסר באותו מועד לידי ב"כ המשיב.

21 38. המשיב יישא בהוצאות המערערת ובשכר טרחת עורכי דינה בשל הבקשה דנן בסכום כולל של
22 10,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה מהיום
23 ועד לתשלום המלא בפועל.

24 המזכירות תיידע טלפונית את ב"כ הצדדים אודות החלטה זו ותשלח בדואר עותק הימנה.

25 ניתנה היום, ז' כסלו תשע"ח, 25 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.

26



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-02-47044 תרו תעשייה רוקחית בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

אורית וינשטיין, שופטת